

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

Кафедра фінансів та обліку

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

кваліфікаційна робота
здобувача вищої освіти
2 курсу денної форми навчання
МАРТИНІВ Вероніки Анатоліївни

Науковий керівник
кандидат економічних наук, доцент
ГОРБАН Ірина Михайлівна

Рецензент
доктор економічних наук, професор
ШТАНГРЕТ Андрій Михайлович

Кваліфікаційна робота допущена до захисту
„07” грудня 2023 р., протокол № 5
завідувач кафедри фінансів та обліку,

(підпис)

Мельник С.І.
(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

Львів
2023

ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Інститут управління, психології та безпеки

Кафедра фінансів та обліку

Освітній ступінь «магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Назва освітньої програми «Фінансова розвідка»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

фінансів та обліку

_____ Степан МЕЛЬНИК

«13» квітня 2023 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

МАРТИНІВ Вероніки Анатоліївни

1. Тема роботи «Ухилення від оподаткування: причини, наслідки та протидія»

керівник роботи ГОРБАН Ірина Михайлівна, кандидат економічних наук, доцент

затверджені розпорядженням директора Інституту від «07» квітня 2023 р. № 4

2. Термін подання здобувачем вищої освіти роботи «05» грудня 2023 р.

3. Вихідні дані до роботи Законодавчі та нормативно-правові документи з питань оподаткування, літературні джерела із вказаної тематики, статистичні матеріали та аналітичні дані.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) Провести теоретико-концептуальне дослідження причин та наслідків ухилення від оподаткування; дослідити основні мотиви та типові схеми ухилення від оподаткування; провести оцінку стану та динаміки податкових надходжень після ухилення від оподаткування; зробити оцінку схем від сплати податків; дослідити використання міжнародного досвіду у протидії ухиленню від оподаткування; розкрити роль податкових органів у протидії ухиленню від оподаткування.

5. Перелік графічного матеріалу (додатків). Сутність податків як частини фінансової політики держави; ключові види ухилення від податків; основні чинники, які спонукають платників податків вдаватися до таких незаконних дій; причини ухилення від оподаткування; наслідки ухилення від сплати податків на економічну систему країни; способи здійснення ухилення від оподаткування; опис способу ухилення від оподаткування шляхом приховування сум доходів; отриманих від реалізації продукції; схеми ухилення від сплати податків; чинники ухилення від оподаткування, аналіз стану та динаміки податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019-2022 рр.; аналіз структури податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019-2022 рр.; структура податкових надходжень до Державного бюджету за 2019 рік; структура податкових надходжень до Державного бюджету за 2020 рік; структура податкових надходжень до Державного бюджету за 2021 рік; структура податкових надходжень до Державного бюджету за 2022 рік; ключові схеми ухилення від оподаткування; алгоритм ухилення від оподаткування, що передбачає використання механізму «скрутки»; схема ухилення від оподаткування, що передбачає механізм незаконного виведення активів через функціональні зовнішньоекономічні контракти; схема ухилення від оподаткування, що передбачає використання «класичних» конвертаційних центрів.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	ПРИЗВИЩЕ, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	ГОРБАН І. М.		
2	ГОРБАН І. М.		
3	ГОРБАН І. М.		

7. Дата видачі завдання «13» квітня 2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Опрацювання літератури за темою роботи та складання плану	01.07.2023	виконано
2	Написання першого розділу	01.09.2023	виконано
3	Написання другого розділу	01.10.2023	виконано
4	Написання третього розділу	01.11.2023	виконано
5	Підведення підсумків та формулювання висновків	15.11.2023	виконано
6	Оформлення роботи	01.12.2023	виконано

Здобувач вищої освіти

(підпис)МАРТИНІВ В.А.
(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

Науковий керівник

(підпис)ГОРБАН І. М.
(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

АНОТАЦІЯ

МАРТИНІВ В.А. 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, 2023.

Кваліфікаційна робота присвячена вивченню теоретико-концептуальних засад протидії ухиленню від оподаткування, виявленню мотивів та схем ухилення від сплати податків та його наслідків на економіку країни. Визначено основні причини податкового уникнення. Проаналізовано податкові надходження до Державного бюджету, здійснено оцінку інструментів ухилення від оподаткування. Запропоновано використання міжнародного досвіду та співпраці між податковими органами в частині ухилення від оподаткування.

Ключові слова: оподаткування, податки, податкові платежі, ухилення від оподаткування, податковий контроль.

ANNOTATION

MARTYNIV V.A. Tax evasion: causes, consequences and countermeasures – Manuscript.

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

The qualification work is dedicated to exploring the theoretical and conceptual foundations of countering tax evasion, identifying motives and schemes for tax avoidance, and examining its consequences on the country's economy. The main reasons for tax avoidance have been determined, and an analysis of tax revenues to the State Budget has been conducted. An assessment of instruments for tax evasion has been carried out. The utilization of international experience and cooperation among tax authorities in addressing tax evasion is proposed.

Key words: taxation, taxes, tax payments, tax evasion, tax control.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРИЧИН ТА НАСЛІДКІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ	9
1.1. Основні підходи до визначення категорії «ухилення від оподаткування» та його різновиди.....	9
1.2. Основні мотиви та типові схеми ухилення від оподаткування ...	17
Висновки до розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ПІСЛЯ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ	28
2.1. Аналіз стану податкових надходжень в Україні за 2019-2022 рр	28
2.2. Оцінка схем ухилення від сплати податків в Україні.....	38
Висновки до розділу 2.....	46
РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ ШЛЯХИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ.....	48
3.1. Використання міжнародного досвіду у протидії ухиленню від оподаткування.....	48
3.2. Підвищення ефективності ролі податкових органів у запобіганні ухиленню від сплати податків	57
Висновки до розділу 3.....	64
ВИСНОВКИ.....	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	69

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ухилення від оподаткування набуло актуальності в умовах розвитку економіки країни особливо в період воєнного стану та окупації частини території нашої держави. Така ситуація призводить до небажання сплачувати податки суб'єктами господарювання, створюючи фінансову кризу в державі, прогалини в частині наповнення дохідної частини державного бюджету через перешкоджання здійснення повного державного фінансового контролю та виклики для національної системи оподаткування. В результаті таких змін ухилення від сплати податків призводить до значних втрат щодо поступлення податкових платежів до бюджету та негативно впливає на фінансову безпеку держави.

Дослідження проблеми ухилення від оподаткування має на меті виявити найбільш ефективні стратегії протидії цьому явищу. Вирішення цієї проблеми вимагає комплексного підходу, що включає у себе правові, економічні та соціальні аспекти. Покликане воно також сприяти формуванню нових підходів до оподаткування в умовах сучасного глобалізованого світу.

Проблематика податкового ухилення досліджувалась багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями. Під час написання кваліфікаційної роботи були використані праці Баранова С.О [11], Вишневського В.П [15], Томнюка Т.Л. [40], Сало Л.К. [36], Андрющенка І. Є. [9], Маслака О.В. [26], Глущенко С.В. [17], Бака Н.А. [10].

Обрана тема дослідження залишається актуальною, незважаючи на значний обсяг публікацій з даної тематики та потребує подальшого його вивчення.

Інформаційною базою дослідження є Податковий кодекс України, постанови Верховної Ради України, постанови Кабінету Міністрів України з питань оподаткування, Звіти про виконання Державних бюджетів за 2019-2022 роки. Використано статистичні і аналітичні матеріали Державної податкової служби України, Державної служби статистики України, Міністерства

фінансів України. Інформаційним забезпеченням дослідження стали також монографічні дослідження і наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів, інформаційні ресурси всесвітньої мережі Інтернет.

Мета і завдання дослідження. Метою даної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-концептуальних засад ухилення від оподаткування, його причин, наслідків та способів протидії.

Досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі зумовило необхідність вирішення таких **завдань**:

- розкрити основні підходи до визначеної категорії «ухилення від оподаткування» та його різновиди;
- дослідити основні мотиви та типові схеми ухилення від оподаткування;
- провести аналіз стану та динаміки податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019-2022 роки;
- проаналізувати ключові схеми податкового уникнення;
- розкрити роль податкових органів у запобіганні ухиленню від оподаткування;
- дослідити використання міжнародного досвіду у протидії ухиленню від оподаткування.

Об'єктом дослідження є податкова система України.

Предметом дослідження є теоретико-концептуальні засади встановлення причин та наслідків, протидія ухилення від сплати податків.

Методи дослідження. У проведенні дослідження у кваліфікаційній роботі використовувалися методи наукового пізнання для більш глибокого розуміння теми. Для розкриття сутності понять «ухилення від сплати податків» та використовувались методи аналізу та синтезу. Проведення аналізу обсягів податкових надходжень та результатів податкового регулювання базувалося на застосуванні аналітичного методу, а для візуалізації даних використовувався графічний метод для побудови графіків та діаграм. У підведенні підсумків та формулюванні висновків використовувався метод узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів: удосконалено заходи реформування податкової системи в напрямках створення партнерських відносин між платниками податків та податковими органами. Це включає в себе використання цифрових технологій у сфері оподаткування, оптимізацію управлінської моделі податкового адміністрування, впровадження комплексного підходу до управління податковими ризиками, застосування електронного аудиту, та впровадження інституційної моделі для надання податкових експертиз.

Основний зміст роботи. У першому розділі кваліфікаційної роботи розкрито теоретичні засади дослідження сутності категорії «ухилення від сплати податків», досліджено основні мотиви та схеми ухилення від оподаткування.

У другому розділі проведено аналіз стану податкових надходжень до Державного бюджету, здійснено оцінку основних схем ухилення від оподаткування.

Третій розділ присвячений ролі податкових органів у запобіганні податкового ухилення та використанню міжнародного досвіду у протидії УВО.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається з анотації українською та англійською мовами, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (52 найменування на 6 сторінках). Загальний обсяг роботи становить 74 сторінки, які містять 4 таблиці та 22 рисунки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРИЧИН ТА НАСЛІДКІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Основні підходи до визначення категорії «ухилення від оподаткування» та його різновиди

Сучасний стан розвитку економічних процесів та стрімка глобалізація фінансової системи у період діджеталізації супроводжується значним зростанням ризику економічної злочинності, що створює багато викликів та загроз фінансовій безпеці держави. Однією з таких загроз є ухилення від сплати податків суб'єктами господарювання, оскільки своїм негативним впливом така «діяльність» незадовільно впливає на економічний розвиток держави. При цьому збільшення обсягів ухилення від оподаткування, прямопропорційно впливає на стан країни, в контексті настання більшого рівня дефіциту державного бюджету, що, відповідно, буде в значній мірі погіршувати рівень економічного розвитку та благополуччя. Недофінансованість бюджету обумовлює запровадження нових видів податків та обов'язкових платежів або підвищення існуючих ставок, сплата яких призводить сумлінних платників податків ухилятися від оподаткування. Отже, виникає потреба у більш ґрунтовному дослідженні поняття «ухилення від оподаткування».

Податки виступають економічним підґрунтям для функціонування держави, оскільки їх спрямування пов'язане із задоволенням суспільних потреб держави. Податки відображають економічні відносини, що складаються між державою та її платниками в процесі примусового відчуження частини отриманого прибутку суб'єктів підприємницької діяльності на користь держави для забезпечення фінансування останньою своїх видатків [22].

У Фінансово-економічному словнику зазначено, що «...ухилення від сплати податків - це свідомі дії платників податків, спрямовані на несплату податків через заниження відомостей про величину доходів чи вартість майна, які підлягають оподаткуванню, або повне їх приховування» [2].

Несплата податків паралельно утворилась разом із їх нарахуванням, оскільки платник податків завжди намагається мінімізувати суму податку, що необхідно сплатити до бюджету. Податкові платежі виступають інструментом фінансової політики (рис.1.1).

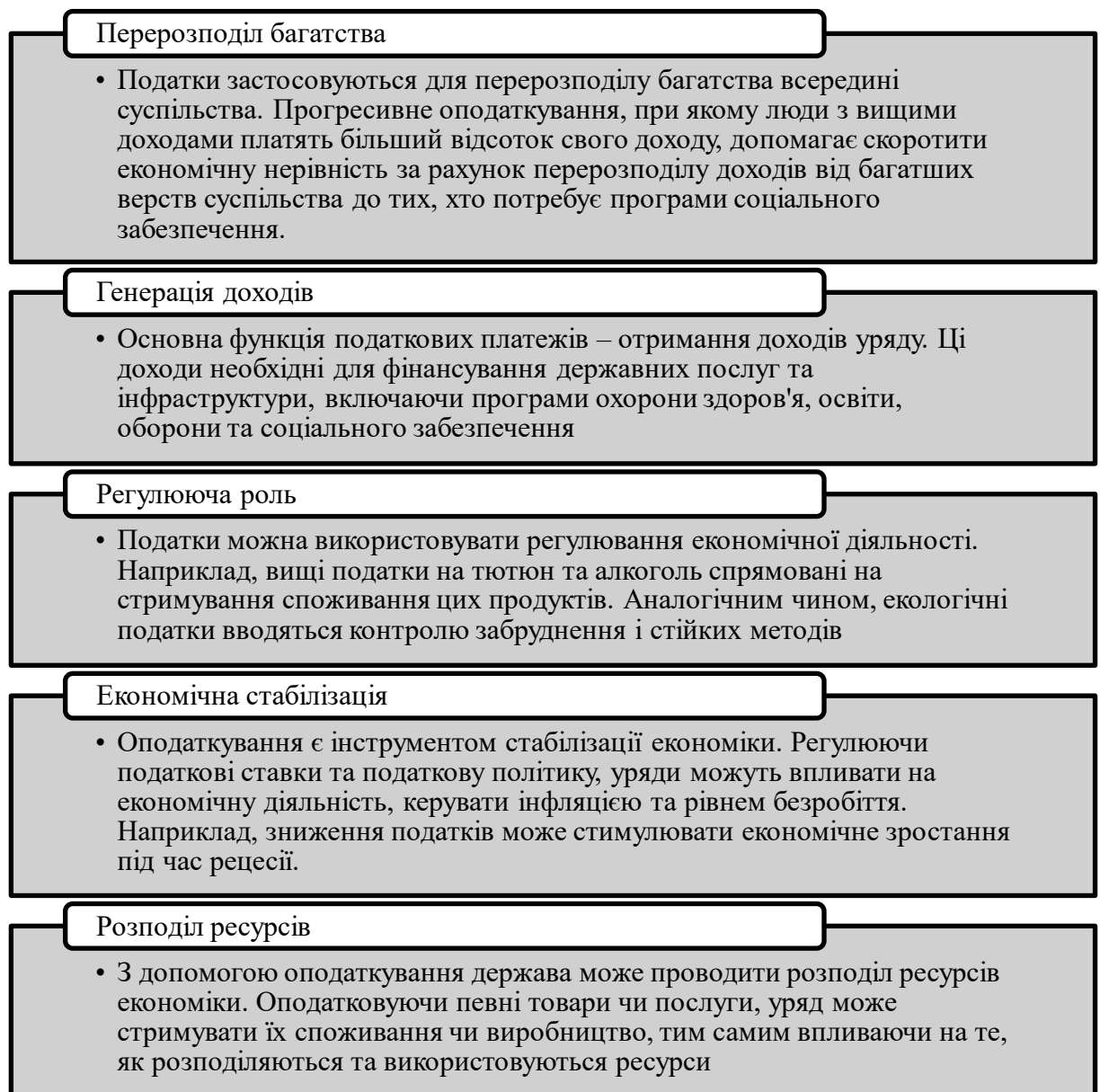


Рис. 1.1. Сутність податків як частини фінансової політики держави

Складено автором на основі джерела [42]

Вивчення оподаткування та ухилення від сплати податків - це багатогранна сфера, в якій беруть участь науковці з різних дисциплін, таких як економіка, право, соціологія та політологія. Кожна дисципліна привносить свою унікальну точку зору та методології для розуміння та вирішення складних проблем.

Економісти зазвичай підходять до вивчення оподаткування та ухилення від сплати податків через призму економічної теорії та емпіричного аналізу. Вони досліджують, як різні податкові політики впливають на економічну поведінку, розподіл ресурсів та розподіл доходів. Використовуючи моделі та моделювання, економісти можуть передбачити вплив податкових змін як на макроекономіку, так і на ухвалення індивідуальних рішень. Крім того, вони використовують економетричні методи для аналізу реальних даних, досліджуючи закономірності та вплив оподаткування та ухилення від оподаткування на економічне зростання, нерівність та державні доходи. Дослідження часто фокусуються на виявленні факторів, що мотивують ухилення від сплати податків, таких як податкові ставки, політика правозастосування та справедливість податкової системи, що сприймається.

Розглядаючи сутність поняття «ухилення від оподаткування», на нашу думку, найбільш детальне визначення дає вітчизняний вчений С. Баранов, визначаючи його як «... протиправні способи мінімізації чи повного ігнорування сплати податкових зобов'язань, розрахованих чинними нормативно-правовими актами та державним регулятором» [11].

В той же час, Т. Томнюк визначає це поняття «ухилення від оподаткування» як «... протиправна діяльність, яка направлена на мінімізацію чи повне ухилення від сплати податкових нарахунків, у спосіб, який суперечить чинному податковому законодавству та несе за собою кримінальну чи адміністративну відповідальність» [40].

Вчені-правознавці, з іншого боку, заглиблюються у правові рамки та правила, що стосуються оподаткування та ухилення від сплати податків. Їхні дослідження зосереджені на інтерпретації податкового законодавства,

ефективності правових структур у мінімізації ухилення від сплати податків та порівняльному аналізі податкових систем у різних юрисдикціях. Юридичні дослідження також вивчають етичні та моральні аспекти ухилення від сплати податків, обговорюючи межу між законним ухиленням від сплати податків та незаконним ухиленням від сплати податків. Ця галузь досліджень має вирішальне значення для розробки політики та правових реформ для боротьби з ухиленням від сплати податків

Таким чином, підходи науковців, які досліджували сутність УВО головним чином відрізняються поглядами на законність та усвідомленість дій, вчинених платником податків.

Диспозиція ст. 212 Кримінального кодексу України передбачає притягнення до кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою установи, підприємця, організації, незалежно від форм власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного надходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах [4].

На нашу думку, ухилення від сплати податків є частиною процесу розвитку тіньової економіки в країні, при якій частина фінансових ресурсів, які повинна надходити до державного бюджету, внаслідок використання різного роду методів та прийомів, залишається в користування платника податків. На сьогоднішній день, більшість вчених розділяє два ключові підвиди заходів та методів зниження чи повного ухилення від сплати податків. При цьому варто зазначити, що спектр цих заходів включає в себе як легальні, так і протиправні методи (рис.1.2).



Рис. 1.2. Ключові види ухилення від податків

Складено автором на основі джерела [19]

Поряд із сталими поняттями, які раніше використовувалась в питанні дослідження сутності податкового ухилення, на сьогоднішній день ряд вчених виділяють ще термін «податкова оптимізація», що включає в себе синтез використання легальних та нелегальних методів несплати податків [14].

Податкова оптимізація відноситься до стратегічного підходу до фінансового планування, метою якого є мінімізація суми податків, що сплачуються при забезпеченні дотримання закону. Він передбачає використання законних методів та фінансових інструментів для організації своїх фінансових справ таким чином, щоб знизити податкові зобов'язання. Цю практику зазвичай застосовують як приватні особи, і підприємства, щоб

максимізувати свій прибуток після сплати податків, не порушуючи у своїй правових кордонів. На відміну від ухилення від сплати податків, яке є незаконним, податкова оптимізація працює у рамках закону, використовуючи існуючі податкові закони, відрахування, кредити та пільги для зниження загального податкового навантаження.

Ключові характеристики податкової оптимізації включають її законність та дотримання податкового законодавства, стратегічне використання податкових пільг та відрахувань, а також орієнтацію на довгострокове фінансове планування. Ефективна оптимізація оподаткування вимагає глибокого розуміння податкового законодавства і часто включає складні фінансові стратегії, адаптовані до індивідуальних або ділових обставин. Це також включає далекоглядне мислення та планування з урахуванням майбутніх податкових наслідків поточних фінансових рішень. Мета полягає не лише в тому, щоб знизити податки у безпосередній перспективі, а й у тому, щоб створити ефективну податкову стратегію, яка принесе користь приватній особі чи бізнесу у довгостроковій перспективі. Важливо зазначити, що оптимізація оподаткування має бути гнучкою та адаптованою, оскільки податкове законодавство та особисті чи ділові фінанси можуть з часом змінюватись

З точки зору забезпечення інтересів держави оптимізація оподаткування несе лише негативні наслідки – зменшення надходжень до бюджету. Однак оптимізація видатків є складовою нормального бізнесу, і означає збільшення винагороди підприємцю за ризик.

Через відсутність однозначного розуміння сутності ухилення від оподаткування на доктринальному, відповідно й законодавчому рівнях, у судовій практиці часто зустрічаються випадки прийняття суперечливих рішень суддями в ході притягнення до відповідальності за ст. 212 Кримінального кодексу України та оскарження платниками податків претензій податкових органів до загально – дозвільного принципу «дозволено все, що не заборонено законом» [4].

Прийняття Податкового кодексу певною мірою дозволило вдосконалити податкове законодавство та заповнити прогалини в ньому.

За увесь період існування Податкового кодексу [8] в нього було внесено стільки змін і доповнень, що в загальній сукупності породило тотальну безсистемність та неоднозначність тлумачення його норм. Постійні зміни та доповнення свідчать про відсутність належної теоретичної бази і сучасної наукової методології пізнання соціальної сутності податкових відносин і формування їх системи. До того ж, недостатній рівень підготовленості значної частини працівників державних податкових органів та органів внутрішніх справ не дозволяє вести активну боротьбу зі зловживанням у сфері оподаткування.

Платник податків намагається всіма можливими способами умисно чи неумисно, мінімізувати суму сплачуваних податків, нехтуючи економічними інтересами і діючи в індивідуальних цілях з порушенням чинного законодавства, скоюючи податкові злочини.

Поряд з тим слід визначити ключові чинники, які спонукають платників податків вдаватися до таких незаконних дій (рис.1.3).

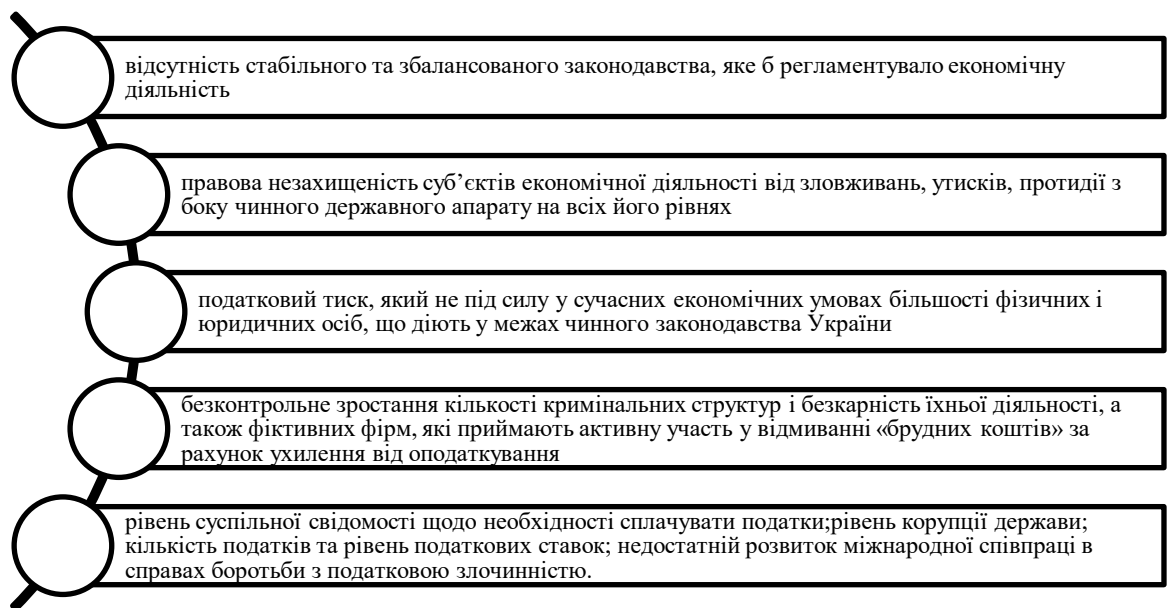


Рис. 1.3. Основні чинники, які спонукають платників податків вдаватися до таких незаконних дій

Складено автором на основі джерела [21]

В сучасній науковій літературі виділяють ряд причин, які впливають бустерами процесу ухилення податків, в переважній більшості виділяють моральні, техніко-технологічні, політичні, економічні, правові та інші причини. Класифікацію причин ухилення від оподаткування наведено на рис. 1.4.

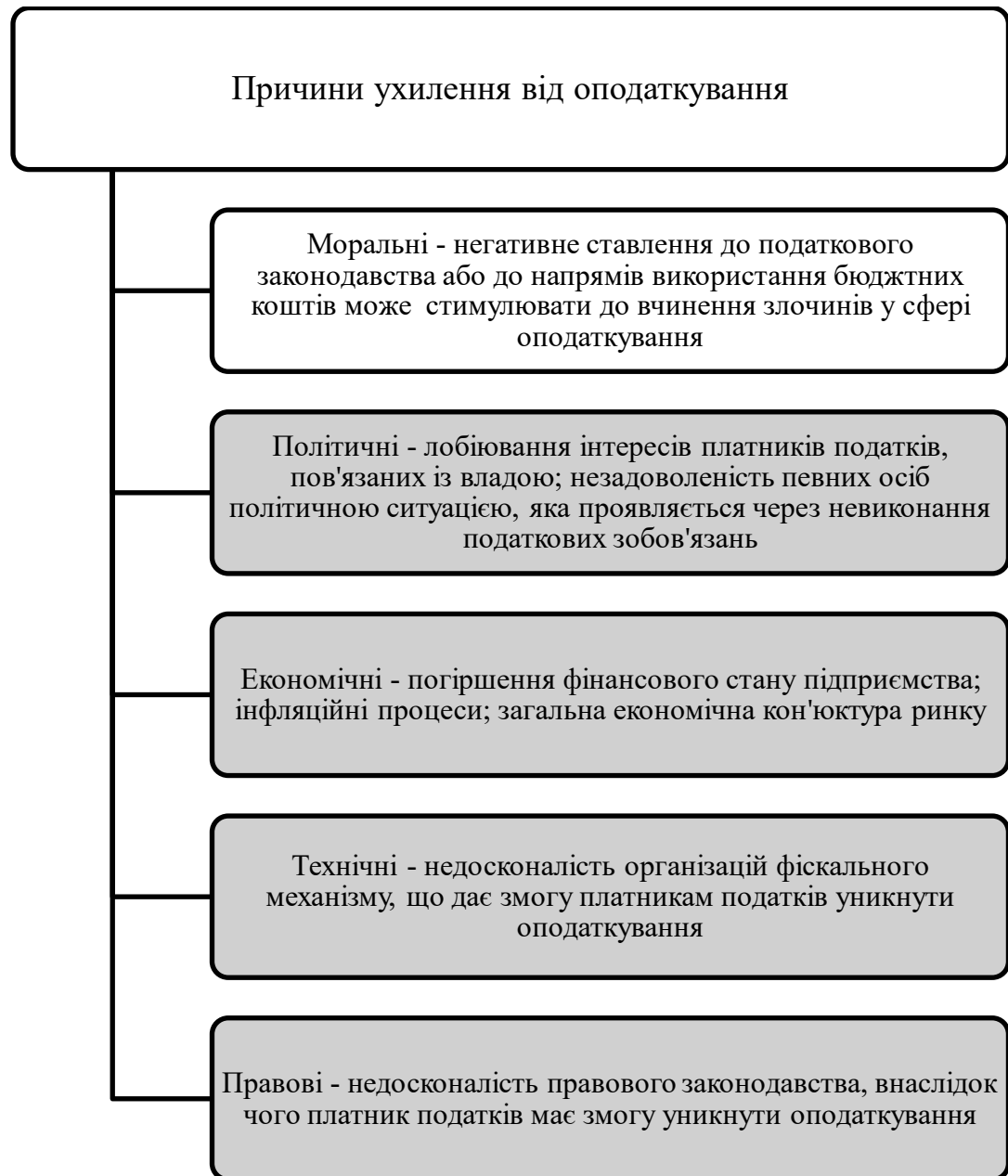


Рис. 1.4. Причини ухилення від оподаткування

Складено автором на основі джерела [38].

Доказами про умисне ухилення від сплати податків шляхом вчинення незаконних дій вважаються: фіктивні угоди, підроблені документи, документи, що свідчать про ведення подвійного обліку товарів,

неоприбуткована готівка, наявність у місцях реалізації документально неоформленої продукції, тощо.

В сучасних умовах залишається дискусійним питання про розмежування ухилення та уникнення сплати податків, потребує методологічного та науково-прикладного аналізу питання законного зменшення податкових зобов'язань з боку платників податків. Крім того, при активному вивченні проблеми ухилення від сплати податків, це явище залишається поширеним, не тільки в країнах з перехідною економікою, але й у розвинених країнах.

З огляду на це, проведений аналіз сутність поняття «ухилення від сплати податків» демонструє, що це є проблемним питанням як з точки зору розвитку, демократизації та детінізації економічної системи країни, так і правочинності діяльності платників податків. При цьому варто зазначити, що рівень ухилення від сплати податків для нашої країни є визначальним фактором розвитку останньої та оптимальної інтеграції у міжнародний економічний та правовий простір, де прозорість податкової діяльності є визначальним чинником забезпечення фінансової безпеки держави.

1.2. Основні мотиви та типові схеми ухилення від оподаткування

Стійкість і потужність держави напрямку залежить від ефективності функціонування її податкової системи. Однією з ознак дієвості податкової системи є масштаби використання схем податкового ухилення.

Ухилення від сплати податків – практика, за якої окремі особи чи підприємства незаконно ухиляються від сплати належних податків, дуже негативно впливає на економіку країни і робить значний внесок у зростання тіньової економіки. По суті ухилення від сплати податків підриває основний потік державних доходів, що призводить до дефіциту державних фінансів. Цей дохід має вирішальне значення для фінансування різних державних послуг, включаючи охорону здоров'я, освіту, інфраструктуру та програми соціального забезпечення. Коли платники податків ухиляються від сплати податків, уряду

може бути складно фінансувати ці основні послуги, що може призвести до зниження якості життя, скорочення державних інвестицій та уповільнення економічного зростання.

Практика ухилення від сплати податків також спотворює економічні дані, що призводить до неточного фінансового аналізу та формулювання політики. Оскільки ті, хто ухиляється від сплати податків, не реєструються, фінансові дані країни стають спотвореними, що обмежує здатність уряду приймати обґрунтовані економічні рішення. Ця неточність може призвести до неефективності розподілу ресурсів та економічного планування. Політики, не маючи справжньої картини економічного ландшафту, можуть проводити політику, яка не є оптимальною, що ще більше посилює економічні проблеми [13].

Соціальні наслідки ухилення від сплати податків так само згубні. Це підриває довіру суспільства як до уряду, і до податкової системи. Коли громадяни усвідомлюють, що ухилення від сплати податків широко поширене і терпимо, їхня готовність дотримуватися податкових зобов'язань може знизитися, що призведе до подальшого розмивання податкової бази. Ця втрата віри в державні інституції може мати далекосяжні наслідки, включаючи зниження громадянської активності та зростання корупції.

Зрештою, довгострокові наслідки ухилення від сплати податків поширюються на міжнародне становище країни. Високий рівень ухилення від сплати податків може стримувати іноземні інвестиції та впливати на міжнародні кредитні рейтинги, оскільки вони сигналізують про економічну нестабільність та слабкість управління. Це може ще більше задушити економічне зростання, поставивши країну у не вигідне становище на світовій економічній арені. Підсумовуючи, можна сказати, що хвильові наслідки ухилення від сплати податків є глибокими і впливають не лише на державні фінанси, а й на економічну справедливість, соціальну довіру та міжнародні економічні відносини.

Явище ухилення сплати податків відіграє критично негативну роль на економічну систему країни (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Наслідки ухилення від сплати податків на економічну систему країни

Негативний наслідок	Сутність
Зниження національних доходів	Ухилення від сплати податків безпосередньо призводить до значної втрати державних доходів, обмежуючи можливості фінансування державних послуг та інфраструктурних проєктів.
Збільшення податкового навантаження на добросовісних платників податків	Щоб компенсувати втрачені доходи, уряди можуть підвищити податки для законотрухняних громадян, що призведе до несправедливого фінансового тягара на слухняних платників податків.
Підрив державних послуг	При менших доходах уряд може бути змушений скоротити основні державні послуги, такі як охорона здоров'я, освіта та соціальне забезпечення, що негативно позначиться на якості життя.
Спотворені економічні рішення та політика	Неточні податкові дані через ухилення від сплати податків можуть призвести до помилкової економічної політики та рішень, оскільки справжня економічна картина затемнюється.
Зростання тіньової економіки	Ухилення від сплати податків сприяє розширенню тіньової економіки, в якій нерегульований та неоподатковуваний бізнес має несправедливу конкурентну перевагу.
Втрата суспільної довіри	Широке ухилення від сплати податків може призвести до втрати суспільної довіри до уряду та його інституцій, послаблюючи соціальний контракт.
Заохочення корупції та незаконної діяльності	Це сприяє створенню умов, що сприяють корупції та іншій незаконній діяльності, оскільки особи, які ухиляються від сплати податків, часто роблять додаткові незаконні дії, щоб приховати своє ухилення.

Сформовано автором на основі джерела [36]

Розділяти дії щодо ухилення і оптимізації сплати податків складно, оскільки податкове законодавство України є суперечливим і постійно змінюється. Схеми оптимізації та мінімізації оподаткування, зводиться до застосування методів.

Сутність основних методів та заходів ухилення оподаткування відображено на рис. 1.5.

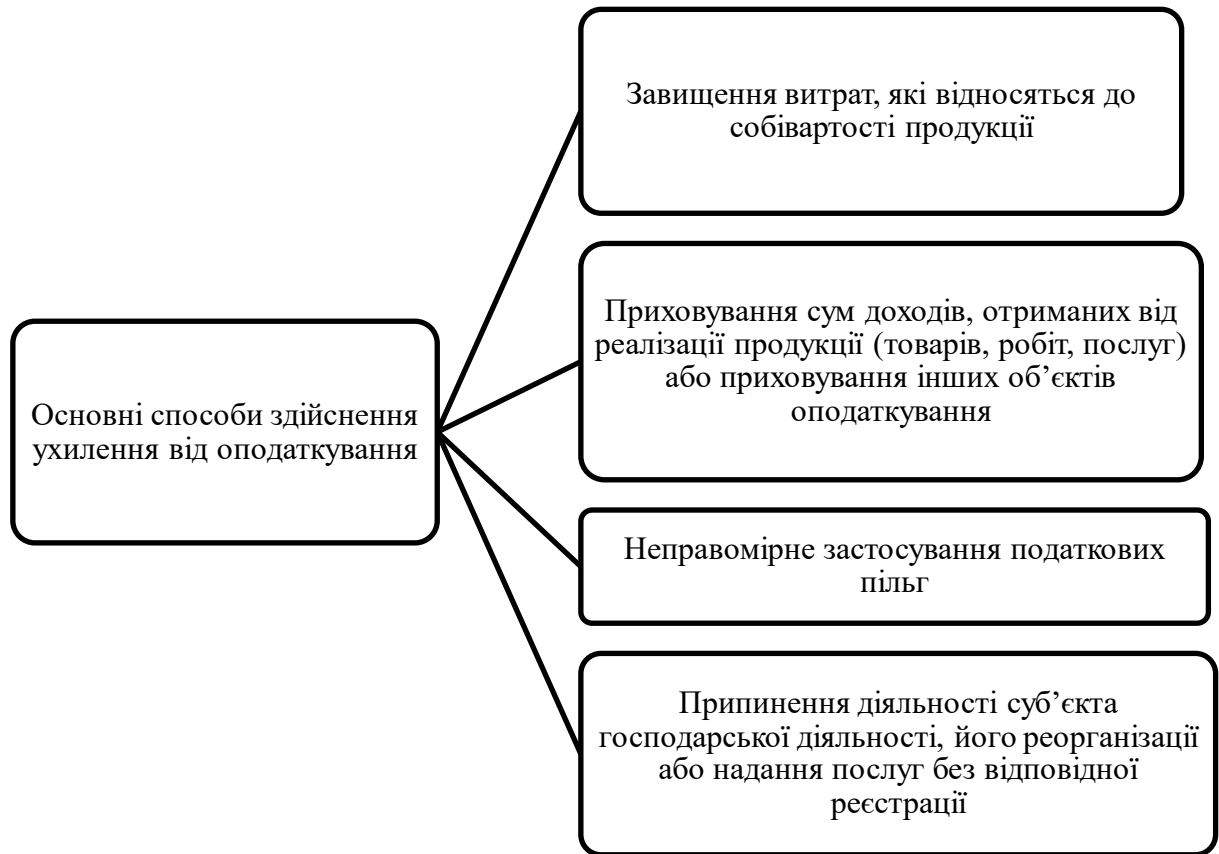


Рис. 1.5. Способи здійснення ухилення від оподаткування

Складено автором на основі джерела [12].

Розглянемо більш детально всі вищезазначені способи.

Ухилення від сплати податків шляхом завищення витрат, пов'язаних із собівартістю продукції, передбачає штучне збільшення заявлених витрат підприємства з метою зменшення доходу оподатковуваного. Цей спосіб зазвичай містить в собі наступні елементи [25]:

- фіктивні рахунки. Підприємство отримує чи створює рахунки за товари чи послуги, які насправді ніколи не були куплені чи отримані. Ці фіктивні рахунки потім обліковуються як законні ділові витрати;

- підроблені чи перебільшені послуги. Платежі за послуги, які так і не були надані, або платежі, які значно перевищують ринкову ставку за фактично надані послуги, враховуються як комерційні витрати.

- отримання неправомірної та позадокументованої вигоди від постачальників. Підприємство може домовитися з постачальниками про виставлення завищених рахунків з розумінням того, що надлишок оплати буде повернутий власнику бізнесу або використаний для інших некомерційних цілей.

- представлення особистих витрат як ділові витрати: Особисті витрати власника бізнесу або співробітників помилково видаються як ділові витрати. Це може включати в себе особисті поїздки, розваги або навіть ремонт будинку.

Спосіб «ухилення від оподаткування шляхом використання пільг» передбачає собою:

- формальне збільшення кількості працюючих інвалідів на підприємстві;
- нарахування ПДВ за нульовою ставкою без належних підстав;
- використання пільгового режиму для видів діяльності, які не належать до такого режиму.

З точки зору шляхів ухилення від оподаткування, найбільш цікавим та кількісним є саме спосіб ухилення від оподаткування шляхом приховування сум доходів, отриманих від реалізації продукції (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Опис способу ухилення від оподаткування шляхом приховування сум доходів, отриманих від реалізації продукції

Заходи щодо ухилення	Сутність методу
Заниження продажів.	Підприємство навмисно повідомляє про нижчі показники продажу, ніж було досягнуто насправді. Це можна зробити, ведучи два комплекти книг: один із фактичними даними про продаж, а інший із зміненими даними для податкової звітності.

Робота з готівкою	Щоб уникнути транзакцій, що відстежуються, компанія може проводити значну частину своїх транзакцій готівкою. Це ускладнює податковим органам відстеження та перевірку фактичної суми доходу.
Ненадання квитанцій та рахунків-фактур	Не надаючи квитанції чи рахунки-фактури за транзакціями чи видаючи їх у меншу суму, ніж фактична вартість транзакції, компанія може приховати справжню суму доходу, що вона отримує.
Використання фіктивних витрат	Підприємство може завищувати чи фабрикувати витрати, щоб компенсувати заявлений дохід, тим самим зменшуючи оподатковуваний дохід. До них можуть належати фальшиві рахунки від неіснуючих постачальників або завищені суми реальних постачальників.
Приховування чи заниження інформації про активи	Підприємство може приховувати або занижувати інформацію про активи, які приносять дохід, наприклад, про оренду нерухомості або інвестиційний дохід, тим самим приховуючи джерела оподаткованого доходу.
Маніпулювання записами про запаси	Маніпулюючи записами про запаси, компанія може занижувати кількість проданих товарів, тим самим занижуючи виторг.
Маніпулювання транзакціями між компаніями:	Залучення складних транзакцій між пов'язаними компаніями, часто через кордони, з метою переміщення прибутку на юрисдикції з низькими податками

Сформовано автором на основі джерела [27]

Цей метод ухилення від сплати податків є незаконним і несе у собі значні ризики, включаючи кримінальні звинувачення, фінансові санкції та репутаційні збитки. Це підриває цілісність податкової системи та може мати більш масштабні негативні наслідки для економіки та суспільства.

Спосіб «припинення діяльності суб'єкта господарської діяльності, його реорганізації або надання послуг без відповідної реєстрації» передбачає собою:

- фіктивне банкрутство;
- відсутність відповідної реєстрації в податкових органах;
- розподіл на декілька дрібних підприємств платників єдиного податку або приватних підприємств.

Втеча від податкових платежів – це штучне заниження податкових зобов'язань, до такого рівня, при якому оподаткування досягає найменшої величини.

Міжнародна практика виділяє такі схеми уникнення від податкових платежів як:

- «зміщення доходу» - за високої граничної норми податкових платежів платник податку відшукує можливості «змінити дохід» до нижчої норми оподаткування;
- «відкладання податку» - платник намагається відтягнути платіж за допомогою бухгалтерських маніпуляцій, сплатити податок у момент інфляції;
- «Податковий арбітраж» - різні суб'єкти мають справу з різними нормами податків (співпраця компанії-резидента та компанії-нерезидента, використовуючи податкові пільги).

Відповідно розглянуті вище дії підприємницької діяльності в частині несплати податків не містять юридичних факторів порушення податкового законодавства.

Схеми ухилення від сплати податків зображено на рис 1.6.

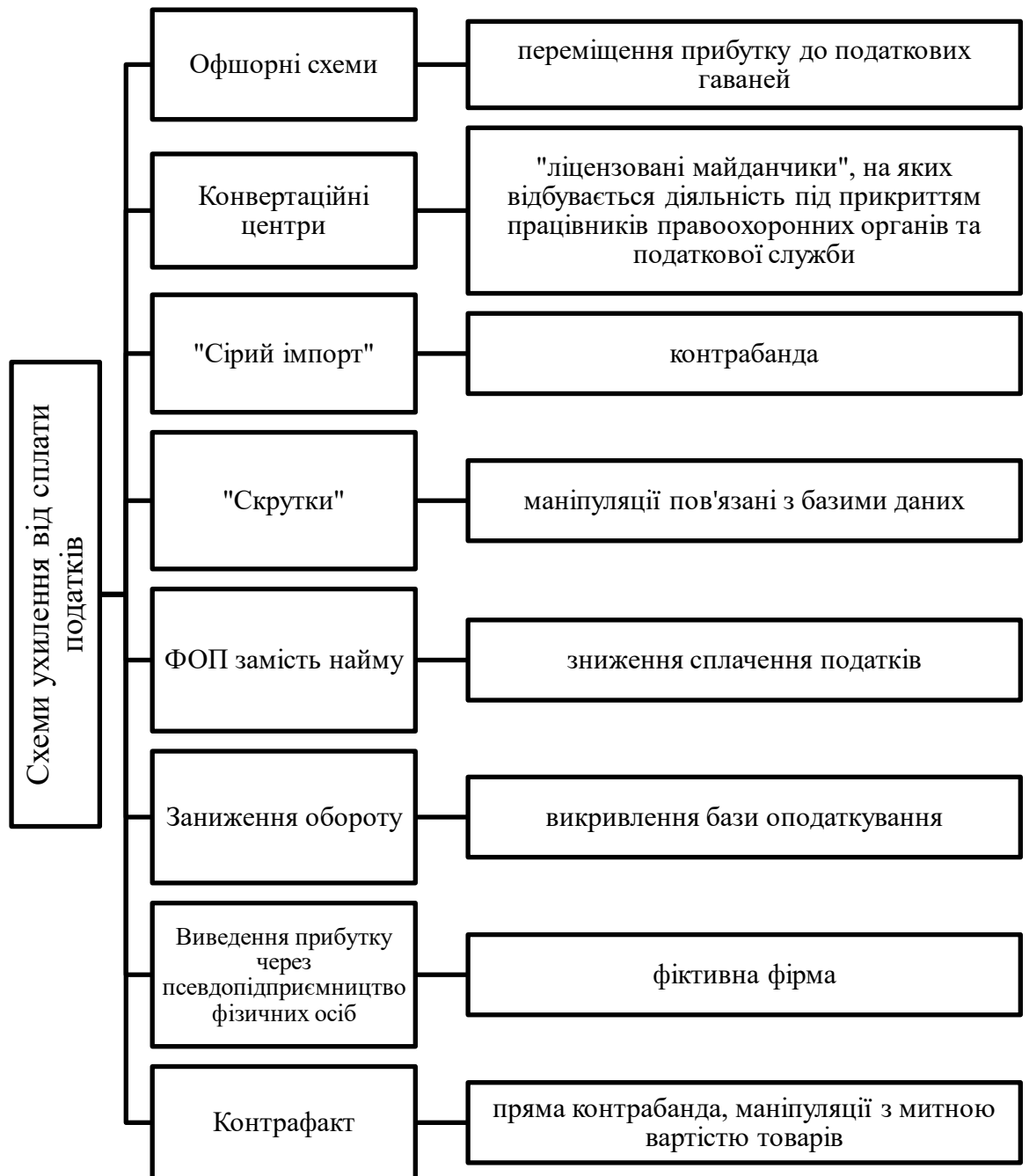


Рис. 1.6. Схеми ухилення від сплати податків

Сформовано автором на основі джерела [34].

У вітчизняній практиці застосовують такі схеми ухилення від сплати податків як [17]:

- подання завідомо неправдивих даних через заниження доходів, оцінки майна або іншого предмета оподаткування;

- неподання відповідних документів, які потрібні для нарахування податків чи інших обов'язкових платежів;
- неповне подання відповідних документів, що потрібні для розрахунку податків;
- надання недостовірних документів для обчислення податку (приховування доходів, майна та ін.);
- подання недостовірних документів з метою незаконного отримання податкових пільг;
- подання недостовірних документів з метою незаконного отримання преференцій, що суперечить закону;
- приховування інформації щодо втрати підстав для отримання пільг з оподаткування чи неповідомлення про таку;
- не утримування сум податку на доходи фізичних осіб;
- відсутність перерахунків сум податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

Щодо структури економіки варто зазначити, що в Україні малий бізнес становить менше 16% від ВВП, тоді як 200 найбільших підприємств реалізують продукцію, що становить 36% від обсягу реалізації всіх підприємств. Практично всі великі та велика частина середніх підприємств належить до масштабних бізнес-адміністративних груп, які в свою чергу, здебільшого належать невеликому колу надбагатих олігархів, тісно пов'язаних із владою.

Враховуючи дану специфіку структури вітчизняної економіки, можна припустити, що навіть якщо і малий бізнес більш схильний до уникнення від оподаткування, маючи при цьому більше можливостей, то все ж найбільші порушення у сфері оподаткування за обсягом спостерігаються в середньому та великому бізнесі через їхню домінуючу роль в економіці держави [29].

В цьому контексті важливим є дослідити ключові чинники, які є стимулюючими щодо використання схем уникнення від оподаткування суб'єктами господарювання зображені на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Чинники уникнення від оподаткування

Сформовано автором на основі джерела [38].

Таким чином, питання дослідження сутності, тенденції та перспективи розвитку та протидії явища ухилення від сплати податків на сьогоднішній день є актуальним та важливим з точки зору формування демократизованої економічної системи нашої країни. Сучасні платники податків володіють широким спектром заходів та механізмів ухилення від сплати податків. Активність даної діяльності зумовлена як нестабільністю економічної діяльності країни та окремих підприємців, так і широким спектром недоліків системи податкового моніторингу, нормативно-правових прогалин та інших проблем в цій сфері.

Висновки до розділу

За результатами проведеного нами дослідження теоретико-концептуальних засад ухилення від оподаткування можна зробити наступні висновки:

1. Ухилення від сплати податків передбачає свідомі дії платників податків, спрямовані на несплату податків через заниження відомостей про величину доходів чи вартість майна, які підлягають оподаткуванню, або повне їх приховування.

2. Виявлення та розкриття злочинів, що пов'язані з ухиленням від нарахування та сплати податкових платежів до бюджету є одним із напрямів реалізації державної політики у сфері оподаткування.

3. Обтяжливість податкової системи України визначається насамперед нерівномірністю податкового навантаження, заплутаністю та нестабільністю податкового законодавства. Нераціональна податкова політика, низький рівень податкової культури, розроблення цілком легальних схем оптимізації оподаткування є тими чинниками, які впливають на сферу ухилення від оподаткування та фінансову безпеку держави.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СТУНУ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ПІСЛЯ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Аналіз стану податкових надходжень в Україні за 2019-2022рр.

Аналіз стану податкових надходжень в Україні за 2019-2022 роки є критичним розумінням фінансового стану та економічної стабільності країни. Цей період, відзначений значними соціально-політичними та економічними змінами, вплинув на збирання та управління податковими надходженнями в Україні. Початок пандемії COVID-19 на початку 2020 року, за якою пішли карантинні заходи та глобальні економічні потрясіння, створив безпрецедентні проблеми для української економіки.

Аналіз податкових надходжень за цей період дає цінну інформацію про ефективність цих реформ та їх вплив на бюджетну ситуацію в країні. Це також дає змогу оцінити, як зовнішні чинники, такі як геополітична напруженість та глобальні економічні тенденції, вплинули на внутрішні потоки податкових надходжень України, формуючи тим самим ширші напрями економічної політики.

Аналіз стану та динаміки податкових надходжень виконано згідно зі звітами про виконання Державного бюджету України за 2019-2022 рр. Державної казначейської служби України. Для аналізу було використано показники по наступних податках і платежах: податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, податок на прибуток підприємств, ввізне мито, податок на додану вартість, рентна плата за користування надрами [5].

Згідно з даними табл. 2.1 усі надходження у 2019 році становили 790,4 млрд. грн, у 2020 році 842,2 млрд. грн, у 2021 році 1096,9 млрд. грн, а у 2022 році 939,1 млрд. грн, зокрема на надходження від податку на доходи фізичних осіб у 2020 році порівняно з 2019 роком зросли на 7,3 млрд. грн, що у відсотках становить 6,64 %. У 2021 році порівняно з 2020 роком надходження від

податку на доходи фізичних осіб зросли на 20,3 млрд. грн, що у відсотках становить 17,31%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 27,6 млрд. грн, що у відсотках становить 25,09%. У 2022 році порівняно з 2021 роком надходження від податку на доходи фізичних осіб зросли на 10,8 млрд. грн, що у відсотках становить 7,85%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 38,4 млрд. грн, що у відсотках становить 34,91%. Позитивна тенденція надходжень з податку на доходи фізичних осіб не може об'єктивно характеризувати політику держави у сфері справляння даного податку. Зростання надходжень від податку на доходи фізичних осіб свідчить про зростання доходів населення, за рахунок зростання мінімальної заробітної плати.

Тому, подальша фіскальна політика у сфері справляння даного податку повинна бути спрямована на легалізацію доходів громадян, налагодження тісної співпраці між платниками і працівниками фіскальної служби, виявлення джерел походження об'єкта оподаткування (за рахунок переходу більшості розрахунків з готівкових на безготівкові), впровадження автоматичного стягнення податку при отриманні доходів з громадян, з будь-яких, джерел, які згідно Податкового кодексу України є об'єктом оподаткування [8].

Надходження від акцизного податку у 2020 році порівняно з 2019 роком зросли на 14,9 млрд. грн, що у відсотках становить 12,07%. У 2021 році порівняно з 2020 роком надходження від акцизного податку зросли на 24,2 млрд. грн, що у відсотках становить 17,5%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 39,1 млрд. грн, що у відсотках становить 31,69%. У 2022 році порівняно з 2021 роком надходження від акцизного податку зменшились на - 60,1 млрд. грн, що у відсотках становить -36,98%, а порівняно з 2019 роком бачимо зменшення на -21 млрд. грн, що у відсотках становить -17,02%. Причини динаміки: зростання ставок на більшість груп підакцизних товарів (особливо на алкогольні напої та тютюнові вироби); значне зростання обсягів імпорту палива в Україну. Причини динаміки зменшення: нелегальна торгівля та ухилення від сплати акцизного податку, зміни в податковому законодавстві,

які впливають на спосіб обчислення та сплати акцизного податку, зміни в споживчому попиті, такі як зменшення споживання алкоголю або тютюнових виробів.

Надходження від податку на прибуток підприємств у 2020 році порівняно з 2019 роком зросли на 1,6 млрд. грн, що у відсотках становить 1,49%. У 2021 році порівняно з 2020 роком надходження від податку на прибуток підприємств зросли на 39,1 млрд. грн, що у відсотках становить 35,97%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 40,7 млрд. грн, що у відсотках становить 38,00%. У 2022 році порівняно з 2021 роком надходження від податку на прибуток підприємств зменшились на -30,8 млрд. грн, що у відсотках становить -20,84%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 9,9 млрд. грн, що у відсотках становить 9,24%. Причини такої динаміки: покращання фінансового становища підприємств, у тому числі державних, ефективні заходи контролю та аудиту збоку податкових органів, які виявляють нелегальну діяльність підприємств, включаючи ухилення від сплати податків, що призводить до збільшення податкових надходжень, зростання обсягів експорту, поліпшення макроекономічних, такі як зростання ВВП, призводить до збільшення прибутку підприємств.

Найменшу частку у структурі податкових надходжень займає ввізне мито. Надходження від ввізного мита у 2020 році порівняно з 2019 роком збільшились на 0,3 млрд. грн, що у відсотках становить 1,00%. У 2021 році порівняно з 2020 роком надходження від ввізного мита зросли на 6,7 млрд. грн, що у відсотках становить 22,19%, а порівняно з 2019 роком бачимо збільшення на 7 млрд. грн, що у відсотках становить 23,3%. У 2022 році порівняно з 2021 роком надходження від ввізного мита зменшились на -13,6 млрд. грн, що у відсотках становить -36,86%, а порівняно з 2019 роком спостерігаємо зменшення на -6,6 млрд. грн, що у відсотках становить -22,04%. Причини динаміки збільшення: розширення торговельних відносин з іншими країнами, укладання торговельних угод або партнерства з іншими країнами може вплинути на митні ставки та обсяги торгівлі, що може призвести до

збільшення ввізного мита, зростання обсягів імпорту. Причини динаміки зменшення: зміни в ставках, зменшення обсягів імпорту, угоди про звільнення від мита, торговельні суперечки між країнами, зменшення цін на сировину або інші товари, зміни у валютному курсі можуть вплинути на вартість імпортованих товарів.

Надходження від податку на додану вартість у 2020 році порівняно з 2019 роком зросли на 21,9 млрд. грн, що у відсотках становить 5,78%. У 2021 році порівняно з 2020 роком надходження від податку на додану вартість збільшились на 135,9 млрд. грн, що у відсотках становить 33,92%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 157,8 млрд. грн, що у відсотках становить 41,67%. У 2021 році порівняно з 2022 роком надходження від податку на додану вартість зменшилась на -69,5 млрд. грн, що у відсотках становить -12,95%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 88,3 млрд. грн, що у відсотках становить 23,32%.

Надходження від рентної плати за користування надрами у 2020 році порівняно з 2019 роком зросли на 5,8 млрд. грн, що у відсотках становить 14,04%. У 2021 році порівняно з 2020 роком надходження від плати за користування надрами збільшились на 28,5 млрд. грн, що у відсотках становить 60,51%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 34,3 млрд. грн, що у відсотках становить 83,05%. У 2022 році порівняно з 2021 роком надходження від плати за користування надрами збільшились на 5,4 млрд. грн, що у відсотках становить 7,14%, а порівняно з 2019 роком бачимо зростання на 39,7 млрд. грн, що у відсотках становить 96,13%. Причинами динаміки збільшення є збільшення обсягів видобутку природних ресурсів, збільшення цін на ресурси, які видобуваються з надр, такі як нафта, газ, вугілля або метали, може призвести до збільшення вартості видобування.

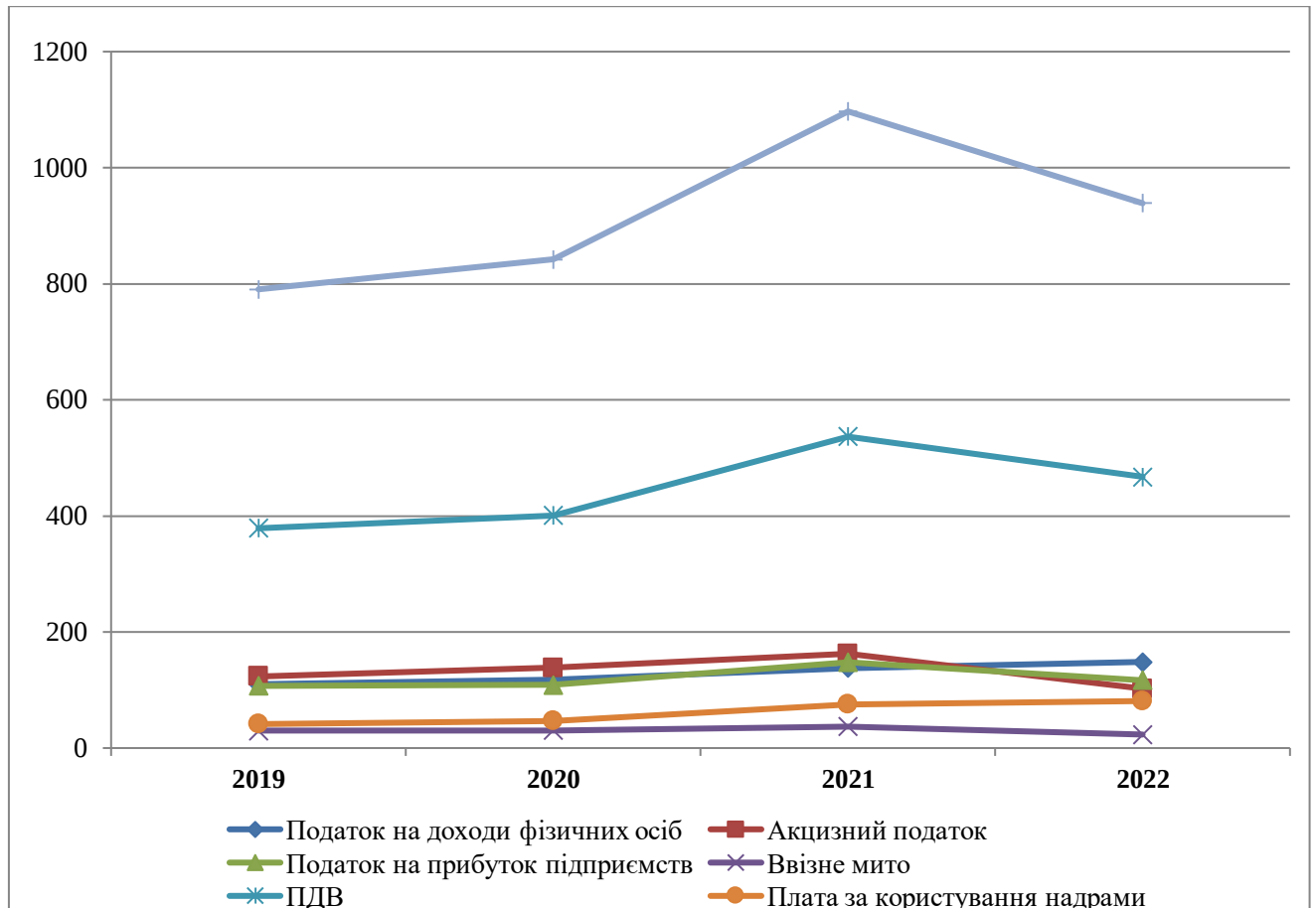
Таблиця 2.1

Аналіз стану та динаміки податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019-2022 рр.

(млрд. грн)

Показник	2019	2020			2021					2022				
		Сума	Абсол. відхилен- ня	Темп росту, %	Сума	Абсол. відхилення		Темп росту, %		Сума	Абсол. відхилення		Темп росту, %	
						Ланц.	Баз.	Ланц.	Баз.		Ланц.	Баз.	Ланц.	Баз.
1. Податок на доходи фізичних осіб	110,0	117,3	7,3	106,64	137,6	20,3	27,6	117,31	125,09	148,4	10,8	38,4	107,85	134,91
2. Акцизний податок	123,4	138,3	14,9	112,07	162,5	24,2	39,1	117,50	131,69	102,4	-60,1	-21,0	63,02	82,98
3. Податок на прибуток підприємств	107,1	108,7	1,6	101,49	147,8	39,1	40,7	135,97	138,0	117,0	-30,8	9,9	79,16	109,24
4. Ввізне мито	29,9	30,2	0,3	101,00	36,9	6,7	7,0	122,19	123,41	23,3	-13,6	-6,6	63,14	77,93
5. ПДВ	378,7	400,6	21,9	105,78	536,5	135,9	157,8	133,92	141,67	467,0	-69,5	88,3	87,05	123,32
6. Рентна плата за користування надрами	41,3	47,1	5,8	114,04	75,6	28,5	34,3	160,51	183,05	81,0	5,4	39,7	107,14	196,13
Разом	790,4	842,2	51,8	106,55	1096,9	254,7	306,5	130,24	138,78	939,1	-157,8	148,7	85,61	118,81

Розраховано автором за даними джерела [5].



Сформовано автором за даними джерела [5].

Рис. 2.1 – Динаміка податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019 -2022 рр.

Отже, аналіз основних тенденцій формування дохідної частини державного бюджету показав, що існує тенденція збільшення податкових доходів державного бюджету. Проте для забезпечення ефективного функціонування економіки України необхідно не допустити зростання податкового навантаження на неї; створити сприятливі умов для розвитку виробництва, приватного підприємництва, скоротити рівень тінізації капіталу та створити стабільну податкову систему.

Система оподаткування кожної країни різна та має індивідуальну структуру. Ця структура, переважно, визначається економічним становищем держави, а також політичними силами при владі. Сутність і структура податкової системи визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її самостійно, відповідно до завдань соціально-

економічного розвитку. У загальній структурі адміністрованих податків найбільшу питому вагу мають непрямі податки: ПДВ, акцизний податок, ввізне мито [6].

Слід зазначити, що непрямі податки не впливають на процеси нагромадження, але вони регресивні в соціальному аспекті та здійснюють досить значний вплив на загальні процеси ціноутворення, результатом чого є підвищення цін та інфляція, – це спостерігається протягом останніх років.

Згідно отриманих результатів, наведених у табл. 2.2 та зображених на рис. 2.2, 2.3, 2.4, 2.5 проведемо аналіз структури податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019-2022 рр. Таким чином, проаналізувавши структуру податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019-2022 рр. з табл. 2.3 можемо бачити стабільні коливання досліджуваних показників.

Так у 2019 році сума податку на доходи фізичних осіб склала 110,00 млрд. грн., питома вага становила 13,92%. Сума акцизного податку у 2019 році склала 123,4 млрд. грн., питома вага становила 15,61%. Сума податку на прибуток підприємств у 2019 році склала 107,1 млрд. грн., питома вага становила 13,55%. Сума ввізного мита у 2019 році становила 29,9 млрд. грн., питома вага становила 3,78%. Сума ПДВ у 2019 році становила 378,7 млрд. грн., питома вага – 47,91%. Сума рентної плати за користування надрами у 2019 році становила 41,3 млрд. грн., питома вага – 5,23%.

У 2020 році сума податку на доходи фізичних осіб становить 117,3 млрд. грн., питома вага – 13,93%. Сума акцизного податку у 2020 році склала 138,3 млрд. грн., питома вага становила 16,42%. Сума податку на прибуток підприємств у 2020 році склала 108,7 млрд. грн., питома вага становила 12,91%. Сума ввізного мита у 2020 році становила 30,2 млрд. грн., питома вага становила 3,59%. Сума ПДВ у 2020 році становила 400,6 млрд. грн., питома вага становила 47,57%. Сума плати за користування надрами у 2020 році становила 47,1 млрд. грн., питома вага становила 5,58%.

У 2021 році сума податку на доходи фізичних осіб склала 137,6 млрд. грн., питома вага становила 12,54%. Сума акцизного податку у 2021 році склала 162,5 млрд. грн., питома вага становила 14,82%. Сума ввізного мита у 2021 році становила 36,9 млрд. грн., питома вага становила 3,36%. Сума ПДВ у 2021 році становила 536,5 млрд. грн., питома вага становила 48,92%. Сума плати за користування надрами у 2021 році становила 75,6 млрд. грн., питома вага становила 6,89%.

Табл. 2.2

Аналіз структури податкових надходжень до Державного бюджету України
за 2019-2022 рр., млрд. грн

Показники	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %
1. Податок на доходи фізичних осіб	110,0	13,92	117,3	13,93	137,6	12,54	148,4	15,80
2. Акцизний податок	123,4	15,61	138,3	16,42	162,5	14,82	102,4	10,90
3. Податок на прибуток підприємств	107,1	13,55	108,7	12,91	147,8	13,47	117,0	12,46
4. Ввізне мито	29,9	3,78	30,2	3,59	36,9	3,36	23,3	2,48
5. ПДВ	378,7	47,91	400,6	47,57	536,5	48,92	467,0	49,73
6. Плата за користування надрами	41,3	5,23	47,1	5,58	75,6	6,89	81,0	8,63
Разом	790,4	100	842,2	100	1096,9		939,1	100

Розраховано автором [5]

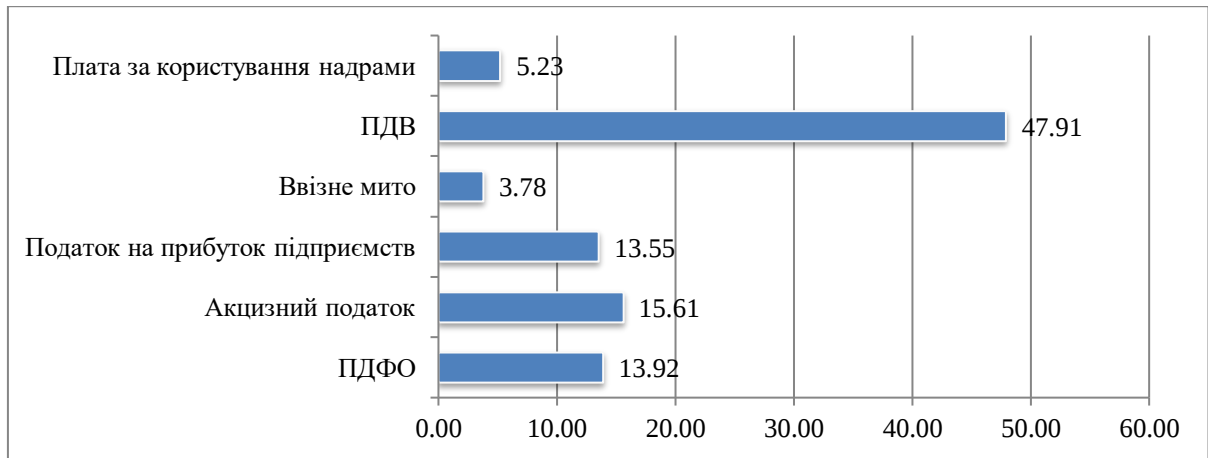


Рис. 2.2 - Структура податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019 рік

Сформовано автором за даними [5].

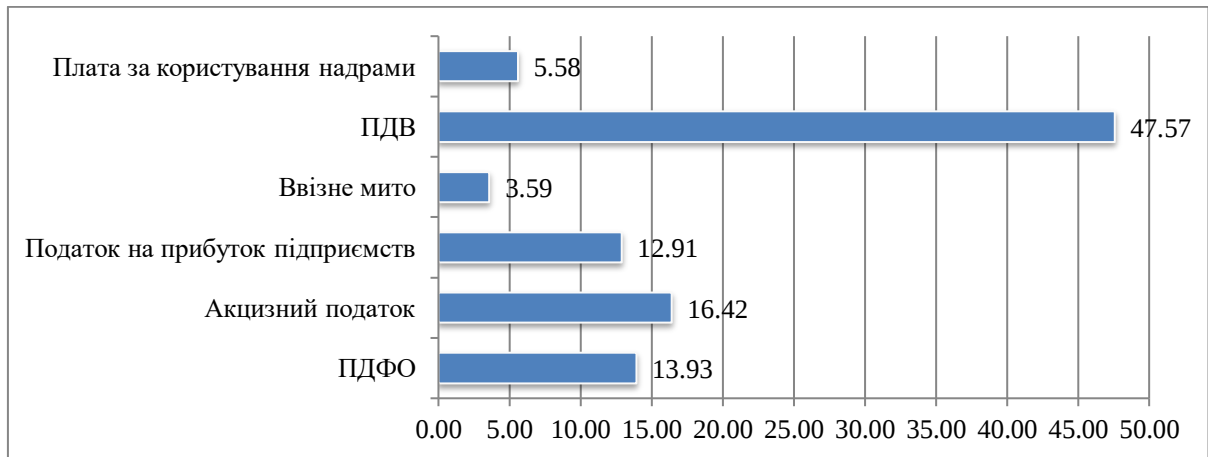


Рис. 2.3 - Структура податкових надходжень до Державного бюджету України за 2020 рік

Сформовано автором за даними [5].

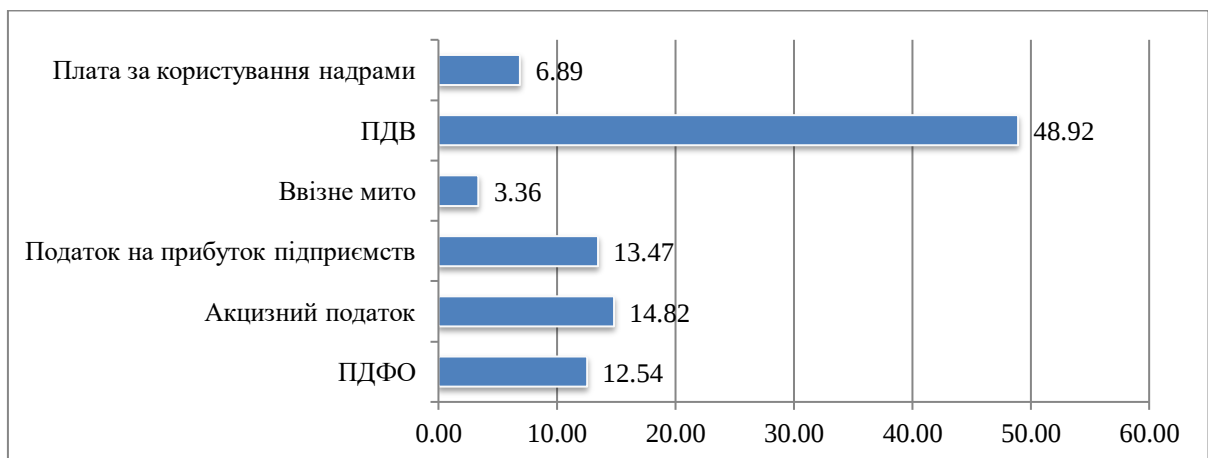


Рис. 2.4 - Структура податкових надходжень до Державного бюджету України за 2021 рік

Сформовано автором за даними [5].

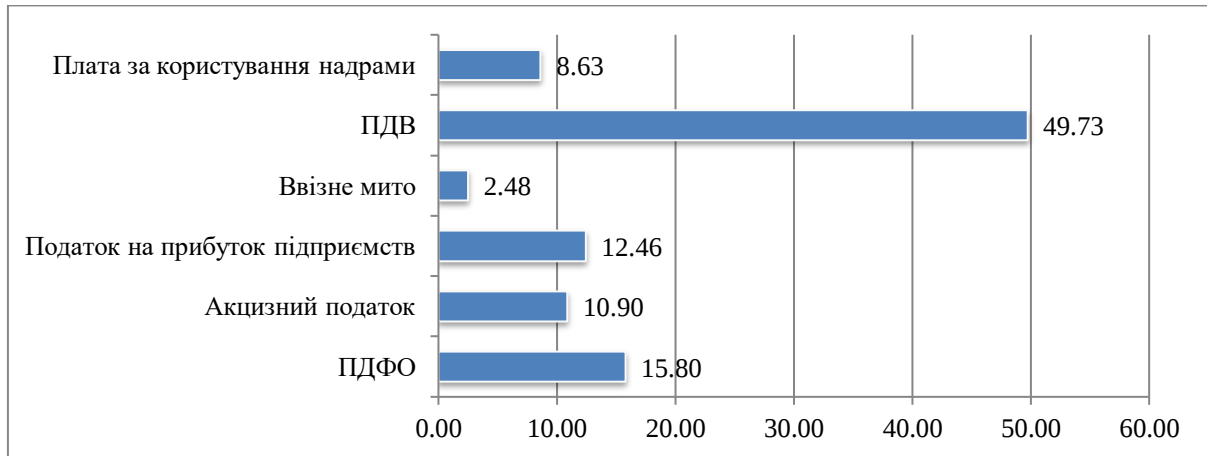


Рис. 2.5 - Структура податкових надходжень до Державного бюджету України за 2022 рік

Сформовано автором за даними [5].

Підсумовуючи здійснений аналіз, можна стверджувати, що ПДВ – основний бюджетоутворюючий податок, так як надходження від нього складають третю частину сукупного доходу Державного бюджету. Питома вага ПДВ у загальній структурі податкових надходжень до Державного бюджету України протягом 2019-2022 рр. стабільно коливається у діапазоні 47,57-49,73%. Але під час його адміністрування виникає ряд проблем, які потребують нагального вирішення. Тривала процедура щодо його відшкодування, а також «вибіркове» повернення ПДВ призводить до збільшення корупції, бюрократії, що у свою чергу відображається на виробничому секторі та завдає суттєвої шкоди конкуренції. Другим за рейтингом бюджетоутворюючим податком у структурі податкових надходжень Державного бюджету протягом 2019-2022 рр. був акцизний податок із діапазоном частки податкових надходжень від 10,90-16,42% загального обсягу податкових надходжень. Щодо податку на доходи фізичних осіб можна спостерігати стабільне надходження протягом 2019-2022 рр. А от ввізне мито та плата за користування надрами за 2019-2022 рр. мали тенденцію зменшення питомої ваги щорічно. Частка прибутку на доходи підприємств в загальних надходженнях до Державного бюджету України протягом 2019-2022 рр. зростає в діапазоні 12,46-13,55%.

Загальний обсяг податкових надходжень у структурі доходів Державного бюджету має тенденцію до зростання. Загальною тенденцією зміни структури податкових надходжень до Державного бюджету є суттєве і стабільне збільшення частки основного прямого податку – податку на прибуток, а також збільшення частки непрямих податків, таких як ПДВ та акцизний податок, що характерно для часів економічного спаду, в умовах яких непрямі податки найчастіше виконують основну бюджетоутворюючу роль.

2.2 Оцінка інструментів (схем) ухилення від сплати податків в Україні

В сучасному світі податкова система відіграє ключову роль у функціонуванні економіки країни. Однак, на жаль, існують інструменти та схеми, які спрямовані на ухилення від сплати податків. Україна не є винятком, і динамічність ситуації вимагає постійного оновлення та оцінки ефективності інструментів боротьби з цим явищем.

Одним із основних інструментів ухилення від сплати податків в Україні є використання офшорних компаній. Це дозволяє суб'єктам господарювання приховувати свої доходи та уникати сплати відповідних податків.

Запровадження законодавчих змін та міжнародних домовленостей про автоматичний обмін інформацією спрямовані на стримування цього явища. Фіктивні операції та агресивне планування податків також становлять серйозну загрозу податковій базі. Уряд змушений регулярно переглядати законодавство, щоб ускладнити використання таких схем, а також підвищувати відповідальність для тих, хто вчиняє подібні порушення.

Однак оцінка ефективності цих заходів важлива. Зокрема, слід звертати увагу на кількість виявлених порушень, суми втрачених доходів та ефективність судового переслідування. Також слід аналізувати соціальні та економічні наслідки ухилення від сплати податків, зокрема його вплив на бюджетні програми та стабільність економіки [1].

Однією з ключових стратегій може бути підвищення прозорості в податковій системі та спрощення процедур для платників податків. Це може зменшити мотивацію до використання схем ухилення та створити більш справедливий і прозорий фінансовий середовище.

На сьогоднішній день в науковій літературі і практичній податковій діяльності виділяють шість ключових схем ухилення від оподаткування (рис.2.6).

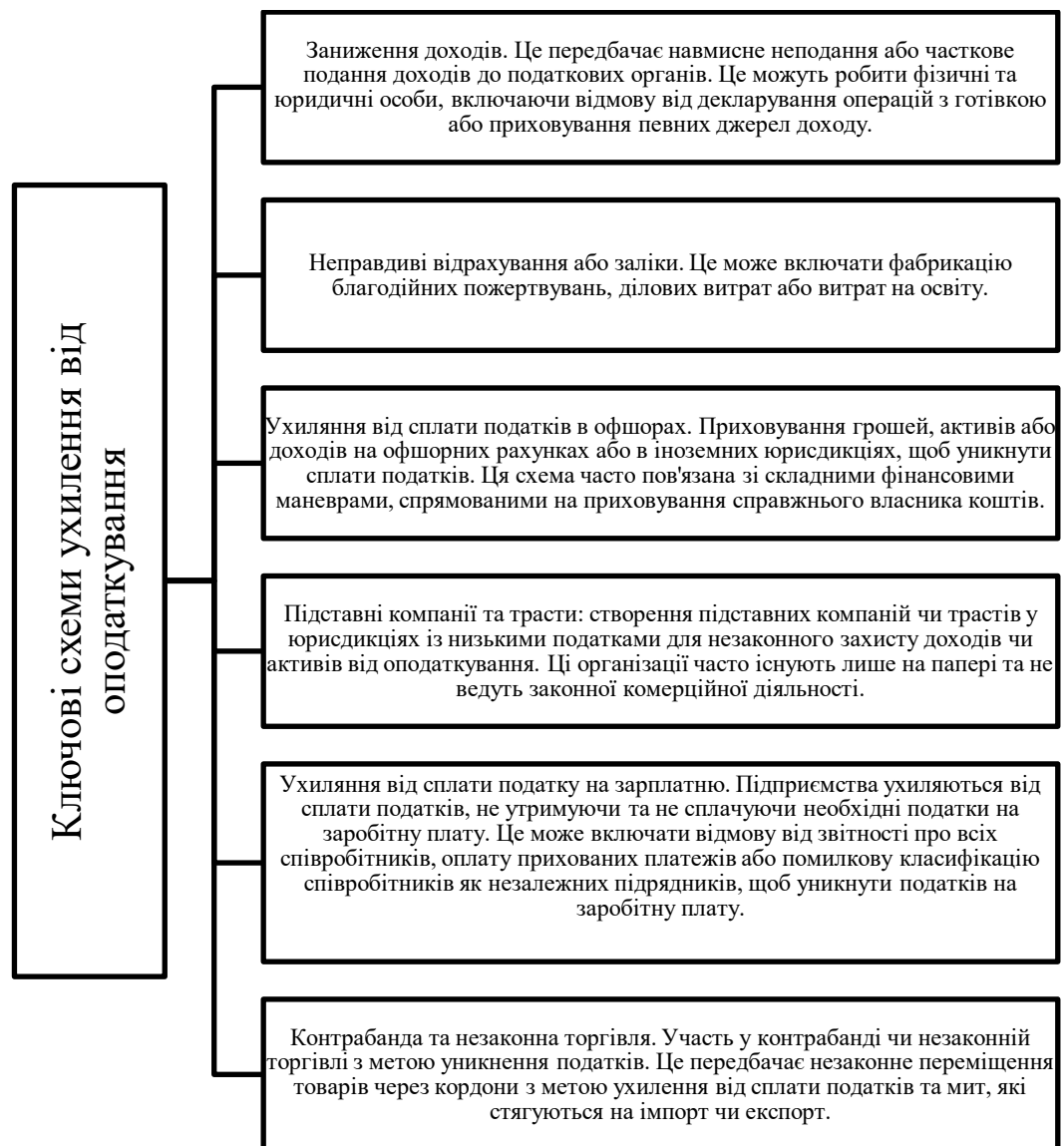


Рис.2.6. Ключові схеми ухилення від оподаткування

Складено автором на основі джерела [15]

Механізми "зустрічних потоків" та "скруток" часто асоціюються із схемами ухилення від сплати податків та фінансовим шахрайством [25].

"Зустрічні потоки" - це практика, коли компанії створюють штучні операції та угоди з метою перерозподілу прибутку, зазвичай в межах концерну чи групи компаній. Це може включати заниження цін на товари чи послуги між пов'язаними структурами для зменшення прибутку в одній юрисдикції та збільшення його в іншій.

"Скрутки" - це практика використання різних податкових норм та законодавчих норм у різних країнах чи юрисдикціях для отримання максимальних фінансових вигод. Це може включати створення комплексних структур з метою оптимізації податкових зобов'язань, використання особливостей законодавства для уникнення податків.

Обидва ці механізми можуть бути використані з метою оптимізації податків, проте їх використання також може супроводжуватися ризиками та визначеними негативними наслідками. Уряди та податкові служби зазвичай вживають заходів для контролю та запобігання використанню подібних механізмів для ухилення від сплати податків, таким чином забезпечуючи справедливість та ефективність податкової системи.

Коли підприємство використовує цей вид ухилення від оподаткування, воно починає із систематичного заниження своїх доходів. Насамперед це досягається за рахунок реєстрації тільки частини продажів, особливо тих, які виробляються готівкою, щоб не залишати цифровий слід. Підприємство веде два комплекти фінансових звітів: один відображає справжній дохід і використовується всередині компанії, а інший коригується з метою оподаткування. Ця подвійна система обліку дозволяє підприємству значно занижувати свої доходи, тим самим знижуючи прибутковість і податкові зобов'язання. Алгоритм ухилення від оподаткування, що передбачає використання механізму «скрутки» представлена на рис. 2.7.

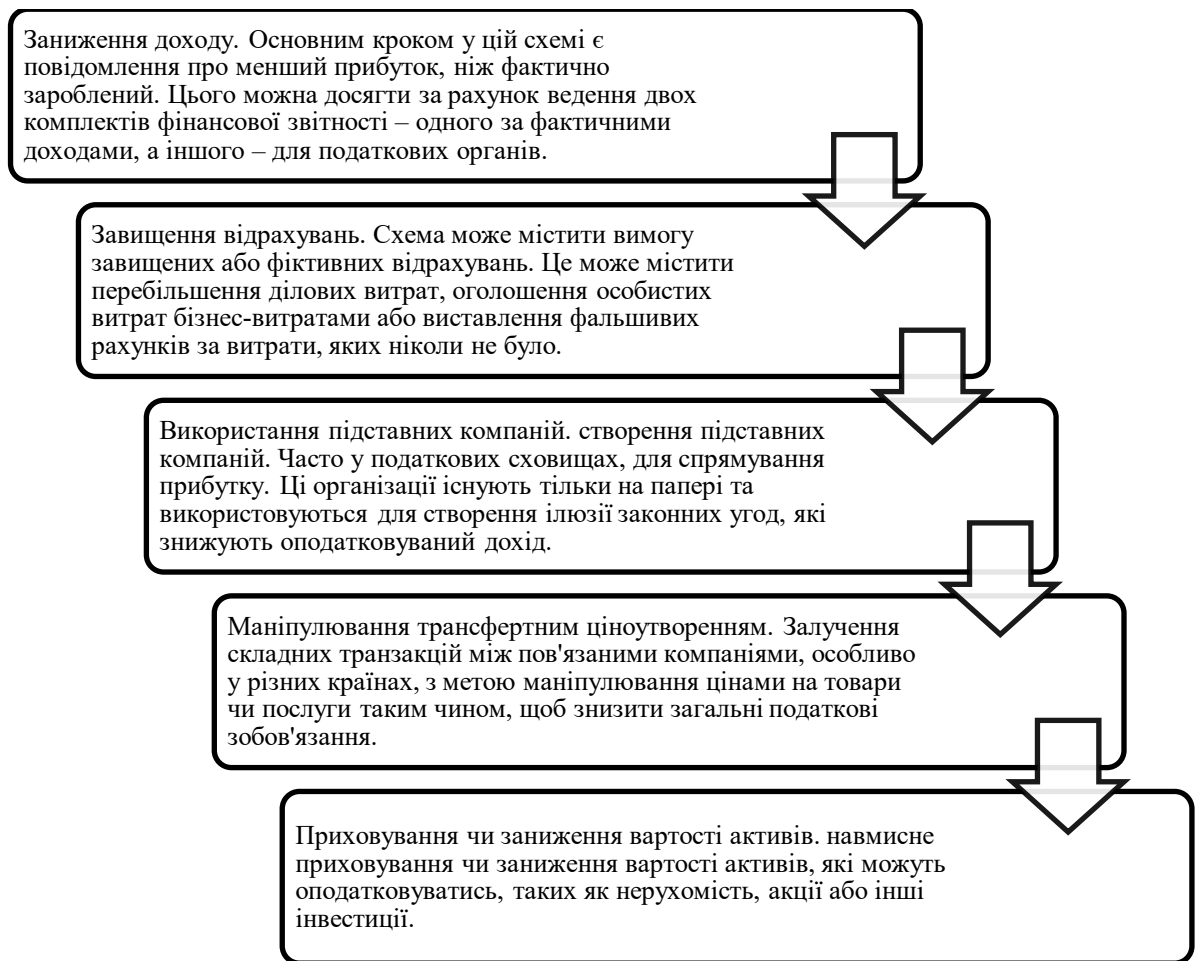


Рис. 2.7. Алгоритм ухилення від оподаткування, що передбачає використання механізму «скрутки»

Складено автором на основі джерела [39]

Крім того, підприємство маніпулює своєю заробітною платою. Воно платить деяким співробітникам поза звітністю, тим самим скорочуючи зареєстровані витрати на заробітну плату та пов'язані з нею податки на заробітну плату. Підприємство також помилково класифікує деяких співробітників як незалежних підрядників, щоб уникнути сплати податків на зайнятість. Підприємство також занижує вартість своїх матеріальних активів, таких як нерухомість та обладнання, щоб зменшити зобов'язання з податку на майно. Ця занижена оцінка часто підтверджується фальсифікованою документацією чи змовою оцінок [37].

Механізм незаконного виведення активів через функціональні зовнішньоекономічні контракти є складною формою економічної злочинності, що використовується для приховування та переміщення коштів або майна від

законодавчого контролю та оподаткування. Цей механізм часто використовується особами чи компаніями з відшкодування податків від податків, уникнення фінансового моніторингу та створення нелегальних фінансових потоків.

Суть цього процесу здійснюється в укладанні фіктивних контрактів з іноземними компаніями, де зазначаються завищені ціни на товари чи послуги. Це дозволяє перераховувати гроші за кордон, при цьому штучно завищуючи витрати або зменшуючи прибуток у деклараціях про податкові зобов'язання. Такий підхід стає інструментом для створення тіньових фінансових операцій та втрати сліду власності.

Цей механізм може включати в себе кілька кроків [39]:

1. Укладання фіктивних контрактів: Створення контрактів, які фактично не відображають реальні товари чи послуги, а лише мають за мету перерахування коштів.

2. Штучне завищення ціни: Укладання контрактів із завищеними цінами для штучного збільшення витрат та зменшення прибутку.

3. Перерахування коштів: Перерахування коштів за кордон під прикриттям оплати за фіктивними контрактами.

4. Використання офшорних компаній: Частина використання офшорних структур для ускладнення відстеження фінансових потоків та забезпечення анонімності.

5. Ухилитися від податків: Остаточна мета - ухилення від податкового оподаткування за рахунок зниження прибуткових показників у деклараціях.

Цей вид фінансової маніпуляції створює серйозні проблеми для правопорядку та фінансової стабільності, після чого порушує норми економічної чесності та сприяє тінізації економіки. Боротьба з такими практиками потребує ефективних систем контролю, міжнародного співробітництва та вдосконалення правового регулювання.

Державний регуляторний орган схеми, яка може бути спрямована на усунення від сплати податків та відмивання коштів. Юридична особа-резидент

(Підприємство А) уклала імпорتنі контракти на купівлю-продаж природного газу з двома компаніями-нерезидентами. Умови договорів включають зазначення обсягу газу в актах, що є підставою для виставлення рахунків та оплати, передплати за газ, та зобов'язання Підприємства А організовувати розмитнення газу. Схему ухилення зображено на рис. 2.8.

Банк, виконуючи доручення Підприємства А, перераховував значні кошти за зазначеними контрактами. Проте, згідно з митними деклараціями, товар отримано лише на невелику суму, яка не відповідає обсягу сплачених коштів. Після винесення ухвали районного суду про накладення арешту на вартість Підприємства А, Банк припинив операції з купівлі та перерахування коштів за контрактами.

Існують підозри, що зазначена схема спрямована на ухилення від сплати податків шляхом зменшення бази оподаткування через незаконне виведення капіталів за межі України за допомогою фальсифікованих документів та подальшого відмивання коштів.



Рис. 2.8. Схема ухилення від оподаткування, що передбачає механізм незаконного виведення активів через функціональні зовнішньоекономічні контракти

Складено автором на основі джерела [37].

Використання "класичних" конвертаційних центрів ефективно до практики, коли фінансові операції здійснюються через спеціалізовані структури з метою обійти законодавство та контроль у сфері валютного обміну та фінансових операцій. Це може бути спрямовано на уникнення оподаткування, відмивання коштів або інші нелегальні практики.

«Класичні» конвертаційні центри можуть діяти наступним чином [37] :

1. Валютний обмін: Здійснення обміну валютних операцій, у тому числі готівки, з надісланим припиненням слідування за цими операціями та обійти валютний контроль.

2.Обіг готівки: Здійснення операцій з готівкою, що дозволяє уникнути слідування за цими коштами та легалізувати нелегально отримані кошти.

3.Податкове ухилення: Використання конвертаційних центрів для оптимізації податкових зобов'язань шляхом уніфікації валютного контролю та спрощення облікових операцій.

4.Фінансовий обмін активами: Здійснення операцій з обміну активами або цінностями з нарахування приховування власності та обійти фінансовий моніторинг.

5.Нелегальні фінансові операції: Здійснення фінансових операцій, які порушують законодавство та норми фінансової діяльності.

Ці практики можуть стати об'єктом правового переслідування через їх нелегальний характер та впливати на економічну стабільність та безпеку. Державні органи та регулятори активно працюють над наглядом та припиненням діяльності "класичних" конвертаційних центрів для забезпечення законності та прозорості фінансових операцій.

Ця схема покликана незаконно мінімізувати податкові зобов'язання, зберігаючи у своїй видимість законних ділових операцій. Так, підприємство, яке має на меті зменшити податкові стягнення, співпрацює з мережею конверсійних центрів, організацій, які, по суті, є підставними компаніями, створеними з метою полегшення фінансових маніпуляцій та ухилення від сплати податків (рис.2.9).



Рис. 2.9. Схема ухилення від оподаткування, що передбачає використання "класичних" конвертаційних центрів

Складено автором на основі джерела [27]

Схема починається з того, що підприємство підвищує свої операційні витрати. Компанія проводить фіктивні операції з конверсійними центрами, переказуючи великі суми грошей під виглядом купівлі товарів чи послуг. Насправді ці товари чи послуги ніколи не надаються, а угоди є суто фіктивними. Конверсійні центри видають підприємству законні рахунки та іншу документацію для обґрунтування цих неіснуючих покупок. Таке збільшення витрат відбивається у фінансовій звітності компанії, що значно знижує її заявлений прибуток і, отже, її податкові зобов'язання. Кошти, переведені до конверсійних центрів, не використовуються для реальних

господарських операцій; натомість вони або зберігаються в конверсійних центрах, або направляються назад до підприємства.

Висновки до розділу

Провівши ґрунтовний аналіз основних податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019-2022 роки та розібравши найпоширеніші схеми ухилення від оподаткування можна зробити наступні висновки:

1. Провівши ґрунтовний аналіз основних податкових надходжень до Державного бюджету України наступні висновки: податкова система – це не тільки важіль фіскальної політики і спосіб формування доходів, а також система заходів, які впливають на формування, зростання валового внутрішнього продукту і національного доходу. Кінцевою метою таких заходів є розподіл ВВП і його споживання між учасниками держави – юридичними та фізичними особами. Безпосереднім наслідком такого розподілу є вплив на розвиток окремих підприємств і галузей народного господарства, заохочення чи стримування нагромадження, інвестиційної діяльності, вплив на становище і рівень життя різних верств населення.

2. Проаналізовано структуру Державного бюджету України та визначено, що основним джерелом його наповнення є податкові надходження, які займають найбільшу питому вагу у структурі доходів бюджету. Завдяки проведенню реформ у галузі оподаткування впродовж 2019 – 2022 рр. спостерігається тенденція збільшення частки податкових надходжень. Встановлено, що основними бюджетоутворюючими податками є податки на споживання, податки на доходи і прибутки. Ключовим податком є ПДВ, так як надходження від нього складають більше половини сукупного доходу Державного бюджету. Але під час його адміністрування виникає ряд проблем, які потребують нагального вирішення. Несвоєчасне виконання державою зобов'язань по відшкодуванню податку на додану вартість суб'єктам

господарювання все ще залишається актуальним питанням податкової політики. Варто зазначити, що прослідковуються позитивні тенденції щодо адміністрування даного платежу. Найбільшими платниками податків в Україні, зокрема і ПДВ, є компанії енергетичного сектору, тютюнові, транспортні, металургійні й гірничозбагачувальні компанії.

3. Одним із основних інструментів ухилення від сплати податків в Україні є використання офшорних компаній. Це дозволяє суб'єктам господарювання приховувати свої доходи та уникати сплати відповідних податків.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ ШЛЯХИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Використання міжнародного досвіду у протидії ухиленню від оподаткування

В сьогоденних реаліях фінансово-економічної діяльності, питання ухилення від сплати податків отримало транснаціональний статус. Наша країна не є виключенням, з огляду на це, для вітчизняної економічної системи, важливим є формування нових механізмів протидії явищу ухиленню від сплати податків. В цьому питанні особливу роль буде відігравати питання аналізу та адаптації сучасного досвіду країн світу, зокрема країн ЄС щодо протидії вищезгаданому явищу. Даний аналіз повинен включати як розгляд сучасних нормативно-правових актів окремих держави, так і діяльності міжнародних угод та організацій в питання урегулювання податкової діяльності.

Міжнародний досвід правового регулювання Загальних правил боротьби з ухиленням від сплати податків (GAAR) та Спеціальних правил боротьби з ухиленням від сплати податків (SAAR) відображає зростаючий глобальний консенсус щодо необхідності боротьби з агресивним податковим плануванням та ухиленням від сплати податків. GAAR та SAAR відіграли важливу роль у цьому відношенні, надавши правову основу для протидії стратегіям ухилення від сплати податків, які, хоч і технічно законні, часто вважаються зловживаннями або несумісними з цілями податкового законодавства [28].

GAAR є широким, заснованим на принципах підходом, що надає податковим органам право ігнорувати або перекваліфікувати операції, які в першу чергу робляться для отримання податкових переваг без будь-якої істотної економічної мети. Цей підхід є більш гнучким та адаптованим, що

дозволяє податковим органам реагувати на широкий спектр стратегій ухилення від сплати податків. Такі країни, як Канада, Австралія та Індія, впровадили GAAR у свої податкові системи, надавши своїм податковим органам можливість ретельно перевіряти транзакції, які, мабуть, порушують податкове законодавство. Застосування GAAR зазвичай підлягає певним граничним значенням або тестам, таким як тест «основна мета» або «зміст важливіший за форму», щоб визначити, чи є конкретна домовленість ухилення від сплати податків.

З іншого боку, SAAR стосується конкретних типів транзакцій чи ситуацій, які, як відомо, можуть призвести до ухилення від сплати податків. Ці правила є більш цілеспрямованими та докладними та стосуються конкретних схем, таких як трансфертне ціноутворення, недостатня капіталізація або використання контрольованих іноземних корпорацій. У Сполучених Штатах, наприклад, діє ряд SAAR, де детально розглядаються різні форми ухилення від сплати податків. Специфіка SAAR забезпечує ясність і передбачуваність для платників податків, але вимагає регулярних оновлень, щоб залишатися ефективними проти стратегій ухилення, що розвиваються [47].

Більш того, розвиток цифрової економіки ставить нові завдання перед GAAR та SAAR, викликаючи необхідність постійної адаптації цих правил. Країни дедалі активніше співпрацюють за допомогою міжнародних угод та організацій для вирішення проблем, пов'язаних із цифровізацією оподаткування. Мета полягає в тому, щоб створити справедливу та ефективну глобальну податкову систему, яка зводить до мінімуму місця для ухилення від сплати податків, одночасно поважаючи суверенітет окремих країн щодо своєї податкової політики. Ця ситуація підкреслює важливість GAAR і SAAR як динамічних інструментів міжнародно-правового регулювання податкових питань. Реалізуючи створення механізмів для протидії застосуванню агресивних схем мінімізації податків, які засновані на зловживанні нормами

внутрішнього законодавства та положень договорів про усунення подвійного законодавства.

На рис.3.1 зображені характерні особливості правил GAAR.

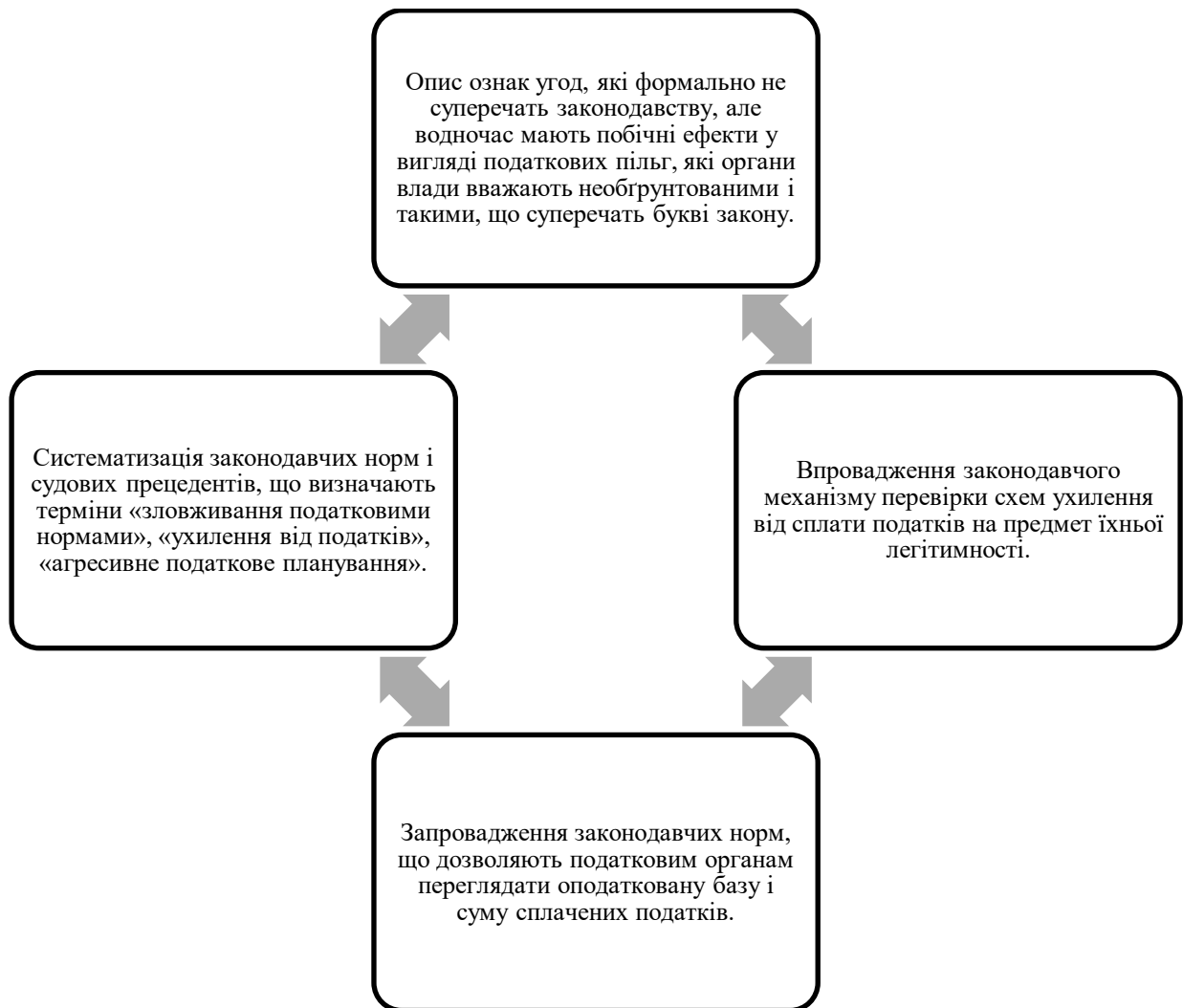


Рис.3.1 Характерні особливості правил GAAR

Складено автором на основі джерела [42]

Існують три види підходів GAAR до процедури доведення законності застосування платником податків різних схем податкової оптимізації. Бельгія, Франція, Мексика, Італія, Великобританія використовує підхід, де податкові органи самостійно доводять незаконність конкретних схем ухилення від оподаткування. В Китаї, Ірландії, США та Сінгапурі платники податків доводять законність своїх схем, а от в таких країнах як Польща, Німеччина, Канада, Швейцарія тягар доведення розділений між обидвома сторонами [46].

Австралія є першою країною, яка у 1915 році запровадила правила GAAR в національне законодавство, а потім імплементовано в законодавчі системи Нідерландів у 1924 році, Франції у 1941 році, Канади у 1988 році, Великобританії у 2013 році та інших держав.

Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) відіграє вагомий роль у боротьбі з ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням. У 2012 році ОЕСР очолила міжнародне податкове регулювання. До її членства входять 35 країн, проте співпрацює з державами, які не є членами організації надаючи їм рекомендації з вивчення, розроблення та покращення соціально – економічної політики.

Одним із головних напрацювань ОЕСР є опублікований у листопаді 2015 року і схвалений на саміті G20, який відбувався у Туреччині План щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування закордон BEPS (Base erosion and profit shifting)[1]. До плану BEPS мають право доєднуватися всі бажані країни. Основні вимоги BEPS є реформування внутрішнього податкового законодавства та укладених між державами договорів про усунення подвійного оподаткування [23].

Метою є впровадження Плану дій BEPS обумовлене потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій.

Встановлення єдиних прозорих податкових правил для всіх країн (юрисдикцій) для того, щоб запобігти ухиленню від сплати податків бізнесом.

В рамках цього проекту розроблено 15 кроків, які посилюють уряди з національними і міжнародними інструментами для боротьби з ухиленням від сплати податків. Ці кроки покликані гарантувати, що прибуток оподатковується там, де господарська діяльність створює вартість і генерує прибуток. Можна вважати, що план BEPS є набором важливих рекомендацій, але не має обов'язкової юридичної сили. Кроки BEPS зображено на рис. 3.2.

Хоча існують різні думки з цього приводу, їх об'єднує чітка і узгоджена ідея: питання, які записано до Плану дій ОЕСР, мають чітко окреслити засоби, за допомогою яких уряди будуть стягувати податки, а компанії – узгоджувати питання оподаткування зі своїми бізнес-моделями впродовж наступного десятиріччя. Враховуючи темп роботи ОЕСР, зміни є неминучими і будуть швидкими.

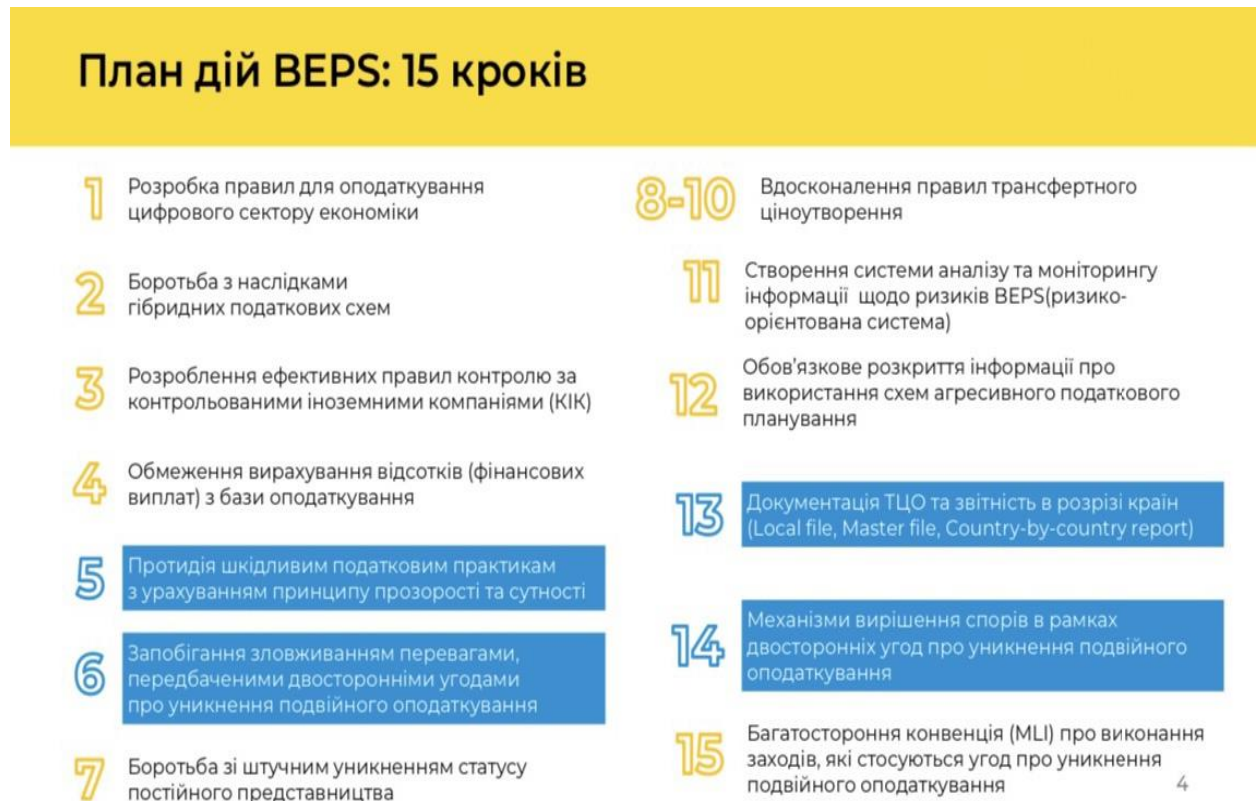


Рис. 3.2. План дій BEPS: 15 кроків

Складено автором на основі джерела [32].

У січні 2016 року Європейською комісією на виконання пропозицій BEPS було запропоновано Директиву з боротьби ухилення від сплати податків, як один із заходів, що зосереджені на посиленні фінансової прозорості та протидії з ухиленню від оподаткування. Також у липні 2016 року було прийнято ATAD (Anti Tax Avoidance Directive), де прописано заходи щодо забезпечення мінімального рівня захисту від найпоширеніших форм агресивного податкового планування.

7 червня 2017 року прийнято, ще одну Багатосторонню конвенцію про реалізацію пов'язаних із податковими договорами заходів попередження розмивання податкової бази і виведення прибутку з-під оподаткування MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)[42]. MLI є 15-тим кроком плану BEPS включаючи в себе мінімальні стандарти для попередження зловживань податковими договорами, механізми вирішення спорів за допомогою обов'язкового арбітражу, зображено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Багатостороння міжнародна конвенція (MLI)

Складено автором на основі джерела [32].

Співпраця та взаємодія на міжнародному рівні щодо вирішення проблемних питань стосовно ухилення від сплати податків покладається на організацію IOTA (Intra – European Organisation of Tax Administrations). Країни – члени організації IOTA обмінюючись податковим досвідом, дав змогу оцінити різні заходи, які мають вплив на загальний рівень дотримання платниками податків податкового законодавства.

Міжнародний досвід свідчить про те, що ухилення і оптимізація від оподаткування вважається незаконними діями. На думку фахівців з управління сплати непрямих податків Англії, оптимізацією вважаються дії суб'єктів підприємницької діяльності, через які уряд втрачає частину своїх податкових надходжень, що свідчить про незаконні дії платника. У Франції існує термін «зловживанням правом», яке трактується як результат юридичних дій, які здійснюються з метою повного або часткового звільнення від податків [17].

У міжнародному оподаткування використовують поняття «податкове планування» як законний спосіб мінімізації податків і при цьому зазначається, що саме незаконність зменшення суми податків дає змогу розділити термін «ухилення» та «податкове планування» [39]. Податкове планування у зарубіжній практиці передбачає оцінку різних варіантів оподаткування для того, щоб визначити як укласти угоди, везти підприємницьку діяльність з мінімізацією податкових зобов'язань.

Більшість зарубіжних країн здійснюють консультації у форматі онлайн, надаючи допомогу з питань оподаткування своїм громадянам. І це має позитивний результат, платники податків краще знають свої обов'язки та права.

Найбільшим структурним підрозділом Міністерства фінансів США є Податкове управління США (IRS). Перевіряючи податкові декларації Америка застосовує метод відмітної параметра. Такий математичний підхід дозволяє виявити ті податкові декларації у яких, можливо, допущені помилки.

США використовує найбільш жорсткий підхід до податкових порушень. Податкові виплати складають половину надходжень до федерального бюджету США, тому несплата податків прирівнюється до злочину проти нації. Основним законодавчим актом, що регулює на федеральному рівні кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податкових зобов'язань є р.26 Зводу законів США. У Зводі законів прописано, що за навмисне намагання ухилення від сплати податків платник карається штрафом у розмірі

до 100 тис. дол. США, або позбавлення волі на строк до 5-ти років, або обома методами покарання разом зі сплатою понесених звинуваченням судових витрат. Громадянину, який не подав вчасно декларацію загрожує штраф у розмірі 25 тис. дол. США або рік ув'язнення. Корпораціям передбачено грошовий штраф, сума якого може доходити до півмільйона доларів США або виплата подвійного еквіваленту відмитих доходів з вилученням майна, обмеження волі на строк до 20-ти років [].

Механізм сплати податків побудовано на принципах самооподаткування та рівності всіх платників податків. Жодні фактори, такі як: вік, статус, розмір доходу не впливають на звільнення від відповідальності. Також у США не існує терміну як термін давності несплати податків. Податковий борг ніяк не «списується» з платника податків та залишається протягом усього життя до його погашення. Рахунки боржника заморожуються податковими органами, а майно передається у дохід держави.

Ще одна країна, яка відома своїми високими стандартами чесності та прозорості у системі оподаткування є Фінляндія. Вона приймає різні заходи для боротьби з ухиленням від оподаткування, наприклад: впровадження електронної системи податкових декларацій та сплати податків, цим спростивши процес та можливість зловживань, активна співпраця з іншими країнами, особливо у рамках ЄС, для автоматичного обміну інформацією про податкові та фінансові «ями», публічний доступ до даних про податкові платежі та фінансовий стан осіб, відповідно цим стимулюючи громадську свідомість та відкритість, використання сучасних методів контролю.

Сьогодні органи податкового нагляду звертають особливу увагу на комунікацію з платниками податків, пояснюючи їм найбільш спірні та проблемні питання податкового законодавства. Фінські інспектори самостійно нагадують платникам про терміни сплати податків.

Німеччина також має значний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування. Країна застосовує строгі карні санкції для осіб, які спробують ухилитись від сплати податків. Це можуть бути фінансові штрафи, конфіскація

майна, ув'язнення. Проте податкові органи заохочують платників до самовідповідальності, надаючи стимул самостійно декларувати свої доходи та сплачувати податки. Цим стимулом може бути швидкий доступ до податкових послуг чи знижений ризик перевірок. Німеччина активно проводить різні кампанії та інформаційні заходи для громадян щодо важливості відповідної сплати податкових зобов'язань та наслідків ухилення.

Ще багато країн спрямовують значні зусилля на боротьбу з ухиленням від оподаткування. Серед них Швеція, де використовується система електронного декларування та є високий рівень взаємодії між податковими органами та банками, які допомагають зменшити випадки ухилення. Так, внаслідок такої діяльності державного регулятора, на сьогоднішній день В Швеції, згідно найбільш свіжих статистичних даних, відсоток добросовісних платників податків становить 80% з усіх платників. Також до таких країн відносять Сінгапур, який здійснює ефективну боротьбу з ухиленням від оподаткування, поєднуючи строгі правила й поняття розумних обтяжень для підтримки ділового середовища. Вони також мають сильну систему обміну податковою інформацією з іншими країнами.

Ці країни, та багато інших є прикладами успішних заходів, що реалізуються для боротьби з ухиленням від оподаткування. Однак, варто зазначити, що боротьба з таким явищем є постійним процесом, який потребує постійних зусиль і вдосконалення законодавства.

Таким чином, дослідивши сучасні міжнародні практики протидії ухилення від оподаткування, нами було виявлено, що з огляду на транснаціональний характер практики ухилення від податків, важливим елементом сьогоденної протидії цього явища є формування та ефективізація міжнародних організацій та нормативно-правових законів, які направлені на формування всебічної та інтернаціональної системи, яка б забезпечувала боротьбу з цим явищем. Поряд з тим, кожна країна має в своєму арсеналі інструменти внутрішньої протидії даним протиправним діям. Так, синтез

міжнародних та внутрішньодержавних заходів буде сприяти найбільш ефективному забезпеченню мінімізації ухилення від сплати податків.

3.2. Підвищення ефективності ролі податкових органів у запобіганні ухиленню від сплати податків

Кожна держава має власну податкову систему, яка формується під впливом історичних, національних, політичних і глобальних факторів. Різноманіття фіскальних відносин і адміністративних практик ускладнює функціонування системи оподаткування та призводить до створення підсистем на різних рівнях ієрархії. Податковий контроль є однією з ключових підсистем, який регулює фінансово-господарську діяльність платників податків.

Україна також має свою власну податкову систему, де податковий контроль є важливою складовою. Ця система здійснюється через координацію і контроль фінансових і господарських операцій платників податків. Важливо, щоб елементи податкової системи були взаємозалежними і не суперечили загальній меті та структурі системи в цілому.

Роль податкових органів України в запобіганні ухиленню від сплати податків має надзвичайно велике значення для підтримки економічної стійкості та загального розвитку країни. Податкові платежі та податки є основним джерелом фінансування державного бюджету, тобто є обов'язковими внесками, які здійснюються як фізичними, так і юридичними особами. Саме тому правове регулювання діяльності Державної податкової служби та інших суб'єктів забезпечення реалізації правоохоронної функції у сфері оподаткування має визначальне значення для ефективного виконання поставлених завдань цими органами влади. Функції податків, як важливого інструмента в господарському житті, включають суспільне призначення, а саме розподіл і перерозподіл доходів. Податки виконують головну функцію

розподілу доходів у суспільстві і є інструментом для перерозподілу багатства серед різних верств населення.

На рис.3.4. зображено, сутність ролі сьогоденних органів податкового нагляду, управління і покарання в процесі запобігання фактів та діяльності ухилення від податків.



Рис.3.4.Роль податкових органів у запобіганні ухиленню від сплати податків

Джерело: складено автором [24].

Однією з важливих складових захисту податкової системи є податковий контроль. Ця підсистема допомагає переконатися, що податки сплачуються відповідно до закону і уникнення податкових зловживань.

Податковий контроль є інструментом для забезпечення дотримання податкових обов'язків та ефективного функціонування податкової системи.

Наявність єдиного та ефективного механізму податкового контролю є обов'язковою умовою для правильного функціонування податкової системи.

Проте, необхідно також враховувати, що повна та чітка регламентація цього механізму є необхідною для успішної роботи.

Україна зіштовхується з численними проблемами у сфері податкового контролю. Аналізуючи діяльність податкової служби, можна виділити деякі причини неефективності адміністрування податків, які значною мірою зумовлюють ухилення від сплати податків [31]:

- податкове законодавство є неповним та непрозорим, а законодавчі положення щодо оподаткування економічних операцій фізичних осіб недосконалі;
- відсутність деталізованих положень про порядок проведення податкових перевірок та оформлення їх результатів в період воєнного стану;
- відсутність сучасних технологій та інформаційних систем може ускладнювати ефективне виявлення порушень та ведення податкового обліку.

Контроль за податками в Україні здійснюють підрозділи податкового аудиту, які у 2020 році отримали свої повноваження у зв'язку з реорганізацією ДПС України.

Податковий нагляд представляє собою складний комплекс заходів, спрямованих на перевірку відповідності платників податків нормам податкового законодавства та забезпечення економічної безпеки. Цей контроль має запобіжний характер і впливає на господарську діяльність організацій.

Ефективний податковий аудит можливий лише у випадку, коли він проводиться прозоро та з мінімальними витратами. Відсутність або низька ефективність податкового контролю може призвести до утечі від сплати податків суб'єктами господарювання та призвести до значного зменшення податкових надходжень до бюджету, що загрожує економічній безпеці держави.

Фіскальний нагляд відіграє ключову роль у формуванні та ефективному функціонуванні податкової системи. На рис.3.5 зображено ключові

характеристики сучасного фіскального нагляду як елементу системи превенції ухилення від оподаткування та нормалізації податкової політики.

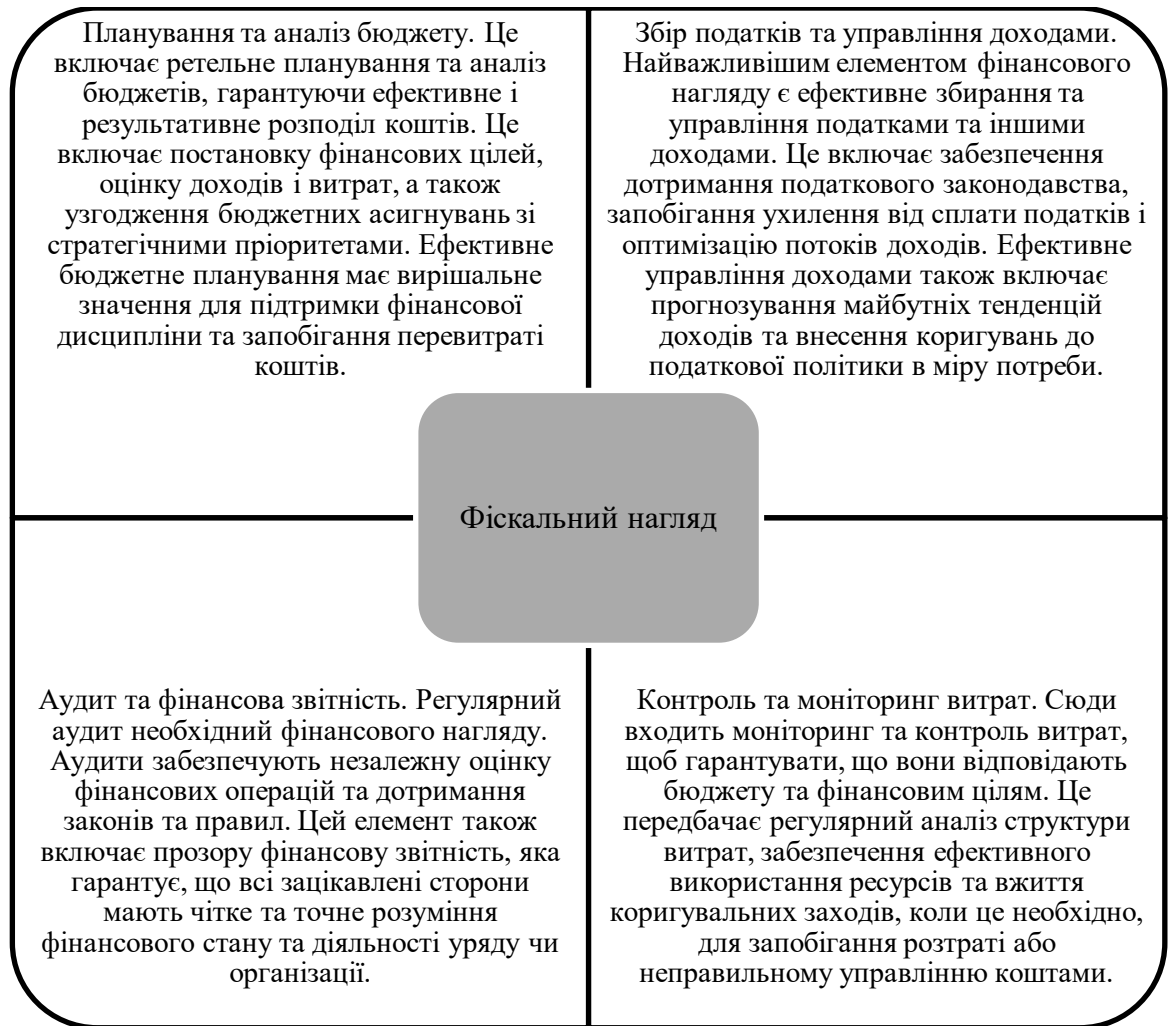


Рис.3.5. Ключові характеристики сучасного фіскального нагляду як елементу системи превенції ухилення від оподаткування та нормалізації податкової політики

Складено автором на основі джерела [30].

Податковий нагляд включає в себе інші аспекти, такі як вимагання пояснень від платників податків та податкових агентів, перевірку обліку і звітності, а також огляд приміщень та територій, використовуваних для одержання доходу. Важливою формою податкового контролю є перевірка, яка полягає в систематичному аналізі фінансової та господарської діяльності суб'єктів оподаткування [33].

Податкова перевірка є необхідною умовою для забезпечення ефективного функціонування податкової системи та збирання необхідних

коштів до бюджету. Цей процес допомагає попередити податкові шахрайства та забезпечує дотримання законодавства в галузі оподаткування.

Для держави є важливою структура податкової системи, яка аналізується за співвідношенням прямих та непрямих податків. Кращою є та система, де прямі податки перевищують непрямі, але в сьогоденні надається перевага непрямим податкам, адже саме вони складають більший дохід у бюджету.

Податкові органи України виконують ключову роль у забезпеченні справедливості та дотримання законності в галузі оподаткування. Вони мають завдання контролювати виконання податкового законодавства, перевіряти коректність розрахунків та сплати податків платниками. Проведення податкових перевірок дозволяє переконатися у правильності розрахунків та обліку податкових платежів і виявляти можливі порушення та випадки ухилення від сплати податків [33].

Робота органів податкового контролю також сприяє створенню сприятливого середовища для підприємництва та інвестицій, оскільки ефективний податковий контроль допомагає запобігати корупції та недобросовісним спробам ухилення від сплати податків. Таким чином, вони сприяють формуванню стабільної економіки та загальному розвитку країни.

Податкові органи використовують в протидії ухиленні від сплати податків: штрафні та фінансові санкції, документальні та фактичні перевірки, конфіскація майна, судові позови. Експерти Інституту соціально-економічної трансформації аналізують фіскальний ефект схем ухилення від сплати податків в Україні.

Правовою основою регулювання будь-яких відносин, у тому числі і податкових, є Конституція України. У ній закріплено принципові положення, на яких будується податкове законодавство і загальні засади діяльності всіх органів державної влади. Основний Закон є своєрідною нормативною програмою розвитку держави і суспільства.

Крім того, норми Конституції України, будучи основним джерелом податкового права, безпосередньо регулюють деякі податкові відносини. У

статті 67 Конституції України визначено, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [3]. Податковий кодекс України визначає їхній вичерпний перелік і порядок адміністрування [8].

Статистика Державної податкової служби України свідчить, що 90% вітчизняних компаній порушують податкове законодавство. Значну частину цих протиправних дій становлять ухилення від сплати податків, що пов'язано з недосконалістю податкового законодавства, низькою якістю учасників податкових відносин, складністю та постійними змінами податкового законодавства [5].

Основні засади, на яких базується податкове право включає в себе принцип невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Кримінальним кодексом України передбачено покарання за ухилення від сплати податків та обов'язкових платежів у вигляді штрафу, розмір якого залежить від суб'єктивного складу та повторюваності злочину.

Відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення за вчинення порушення щодо здійснення оподаткування та сплати податків до бюджету, передбачена відповідальність в окремих випадках, яка зображена на рис. 3.6.

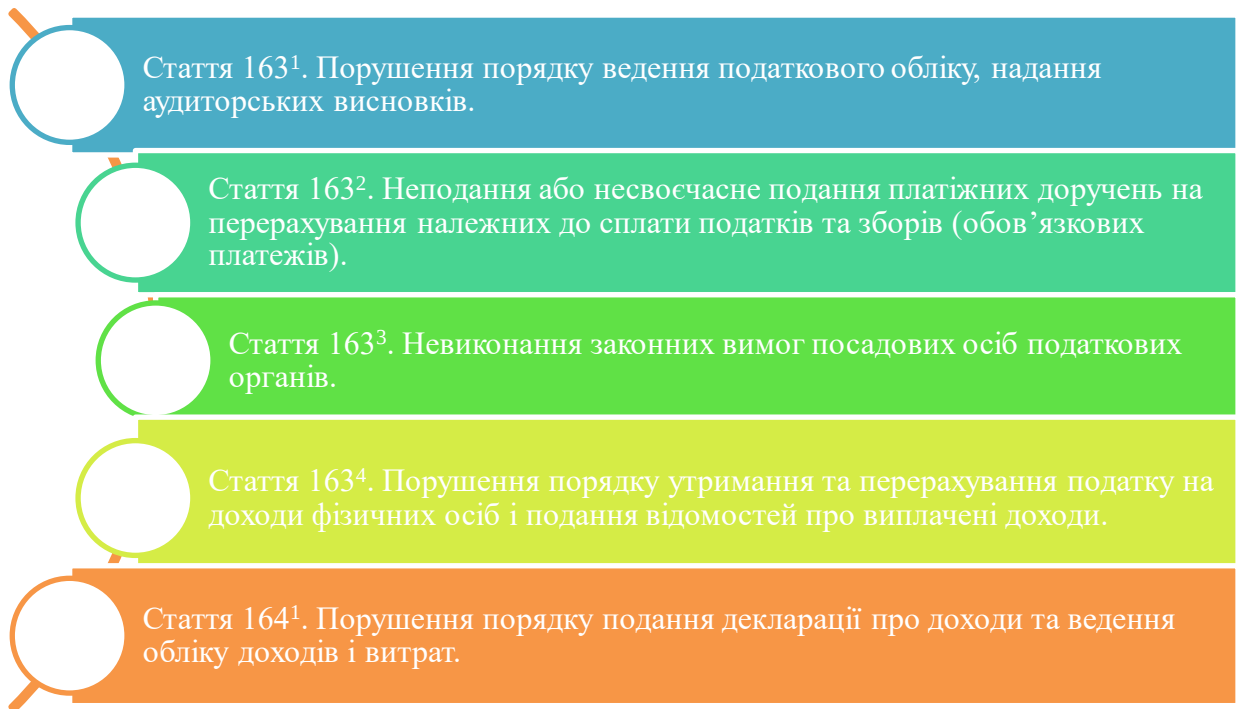


Рис.3.6. Статті покарань за вчинення правопорушень у сфері оподаткування

Складено автором на основі джерела [3].

Запобігання корупції та недобросовісним діям у галузі оподаткування є надзвичайно важливим аспектом для стабільності та економічного розвитку нашої країни.

Податкові органи також активно співпрацюють з іншими державними органами у сфері протидії ухиленню від сплати податків. Вони обмінюються інформацією з національним банком, митними органами та правоохоронними структурами з метою ефективного виявлення та припинення незаконних податкових операцій.

Узагальнюючи, роль податкових органів в Україні в запобіганні ухиленню від сплати податків та боротьбі з корупцією є надзвичайно важливою для забезпечення стабільності економіки та загального розвитку країни. Вони гарантують дотримання податкового законодавства, контролюють сплату податків та співпрацюють з іншими державними органами з метою забезпечення чесного виконання податкових зобов'язань.

Висновки до розділу 3

За результатами проведеного дослідження шляхів протидії УВО використовуючи зарубіжний досвід, можна зробити наступні висновки:

1. Ухилення від сплати податків має негативні соціально-економічні наслідки, тому боротьба з ним має бути одним із пріоритетних напрямів державної податкової політики. Для підвищення ефективності податкової системи та зменшення рівня ухилення необхідно провести комплекс заходів, що передбачає зміни законодавчих норм та реформування органів податкового контролю.

2. Значення міжнародного співробітництва податкових органів та узгодженої із цією метою податкової політики держав стає дедалі більше. Розроблені міжнародним співтовариством заходи протидії ухиленню від сплати податків застосовується уже багатьма країнами з розвинутою економікою і Україна частково імплементувала в національне законодавство деякі положення, що відповідають стандартам ОЕСР, та продовжує роботу в цьому напрямі.

3. Уникнення сплати податків є проблемою, що охоплює всі країни у своїй складності. Саме тому ефективна боротьба з цим явищем має відбуватися через співпрацю з податковими органами інших країн, застосування передового досвіду та врахування міжнародних нормативних актів.

ВИСНОВКИ

За результатами проведених теоретичних та практичних досліджень щодо причин та наслідків ухилення від оподаткування можна зробити наступні висновки:

1. Податки є рефлексією економічних відносин між учасниками суспільства та державою, відзеркалюючи примусовий відчужувальний процес часткового віддачі прибутку, здобутого суб'єктами підприємницької діяльності, на користь держави. Це не лише фінансовий внесок у бюджет, але й механізм забезпечення необхідних ресурсів для покриття різноманітних видатків та потреб держави.

2. Уникаючи сплати податків, особа здійснює свідомі дії з метою зменшення своїх фінансових зобов'язань перед бюджетами та державними фондами. За такі дії може бути застосована кримінальна відповідальність згідно з чинним законодавством.

3. Податкову оптимізацію слід розглядати як систему заходів, здійснених у межах чинного законодавства, спрямованих на зменшення податкових платежів. Така система заходів включає розроблення відповідних схем здійснення грошових потоків, податкове планування та застосування пільг. Податкове планування представляє собою законний метод зниження податкових зобов'язань, що базується на використанні можливостей, наданих податковим законодавством. Цей підхід включає в себе стратегічний розподіл платежів, орієнтований на оптимізацію податкових виплат, враховуючи економічний стан суб'єкта, і залучає в себе ефективне використання бухгалтерського обліку.

4. Охарактеризовано ряд чинників, які спонукають платників податків вдаватися до незаконних дій стосовно зменшення податкових зобов'язань таких як:

- недостатня правова захищеність суб'єктів економічної діяльності від зловживань, тиску та протидії з боку державного апарату на всіх рівнях;

- відсутність стабільного та збалансованого законодавства, яке регулювало б економічну діяльність;
- податковий тиск, який є непосильним для більшості фізичних та юридичних осіб у сучасних економічних умовах, в межах чинного законодавства України;
- безконтрольний ріст кількості кримінальних структур та безкарність їхньої діяльності, а також фіктивних компаній, що активно взаємодіють у відмиванні "брудних грошей" через ухилення від оподаткування;
- рівень суспільної свідомості щодо необхідності внесення податків;
- рівень корупції в державі;
- кількість податків та рівень податкових ставок;
- недостатній розвиток міжнародної співпраці у боротьбі з податковою злочинністю.

5. Розглянуто різні причини ухилення від сплати податків, визначивши їх в економічних, політичних, правових, морально-психологічних та технічних контекстах. Зокрема, вказано на надмірне податкове навантаження як одну з ключових економічних причин.

6.Зазначено, що для ефективної фіскальної політики в умовах воєнного стану держава повинна не лише притягувати до кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства в частині несплати зобов'язань за податковими платежами, але й акцентувати на попередженні виникнення ухилення від сплати податків. У цьому контексті важливу роль відіграє роз'яснювальна робота з платниками податків.

7.Податкові надходження визначено як ключовий елемент формування державного бюджету. Зазначено, що незважаючи на зростання обсягів податкових надходжень за період 2019-2022 рр., спостерігається зменшення надходжень від акцизного податку в 2022 році порівняно з 2021 роком (-36,98%) та з 2019 роком (-17,02%), зменшення надходжень від податку на прибуток підприємств в 2022 році порівняно з 2021 роком (-20,84%), зменшення надходжень від ввізного мита в 2022 році порівняно з 2021 роком

(-36,86%) та з 2019 роком (-22,04%), зменшення надходжень від податку на додану вартість в 2022 році порівняно з 2021 роком (-12,95%), вплив війни призвів до зниження цих надходжень у 2022 р. Введення воєнного стану спричинило пом'якшення оподаткування, що є вимушеним заходом. Зокрема, знизились податкові ставки та спростився процес оподаткування з метою підтримки суб'єктів господарювання.

8. Аналіз показників рівня податкового навантаження зауважує на тенденцію до збільшення протягом 2019-2022 рр. надходжень від ПДФО з 2019 до 2020 року збільшення становило 6,64% (7,3 млрд. грн), з 2020 до 2021 року зростання склало 17,31% (20,3 млрд. грн), з 2021 до 2022 року відбулося подальше збільшення на 7,85% (10,8 млрд. грн), надходження від рентної плати за користування надрами з 2019 до 2020 року збільшення становило 14,04% (5,8 млрд. грн), з 2020 до 2021 року відбулося подальше зростання на 60,51% (28,5 млрд. грн), з 2021 до 2022 року відбулося подальше збільшення на 7,14% (5,4 млрд. грн).

9. Проведено аналіз обсягів податкових надходжень до бюджету та визначено рівень податкового навантаження. Важливим висновком є необхідність ефективної організації роботи податкової системи в умовах війни, де вона виступає ключовим джерелом фінансування бюджетів. Проте проблема ухилення від сплати податків є широко розповсюдженою в Україні і вимагає відповідних фіскальних рішень для її вирішення.

10. Зазначено, що податковий контроль є важливим інструментом податкової політики, проте в умовах пандемії та воєнного стану проведення податкових перевірок і суми до нарахувань були значно обмежені.

11. Проаналізовано проблему податкових злочинів та відмивання доходів, отриманих від них. Визначено, що протидія податковим злочинам повинна базуватися на вивченні їхніх способів і використанні міжнародного досвіду.

12. Запропоновано заходи для боротьби з ухиленням від оподаткування, включаючи налагодження співпраці між різними фіскальними органами,

використання цифрових технологій та контроль за трансферним ціноутворенням. Виділено потребу в інституційному підході до управління податковими ризиками та використання міжнародного співробітництва для ефективної боротьби з ухиленням від оподаткування. Підкреслено важливість співпраці з податковими органами інших країн та запропоновано використання міжнародного досвіду для ефективної боротьби з ухиленням від оподаткування в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456 – VI. URL: <http://search.ligazakon.ua>
2. Економічна енциклопедія. С.В. Мочерний. К.: Академія, 2002. 952 с.
3. Кодексу України про адміністративні правопорушення: Кодекс України від 07.12.1984 № 8073-Х. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
4. Кримінальний кодекс України: Кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
5. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/>
6. Офіційний сайт Державної служби фінансового моніторингу України. URL: <https://fiu.gov.ua>
7. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>
8. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. 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>
10. Бак Н.А. Податкова система України: навч. посібник. Чернівці: Чернівецький національний університет, 2017. 135 с.
11. Баранов С.О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. 102–106 с.
12. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України : сучасний стан, основні елементи, принципи : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук Олександр Робертович

- Барін ; Міністерство освіти і науки України, Національний університет "Одеська юридична академія". Одеса : Фенікс, 2018. 22 с.
13. Варналій З.С. Податкова система: підручник. Київ: Знання України, 2019. 567 с.
 14. Васильців Т.Г., Мульська О.П., Василечко Н.В. Стратегічні пріоритети державної політики протидії ухиленню від сплати податків з використанням офшорних юрисдикцій. *Регіональна економіка*. 2020. №1. 113–122 с.
 15. Вишневський В.П. Еволюційний розвиток податкових систем: теорія і практика: монографія. Донецьк: ДВНЗ "ДонНТУ", 2015. 155 с.
 16. Гаєвська Л.М. Підприємництво та його оподаткування: навч. посібник. Державна податкова служба України, Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь: НУ ДПСУ, 2015. 316 с.
 17. Глущенко С. В., Казакова М. О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. Магістеріум. *Економічні студії*. 2015. Вип. 56. С. 21–25.
 18. Долгий О.О. Гарантії законності у сфері податкової діяльності в Україні: адміністративно-правовий вимір: монографія. Кам'янець-Подільський, 2016. 326 с.
 19. Єніна А.О. Аналіз причин, що впливають на ухилення від сплати податків. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. 119–125 с.
 20. Загальні тенденції тіньової економіки у січні – вересні 2021 року: аналітична записка Міністерства економіки. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=fc48bdd5-178c>
 21. Іванов Ю.Б. Податкова система : навч. посібник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.
 22. Карпенко В.В. Податкова система: навч. посібник. Міністерство освіти і науки України, Харківський національний університет будівництва та архітектури. Харків: 2018. 273 с.

23. Касперович Ю.В. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: висновки та рецепти для України. URL: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar_dosv-1761d.pdf (дата звернення: 30.07.2021).
24. Кузь В.І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: 2022. 240 с.
25. Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А. Удосконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн. 2018. № 2. 90–94 с.
26. Маслак О.В., Швагер О.А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 5. 178–181 с.
27. Мацелюх Н. П. Податкова реформа як спосіб трансформації парадигми податкової діяльності держави. *Економічний вісник*. 2020. Вип. 4. 115-126 с.
28. Мудрак Н. О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР: *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Випуск 25, частина 2, 2019. 5-11 с.
29. Найденко О.Є Організація податкового процесу: навч. посібник О.Є. Найденко, К.В. Давискіба; Міністерство освіти і науки України, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 266 с.
30. Олейнікова Л.Г. Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні. Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління». Київ: 2015. 394 с.
31. Петленко Ю. В., Милованова К. І. Теоретичні та методологічні аспекти фіскальної політики держави. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2017. Вип. 1. 28-35 с.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2017_1_6

32. План Дій BPS: ключові аспекти для України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf
33. Подакова В. Є., Бондаревська К. В., Гришкін В. О. Гармонізація системи оподаткування в країнах європейського союзу. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 33. 36-40 с.
34. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше. URL: <https://voxukraine.org/uk>
35. Романенко Є. О. Принципи і функції державного управління. *Науковий вісник: Державне управління*. 2018. № 1(1). С. 91-99. URL: <https://nvdu.undicz.org.ua/index.php/nvdu/article/view/14/10>
36. Сало Л.К. Сучасні аспекти ухилення та уникнення від сплати податкових платежів серед загроз економічній безпеці України. *Економічний простір*. 2014. № 87. 193–204 с.
37. Типологічне дослідження «Відмивання доходів від податкових злочинів». Державна служба фінансового моніторингу України. 2020. 78 с.
38. Тарасова О. Протидія ухиленням від оподаткування відповідно до світових стандартів». *Науковий вісник НДФІ*. 2017. 32-36 с.
39. Ткачик Ф., Остапчук В. Європейські пріоритети оподаткування доходів фізичних осіб. *Актуальні питання теорії і практики фінансів*. 2020. № 2. 77–87 с.
40. Томнюк Т. Л. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.
41. Харченко О.С, Хрипко І.С, Абрамова О.С. Проблема ухилення та уникнення від сплати податків. *Наукове мислення*. 2018. URL:<http://naukam.triada.in.ua/index.php/konferentsiji/46-shistnadtsyata-vseukrajinskapraktichno-piznavalna-internet-konferentsiya/338-problema-ukhileniya-ta-uniknennya-vid-splati-podatkov>

42. Швайко М. Л. Особливості податкової політики України у сучасних умовах. Інвестиції: практика та досвід. *Економічна наука*. 2019. № 16. 33- 38 с.
43. Шевчук О. Д., Мазур Ю. В. Особливості функціонування сучасної системи податкового адміністрування і контролю в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3983>
44. Delgado, F., Fernández-Rodríguez, E., García-Fernández, R., Landajo, M., & Martínez-Arias, A.. Tax avoidance and earnings management: a neural network approach for the largest European economies. *Financial Innovation* 9:1, 2023, pp. 432-488.
45. Hji Panayi, C. The globalisation of tax good governance. Singapore Management University School of Accountancy Research Paper Series, 6(1), 2018, pp. 123-139. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3104977>
46. Kassa, E.T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. *J Innov Entrep* 10, 2021, pp. 80-90. <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>
47. Mouna Guedrib & Ghazi Marouani. The interactive impact of tax avoidance and tax risk on the firm value: new evidence in the Tunisian context. *Asian Review of Accounting* 31:2, 2023, pp. 203-226.
48. Mocanu, M., Constantin S-B., Răileanu, V. Determinants of tax avoidance – evidence on profit tax-paying companies in Romania, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 34:1, 2021, pp. 2013-2033, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2020.1860794>
49. The Global Corruption Perceptions Index, 2017–2021. URL: <https://www.transparency.org/en/cpi/2021>
50. The Anti Tax Avoidance Directive. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-directive_en

51. Tax Avoidance Is Legal; Tax Evasion Is Criminal. Filed under Federal Taxes. Fact checked on January 5, 2015. URL: <http://www.bizfilings.com/toolkit/sbg/tax!info/fed!taxes.aspx>
52. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. URL: <https://fiu.gov.ua/https://digitallibrary.un.org/record/13957>