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

Кафедра менеджменту та економічної безпеки

УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ: ПРИЧИНИ, НАСЛІДКИ ТА ПРОТИДІЯ

кваліфікаційна робота
здобувача вищої освіти
2 курсу денної форми навчання
ХОРОШАЄВА Владислава Романовича

Науковий керівник
кандидат економічних наук, доцент
ВІНІЧУК Марія Володимирівна

РЕЦЕНЗЕНТ
кандидат економічних наук, доцент
НАКОНЕЧНА Наталія Володимирівна

Кваліфікаційна робота допущена до захисту
«__» _____ 2025 р., протокол № __
завідувач кафедри менеджменту та економічної безпеки

_____ КОПИТКО М.І.
(підпис) (ПРІЗВИЩЕ, ініціали)

Львів
2025

АНОТАЦІЯ

ХОРОШАЄВ В.Р. – Ухилення від оподаткування: причини, наслідки та протидія. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок». – Львівський державний університет внутрішніх справ МВС України, Львів, 2025.

У кваліфікаційній роботі обґрунтовано теоретичні засади та прикладні аспекти дослідження причин, наслідків та заходів протидії ухиленню від оподаткування. Визначено економічну сутність ухилення від оподаткування, причини його виникнення та наслідки для держави і суспільства, а також окреслено концептуальні засади дослідження заходів протидії ухиленню від оподаткування. Проаналізовано обсяги податкових надходжень до державного бюджету України та його втрати через ухилення від оподаткування, оцінено показники кількості податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування. Узагальнено міжнародний досвід формування заходів протидії ухиленню від оподаткування та запропоновано напрями удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування.

Ключові слова: податки, ухилення від оподаткування, податкова система, податкові злочини, система протидії ухиленню від оподаткування.

ANNOTATION

KHOROSHAIEV V.R. – Tax Evasion: Causes, Consequences, and Counteraction. – Manuscript.

Qualification work for the Master’s degree in the specialty 072 Finance, Banking, Insurance, and Stock Market. – Lviv State University of Internal Affairs of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Lviv, 2025.

Qualification work substantiates the theoretical foundations and applied aspects of studying the causes, consequences, and countermeasures of tax evasion. The economic essence of tax evasion, its causes, and consequences for the state and society are defined, as well as the conceptual foundations of researching measures to counter tax evasion. The volumes of tax revenues to the State Budget of Ukraine and its losses due to tax evasion are analyzed, along with the assessment of indicators of the number of tax crimes and the amounts of legalized (laundered) funds obtained through tax evasion. The international experience in shaping measures to counter tax evasion is summarized, and directions for improving the national system of counteraction to tax evasion are proposed.

Key words: taxes, tax evasion, tax system, tax crimes, system of counteraction to tax evasion.

ЗМІСТ

ВСТУП……... 4

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРИЧИН, НАСЛІДКІВ ТА ЗАХОДІВ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ …….. 8

1.1. Економічна сутність ухилення від оподаткування, причини його виникнення та наслідки для держави і суспільства…… 8

1.2. Концептуальні засади дослідження заходів протидії ухиленню від оподаткування…….. 15

Висновки до розділу 1……... 22

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ ТА МАСШТАБІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ…… 24

2.1. Аналіз обсягів податкових надходжень до державного бюджету України та його втрат через ухилення від оподаткування……. 24

2.2. Оцінювання кількості податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування…… 31

Висновки до розділу 2……... 38

РОЗДІЛ 3. СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ…… 40

3.1. Міжнародний досвід формування заходів протидії ухиленню від оподаткування…… 40

3.2. Напрями удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування…….. 46

Висновки до розділу 3……... 52

ВИСНОВКИ…… 54

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…… 57

ДОДАТКИ…… 65

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В сучасних умовах розвитку економіки проблема ухилення від оподаткування набуває особливої вагомості та актуальності, оскільки має безпосередній вплив на фінансову безпеку держави, на ефективність функціонування бюджетної системи та на забезпечення соціально-економічної стабільності в суспільстві. Податки виступають основним джерелом формування дохідної частини державного бюджету, а їх своєчасна та повна сплата дозволяє виконувати державою соціальні, економічні та безпекові функції. На фоні зазначеного, поширення практик ухилення від оподаткування обумовлює значні втрати бюджетних надходжень, інтенсифікує розвиток тіньового сектора національної економіки, знижує рівень довіри громадян до державних інституцій та створює передумови для поглиблення соціальної нерівності. Зазначені тенденції доводять потребу у пошуку ефективних методів протидії ухиленню від оподаткування та забезпечення стабільного розвитку держави і суспільства, що й свідчить про актуальність тематики дослідження.

Теоретичні аспекти й проблемні питання дослідження причин, наслідків та особливостей протидії ухиленню від оподаткування знаходять своє відображення у працях таких науковців як С. Баранов, М. Бліхар, Т. Васильців, Я. Дропа, М. Копитко, О. Мазуренко, Т. Мединська, В. Пухальський, Н. Рущишин, К. Токарєва та ін., які різносторонньо підходять до дослідження даного деструктивного явища та обґрунтовують теоретико-прикладні засади у власному науковому доробку, тому, основні положення їх робіт використані при написанні кваліфікаційної роботи. Написання роботи також здійснювалося із використанням норм чинного законодавства України та звітних й аналітичних даних Інституту соціально-економічної трансформації, Офісу Генерального Прокурора України, Бюро економічної безпеки України та Міністерства фінансів України. Однак, зважаючи на вагомий науковий

доробок у сфері протидії ухиленню від оподаткування, позитивно вирішити дану проблему досі не вдалося.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретичних засад та практичних аспектів дослідження причини ухилення від оподаткування, його наслідків для держави і суспільства, а також особливостей і проблем протидії даному небезпечному соціально-економічному явищу.

Досягнення поставленої мети потребує вирішення наступних **завдань**:

– визначити економічну сутність ухилення від оподаткування, причини його виникнення та наслідки для держави і суспільства;

– окреслити концептуальні засади дослідження заходів протидії ухиленню від оподаткування;

– проаналізувати обсяги податкових надходжень до державного бюджету України та його втрати через ухилення від оподаткування;

– оцінити кількість податкових злочинів та обсяги легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування;

– узагальнити міжнародний досвід формування заходів протидії ухиленню від оподаткування;

– запропонувати основні напрями удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування.

Об’єктом дослідження є система запобігання та протидії ухиленню від оподаткування.

Предметом дослідження є теоретико-прикладні засади дослідження система запобігання та протидії ухиленню від оподаткування.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі використано загальнонаукові методи економічного аналізу та спеціальні прийоми наукового пізнання. Зокрема, для визначення економічної сутності ухилення від оподаткування, причин його виникнення, наслідків для держави і суспільства та для дослідження концептуальних засад заходів протидії даному негативному соціально-економічному явищу використано метод

спостереження, системного й компаративного аналізу, діалектичний метод, метод класифікації та порівняння. Емпіричні дослідження щодо аналізу обсягів податкових надходжень до державного бюджету України та його втрат через ухилення від оподаткування та щодо оцінювання кількості податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування здійснені із застосуванням методу статистичного аналізу, аналітичного методу, функціонально-системного та системно-логічного підходів. Систематизація основних результатів дослідження та формування висновків проведено з використанням методу узагальнення та абстрагування.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження:

– удосконалено підхід до оцінювання економічних наслідків ухилення від оподаткування шляхом інтеграції показників втрат державного бюджету, обсягів тіньової економіки та соціально-економічних ризиків, що дозволяє сформувати науково обґрунтовану базу для удосконалення податкової політики України, спрямованої на зниження масштабів ухилення від оподаткування та зміцнення фінансової стійкості держави.

Основний зміст роботи. У першому розділі розкрито теоретичні засади дослідження причин, наслідків та заходів протидії ухиленню від оподаткування, визначено економічну сутність ухилення від оподаткування та концептуальні засади дослідження заходів протидії даному небезпечному й деструктивному соціально-економічному явищу. Другий розділ кваліфікаційної роботи присвячено аналізу стану та масштабів ухилення від оподаткування в Україні, виявлено обсяги податкових надходжень до державного бюджету України та його втрати через ухилення від оподаткування, а також оцінено кількість податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування. У третьому розділі кваліфікаційної роботи окреслено стратегічні пріоритети протидії ухиленню від оподаткування на основі узагальнення міжнародного досвіду формування заходів протидії ухиленню

від оподаткування та виокремлення перспективних напрямів удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається з анотації двома мовами: українською та англійською, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (54 найменування на 8 сторінках) та додатків. Загальний обсяг роботи складає 66 сторінок, з яких 53 сторінки основного тексту, в тому числі 9 рисунків та 2 таблиці.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРИЧИН, НАСЛІДКІВ ТА ЗАХОДІВ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна сутність ухилення від оподаткування, причини його виникнення та наслідки для держави і суспільства

Податкова система країни є однією із ключових її інституцій, що забезпечує формування фінансових ресурсів, необхідних для виконання соціально-економічних, оборонних та управлінських функцій. Ефективність податкової політики значною мірою визначає рівень економічної стабільності в країні, соціальної справедливості в суспільстві, а також конкурентоспроможність національної економіки. Однак, в умовах сьогодення, під впливом викликів і небезпек глобального та регіонального характеру, виникає низка деструктивних явищ і процесів, які негативно впливають на податкову систему, розбалансовують її механізми та створюють диспропорції розвитку в стратегічній перспективі. Одним із таких небезпечних соціально-економічних явищ є ухилення від оподаткування, яке виявляється найскладнішим викликом податковій сфері та суспільству, адже має багатовимірну економічну сутність, складний механізм свого прояву та охоплює різноманітні схеми вчинення злочинних діянь.

Ухилення від оподаткування вважається не лише порушенням фіскальної дисципліни платників податків, а й є одним із вагомих фінансових злочинів, вчинення якого має свідомий умисел на особисте збагачення та отримання неправомірних доходів. Крім того, ухилення від оподаткування розглядається як особливий соціально-економічний феномен, що відображає недосконаліть інституційного середовища країни, низький рівень податкової культури та асиметрію інтересів між державою та платниками податків. З одного боку, ухилення від оподаткування висвітлює прагнення економічних агентів мінімізувати податкове навантаження та забезпечити зростання

власної конкурентоспроможності, а з іншої сторони, воно обумовлює істотні зменшення бюджетних надходжень, вагомі деформації ринкових відносин та зростання рівня тінізації національної економіки.

Теоретико-прикладні дослідження ухилення від оподаткування, як небезпечного соціально-економічного явища та злочинної діяльності у податковій сфері країни, відображаються у працях багатьох вчених та практиків, результати яких зводяться до формування певних індивідуальних поглядів щодо визначення його сутності, причин виникнення та наслідків для держави і суспільства з правової та соціально-економічної точки зору. Зокрема, Н. Рущишин, Т. Мединська та Н. Олійник [1, с. 241] ухилення від оподаткування вважають однією із найбільш небезпечних проблем соціально-економічного розвитку країни, яка підриває основи податкової системи, становить значну загрозу ефективному фінансуванню державних програм і послуг, а також зростанню рівня якості життя населення. На думку вчених, ухилення від оподаткування проявляється в умисному приховуванні або в применшенні податкових зобов'язань з метою отримання додаткової фінансової вигоди для себе.

Я. Дропа, О. Замасло та Г. Андрущак [2] мають власну точку зору на визначення сутності економіко-правової категорії «ухилення від оподаткування» та стверджують, що вона розкривається як протиправна діяльність, що здійснюється через порушення фінансових нормативно-правових актів, спрямовується на зниження фіскальних зобов'язань та завдає чималих втрат і збитків державі.

Схожої думки щодо визначення економічного змісту ухилення від оподаткування дотримується Л. Парфентій [3, с. 291], який вважає, що дана наукова категорія не має єдиного підходу до трактування її сутності, а більшістю науковців вона тлумачиться як вчинення платниками податків свідомих і умисних дій, спрямованих на повну або часткову несплату податків, зборів та інших податкових платежів до бюджету, що мають як незаконне походження, так і можуть здійснюватися в межах чинного законодавства

країни. О. Маслак та О. Швагер [4, с. 179] також наполягають на тому, що в науковому дискурсі відсутнє єдине визначення сутності ухилення від оподаткування, та й в чинному законодавстві немає його повного розуміння. При цьому, науковці стверджують, що ухилення від оподаткування є основним видом податкових правопорушень, до якого належить ненадання податковим органам інформації про власні доходи і прибутки з метою їх приховування, що здійснюється шляхом відображення у звітних документах неправдивої інформації та підроблення податкових документів.

Т. Городецька, С. Руденко та О. Накісько [5] також погоджуються з тим, що ухилення від оподаткування передбачає вчинення свідомих або ненавмисних дій платниками податків, спрямованих на порушення податкового законодавства. При цьому, науковці виокремлюють основні схеми ухилення від оподаткування, серед яких найбільш вагомими вважають:

1) надання неправдивих даних та недостовірних відомостей з метою зниження обсягів доходів, вартості майна чи бази оподаткування;

2) неподання документів, які необхідні для розрахунку податкових зобов’язань;

3) подання неповного пакету документів, необхідних для розрахунку суми податкових платежів;

4) подання недостовірних даних з метою приховування реальних доходів або майна платника податків;

5) фальсифікація документів та їх подання до компетентних органів з метою отримання податкових пільг та преференцій;

6) неподання інформації до компетентних органів у випадку втрати права на податкові пільги;

7) несплата належних сум податкових платежів та зборів до бюджету;

8) неналежне утримання податку з доходів фізичних осіб та його сплати.

Як бачимо, кожен із вчених, праці яких проаналізовані, має власне поняття сутності ухилення від оподаткування, однак, більшість із них зводяться до того, що його розуміння розкривається у вчиненні певних

протиправних діянь у податковій сфері та в дестабілізації податкових відносин між державою і платниками податків. Погляди інших науковців на визначення дефініції ухилення від оподаткування систематизуємо у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення сутності ухилення від оподаткування в наукових працях вітчизняних вчених і дослідників

№ за/п	Автор наукового підходу	Визначення сутності наукової категорії
1.	С. Баранов [6, с. 103]	Мінімізація податкових зобов'язань через використання суперечностей й прогалин законодавчого й нормативно-правового забезпечення
2.	І. Висоцька, С. Родченко та Н. Лелюк [7]	Свідомі дії платників податків, спрямовані на ухилення від сплати податкових платежів шляхом заниження відомостей про доходи, що підлягають оподаткуванню
3.	К. Токарєва, Н. Тімощенкова [8, с. 69]	Використання незаконних прийомів зумисного зменшення розмірів податкових зобов'язань, що здійснюються платниками податків шляхом скорочення предмету оподаткування, неповного подання або ж неподання відповідних документів, необхідних для визначення розміру податків до компетентних органів, а також незаконне отримання податкових пільг та преференцій
4.	Н. Крючкова [9]	Дії платників податків, що ними вчиняють з метою приховування реальних показників бази оподаткування для зменшення суми податкових платежів
5.	В. Пухальський [10, с. 93]	Вчинення платниками податків умисних діянь, спрямованих на зниження податкової бази, провадження господарської діяльності без своєї реєстрації як платника податків та неподання й неповне подання документації, необхідної для нарахування податків і зборів

Джерело: сформовано автором за даними: [6–10]

Аналіз основних наукових підходів до визначення сутності ухилення від оподаткування дозволяє сформувати власне бачення даної дефініції, під яким розуміється вчинення платниками податків зумисних або ненавмисних дій, спрямованих на приховування реальних доходів, майна чи інших активів з метою зниження суми податкових платежів, або уникнення повної їх сплати шляхом неподання або неповного подання відповідних документів, а також отримання незаконних податкових пільг чи інших преференцій.

Очевидно, що ухилення від оподаткування як один із видів злочинів у сфері податкових відносин, здійснюється за свідомого попереднього умислу.

Тому, й причини виникнення даного деструктивного явища є комплексними та включають як економічні, правові, інституційні, так і соціально-психологічні чинники. Більше того, однією із причин інтенсифікації діяльності щодо ухилення від оподаткування є законодавча невизначеність та наявність вагомих прогалин, які дозволяють уникнути покарання за вчинення такого роду злочинів. Крім того, надмірний податковий тиск на суб'єктів оподаткування та недостатня ефективність системи контролю призводять до формування сприятливого для вчинення податкових зловживань середовища та до виникнення бажання та прагнень ухилятися від оподаткування. На рис. 1.1 вважаємо за доцільне висвітлити основні причини ухилення від оподаткування.



Рис. 1.1. Основні причини ухилення від оподаткування

Джерело: сформовано автором за даними: [11]

Проведені дослідження дають підстави стверджувати, що на сучасному етапі виокремлюється значна кількість причин виникнення ухилення від оподаткування, які умовно можна поділити на економічні, політичні, інституційні та соціальні. Відповідно, вчинення протиправних діянь, пов’язаних із ухиленням від оподаткування, завдає значної шкоди економіці, політиці та суспільству. Тому, стає очевидним, що й наслідки ухилення від оподаткування потрібно розподіляти на економічні, політичні та соціальні (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Наслідки ухилення від оподаткування для держави і суспільства

Джерело: сформовано автором за даними: [12]

Результати проведених досліджень дозволяють констатувати, що наслідки ухилення від оподаткування виходять далеко за межі фіскальної

сфери та становлять значний соціально-економічний резонанс. Очевидно, що комплексне розкриття сутності ухилення від оподаткування дозволяє виявити основні чинники, які його обумовлюють та формують наслідки для держави і суспільства, що є вагомими та небезпечними в умовах сьогодення. Як бачимо, ухилення від оподаткування виявляється не лише протиправною діяльністю суб'єктів господарювання та фізичних осіб, а й складним соціально-економічним феноменом, що формується під впливом взаємодії економічних інтересів платників податків та інституційною спроможністю держави. Ухилення від оподаткування можна розглядати як своєрідний індикатор якості податкової системи країни, ефективності реалізації механізмів державного регулювання та рівня податкової культури у суспільстві.

Проте, вагомість причин виникнення ухилення від оподаткування як небезпечного соціально-економічного явища, які є взаємообумовленими та багатофакторними, свідчить про його негативний вплив на державу і суспільство. На підставі результатів дослідження встановлено, що посилення кризових ситуацій у податковій сфері спричинює надмірне податкове навантаження на платників податків, складність адміністрування податків, значні прогалини і суперечності в податковому законодавстві, непрозоре використання бюджетних коштів та зниження довіри до державних інституцій, неефективність діяльності контролюючих органів та зростання корупції. Безумовним фактом виявляється й те, що наслідки ухилення від оподаткування мають системний та довготривалий характер, обумовлюючи при цьому значні втрати бюджетних надходжень, обмежують можливості держави реалізовувати програми і проєкти соціального значення, забезпечувати обороноздатність країни та розвивати інфраструктуру. Крім того, інтенсифікація процесів ухилення від оподаткування стимулює розвиток тіньового сектора національної економіки та стимулює зростання рівня тіньової економіки, сприяє соціальній поляризації населення та поглибленню економічної несправедливості.

Таким чином, зазначене доводить необхідність удосконалення податкової політики, проте, не лише за рахунок посилення контролю, а й через формування партнерських відносин між державою та платниками податків шляхом спрощення податкової системи, зниження рівня адміністративного тиску, підвищення прозорості використання бюджетних коштів, підвищення рівня податкової культури та зниження корупційних ризиків в органах державної влади. Тому, підсумовуючи результати проведеного дослідження щодо визначення економічної сутності ухилення від оподаткування, виявлення причин його виникнення та з'ясування наслідків для держави і суспільства, можна стверджувати, що ухилення від оподаткування є багатогранним явищем, подолання якого потребує комплексних та збалансованих рішень, що поєднують правові механізми, економічні стимули та інституційні реформи.

1.2. Концептуальні засади дослідження заходів протидії ухиленню від оподаткування

Ефективне та стабільне функціонування податкової системи є фундаментальною передумовою забезпечення фінансової стабільності в країні, формування дохідної бази держави та досягнення позитивного ефекту в реалізації соціально-економічної політики. Проте, в умовах сьогодення процеси ухилення від сплати податків істотно інтенсифікувалися, а його наслідки є загрозливими та знижують ефективність податкового адміністрування, рівень наповнення бюджетів усіх рівнів, поглиблюють дисбаланси розподілу фінансових ресурсів та обумовлюють зростання рівня тінізації економіки. В умовах посилення воєнних викликів та продовження війни росії проти України ситуація ще більше поглибилася, а проблема вчинення правопорушень у податковій сфері видозмінилася та набула системного характеру.

Ухилення від оподаткування на сучасному етапі трансформувалося в одну із найвагоміших проблем забезпечення стабільності функціонування держави і суспільства, потребує глибокого теоретичного переосмислення та формування цілісних концептуальних підходів до пошуку шляхів і методів її вирішення. Очевидно, що в даному контексті першочергового значення набуває розроблення комплексу спеціальних заходів протидії ухиленню від оподаткування, які повинні ґрунтуватися на застосуванні адміністративно-правових інструментів, економічних, інституційних та соціально-психологічних інструментів, а також на врахуванні інтересів держави й забезпеченні стимулів для платників податків.

Якщо на теоретичному рівні спостерігаються певні позитивні зрушення щодо обґрунтування сутності, особливостей та причин прояву, наслідків для держави і суспільства, а також розуміння необхідності протидії даному деструктивному явищу, то в практичному аспекті питання систематизації й узагальнення концептуальних засад дослідження заходів протидії податковим правопорушенням залишаються недостатньо розробленими, а відсутність конкретних стратегічних пріоритетів унеможливлює формування єдиної стратегії управління правовідносинами у податковій сфері. Формування цілісного науково-методологічного підґрунтя для дослідження заходів протидії ухиленню від оподаткування дозволить визначити оптимальні заходи удосконалення податкової політики, підвищити рівень фіскальної дисципліни та зміцнити фінансову стійкість національної економіки.

У сучасному науковому дискурсі проблемні питання узагальнення системи протидії ухиленню від оподаткування частково знаходять своє відображення у працях М. Бліхар, Н. Ортинської, О. Дуфенюк, М. Вінічук та О. Матвієнко [13], які в системі протидії ухиленню від оподаткування пропонують формування дієвого економіко-правового механізму, в рамках якого розроблення заходів системної протидії даному явищу економічного, правового й адміністративного характеру. В іншому дослідженні М. Бліхар, М. Вінічук, І. Комарницька, О. Заяць та М. Кащук [14] встановили таку

тенденцію, що протидія ухиленню від оподаткування повинна здійснюватися в контексті боротьби із фінансовою злочинністю, оскільки даний вид податкового правопорушення трактується як один із найбільш небезпечних податкових злочинів. Поглиблені дослідження праць зазначених авторів дозволяють сформувати певний перелік заходів протидії ухиленню від оподаткування, які узагальнимо на рис. 1.3.

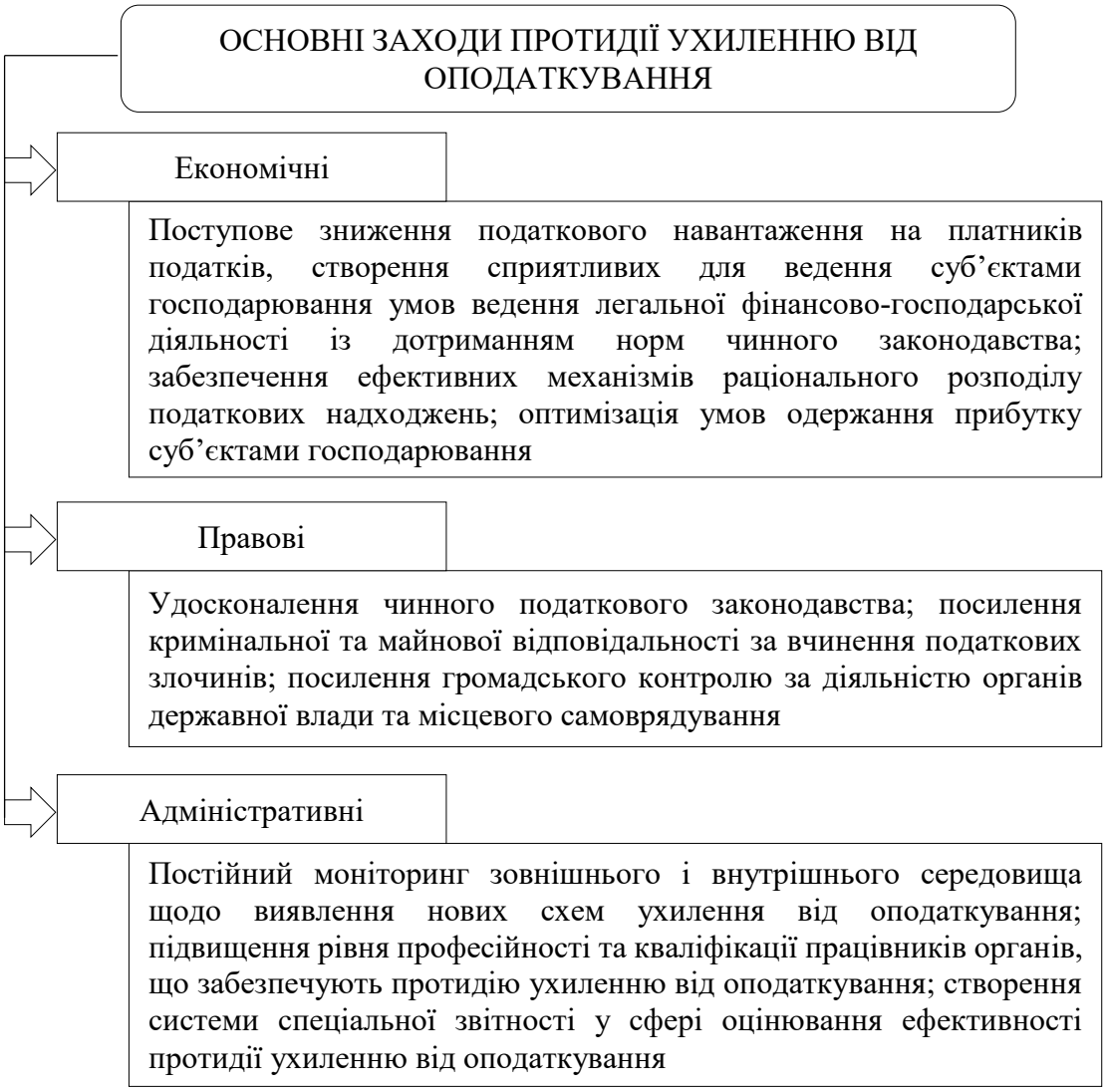


Рис. 1.3. Класифікація заходів протидії ухиленню від оподаткування

Джерело: сформовано автором за даними: [13, с. 503]

Водночас зазначимо, що формувати основні заходи протидії ухиленню від оподаткування доцільно із чітким їх розмежуванням на економічні й політичні заходи, а також на заходи адміністративного впливу.

В. Мацюк [15, с. 109] стверджує, що основні заходи з протидії ухиленню від оподаткування потрібно формувати з урахуванням засад кримінально-правової політики, а норми кримінального права повинні домінувати в даному процесі, а М. Давидов, поглибивши дослідження в зазначеному керунку, вважає, що протидія ухиленню від оподаткування повинна передбачати формування концепції, яка покликана перешкоджати схемам вчинення таких правопорушень та отримання податкових пільг і преференцій [16, с. 22]. Така концепція повинна бути затверджена на законодавчому рівні, а практична її реалізація повинна відповідати нормативним й організаційним заходам органів, покликаних забезпечувати боротьбу з ухиленням від оподаткування.

Схожої думки дотримується і Є. Карабан [17, с. 296], який наполягає на тому, що кримінальна відповідальність за вчинення правопорушень у податковій сфері повинна бути жорсткою, але, поряд із цим, вагомого значення набувають фінансові розслідування, які в сукупності повинні орієнтуватися не лише на притягнення правопорушників до відповідальності, а й на застосуванні до них найсуворіших методів покарання.

О. Мазуренко, І. Тютюник, В. Черба, А. Артюхов та Ю. Єгорова [18] виявили найпоширеніші методи ухилення від оподаткування, серед яких неформальну зайнятість, незареєстроване підприємництво та нелегальне виробництво. З огляду на ці методи, науковці пропонують формувати комплекс заходів протидії ухилення від оподаткування. Поряд із цим, особливу актуальність серед заходів протидії ухиленню від оподаткування, на думку М. Трещова [19, с. 39], мають заходи, спрямовані на спрощення системи оподаткування та використання при реєстрації доходів електронних сервісів, що істотно мінімізує ризики приховування реальних доходів та, відповідно, й ризики ухилення від оподаткування.

В даному контексті вагомими є дослідження В. Руденко [20, с. 95], який доводить беззаперечну вагомість у системі протидії ухиленню від оподаткування такого заходу як податковий контроль, за допомогою якого отримується можливість:

1) забезпечення повноти та своєчасності наповнення державного бюджету, що дозволяє вчасно виявляти його можливі втрати через недекларування доходів, або зниження зобов'язань;

2) гарантування законності дій, що здійснюються контролюючими органами, та захисту прав добросовісних платників податків;

3) виявлення ухилення від оподаткування в процесі формування податкових зобов'язань, а не на фінальній стадії;

4) вчасного виявлення ризиків ухилення від оподаткування та запобігання їх негативному прояву;

5) використання технологій електронного аудиту, обміну даними та інших аналітичних інструментів, що дозволяє відслідковувати нетипові операції та виявляти нові схеми ухилення від оподаткування;

6) попередження та запобігання податкових правопорушень;

7) здійснення моніторингу готівкових розрахунків та ліцензування суб’єктів господарювання, за рахунок чого виявляються схеми приховування доходів через непрямі індикатори;

8) забезпечення координаційних дій з митницею, фінансовими розвідками та міжнародними організаціям щодо виявлення випадків ухилення від оподаткування та офшорних схем, що мають транснаціональний характер.

Ю. Тринчук [21, с. 744] виокремлює вагомість не лише податкового контролю у системі протидії ухиленню від оподаткування, а й інформаційно-аналітичної діяльності відповідних компетентних органів, адже за її допомогою можна здійснювати профілактику та попередження податкових правопорушень, а також знижувати рівень їх вчинення. При цьому, О. Баік та З. Грицак [22] переконують, що за надання неправдивих відомостей платники податків повинні нести також відповідальність, а інформаційно-аналітична діяльність і її результати мають відображатися у відповідній статистичній звітності. Думку науковців поділяють В. Таращенко, О. Кравцев, А. Славкова, А. Пислиця та Н. Сивульська [23], які дослідили позитивний ефект від запровадження такого заходу протидії ухиленню від оподаткування як

корпоративна соціальна звітність та електронний облік. Очевидно, що аналітична складова в органах протидії ухиленню від оподаткування є надзвичайно вагомою, адже дозволяє ускладнити процеси приховування доходів та запобігати порушенням у податковій сфері [24].

Як бачимо, наукові підходи вчених дозволяють виокремити різні заходи протидії ухиленню від оподаткування, реалізація яких істотно залежить від наявності дестабілізуючих факторів та їх деструктивного впливу на податкову систему. Оскільки ухилення від оподаткування має економічну, правову, інституційну та соціальну природу, то і заходи протидії даному небезпечному явищу необхідно формувати системно із використанням концептуального підходу. На підставі результатів проведеного дослідження доведено вагому роль податкового контролю при забезпеченні боротьби з ухиленням від оподаткування, однак, односторонні дії, спрямовані виключно на забезпечення фіскального контролю не забезпечать досягнення бажаного результату та призведуть до посилення недовіри до держави та податкових органів. Беззаперечним фактом виявляється те, що досягнення ефективності протидії ухиленню від оподаткування залежить від збалансування інтересів держави і платників податків.

Крім того, формування та реалізація основних заходів протидії ухиленню від оподаткування повинні відбуватися з дотриманням певних концептуальних принципів, а саме:

1) справедливості та прозорості податкової системи;

2) простоти адміністрування податків та їх економічної доцільності;

3) превентивності та невідворотності відповідальності за вчинення податкових правопорушень;

4) автоматизації та цифровізації податкових процесів;

5) підвищення податкової культури у суспільстві та зміцнення його довіри до державних інститутів.

Більше того, чинники глобалізації, геополітизації та цифровізації обумовлюють необхідність запровадження в систему протидії ухиленню від

оподаткування таких інноваційних інструментів як штучний інтелект та BigData, а також їх адаптації в процеси податкового адміністрування, автоматизації обміну податковою інформацією на міжнародному рівні, формування системи ризик-орієнтованого аудиту та посилення контролю за офшорними операціями. Не менш важливим на даному етапі залишається формування якісно нової моделі взаємодії між державою та платниками податків на засадах партнерства, прозорої комунікації та стимулювання добровільного виконання податкових зобов'язань.

Зазначене дозволяє стверджувати, що комплексне та системне виконання окреслених заходів сприятиме формуванню підходу до розгляду ухилення від оподаткування не як окремої функції податкових органів, а як інтегрального елемента забезпечення економічної стабільності в країні. При цьому, розроблення концептуальних засад протидії ухиленню від оподаткування дозволить окреслити стратегічні напрями удосконалення податкової політики, зменшити кількість правопорушень у податковій сфері та сформувати належні умови ведення господарської діяльності в офіційному секторі економіки.

Отже, проведені дослідження концептуальних засад щодо формування основних заходів протидії ухиленню від оподаткування дають підстави стверджувати, що ефективна система протидії даному деструктивному соціально-економічному явищу повинна передбачати гармонізацію податкового законодавства, усунення його недоліків, суперечностей та прогалин, а також мінімізацію можливостей для вчинення податкових злочинів та здійснення зловживань у податковій сфері. В даному контексті, актуальним залишається інтеграція фіскальних, правових та соціальних інструментів у єдину систему, що забезпечить підвищення ефективності податкової політики та створення умов для сталого розвитку суспільства.

Висновки до розділу 1

1. Дослідження теоретичних аспектів з’ясування економічної сутності ухилення від оподаткування, причин його виникнення та наслідків для держави і суспільства дає підстави стверджувати, що ухилення від оподаткування є одним із небезпечних соціально-економічних явищ, яке проявляється під впливом викликів і небезпек сучасності та передбачає вчинення платниками податків зумисних або ненавмисних дій, спрямованих на приховування реальних сум доходів, майна чи інших активів з метою зниження суми податкових платежів, або уникнення повної їх сплати шляхом неподання або неповного подання відповідних документів, а також отримання незаконних податкових пільг чи інших преференцій. Встановлено, що під впливом чинників війни процеси ухилення від оподаткування істотно інтенсифікувалися та констатується поява нових схем вчинення даного податкового правопорушення.

2. Виявлено основні причини ухилення від оподаткування, які мають економічний, політичний, інституційний й соціальний характер та обумовлені надмірним податковим навантаженням на платників податків, посиленням кризових умов функціонування національної економіки, низьким рівнем податкової культури, складними та незрозумілими механізмами нарахування й сплати податків і зборів, їх високими ставками, недосконалістю податкового законодавства, зростанням рівня корупції, лобіюванням інтересів платників податків владою, а також незадоволеністю окремих осіб політичною ситуацією та невиконання ними податкових зобов’язань. Ухилення від оподаткування має значний негативний вплив на державу і суспільство, а його наслідки виходять за межі податкової сфери, становлять значний соціально-економічний резонанс та істотно впливають на рівень життя населення.

3. Обґрунтовано необхідність формування комплексу заходів протидії ухиленню від оподаткування, які доцільно поділяти за такими класифікаційними ознаками як економічна сутність, правова визначеність та

адміністративний вплив. Доведено потребу у системному посиленні податкового контролю в країні як інструменту реалізації заходів протидії ухиленню від оподаткування. Встановлено низький рівень ефективності податкового законодавства в частині встановлення кримінальної відповідальності за вчинення податкових злочинів та необхідність спрощення системи оподаткування й адміністрування податків.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ СТАНУ ТА МАСШТАБІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз обсягів податкових надходжень до державного бюджету України та його втрат через ухилення від оподаткування

Ухилення від оподаткування становить значну загрозу соціально-економічному розвитку країни, оскільки обумовлює недофінансування державного бюджету через зниження обсягів податкових надходжень до нього, які є визначальним чинником забезпечення фінансової стабільності та соціальної згуртованості. Від обсягів податкових надходжень та їх динаміки певною мірою залежить спроможність уряду фінансувати реалізацію соціальних програм, забезпечувати обороноздатність держави, розвивати інфраструктурні об’єкти, здійснювати їх відбудову через руйнування в процесі війни, а також дотримуватися виконання зобов’язань перед громадянами та міжнародними партнерами. Стає очевидним, що становлення й функціонування ефективної системи податкових відносин є передумовою й запорукою сталого розвитку України та зміцнення її економіки.

Ухилення від оподаткування на сучасному етапі розцінюється як один із найбільш вагомих викликів податковій системі України, адже призводить до значних втрат державного бюджету та обумовлює виникнення його хронічного дефіциту. Безумовно, дане небезпечне деструктивне явище є багатогранним, оскільки, з однієї сторони, спричинюється надмірним податковим навантаженням на платників податків та складністю податкового адміністрування, а з іншої – зростанням обсягів тіньової економіки, корупційними ризиками, недосконалістю діяльності органів, що здійснюють контроль, а також низьким рівнем податкової культури, внаслідок чого держава недоотримує значні фінансові ресурси, що, в сукупності, має негативний вплив на подальші процеси в країні.

Проведення емпіричних досліджень в напрямку аналізу й оцінювання обсягів податкових надходжень до державного бюджету України, а також їх втрат через ухилення від оподаткування дозволить визначити рівень ефективності податкової політики України, проаналізувати її основні проблеми та окреслити пріоритети удосконалення. Стан та динаміку зміни щорічних обсягів доходів та податкових й неподаткових надходжень до Зведеного державного бюджету в Україні за період 2017–2024 рр. відобразимо на рис. 2.1.

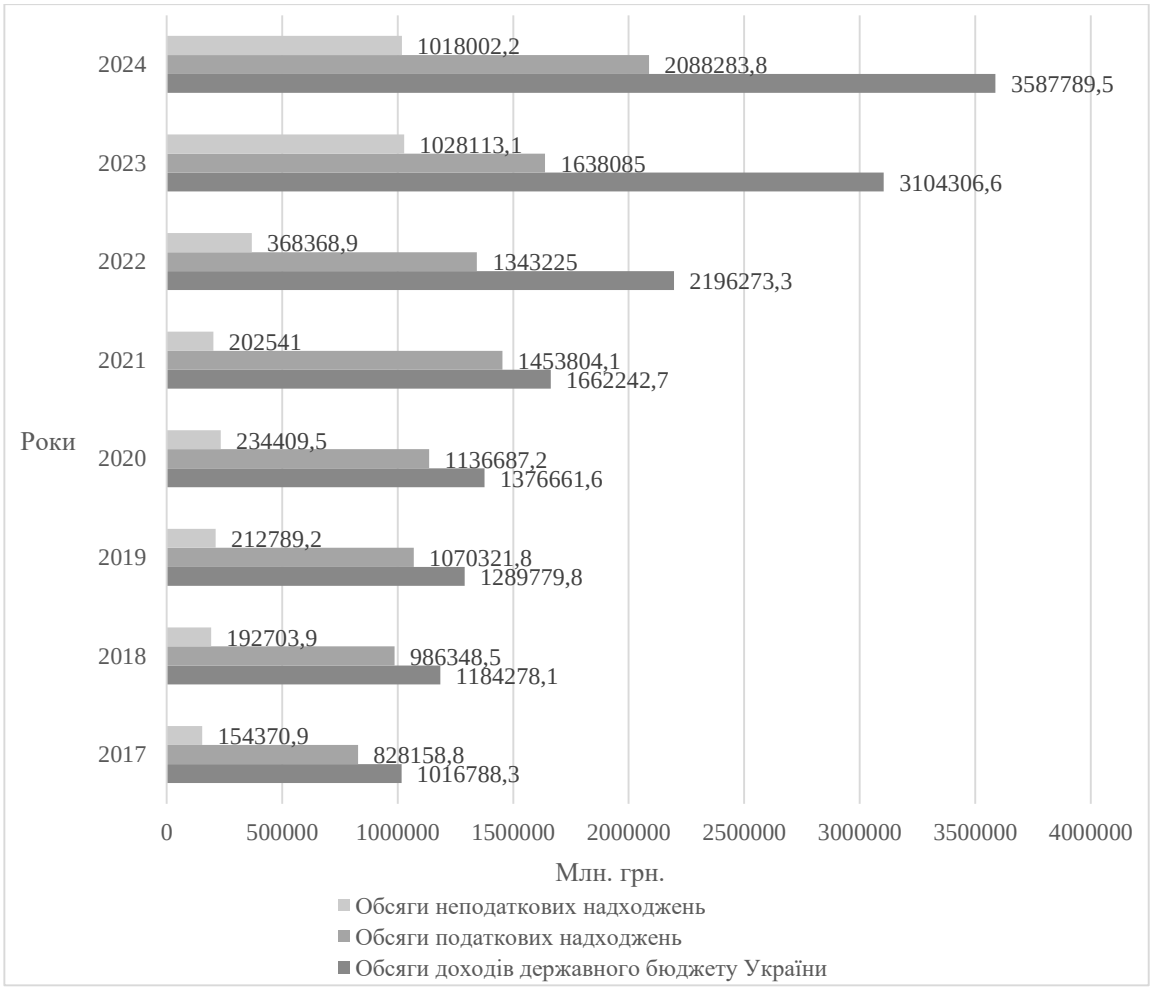


Рис. 2.1. Стан та динаміка зміни обсягів доходів та надходжень до Зведеного бюджету в Україні у 2017–2024 рр., млн. грн.

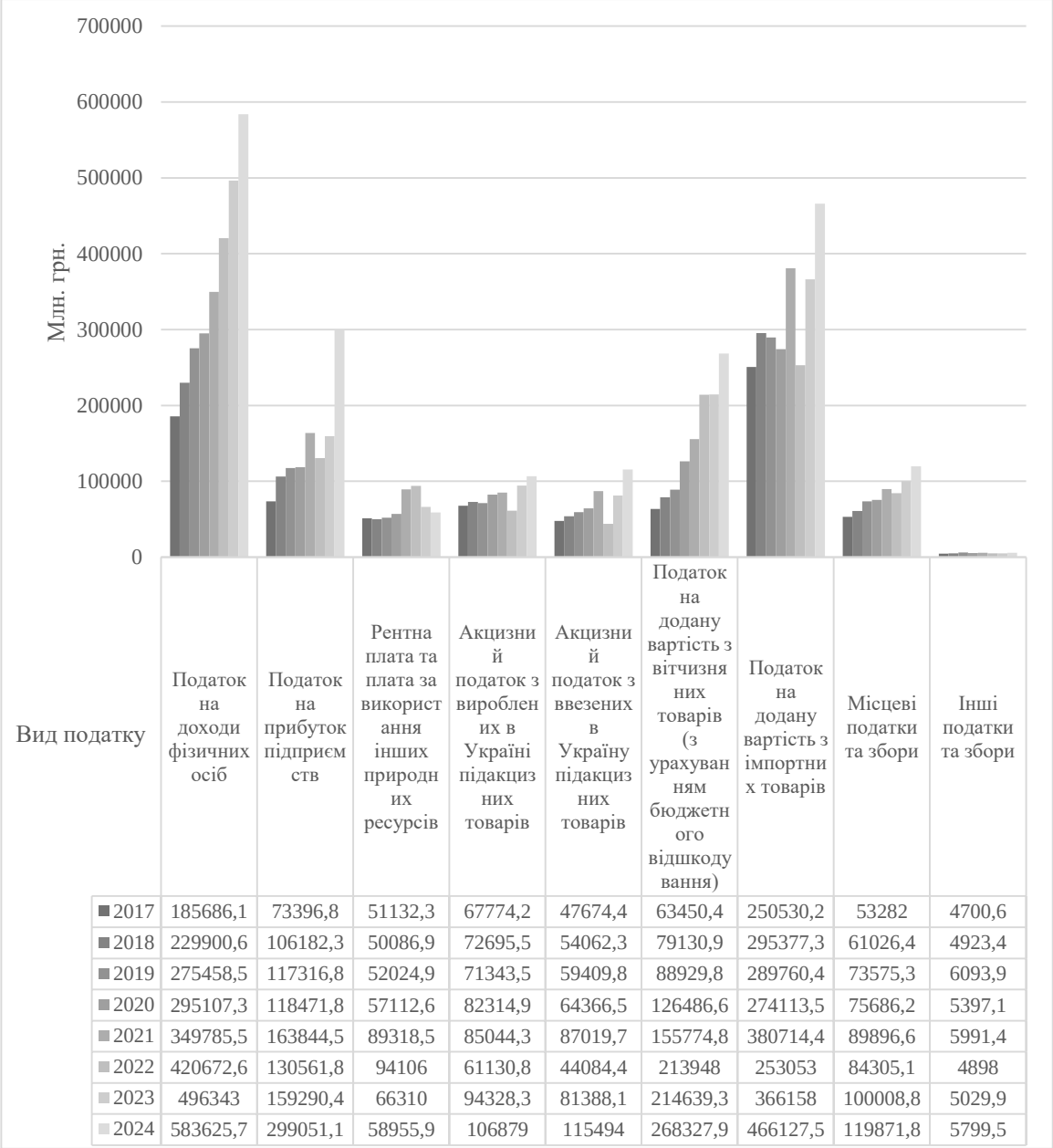
Джерело: сформовано автором за даними: [25]

Відповідно до даних, які узагальнено на рис. 2.1, в Україні впродовж аналізованого періоду 2017–2024 рр. спостерігається поступове та стабільне

зростання обсягів доходів Зведеного бюджету із 10167788,3 млн. грн. у 2017 р. до 3587789,5 млн. грн. у 2024 р. При цьому, основну частку і питому вагу у структурі доходів Зведеного бюджету становлять податкові надходження. Однак, про їх стабільне та системне зростання стверджувати неможна, оскільки у 2022 р. під впливом чинників війни їх обсяги суттєво зменшилися. Так, з початку аналізованого періоду з 2017 р. обсяг податкових надходжень поступово збільшувався і з 828158,8 млн. грн. до 1453804,1 млн. грн. у 2021 р. Станом на 2022 р. сума податкових надходжень зменшилася до 1343225 млн. грн. У 2023 р. та у 2024 р. обсяги податкових надходжень також зростали до 1638085 млн. грн. та 2088283,8 млн. грн. відповідно.

Що стосується структури податкових надходжень до Зведеного бюджету України у тому ж періоді, то основну їх частку становили надходження від податку на доходи фізичних осіб, сума яких збільшилася із 185686,1 млн. грн. у 2017 р. до 583625,7 млн. грн. у 2024 р. (рис. 2.2). Варто відзначити також вагому частку податкових надходжень від податку на додану вартість із імпортних товарів, сума яких також зросла із 250530,2 млн. грн. у 2017 р. до 466127,5 млн. грн. у 2024 р. Інші податкові надходження характеризуються меншими обсягами та не мають стійкого тренду до зростання. Зокрема, обсяги податкових надходжень від податку на прибуток підприємств стабільно зростав із 2017 р. до 2021 р., проте, 2022 р. їх сума зменшилася під впливом воєнних чинників. У 2023 р. податкові надходження від даного виду податку дещо зросли, проте, вони не досягнули рівня довоєнного 2021 р. Водночас, станом на 2024 р. податкові надходження від податку на прибуток підприємств були найбільшими за весь аналізований період та досягнули позначки у 299051,1 млн. грн.

Схожі тенденції спостерігаються й щодо податкових надходжень від усіх видів акцизних податків, місцевих податків і зборів, а також щодо інших податків і зборів. Дещо іншою ситуація склалася щодо податкових надходжень від рентної плати та плати за використання природних ресурсів.



Вид податку	Податок на доходи фізичних осіб	Податок на прибуток підприємств	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	Податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)	Податок на додану вартість з імпортних товарів	Місцеві податки та збори	Інші податки та збори
2017	185686,1	73396,8	51132,3	67774,2	47674,4	63450,4	250530,2	53282	4700,6
2018	229900,6	106182,3	50086,9	72695,5	54062,3	79130,9	295377,3	61026,4	4923,4
2019	275458,5	117316,8	52024,9	71343,5	59409,8	88929,8	289760,4	73575,3	6093,9
2020	295107,3	118471,8	57112,6	82314,9	64366,5	126486,6	274113,5	75686,2	5397,1
2021	349785,5	163844,5	89318,5	85044,3	87019,7	155774,8	380714,4	89896,6	5991,4
2022	420672,6	130561,8	94106	61130,8	44084,4	213948	253053	84305,1	4898
2023	496343	159290,4	66310	94328,3	81388,1	214639,3	366158	100008,8	5029,9
2024	583625,7	299051,1	58955,9	106879	115494	268327,9	466127,5	119871,8	5799,5

Рис. 2.2. Стан та динаміка зміни структури податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2017–2024 рр., млн. грн.

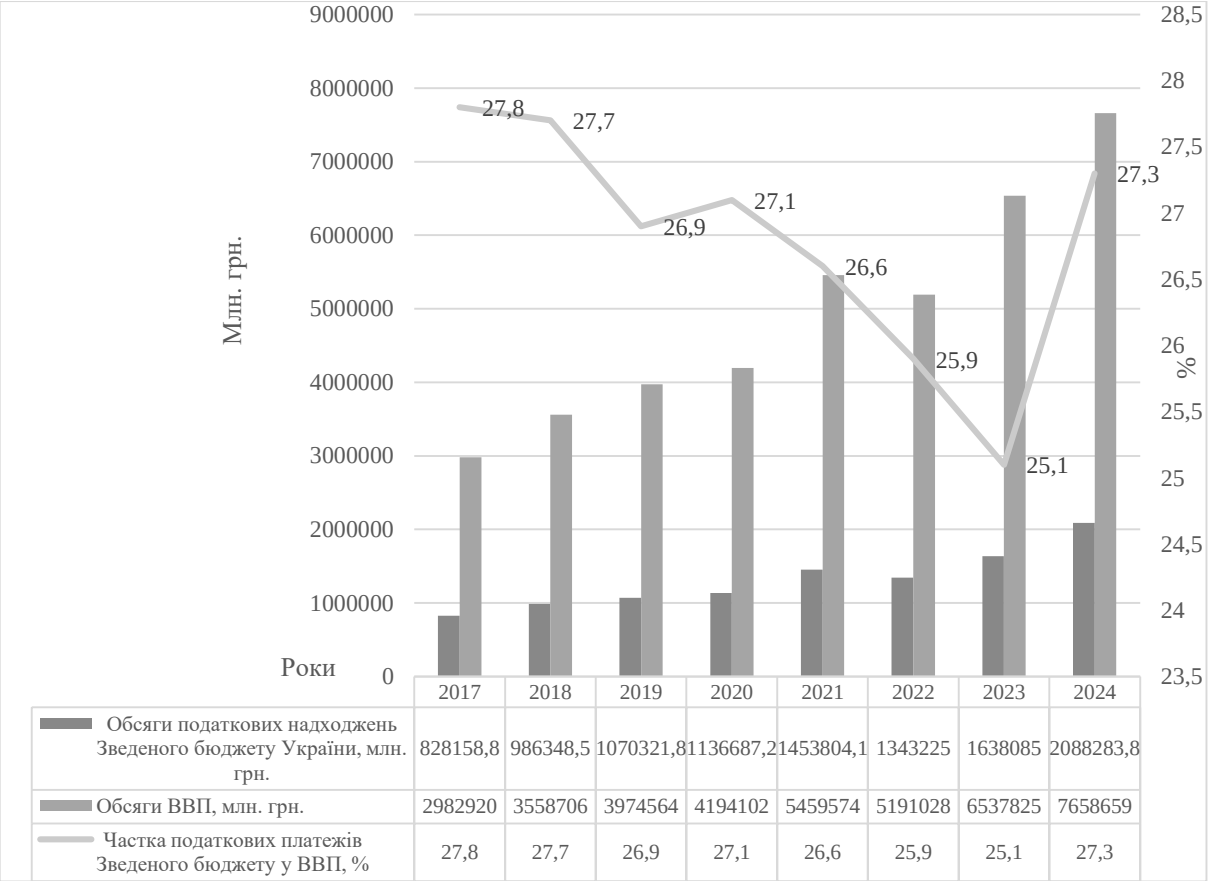
Джерело: сформовано автором за даними: [25]

Якщо проаналізувати даний вид податкових надходжень, то їх стабільне зростання спостерігалося із 51132,3 млн. грн. у 2017 р. до 94106,0 млн. грн. у 2022 р., і лише у 2023 р. їх обсяги скоротилися до 66310,0 млн. грн. Однак, в умовах 2024 р. ситуація покращилася і даний вид податкових надходжень становив 58955,9 млн. грн.

Очевидно, що відновлення обсягів податкових надходжень до Зведеного бюджету України в період війни є позитивним явищем та свідчить про покращення ситуації щодо здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єктами господарювання та про поступове відновлення. Проте, результати проведених досліджень структури податкових надходжень до Зведеного бюджету України засвідчують вагомий вплив на їх суму чинників війни, що виявляється беззаперечним фактом, адже в період повномасштабного вторгнення росії на територію України основні положення податкової політики держави зазнали певних змін та відбулося зниження рівня податкового навантаження й спрощення системи оподаткування з метою захисту суб'єктів господарювання. Як наслідок, такі послаблення податкових заходів обумовили суттєве зниження рівня податкових надходжень до державного бюджету, в цілому на 110,6 млрд. грн.

Зазначена ситуація продемонструвала неефективність функціонування податкової системи України в період військово-політичної кризи, що обумовлює необхідність детального аналізу рівня податкового навантаження в країні. Як засвідчують дані, систематизовані на рис. 2.3, щодо показників оцінювання стану та динаміки зміни рівня податкового навантаження в Україні у 2017–2024 рр., в країні спостерігається зниження рівня податкового навантаження з 27,8 % у 2017 р. до 26,9 % у 2019 р. У 2020 р. даний показник продемонстрував незначне зростання свого значення до 27,1 %, проте, подальші періоди 2021–2013 рр. фіксують стійкий тренд до зниження рівня податкового навантаження на фоні зростання обсягів ВВП країни та суми податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Станом на 2024 р. ситуація характеризується кардинальними змінами, а значення показника рівня податкового навантаження збільшилося на 2,2 % із 25,1 % у 2023 р. до 27,3 % у 2024 р.

Якщо в загальному оцінювати рівень податкового навантаження в Україні, то в аналізованому періоді він перебував в межах, які є нормативними для країн Західної Європи, та не виходив за діапазон 25–35 %.



	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Обсяги податкових надходжень Зведеного бюджету України, млн. грн.	828158,8	986348,5	1070321,8	1136687,2	1453804,1	1343225	1638085	2088283,8
Обсяги ВВП, млн. грн.	2982920	3558706	3974564	4194102	5459574	5191028	6537825	7658659
Частка податкових платежів Зведеного бюджету у ВВП, %	27,8	27,7	26,9	27,1	26,6	25,9	25,1	27,3

Рис. 2.3. Стан та динаміка зміни рівня податкового навантаження в Україні у 2017–2024 рр., %

Джерело: сформовано автором за даними: [25; 26]

Стає очевидним, що проведення податкових реформ показало позитивні результати, проте, як засвідчує практика, реалізація податкової політики у довоєнний період та в період війни істотно відрізняється. Зокрема, до повномасштабного вторгнення головним завданням було вирішення тимчасових фіскальних проблем щодо наповнення бюджету додатковими фінансовими ресурсами, а якісні структурні зміни нівелювалися. В період війни податкова політика істотно видозмінилася, а основні акценти змістилися на пом’якшення умов оподаткування та на зниження податкового навантаження на платників податків. Проте, як засвідчують результати проведених емпіричних розрахунків, у 2022–2023 рр. зафіксовано спадний тренд щодо рівня податкового навантаження, що не можна сказати про 2024 р., в якому значення зазначеного показника зросло до 27,3 % та істотно

перевищило показники воєнного періоду й досягнуло рівня довоєнного 2020 р. Тому, можна стверджувати, що проведені податкові реформи мають позитивний ефект, проте, не вирішують існуючих проблем функціонування податкової сфери та створюють умови для ухилення від оподаткування.

Очевидно, що податкова система України відіграє ключову роль у забезпеченні фіннасової стабільності в державі та формує ресурсну базу для реалізації соціально-економічної політики. Однак, динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України характеризує неоднорідність наповнення державної казни, а їх загальне зростання в номінальному вираженні не забезпечує стабільності їх частки у ВВП країни, що обумовлюється посиленням впливу військових чинників, змінами макроекономічної кон'юнктури, посилення міграційних процесів та виникненням структурних дисбалансів на ринку праці.

Недоотримання державним бюджетом податкових платежів розбалансовує конкурентне середовище та формує умови для несправедливого розподілу податкового навантаження, що, своєю чергою, підриває довіру до органів державної влади та стимулює розвиток тіньового сектора національної економіки. При цьому, створюється надійне підґрунття для приховування реальних дохоів та для ухилення від оподаткування. Ще більше ситуація поглиблюється недоліками адміністрування податків та низькою ефективністю діяльності контролюючих органів, а у поєднанні з посиленням корупційних ризиків й слабкістю судової системи, формується плацдарм для інтенсифікації розвитку фінансової злочинності, зокрема й вчинення податкових злочинів.

Отже, результати проведених досліджень дозволяють констатувати, що податкові надходжень до державного бюджету України відіграють вагому роль для соціально-економічного розвитку країни, а його втрати через ухилення від оподаткування спричинюють структурні деформації у фінансово-економічній й податковій сферах.

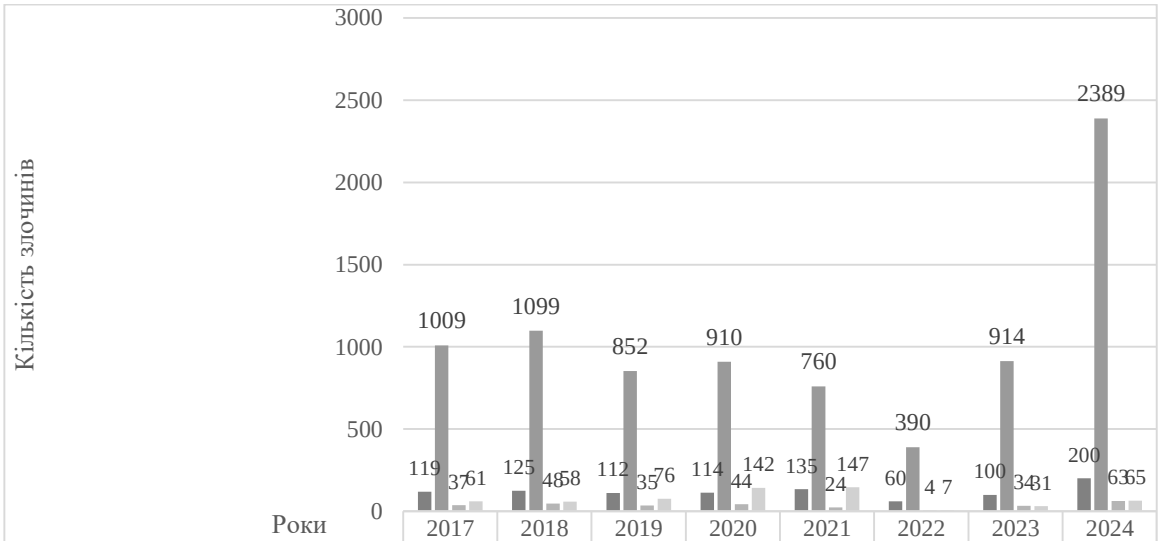
2.2. Оцінювання кількості податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування

Сучасний стан функціонування податкової системи України супроводжується значними викликами і небезпеками, найбільш вагомими із яких є війна росії проти України. На фоні поглиблення соціально-економічної й суспільно-політичної нестабільності інтенсифікується розвиток такого явища як ухилення від оподаткування та пов'язаних із ним кримінальних правопорушень. Злочини у податковій сфері виступають не лише інструментом ухилення від сплати податків, а й основним джерелом формування нелегальних тіньових фінансових потоків, що потребують узаконення та залучення в офіційний сектор економіки. В даному контексті, поряд із дослідженням процесів ухилення від оподаткування, актуалізується необхідність дослідження процесів легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, розвиток яких значно активізувався та відбувається у тісному взаємозв'язку із ухиленням від оподаткування. Поява нових схем ухилення від оподаткування та відмивання коштів, отриманих в результаті вчинення протиправних діянь у сфері податкових відносин, призводить до масштабних втрат державного бюджету, посилює фінансову нестабільність та провокує соціальні збурення населення.

Стає очевидним, що в умовах запровадження спеціального правового режиму воєнного стану в Україні та глибокої трансформації економіки країни, спрощення системи оподаткування додатково стимулювало недобросовісних платників податків вчиняти податкові злочини, тому оцінювання масштабів економічної злочинності в податковій сфері набуває особливої актуальності. Більше того, оцінювання основних тенденцій щодо кількості податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування, дозволять виявити ключові закономірності розвитку кримінальних процесів в податковій сфері, оцінити ступінь їх впливу

на державу і суспільство, а також сформувати комплекс ефективних заходів протидії даним деструктивним явищам.

Проведені дослідження щодо виявлення кількості злочинів, вчинених у податковій сфері впродовж 2017–2024 рр. (рис. 2.4), дозволять констатувати нестабільні тенденції щодо податкових злочинів, що полягають у зростанні їх кількості в період посилення кризових явищ та у зменшенні їх кількості під впливом спрощення системи оподаткування.



	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Кількість злочинів, пов'язаних із контрабандою, од.	119	125	112	114	135	60	100	200
Кількість злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), од.	1009	1099	852	910	760	390	914	2389
Кількість злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, од.	37	48	35	44	24	4	34	63
Кількість злочинів, пов'язаних із шахрайством з фінансовими ресурсами, од.	61	58	76	142	147	7	31	65

Рис. 2.4. Стан та динаміка зміни кількості злочинів, вчинених у податковій сфері України у 2017–2024 рр.

Джерело: сформовано автором за даними: [27–34; 35, с. 26]

Детальний аналіз кожного із видів податкових злочинів показав, що кількість злочинів, пов’язаних із контрабандою, зросла із 119 випадків у 2017

р. до 200 правопорушень у 2024 р. При цьому, найменша кількість такого роду злочинів була зафіксована у 2022 р. – 60 випадків.

Найбільшу кількість злочинів у податковій сфері становлять злочини, пов’язані із ухиленням від сплати податків і зборів (обов’язкових платежів). Зокрема, у 2017 р. їх кількість зафіксована на рівні 1009 злочинів за рік. У 2018 р. відбулося незначне зростання їх кількості до 1099 випадків, проте, вже у 2019 р. кількість ухилень від оподаткування зменшилася до 852 злочинних посягань. У 2020 р. знову кількість злочинів, пов’язаних із ухиленням від сплати податків і зборів (обов’язкових платежів), збільшилася до 910, але в умовах 2021 р. скоротилася до 760 правопорушень. Ще кращою щодо вчинення даного виду податкового злочину ситуація склалася у 2022 р., коли таких злочинних посягань було зафіксовано лише 390. В подальших періодах 2023–2024 рр. знову фіксується суттєве зростання кількість злочинів, пов’язаних із ухиленням від сплати податків і зборів (обов’язкових платежів), до 914 випадків у 2023 р. та безпрецедентного значення у 2389 злочинів у 2024 р.

Схожі тенденції спостерігаються й щодо кількості злочинів, пов’язаних із ухиленням від ЄСВ на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування, проте, кількість таких злочинів є значно меншою, ніж у попереднього виду податкового злочину. Крім того, в аналізованому періоді спостерігається достатньо значна кількість податкових злочинів, пов’язаних із шахрайством з фінансовими ресурсами, динаміка яких змінювалася із 61 злочина у 2017 р. до 58 злочинів у 2018 р. У 2019 р. кількість таких злочинних посягань зросла до 76, а у 2020 р. різко збільшилася до 142 випадків. У 2021 р. ще більше поглибилася ситуація щодо збільшення злочинів, пов’язаних з шахрайством із фінансовими ресурсами. 2022 р. характеризується різким спадним трендом щодо виявлення шахрайських дій із фінансовими ресурсами, кількість яких становила всього 7 випадків, проте, у 2023 р. вона зросла до 31 злочинного

посягання та ще більше поглибилася в умовах 2024 р., де зафіксовано зростання такого виду податкового злочину до 65 випадків.

Відповідно, на фоні зростання кількості податкових злочинів спостерігається й зростання обсягів легалізованих коштів, одержаних злочинним шляхом, та сум несплачених податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного бюджету України, тенденції яких за період з 2017 р. по 2024 р. систематизуємо на рис 2.5.

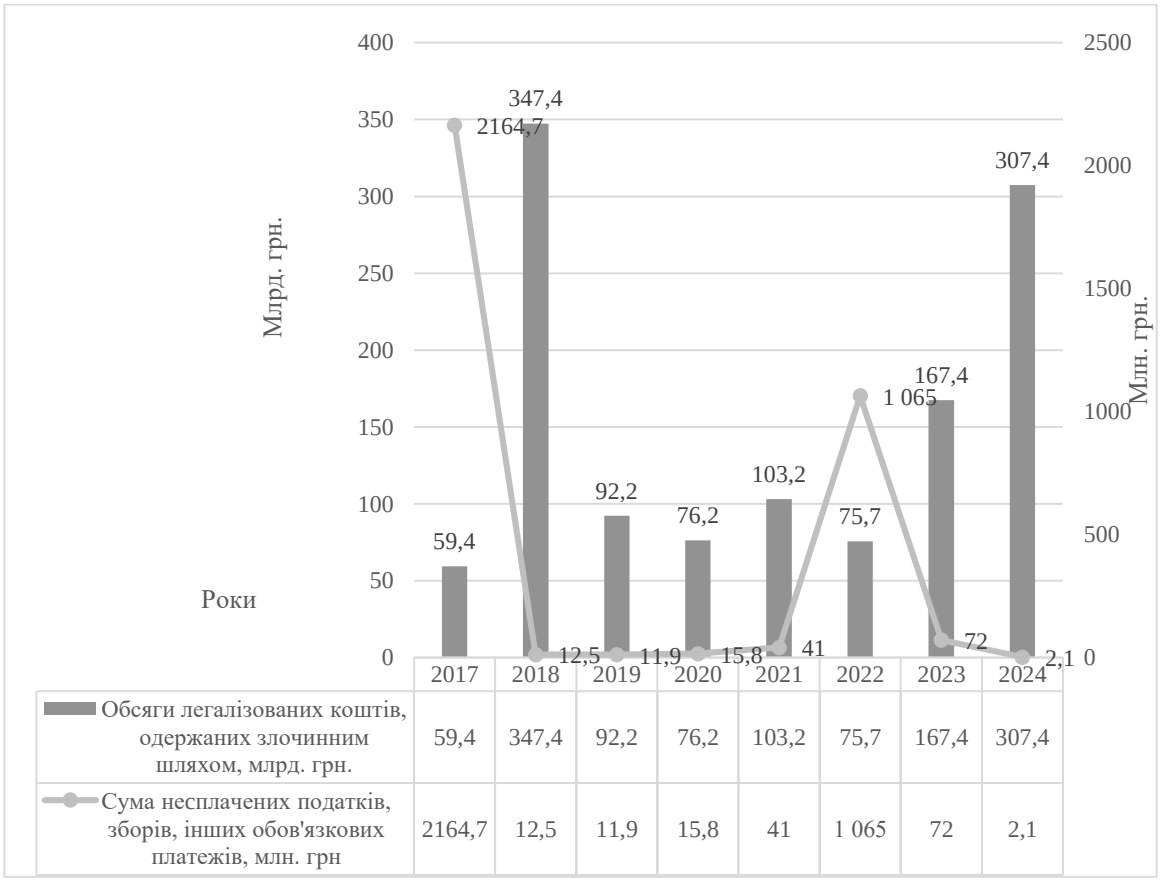


Рис. 2.5. Стан та динаміка зміни обсягів легалізованих коштів, одержаних злочинним шляхом, та сум несплачених податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного бюджету України у 2017–2024 рр.

Джерело: сформовано автором за даними: [36–43]

Водночас зазначимо, що найбільші обсяги легалізованих коштів, які отримані у неправомірний спосіб, були зафіксовані у 2018 р. в розмірі 347,4 млрд. грн. та у 2024 р. – у розмірі 307,4 млрд. грн. Достатньо значні обсяги

таких легалізованих коштів були і у 2023 р., а саме 167,4 млрд. грн. та у 2021 р. – 103,2 млрд. грн. Інші періоди засвідчують значно нижчі показники.

Що стосується динаміки суми несплачених податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного бюджету України, то їх тенденції також є неоднозначними. Зокрема, найбільші обсяги несплачених податкових платежів зафіксовані у 2017 р. на рівні 2164,7 млн. грн. та у 2022 р. – на рівні 1065,0 млн. грн., що засвідчує активізацію податкової злочинності саме в ці періоди, а відповідно, й зростання кількості злочинних посягань, пов'язаних із ухиленням від оподаткування. Інші періоди характеризуються дещо нижчими показниками обсягів несплачених податкових платежів. Очевидно, що така ситуація негативно впливає на формування дохідної частини Зведеного бюджету України, а ухилення від оподаткування має вагомий вплив на частку податкових надходжень у його структурі.

Безумовним фактом виявляється й те, що вагомі обсяги несплачених до бюджету коштів обумовлюють значні втрати держави. Проведені дослідження в даному керунку дозволяють констатувати, що втрати державного бюджету від ухилення від оподаткування оцінюються у мільярдах гривень щорічно. Результати оцінювання стану та динаміки зміни обсягів втрат державного бюджету України від вчинення податкових злочинів, пов'язаних із ухиленням від оподаткування, у 2017–2024 рр. (табл. 2.1) в розрізі основних схем ухилення від оподаткування дозволяють стверджувати, що найбільші втрати державний бюджет України зазнає від порушень митних правил, контрабанди та корупції на кордоні, обсяги яких становлять близько 120–170 млрд. грн. щорічно. Достатньо вагомими втрати державного бюджету є й від виплати заробітних плат «в конвертах», обсяги яких також оцінюються в середньому у 100–150 млрд. грн. щорічно та від використання офшорних зон та BEPS для виведення тіньових капіталів, обсяги яких складають в середньому 30–65 млрд. грн. щорічно. Щодо інших видів ухилення від оподаткування, то вони спричинюють дещо менші обсяги бюджетних втрат, проте, вони також становлять десятки мільярдів гривень.

Таблиця 2.1

Стан та динаміка зміни обсягів втрат державного бюджету України від вчинення податкових злочинів, пов'язаних із ухиленням від оподаткування, у 2017–2024 рр.

млрд. грн.

№ за/п	Схема ухилення від оподаткування	Загальні обсяги втрат державного бюджету України від ухиленням від оподаткування							
		2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
1.	Порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні	25–70	63–93	68–96	65–115	70–120	63–93	120–167	120–170
2.	Використання офшорних схем та BEPS	50–65	22–36	23–40	13–30	15–35	22–36	9–11	30–40
3.	Нелегальна торгівля підакцизними товарами, контрафакт	н.д*	10–12	11–16	35–41	38–43	10–12	35–40	22–23
4.	Конвертаційні та транзитні центри, податкові ями, «дропи», «міскодинг»	12–15	12–18	15–25	17–25	17–25	12–18	30–60	15–25
5.	Формування схемного податкового кредиту («скрутки»)	10–12	7–9	20–30	20–35	24–30	7–9	15–18	7–10
6.	Схеми з оподаткуванням землі та нерухомості	н.д	6–22	8–27	10–47	10–46	6–22	18–20	10–20
7.	Заробітні плати «в конвертах»	н.д	25–74	24–94	105–145	110–150	25–74	115–230	100–150
8.	ССО-ФОП замість найму 3 група та «обготівлення»	1–1,5	6–8,5	6–7	1–5	1–6	4–7	4–10	5–10
9.	ССО – зниження виручки – 1 та 2 групи	3–5	9–10	4–10	6–10	6–10	1–2	7,5–12	5–7

* – показник не досліджувався, дані відсутні

Джерело: сформовано автором за даними: [44–48]

Як засвідчують результати проведеного дослідження, в Україні існує вагома проблема щодо зростання обсягів втрат державного бюджету України від вчинення податкових злочинів, пов'язаних із ухиленням від оподаткування, тому можна стверджувати, що дане деструктивне соціально-економічне явище формує значну базу нелегальних капіталів, які потребують легалізації та узаконення в офіційному секторі економіки. Здійснені оцінювання динаміки податкових злочинів, які вчиняються в Україні, дає підстави констатувати, що часткове удосконалення механізмів протидії ухиленню від оподаткування, посилення податкового контролю та впровадження міжнародних стандартів прозорості податкової системи не спроможні забезпечити досягнення позитивного ефекту у боротьбі з даним деструктивним явищем, адже кількість правопорушень у сфері оподаткування залишається стабільно високою, а в умовах 2024 р. вона набула безпрецедентного значення. Очевидно, що такі тенденції доводять наявність в Україні стійких корупційно-тіньових практик, які поширюються в різних секторах національної економіки.

Водночас, аналіз обсягів легалізованих внаслідок ухилення від оподаткування коштів, підтверджують, що тіньові фінансові потоки характеризуються зростаючими тенденціями та особливо інтенсифікуються в період посилення криз, коли знижується інвестиційна активність та посилюється податковий тиск. При цьому, варто зауважити, що практика використання конвертаційних центрів, офшорних зон та фальсифікація документів й підроблення фінансової звітності істотно ускладнює механізми боротьби з податковими злочинами.

Проведені емпіричні дослідження підтверджують гіпотезу, що втрати державного бюджету від податкової злочинності, в тому числі й від ухилення від оподаткування мають системний характер, спричинюють зростання обсягів легалізованих тіньових капіталів та знижують фінансову стійкість держави, обумовлюючи при цьому зменшення можливостей для соціально-

економічного розвитку та формують несправедливе податкове навантаження на тих платників податків, які сумлінно виконують податкові зобов’язання.

Отже, проведені дослідження щодо оцінювання кількості податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування, дозволяють зробити висновки, що між кількістю податкових злочинів та обсягами легалізованих (відмитих) злочинних доходів існує пряма взаємозалежність, а зменшення масштабів даних деструктивних явищ залежить від посилення контролюючих й аналітичних заходів реалізації комплексної політики протидії ухиленню від оподаткування. Встановлено, що ухилення від оподаткування як один із видів податкових злочинів має не лише економічний, а й соціально-політичний ефект, тому, системний підхід у його протидії повинен поєднувати превентивні, контрольні та каральні заходи, охоплювати сучасні інформаційно-аналітичні інструменти та підвищення рівня податкової культури.

Висновки до розділу 2

1. Проведений аналіз обсягів податкових надходжень до державного бюджету України та його втрат через ухилення від оподаткування дозволяє констатувати зростання їх частки в загальному обсязі доходів Зведеного бюджету України впродовж 2017–2024 рр. Проте, виявлено, що в період початку війни 2022 р. обсяги податкових надходжень до Зведеного бюджету різко знизилися. Виявлено, що в структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України впродовж усього аналізованого періоду питому частку становлять надходження від податку на доходи фізичних осіб, сума яких збільшилася із 185686,1 млн. грн. у 2017 р. до 583625,7 млн. грн. у 2024 р.

2. З’ясовано неоднозначність тенденцій щодо рівня податкового навантаження в Україні, оскільки циклічність його зростання та зниження

свідчить про неефективність державної податкової політики та про відсутність якісних і структурних змін при її реалізації. Доведено наявність значних недоліків адміністрування податків в Україні та низьку ефективність діяльності контролюючих податкових органів, що сприяє посиленню корупційних ризиків та стимулює вчинення податкових злочинів.

3. Встановлено взаємозалежність та взаємообумовленість ухилення від оподаткування та процесів легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, що проявляється у формуванні внаслідок ухилення від оподаткування значних нелегальних капіталів, які потребують узаконення та залучення в офіційний сектор економіки та в їх інфільтрації в легальну економіку. Доведено, що ухилення від оподаткування та легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, спричинюють значні втрати державного бюджету України, обсяги яких складають понад 450 млрд. грн. щорічно. Тому, обґрунтовується необхідність формування комплексного механізму ефективної протидії ухиленню від оподаткування.

РОЗДІЛ 3.
СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Міжнародний досвід формування заходів протидії ухиленню від оподаткування

В сучасних умовах посилення процесів глобалізації та зростаючої мобільності капіталів проблема ухилення від оподаткування набуває особливої актуальності та вагомості як у високо розвинутих країнах, так і в країнах транзитивного типу, до яких належить і Україна. Податкові порушення, які включають трансфертне ціноутворення, використання офшорних юрисдикцій, фіктивне підприємництво та інші види податкових злочинів призводять до значних втрат бюджетних надходжень держави, порушують економічну стабільність та обумовлюють подальше поширення тіньових фінансових потоків.

Міжнародна практика протидії злочинності у податковій сфері показує, що жодна країна не може побороти дане деструктивне явище, а ефективна протидія потребує консолідації зусиль міжнародної спільноти. В даному контексті, певні позитивні зрушення вже відбулися, зокрема, сформовано такі багатосторонні ініціативи як План BEPS, автоматичний обмін податковою інформацією на міжнародному рівні, впровадження стандартів FATF щодо діяльності національних фінансових розвідок та здійснення фінансового моніторингу у сфері боротьби з відмиванням доходів. Більше того, країни Європейського Союзу, США, Австралія й Канада формують власні системи превентивного та контрольного характеру, що охоплюють законодавчі й адміністративні заходи підвищення прозорості ведення фінансово-господарської діяльності суб’єктами господарювання, цифровізацію податкової звітності та посилення відповідальності за порушення податкового законодавства.

Очевидно, що для України міжнародний досвід формування заходів протидії ухиленню від оподаткування має надзвичайно вагоме значення, оскільки в умовах воєнних викликів зростає потреба у стабілізації бюджетних надходжень та в інтеграції у світовий фінансовий простір з найкращими практиками, адаптованими до особливостей економічного середовища. Застосування перевірених механізмів міжнародної взаємодії та міждержавної співпраці у поєднанні із використанням сучасного цифрового інструментарію дозволить забезпечити інституційну спроможність органів податкового контролю та боротьбу з податковими правопорушеннями.

Оскільки Україна прагне інтегруватися до європейського економічного та правового простору, то її національна система протидії ухиленню від оподаткування повинна бути гармонізована із європейськими стандартами і нормами. В даному контексті, слушним є зауваження В. Подакової, К. Бондаревської та В. Гришкіна [49, с. 37], які виокремили певні переваги гармонізації системи оподаткування в країнах Європейського Союзу, зокрема:

1) встановлення єдиних податкових ставок у певних регіонах, що знижує конкуренцію за капітал;

2) стимулювання транснаціональних компаній до збільшення обсягів виробництва та до зниження їх витрат;

3) зменшення витрат на позиковий капітал за рахунок використання міжрегіональних фіскальних переказів.

З точки зору гармонізації вітчизняного податкового законодавства з європейськими нормами права, то в частині протидії ухиленню від оподаткування необхідно відзначити позитивний ефект від реалізації загальноєвропейської податкової політики, яка передбачає встановлення єдиних правил запобігання ухиленню від оподаткування, а також норм руху капіталів, товарів та трудових ресурсів в межах функціонування єдиного ринку товарів і послуг, де рівність країн-учасниць та забезпечення справедливої частки податкових доходів є пріоритетом.

Попри це, країни Європейського Союзу мають певну автономію в питаннях формування власної податкової політики, в процесі чого вагомого значення набуває рівень соціально-економічного розвитку країни. Зокрема, високо розвинуті країни такі як Данія, Люксембург, Німеччина та Бельгія позиціонують значно вищі показники зростання ВВП в розрахунку на одну особу, тому, ставки оподаткування доходів платників податків є дещо вищими, ніж в країнах із нижчим рівнем соціально-економічного розвитку, зокрема, в Угорщині, Литві та Болгарії.

Крім того, інші країни Європейського Союзу мають своєрідні особливості системи оподаткування й заходи щодо протидії ухиленню від оподаткування. Зокрема, у Швеції та Фінляндії при формуванні податкової політики основне податкове навантаження лягає на платників податку з доходу фізичних осіб. Водночас, у Чехії, Великобританії, Данії, Люксембурзі та Нідерландах акцент зміщується на посилення оподаткування великих корпорацій, а податкові системи Франції, Австрії, Словенії та Польщі спрямовуються на вирівнювання фіскальної функції податку на прибуток фізичних осіб та соціальних платежів із найманих працівників. При цьому, досвід адміністрування податків у Франції характеризується високим рівнем прогресивності, адже в країні встановлено нижню межу доходів фізичних осіб, до якої податки не справляються, а після її перевищення встановлюється поступове збільшення податкових ставок [50, с. 80]. Якщо проаналізувати ставки оподаткування прибутку корпорацій в зарубіжних країнах та порівняти їх із вітчизняними, то можна помітити таку тенденцію, що в країнах Європейського Союзу вони є нижчими, ніж в Україні.

Зважаючи на те, що Україна тримає курс на євроінтеграцію, то її податкова система також повинна формуватися з урахуванням кращого досвіду країн Європейського Союзу, а норми податкового законодавства мають бути гармонізованими із європейськими нормами й стандартами податкової політики міжнародних економічних організацій [51]. Більше того, необхідно звернути увагу й на особливості податкового законодавства США,

за допомогою якого врегульовано питання щодо посилення податкового контролю та запровадження автоматизованої системи обробки податкової інформації, що дозволить не лише посилити контрольні заходи, а й мінімізувати вплив людського фактора на проведення відповідних перевірок та збору даних, а також зменшити кількість помилок, що допускаються, й знизити корупційні ризики, чим досягнеться позитивний ефект в уникненні корупційних схем. Паралельно, у США функціонує Управління внутрішніх доходів, до компетенції якого належить аналіз податкових декларацій та виявлення у них за допомогою спеціальних математичних алгоритмів потенційних порушень.

Результати дослідження міжнародної практики реалізації зазначених заходів, крім США, показують їх ефективність і в інших країнах, зокрема, у Швеції, Великобританії та Німеччині, де використання цифрових технологій при здійсненні моніторингу фінансових потоків істотно підвищує рівень виявлення фактів ухилення від оподаткування та забезпечує протидію легалізації протиправних тіньових капіталів. При цьому, організаційно-правові механізми реалізації таких заходів чітко регламентовані чинним законодавством та закріплені у відповідних законодавчих актах. Такий досвід протидії ухиленню від оподаткування є доцільним та виправданим для України та може допомогти у досягненні позитивних результатів на національному рівні.

Крім того, важливого значення в системі протидії ухиленню від оподаткування набуває формування комплексу заходів протидії зловживанням на ринку праці, зокрема виплаті заробітної плати «у конвертах», оскільки результатами емпіричних досліджень встановлено, що даний вид злочинного посягання завдає найбільших втрат державного бюджету України, тому, адаптація міжнародної практики боротьби з комбінованими зарплатами є доцільною для України. Т. Васильців, О. Мульська та Н. Василечко [52] пропонують в даному контексті адаптувати позитивний досвід США у регулюванні даної проблеми, адже, у США

сформовано систему спеціальних інструментів, за допомогою яких можна виявити легальний чи нелегальний статус працівників. Що стосується європейського досвіду протидії виплаті заробітної плати «у конвертах», то тут існують такі заходи як механізми електронної реєстрації доходів, звітування про порушення трудового законодавства, запобігання найму й оформленню штатних працівників як незалежних підрядників, а також протидії штучному розпорошенню підприємств.

Д. Тищенко та П. Дуравкін [53, с. 346] позитивно оцінюють досвід Німеччини у протидії ухиленню від оподаткування та стверджують, що в цій країні ефективно функціонує спеціалізована податкова поліція «Штойфа», яка здійснює обшуки, вилучає документи та затримує правопорушників, що здійснюють незаконні діяння у податковій сфері, які мають ознаки ухилення від оподаткування. Крім того, у Німеччині функціонує система оцінки ефективності й якості діяльності податкових інспекторів, що стимулює їх до ретельної перевірки податкової звітності. Запозичення такого позитивного досвіду й його адаптація до умов функціонування податкової системи України сприятиме удосконаленню діяльності податкових органів та їх зацікавленості в об'єктивному проведенні податкового контролю.

Водночас, варто звернути увагу на той факт, що в Україні спостерігається низький рівень податкової культури населення, що обумовлює посилення недовіри до податкових органів та впливає на формування схем ухилення від оподаткування. Очевидно, що такі тенденції також потребують відповідних заходів, розроблення яких доцільно здійснювати із урахуванням досвіду Великобританії в даному напрямку. Зокрема, в зазначеній країні одним із методів підвищення податкової культури населення є його інформування через тренінги, семінари та освітні програми про важливість сплати податків й про наслідки від їх несплати. Більше того, елементи податкової освіти є компонентою шкільної програми, що підвищує вагомість податкової відповідальності у школярів й формує несприйняття ухилення від оподаткування в суспільстві з раннього віку [54].

На підставі проаналізованого міжнародного досвіду протидії ухиленню від оподаткування можна стверджувати, що кожна із досліджуваних країн формує власну систему заходів боротьби з даним деструктивним явищем. Очевидно, що проблема податкових правопорушень є глобальною та не обмежується кордонами лише однієї країни, тому й протидіяти ухиленню від оподаткування необхідно на міжнародному рівні, консолідувавши зусилля держав та спеціалізованих міжнародних організацій, адже, наслідки вчинення податкових злочинів у будь-якій із країн мають негативний вплив на фінансову й фіскальну стійкість держави, на справедливість розподілу податкового навантаження, а також на рівень її соціально-економічного розвитку. Успішні практики протидії ухиленню від оподаткування провідних країн світу доводять, що досягнення позитивного ефекту вимагає поєднання комплексних інституційних, правових, організаційних та соціальних заходів.

Таким чином, можна констатувати, що основним напрямком протидії ухиленню від оподаткування є формування ефективної міжнародної податкової політики та уніфікація стандартів обміну податковою інформацією. Доведено, що ініціативи ОЕСР та План BEPS у поєднанні із запровадженням стандартів автоматичного обміну податковою інформацією й правил трансфертного ціноутворення істотно зменшили можливості для агресивного податкового планування та використання офшорних юрисдикцій при вчиненні податкових злочинів, що є позитивним свідченням необхідності та доцільності міжнародної координації дій у боротьбі з ухиленням від оподаткування.

Досвід США та Великобританії підтверджує, що широке використання ІТ-технологій в податковій сфері та цифровізація податкового адміністрування дозволяє підвищити прозорість фінансових потоків, знизити рівень маніпуляцій й забезпечити ефективність діяльності контролюючих органів. Проте, ефективність протидії ухиленню від оподаткування напряму залежить від системності та узгодженості у реалізації основних заходів правового регулювання і криміналізації податкових правопорушень,

залучення інновацій у сферу податкового адміністрування й контролю, міжнародної координації і забезпечення прозорості фінансових потоків, а також підвищення рівня податкової культури в суспільстві.

3.2. Напрями удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування

Стабільність та ефективність функціонування податкової системи країни є основною передумовою забезпечення її соціально-економічного розвитку та захисту національних інтересів у фінансовій сфері. Проте, дестабілізуючий вплив негативних явищ і процесів обумовлює розбалансування усталених механізмів реалізації податкової політики, внаслідок чого держава і суспільство зазнають вагомих втрат. Особливо вагомою в даному контексті виявляється проблема ухилення від оподаткування, яка, як встановлено, присутня як у високо розвинутих країнах, так і в країнах транзитивного типу, до яких відноситься і Україна. За оцінками міжнародних організацій масштабні схеми вчинення податкових правопорушень призводять не лише до значних втрат державного бюджету, а й спричинюють посилення корупції, зростання тіньового сектору національної економіки та зниження темпів соціально-економічного розвитку країни.

В Україні проблема протидії ухиленню від оподаткування набуває особливої вагомості й гостроти, зокрема, в умовах воєнних та післявоєнних викликів, адже постійно зростає потреба у фінансових ресурсах, необхідних для функціонування й розвитку оборонного сектору, для відновлення економіки та для реалізації соціальних проєктів і програм, а ризики війни не сприяють залученню інвестиційних ресурсів із зовнішніх джерел запозичення. Тому, за таких обставин посилюється роль внутрішніх джерел наповнення державного бюджету, в тому числі, за рахунок податкових надходжень.

Зростаючі тенденції щодо посилення податкової злочинності та зростання обсягів несплачених податкових платежів засвідчують інтенсифікацію процесів ухилення від оподаткування, результати якого накопичуються у вигляді незаконних капіталів, та очікують на узаконення. В сукупності, негативні тенденції зумовлюють необхідність формування ефективної національної системи протидії даному деструктивному явищу та удосконаленню основних заходів ведення боротьби в даному керунку.

Результати проведених емпіричних досліджень доводять, що зростання податкової злочинності спостерігається в період загострення суспільно-політичних та соціально-економічних криз, а особлива її активізація зафіксована в період коронавірусної кризи й активної фази ведення бойових дій впродовж 2023–2024 рр. Тому, існують усі підстави стверджувати, що протидія ухиленню від оподаткування на сучасному етапі повинна здійснюватися із урахуванням тенденцій соціально-економічного розвитку й цифровізації в рамках формування національної системи протидії ухиленню від оподаткування й реалізації заходів боротьби з даним деструктивним явищем.

Очевидно, що функціонування національної системи протидії ухиленню від оподаткування характеризується неоднозначними процесами, оскільки певні позитивні аспекти відмічаються і є достатньо ефективними, однак, існує низка проблем, вирішення яких ускладнюється викликами і небезпеками сучасності. Однозначно можна констатувати, що національна система протидії ухиленню від оподаткування потребує удосконалення, тому, основні напрямки її динамічних змін систематизуємо на рис. 3.1.

В даному контексті необхідно відзначити, що першочергового значення набуває цифровізація податкової системи та залучення інновацій. З огляду на зазначене можна стверджувати, що необхідним напрямком удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування є потреба у формуванні системи та в розробленні інструментів забезпечення повної цифровізації фіскальних процесів та запровадження електронного звітування,

що доцільно здійснювати шляхом розширення обов'язкового електронного документообігу, створення єдиних реєстрів податкових накладних та e-invoicing, поетапного впровадження єдиного формату для автоматичного обміну бухгалтерською та податковою інформацією, забезпечення жорсткої фіскалізації розрахунків, а також забезпечення інтеграції з платіжними та банківськими системами. Більше того, формування політики стимулювання добровільної комплаєнс-поведінки платників податків дозволить частково повернути кошти в легальний сектор економіки. Зазначені заходи дозволять знизити рівень проведення тіньових операцій, виявити нелегальні ланцюги постачання та зменшити ручне адміністрування.

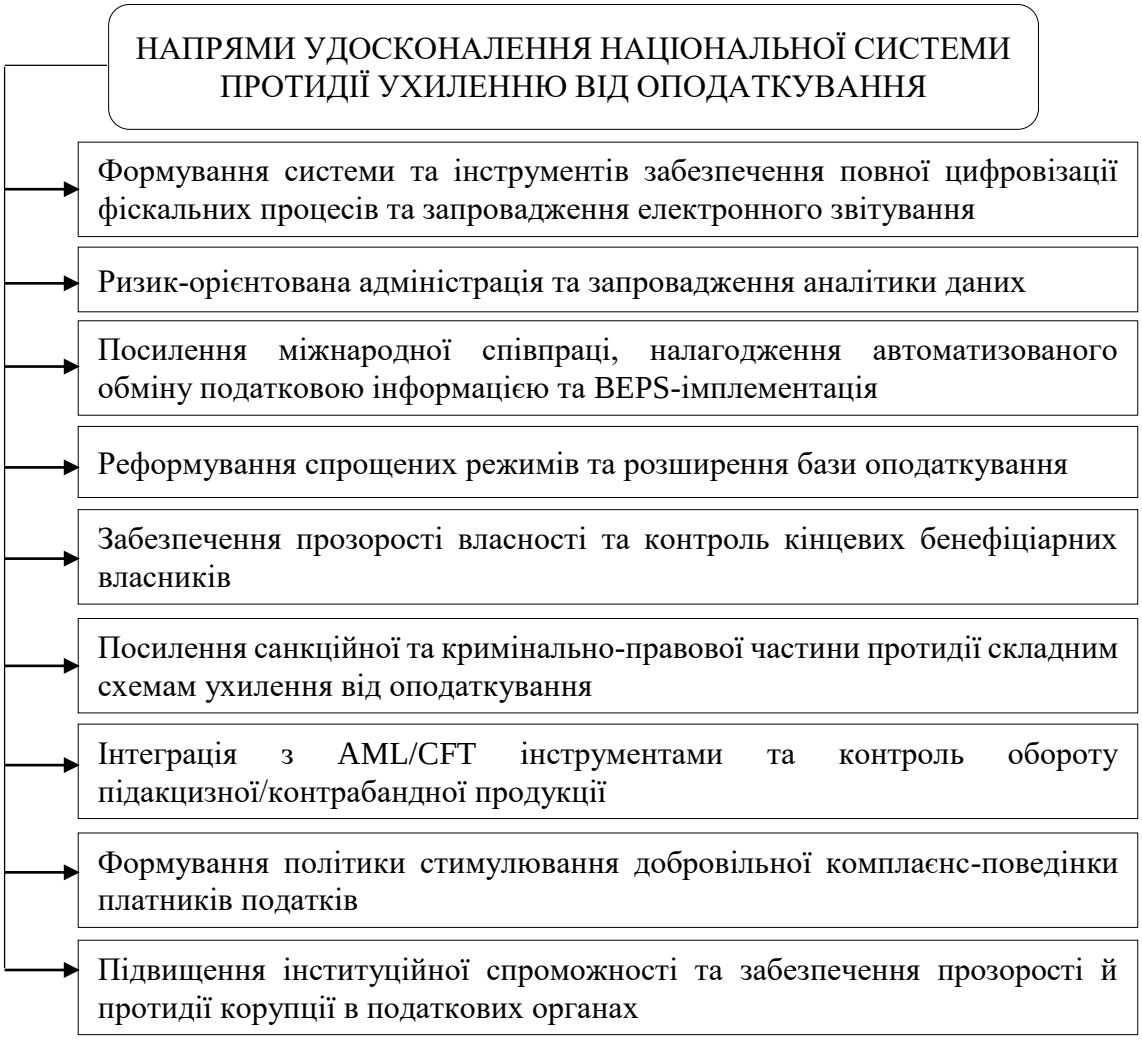


Рис. 3.1. Основні напрями удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування

Джерело: власна авторська розробка

Не менш важливим виявляється застосування ризик-орієнтованої адміністрації та запровадження аналітики даних як окремого напрямку удосконалення системи протидії ухиленню від оподаткування, адже вона дозволяє здійснювати автоматичну розробку великих масивів, запроваджувати аналітичні платформи, а також використовувати алгоритми ризик-скринінгу для пріоритизації перевірок, виявлення конвертаційних схем й підставних фірм. Окреслені заходи дозволять мінімізувати ресурсні витрати та підвищать ефективність податкових перевірок, а також знизять ризики проведення необґрунтованих перевірок.

Що стосується посилення міжнародної співпраці, налагодження автоматизованого обміну податковою інформацією та BEPS-імплементації, то в даному керунку доцільно поглибити співпрацю між митними та податковими органами країн світу, імплементувати положення BEPS/ATAD та активно використовувати можливості двосторонньої міждержавної співпраці щодо обміну інформацією, адже такі заходи сприятимуть здійсненню боротьби з ухиленням від оподаткування на міжнародному рівні. При цьому, значну увагу у стратегічній перспективі необхідно звернути на необхідність та обґрунтованість реформування спрощених режимів та розширення бази оподаткування, оскільки на даному етапі існуюча податкова система потребує уніфікації податкових ставок та звуження можливостей для податкових зловживань. Зазначені заходи сприятимуть зменшенню податкових режимів та справедливому розподілу податкового тягаря між платниками податків.

Істотно посилить національну систему протидії ухиленню від оподаткування забезпечення прозорості власності та контроль кінцевих бенефіціарних власників, адже, часто спостерігаються випадки відмивання злочинних коштів, отриманих у податковій сфері, через офшорні юрисдикції та з використанням фіктивних суб’єктів господарювання. В даному напрямку, з метою удосконалення основних заходів протидії ухиленню від оподаткування доцільним виявиться створення та успішне функціонування доступних й перевірених реєстрів кінцевих бенефіціарних власників, а також

посилення заходів щодо верифікації даних при здійсненні операцій з державними реєстрами й фінансовими ресурсами.

Окремо варто звернути увагу на посилення санкційної та кримінально-правової частини протидії складним схемам ухилення від оподаткування, адже, вищі пороги відповідальності та пришвидшені судові процедури мінімізуватимуть ризики використання схем ухилення від оподаткування, а створення спільних аналітичних платформ, інтеграція з AML/CFT інструментами та контроль обороту підакцизної/контрабандної продукції призведуть до забезпечення злагодженої роботи митниці, податкової, правоохоронних органів та фінансових розвідок різних країн, що сприятиме досягненню позитивного ефекту у зменшенні бюджетних втрат від ухилення від оподаткування та щодо блокування конвертаційних центрів.

Ще одним важливим напрямком удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування є підвищення інституційної спроможності та забезпечення прозорості діяльності й протидії корупції в податкових органах. В даному контексті необхідним виявляється забезпечення ефективного функціонування механізмів систематичних оцінок дотримання етики, підвищення заробітних плат з метою мінімізації корупційних ризиків та впровадження інструментів публічного звітування, що в сукупності істотно підвищить довіру платників податків та знизить соціальну напруженість в суспільстві.

Узагальнюючи зазначене, можна стверджувати, що удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування потребує злагодженої координації дій та формування комплексу ефективних заходів з урахуванням тенденцій і викликів сучасності. Тому, основні заходи такого удосконалення варто систематизувати й гармонізувати із заходами, спрямованими на зниження ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. Дослідивши усі аспекти в даному керунку, ми пропонуємо наступні заходи протидії ухиленню від оподаткування:

1) удосконалення процедур адміністрування податків в Україні з урахуванням їх транспарентності та зниження адміністративних витрат;

2) гармонізація існуючого порядку податкового адміністрування із міжнародними стандартами оподаткування;

3) підвищення якості сервісного обслуговування платників податків;

4) посилення інституційної спроможності податкових органів;

5) підвищення рівня фіскальної дисципліни платників податків та їх податкової культури;

6) забезпечення ефективності податкового контролю;

7) забезпечення належних умов ведення господарської діяльності в офіційному секторі економіки;

8) стимулювання платників податків до відображення реальних і правдивих показників доходу;

9) посилення податкового законодавства;

10) обґрунтоване та справедливе надання податкових пільг і преференцій.

Поступова та комплексна реалізація зазначених заходів сприятиме зниженню ризиків вчинення правопорушень у податковій сфері та обумовить унеможливлення прагнень платників податків ухилятися від оподаткування.

Отже, проведені дослідження щодо визначення основних напрямів удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування дають підстави стверджувати, що в Україні спостерігаються системні проблеми у сфері протидії ухиленню від оподаткування, а існуючі заходи боротьби із ухиленням від оподаткування є недостатньо ефективними. Результати проведених досліджень дозволили встановити, що тіньові практики, податкові розриви, зловживання спрощеними системами оподаткування та недостатня прозорість здійснення фінансових операцій обумовлюють інтенсифікацію процесів ухилення від оподаткування. З огляду на це, удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування повинно відбуватися комплексно та з поєднанням

інституційних, правових і технологічних заходів. Серед найбільш вагомих в умовах сьогодення напрямів удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування можна виокремити цифровізацію податкового адміністрування, запровадження електронного документообігу, розбудову ризик-орієнтованої системи адміністрування податків, реформування системи спрощеного оподаткування, підвищення прозорості кінцевого бенефіціарного власництва, забезпечення міжнародної координації, а також прозорість й доброчесність діяльності посадових осіб податкових органів. Очевидно, що удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування неможливе без поєднання правових, інституційних і цифрових реформ, міжнародної співпраці й стимулювання добровільної комплаєнс-поведінки платників податків.

Висновки до розділу 3

1. Ухилення від оподаткування як один із розповсюджених податкових злочинів інтенсифікує свій розвиток в період поглиблення соціально-економічних та суспільно-політичних криз та особливо активізувалося в період повномасштабної війни росії проти України. Як доводять результати проведених досліджень в даному керунку, проблема ухилення від оподаткування потребує негайного вирішення та перегляду існуючих механізмів протидії даному деструктивному соціально-економічному явищу. Встановлено, що національна система протидії ухиленню від оподаткування є недостатньо ефективною та неспроможна вчасно реагувати на виклики сучасності й забезпечувати реалізацію дієвих заходів запобігання та протидії ухиленню від оподаткування.

2. Обґрунтовано доцільність розгляду та запозичення позитивних практик протидії ухиленню від оподаткування, які запроваджені у країнах Європейського Союзу та в інших високо розвинутих країнах світу. Аналіз

міжнародного досвіду формування заходів протидії ухиленню від оподаткування дає підстави стверджувати, що ефективним напрямком протидії ухиленню від оподаткування на міжнародному рівні є формування ефективної податкової політики та уніфікація стандартів обміну податковою інформацією.

3. Доведено необхідність удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування, що пропонується здійснювати в таких напрямках як посилення цифровізації податкового адміністрування, запровадження електронного документообігу, розбудова ризик-орієнтованої системи адміністрування податків, реформування системи спрощеного оподаткування, підвищення прозорості кінцевого бенефіціарного власництва, забезпечення міжнародної координації та забезпечення прозорості й доброчесності в діяльності податкових органів.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі проведено теоретичне обґрунтування та практичне дослідження особливостей та проблем ухилення від оподаткування, окреслення причин його виникнення, наслідків для держави і суспільства, а також визначення пріоритетних напрямків ефективної протидії в умовах сучасності. Результати проведених досліджень дозволили виявити тісний взаємозв'язок ухилення від оподаткування із легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та узагальнити пропозиції щодо формування стратегічних напрямів удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування. Усе вищезазначене дозволяє зробити наступні висновки:

1. Економічна сутність ухилення від оподаткування полягає у його трактуванні як небезпечного й деструктивного соціально-економічного явища, що проявляється у вчиненні платниками податків зумисних або ненавмисних дій, спрямованих на приховування реальних доходів, майна чи інших активів з метою зниження суми податкових платежів, або уникнення повної їх сплати шляхом неподання або неповного подання відповідних документів, а також отримання незаконних податкових пільг чи інших преференцій. Встановлено, що в умовах сьогодення існує значна кількість причин, що обумовлюють ухилення від оподаткування, які поділяються на економічні, політичні, інституційні та соціальні. Виявлено, що наслідки ухилення від оподаткування для держави і суспільства мають системний та довготривалий характер, спричинюють значні втрати бюджетних надходжень, обмежують можливості держави реалізовувати програми і проєкти соціального значення, забезпечувати обороноздатність країни та розвивати інфраструктуру.

2. Дослідження концептуальних засад щодо заходів протидії ухиленню від оподаткування дають підстави стверджувати, що на сучасному етапі система протидії ухиленню від оподаткування є слабкою та не показує

вагомих показників боротьби з ухилення від оподаткування. З'ясовано, що підвищення ефективності протидії ухиленню від оподаткування потребує гармонізації податкового законодавства та усунення його недоліків, суперечностей і прогалин, а також мінімізації можливостей для вчинення податкових злочинів та здійснення зловживань у податковій сфері. Обґрунтовано необхідність формування комплексу заходів протидії ухиленню від оподаткування із урахуванням викликів і небезпек сучасності, посилення податкового контролю, спрощення системи оподаткування й адміністрування податків та посилення кримінальної відповідальності за вчинення податкових злочинів.

3. На підставі результатів аналізу обсягів податкових надходжень до Зведеного бюджету України та його втрат через ухилення від оподаткування можна констатувати зростання частки податкових надходжень в загальному обсязі доходів державного бюджету України в період 2017–2024 рр., крім 2022 р., коли вони істотно знизилися під впливом чинників війни. Встановлено, що в структурі податкових надходжень до державного бюджету України питому вагу мають надходження від податку на доходи фізичних осіб. З'ясовано, що рівень податкового навантаження в країні позиціонує неоднозначні тенденції, а циклічність його зростання та зниження в різні періоди характеризує низький рівень ефективності державної податкової політики.

4. Результати оцінювання кількості податкових злочинів та обсягів легалізованих (відмитих) коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування, доводять тісний взаємозв'язок між ухиленням від оподаткування та процесами легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, що виражається у формуванні значних обсягів нелегально отриманих капіталів, які акумулюються в тіньовому секторі національної економіки та потребують узаконення й залучення в офіційний обіг. Встановлено, що ухилення від оподаткування та легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, обумовлюють втрати державного бюджету України, які оцінюються у понад 450 млрд. грн. щорічно.

5. Узагальнення міжнародного досвіду формування заходів протидії ухиленню від оподаткування дає підстави стверджувати, що кожна із країн світу має свої власні національні системи протидії ухиленню від оподаткування, які характеризуються індивідуальними підходами формування та особливостями реалізації податкової політики. Для України доцільним виявляється запозичення європейської практики протидії ухиленню від оподаткування, перевагами якої є встановлення єдиних податкових ставок у певних регіонах, що знижує конкуренцію за капітал, стимулювання транснаціональних компаній до збільшення обсягів виробництва та до зниження їх витрат, а також зменшення витрат на позиковий капітал за рахунок використання міжрегіональних фіскальних переказів.

6. Запропоновано основні напрями удосконалення національної системи протидії ухиленню від оподаткування, серед найбільш вагомих із яких виокремлено необхідність посилення цифровізації податкового адміністрування, запровадження електронного документообігу, розбудову ризик-орієнтованої системи адміністрування податків, реформування системи спрощеного оподаткування, підвищення прозорості кінцевого бенефіціарного власництва, забезпечення міжнародної координації та прозорості й доброчесності в діяльності податкових органів, досягнення комплексності у реалізації яких дозволить отримати позитивний ефект у зниженні рівня податкової злочинності в цілому та у зменшенні масштабів ухилення від оподаткування зокрема.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рущишин Н., Мединська Т., Олійник Н. Податкове ухилення в Україні: аналіз причин, економічних наслідків та заходи протидії. *Development Service Industry Management*. 2025. № (1). С. 241–245. URL: https://doi.org/10.31891/dsim-2025-9(33).

2. Дропа Я.Б., Замасло О.Т., Андрущак Г.С. Ухилення від оподаткування в Україні: причини та способи протидії. *Ефективна економіка*. 2024. № 8. URL: DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.8.29.

3. Парфентій Л.А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*. 2018. № 3. С. 290–295. URL: https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/fd79e75f-e791-41d7-833f-9e0bce62c61a/content.

4. Маслак О., Швагер О. 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. С. 178–181. URL: DOI https://doi.org/10.32782/2524-0374/2019-5/42.

5. Городецька Т.Е., Руденко С.В., Накісько О.В. Вплив ухилення від сплати податків на економічну безпеку держави. *Актуальні питання економічних наук*. 2024. № (3-4). URL: https://doi.org/10.5281/zenodo.15102144.

6. Баранов С.О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/12_2016/23.pdf.

7. Висоцька І.Б., Родченко С.С., Лелюк Н.Є. Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану. *Академічні візії*. 2023. Вип. 19. URL: DOI: http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7966623.

8. Токарєва К.О., Тімощенкова Н.В. Ухилення від сплати податків та шляхи його подолання в Україні й зарубіжних країнах. *Право та інновації*.

2018. № 1 (21). С. 69–74. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/Tokarieva_ Timoshchenkova21mini.pdf.

9. Крючкова Н.М. Прогнозування і вплив зміни податкової політики на соціально-економічні показники України. *Академічні візії*. 2023. Вип. 18. URL: DOI: http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.8251867.

10. Пухальський В.В. Удосконалення форм та процедур податкового контролю у протидії ухилення від оподаткування. *Економіка та держава*. 2021. № 4. С. 92–98. URL: DOI: 10.32702/2306-6806.2021.4.92.

11. Копитко М.І., Вінічук М.В. Використання офшорних зон як спосіб ухилення від оподаткування. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2021. № 1(61). С. 79–88. URL: https://doi.org/10.31732/2663-2209-2021-61-79-88.

12. Смирна К.В. Основні проблеми системи оподаткування України. *Економіка та суспільство*. 2024. № 59. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-132.

13. Blikhar M.M., Ortynska N.V., Dufeniuk O.M., Vinichuk M.V., Matviienko O.I. Economic and legal mechanism for combating legalization (laundering) of income resulting from tax evasion in the context of deoffshorization of Ukraine's economy. *Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice*. 2021. Vol. 5 (40). P. 497–505. URL: DOI: 10.18371/fcaptp.v5i40.245204.

14. Blikhar M.M., Vinichuk M.V., Komarnytska I.I., Zaiats O.S., Kashchuk M.H. Counteraction to financial crimes in the system of fight against legalization (laundering) of criminally obtained funds. *Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice*. 2022. Vol. 1 (42). P. 73–83). URL: DOI: https://doi.org/10.55643/fcaptp.1.42.2022.3704.

15. Мацюк В.С. протидія ухиленню від виконання обов'язку зі сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів засобами кримінального права. *Часопис Київського університету права*. 2024. № 3. С. 109–112. URL: DOI: 10.36695/2219-5521.3.2024.18.

16. Давидов М.С. Міжнародний досвід державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків. *Публічне управління та*

митне адміністрування. 2023. № 3 (38). С. 21–27. URL: DOI https://doi.org/10.32782/2310-9653-2023-3.3.

17. Карабан Є.П. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство та міжнародна практика. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2025. Вип. 87. Ч. 3. С. 295–299. URL: DOI https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.44.

18. Mazurenko O., Tiutiunyk I., Cherba V., Artyukhov A., Yehorova Yu. Shadow tax evasion and its impact on the competitiveness of the country's tax system. *Public and Municipal Finance*. 2023. № 12(2). P. 129–142. URL: doi:10.21511/pmf.12(2).2023.11.

19. Трещов М. Протидія ухиленню від сплати податків через модернізацію спрощеної системи оподаткування в Україні. *Науковий вісник: Державне управління*. 2024. № 2(16). С. 30–44. URL: https://doi.org/10.33269/2618-0065-2024-2(16)-30-44.

20. Руденко В.В. Податковий контроль як інструмент запобігання ухиленню від сплати податків. *Актуальні проблеми розвитку регіональної економіки*. 2025. № 2 (21). С. 89–101. URL: https://doi.org/10.15330/apred.2.21.89-101.

21. Тринчук Ю.В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: особливості, тенденції, завдання. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2023. № 5. С. 742–748. URL: DOI https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.133.

22. Baik O., Hrytsak Z. Criminal liability for evasion of payment of taxes, fees (mandatory payments): a modern view of the problem. *Bulletin of Lviv Polytechnic National University. Series: Legal Sciences.* 2023. Vol. 10. No. 4(40). P. 263–271. URL: https://doi.org/10.23939/law2023.40.263.

23. Таращенко В., Кравцев О., Славкова А., Пислиця А., Сивульська Н. Стратегії зниження ризиків ухиляння від оподаткування для підвищення податкової безпеки держави. *Financial and Credit Activity Problems of Theory*

and Practice. 2025. Вип. 1(60). С. 203–213. URL: https://doi.org/10.55643/fcaptp.1.60.2025.4628.

24. Demkiv K.S. Hamkalo O. B. The Role of Tax Control in Countering the Shadow Economy of Ukraine: Problems and Ways of Improvement. *Statistics of Ukraine*. 2024. № 106(3). P. 91–98. URL: https://doi.org/10.31767/su.3(106)2024.03.08.

25. Доходи зведеного бюджету України, 2017–2024. Міністерство фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2024/.

26. Валовий внутрішній продукт України, 2017–2024. Міністерство фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/economy/gdp/2024/.

27. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2017 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

28. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2018 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

29. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2019 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

30. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2020 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

31. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2021 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

32. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2022 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

33. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2023 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

34. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2024 рік. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2.

35. Звіт про діяльність Бюро економічної безпеки України за 2024 рік. Бюро економічної безпеки України. URL: https://esbu.gov.ua/storage/app/sites/32/2025/Zvit-ESBU-2024.pdf.

36. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2017 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

37. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2018 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

38. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2019 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

39. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2020 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

40. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2021 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

41. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2022 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

42. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2023 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

43. Звіт про результати боротьби з організованими групами та злочинними організаціями за січень-грудень 2024 року. Офіс Генерального Прокурора України. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-rezultati-borotbi-z-organizovanimi-grupami-ta-zlochinnimi-organizaciyami-2.

44. Дубровський В., Гетман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2023. Інститут соціально-економічної трансформації, CASE Україна, Економічна експертна платформа. Київ, 2024. 50 с. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf.

45. Дубровський В., Гетман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2020. Інститут соціально-економічної трансформації, CASE Україна, Економічна експертна платформа. Київ, 2020. 51 с. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf.

46. Дубровський В., Гетман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2019. Інститут соціально-економічної трансформації, CASE Україна, Економічна експертна платформа. Київ, 2019. 52 с. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf.

47. Дубровський В., Гетман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2018. Інститут соціально-економічної трансформації, CASE Україна, Економічна експертна платформа. Київ, 2018. 64 с. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf.

48. Дубровський В., Гетман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2017. Інститут соціально-економічної трансформації, CASE Україна, Економічна експертна платформа. Київ, 2017. 40 с. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf.

49. Подакова В.Є., Бондаревська К.В., Гришкін В.О. Гармонізація системи оподаткування в країнах Європейського Союзу. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 33. – С. 36–40. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_33_9.

50. Ткачик Ф., Остапчук В. Європейські пріоритети оподаткування доходів фізичних осіб. *Актуальні питання теорії і практики фінансів*. 2020. № 2(63). С. 77–87.

51. Пузирний В.Ф. Зарубіжний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 1. С. 339–341. URL: DOI https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-1/76.

52. Васильців Т. Г., Мульска О. П., Василечко Н. В. Стратегічні пріоритети державної політики протидії ухиленню від сплати податків з використанням офшорних юрисдикцій. *Регіональна економіка*. 2020. № 1. С. 113-122. URL: http://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0001173255.

53. Тищенко Д.Р., Дуравкін П.М. Ефективність заходів боротьби з ухиленням від сплати податків. *Юридичний науковий електронний журнал*.

2024. № 11. С. 345–348. URL: DOI https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-11/79.

54. 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.

ДОДАТКИ

Додаток А

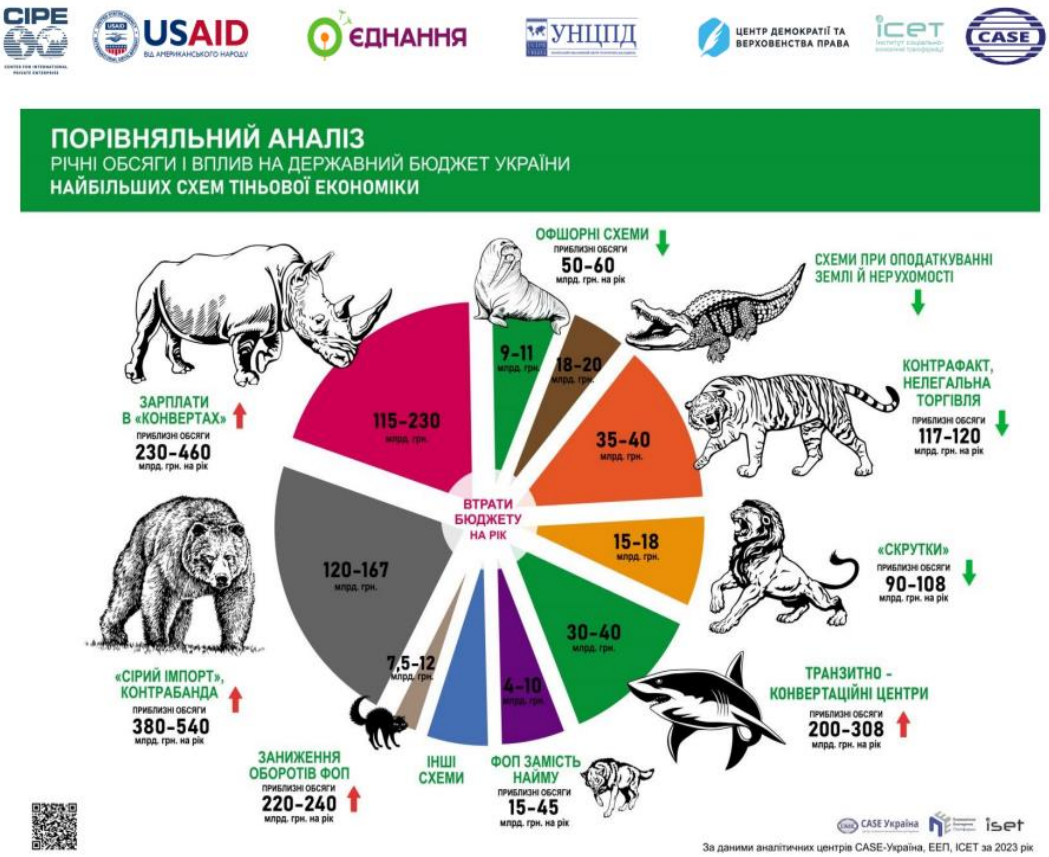


Рис. 1. Порівняльний аналіз річних обсягів і вплив на державний бюджет України найбільших схем тіньової економіки у 2023 р.