

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ УПРАВЛІННЯ,
ПСИХОЛОГІЇ ТА БЕЗПЕКИ

Кафедра менеджменту та економічної безпеки

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

кваліфікаційна робота
здобувач вищої освіти
2 курсу денної форми навчання
БОРОВЕЦЬ Тереза Романівна

Науковий керівник
кандидат економічних наук, доцент
НАГІРНА Оксана Вікторівна

Рецензент
доктор економічних наук, професор
МИСЬКІВ Галина Василівна

Кваліфікаційна робота допущена до захисту
«09» грудня 2024 р., протокол № 1
завідувач кафедри менеджменту
та економічної безпеки

_____ **КОПИТКО М. І.**

Львів
2024

АНОТАЦІЯ

БОРОВЕЦЬ Т.Р. Ухилення від оподаткування: причини, наслідки та протидія. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок». – Львівський державний університет внутрішніх справ МВС України, Львів, 2024.

Кваліфікаційна робота присвячена вивченню теоретичних аспектів ухилення від сплати податків. Розглянуто основні причини, наслідки та шляхи протидії ухиленню від сплати податків. Проаналізовано нормативно-правову базу України щодо протидії ухиленню від сплати податків. Проаналізовано обсяги податкових надходжень до зведеного бюджету та рівень податкового навантаження в Україні, а також схеми ухилення від сплати податків. Розглянуто шляхи реформування податкової системи та міжнародну співпрацю податкових органів у боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Ключові слова: ухилення від оподаткування, відповідальність за злочини, податкова система, Держфінмоніторинг, податковий тягар, схеми ухилення від сплати податків.

ANNOTATION

Borovets T.R. Tax evasion: causes, consequences and counteraction.

Qualification work for the master's degree in speciality 072 'Finance, banking, insurance and stock market.' - Lviv State University of Internal Affairs of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Lviv, 2024.

The qualification work is devoted to the study of theoretical aspects of tax evasion. The main causes, consequences and ways to counteract tax evasion are considered. The author analyses the regulatory framework of Ukraine for combating tax evasion. The volume of tax revenues to the consolidated budget and the level of tax burden in Ukraine, as well as tax evasion schemes are analysed. The ways of reforming the tax system and international cooperation of tax authorities in the fight against tax evasion are considered.

Keywords: tax evasion, criminal liability, tax system, State Financial Monitoring Service, tax burden, tax evasion schemes.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....	7
1.1. Ухилення від сплати податків: суть та причини.....	7
1.2. Соціально-економічний вплив ухилення від сплати податків.....	12
1.3. Законодавче регулювання та наслідки ухилення від сплати податків.....	17
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА МАСШТАБІВ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....	23
2.1. Оцінка обсягів податкових надходжень та рівня податкового навантаження в Україні.....	23
2.2. Аналіз результативності податкового контролю.....	35
2.3. Типові схеми ухилення від сплати податків та відмивання коштів, отриманих в результаті їхньої реалізації.....	42
Висновки до розділу 2.....	48
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ.....	49
3.1. Шляхи реформування податкової системи у сфері боротьби з ухиленням від сплати податків.....	49
3.2. Міжнародна співпраця податкових органів у боротьбі з ухиленням від сплати податків.....	57
Висновки до розділу 3.....	62
ВИСНОВКИ.....	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	67

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Економіка України зіштовхується з низкою серйозних викликів, серед яких внутрішні та глобальні фінансові кризи, революції, пандемії та військові конфлікти, що уповільнюють її розвиток. Ці обставини створюють складну ситуацію: з одного боку, бюджет відчуває нестачу коштів, а з іншого – підприємства неохоче виконують свої податкові зобов'язання. Ухилення від сплати податків є суттєвим економічним правопорушенням, що завдає значної шкоди державі. Широкомасштабна несплата податків руйнує здорові відносини між бізнесом і владою, послаблює фінансові можливості держави, підриває довіру громадян до уряду та доброчесних компаній, а також сприяє зростанню тіньової економіки.

Багато вчених, політиків і практиків досліджували причини та наслідки ухилення від сплати податків, а також способи вчинення таких економічних злочинів, розробляли засоби боротьби з ними. Ухилення від сплати податків досліджено в працях Андрющенко І., Вавілова П., Демченко О., Кізими А., Крисоватого А., Мельник М., Онищук Н., Шаповал С., та ін.

Незважаючи на те, що це питання постійно отримує увагу багатьох науковців та існує велика кількість публікацій на тему ухилення від оподаткування, ця тема залишається надзвичайно важливою та актуальною, а отже потребує подальшого вивчення.

Інформаційною основою дослідження є законодавчі акти України в галузі оподаткування, нормативно-правові документи щодо боротьби з податковими правопорушеннями, статистичні та аналітичні матеріали міністерств, наукові публікації та монографії вітчизняних і зарубіжних дослідників, а також ресурси Інтернету.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є аналіз причин ухилення від сплати податків, перевірка ефективності податкових розслідувань та розробка заходів щодо боротьби з простроченою податковою заборгованістю.

Для досягнення поставлених цілей у кваліфікаційній роботі були визначені та вирішені наступні **завдання**:

- з'ясувати суть поняття «ухилення від сплати податків» та вчинення економічних злочинів даного виду;
- ознайомитися з видами відповідальності, передбаченими у справі про ухилення від сплати податків;
- зробити аналіз обсягів податкових надходжень до бюджету та рівня податкового навантаження в Україні;
- оцінити ефективність заходів податкового контролю в Україні;
- вивчити схеми ухилення від сплати податків та відмивання коштів, отриманих в результаті їхньої діяльності;
- розглянути шляхи реформування податкової системи у боротьбі з ухиленням від сплати податків;
- дослідити можливості міжнародної співпраці податкових органів.

Об'єктом цього дослідження виступає податкова система України.

Предмет дослідження включає теоретичні основи аналізу причин і наслідків ухилення від сплати податків, а також практичні аспекти реалізації заходів для протидії цьому явищу.

Методологія дослідження. У процесі роботи застосовано наукові методи пізнання: для розкриття змісту поняття «ухилення від оподаткування» використовувалися методи аналізу та синтезу; аналіз податкових надходжень і результатів регулювання проводився за допомогою відповідних статистичних методів; для створення графіків та діаграм застосовано графічний метод, а остаточні висновки були зроблені шляхом узагальнення отриманих даних.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в аналізі механізмів протидії ухиленню від сплати податків та розробці рекомендацій для подолання цього явища в умовах збройного конфлікту, який створює унікальні виклики для України та суттєво впливає на функціонування держави.

Основний зміст дослідження. У першому розділі розглянуто теоретичні основи проблеми ухилення від оподаткування, досліджено соціально-економічні наслідки цього явища, а також проаналізовано законодавчу базу та наслідки несплати податків.

У другому розділі здійснено аналіз податкового навантаження, динаміки податкових надходжень до зведеного бюджету, ефективності роботи податкового контролю, а також розглянуто основні схеми ухилення від сплати податків і відмивання коштів, що використовуються правопорушниками.

Третій розділ присвячений дослідженню можливостей міжнародної співпраці податкових органів та визначенню шляхів запобігання ухиленню від сплати податків.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота включає анотації українською та англійською мовами, вступ, три розділи, висновки та список використаних джерел (42 найменування на 4 сторінках). Загальний обсяг роботи становить 70 сторінок, з яких основний текст – 63 сторінки, який містять 6 таблиць та 8 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

1.1. Ухилення від сплати податків: суть та причини

Найпоширеніша форма взаємодії громадян з державою – це оподаткування. З розвитком податкової системи пов'язаний історичний розвиток методів ухилення від оподаткування. Щоб дізнатися причини ухилення від оподаткування та знайти способи боротьби з ним, дуже важливо знати та розуміти, як саме працює взаємозалежність між державою та податком.

Низький рівень ухилення від оподаткування показує ефективність податкової системи країни. Тіньова економіка в Україні є чималою. Міністерство економіки України визначило, що вона складає понад третину ВВП. Тому виявлення причин виникнення та зростання ухилення від оподаткування є вкрай важливим для більш ефективної боротьби з цим явищем.

Прагнення уникнути сплати податків – це природна реакція кожної людини на податкові заходи держави.

Компанії використовують різноманітні законні та незаконні способи, щоб зменшити податкове навантаження на прибуток.

Під ухиленням від сплати податків, в світовій літературі «tax evasion», розуміють застосування заборонених національним законодавством методів, тобто вчинення податкових правопорушень. Ухилення від сплати податків – використання законних засобів для зменшення податків. Ці методи ґрунтуються на використанні наявних податкових переваг і законодавчих лазівок для зменшення податкової бази. Ухилення від оподаткування передбачає використання неоптимальних методів ведення бухгалтерського обліку, зміну організаційно-правової форми підприємства, використання прогалин у законодавстві, а інколи навіть припинення службової діяльності та

перехід до тіньової економіки. Проте насправді законні та незаконні методи мінімізації податкового зобов'язання тісно пов'язані між собою та інколи застосовуються одночасно [11].

Позаяк платник податків не отримує відчутної вигоди від сплати податків до державного бюджету, він не відчуває себе зобов'язаним сплачувати податки в державну скарбницю або почуватися винним за несплату податків. Чим більший розрив між сумою сплаченого податку і кількістю та якістю отриманих державних послуг, тим більше бажання уникати сплати податків.

Причини ухилення від сплати податків:

Економічні причини:

- фінансове становище підприємств і людей перебуває в рецесії;
- причини викликані загальноекономічною ситуацією;
- відсутність дієздатності для забезпечення конкурентоспроможності;
- дисбаланс в банківській системі, платіжна криза, інфляційний процес, дефіцит бюджету;
- економічні причини, пов'язані з податковою політикою, що проводиться та особливістю податкової системи;
- високий і несправедливий податковий тягар;
- збільшення частки збиткових компаній, інфляція процесу, слабка платіжна дисципліна;
- зниження платоспроможності населення.

Політичні причини – пов'язані з регулюючою функцією оподаткування, коли держава або суспільство за їхньою допомогою реалізують економічну політику: лобіювання інтересів кожної групи платників податків.

Політичні чинники спрацьовують, коли процвітає корупція у вищих ешелонах влади, коли інтереси деяких платників податків зазнають тиску. У таких випадках інші платники податків, інтереси яких зачіпаються, намагатимуться захистити себе, ухиляючись від сплати податків. Щодо

ситуації в Україні, то депутатів неодноразово звинувачували у просуванні власних бізнес-інтересів при розробці та ухваленні відповідних законів.

Технічні (організаційні, управлінські) причини :

- недосконалість форми та методів адміністрування податків;
- відсутність належної підготовки керівників та бухгалтерів компаній;
- недосконалі юридичні нюанси податкового законодавства;
- невідповідний рівень юридичної та економічної підготовки працівників органів контролю у сфері оподаткування;
- низький рівень податкового контролю;
- складність і суперечливість податкового законодавства;
- відсутність досвіду боротьби з порушеннями податкового законодавства;
- недостатній захист працівників органів контролю при виконанні ними службових обов'язків;
- поінформованість платників податків про податкове законодавство є неповною;
- відсутність взаємодії органів податкового контролю, органів контролю з правоохоронними органами, а також неузгодженість дій органів досудового розслідування та суду.

Юридичні причини:

- незавершеність податкового законодавства та окремих податкових механізмів;
- не до кінця розвинене міжнародне співробітництво у боротьбі з ухиленням від сплати податків;
- складність, суперечливість та нестабільність податкового законодавства;
- правова невизначеність для платників податків;
- законодавча база є неповною і часто не відповідає дійсності та подіям у країні. Українське законодавство у сфері оподаткування

характеризується як дуже складне і нестабільне, а також має багато лазівок, що може призвести до затримки сплати податків навіть без волі платника.

Морально-психологічні причини:

- негативне ставлення до чинної податкової системи;
- платник податків не дотримується податкового законодавства;
- низький рівень правової освіти населення;
- сильний інстинкт власності;
- корисливі мотиви;
- відсутність моральної відповідальності при ухиленні від сплати податків;
- платники податків не приймають податкове законодавство;
- сильний рецептивний інстинкт, особливо виражений на індивідуальному рівні;
- втрата довіри до податкових органів та державних органів, що розподіляють бюджетні кошти;
- негативне ставлення людей до податків;
- низький рівень податкової культури в суспільстві.

Зараз в Україні ці фактори є дуже важливими, оскільки економіка нестабільна, що призводить до зниження платоспроможності платників податків. Крім того, масштаб і характер санкцій за податкові порушення відіграють важливу роль у сприянні ухиленню від сплати податків: якщо вони перевищують обсяг потенційної відповідальності, прихованих і можливих економічних вигод, платники податків схильні йти на ризик. Чим вищий рівень корупції в країні та чим вища можливість уникнути покарання у разі виявлення незаконної діяльності, тим легше платникам податків ухвалити таке рішення.

Розвинені держави забезпечують тісний зв'язок між платниками податків та суб'єктами законодавчої ініціативи. Такий тісний зв'язок дозволяє ефективно контролювати витрачання бюджетних коштів та зміцнює довіру платників податків до держави. Можливість контролювати дії влади сприяє

створенню фінансової еквівалентності, тобто суспільні блага, що надаються державою, відповідають сплаченим до бюджету податкам [20].

За таких умов сплата податків стає більш усвідомленою, а їхня обов'язковість стає формою вільного вибору платника податків. Ба більше, представники влади можуть оперативно виявляти проблеми в податковій системі та ефективно їх усувати. Зміцнення довіри до влади є необхідним для забезпечення ефективності податкової системи та запобігання можливості незаконної податкової діяльності [14].

Неналежна робота влади має протилежний вплив на соціально-економічну ситуацію. Якщо платники податків не матимуть можливості через владу впливати на розв'язання нагальних проблем, особливо в податковій сфері, довіра до влади буде падати. Водночас зниження готовності економічних суб'єктів співпрацювати з державою також може вплинути на їхнє бажання сплачувати податки. Суспільство вважає, що податок вводиться без згоди платника і носить примусовий характер. Це призводить до антиподаткової поведінки господарських організацій і створює основу для зменшення податкових зобов'язань законним шляхом або через ухилення від оподаткування. До того ж від ступеня такої поведінки платників податків залежить і ступінь недосконалості вітчизняних інститутів влади [21].

Результатом описаного вище процесу стало те, що інститути влади в Україні не були належним чином створені, що мало значний вплив на економічну ситуацію в державі та створило можливості для укорінення корупції. Сьогодні в Україні корупція гальмує розвиток нашої країни, оскільки є основною проблемою. Тому основні реформи, які зараз здійснюються, особливо в різних сферах суспільного життя, спрямовані на подолання корупції. Отже, можна зробити висновок про наявність негативних ознак ухилення від оподаткування в Україні. У зв'язку з актуальністю та масштабом цієї проблеми необхідно розробляти та впроваджувати заходи щодо запобігання та протидії ухиленням від сплати податків на національному рівні.

1.2. Соціально-економічний вплив ухилення від сплати податків

Кожен уряд у світі стурбований ухиленням оподаткування. На перший погляд все просто: податок завжди був основним джерелом доходів будь-якої держави. Якщо доходи приховуються від податків, то насамперед це означає, що бюджет не наповнюється повністю і тому не може повністю фінансувати державні програми: виробництво суспільних благ, соціальні виплати, пенсії тощо.

В будь-якому суспільстві більшість суб'єктів господарювання добросовісно сплачують податки. Можна просто підвищити податкові ставки, щоб отримувати заплановані доходи до бюджету від тих, хто їх платить. Проте таке рішення може погіршити ситуацію і призвести до таких наслідків: зміна рішення деяких добросовісних платників податків і таким чином збільшити рівень ухилення від оподаткування; впровадження занадто високих податків може зробити певну діяльність збитковою, через що компанія припинить свою діяльність або продовжить її в іншому секторі, можлива також діяльність в іншій країні; посилення нерівномірного розподілу податкового тягаря.

Основною проблемою ухилення від оподаткування є нерівномірний розподіл реального податкового тягаря. У той час як сумлінні платники податків несуть весь тягар, для неплатників він майже нульовий. Це означає, що не виконується найважливіший критерій ефективної податкової системи – відносна рівновага податкових зобов'язань. Зокрема порушується горизонтальна рівність: особи, які перебувають у подібній ситуації за номінальним доходом (до сплати податків), опиняються в іншому становищі після сплати податків.

Ба більше, ухилення від сплати податків призводить до мультиплікативного ефекту. Всім відомо, що найпростіше ухилитися від податків самозайнятим особам, оскільки приховати самозайнятість, особливо у сфері послуг, набагато легше, ніж працювати, наприклад, на металургійному чи машинобудівному підприємстві. Але окремі працівники, які

опосередковано ухиляються від сплати податків, завдають шкоди становищу інших працівників у своїй галузі. Позаяк їм не потрібно платити податки, вони можуть знизити ціни на свої послуги. Наприклад, якщо робітник ремонтує квартиру без угоди і без сплати податків, його ціна буде нижчою. Чесний працівник, який платить податки, також повинен знизити свої ціни, тобто його дохід зменшується не тільки на податки, але й на ціни. Тому горизонтальна нерівність ще більше зростає.

Окрім питань перерозподілу, важливі також аспекти продуктивності. Ухилення від оподаткування тягне за собою додаткові витрати з боку правопорушників, які вживають надзвичайних заходів, щоб їх не спіймали, а також з боку органів влади, які змушені витрачати державні кошти на виявлення податкових порушень і накладення штрафів.

Діяльність, яка характеризується ухиленням від оподаткування, є тіньовою економікою країни. За оцінками експертів, розмір тіньової економіки в Україні зараз перевищує більшу частину валового внутрішнього продукту. Розширення тіньової економіки створює реальну загрозу національній безпеці країни. Зрозуміло, що економічна та податкова політика держави потребує кардинальних змін і вдосконалення законодавства.

Розвиток тіньової економіки призводить до структурної деформації, дестабілізації соціально-економічного розвитку країни, негативно впливає на процес становлення державного ладу, гальмує розвиток та перешкоджає інтеграції України до Європейського Союзу. Розвиток тіньової економіки також призводить до зменшення надходжень до бюджету та створює проблему бюджетного дефіциту. Нині дефіцит бюджету є одним із найбільших викликів для економічного розвитку України.

Загалом бюджетна безпека держави визначається процесом бюджетного планування, рівнем бюджетної дисципліни, швидкістю прийняття бюджету та способом монетарного виконання, рівнем перерозподілу ВВП через бюджет, розміром, характером і обсягом бюджету. Нестабільність у цьому секторі перешкоджає адекватному економічному

зростанню, ефективній реструктуризації економіки та негативно впливає на макроекономічний сектор, банківську систему та борг України. Коли в економіці існує значна нестабільність, необхідний комплексний підхід до постійного моніторингу та аналізу параметрів загальної фінансової системи держави, зокрема показників безпеки бюджету [8].

Майже за весь час існування України як незалежної держави видатки державного бюджету перевищували доходи. Та останнім часом ця проблема значно загострилася. Еволюція дефіциту державного бюджету відповідає еволюції фактичного співвідношення доходів і видатків.

Податкове навантаження – ключовий фактор, який впливає на здатність держави генерувати капітал для фінансування своїх завдань. Але в Україні платники податків вважають його занадто високим і держава не може мобілізувати достатньо капіталу, щоб задовольнити суспільні потреби.

Для зменшення податкового навантаження та підвищення ефективності податкової системи в Україні можна запропонувати такі напрями:

- забезпечити прозоре та зрозуміле податкове регулювання держави;
- розробити ефективне податкове законодавство;
- створити простий механізм сплати податків;
- зменшити загальну ставку податку;
- створити сприятливі умови для інвестиційного процесу в бізнесі.

Податкове навантаження має бути на оптимальному рівні, тобто забезпечувати не лише достатні надходження до бюджету, а ще й інвестування статутного капіталу в розвиток виробництва та стимулювання інвестиційного процесу в Україні.

Щоб зменшити податкове навантаження і знизити ціни на продукцію, підприємства використовують методи ухилення від оподаткування. Під податковим тягарем розуміють загальний рівень економічних обмежень діяльності платників податків, пов'язаних зі сплатою коштів до бюджету. Податковий тягар помилково сприймають як загальну суму податку, що підлягає сплаті до бюджету. Проте податкове навантаження діє одночасно на

чотирьох рівнях: тиск податкового важеля; тиск на суму податків і зборів, яку сплачують до бюджету; робота системи, яка зменшує навантаження шляхом пільг і податкових кредитів; використання додаткових інструментів тиску, таких як авансові платежі.

Розмір «податкового тягара» для бізнесу залежить від того, як поєднуються зазначені методи впливу. Хоча низький податковий тягар не гарантує, що компанії не намагатимуться ухилятися від сплати податків, економічні дослідження доводять, що високий податковий тягар є важливим фактором, який впливає на розмір ухилення від оподаткування. При високому податковому навантаженні платники мають багато причин, щоб ухилятися від сплати податків, а отже, зростають ризики для економіки. І навпаки, менший податковий тягар зменшує стимули до ухилення від сплати податків і зменшує ймовірність того, що особа ухилятиметься від їхньої сплати.

Але при зниженні податкового тягара низьке податкове навантаження не повинно бути метою. Насправді це просто інструмент збільшення податкових надходжень до бюджету та підвищення інвестиційної привабливості держави. Для зменшення податкового тягара повинні бути достатні докази (економічні розрахунки), що підтверджують доцільність змін та наступний вплив цих заходів на економіку держави. Неприпустимим є зниження податкового навантаження внаслідок погіршення фінансового стану держави.

Ще одним важливим фактором є складність сплати податків підприємствами. Відповідно до міжнародного рейтингу Paying Taxes 2020, яке провели PwC, Україна входила до 40 країн, які збирають податки найдовше. Попри позитивні зрушення останніх років, показник у 327,5 годин на рік є надзвичайно високим у порівнянні з розвиненими країнами. Значні витрати на дотримання податкового законодавства, як у часі, так і в грошах – це великий тягар, здебільшого для малого бізнесу, який через використання корупції сприяє ухиленню від оподаткування.

Одним із соціальних наслідків ухилення від сплати податків є виникнення соціальної несправедливості в компаніях. Основа цього явища полягає в тому, що компанія, яка не платить податки до державного бюджету, спонукає інших робити те саме. Це явище тісно пов'язане з недотриманням податкового законодавства, а також сприяє поширенню ухилення від сплати податків.

Важливим чинником у розумінні як причин, так і наслідків ухилення від сплати податків є дотримання господарськими організаціями податкового законодавства. Під цим терміном розуміють ступінь сумлінної сплати податків суб'єктом господарювання, фізичним чи юридичним.

Кілька досліджень у сфері оподаткування та тіньової економіки показують, що дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання є поєднанням податкової етики та податкової системи в цілому (законів і правових заходів).

Законодавчі ініціативи є загальним визначенням державних заходів, спрямованих на забезпечення належної сплати податків. Ці заходи передбачають законодавчі ініціативи вищих органів влади, які встановлюють ставки податку, порядок і умови сплати, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Виконавчі ініціативи передбачають налагодження роботи органів контролю, систем адміністрування податків тощо.

Ефективність податкової системи великою мірою визначає рівень ухилення від сплати податків. Добре побудована система максимізує податкові надходження до бюджету, одночасно запобігаючи масовим ухиленням від сплати податків. Навпаки, податкова система, яка має багато недоліків або орієнтована лише на невідповідну максимізацію доходів, може призвести до масового ухилення від оподаткування, завдаючи значних економічних збитків.

З іншого боку, етика податківців залежить від почуття соціальної справедливості учасників. Якщо деякі компанії чи бізнес-групи ухиляються

від сплати податків, вони отримають значну перевагу над своїми конкурентами, тим самим мінімізуючи власні витрати і збільшуючи прибуток. Конкуренти, які не вчинять подібних протиправних дій, відчуватимуть соціальну несправедливість і будуть незадоволені роботою органів контролю [5].

Щоб конкурувати з неплатниками податків, ці підприємства також повинні зменшити витрати шляхом підвищення ефективності або ухилення від сплати податків. Таким чином, подібна психологія серед суб'єктів господарювання може спричинити «ефект доміно» та похитнути всю економіку.

Отже, можна побачити, що існує багато факторів, які впливають на бажання уникнути оподаткування, найочевиднішим з яких є податкове навантаження на бізнес. Програми податкових пільг не зникають, а деякі навіть зростають. Проте за останні роки були вжиті заходи щодо їхньої мінімізації: ухвалено дієві закони про боротьбу з ухиленням від сплати податків, відкрито ринок землі сільськогосподарського призначення, податкові органи почали ефективну боротьбу з цими схемами. Але найбільші випадки шахрайства – «сіра» зарплата та «сірий» імпорт – продовжують зростати. Щоб їх зменшити, необхідно внести зміни до законів та провести інституційні реформи.

1.3. Законодавче регулювання та наслідки ухилення від сплати податків

Відповідно до Конституції України всі громадяни та юридичні особи повинні сплачувати податки. Статтею 67 Конституції України встановлено обов'язок сплачувати податки у розмірах, встановлених законом і Податковим кодексом України (ПКУ). Відповідно до податкового законодавства громадяни України повинні подавати податкові декларації за минулий рік за місцем реєстрації. Отже, ухилення від сплати податків є незаконною

практикою, спрямованою на пом'якшення податкових зобов'язань, і таке ухилення від сплати податків може призвести до адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за ст. 111 Податкового кодексу України.

Стаття 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачає: провадження господарської діяльності без державної реєстрації як об'єкта підприємницької діяльності або без ліцензії на провадження певного виду підприємницької діяльності або провадження такої діяльності з порушенням умов ліцензії, а також без ліцензії, дозволу, якщо їхнє отримання передбачено законом (крім випадків застосування принципу мовчазної згоди), що передбачає накладення штрафу в розмірі 1000 НМДГ до 2000 НМДГ [16] .

За дії, вчинені особою, яку протягом року було притягнуто до адміністративної відповідальності за таке саме правопорушення, або дії, що призвели до отримання доходу у значному розмірі, передбачено накладення штрафу від 2000 НМДГ до 5000 НМДГ, а також конфіскацію виготовленої продукції, засобів виробництва, сировини та доходів, одержаних від адміністративних правопорушень.

Відповідно до пункту 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства та інших законів встановлюється і застосовується відповідно до цього Кодексу та інших законів [31].

Іншими словами, фінансова відповідальність накладається у вигляді санкцій (штрафів) та/або пені. Штрафні санкції (фінансові санкції, пеня) — одноразова пеня та/або пеня для платників податків, які порушують податкове законодавство та інші нормативно-правові акти, у тому числі штрафи за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Пеня — це сума, яка обчислюється у відсотках від суми боргу, не сплаченої у встановлений законом строк (ст. 14, п. 1.162 Податкового кодексу України).

Відповідно до п.4 ст. 129 Податкового кодексу України покарання передбачено п.129.1 частиною першою цієї статті – розраховується сума

податкової заборгованості (з урахуванням пені за її наявності та без урахування пені) у розмірі 120 відсотків річної облікової ставки НБУ з дня виникнення податкового боргу або його частини, або з дня повернення (часткового) податкового боргу, залежно від того, яка із цих сум більша, та за кожний календарний день прострочення сплати на підставі розрахунку відповідного відсотка [31]. Отже, відсотки (пеня) нараховуються на суму податкової заборгованості (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності).

Відповідно до цієї статті ухилення від сплати податків є злочином у сфері господарської діяльності. До нього відноситься умисне ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), встановлених державною податковою системою. Особливістю цієї статті є те, що в ній чітко не визначено, за які форми ухилення від сплати податків передбачено покарання.

Однак у судовій практиці за цією статтею розглядаються справи про неподання документів до податкових органів, приховування доходів чи інших об'єктів оподаткування, заниження вартості об'єктів оподаткування, ухилення від сплати податків, ухилення від податкового обліку осіб, які можуть бути затримані та притягнені до відповідальності за частиною 1 статті 212 (Платники Акцизного податку). Це означає, що порушниками відповідно до норм законодавства можуть бути працівники, які беруть участь в управлінській діяльності юридичних осіб, ведуть бухгалтерський облік господарської діяльності та несуть відповідальність за облік, обчислення та сплату податків і зборів.

Проте працівники, які так чи інакше пов'язані з фінансовим чи податковим обліком, але не несуть за нього відповідальності, за наявності ознак злочину можуть бути притягнуті до відповідальності як співучасники. Відповідно до частини першої цієї статті відповідальність настає лише у разі ухилення від сплати податків у значних розмірах, що становить не менше 3000 НМДГ, встановлених законом.

Покарання за порушення ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України тягне за собою накладення штрафу від 5000 до 10000 тисяч НМДГ, а також з

позбавленням права обіймати керівні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого. Значними вважаються платежі, що перевищують 5000 НМДГ, а особливо значними – шахрайські платежі, що перевищують 7000 НМДГ. Зі збільшенням кількості порушень зростають і штрафи за їхнє вчинення. За особливо великі шахрайства конфіскацію активів також можна вважати формою відповідальності [19].

Донедавна ще одним законодавчим актом була ст. 205 Кримінального кодексу України «Фіктивне підприємництво». Він передбачав санкції проти платників податків, які створюють фіктивні компанії для заниження бази оподаткування. Однак у вересні 2019 року цю статтю скасували і всі справи за нею закрили.

Боротьба з офшорними схемами здійснюється через норми ст. 39 Податкового кодексу України, яка регулює трансфертне ціноутворення в угодах з особами, які з ним пов'язані. Згідно з цією статтею, діяльність компанії повинна відповідати правилу витягнутої руки, щоб вважатися законною. У разі порушення умов трансфертного ціноутворення компанія може бути покарана штрафом залежно від рівня шахрайства. Якщо не повідомити про операції у звіті, буде накладено штраф у розмірі 1% від суми такої операції, але не більше 300 прожиткових мінімумів. У разі неподання документів, пов'язаних з певною діяльністю компанії, штраф становитиме до 3% від суми незадекларованих операцій, але не більше 200 прожиткових мінімумів.

Зміни до закону створюють основу для боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні. Однак їхнє існування не створювало достатніх перешкод для зменшення податкових зобов'язань незаконними методами, і українські компанії активно їх використовували. Окрім цього, податківці використовують певні законодавчі норми для тиску на платників податків, щоб вони дотримувалися закону, що викликає сумніви щодо необхідності такого законодавства.

Незважаючи на наявність певних прогалин, ефективна боротьба з ухиленням від сплати податків буде неможливою, якщо розвиватиметься корупція. Зрештою, якщо платники податків можуть впливати на доброчесність органів контролю за допомогою фінансових важелів, жодне законодавство не зможе запобігти масовому ухиленню від сплати податків.

Висновки до розділу 1

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретичні аспекти ухилення від оподаткування, досліджено соціально-економічні наслідки ухилення від сплати податків. Також досліджено природу цього явища та визначено основні фактори, що сприяють його поширенню.

Таким чином, люди усвідомлюють, що ухилення від оподаткування – це використання законних способів для зниження податків: застосування оптимальних методів ведення бухгалтерського обліку, зміна організаційно-правової форми підприємства, зловживання податковими прогалинами законодавства, а також припинення роботи бізнесу і перехід у тіньову економіку.

Основні фактори, які сприяють ухиленню від сплати податків: етичні, політичні, економічні, технічні та правові. Ці чинники є дуже важливими в Україні, позаяк нестабільність економіки, а також політична та правова ситуація призводять до зниження платоспроможності платників податків.

Беручи до уваги соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування, можна зробити висновок: якщо доходи приховуються, щоб не сплачувати податки, це означає неповний бюджет, а отже, неможливість повноцінного фінансування державних програм: виробництво суспільних благ, виплата соціальних допомог, пенсій та ін.

Розвиток тіньової економіки викликає структурну деформацію, дестабілізацію соціально-економічного розвитку країни, а також негативно

впливає на процес становлення державного ладу, гальмує розвиток суспільства та перешкоджає інтеграції України до Європейського Союзу.

При вивченні законодавства про ухилення від оподаткування та заходи для його протидії враховано основні санкції, які передбачені Податковим кодексом України, Кодексом України про адміністративні правопорушення та Кримінальним кодексом України.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА МАСШТАБІВ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

2.1. Оцінка обсягів податкових надходжень та рівня податкового навантаження в Україні

Посилення негативних структурних змін в українській економіці, які поглибилися через війну з російською федерацією, призвело до виникнення значних диспропорцій, у тому числі у сфері оподаткування, що спричиняє структурні зміни та виникнення кількості негативних явищ і процесів, у тому числі ухилення від сплати податків. У сучасних умовах під впливом ризиків, загроз, викликів і небезпек порушення закону мають ознаки ухилення від сплати податків, що переходять у суттєву загрозу, мають кримінальний характер, що спричинило зростання економічних злочинів у податковій сфері.

Розв'язання проблеми боротьби з ухиленням від сплати податків багато в чому залежить від ефективної боротьби з явищем легалізації тіньового капіталу. Для формування комплексу заходів протидії таким злочинам необхідна перевірена інформація про масштаби цих злочинних діянь та їхній вплив на соціально-економічний розвиток країни.

В умовах війни першочерговим завданням є забезпечення виживання та стабільності економіки, а це можливо за умови забезпечення належного рівня економічної безпеки. Основою цих процесів є ефективна податкова система. Вона призначена для забезпечення фінансовими ресурсами всіх рівнів економічної системи та має важливе значення для ефективного функціонування основних галузей економіки, розвитку підприємництва та задоволення потреб держави та громадян. Для забезпечення сталого розвитку держави в довгостроковій перспективі необхідно забезпечити економічну та фінансову безпеку, що неможливо без ефективної податкової системи. Податок є важливим джерелом доходів бюджету і входить до складу всіх

ланок фінансової системи, що робить його важливим фактором забезпечення фінансової безпеки. Держава використовує податкову політику, щоб впливати на соціально-економічні сфери, і водночас залежить від платників податків. Попри безперервні реформи та вдосконалення податкової системи в Україні протягом існування незалежної держави досі не вдалося досягти належного рівня ефективності.

Війна змусила парламентарів переглянути основні положення фіскальної політики в бік послаблення, оскільки головною метою було не наповнення бюджету, а захист українського виробника. Навесні 2022 року з метою підтримки бізнесу в умовах воєнного стану Верховна Рада України ухвалила зміни до Податкового кодексу України, які передбачають зниження рівня податкового навантаження та спрощення сплати податків. Такі зміни в податковому законодавстві призвели до збільшення надходжень податків у 2023 році на суму 294860 млрд. грн. (таблиця 2.1).

Найбільше зросли податкові надходження від податку на додану вартість та податок з доходів фізичних осіб. Сума податку на додану вартість збільшилася на 113796,3 млрд. грн., акцизного податку – на 70501,2 млрд. грн. Щодо податку на прибуток підприємств, то він збільшилися на 28728,6 млрд. грн. Водночас податок на доходи фізичних осіб збільшився на 75670,4 млрд. грн.

Протягом 2019-2023 років загальна ефективність основних податків, що формують бюджет, а саме податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, ПДВ та акцизного податку коливалася від 82,57% загальних доходів бюджету у 2020 році та до 52,77% у 2023 році. Така зміна структури доходів зведеного бюджету в основному пов'язана зі зменшенням надходжень, з одного боку, пов'язаним з припиненням господарської діяльності платників податків внаслідок війни та інших приростів, отриманих коштів від іноземних партнерів.

Таблиця 2.1

Податкові надходження зведеного бюджету в Україні упродовж
2019-2023 рр., млрд. грн.

Показники	Роки					Абсолютне відхилення	
	2019	2020	2021	2022	2023	2023/ 2019	2023/ 2022
Бюджетні податкові надходження всього	1070321,8	1136687,2	1453804,1	1343225,0	1638085,0	567763,2	294860
ПДФО	275458,5	295107,3	349785,5	420672,6	496343,0	220884,5	75670,4
Податок на прибуток підприємств	117316,8	118471,8	163844,5	130561,8	159290,4	41973,6	28728,6
Податок на додану вартість	378690,2	400600,1	536489,2	467001	580797,3	202107,1	113796,3
Акцизний податок	130753,3	146681,4	172064	105215,2	175716,4	44963,1	70501,2

Джерело: складено автором за даними [29]

Можна зробити висновок, що у 2019 році найефективнішим податком в Україні був ПДВ, який становив 29,37% загальних доходів зведеного бюджету. Друге місце за забезпеченістю бюджету займає ПДФО, частка 2019 року – 21,36%, до 2022 року роль податків у поповненні зведеного бюджету залишається незмінною: найбільшу частину надходжень припадає на ПДВ із часткою 21,26%, податок на доходи фізичних осіб – 19,15%, податок на прибуток підприємств – 5,94%, акцизний податок 4,79%, місцеві податки та збори – 3,84%.

Отже, податок на додану вартість є найефективнішим податком в Україні, має найбільшу частку в сукупних доходах бюджету. Значна сума сплаченого ПДВ свідчить про високе податкове навантаження на кінцевого

споживача. Електронну систему управління ПДВ впроваджено у 2016 році для спрощення податкових перевірок та стягнення ПДВ до бюджету.

Посилення ролі місцевих податків і зборів та збільшення їхньої частки в доходах місцевих бюджетів є одним із головних завдань подальшого розвитку місцевої фінансової незалежності та спроможності самоврядування. Формування значної частини доходів бюджету громади безпосередньо залежить від рівня ефективності органів місцевого самоврядування в організації всієї роботи, спрямованої на запровадження та мобілізацію місцевих податків і зборів. Розширення важелів впливу органів місцевого самоврядування в процесі управління місцевими податками і зборами є одним з аспектів децентралізації, підвищення самостійності та формування потенціалу місцевого самоврядування.

Хоча доходи від місцевих податків і зборів мають певні коливання, вони все-таки відіграють важливу роль у доходах місцевих бюджетів. Зокрема, з 2019 по 2023 рік місцеві податки та збори зросли на 26,4 млн. грн., або на 36% (таблиця 2.2). За цей же період доходи загального фонду місцевих бюджетів без урахування міжбюджетних трансфертів зросли на 160,2 млн. грн., або на 61%. Тобто доходи загального фонду зростали швидше, ніж місцеві податки.

У 2019-2023 роках частка місцевих податків і зборів у загальних надходженнях із загального фонду місцевого бюджету (без урахування трансфертів) становить у середньому 24,4 %, коливаючись від 21,2 % у 2023 році до 26,7 % у 2019 році. За аналізований період питома вага місцевих податків і зборів у загальних доходах загального фонду місцевого бюджету (без урахування грошових переказів) зменшилась на 4,1 відсоткових пункти – з 26,7% у 2019 році до 22,6% у 2023 році.

Таблиця 2.2

Показники надходжень місцевих податків і зборів протягом
2019-2023 рр., тис. грн.

№	Показники / звітні періоди	2019	2020	2021	2022	2023	Абсолютне відхилення	
							2023 / 2019	2023 / 2022
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Плата за землю, всього	32835,6	31471,7	35263,6	29568,4	34528,9	1693,3	4960,5
	у тому числі:							
	земельний податок	13349,6	12813,6	13843,9	11126,3	12086,8	-1262,8	960,5
	орендна плата за землю	19486,0	18658,1	21419,7	18442,1	22442,1	2956,1	4000
2	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	4 882,3	5 758,9	7 820,8	7 118,9	9 140,0	4257,7	2021,1
3	Транспортний податок	276,0	202,8	158,4	103,5	160,5	-115,5	57
4	Єдиний податок	35270,2	38031,0	46282,4	47226,1	55805,4	20535,2	8579,3
5	Збір за місця для паркування транспортних засобів	114,9	91,2	254,1	101,8	151,4	36,5	49,6
6	Туристичний збір	196,2	130,6	244,0	186,4	222,6	26,4	36,2
7	Разом місцеві податки і збори	73575,2	75686,2	90023,3	84305,1	100008,8	26433,6	15703,7

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
8	Доходи загального фонду місцевих бюджетів (без трансфертів)	275169,8	290114,8	352013,5	398131,4	114937,0	- 160232,8	- 283194,4
9	Частка місцевих податків і зборів у доходах загального фонду	26,7%	26,1%	25,6%	21,2%	22,6%	-4,1%	1,4%

Джерело: [1]

У структурі місцевих податків і зборів найбільшу частку займає єдиний податок. Протягом 2019-2023 років його частка в структурі місцевих податків і зборів зросла з 47,9% у 2019 році до 56,0% та 55,8% у 2022 та 2023 роках (рис. 2.1). Водночас суттєво зменшилася частка плати за землю – з 44,6% у 2019 році до 34,5% у 2023 році, тобто за останні 5 років надходження податку на землю в структурі місцевих податків і зборів втратили 10,1 відсоткових пункти. Серед можливих причин зниження як індексу абсолютного доходу, так і частки в структурі місцевих податків і зборів, можливо, є зменшення оподатковуваної площі землі внаслідок бойових дій на відповідних територіях країн, відсутність дієвих механізмів визначення економічно обґрунтованих цін на землю для цілей оподаткування, а також незавершені інвентаризації земель (виявлення земель, що не використовуються чи використовуються нерационально або не за цільовим призначенням, визначення кількісних та якісних характеристик земель, а тому не мають відношення до сфери податкових відносин) [1].

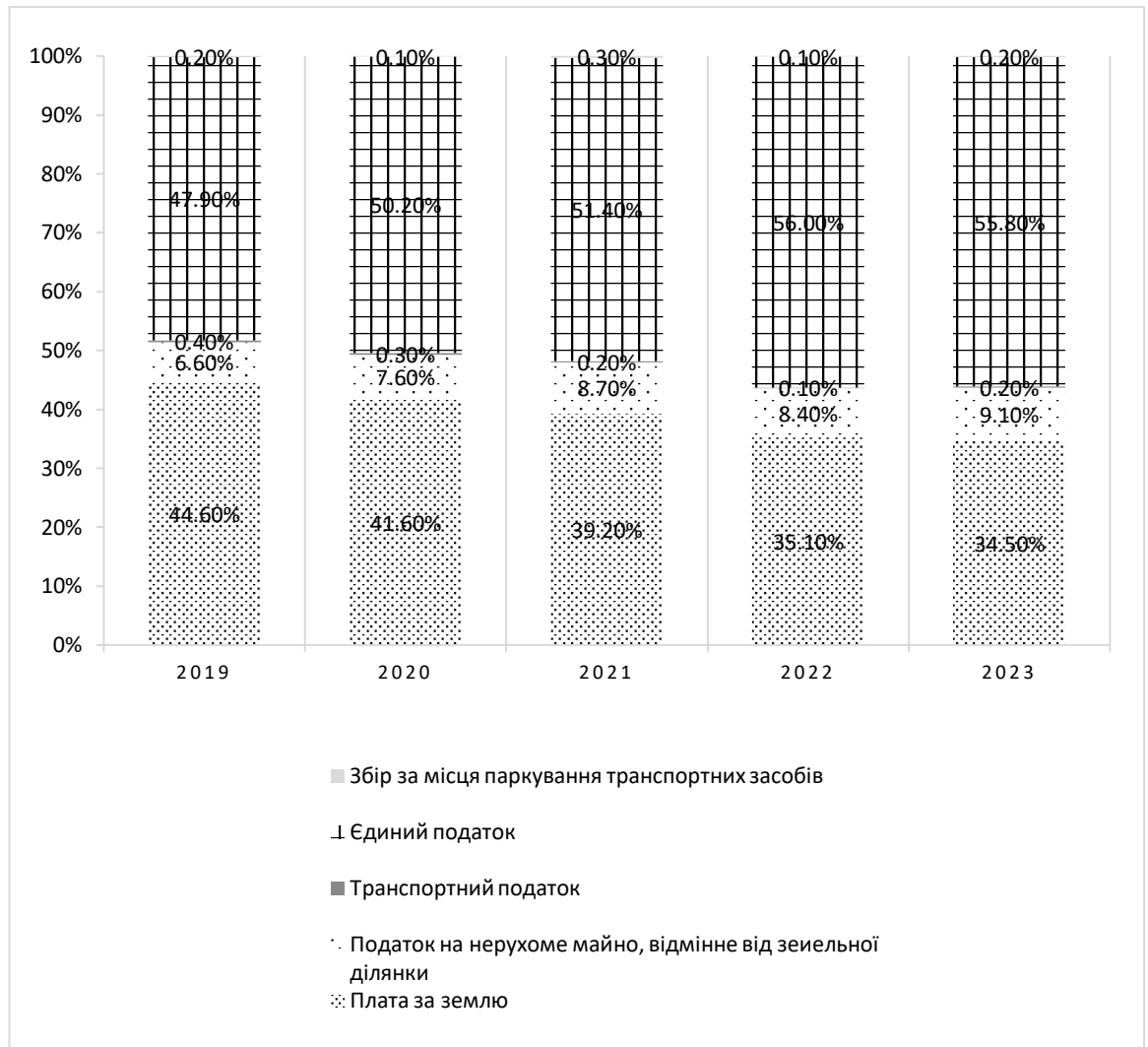


Рис. 2.1. Структура місцевих податків і зборів у 2019-2023 рр., %

Джерело: [1]

За аналізований по податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, надходження зросли на 4,2 млн. грн. (або в 1,9 разів) – з 4,9 млн. грн. у 2019 році до 9,1 млн. грн. у 2023 році. Збільшується частка цього податку в структурі місцевих податків і зборів з 6,6 % у 2019 році до 9,1% у 2023 році. Ця тенденція може вказувати на великий потенціал для податків на нерухоме майно, відмінне від землі, і потребує додаткових заходів для заповнення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та удосконалення механізму справляння податків [1].

У разі застосування зазначеної методики та виключення податку на доходи фізичних осіб військовослужбовців із доходів місцевих бюджетів у

2022-2023 роках частка місцевих податків і зборів порівняно з 2019 роком збільшиться на 0,8% (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Частка місцевих податків і зборів у доходах загального фонду (без урахування ПДФО з військовослужбовців, сплачених у 2022-2023 рр., %).

Джерело: [1]

Аналіз виконання місцевого бюджету у 2023 році свідчить про суттєву різницю з 2022 роком за напрямом зростання. Водночас слід зазначити, що дохідна частина державного бюджету також суттєво зросла порівняно з 2022 роком. Таким чином, приріст доходів загального фонду (фактично власні доходи: переважно податкові) місцевого бюджету у 2023 році становить +11,0 % (+43,8 млрд. грн.), порівняно з 2022 роком (рис. 2.3). При цьому доходи державного бюджету збільшуються на +21,1 % (+212,9 млрд. грн.). Таке збільшення державного бюджету зумовлене зростанням надходжень податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (+44,7% або +113,1 млрд. грн.) та акцизного податку (+63,5% або +65,0 млрд. грн.). Слід також відзначити надзвичайно високе зростання доходів бюджетних установ, які згідно з держбюджетом на 2023 рік, склали 767,0 млрд. грн., тоді як у 2021 році ці надходження були тільки 51,3 млрд. грн., у 2022 році – 202,1 млрд. грн. Фактично приріст власних надходжень бюджетних установ у 2023 році порівняно з 2022 роком згідно з держбюджетом в абсолютному значенні становить +564,69 млрд. грн.

Зростання місцевого бюджету відбулося внаслідок збільшення ПДФО (+6,3% або +17,2 млрд. грн.), єдиного податку (+18,2% або +8,6 млрд. грн.), акцизного податку (+63,3% або +8,0 млрд. грн.) та податку на майно (+19,1% або +7,0 млрд. грн.).

Водночас, якщо порівнювати 2023 рік із 2021 роком до повномасштабного вторгнення, то зростання місцевого бюджету становить +25,5%, на відміну від зростання державного бюджету на +13,9%.

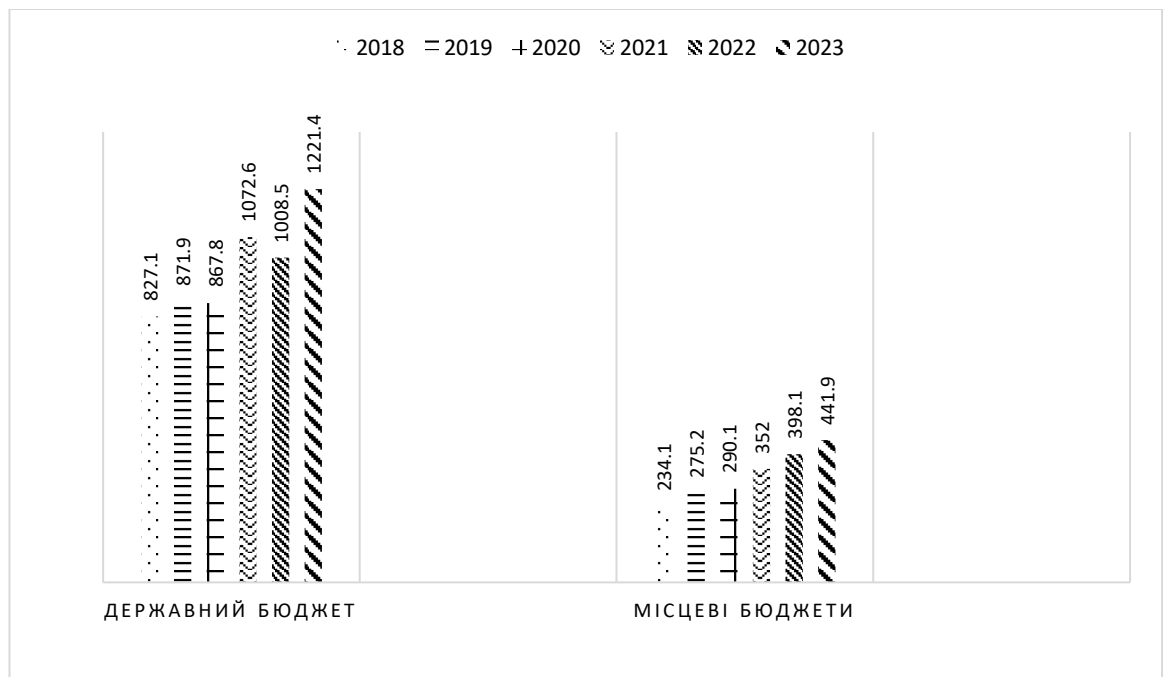


Рис. 2.3. Доходи загального фонду без трансфертів за 2018-2023 роки, млрд. грн.

Джерело: [1]

Обсяг надходжень до загального фонду (фактично власних доходів) без трансфертів до бюджету міста Києва перевищує сукупні доходи всіх обласних бюджетів і дорівнює сукупним доходам сіл та міст України. Водночас бюджет міста Києва не бере участі у збалансуванні фінансової спроможності місцевого бюджету. Зростання доходів у містах у 2023 році порівняно з 2021 роком становить +28,6%, у Києві +21,8%, у містах +28,2%, у селах +34,5% (рис. 2.4).

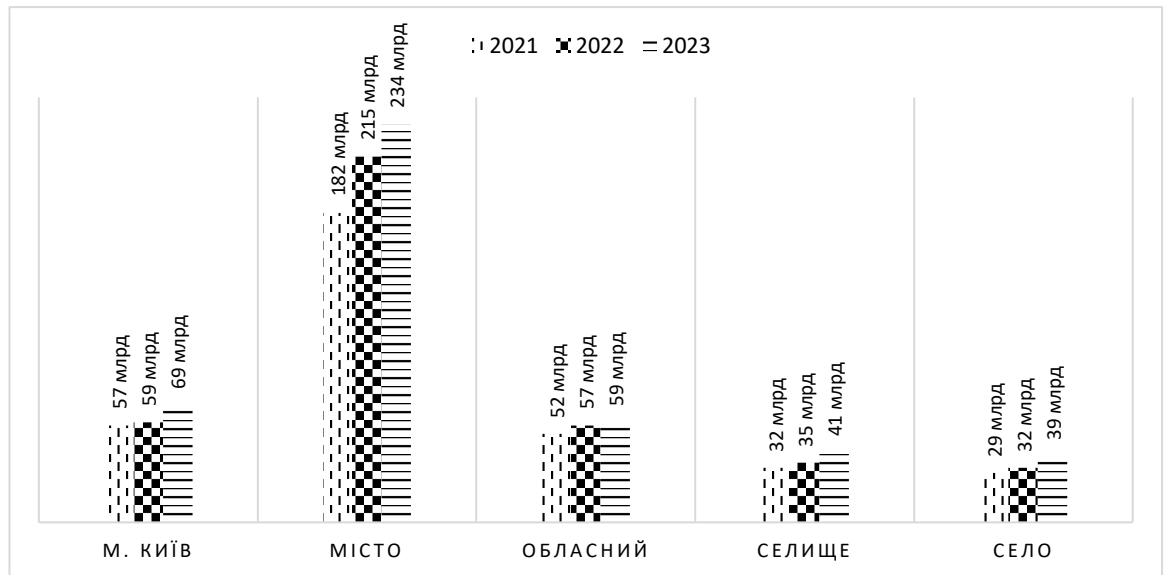


Рис. 2.4. Доходи загального фонду без трансфертів за 2021-2023 роки (в розрізі типів бюджетів), млрд. грн.

Джерело: [1]

Найбільше коштів з державного та місцевого бюджетів витрачається на Збройні сили України, виплату пенсій та погашення боргів. На рис. 2.5 наведено найбільші обсяги видатків за бюджетними програмами за січень-грудень 2023 року (із розподілами між державним та місцевими бюджетами). Слід звернути увагу на рівень додаткового фінансування загальної середньої освіти з місцевого бюджету.



Рис. 2.5. Видатки за програмами за 2023 рік, млрд. грн.

Джерело: [1]

У галузевому розрізі найбільша частка видатків припадає на національну оборону, яка згідно з вимогами бюджетного законодавства повністю фінансується лише з державного бюджету. У 2023 році витрати на оборону становлять 45% видатків зведеного бюджету України (рис. 2.6).

Найважливішою ланкою в структурі доходів місцевих бюджетів у 2023 році є податкові надходження, які складають 67% надходжень загального фонду та спеціального фонду з трансфертами. Трансфери з державного бюджету становили менше третини доходів (27%).

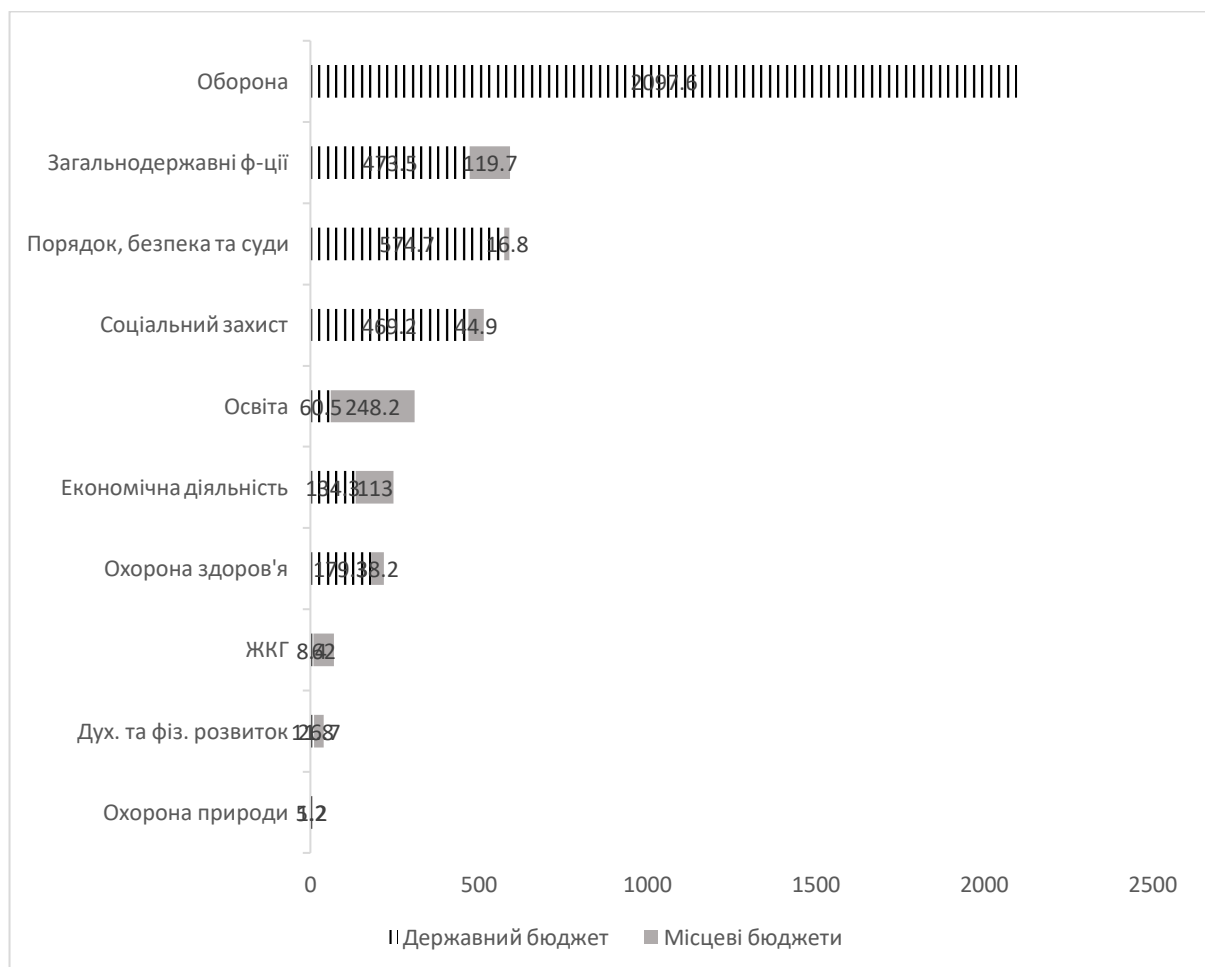


Рис. 2.6. Обсяги видатків державного та місцевих бюджетів у 2023 році по галузях, млрд грн.

Джерело: [1]

Експерти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) відзначають, що уряди провідних країн світу в нестабільних економічних умовах віддають перевагу розширенню бази оподаткування шляхом непрямих

податків, а не прямого підвищення податкових ставок. Це допомагає компенсувати бюджетний дефіцит у разі зменшення доходів населення і, отже, зменшує прямі податкові надходження. Головною метою цих заходів є збільшення частки доходів і прибутків, доступних платникам податків.

Останні податкові реформи в Україні були зосереджені на зниженні ставок податків, які раніше були дуже високими, порівняно з іншими європейськими країнами. Головною метою цих заходів є стимулювання економічної активності.

Податкова система України складна в управлінні. Найбільш розповсюдженні проблеми – непрозорість електронної системи управління ПДВ; затримка повернення бюджетного відшкодування після її впровадження; скасування податковою службою в односторонньому порядку договору про визнання електронних документів; порушення заборони податкової перевірки платників податків; неналежне проведення податкових перевірок, процедурні порушення під час їхнього проведення або непідтверджені рішення за ними, а також неефективні процедури адміністративного оскарження.

Лише 17% населення довіряє працівникам ДПС через низький рівень довіри до податкових органів, через складне податкове адміністрування та низьку ефективність. Це призводить до того, що бізнесменам, щоб уникнути покарання за ухилення від сплати податків, краще працювати у тіньовій економіці та корупції.

Незважаючи на те, що проведені реформи принесли позитивні результати, що виражається у зниженні рівня податкового тиску, тіньової економіки, підвищенні збору податків та ефективності роботи податкових органів, аналіз показує, що не всі проблеми вирішено. Основні загрози податковій безпеці не обмежуються податковим сектором і тому потребують комплексного вирішення. Дослідження показали, що податки є фінансовою основою діяльності держави і що без забезпечення належного рівня фінансової безпеки неможливо досягти фінансової, економічної та національної безпеки.

2.2. Аналіз результативності податкового контролю

Форми податкового контролю є незамінними інструментами управління, які сприяють підвищенню ефективності податкових відносин. Їхнє впровадження є необхідним, тому що вони створюють відносини між податковим органом і платником податків.

З 2020 року, після зміни організаційної структури територіальних органів ДПС, підрозділи податкового контролю отримали повноваження щодо проведення контрольно-перевірочних заходів щодо фізичних та юридичних осіб. Таким чином, основними напрямками роботи уповноважених відомств у 2018-2022 роках були:

- 1) зменшення тиску на відповідальних платників податків та пошук шляхів підвищення ефективності контролю за сплатою податків платниками податків, які належать до категорії «найвищого ризику»;
- 2) регулярне вдосконалення системи та процесів внутрішнього контролю якості;
- 3) комп'ютеризація процедур податкового аудиту.

Відповідно до системи мораторію на здійснення податкових перевірок сталося зниження рівня податкових перевірок фізичних та юридичних осіб – платників податків в Україні зменшився з 43578 перевірок у 2019 році до 42265 у 2023 році (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки кількості проведених податкових перевірок в Україні
протягом 2019-2023 років, тис. перевірок

Показники	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення 2023 / 2019
Всього, з них	43578	44596	73612	29663	42265	-1313

Продовження таблиці 2.3

Планові перевірки	4646	1940	3092	785	566	-4080
Позапланові перевірки	11867	23885	41950	6524	14736	2869
Зустрічні перевірки	5276	2206	2474	817	647	-4629
Фактичні перевірки	21789	16565	26096	21537	26316	4527

Джерело: складено автором за даними [26; 27]

Протягом досліджуваного періоду відбулося систематичне зменшення податкових перевірок за всіма видами. Незначне підвищення досліджуваних показників відбулося у 2021 році у зв'язку з частковим послабленням умов заборони. Щодо структури податкових перевірок, то у 2018-2019 та 2022 роках переважали перевірки ефективності (від 50% до 42,6%), а у 2020 та 2021 роках переважали позапланові податкові перевірки (рис. 2.7).

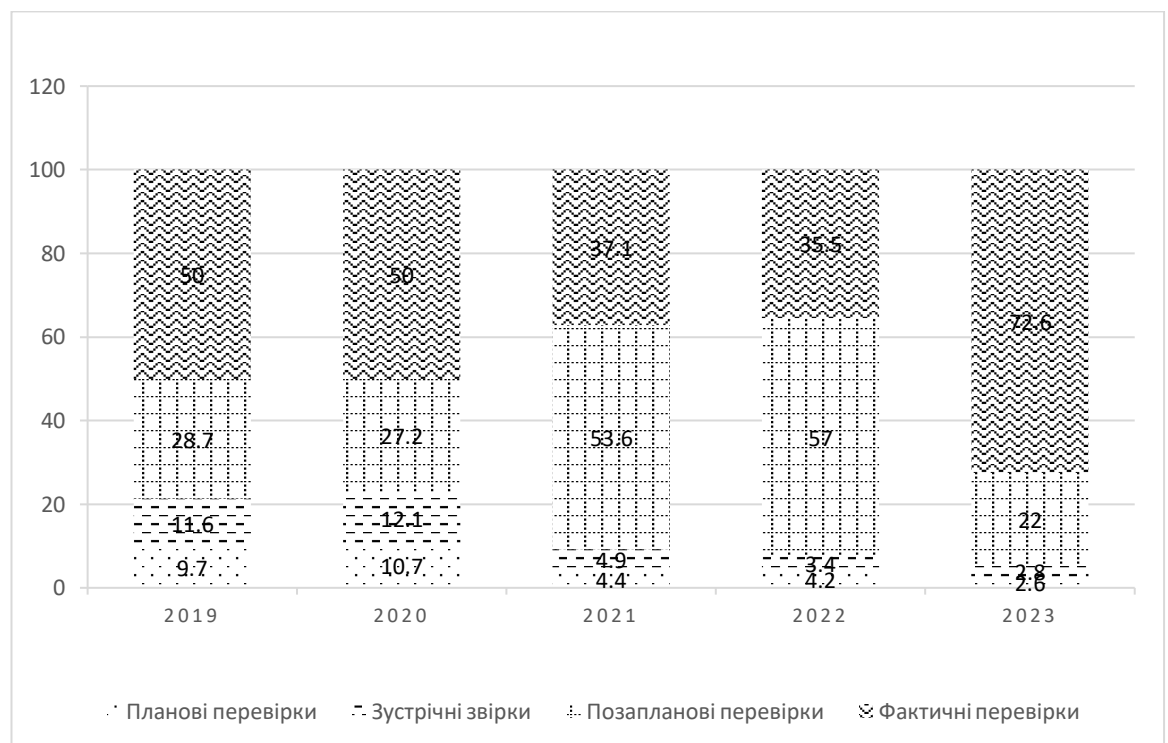


Рис. 2.7. Динаміка структури податкових перевірок в Україні протягом 2019-2023 років, %.

Джерело: складено автором [27]

2018-2020 роки відомі переглядом системи податкових ризиків суб'єктів підприємницької діяльності, які включені до плану-графіку податкових перевірок [36]. Ці критерії сприяють оперативному реагуванню на всі порушення податкового законодавства, особливо недоплату податків або приховування об'єктів оподаткування.

Аналіз змісту плану-графіка податкових перевірок дає можливість встановити, що відповідно до завдань, запланованих на 2018-2022 роки, основними напрямками є здійснення контрольних заходів, спрямованих на законну діяльність господарських організацій (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз динаміки показників планових перевірок органів ДПС України
протягом 2018-2022 років

Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення 2022 / 2018
Планові перевірки, тис., з них:	5299	4646	1940	3092	785	-4514
Юридичні особи, з них:	4516	3647	1069	2305	434	-4082
-на загальній системі оподаткування	4241	3322	983	2094	434	-3807
-на спрощеній системі оподаткування	278	325	86	211	-	-278
Фізичні особи	783	999	871	787	351	-432

Джерело: складено автором за даними [26; 27]

Таблиця 2.4 підтверджує той факт, що протягом досліджуваного періоду спостерігалася тенденція зменшення кількості перевірок. У структурі найбільша кількість планових перевірок стосується юридичних осіб (з 85,2% у 2018 році до 55,3% у звітному році) порівняно з часткою перевірок фізичних

осіб (зростання у базовому році на 14,8% та до 44,7% у 2022 році). Для юридичних осіб увага контролю в основному зосереджена на господарській діяльності платників податків, які працюють на єдиній системі оподаткування (їхня частка зростає з 93,9% у 2018 році до 100% за звітний період).

Основні види податкових порушень:

- 1) заниження доходів, що виникають через неробочі активи нафтогазового комплексу та незавершених будівельних робіт;
- 2) завищення суми витрат (за участю фіктивних партнерів, виплата премій, що не завдають шкоди чистому прибутку після оподаткування, відсутність основних бухгалтерських документів тощо);
- 3) використання землі при розрахунку податкового зобов'язання з податку на землю.

У рамках виконання плану-графіка податкових перевірок на 2018-2022 роки з особливою увагою до експортерів лісоматеріалів, які входять до складу Державного агентства лісових ресурсів України (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Аналіз динаміки результатів здійснення позапланових податкових перевірок в Україні протягом 2018-2022 років

Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення 2022 / 2018
Всього, тис. перевірок, з них:	15689	11867	23885	41950	6524	-9165
Юридичні особи, з них:	13841	10230	6380	9010	854	-12987
-на загальній системі оподаткування	12652	9513	5729	8372	-	-12652
-на спрощеній системі оподаткування	1189	717	651	638	5670	4481
Фізичні особи	1848	1637	17505	32940	-	-1848
За ініціативи платників податків	3685	2476	1587	1577	3059	-626

Продовження таблиці 2.5

Припинення господарської діяльності	3496	2315	1555	1546	-	-3496
Скарга про ненадання податкової накладної покупцю або про порушення правил її заповнення	0	0	0	0	0	-
На прохання платника податків	189	161	32	31	-	-189
За ініціативою інших органів	714	291	44	137	-	-714
Звернення комерційних банків щодо порушення термінів розрахунків за операціями ЗЕД	684	289	44	137	-	-684
За рішенням суду	30	2	Підставу виключено			-30

Джерело: складено автором за даними [27]

За підсумками 2022 року лише 20% перевірок були ініційовані ДПС, а 80% – з інших причин переважно ініційовані самими платниками податків. Більшість позапланових податкових перевірок передбачає комплексний моніторинг податкових ризиків з ПДВ. Слід зазначити, що за результатами перевірок ПДВ протягом досліджуваного періоду приблизно 30% із запланованих перевірок не вдалося провести через відсутність платників за місцем реєстрації чи недопущення інспекторів.

Основними напрямками ефективної перевірки у 2018-2022 роках були:

- 1) контроль за реалізацією товарів спеціального споживання (реалізація через АЗС пального, тютюнових виробів та алкоголю);
- 2) контроль наявності документів, що дають право на провадження господарської діяльності;

- 3) незаконність існування акцизних складів (особливо пересувних);
- 4) контрольні операції з РРО та ПРРО (занижена виручка від продажів (до 5000 грн), значна частка безготівкових операцій (90-100%), реалізація через РРО підакцизних товарів тощо);
- 5) інтернет-торгівля;
- 6) законність трудових відносин.

У процесі аналізу необхідно зосередитися на пріоритетних сферах податкового контролю, таких як: перевірки, які стосуються видів діяльності, які ризикують бути об'єктом оподаткування ПДВ (включно з відшкодуванням податку), акцизний податок на споживання, трансфертне ціноутворення, операції з ПРРО та РРО, валютними та міжнародними операціями (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6

Результати контрольно-перевірочної роботи за окремими операціями В Україні протягом 2018-2022 років

Показники	2018	2019	2020	2021	2022
Контроль “ризикового” ПДВ, перевірок	2900	2100	1620	1467	-
Контроль відшкодування ПДВ	-	-	1200	3000	2750
Контроль за припиненням діяльності, з них:					
-фізичні особи	-	-	12900	4837	-
-юридичні особи	6800	-	3827	30705	-
Контроль акцизного податку	37561	-	268	220	332
Контроль валютних операцій	6300	5200	2700	3433	1964
Контроль міжнародних операцій	-	-	-	582	7170
Контроль трансфертного ціноутворення	368	-	-	2326	1000
Контроль за використанням РРО, тис.	308,0	300,2	351,3	-	-

Джерело: складено автором за даними [27]

З метою запобігання ухиленню від сплати податків та порушенню податкового законодавства органи ДПС України постійно проводять

комплексний аналіз господарської діяльності платників податків, особливо щодо ПДВ та формування податкового кредиту за критеріями ризику, щоб зменшити суму податкового зобов'язання.

Сьогодні органи ДПС України здійснюють автоматизований постійний контроль відповідності податкових накладних та розрахунків з ПДВ критеріям ризиковості платника податків, постійно вдосконалюючи цей акт контролю.

Також на основі досліджень науковців [15] визначено основні фактори, що сприяють підвищенню ефективності національної системи оподаткування та контролю. Серед них ми можна виділити:

- створення стабільної, зрозумілої та єдиної системи податків для збалансованого фіскального перерозподілу в країні та виправдання податкових стандартів;
- уніфікацію податкової системи та уникнення подвійного оподаткування;
- ефективна структура податкової системи для прямих податків на активи, капітал і землю;
- участь Державної податкової служби у законотворчій діяльності;
- удосконалення інформаційних технологій, у тому числі збільшення кількості електронних сервісів та вдосконалення обслуговування платників;
- реструктуризацію податкового органу, зокрема скорочення штату та мотивації працівників, що забезпечить оптимізацію штату служби.

Для удосконалення податкової системи України необхідно здійснити заходи з адміністрування податків, що передбачає зміни та коригування. Ці зміни можуть негативно вплинути на своєчасність та повноту податків та платежів платників податків. Для підвищення податкової дисципліни та виконання платниками обов'язків необхідно досліджувати схеми та моделі ухилення від сплати податків, проводити профілактично-роз'яснювальну роботу з платниками податків.

2.3. Типові схеми ухилення від сплати податків та відмивання коштів, отриманих в результаті їхньої реалізації

За період незалежності України важливим стало питання забезпечення наповнення державного та місцевих бюджетів через своєчасну сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Але незважаючи на зусилля щодо розробки ефективної фіскальної політики, податкова система досі потребує вдосконалення, оскільки обсяг тіньової економіки є дуже великим. Вивчення різноманітних способів вчинення податкових злочинів та відмивання доходів, отриманих від цих злочинів, допоможе сформулювати ефективний механізм для боротьби з цими податковими злочинами. До них відносять: несплату податків, зборів та інших платежів до державного та місцевих бюджетів.

Фахівці аналітичних центрів CASE Україна та ICET закінчили шосте щорічне дослідження найбільших схем тіньової економіки, яке показало суттєві зміни (рис. 2.8).

Тож цьогоріч виплата зарплат у «конвертах» стала рекордною. До цього сегменту входять чорні зарплати, готівкові виплати та програми «мінімальний конверт плюс», які призводять до втрат бюджету в розмірі 115-230 млрд. грн. На другому місці – «сірий імпорт» і контрабанда, яка домінувала багато років, але зараз дещо стали меншими.

Якщо згадати 5 років тому, то офшорні схеми, схеми з ПДВ і податкові скрутки займали перше місце серед схем, які сьогодні значно скоротилися. Наприклад, втрати доходів через програми ПДВ складають приблизно 15-18 млрд. грн. на рік, а втрати від офшорних операцій – 9-11 млрд. грн. Зусиллями комітету ТСК (Тимчасова слідча комісія ВРУ) також дещо змінилася ситуація з контрафактом та нелегальною торгівлею підакцизними товарами: збитки зараз становлять 35-40 млрд. грн. на рік, а раніше вони складали понад 50 млрд. грн.

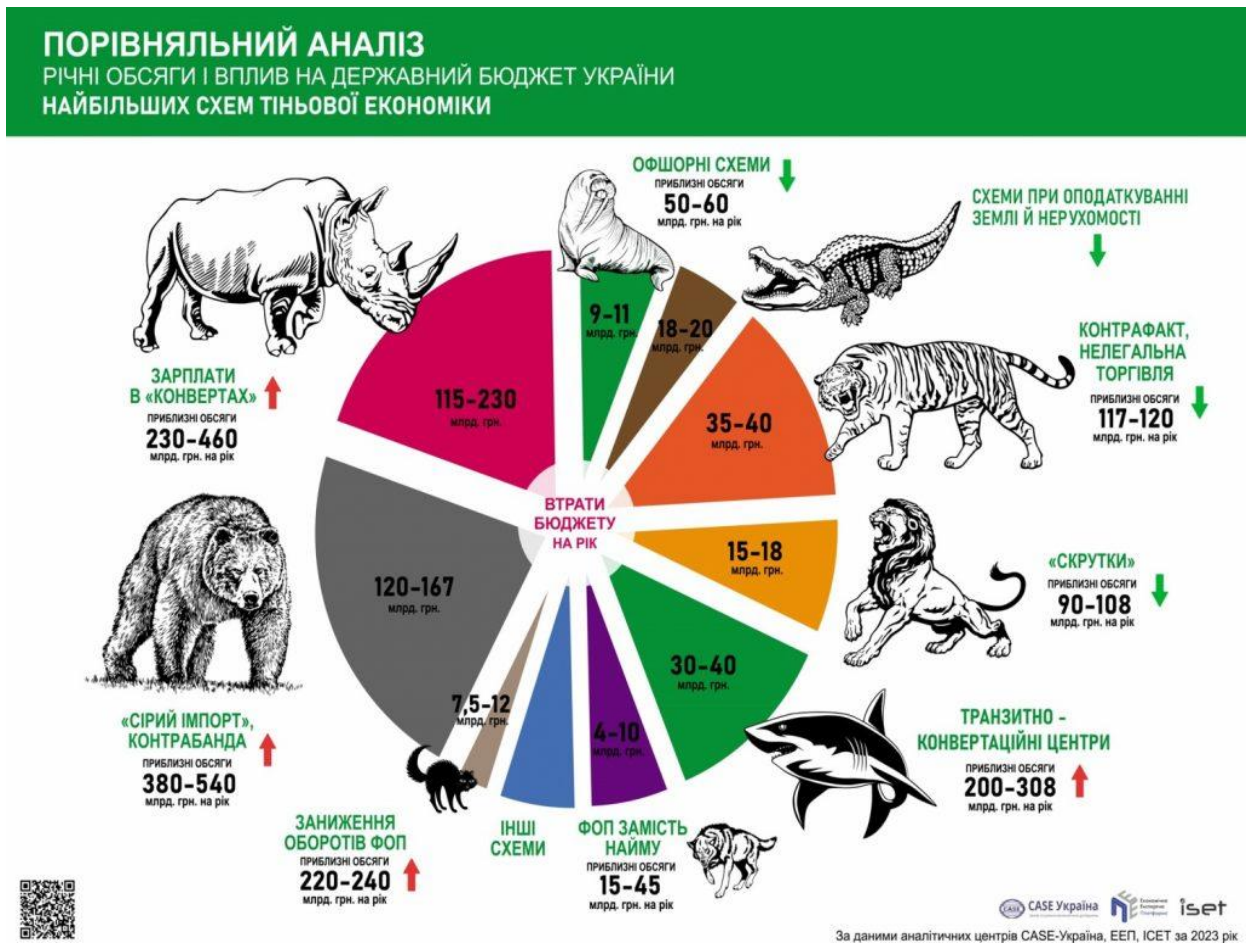


Рис. 2.8. Річні обсяги і вплив на державний бюджет України найбільших схем тіньової економіки

Джерело: [41]

Перша схема – зарплата «в конверті». Рекомендації експертів завжди спрямовані на зниження навантаження на фонд оплати праці. У 2022 році був підготовлений відповідний законопроект, але його впровадження було відкладено через бойові дії. Тіньова частка заробітної плати продовжує зростати. Аналіз ринку побутової техніки та електроніки показує, що лише частина компаній платить офіційну зарплату, а інші – мінімальну з доплатами «в конверті». ДПС і БЕБ можуть перевірити ці дані та виявити злочинців. Результати цього дослідження надіслані до народних обранців та правоохоронних органів. Схожа історія спостерігається і на паливному ринку. Якщо найбільші кити галузі – ОККО, WOG, SHEL платять своїм співробітникам понад 20000 грн. зарплати, то BICT, MANGO та інші платять

лише мінімальну і, відповідно, близьку до неї. У цьому випадку рекомендація одна: перезавантажити Бюро економічної безпеки та Державну податкову службу, а також посилити контроль, щоб мінімізувати схеми [41].

Друга схема – митне шахрайство. Йдеться про неправдиве декларування, перевезення товарів з метою ухилення від митного контролю, чорну контрабанду та зловживання соціальними пільгами. Особливо активно розвивається контрабанда поштою. Оцінка збитків становить 120-167 млрд. грн., яку ми отримали, аналізуючи міжнародну статистику. Канали реалізації розширюються. Визначено кілька варіантів: інтернет-торгівля, телеграм-канали, продаж без документів, продаж фізичним особам, магазини, товарні ринки, через ФОП, через фірми «одноденки» або «накопичувачі». Слід відновити роботу митних служб і забезпечити автоматичний обмін інформацією з іншими країнами.

Третя схема – підробка та незаконний обіг товарів спеціального вжитку. Зросла паралельна торгівля, навіть із посиленням нагляду, присутності РРО та обліку сировини. Паливний ринок спочатку занепав, а потім відновився; алкогольна продукція має тенденцію до зменшення; тютюнова промисловість нестабільна.

Також проаналізовано заходи щодо спрощеної системи оподаткування. Так званий «хвіст» причетних до схеми, виявлений та оцінений економетричним аналізом, показує частку у 2 групі ФОП менше 10%. Що стосується третьої групи ФОП, то схеми майже припинилися, «хвіст» став мінімальним.

У вітчизняній практиці використовуються такі схеми ухилення від сплати податків:

- використання професійних мереж відмивання коштів, надання «послуг» з формування податкових кредитів бізнесу реального сектору економіки з подальшим перетворенням гуртових і роздрібних торговців тютюном, алкоголем і продуктами харчування на «покупців» готівкою;

- експорт товарів без повернення валютної виручки на територію України з перерахуванням договірних вимог нерезидентам та розрахунками за межі України;
- сплата митної вартості при ввезенні товарів на територію України коштом сторін у разі несплати в іноземній валюті за імпортовані товари;
- використання криптоактивів для уникнення податку на прибуток;
- надання неправдивих документів на підтвердження походження коштів;
- збільшення витрат та податкового кредиту шляхом здійснення операцій без фактичного надання товарів і послуг (фіктивні операції);
- здійснення фінансових операцій з оплати товарів чи послуг, що мають ознаки підприємницької діяльності, через систему миттєвих платежів на особовому рахунку фізичної особи;
- невідповідність задекларованих доходів фізичних осіб обсягам фінансових операцій, які вони здійснюють;
- отримання необлікованих доходів та отримання готівки за межами митного кордону України;
- умисне заниження митної вартості при імпорті товарів [39].

Результати фінансових розслідувань, проведених Держфінмоніторингом України [28] свідчать про поширеність практики створення професійних мереж надання «послуг» за ухилення від сплати податків та відмивання коштів. Ці мережі мають великий попит серед платників податків України. Ба більше, існує можливість включення до інструменту фізичних осіб-підприємців та неприбуткових організацій з метою зменшення податкового навантаження на юридичних осіб щодо сплати податку.

Основні схеми вчинення податкових злочинів та способи відмивання доходів від них:

1. Використання механізму «вхідного потоку» та «скрутки». За цією схемою здійснюється ухилення від сплати податків за допомогою так званих

«скруток», у створенні яких беруть участь продавці тютюну та алкогольної продукції, які реалізують свою продукцію за гроші. Слід зазначити, що поза банківською системою відбувається певний «продаж» необлікованої готівки, який суттєво ускладнює її виявлення.

Практика показує, що активність таких мереж дуже висока, кількість і склад учасників постійно змінюється і діяльність деяких мереж носить короткочасний характер (від кількох тижнів до кількох місяців), потім з'являються нові компанії, які після реєстрації приводять у мережу нових учасників. Законними власниками учасників мережі доволі часто є асоціальні люди, які реєструються як суб'єкти підприємницької діяльності або підставні люди, після чого отримують певну винагороду.

За інформацією, отриманою від правоохоронних органів, Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг), виявила схему ухилення від оподаткування через створення фіктивних податкових кредитів, а також відмивання коштів, отриманих завдяки механізму «скруток».

2. Використання механізму незаконного виведення капіталу в рамках фіктивних господарських контрактів з іноземними державами. Широке розповсюдження цих схем, які пов'язані з ухиленням від оподаткування через організацію механізмів «каруселі» незаконного вивезення товару та без повернення валюти або проведення операцій з податку на імпорт без фактичної оплати доставки.

3. Схема використання осіб у схемах відмивання грошей для вчинення податкових злочинів. Аналіз виявлених Держфінмоніторингом та іншими органами схем відмивання коштів, свідчить про активну участь у таких схемах фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців (ФОП). Основна мета залучення таких людей – ухилення від сплати податків та обмін безготівкових грошей на готівку. Отже, ФОП використовується власниками юридичних осіб, щоб збільшити суму витрат і зменшити об'єкт оподаткування, тому що ФОП має значно нижчі ставки податку на спрощеній системі оподаткування, при цьому юридичні особи не є податковими

агентами, що представляють ФОП, а також не зобов'язані сплачувати податки з доходу.

За спеціальними програмами фізичні особи реєструються як ФОП на короткий проміжок часу для проведення повністю поінформованих фінансових операцій. Після завершення мільйонних фінансових операцій комерційні операції зупиняються та здійснюються податкові платежі на мінімальну суму.

Зазвичай такий обсяг транзакцій є ризикованим, бо викликає сумніви щодо фізичної спроможності надавати послуги чи доставляти товари в таких обсягах. Щоб приховати сліди від злочинних доходів, можна відкрити рахунки в кількох банках, при цьому комерційні операції здійснюються в єдиному банку.

Одним із найважливіших елементів системи, спрямованої на забезпечення фінансової безпеки є податкова безпека держави. Забезпечення надходжень до бюджету згідно з планом та обґрунтований розподіл доходів бюджету - це одна з найважливіших умов успішного виконання державних завдань. Розмір тіньової економіки та її складова (мінімізація незаконних податкових платежів) залишається однією з найсерйозніших проблем в нашій країні. Щоб зміцнити бюджетну безпеку держави треба виявити, оцінити й усунути бюджетні загрози та ризики.

Передумови, які спричиняють правопорушення у податковій сфері, які пов'язані зі зменшенням податкових зобов'язань: протиправна діяльність; незаконне здійснення імпортно-експортної діяльності; корупційні дії; навмисне заниження бази оподаткування; намір суб'єктів господарювання отримати надмірну вигоду; випадки фінансового шахрайства.

Для забезпечення повноцінного функціонування ефективного механізму боротьби з податковими злочинами та відмивання коштів, отриманих внаслідок цих злочинів, необхідно вивчити засоби їхньої реалізації, а також застосувати світовий досвід щодо введення профілактичних заходів.

Висновки до розділу 2

За 2023 рік сума податку на додану вартість збільшилася на 113796,3 млрд. грн., акцизного податку – на 70501,2 млрд. грн. Щодо податку на прибуток підприємств, то він також збільшився на 28728,6 млрд. грн. Така ж ситуація і з ПДФО – він збільшився на 75670,4 млрд. грн.

На початку воєнного стану законодавча влада пом'якшила податки, що відобразилося в зниженні податкових ставок і спрощенні обов'язкових податків. Попри необхідність доопрацювання бюджету, парламентарі поставили на перше місце збереження суб'єктів господарювання та забезпечення умов їхньої роботи.

У структурі місцевих податків і зборів основну частину займає єдиний податок. У період з 2019 по 2023 роки його частка збільшилася з 47,9% у 2019 році до 56,0% у 2022 році та 55,8% у 2023 році. При цьому значно скоротилася частка надходжень від плати за землю: з 44,6% у 2019 році до 34,5% у 2023 році. Таким чином, за п'ятирічний період внесок цього податку в структурі місцевих податків і зборів зменшився на 10,1 відсоткового пункту.

Важливим інструментом реалізації податкової політики є податкові перевірки. За період 2019-2023 рр. заходи податкового контролю обмежені пандемією та встановленням воєнного стану. Про цю ситуацію свідчить значне скорочення податкових перевірок (як планових, так і позапланових), що також відображається у зменшенні суми донарахувань за результатами перевірок.

Щоб зрозуміти природу ухилення від оподаткування та розробити заходи протидії, необхідно вивчити типові способи, які використовують порушники податкового законодавства: використання «конвертаційних» центрів, імпортно-експортна діяльність та інші.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

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

Якщо приділити особливу увагу двом пунктам: створення сприятливих умов для налагодження взаємовідносин між податковими органами та платниками податків; формування мотиваційної системи для того, щоб підприємства та громадяни добровільно виконували свої обов'язки платників податків відповідно до Податкового Кодексу України, то це сприятиме вдосконаленню системи оподаткування та посилить податкову дисципліну, зменшить кількість порушень у цій сфері та зосередить зусилля органів контролю на ризикованих суб'єктах та операціях з ними.

Важливим фактором є розвиток ефективних підходів щодо сплати податків в умовах цифрової економіки, особливо щодо запровадження електронних податкових сервісів. Це дасть змогу вжити додаткових заходів щодо протидії ухиленням від оподаткування і забезпечити дотримання основних принципів оподаткування, як-от універсальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, соціальна справедливість та відповідальність за порушення податкового законодавства.

Максимальну ефективність у боротьбі з ухиленням від сплати податків допомагає здобути використання електронних інструментів в оподаткуванні, а прозорість критеріїв і процедур забезпечує відсутність дискримінації при розподілі допомоги. Але щоб досягти найбільшої фіскальної ефективності необхідно переглянути податкове законодавство та процедури управління податками й усунути фактори, котрі знижують ефективність та сприяють ухиленню від сплати податків. Крім того необхідно створити систему

моніторингу платників податків для можливих порушень податкового законодавства серед усіх категорій платників податків.

Розвиток електронних сервісів та цифрових комунікацій між органами контролю та платниками податків неможливий без ефективної онлайн-взаємодії державних органів. Найважливіші завдання: надання послуги передачі фінансової звітності фінансовим установам; створення особистих кабінетів для державних органів у приватному розділі Електронного кабінету (наприклад, інтеграція Електронного кабінету ДПС України з порталом Пенсійного фонду щодо сервісу «Отримати інформацію про накопичені розміри пенсій»); взаємодія ІТС «Prozorro» та ІТС ДПС щодо надання інформації про борг (податковий борг) учасників процедури закупівлі.

Для спрощення процедури обчислення та сплати податків необхідно розмістити податковий калькулятор на офіційному сайті податкового органу без використання електронного цифрового підпису, а також розробити та застосувати систему мобільного застосунку для смартфонів і планшетів. Онлайн-сервіси ДПС України потребують постійного вдосконалення та розширення функціональності для стимулювання взаємодії платників податків з органами контролю за допомогою електронних ресурсів. Також необхідно запровадити підсистему моніторингу, контролю та оцінки процесів надання послуг податковими органами з метою оцінки ефективності цих послуг та рівня їхнього виконання за якісними показниками. Це допоможе оцінити сприйняття платниками податків податкових послуг як постачальника послуг і швидко усунути прогалини в наданні послуг.

Метою запровадження загального правила проти ухилення від сплати податків (GAAR) є запобігання використанню платниками податків агресивних схем ухилення від оподаткування, щоб зменшити податкову базу країни, але не перешкоджати законним бізнес-операціям. Відповідно до стандартів GAAR комерційні операції для цілі оподаткування розглядаються в різних випадках, як-от: несумісність юридичних характеристик окремих етапів угоди з законністю угоди в цілому; укладання однієї або кількох угод,

що відповідають меті та обставинам ведення бізнесу; елементи угоди або низки угод, які замінюють або скасовують одна одну; циклічність усієї операції; значна податкова вигода від угоди або кількох угод не створює прийняттого бізнес-ризиків для платника податків або його грошових потоків; очікуваний прибуток до оподаткування є незначним порівняно з очікуваною податковою вигодою.

Для ведення обліку діяльності з ПДВ необхідно створити систему контролю за формуванням доданої вартості по всьому ланцюжку товарів, робіт і послуг. Це можна зробити шляхом персоналізації податкових накладних для покупців, які не платять ПДВ, складання балансу продукції, виготовленої чи імпортованої та відпущеної для споживання чи виробництва та експорту товарів за основними категоріями. Метою цієї системи є виявлення дисбалансів та зон ризику, забезпечення прозорості та контролю доходів і витрат суб'єктів спрощеної системи оподаткування, розвиток аудиторської роботи, постмитного контролю та аналізу за даними Єдиного реєстру.

Необхідно встановити контроль над доходами та витратами платників податків на простій системі оподаткування, що може забезпечити через посередників правильні розрахунки суб'єктів спрощеної системи оподаткування (ССО), введення книги обліку доходів і витрат, створити єдиний реєстр діяльності ССО та інших обов'язкових операцій платника єдиного податку, обсяг яких перевищує 20 000 грн з компенсацією за квартал, який забезпечить прозорість діяльності платників податків через порівняння податкових декларацій і баз даних з партнерами.

Відповідно до статті 5 Директиви Ради ЄС 2016/1164 [9], з 1 січня 2020 року суб'єкт оподаткування зобов'язаний сплатити податок на суму, що визначається як різниця між ринковою вартістю переміщених активів на момент їх вибуття та їхньою податковою вартістю, якщо виникає хоча б одна з наступних обставин:

- передача активів із головного офісу до постійного представництва в іншій країні, а юрисдикція головного офісу не має права оподатковувати активи, які є власністю після передачі;
- передача активів від постійного представництва до головного офісу чи іншого постійного представництва, юрисдикція якого не має права оподатковувати ці активи після передачі;
- діяльність передається від представництва-резидента, внаслідок чого це постійне представництво втрачає право на оподаткування майна, що належить цьому представництву;
- змінюється податкове місце проживання, що призводить до втрати права попередньої юрисдикції оподатковувати активи відповідної особи (за винятком деяких випадків).

Основна мета цієї ініціативи полягає в тому, щоб забезпечити оподаткування економічної вартості будь-якого приросту капіталу, отриманого на території держави-учасниці ЄС, коли платники податків переміщують свої активи, ви переміщуєте їх за межі своєї юрисдикції або змінюєте податкове місце проживання. Це застосовується навіть до приросту капіталу, який не був реалізований на момент передачі або зміни податкового місця проживання. З огляду на це, здається доцільним вивчити можливість впровадження подібних заходів в Україні, особливо враховуючи очікувану зміну місця проживання платників податків у країні. Україна може розширити базу оподаткування на національному рівні шляхом запровадження положень, подібних до ст. 12А Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Це стосується оподаткування послуг технічного характеру для нерезидентів, які можуть оподатковуватись за певною ставкою в державі, де отримано дохід. Доцільно проводити наукові дослідження цієї проблеми, особливо в контексті світових тенденцій та перспектив їхнього впровадження в Україні. Крім цього, існує потреба внести зміни до наших угод, щоб уникнути подвійного

оподаткування та створити відповідну правову базу для розширення податкової бази на національному рівні.

Для боротьби з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутку Україна є учасником Багатосторонньої конвенції про впровадження заходів, пов'язаних з податковими угодами (MLI) [4], і планувала внести до неї відповідні зміни відповідно до Податкового кодексу України.

Зокрема, стаття «Ставка податку, яка буде застосовуватись у першій згаданій договірній юрисдикції щодо такого доходу, якщо таке постійне представництво розташоване в першій Договірній юрисдикції». Ця стаття означає, що оподаткування доходу в державі постійного представництва має застосовуватися в порівнянні зі ставкою податку, яка вважалася б застосовною, якби відповідний дохід зараховувався до головного офісу компанії в державі резидентства останньої. Заразом чинним Податковим кодексом України та Законом про внесення до нього змін не виявлено положень, які б гарантували належну імплементацію та застосування цієї статті Конвенції.

Зміни також були внесені до податкового законодавства щодо контролю трансфертного ціноутворення та податкового резидента. Зокрема впроваджується автоматичний обмін фінансовою інформацією між податковими органами різних держав у зв'язку з контрольованою діяльністю. Також уточнюється перелік контрольованих операцій, і орган контролю має право вимагати інформацію від платників податків з метою контролю за трансфертним ціноутворенням. Додатково враховується різниця в податковій базі.

Аналіз законодавства України щодо визначення статусу податкового резидентства фізичних осіб чітко показує, що існує низка проблемних питань, які можуть призвести до ухилення від статусу податкового резидентства. Це може призвести до несплати податкових зобов'язань, пов'язаних з отриманням доходів від іноземної компанії, яка здійснює контроль. До того ж, дані про місцезнаходження платника податків в Україні є недостатньо

деталізованими для цілей оподаткування та потребують уточнення щодо визначення членів його сім'ї. Податкове законодавство України вимагає доопрацювання в частині встановлення чіткого статусу податкового резидентства та надання зрозумілих роз'яснень із цих питань.

Крім того, необхідно уточнити терміни, пов'язані з податковим резидентством фізичних осіб, які використовуються в чинних угодах України про уникнення подвійного оподаткування. Відсутність конкретних визначень і пояснень створює труднощі в адмініструванні податків і може стати причиною суттєвих економічних збитків через проблеми зі сплатою податків.

Заходи, які вважають елементами зміцнення інституційної спроможності ДПС:

- Розвиток координації діяльності податкових органів, митних та правоохоронних підрозділів на базі ДПС. Це дозволить підвищити ефективність цих служб, реалізувати єдину податкову політику та значно скоротити витрати часу та державних коштів в умовах дефіциту та економічних труднощів, спричинених поширенням коронавірусу та бойових дій. Важливим напрямом удосконалення податкової політики є повна злагоджена організація податкових інформаційних баз та державних митних служб України та їхнього спільного використання для моніторингу глобальних тенденцій. Оскільки подальший розвиток податкових та митних питань залежить від створення та впровадження інтегрованої електронної системи відстеження товарів по всьому ланцюгу постачання з митним, податковим, аудиторським контролем.

- Створення оптимальної моделі управління податковим адмініструванням на основі комплексного аналізу правових, організаційних аспектів роботи з персоналом відповідно до міжнародних стандартів та зростаючої глобалізації. Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання: підібрати найбільш оптимальні елементи порівняльних методів оцінки діяльності податкових органів (TADAT, ISORA та інші податкові програми ЄС); обґрунтувати пропозиції, які спрямовані на

вдосконалення наявних підходів до оцінки правових, організаційних та індивідуальних засад функціонування інституційної моделі податкової служби з урахуванням особливостей нації; розробити рекомендації щодо посилення інституційної спроможності податкової служби України. Відповідно до інформації, розміщеної на урядовому сайті, ще у лютому 2018 року в Україні провели незалежну оцінку процесу адміністрування податків TADAT (the Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) за методологією, яку розробили МВФ, Світовий банк, Єврокомісія та країни ЄС.

- Використати комплексний підхід до управління податковими ризиками, включно з підвищенням ефективності інформаційно-аналітичної роботи ДПС шляхом удосконалення процесу збору та обробки інформації про податкові ризики. Розроблення автоматизованої інформаційно-аналітичної платформи для всіх видів перевірок (планових та позапланових), щоб проводити передперевірочний аналіз та виявляти податкові ризики. Завдяки цій платформі можна визначити необхідність проведення позапланових перевірок. Також вона може бути одним з інструментів внутрішнього контролю якості для податкових перевірок.

Для збору інформації про потенційні податкові ризики проводяться періодичні дослідження зовнішнього середовища, наприклад глобальних ринків, макроекономічного аналізу, тіньової економіки, основних галузей промисловості та високо-ризикованих видів діяльності. Результати перевірок, податкові декларації та фінансова звітність аналізуються для визначення характеру та причин суттєвих порушень. Фактори, що негативно впливають на сплату податків, необхідно досліджувати для кожного платника податків.

- Щоб уточнити правила електронної перевірки, в тому числі структури української версії файлу податкової перевірки (SAF-T UA), процесу впровадження, прав і обов'язків платників податків та органів контролю необхідно внести зміни та доповнення до чинного законодавства. Сюди може входити: замовлення бухгалтерського програмного забезпечення, здатного сформувати українську версію SAF-T UA або адаптацію наявних програм

шляхом оновлення або розширення їхньої функціональності; розробка спеціальних форм чи онлайн-сервісів для створення та подання податкових файлів, для аналізу та перевірки яких можна використовувати спеціалізоване програмне забезпечення або програмне забезпечення вітчизняної розробки.

На офіційному веб-сайті Державна податкова служба України оприлюднила оновлену версію детального технічного опису компонентів SAF-T UA 2.0 та додатку до нього. В оновлену версію внесено важливі зміни, які підвищують точність і повноту даних, а ще покращують ефективність обробки даних. Оновлену структуру XML спрощено через зменшення кількості обов'язкових полів та встановлення чіткіших вимог до типів даних, відповідно до українських стандартів бухгалтерського обліку. Згідно із законопроектом №6255 від 2 листопада 2021 року передбачається, що з 2025 року SAF-T UA стане регулярним органом щорічного подання податкових декларацій для великих платників податків, а з 2027 року – для всіх платників ПДВ.

- Реалізувати глобальну стратегію боротьби з незаконним обігом акцизної продукції. Для досягнення цієї мети передбачається використовувати систему податкової перевірки та відстежувати рух товарів від виробників чи імпортерів до кінцевого споживача. Необхідно визначити найбільш проблемні сегменти товарного ринку та зробити оцінку ризику несплати податків, і перенести контрольні точки на ці сегменти шляхом розробки процедур податкового контролю.

- Виділення в ДПС окремих відділів, які займатимуться місцевим податковим адмініструванням. Для цього необхідна співпраця з органами місцевого самоврядування та делегування окремих повноважень податковим органам.

- Вдосконалення механізмів моніторингу записів, пов'язаних з податковими органами. Для досягнення цієї мети необхідно розробити рекомендації, які сприятимуть збільшенню частки судових рішень, винесених на користь держави.

- Розвиток інституційної моделі податкової експертизи. Одним із варіантів реалізації цієї моделі є створення спеціалізованого наукового підрозділу з питань податкової експертизи на базі навчального закладу Мінфіну.

Реалізація запропонованих заходів дозволить покращити моніторинг суб'єктів оподаткування, баз оподаткування та платників податків, що можна розглядати як профілактичні заходи щодо запобігання ухиленню від сплати податків. Для підвищення ефективності податкової реформи необхідно посилити заходи податкового контролю. Важливим кроком у боротьбі з ухиленнями від сплати податків є проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків з метою встановлення нульової толерантності до умисних порушень податкового законодавства.

3.2. Міжнародна співпраця податкових органів у боротьбі з ухиленням від сплати податків

Ухилення від сплати податків загрожуює соціально-економічному розвитку країн світу, оскільки податкові надходження є основним джерелом доходів бюджету. Відсутність цих надходжень призводить до ризиків бюджетної нестабільності, дефіциту фінансів у соціальній сфері та зниження рівня соціального захисту населення. Для забезпечення нормального розвитку держави необхідно реалізувати заходи протидії ухиленню від оподаткування. Серед цих заходів найпопулярнішими є міжнародні заходи проти ухилення від сплати податків.

Важливим аспектом боротьби з ухиленням від сплати податків є правова співпраця між Україною та країнами Європейського Союзу. Міжнародна співпраця у цій сфері включає обмін інформацією між державами, зобов'язання щодо ідентифікації, свободу доступу співробітників органів внутрішніх справ для виїзду або в'їзду за кордон у випадках такого типу.

У сфері податкового регулювання застосовуються загальні правила боротьби з ухиленням від оподаткування (GAAR) [43], спеціальні міжнародні податкові угоди (Specific Anti-Avoidance Rules – SAAR) та скоординовані зусилля в діяльності Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР), особливо впровадження плану розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS).

Правила GAAR, передбачені Директивою Європейського Союзу, містять загальну концепцію боротьби з ухиленням від оподаткування, до якої входять законодавчі та організаційні заходи. Ця концепція має широкий спектр застосувань. Скоріше правила SAAR є спеціальними законодавчими заходами, які застосовуються до обмеженого кола операцій. Їх також іноді називають спеціальні норми для запобігання ухиленню від сплати податків (TAAR) [25].

Національне законодавство держав, а також двосторонні міжнародні договори з питань оподаткування містять загальні та спеціальні положення, які можуть бути передбачені законом і судовою практикою. Спеціальні правила GAAR зазвичай мають законодавчий характер і стосуються регулювання трансфертного ціноутворення та контролю іноземних компаній. Загальні правила GAAR нечасто вносять до законів, а їх запровадження іноді дозволяє не помічати податкових переваг, якими користуються платники податків, що є логічним розвитком податкової політики.

Метою GAAR є боротьба з ухиленням від оподаткування, не перешкоджаючи підприємцям здійснювати законну комерційну діяльність. GAAR вперше було введено у внутрішнє законодавство Австралії в 1915 році, а пізніше було впроваджено в правові системи інших країн, як-от Нідерланди, Франція, Німеччина, Канада, Китай, Англія та інші. Правила GAAR передбачають класифікацію правових норм і судових прецедентів, визначення понять «ухилення від сплати податків» і «податкове зловживання», правові положення про покарання за застосування схем мінімізації податків, на підставі зловживання податковими положеннями, описує характеристики

домовленостей з побічними ефектами у вигляді податкових пільг, а також запровадження механізмів контролю за законністю систем, що використовуються компаніями.

У правилах GAAR важливим фактором є тягар доведення добросовісності чи недобросовісності використання платником податків сумнівних схем оподаткування. У різних країнах різні підходи до цього питання. У деяких країнах податкові органи повинні довести неетичний характер цих схем, тоді як в інших це має зробити сам платник податків або тягар доведення порівну розподіляється між ними [17].

Податкові органи, такі як Організація економічної співпраці та розвитку (ОЕСР), яка керує міжнародним податковим регулюванням з 2012 року, відіграють важливу роль у боротьбі з податковими зловживаннями. ОЕСР співпрацює з країнами по всьому світу, включно з Україною, і дає рекомендації щодо соціально-економічної політики та проти агресивного податкового планування через спеціальні програми та міжнародні заходи.

Багатостороння конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, яка була створена у 1988 році, передбачає взаємну допомогу учасників транскордонного податкового адміністрування та боротьбу з ухиленням від оподаткування. У 2010 році під час саміту G20 у Лондоні до цієї Конвенції було додано спеціальний протокол, до якого внесено зміни та доповнення.

Головною метою Конвенції є створення механізму співпраці податкових органів різних країн для боротьби з ухиленням від оподаткування. Одним із основних інструментів співпраці є обмін податковою інформацією між країнами у трьох формах: за запитом, автоматичний та спонтанний обмін.

У листопаді 2015 року було оголошено про схему BEPS, яка є найважливішим кроком у боротьбі з ухиленням від оподаткування. План був схвалений на саміті G20 у Туреччині і включає відповідні заходи ОЕСР. Будь-яка країна може приєднатися до схеми BEPS в рамках ініціативи ОЕСР, а країни, які не є членами ОЕСР і G20, можуть приєднатися до «Inclusive BEPS

Implementation Group». Основними вимогами BEPS є реформа національного податкового законодавства та міждержавних угод про усунення подвійного оподаткування. Метою BEPS є боротьба з системами, які сприяють глобальному виведенню корпоративних прибутків в офшори та мінімізують корпоративні податки. План містить 15 статей, кожна з яких описує конкретну податкову проблему разом із пропонованими рішеннями, які мають бути внесені в національне законодавство країн та міжнародні договори між ними. Хоча схема BEPS не є юридично обов'язковою, вона має велике значення в боротьбі з податковими злочинцями [33].

Ключові аспекти включають: удосконалення регулювання трансфертного ціноутворення, запобігання ухилянню від сплати податків, оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній тощо. План BEPS передбачає мінімальні стандарти, які повинна застосовувати кожна країна-учасниця, включно з боротьбою проти податкових зловживань, удосконалення механізмів вирішення податкових спорів і запобігання зловживань під час застосування податкових угод та розкриття інформації про використання агресивних податкових програм. Щоб виконати рекомендації ОЕСР, у січні 2016 р. Європейська комісія запропонувала директиву проти ухилення від оподаткування як один із заходів для підвищення фінансової прозорості та боротьби з ухиленням від сплати податків. У липні того ж року була прийнята Директива про боротьбу з ухиленням від оподаткування (ATAD), яка містила юридично обов'язкові заходи, спрямовані на забезпечення мінімального рівня захисту від найпопулярніших агресивних форм податкового планування.

Ще одним кроком у боротьбі з ухиленням від оподаткування є прийняття Багатосторонньої конвенції про впровадження податкових заходів, метою якої є запобігання розмиванню бази оподаткування та ліквідація податкових прибутків (Конвенція MLI). Ця угода дозволяє країнам одночасно змінювати всі або окремі чинні Конвенції про уникнення подвійного оподаткування. Документ є складовою частиною Плану дій BEPS, зокрема Кроку 15. Підписання та ратифікація Багатосторонньої конвенції також дає змогу

Україні виконати вимоги Кроків 6 і 14 Плану BEPS, які належать до його мінімального стандарту та є обов'язковими для України. Країни, які приєдналися до Конвенції MLI мають можливість вносити зміни до чинних угод про уникнення подвійного оподаткування повністю або частково, що полегшує внесення змін до великої кількості двосторонніх угод та уникнення тривалих процедур внесення двосторонніх змін до кожної з них [39].

Міністерство фінансів України та НБУ розробили законопроект для впровадження в Україні найнеобхідніших вимог плану BEPS. Ці вимоги включають розкриття участі реальних резидентів України в іноземних юридичних особах, обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами, протидію зловживанням договорами, спрямованими на уникнення подвійного збору податків, а також мають на меті покращити контроль за трансфертним ціноутворенням та оптимізувати вимоги до документації з трансфертного ціноутворення [39]. З 2017 року Україна є членом Inclusive Framework on BEPS. Протягом 2017-2022 років Україна скористалася перевагами вступної програми та взяла участь у деяких заходах із розбудови потенціалу для підтримки реалізації плану BEPS, що призвело до значних результатів, зокрема до вдосконалення законодавства та послідовного застосування міжнародних податкових стандартів в Україні. Ці зусилля зменшили ухилення від сплати податків і водночас покращили інвестиційний клімат.

У липні 2023 року на 15-му пленарному засіданні Інклюзивної платформи ОЕСР/G20 заступниця Міністра фінансів України Світлана Воробей зустрілася з Директоркою Центру податкової політики та адміністрування ОЕСР Манал Корвін і підписала оновлену Дорожню карту реалізації плану дій BEPS, яка спирається на попередню роботу, виконану з 2017 року, та окреслює плани подальшої підтримки Секретаріату ОЕСР у процесі реалізації окремих заходів.

Дорожня карта визначає пріоритетні заходи на період 2023-2025 років і має на меті допомогти Україні подолати нові та конкретні виклики, що

виникають через поточні обставини внаслідок російського вторгнення та триваючої загарбницької війни, а також посилення зусиль для того, щоб податкова система відповідала міжнародним податковим стандартам. Це також має стратегічне значення в очікуванні значних прямих іноземних інвестицій, пов'язаних з фазою відновлення та реконструкції.

Впровадження BEPS та відповідних заходів із розбудови потенціалу також є важливою частиною програми для України, узгодженої ОЕСР та українським урядом 7 червня 2023 року, яка підтримуватиме програму реформ, відновлення та реконструкції для України та допоможе Україні зміцнити її прагнення стати членом ОЕСР та Європейського Союзу.

Реалізація плану BEPS допоможе гармонізувати міжнародне податкове законодавство в більш ніж 70-ти країнах світу і створити прозоре податкове середовище. Це допоможе зменшити переміщення капіталу України в країни з низьким рівнем оподаткування та збільшити надходження до бюджету. Проблема ухилення від сплати податків досі існує і вимагає додаткових зусиль для її вирішення. Одним із шляхів зменшення цього явища є вдосконалення податкового законодавства та створення системи, яка не заохочуватиме суб'єктів господарювання шукати юридичні лазівки для зменшення податкового тиску чи ухилення від оподаткування.

Важливість міжнародної співпраці податкових органів й узгодженої податкової політики між країнами стає ще більш очевидною. Багато країн із розвиненою економікою вжили заходів, розроблених міжнародною спільнотою для боротьби з ухиленням від оподаткування. Україна частково внесла до національного законодавства ряд положень, що відповідають стандартам ОЕСР.

Висновки до розділу 3

Ефективними заходами боротьби з ухиленням від сплати податків є налагодження взаємодії ДПС, Державної митної служби України, НБУ з

податковими органами інших країн. Першочерговими заходами мають стати налагодження взаємовідносин між платниками податків та податковими органами, формування мотиваційної системи сплати податків для бізнесу та населення, активне впровадження цифрових інструментів у податковий процес, впровадження системи контролю за формуванням доданої вартості у всьому ланцюгу товарів, робіт і послуг, застосування прозорих заходів контролю за доходами та витратами платників податків, побудова механізму зміни податкового резидентства у разі переміщення активів платника податків або зміни юрисдикції, посилення контролю за трансфертним ціноутворенням.

Для ще більшої ефективності у протидії ухиленню від сплати податків, необхідно розгорнути заходи щодо підвищення інституційної спроможності податкових органів: налагодити оперативну координацію між податковими органами, оптимізувати модель податкового менеджменту, впровадити інтегрований підхід до управління податковими ризиками, впровадити в національну практику електронний аудит, впровадити глобальну стратегію боротьби з незаконним переміщенням акцизних позицій податкової групи, виокремити окремі відділи податкових служб, які зосереджуватимуться на місцевому податковому адмініструванні, впровадити інституційну модель надання податкової експертизи.

Ухилення від сплати податків залишається складною проблемою, з якою стикаються всі країни. Для ефективного вирішення цього питання важливо співпрацювати з податковими органами інших держав, спираючись на міжнародні стандарти та використовуючи найкращі світові практики.

ВИСНОВКИ

Робота присвячена вивченню причин і наслідків ухилення від сплати податків та розробці заходів боротьби з цим явищем. Під час її написання було з'ясовано суть поняття «ухилення від оподаткування», з'ясовано причини ухилення від оподаткування та фактори, що сприяють вчиненню цих видів економічних злочинів, кількість податкових надходжень до бюджету та рівень податкового тягара. На основі проведеного дослідження можна дійти таких висновків:

1. У період воєнного стану для ефективного функціонування держави необхідна раціональна організація роботи податкової системи, яка забезпечує основну частину надходжень до бюджету. Однією з ключових проблем податкової системи України є поширене ухилення від сплати податків.

2. Існує багато різних причин ухилення від оподаткування, які можна об'єднати в наступні групи: економічні, політичні, правові, етико-психологічні та технічні. Найбільш вирішальними є економічні причини, особливо надмірне податкове навантаження на платників податків.

3. Щоб забезпечити ефективну податкову політику під час війни, держава повинна зосередитися не лише на покаранні тих, хто порушує податкове законодавство, а також на запобіганні такому явищу. Для цього держава має використовувати всі наявні механізми запобігання порушенням податкового законодавства.

4. Важливим фактором формування державного бюджету є податкові надходження. Найбільший приріст податкових надходжень спостерігався за рахунок податку на додану вартість та податку з доходів фізичних осіб. Надходження від ПДВ збільшилися на 113796,3 млрд грн, акцизний податок зріс на 70501,2 млрд грн, а податок на прибуток підприємств додав 28728,6 млрд грн. У той же час, податок з доходів фізичних осіб зріс на 75670,4 млрд грн.

У період з 2019 по 2023 роки загальна частка основних податків у формуванні бюджету, зокрема ПДФО, податку на прибуток підприємств, ПДВ та акцизного податку, варіювалася від 82,57% від загальних доходів у 2020 році до 52,77% у 2023 році. Зміна структури бюджетних доходів пов'язана, перш за все, зі скороченням надходжень, що стало наслідком припинення діяльності частини платників податків через війну, а також із зростанням фінансової підтримки від міжнародних партнерів.

5. Важливий інструмент реалізації податкової політики є податкові перевірки. Протягом 2019-2022 рр. заходи податкового контролю були обмежені через коронавірус та введенням воєнного стану, що призвело до значного скорочення податкового контролю та обсягу додаткових внесків за результатами перевірок.

6. Для ефективної боротьби з ухиленням від сплати податків необхідно вжити заходів щодо налагодження взаємодії між різними податковими органами. Серед першочергових заходів необхідно розглянути налагодження взаємовідносин між платниками податків та органами податкового адміністрування, формування системи мотивації сплати податків суб'єктів господарювання та громадян, використання цифрових засобів у податковому процесі, побудова механізму зміни податкового резидентства та посилення контролю за трансфертними цінами.

7. Боротьба з податковими злочинами та відмиванням доходів, одержаних від цих злочинів, має включати насамперед вивчення методів їх вчинення та використання практики інших країн для запобігання таким злочинам. Слід звернути особливу увагу на типові схеми та показники їх виявлення, щоб забезпечити повноцінну роботу механізмів податкових злочинів та відмивання грошей.

8. Для підвищення ефективності боротьби з ухиленням від сплати податків необхідно вжити заходів щодо підвищення інституційної спроможності податкових органів, як-от налагодження оперативної координації між усіма податковими органами, максимально оптимізувати

модель податкового менеджменту, впровадження інтегрованого підходу до управління податковими та іншими ризиками заходів, як-от електронний аудит, стратегії боротьби з незаконним переміщенням товарів, що підпадають під акцизний податок, виділення окремих відділів податкових органів для місцевих податків.

9. Ухилення від сплати податків є складною проблемою, поширеною в усіх країнах. Тому ефективне розв'язання цього питання має здійснюватися шляхом співпраці з податковими органами інших країн, використовуючи передовий досвід та базуючись на міжнародних нормах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування місцевих податків і зборів органам місцевого самоврядування: поточний стан та проблеми. URL: <https://decentralization.ua/news/18432>
2. Аналіз місцевих бюджетів за 2023 рік. URL: <https://decentralization.ua/news/17747>
3. 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>
4. 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
5. Вавілов П. М. Ухилення від сплати податків в Україні: причини виникнення та шляхи подолання проблеми. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2013. №2. С. 24-27.
6. Висновки про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/9-1_2020/Vysn_9-1_2020.pdf
7. Власов А., Понамарчук О. Сутність та функції податкового контролю. *Юридичний вісник*. 2011. № 2. С. 107-13.
8. Демченко О.П. Оцінка ефективності податкового контролю. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 4 (15). С. 253-257
9. 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

10. Економічна енциклопедія / відповіл. ред. С.В. Мочерний. К.: Академія, 2002. 952 с.

11. Загородній А. Г. Фінансові-економічний словник. Л.:Вил-во НУ «Львівська політехніка», 2005. 714 с.

12. Заклекта–Берестовенко О., Стаднік Т. Причини ухилення від оподаткування та шляхи його усунення. *Перспективи розвитку фінансово-кредитної системи*. № 15–16. С. 169–173.

13. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України" № 77-VIII від 28.12.2014. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>

14. Іванов Ю. Б. Податковий менеджмент: підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. К. : Знання, 2008. 525 с.

15. Князькова В. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2014. № 3 (74). С. 116-123.

16. Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

17. 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

18. Кримінальний кодекс України: Кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Tex>

19. Кримінальний процесуальний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>

20. Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 304 с.

21. Кріль І. М., Кміть В.М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні. *Економікс*. № 1. 2013. С. 172-177.
22. Л. А. Парфентій Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *БізнесІнформ*. 2018. №3. С. 290-294
23. Мельник М.І., Лещук І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України». 2015. 330 с.
24. Мінфін. Інформаційний ресурс. URL: <https://index.minfin.com.ua>
25. Онищук Н. Правове регулювання протидії уникненню оподаткування: порівняльно-правовий аспект. *Українська школа податкового права*. 2014. С.24- 28.
26. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/>
27. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochnarobota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/>
28. Офіційний сайт Державної служби фінансового моніторингу України. URL: <https://fiu.gov.ua/>
29. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>
30. Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*. 2018. № 3. С. 290-295.
31. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
32. Подік І.І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. *Економіка та держава*. 2017. № 4. С. 46 – 51.
33. Попова О. Нова Директива ЄС із боротьби з ухиленням від сплати податку. 2016. 24 с.

34. 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

35. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

36. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ МФУ від 02 червн. 2015 р. № 524. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text>

37. Пухальський В. В. Оцінка стану, ефективності та результативності податкового контролю в Україні. *Економіка та держава*. 2019. № 1. С. 35–42. DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.35.

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

39. Типологічне дослідження «Відмивання доходів від податкових злочинів». Державна служба фінансового моніторингу України. 2020. 78 с.

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

41. Як змінилися схеми ухилення від податків? URL: <https://case-ukraine.com.ua/news/yak-zminyls-shemy-uhylennya-vid-podatviv/>

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