

Галина Василевська

кандидат економічних наук, доцент,
Західноукраїнський національний університет,
м. Тернопіль, Україна
kadilyak@ukr.net
ORCID ID: 0000-0002-0058-198X

Володимир Дячук

викладач,
Західноукраїнський національний університет,
м. Тернопіль, Україна
volodumyrdyachuk@gmail.com
ORCID ID: 0009-0008-8274-7066

АГРЕСИВНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ: ОПТИМІЗАЦІЯ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ЧИ ФІСКАЛЬНЕ ЗЛОЧИНСТВО

Проблема приховування реальних доходів та заниження податкового зобов'язання не нова у світовій фіскальній практиці. Явища ухилення та уникнення від оподаткування активізуються особливо підчас або після масштабних політичних, соціальних, економічних чи фінансових криз. У такі періоди зростає потреба в додаткових ресурсах для підтримки соціальних програм і стабілізації економіки. Уряди держав часто вдаються до підвищення податкового навантаження з метою поповнення бюджетів, а компанії та індивідуальні платники податків шукають різні шляхи, щоб мінімізувати свої фіскальні витрати у відповідь на економічні труднощі та непередбачуваність. Відтак, на тлі сучасних глобальних викликів, прийняття інтенсивних бюджетних рішень та необхідності країн терміново вирішувати власні боргові запити, органи влади схильні застосовувати різні фіскальні інструменти для мінімізації масштабів різноманітних деструктивних схем, які виникають як

певний опір державі з посиленням податкового тягаря. Такі запити, своєю чергою, спонукають бізнес та приватних осіб до активнішого використання складних фінансових схем з метою зниження фіскального навантаження. Відповідні маніпулятивні дії платників податків забезпечують тимчасовий ефект для однієї чи обмеженої кількості осіб, натомість, чинять значний деструктивний вплив на соціально-економічний розвиток держави загалом. Таким чином, уникнення й ухилення від сплати податків є широкомасштабними економічним й соціальним явищами, з яким тією чи іншою мірою стикаються багато держав. Розмір і причини цих двох явищ диференціюються у залежності від різноманітних чинників: починаючи від історичних передумов, економічної свободи, рівня освіченості населення, податкової культури та, навіть, географічної локалізації, завершуючи рівнем економічного розвитку, інфляцією, якістю життя громадян, розміру індивідуальних доходів, доходів домогосподарств тощо. Наявність великої кількості податкових зобов'язань, а також їх розмір, зазвичай породжують бажання скоротити обов'язкові фінансові витрати.

Феномен ухилення від сплати податків є невід'ємною частиною тіньової економіки, яка може бути присутня в усіх сферах людської діяльності та приносить дохід окремим платникам. Законодавчі неузгодженості та прогалини податкового права, а також диференційовані підходи до оподаткування у різних країнах, стимулюють винахідливість платника податків і заохочують його шукати, й застосовувати різні механізми, щоб обійти закон і оптимізувати свій бізнес, сплачувати якомога менше обов'язкових платежів. Варто зазначити, що обидва процеси, ухилення й уникнення від оподаткування, є ретельно продумані недоброчесними платниками і призводять до ідентичних результатів: недоотримання державою певних фінансових ресурсів. Таким чином, детальний моніторинг податкових звітів, дослідження статистичних показників та вивчення публічних аналітичних даних засвідчує, що значні бюджетні втрати є, зокрема, наслідком використання наявних інструментів податкового планування, які чинять деструктивний вплив на соціально-економічний розвиток держав.

Останніми роками наукові та політичні дискусії піднімають питання про те, що ухилення від сплати податків може підірвати фінансову спроможність, особливо це стосується менш розвинених країн, які потребують суттєвого дофінансування державного сектора. Ця точка зору ґрунтується, зокрема, на уявленні про те, що частка тіньової економіки в цих країнах є більшою, ніж у країнах із вищим ступенем розвитку. Європейська практика боротьби з сірим сектором економіки регламентована директивами Ради ЄС [1]. Ухилення від сплати податків можливе шляхом використання стратегій, які творять високі податкові ризики. «Глобалізація економіки ЄС сприяла появі європейського виміру ухилення від сплати податків через подвійне оподаткування, високу неоднорідність, що проявляється в національних податкових режимах, і, таким чином, різні рівні фіскального тиску призвели до численних можливостей ухилення від сплати податків» [3].

В Україні процес ухилення від оподаткування, відповідно до чинного кримінального законодавства, відображений як «вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати» [34] – трактується як умисне злодіяння. Водночас, питання, пов'язані з уникненням від оподаткування, процесом, який з одного боку демонструється як оптимізація податкових зобов'язань, а з іншого – створює суттєві асиметрії фіскального простору та породжує нездорову конкуренцію, завдаючи шкоду легальному бізнесу – активно дискутуються у професійних колах.

У міжнародній фіскальній практиці уникнення від оподаткування утвердилось з використанням терміна «агресивне податкове планування» (АПП). АПП стало масштабною проблемою як для світу, так і для України. Особливо, під час російсько-української війни (поч. з лютого 2014 р.) [14], національна економіка, переорієнтовуючи бізнес та виходячи з російської залежності, потерпіла суттєвих збитків. Пізніше значних втрат додалося внаслідок протиепідемічних дій уряду, пов'язаних з коронавірусною хворобою COVID – 19 [21].

Сьогодні загрози, які несе інвазія росії в Україні не обмежуються прагненням країни-агресора узалежнити весь український бізнес, але й позбавити українців самостійності та державности. Національні компанії, фірми та індивідуальні платники податків активно організувалися у волонтерських рух задля допомоги Збройним Силам України та підтримки добровольців на фронті, що потребує чималих фінансових затрат, а влада, намагаючись взяти під контроль усі суспільно-господарські процеси, створює певні бар'єри з метою запобігання зловживань. Саме на конфронтації прагнень держави та платників податків, а відтак, і суспільства, вираженого соціального напруження, а також проявів зростання недовіри населення до влади та державних інституцій, на тлі корупційних скандалів під час війни, платники податків часто вдаються до використання складних схем мінімізації своїх податкових зобов'язань, що є причиною значних втрат доходів для бюджетів різних рівнів. АПП не лише підриває основні принципи функціонування вітчизняної податкової системи, але й створює відповідні фіскальні асиметрії для бізнесу. Відтак, важливим завданням уряду є розробка і впровадження різноманітних дієвих засобів протидії агресивному податковому плануванню. Таким чином, державі необхідно окреслити ключові методи запобігання АПП, проаналізувати їх ефективність та окреслити вектори покращення наявних механізмів, що сприятиме поліпшенню правової бази, міжнародній співпраці, зміцненню контролю й проведенню ефективного податкового комплаєнсу, а також підвищенню прозорості фінансових операцій.

У вітчизняній та закордонній науковій літературі проблематика агресивного податкового планування представлена працями низки авторів: О. Головашевич [13], Я. Греца [15], О. Непочатенко, П. Бечко, В. Бечко, С. Пташник [24], О. Сакун [32], А. Крисоватий [23], М. Оліховська, В. Оліховський [26], Т. Єфименко, Ю. Іванов, В. Карпова, С. Брехов, К. Проскура, О. Сушкова [10], М. Хибка [4], М. Кужак [5]. Водночас, питання, пов'язані з визначенням оптимальних інструментів та превентивних заходів протидії уникненню від оподаткування, а також мінімізації його наслідків – потребують подальшого ґрунтовного

вивчення. Окрім цього, важливим акцентом у з'ясуванні підстав виникнення досліджуваного явища є риторичне питання: чим насправді є агресивне податкове планування оптимізацією податкових платежів чи фіскальним злочином?

Міжнародні інституції Європейського Союзу визначають досліджуване явище як практику використання лазівок у податковому законодавстві, тобто дотримання норм права у певній мірі, але з порушенням його базових засад [7] з метою уникнення часткової або повної сплати податкових зобов'язань.

Раніше в ЄС були спроби уніфікувати схожі за формою та дещо відмінні за змістовим наповненням явища ухилення від оподаткування та уникнення від сплати податкових платежів, порівнявши одні й інші дії платників до вчинення податкового шахрайства. Позаяк, обидва ці явища призводять до негативних фіскальних наслідків, мінімізації доходів бюджетів та обмежують права громадян, насамперед, стосовно покращення якості життя. Проте така уніфікація спричинила б ще більшу проблему, створюючи негативний потенціал до неприродної деформації фіскального простору, штучної максимізації його асиметрій, підриву соціальної справедливості та обмеження ефективності національних податкових систем. Агресивне податкове планування є формою уникнення від сплати податкового зобов'язання, яка відрізняється від інших фіскальних деліктів, до прикладу, таких як ухилення від сплати податків, податкове шахрайство, які є незаконними, стосуються створення механізмів, що дозволяють приховати або взагалі ігнорувати податкову базу. Водночас АПП відіграє значну роль у посиленні податкової конкуренції в одній юрисдикції з небажаними наслідками для іншої, чим спотворює природний розподіл фінансових ресурсів [7] легалізованим шляхом, з чим складно не погодитися.

Таким чином, ми схилиємося до думки, що агресивне податкове планування (АПП) – це свідоме використання платником податків законодавчо незаперечених, натомість, етично неприйнятних фінансових схем, процесів і стратегій з метою мінімізації податкового зобов'язання, що спричиняє деформацію фіскального простору та гальмує соціально-економічний розвиток

держави загалом. Чим ширший спектр використання схем та методів АПП в економіці, тим складнішим є процес збалансування фіскальних асиметрій та забезпечення рівномірного розвитку регіонів у державі.

Варто підкреслити, що АПП, як комплекс дієвих схем мінімізації податкового зобов'язання, є складним і багатовимірним процесом, який можна окреслити різними способами, відповідно до визначеного контексту у чотирьох взаємодоповнюючих вимірах (рис. 1).

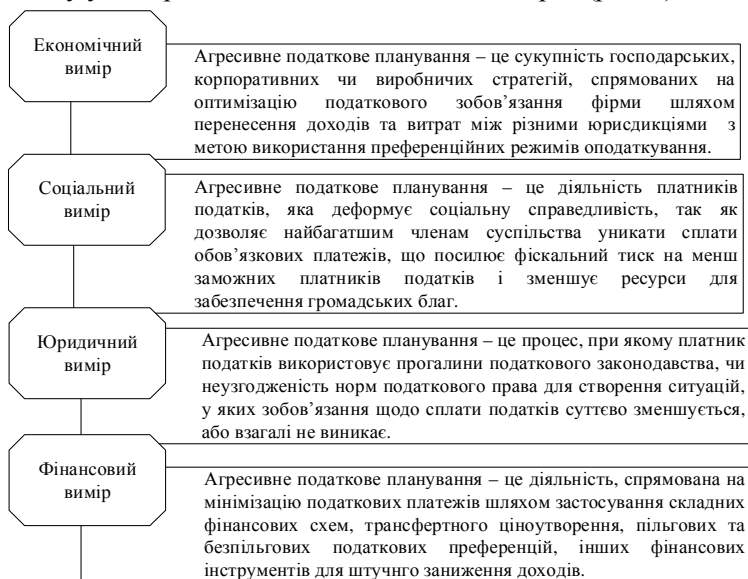


Рис. 1. Дефініція агресивного податкового планування відповідно до визначеного контексту

Джерело: складено авторами.

Як бачимо з рисунка, АПП окреслюється в чотирьох найбільш виразних вимірах, адже з економічної точки зору агресивне податкове планування є процесом, який створює нездорову конкуренцію серед суб'єктів господарювання на внутрішньому ринку, пригнічує конкурентоспроможність вітчизняного бізнесу на міжнародному рівні, а також чинить деструктивний вплив на добросовісних платників, підсилюючи податкове навантаження на них.

Офіційні дані Міністерства економіки України засвідчують чіткі тенденції до зростання тіньового бізнесу (рис. 2) [33].

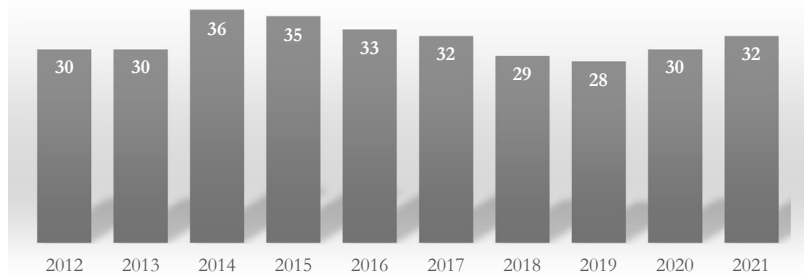


Рис. 2. Динаміка рівня тіньової економіки, в % від обсягу офіційного ВВП з 2012 по 2021 рр.

Примітка: розрахунок рівня тіньової економіки здійснений з використанням удосконалених Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінекономіки від 20.01.2021 № 104.

За попередніми розрахунками експертів, рівень тіньової економіки в Україні у 2021 р. становив 32% від обсягу офіційного ВВП, що на 2% більше за аналогічний показник попереднього, 2020 р. Збільшення рівня тінезації за період з 2019 р. до 2021 р. базується на тлі певних побоювань суб'єктів господарювання й громадян щодо непередбачуваних умов діяльності, зокрема таких, які мали місце під час впровадження протиепідемічних заходів, пов'язаних з коронавірусною пандемією COVID – 19. Під час чого відбулося суттєве подорожчання товарів, сировини, а також виникло значне зростання виробничих затрат.

На сьогоднішній день, враховуючи воєнний стан, статистичні показники з питань сірого сектору економіки не оприлюднені. Проте важко собі уявити, що після розгортання повномасштабної війни в Україні зменшилися тенденції до приховування доходів чи мінімізації податкового зобов'язання тощо. Можна лише передбачити, що тінезація господарської діяльності набуватиме нових форм й наявних критеріїв та методів для оцінки її рівня буде уже недостатньо.

Стосовно соціального виміру, насамперед, варто зазначити, що АПП є типовим порушенням базового принципу соціальної справедливості в оподаткуванні. Його використання формує

нерівномірний розподіл суспільного багатства в державі, що є причиною драстичної соціальної стратифікації та, вочевидь, поляризації суспільства (табл. 1) [31].

Таблиця 1

Розподіл населення за рівнем середньостатистичних еквівалентних загальних доходів населення на одну особу¹

Показники	роки									
Розподіл населення (%) за рівнем середньостатистичних еквівалентних загальних доходів у місяць, грн	2012	2013	2014 ²	2015 ²	2016 ²	2017 ²	2018 ²	2019 ²	2020 ²	2021 ²
до 3000,0 ³	90,6	88,5	87,7	80,2	64,4	36,6	20,9	10,7	8,3	4,5
3000,1–4000,0 ⁴	9,4	11,5	12,3	19,8	35,6	30,8	27,3	19,2	17,8	11,2
4000,1–5000,0 ⁵	...	...	...	...	...	17,8	22,8	20,6	21,6	15,8
5000,1–6000,0 ⁶	...	...	...	...	...	14,8	29,0	16,6	17,6	17,7
6000,1–7000,0	...	...	...	...	...	...	...	10,4	11,5	14,2
7000,1–8000,0	...	...	...	...	...	...	...	7,9	7,9	10,1
8000,1–9000,0	...	...	...	...	...	...	...	4,6	5,1	7,9
9000,1–10000,0	...	...	...	...	...	...	...	3,2	2,8	6,4
10000,1–11000,0	...	...	...	...	...	...	...	2,3	2,2	3,7
11000,1–12000,0	...	...	...	...	...	...	...	1,5	1,8	2,4
понад 12000,0	...	...	...	...	...	...	...	3,0	3,4	6,1

Примітка: 1Починаючи з 2011 р. при розрахунках середньостатистичних показників, а також показників диференціації населення (домогосподарств) за рівнем матеріального добробуту розпочато використання шкали еквівалентності. Для забезпечення співмірності показників динамічних рядів перерахунків здійснювався відповідно од даних за 2010 р. з урахуванням шкали еквівалентності.

²Без урахування частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

³У 2010 та 2011 рр. – понад 1920 грн

⁴У 2012 – 2016 рр. понад 3720 грн, у 2017 та 2018 рр. 3000,1–4080 грн

⁵У 2017 – 2018 рр. 4080,1–5160 грн

⁶У 2017 – 2018 рр. понад 5160,1 грн

Як бачимо з таблиці 1 досить неоднорідний розподіл багатства серед населення України, проте, варто зазначити, що суттєвий вплив у

цьому процесі відігравала до повномасштабного вторгнення інфляція (у табл. 1 дані фіксовані до 2022 р.). Для більшої інформативності, зазначимо, що середньомісячна заробітна плата (рис. 3) в Україні за період найбільшої диверсифікації доходів, починаючи з 2019 р. складала – 9205,19 грн; у 2020 р. – 10340,35 грн; 2021 12993,56 грн, а у 2022 р. він становив 13376,21 грн [27], тоді як мінімальна зарплата (див. рис. 3) станом на 01.01.2019 р. – складала 4 173 грн, на 01.01.2020 р. – 4723 грн, на аналогічний період 2021 р. – 6000 грн, у 2022 р. – 6500 грн, у 2023 р. – 6700 грн та у 2024 р. – 7100 грн [29].

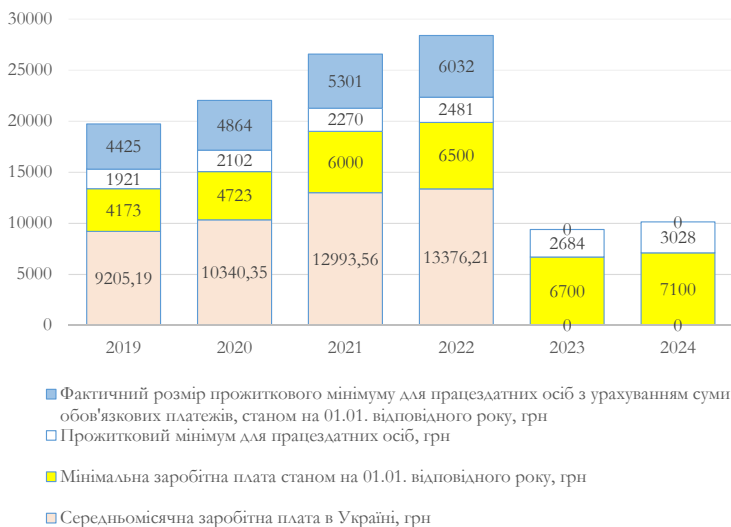


Рис. 3. Динаміка прожиткового мінімуму, фактичного прожиткового мінімуму, середньомісячної та мінімальної заробітних плат в Україні з 2019 – 2024 рр.

Примітка: 2023 – 2024 рр. брак даних з середньомісячної заробітної плати в Україні. Дані не оприлюднюються під час воєнного стану.

Джерело: складено автором на основі [27; 29; 30].

Якщо вивчати наявні показники (див. рис. 3), повертаючись до таблиці 1, можна зауважити, що середньостатистичний еквівалент доходів, який стартує з 12000 грн, – визначає категорію заможних осіб в Україні. Водночас, для порівняльного аналізу, варто зазначити, що у 2019 р. середньомісячний заробіток українця складав 77% від суми

12000 грн, 2020 р. – 86% від цієї ж суми доходів, а в 2021 р. та 2022 р. – середньомісячний дохід перевищував окреслену суму в 12000 грн на 8% (склав 108%) та 11% (склав 111%) відповідно. Побіжно, мінімальна заробітна плата, яка у 2019 р. зафіксувалася у 34,8% граничної (початкової) межі середньостатистичних еквівалентних загальних доходів українця, сума якого становить 12000 грн; у 2020 р. – цей розрахунок склав 39,4%, 2021 р. – 50% суми середньомісячного доходу в 12000 грн; 2022 р., 2023 р. та у 2024 р. – мінімальна заробітна плата становила 54%, 56% та 60% відповідно.

Чи насправді українці є достатньо багатими, а їхня схильність до приховування доходів – є непоборною національною рисою, що характеризує «українську захланність», яка ніяк не вписується у межі демократичних високорозвинутих суспільств? Мабуть можна було б це стверджувати, якби не питання якості наповнення споживчого кошика. З року в рік якісний і кількісний склад товарів, які входять до цього переліку не перестають дивувати, адже розрахунок споживчого кошика в Україні здійснюється на підставі фінансових можливостей держави, а не потреб її громадян. Таким чином, сформувалися різні методики розрахунку прожиткового мінімуму: одна з яких зафіксована у Законі України «Про Державний бюджет України» [28] на відповідний рік, а інша – обчислюється Міністерством соціальної політики з метою моніторингу рівня якості життя населення [29].

Водночас, варто зауважити про суттєве скорочення купівельної спроможності населення – суми грошових ресурсів, у тому числі заощаджень, за яку мешканці держави можуть придбати необхідні товари й послуги (рис. 4).

Світовий банк визначив, що внутрішній валовий продукт на одну особу в Україні склав 16231,34 дол. США у 2023 р. з урахуванням паритету купівельної спроможності, що становить 91% середнього світового показника [9]. Поряд з цим, до повномасштабної інвазії росії в Україну, індекс Джині, який характеризує нерівність розподілу доходів, зафіксував нашу державу серед групи країн з найнижчим соціально-економічним розвитком (рис. 5) [2].

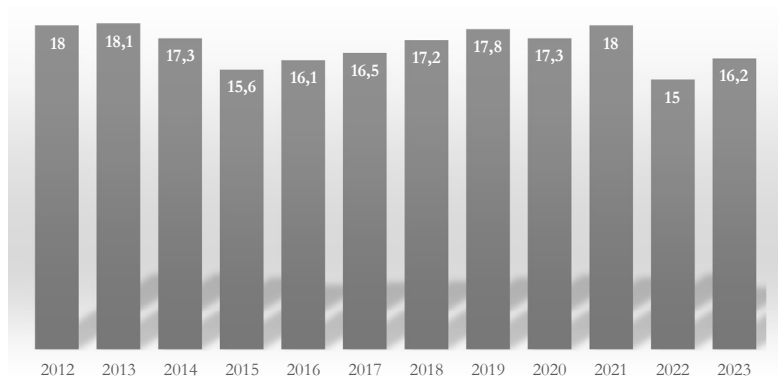


Рис. 4. Динаміка валового внутрішнього продукту на одну особу в Україні за період з 2012 – 2023 рр., тис. дол. США

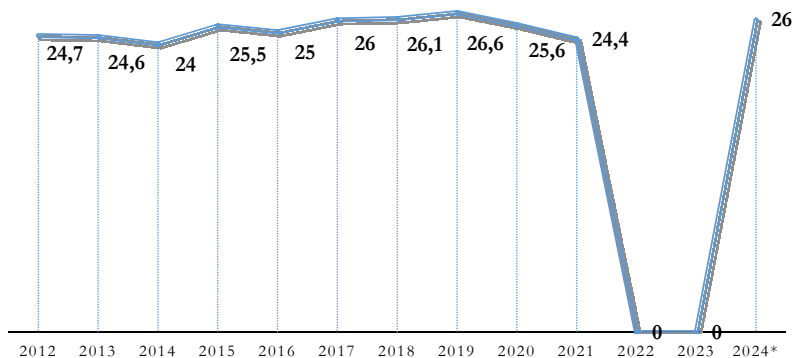


Рис. 5. Динаміка індексу Джині в Україні з 2012 – 2024 рр.

Примітка: * прогнозований показник

Водночас, за оцінками експертів, треба зазначити, що офіційні статистичні дані стосовно диференціації життєвого рівня населення в Україні не враховують значної тінезації доходів, яка переважно стосується груп населення з вищими доходами [20]. До того ж, статистика купівельної спроможності домогосподарств в Україні фіксує збільшення кількості одиниць, які впродовж перебігу воєнного стану не можуть придбати собі навіть товари першої необхідності, а це означає їх перебування на межі бідності [19].

Юридичний вимір визначає правові колізії та недосконалості податкового законодавства, до них зараховуються податкові преференції, за рахунок яких платник податків може значно зменшити або взагалі знехтувати своє податкове зобов'язання. Чинне законодавство перевантажене десятками податкових пільг, впроваджених для галузей народного господарства, окремих платників податків чи постачання певних видів товарів, через які держбюджет щороку недоотримує значні суми фінансового ресурсу.

Останні роки податкові пільги встановлювались державою відповідно до певних кризових ситуацій, таких як коронавірусна пандемія чи російська агресія проти України, також за рахунок податкових преференцій держава створювала привабливе середовище для залучення інвесторів. Загалом кількість впроваджених та скасованих податкових пільг щороку змінюється. Так, станом на 28.06.2024 р. за Довідником пільг, №124/1 [16] та Довідником №124/2 [17] у чинній податковій системі нараховується 65 пільг з податку на прибуток підприємств, з яких 30 – пільги, що є втратами доходів бюджету; 109 пільг з податку на додану вартість, при чому 40 з них кваліфікуються фінансовими втратами бюджету; пільги з акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), яких у збірнику зазначено 35, а 9 з них відносяться до бюджетних втрат. Також у відповідних збірниках зафіксовано 26 пільг плати за землею, 2 пільги – з податку на нерухомість і 2 пільги – з категорії місцевих податків та зборів [18]. Крім того, до вже відомих інструментів агресивного податкового планування можна віднести офшорні юрисдикції, податкові гавані, вільні економічні зони, спеціальні економічні зони, технопарки тощо, які несуть місію залучення капіталовкладень розвитку депресивних, малонаселених або ушкоджених територій. Натомість, часто стають місцем переховування капіталів, або частиною податкових стратегій недоброчесних платників податків з метою відшкодування ПДВ, несплати податку на прибуток чи податку на доходи фізичних осіб і т.д.

Фінансовий вимір АПП виявляється суттєвими втратами бюджетів різних рівнів. Використання недоброчесних фінансових схем щодо сплати податкових зобов'язань зумовлює жорстку

фіскальну політику в державі, відтак, уряди змушені, насамперед, мінімізувати витрати, які зазвичай забезпечують соціальні програми для населення. Під час війни, яка сьогодні триває в Україні, такі дії держави подвоюють відповідні наслідки. Ці наслідки, у майбутньому, можуть вкрай негативно позначитися не лише на політичну перспективу правлячої партії чи коаліції, але й суттєво переформатувати розподіл податкового тягаря на платників. Таким чином, нівелюється принцип соціальної справедливості, оскільки заможні платники і багаті корпорації, за таких умов, мають значний вплив на прийняття владними структурами управлінських рішень у державному секторі. Натомість, платники податків, які працюють за прозорими фіскальними правилами, отримують більше податкове навантаження. Найчастіше, протистояти такого роду фіскальним асиметриям доводиться малому та середньому бізнесу, що безумовно спричинює скорочення інвестиційних проєктів (інвестори побоюються ризиків щодо банкрутства тої чи іншої компанії, чи фірми), пригнічує інноваційний розвиток (малий і середній бізнес є більш відкритими до впровадження новітніх технологій, програм, механізмів, навіть у випадку, коли держава не здатна фіскально заохочувати такі процеси), знижує платоспроможність громадян (адже так званий «білий бізнес» не в змозі протистояти зарплатам у конвертах, особливо, якщо компанія знаходиться на стадії розвитку, або є новоствореною). Таким чином, агресивне податкове планування гальмує економічний розвиток держави та її регіонів, негативно впливає на соціальну підтримку держави та погіршує якість життя громадян. Фінансовий вимір характеризує відповідні механізми, що з одного боку спричиняють суттєві втрати бюджетів різних рівнів, а з іншого – формують легалізовані неоподатковані доходи окремих платників податків.

Суми коштів, втрачених бюджетом через впровадження пільгових податкових преференцій, налічують мільярди гривень у рік. Експертами розраховано на скільки б зросли доходи бюджету, якщо б держава скасувала усі пільги (рис. 6) [11].

Зауважимо, що найсуттєвіші втрати державного бюджету, внаслідок запровадження податкових пільг, припадають на митні

платежі та ПДВ. Стосовно місцевих бюджетів – найбільше втрат дохідна частина бюджету отримує з майнових податків. Також варто зазначити, що митні преференції значно перевищили втрати від ПДВ (внутрішнього) та податку на прибуток (рис. 7) і це зумовлено тим, що велика частка імпорту (військового спорядження, медикаментів, харчів, енергетичне обладнання та ін. товарів), який країна потребувала для фронту, надходили до України на пільгових умовах.

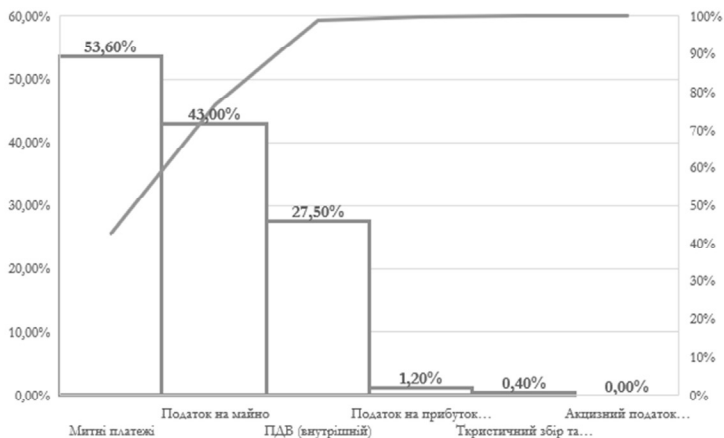


Рис. 6. Частка ймовірних донрахувань до бюджетів України у 2022 р., на які могли б збільшитися податкові надходження у розрізі окремих податків, при умові скасування пільг

Крім цього, варто зазначити, що податкові преференції – це інструменти податкової системи, завдяки яким, при ефективному, професійному менеджменті, держава створює дієві механізми для перерозподілу фіскальних асиметрій, мотивує до ділової активності малий та середній бізнес, створює сприятливий клімат для інвестування та покращує якість життя громадян. Водночас, використання преференцій як інструментів уникнення від сплати податків в Україні загалом не дуже відрізняється від інших країн. До стандартного набору, зокрема, входять [12]:

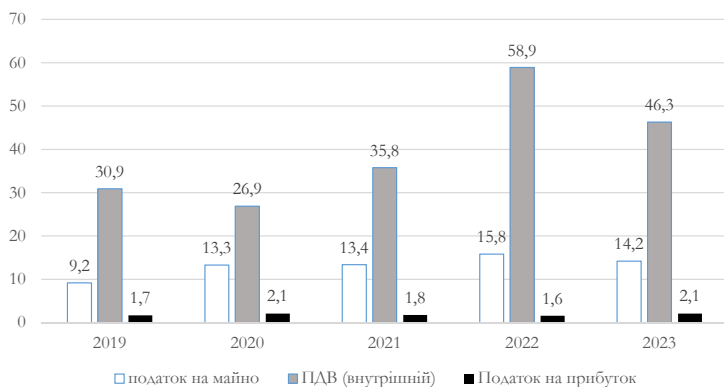


Рис. 7. Динаміка обсягів коштів недоотриманих бюджетами України внаслідок наявності податкових пільг у 2019 – 2023 рр.

1. Порушення митних правил і контрабанда:

- маніпуляції з митною вартістю товарів;
- перерваний транзит;
- схеми за допомогою поштових пересилань;
- пряма контрабанда.

2. Розкрадання податку на додану вартість (ПДВ):

- незаконне відшкодування з бюджету під час експорту;
- фіктивне підприємництво – зокрема «карусельні» схеми;
- підміна товару тощо.

Водночас, до переліку цих інструментів треба додати контрафакт, механізми переміщення прибутку до офшорних юрисдикцій, схеми тіньового ринку оренди землі, необліковані заробітні плати, так звані «виплати в конвертах», викривлення бази оподаткування (приховування обсягів реалізації продукції), зловживання податковими преференціями (пільговими і безпільговими) тощо, нелегальне підприємництво, а також індивідуальна господарська діяльність без реєстрації [22].

Також, варто зазначити, що при формуванні заходів протидії АПП, недобросовісні платники податків використовують фіскальні інструменти, впроваджені державою для підтримки найбільш вразливих груп платників, стратегічно важливих галузей народного господарства,

активації ділової активності суб'єктів господарювання для власного збагачення шляхом мінімізації податкових зобов'язань. Відтак, податковий тягар переміщується на тих платників, які не створюють прецедентів щодо поширення АПП. Таким чином, застосування системи відповідних заходів протидії з певними правовими недоліками буде мотивувати недоброчесних платників податків до переходу на інші, більш дієві способи мінімізації обов'язкових платежів. Саме тому треба окреслити, що система протидії схемам агресивному податковому плануванню не може бути дієвою без якісного податкового комплаєнсу, аудиту, ідентифікації та протидії як на глобальному, так і на локальному (державному) рівнях.

Також варто акцентувати увагу, на здійсненні якісного фіскального моніторингу, що має базуватися на опрацьованих, науково обґрунтованих індикаторах АПП, властивих як вітчизняному, так і міжнародному законодавству. Таким чином, у фіскальній практиці формування дієвих механізмів щодо заходів протидії АПП, важливим є правильне визначення наявних, а також і ймовірних ризиків, пов'язаних з мінімізацією податкового зобов'язання й згрупованих відповідно до правової класифікації.

Міжнародними експертами серед основних індикаторів АПП визначено наступні показники [6; 8]:

- питома вага прямих іноземних інвестицій у ВВП країни є надто високою;

- різниця між нормою прибутку компанії порівняно з ефективною ставкою оподаткування;

- різниця між нормою прибутку в низькоподаткових юрисдикціях та в інших державах, у яких функціонує ТНК (транснаціональна компанія);

- ефективні ставки оподаткування афілійованих структур великих ТНК порівняно з суб'єктами господарювання, які не належать до ТНК, але мають схожі показники;

- концентрація високого рівня надходжень роялті порівняно з витратами на наукову, науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність компанії;

- співвідношення витрат на виплату процентів з доходами в афілійованих структурах ТНК в юрисдикціях з високим рівнем оподаткування.

Отож, підсумовуючи вищезазначену інформацію, необхідно зазначити, що протидія АПП потребує комплексного підходу у визначенні відповідних заходів у межах відповідного виміру:

Економічний вимір:

- запровадження мінімальної ставки податку на прибуток підприємств для транснаціональних корпорацій, що зменшує, або взагалі заперечує потребу переміщення прибутків до юрисдикцій з низькими податками;

- запровадження податку на виведений капітал, який обговорювався довгий час у вітчизняних експертних колах проте так і не був введений у чинну систему оподаткування, що дозволяло б знизити податкове навантаження, зокрема на реальний сектор економіки, стимулювало б реінвестування прибутку в розвиток бізнесу, а також створювало б привабливий клімат для міжнародних інвесторів;

- формування прозорих та дієвих правил оподаткування цифрового сектору економіки, зокрема для ІТ компаній, які отримують прибуток у різних країнах без фізичної їх присутності;

- напрацювання й формування стратегії розвитку національної податкової системи, яка б базувалася на засадах прозорості, конкурентоспроможності та соціально-економічної справедливості терміном на 30-40 чи, навіть 50 років, у якій кінцеві цілі були б чітко окресленими й незмінними, впродовж усього періоду її актуальності, безвідносно до різноманітних політичних, чи виборчих процесів, як це зазвичай відбувається у нашій державі.

Соціальний вимір:

- підвищення громадської поінформованості, фіскальної освіченості й податкової культури в платників податків та працівників фіскальних органів, для відновлення й покращення комінікаційної взаємодії на засадах партнерських відносин;

- здійснення просвітницької роботи серед населення щодо негативного впливу агресивного податкового планування на економічний розвиток держави та ресурсне забезпечення соціальних програм;

- налагодження партнерських відносин й співпраці з громадськими неурядовими організаціями задля здійснення моніторингу та виявлення випадків агресивного податкового планування;

—інтегрування тем податкової етики та соціальної відповідальності у навчальні програми освітніх закладів для формування позитивної фіскальної свідомості у дітей, молоді та юнацтва, що сприятиме вихованню добросовісних платників податків.

Юридичний вимір:

—здійснення якісної аналітичної оцінки чинного податкового законодавства з метою виявлення фіскальних колізій та неузгодженостей, які спричиняють появу можливостей для агресивного податкового планування у платників податків;

—накладження взаємодії України з країнами-партнерами для участі міжнародних угодах та комунікаційно-інформативних обмінах між фіскальними органами різних країн на паритетних умовах з метою виявлення та забезпечення протидії агресивному податковому плануванню;

—формування і подання електронної звітності щодо декларування особистих доходів і майна для осіб, які займають керівні посади, є власниками (співвласниками), або засновниками (співзасновниками) компаній, фірм установ чи організацій різних форм власності, зокрема органів законодавчої та виконавчої влади, що сприятиме створенню довірливих стосунків влади та громадян;

—посилення заходів контролю й покращення організації обліково-перевірочної роботи фіскальних органів, запровадження дієвих санкцій щодо відповідальності за участь у схемах і механізмах агресивного податкового планування.

Фінансовий вимір:

—забезпечення цифровізації обміну фінансово-аналітичною інформацією із відповідною якістю контрольних процедур й механізмів її захисту з метою виявлення прихованих доходів та активів недобросовісних платників;

—максимізація безготівкових розрахунків для забезпечення кращого контролю за фінансовими операціями;

—впровадження обов'язкової фінансової звітності для суб'єктів господарювання як у межах тих юрисдикцій, де вони здійснюють свою ділову активність.

Ефективна протидія агресивному податковому плануванню потребує узгоджених дій на різних рівнях у розрізі запропонованих вимірів. Платники податків, які активно застосовують агресивні податкові стратегії, рано чи пізно зіштовхнуться з репутаційними ризиками, що у кінцевому результаті негативно позначиться на їхній господарській діяльності. Громадська думка, або опінія партнерів може негативно позначитися на перспективі розвитку будь-яких суб'єктів господарювання, які уникають оподаткування, що побіжно впливатиме на їхню формування їхніх клієнтських баз, потенційних акціонерів та інвесторів тощо. Поєднання ефективних економічних, соціальних, юридичних та фінансових заходів дасть можливість сформувати стабільну, прозору та якісну податкову систему, на загальноприйнятих принципах рівності, фіскальної достатності, соціальної справедливості, яка сприятиме розвитку економіки, підвищенню довіри до державних інститутів й покращенню добробуту громадян.

Література

1. Directives Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. *Official Journal of the European Union*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164>
2. Gini index score of Ukraine from 2004 to 2020. Economy & Politics. Economy. Statista. URL: <https://www.statista.com/statistics/873374/gini-index-score-of-ukraine/>; Socioeconomic Indicators – Ukraine. Market Insights. Global Indicators. . Statista. URL: <https://www.statista.com/outlook/co/socioeconomic-indicators/ukraine>
3. Guiaș E. G., hăineală C.M. *The avoidance and tax evasion in UE: trends and effects*. The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences, Tom XXX, 2nd Issue, 2021. URL: https://www.researchgate.net/publication/358219459_TAX_AVOIDANCE_AND_TAX_EVASION_IN_EU_TRENDS_AND_EFFECTS
4. Hybka M. M. *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*. Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział

- Ekonomii. S. 115-128. URL: <https://econjournals.sgh.waw.pl/kwes/article/view/399/354>.
5. Kurzac M. Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających. *Studia Prawno-ekonomiczne*, t. CV, 2017. URL: <https://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-b23d0373-f073-4e09-9926-b2e8c8c1a611>
 6. Lupu M. Transfer Pricing in the Post-BEPS Era: the BEPS Package, as a Tool in Helping Tax Authorities Prevent Aggressive Tax Optimization in a Specific Sector. Case Study: the IT Industry in Romania. DOI: <https://doi.org/10.2478/picbe-2024-0012>. URL: <https://sciendo.com/article/10.2478/picbe-2024-0012>
 7. Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans. Briefing: Next Generation EU (NGEU) delivery Sectoral focus. European Union, 2023. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/745704/EPRS_BRI\(2023\)745704_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/745704/EPRS_BRI(2023)745704_EN.pdf)
 8. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241343-en.pdf?expires=1720283761&id=id&accname=guest&checksum=5279ADC44E2E311B823FAC2B44334351>
 9. Ukraine GDP per capita PPP. Trading Economics. URL: <https://tradingeconomics.com/ukraine/gdp-per-capita-ppp>
 10. Брехов С., Проскура К., Сушкова О. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування. Економічний аналіз. 2017. Том 27. № 1. С. 107 – 119.
 11. Винокуров Я. Десятки мільярдів повз касу. Кому і як держава роздає податкові пільги. Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/06/20/701342/>
 12. Гетман Г., Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. Київ, 2019. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf
 13. Головашевич О. Співвідношення понять «агресивне податкове планування» та «ухилення від сплати податків» у контексті

- світової практики уникнення подвійного оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 5. С. 243 – 245. URL: http://lsej.org.ua/5_2020/61.pdf
14. Головка В. В. Збройна агресія російської федерації проти України. Енциклопедія історії України: Додатковий том. Кн. 1: А–Я/редкол.: В. А. Смолій (голова) та ін. НАН України. Інститут історії України. Київ: в-во «Наукова думка», 2021. 773 с. URL: http://www.history.org.ua/?termin=zbrojna_agresija_rosijskoji_federatsiji_proty_ukrajiny (останній перегляд: 11.07.2024)
 15. Греца Я. Правова характеристика агресивного податкового планування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія Право. 2023. Випуск 75. Частина 1. С. 228-233. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2023/03/39-1.pdf>
 16. Довідник № 124/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 28.06.2024. Державна податкова служба України. Liga 360. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DPA2771>
 17. Довідник № 124/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 28.06.2024. Державна податкова служба України. Liga 360. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DPA2772>
 18. Довідники пільг. Довідники. Реєстри. Переліки. Державні сайти України. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>
 19. Інфляційний звіт (жовтень 2023 р). Національний банк України. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/IR_2023-Q4.pdf?v=7
 20. Качинський А. Б. Індикатори національної безпеки: визначення та застосування їх граничних значень : монографія. Київ : НІСД, 2013. 104 с. URL: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2013-11/Kachunckuy_mon-e08dc.pdf
 21. Коронавірусна хвороба 2019 (COVID-19). Державний експертний центр МОЗ України. URL: <https://www.dec.gov.ua/mtd/koronavirusna-hvoroba-2019-covid-19/>
 22. Крисоватий А., Василевська Г. Новітня парадигма преференційного оподаткування : монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.

23. Крисоватий А. Воєнні реалії фінансового простору публічних фінансів України. Світ фінансів. 2023. № 1 (74). С. 8–30.
24. Непочатенко О., Бечко П., Бечко В., Пташник С. Агресивне податкове планування. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва / редкол.: О. О. Непочатенко (відп. ред.) та ін. Умань : Редакційно-видавничий відділ Уманського НУС, 2021. Вип. 98. Ч. 2 : Економічні науки. С. 57–68. URL: <https://lib.udau.edu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/6cd16571-15b3-4eec-942e-7e0f1924cd08/content>
25. Огренич Ю. О. Податкове планування як засіб оптимізації податкового навантаження підприємств України. *Підприємство та логістика в умовах сучасних викликів*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль: Університетська думка, 2022. С. 58–62. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45820/1/Юлія%20Огренич.pdf>
26. Оліховська М., Оліховський В. Концепція податкового планування в системі менеджменту організацій. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Випуск 6(11). С. 248 – 252. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/6_11_uk/46.pdf
27. Показник середньої заробітної плати за відповідний рік. Інформаційна сторінка вебпорталу ПФУ. Дані про розмір середньої заробітної плати для обчислення пенсії (за відповідний рік). URL: <https://www.pfu.gov.ua/statystyka/pokazniki-serednoyi-zarobitnoyi-plat/arhiv-zapitannya-vidpovidi-peremishhenim-pokazniki-serednoyi-zarobitnoyi-plat/>
28. Про Державний бюджет України на 2024 рік: Закон України від 09.11.2023 р. № 3460-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>
29. Розміри мінімальної заробітної плати. Дебет-Кредит. URL: <https://services.dtkr.ua/catalogues/indexes/2-rozmiri-minimalnoyi-zarobitnoyi-plati>
30. Фактичний розмір прожиткового мінімуму у 2015-2022 роках. Міністерство соціальної політики України. URL: <https://www.msp.gov.ua/news/12286.html>

31. Розподіл населення за рівнем середньодушових еквівалентних загальних доходів (2005 – 2021). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/gdvdg/rzd/arh_rzd_u.htm
32. Скакун О. Сутність агресивного податкового планування та його наслідки. *Економіка та суспільство*. 2021. Випуск 31. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/676/649>
33. Тіньова економіка: загальні тенденції : аналітична записка. Міністерство економіки України, 2022 р. URL: <https://www.me.gov.ua/documents/download?id=74e86de5-126a-4849-94d5-7d4ea048e4b8>
34. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). ККУ ст. 212. від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: https://kodeksy.com.ua/kriminal_nij_kodeks_ukraini/statja-212.htm