

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

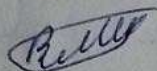
на тему: Типові схеми ухилення від оподаткування та механізми їх
виявлення

(схеми ухилення від оподаткування)

Здобувача вищої освіти другого
(магістерського) рівня

II курсу, групи ОМА-21-3

спеціальності 071 «Облік і підпис здобувача вищої освіти
оподаткування»; освітня програма
«Державний аудит; судово-
економічна експертиза у фінансових
розслідуваннях»

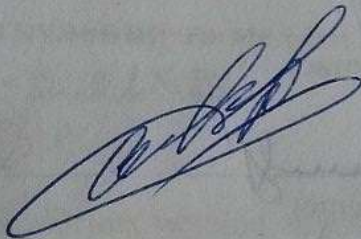


Максакова Вадима

Олександровича

Ім'я та прізвище здобувача вищої осві

Науковий керівник



Салямон-Міхеева К. Д.

Гарант освітньо-
професійної програми



Лісовий А.В.

Допущено до захисту за рішенням кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу
протокол від «15» 01 2023 № 6/2

Завідувач кафедри



А.В ЛІСОВИЙ, д.е.н.,
професор

Реєстрація № 8 25.01.23 Меленко
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 25.01.23
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 71141C 08.02.23
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: (підпис) Суворова О.У.
(ініціали, ПІБ)

Члени комісії:
(підпис) Лисовий А.В.
(ініціали, ПІБ)
(підпис) Ганасюк О.В.
(ініціали, ПІБ)
(підпис) Редчук О.Ф.
(ініціали, ПІБ)

Бланк оцінювання випускної роботи

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	20		19.12.22
Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	4		19.12.22
Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	3		19.12.22
Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	35		19.12.22

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
Доповідь	від 0 до 10	10		
Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	21		
Апробація	від 0 до 10			
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	36		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	71		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
71	C	4	08.02.23	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	EX	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

	Стор.
Вступ	5
Розділ 1. Теоретичні основи типових схем ухилення від оподаткування та механізму їх виявлення	8
1.1. Поняття ухилення від оподаткування та значення механізму їх виявлення	8
1.2. Загальна характеристика діяльності ДПС України	13
Розділ 2. Діючі схеми ухилення від оподаткування та механізм їх виявлення	21
2.1. Ухилення від сплати податків за допомогою офшорних схем	21
2.2. Ухилення від сплати ПДВ та механізм відпрацювання податкових ризиків	29
2.3. Ухилення від сплати податків за допомогою інших схем	41
Розділ 3. Удосконалення діючого механізму виявлення типових схем ухилення від оподаткування	48
Висновки	59
Список використаних джерел	63
Додатки	69

ВСТУП

Для сучасної економіки головну роль відіграють податки. Вони, за своєю природою, зменшують прибутки. Саме через це і виникає конфлікт між суб'єктами господарювання та органами державної влади: перші уникають сплати податків, намагаючись максимізувати власні прибутки; останні – змінюють податкове законодавство задля виведення податкових надходжень на адекватний рівень.

Ухилення від оподаткування є явищем досить давнім та розповсюдженим і тому притаманним будь-якому суспільству. Впевнено можна стверджувати, що поки в нашому світі існує таке поняття як податкова система, поки держави будуть стягувати з фізичних та юридичних осіб різного роду податки, завжди знайдуться незгодні, котрі прагнуть зберегти свій прибуток та залишити державний бюджет осторонь.

У економічній науці аналізу ухилення від сплати податків присвячені роботи провідних зарубіжних та вітчизняних науковців. У зарубіжній економічній літературі слід назвати роботи Адама Сміта, Вільяма Петті, Мертона Міллера, Альфреда Маршалла, Джозефа Стігліца, Ентоні Аткинсона та ін. Серед українських учених вартими уваги є праці С. С. Брехова, В. Вишневецького, А. Веткіна, К.Добрєва, Є. Курілова, В. Мельника Н. Ларіонова, В. Опаріна та ін.

Для деяких вчених, викладачів та виконавчих директорів, не говорячи вже про пересічних громадян, податкова система здається досить складною, непрозорою і неясною темою. Але, саме податкові міркування, на сьогоднішній день, лежать в основі прийняття глобальних рішень міжнародними корпораціями стосовно інвестицій і глобальних операцій. Підприємства з року в рік продовжують використовувати все нові лазівки в законодавстві, переміщують неоподаткований прибуток та фінанси з однієї країни в іншу, зменшуючи саме таким чином податкові надходження державного бюджету, що в результаті значно загострює проблему бюджетного дефіциту.

Все перераховане чинить величезний негативний вплив на суспільство, спотворюючи нормальні взаємовідносини між державою та бізнесом й громадянами. Саме тому, проблема ухилення від сплати податків є досить актуальною як у світі, так і в Україні, а тому потребує детального вивчення та пошуку оптимальних заходів, націлених на її вирішення.

Метою даної роботи є з'ясування сучасних методів, причин та наслідків ухилення від сплати податків, виявлення типових схем ухилення від оподаткування, оцінка масштабів даного явища та надання пропозицій, щодо вдосконалення механізму їх виявлення.

Виходячи з мети дослідження, в роботі поставлені наступні завдання:

- дослідити поняття ухилення від оподаткування та значення механізму їх виявлення;
- дати загальну характеристику діяльності ДПС України;
- визначити діючі схеми ухилення від оподаткування та механізм їх виявлення;
- охарактеризувати ухилення від сплати податків за допомогою офшорних схем, його причини та наслідки;
- оцінити інструменти ухилення від сплати ПДВ та механізм відпрацювання податкових ризиків;
- проаналізувати ухилення від сплати податків за допомогою інших схем;
- надати пропозиції з удосконалення діючого механізму виявлення типових схем ухилення від оподаткування.

Об'єктом дослідження є відносини, що виникають між платниками податків та державою з приводу сплати податків.

Предметом дослідження є типові схеми ухилення від сплати податків та механізми їх виявлення.

Методи дослідження. Для досягнення мети в ході написання даної роботи було використано наукові методи дослідження такі як: теоретичного узагальнення і порівняння; методи системно-структурного аналізу;

статистичного і порівняльного аналізу; методи експертних оцінок; а також метод кореляційно-регресійного аналізу.

Інформаційною базою дослідження виступають нормативно-правові та законодавчі акти з оподаткування юридичних та фізичних осіб, офіційні статистичні матеріали та звіти органів державної влади, а також праці українських та зарубіжних науковців і практиків.

З бази практики - Державної податкової служби України – було зібрано та проаналізовано матеріали для вивчення типових схем ухилення від оподаткування.

Практична значимість роботи. Результати даного дослідження можуть бути використані для цілей подальшого, більш поглибленого, пізнання даної теми та зосередження уваги до проблеми ухилення від сплати податків, через яку Україна щороку втрачає мільярди доларів, які могли б піти на розвиток таких напрямків як освіта та наука, охорона здоров'я та навколишнього середовища, тощо. Також в кінці даного дослідження узагальнено авторські пропозиції та рекомендації щодо боротьби з даним явищем.

Структура роботи. Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТИПОВИХ СХЕМ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА МЕХАНІЗМУ ЇХ ВИЯВЛЕННЯ.

1.1. Поняття ухилення від оподаткування та значення механізму їх виявлення

Проблеми ухилення від сплати податків є однією із головних причин не прийняття України в Європейській простір. В сучасному середовищі виникають все нові схеми ухилення від оподаткування. Значна частка суб'єктів господарської діяльності вважає ухилення від оподаткування за норму. Вони отримують кошти для ведення бізнесу і неформального вирішення нагальних виробничих і соціальних проблем у специфічних для України умовах нерозвинутості демократичних інститутів і розквіту корупції. Але саме такі корупційні схеми приводять до розвитку ряду негативних тенденцій в економіці і соціальній сфері: постійне зростання корупції, гальмування інноваційного розвитку, недостатнього фінансування суспільного сектору господарства, погіршення інвестиційного клімату тощо.

Кожна країна має відмінності в ухиленні від оподаткування залежно від положень чинного національного податкового законодавства, але можна виділити основні універсальні способи зниження як податкового зобов'язання, так і безпосередньо податків [1]:

- застосування офшорних схем;
- неправомірне застосування механізму бюджетного відшкодування ПДВ;
- перевтілення доходу в капітал чи прибуток на капітал шляхом використання механізму виплати дивідендів;
- застосування юридично оформленої спільної власності на паритетних засадах щодо активів чи доходів, які можуть бути передані особі, яка користується звільненням від податків чи оподатковується за нижчими ставками;

оплата товарів чи послуг з вигодою для виробника у формі позик, частіш за все безпроцентних;

переведення капіталу компанії у форму позик, завдяки чому оподаткування стає менш обтяжливим [1].

Уникнення податків та ухилення від їх сплати виникло з появою самих податків. Сутність цього явища зводиться до мінімізації податкових зобов'язань шляхом використання різних схем та методів. Податки є еквівалентними платежами громадян в обмін на суспільні блага, що надає їм держава, виконуючи свої функції, а за формою прояву - відносинами привласнення державою частини індивідуальних та корпоративних доходів, відчужених і вилучених у платників на основі примусу, що в правових державах здійснюється на підставі закону [1].

Розглянемо терміни «уникнення податків» та «ухилення від сплати податків». Знаходимо, що в Оксфордському толковому словнику уникнення податків розглядається як таке що є наслідком мінімізації податкових зобов'язань законним шляхом з використанням податкових лазівок [2, с. 413-414]. Тоді як, ухилення трактується як приховування податкової бази і/або надання в податкові органи завідомо хибної інформації [2, с. 413-414]

Дж. Стігліц, також ці поняття трактує аналогічно, тобто під уникненням податків розуміємо використання певних положень податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, а під ухиленням - незаконний відхід від сплати податків [3, с. 703].

В Українській економічній енциклопедії [4, с. 778, 779] під ухиленням від сплати податків, згідно з вищезазначеним джерелом, слід розуміти сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування.

Цікавим є той факт, що крім цих термінів, деякі науковці виділяють і інші близькі за значенням до «ухилення» та «уникнення». В міжнародному оподаткуванні застосовується термін «податкове планування» ("tax planning"). При цьому представники юридичної науки [4, с. 52-53] частіше використовують саме цей термін. На думку науковців, податкове планування - це законний спосіб обходу податків з використанням наданих законом пільг і можливостей скорочення

податкових зобов'язань. Ухилення - це використання заборонених законом методів (податкове правопорушення). Вище перераховане доводить, що саме незаконність зменшення зобов'язань дозволяє розділити поняття "податкове планування" і "ухилення".

Таким чином, існують різні погляди в розумінні і трактуванні всіх цих термінів. Частина науковців вважають, що ці поняття подібні і під "податковим плануванням" розуміють те ж саме що і "уникнення". Інші ж науковці розрізняють ці терміни. На нашу думку, найбільш точно дані терміни наведені у фінансовій науці, оскільки, якщо застосовувати юридичну термінологію, то залишається не зрозумілим, чим законний "обхід" відрізняється від "податкового планування", а незаконний від "ухилення". Тому на нашу думку варто використовувати думку авторів В.Вишневського і А.Веткіним [4], які розрізняють терміни "ухилення" і "уникнення" і вважають їх двома необхідними і основними складовими поняття "відхід" від сплати податків. Саме вони, на нашу думку, дали найбільш ґрунтовне визначення термінам "уникнення" і "ухилення" і розуміють під уникненням від сплати податків - діяльність господарюючих суб'єктів, направлену на мінімізацію податкових зобов'язань всіма допустимими законом способами: використання податкових пільг, в тому числі зміни податкового режиму в залежності від територіальної належності, найрізноманітніші організаційно-правові форми ведення бізнесу і форми угод, вибір раціональної облікової політики, найбільш вигідне з податкової точки зору розміщення прибутку і активів, використання недовіків у законодавстві і навіть припинення легальної підприємницької діяльності, переведення її в сферу неформальної економічної активності, якщо така не потребує відповідно до закону сплати податків [4].

Наприклад, за економічним змістом ухилення від оподаткування – процес уникнення податкових платежів конкретними платниками податків [5, с. 204].

Питанням фіскальної термінології не завжди відводилося належне місце як при проектуванні законодавства, так і при спілкуванні службовців з платниками та наданні офіційних пояснень позиції контролюючих органів [6, с. 77]. Саме тому, відсутність єдиного, уніфікованого підходу до трактування такої

економічної категорії як «ухилення від сплати податків» зумовлює необхідність переглянути існуючі в юридичній та економічній наукових літературах різні точки зору щодо досліджуваної проблематики.

Можна виділити основні підходи до трактування ухилення та уникнення від оподаткування, що зазначено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Основні підходи до трактування ухилення та уникнення від сплати податків

Автори	Поняття «уникнення від сплати податків»	Поняття «ухилення від сплати податків»
С. О. Баранов	«Мінімізація податкових зобов'язань шляхом використання прогалин, суперечностей нормативно-правових актів»	«Незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податками»
Г. М. Білецька	«Законна мінімізація податкових платежів шляхом податкового планування, розроблення грамотної податково-облікової політики, застосування податкових пільг тощо»	«Свідоме, нелегальне та, відповідно, кримінально каране діяння, що має на меті зменшення платником податків своїх податкових зобов'язань»
В. П. Вишневський, А.С. Веткін	«Діяльність суб'єктів господарювання, направлена на зменшення податкових зобов'язань всіма допустимими законом способами»	«Протиправні дії, націлені на зменшення податкових зобов'язань, наслідком яких, у випадку їх виявлення, може бути відповідальність за порушення норм податкового законодавства»
І. М. Коновалова	«Використання певних положень та норм законодавства, що дозволяють відійти від сплати податків»	«Незаконний відхід від сплати податків або інших обов'язкових платежів»
	«Використання легальних	«Комплекс дій платника,

Автори	Поняття «уникнення від сплати податків»	Поняття «ухилення від сплати податків»
В. М. Мельник	способів зменшення платежів на користь держави»	спрямований на зменшення його зобов'язань перед державою, з використанням способів, заборонених на законодавчому рівні»
Т. М. Орищин	«Законний спосіб обходу податків з використанням наданих законом пільг і можливостей скорочення податкових зобов'язань»	«Використання заборонених вітчизняним законодавством методів зменшення податкових зобов'язань»

Складено автором за джерелами [4-10]

Як бачимо, однастайності в розумінні таких понять як «ухилення від оподаткування» та «уникнення від сплати податків» немає. Багато економістів не відокремлюють ухилення від уникнення, інші – розрізняють ці терміни. На нашу думку, потрібно розмежовувати вищезгадані поняття, а тому, за основу варто взяти визначення представників української фінансової школи Вишневецького В. П. та Веткіна А. С. Саме вони, на думку автора, дали найбільш точне, ґрунтовне визначення термінам «ухилення та уникнення від сплати податків», і розуміють під ухиленням протиправні дії по зменшенню податкових платежів, наслідками яких, у разі їх виявлення може бути відповідальність за порушення норм податкового законодавства; а під уникненням – «діяльність суб'єктів господарювання, спрямовану на зменшення податкових зобов'язань усіма допустимими чинним законодавством способами: використання податкових пільг, включаючи зміни податкового режиму залежно від територіальної належності, підписання найрізноманітніших форм угод, вибір оптимальної облікової політики підприємства, найбільш раціональне розміщення прибутку і активів, використання різного роду лазівок і недоліків у законодавстві і навіть припинення легальної діяльності підприємства, переведення її у неформальну

сферу економічної активності, якщо така не потребує згідно з законом сплати податків» [14, с. 10, 62].

1.2. Загальна характеристика діяльності ДПС України

Державна податкова служба України (далі – ДПС України) - це центральний орган виконавчої влади у сфері податків в Україні, що був створений у 2019 році шляхом поділу Державної фіскальної служби. Діяльність служби спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

Місія Державної податкової служби України: бути повністю прозорою, сучасною і технологічною податковою службою, яка надає якісні і зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори і платежі та виявляє нетерпимість до корупції

Стратегічні цілі діяльності Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки:

- ефективне управління діяльністю;
- ефективне адміністрування податків, зборів, платежів;
- формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві;
- протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів;
- формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди.

Структура ДПС України є трьохрівневою. Окрім центрального апарату, до якого входить 24 департаменти, в структурі ДПС діють ще і територіальні органи. На регіональному рівні податкових органів нашої держави діють Головні управління ДПС (24 органи) в областях та м. Києві. Найнижчою районною ланкою ДПС стали об'єднані державні податкові інспекції Головного управління ДПС у районах та містах та державні податкові інспекції Головного управління ДПС у районах міст, а також їх відділення (рис. 1.1).

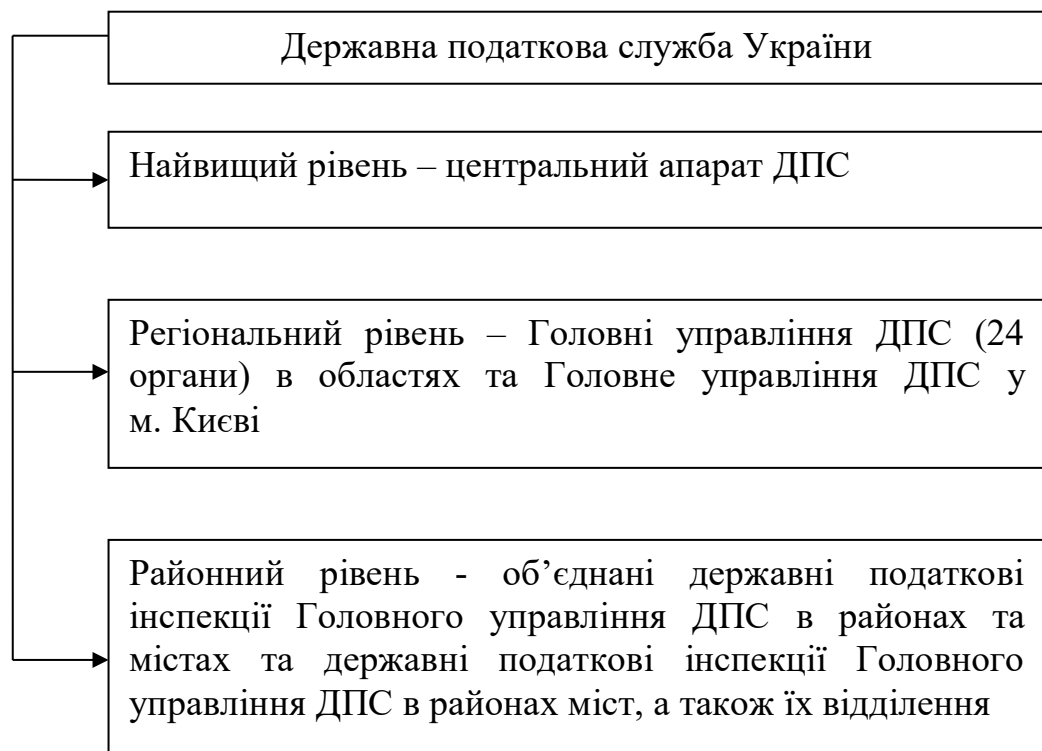


Рис. 1.1. Структура ДПС України

Джерело: побудовано автором за даними [11].

Також до структури ДПС України входить Міжрегіональне управління ДПС по роботі із великими платниками податків, до складу якого входять Центральне, Східне, Західне, Південне та Північне міжрегіональні управління ДПС по роботі із великими платниками податків.

Результати діяльності ДПС України в 2020-2021 роках наступні.

Надходження платежів, які контролюються ДПС, становлять вагому частку доходів Зведеного бюджету України – 59,8 відсотка.

Зокрема, надходження (сальдо) до Зведеного бюджету України у 2021 році становлять 993,2 млрд грн, що на 145,2 млрд грн, або на 17,1 відс., більше 2020 року.

Індикативні показники Мінфіну (загальний фонд державного бюджету) перевиконано на 3,1 відс., додатково до бюджету надійшло 18,4 млрд гривень.

У повному обсязі виконано завдання Мінфіну з:

податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (сальдо) – 102,7 відс. (+ 4,0 млрд грн);

податку на прибуток підприємств – 101,2 відс. (+ 1,8 млрд грн);

рентної плати за користування надрами загальнодержавного значення – 126,9 відс. (+ 11,3 млрд грн);

акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – у 2,1 раза (+ 7,7 млрд грн) тощо.

З початку року платникам податків на рахунки відшкодовано 159,7 млрд грн податку на додану вартість.

До місцевих бюджетів надходження платежів становили 341,2 млрд грн. Темп росту надходжень до 2020 року становить 121,6 відс. (+ 60,5 млрд гривень).

Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) становлять 349,0 млрд гривень. Порівняно з 2020 роком надходження єдиного внеску збільшилися на 54,7 млрд гривень.

ДПС України у 2021 році вжито комплекс заходів, спрямованих на забезпечення повноти нарахування та сплати до бюджету податків, зборів та інших платежів, а також єдиного внеску.

З метою забезпечення оперативного виявлення та попередження порушення податкового законодавства, в частині використання суб'єктами господарювання схем ухилення від оподаткування, на постійній основі здійснювався моніторинг фінансово-господарських операцій платників податків на наявність податкових ризиків, за результатами якого забезпечено формування ймовірних схем ухилення від оподаткування та направлення до територіальних органів ДПС переліків суб'єктів господарювання з ознаками ризиковості, а саме таких категорій:

у 2020 році - 3049 вигодоформуючих суб'єктів, 6101 транзитера, 9421 вигодонабувача та 4229 постачальників зустрічного транзиту для

відпрацювання у межах компетенції та вжиття заходів, передбачених вимогами чинного законодавства;

у 2021 році - «вигодоформуєчий суб'єкт» – 2 556, «транзитер» – 6 008, «вигодонабувач» – 10 765 та «постачальник зустрічного транзиту» – 4 192 для відпрацювання у межах компетенції та вжиття заходів, передбачених чинним законодавством.

У 2021 році робота підрозділів податкового аудиту була зосереджена на дозволених заходах контролю.

З 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця, в якому завершується дія карантину, було законодавчо встановлено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок, крім фактичних перевірок у частині обігу підакцизної групи товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації) суб'єктів господарювання та на звернення платників податків.

Постановою Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» було скорочено строк дії обмежень, встановлених пунктом 522 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу, в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, дозволивши проведення таких видів перевірок юридичних осіб:

тимчасово зупинених документальних та фактичних перевірок, що були розпочаті до 18 березня 2020 року та не були завершеними;

документальних перевірок, право на проведення яких надається з дотриманням вимог пункту 77.4 статті 77 Податкового кодексу;

документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 та/або 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу, суб'єктів господарювання реального сектору економіки, які сформували податковий кредит за рахунок оформлення ризикових операцій з придбання товарів/послуг;

документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями;

документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу.

Часткове зняття обмежень позитивно вплинуло на кількість контрольно-перевірочних заходів, донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань.

У 2021 році щодо юридичних та фізичних осіб проведено 3 092 планові перевірки, що більше ніж у 2020 році на 59 відс., або майже у 1,6 раза (1 940) та 41 950 позапланових документальних перевірок, що на 76 відс., або у 1,8 раза більше рівня минулого року (23 885). Кількість проведених фактичних перевірок 26 096, за якими по податковим повідомленням-рішенням термін сплати настав, порівняно з показником минулого року (16 565) також зросла на 58 відс., або у 1,6 раза. Крім цього, у 2021 році проведено 2 474 зустрічних звірок юридичних осіб, що на 12 відс. більше ніж у 2020 році (2 206) (рис. 1.2).



Рис.1.2. Результати діяльності ДПС України в 2020-2021 р.р.

Разом зі збільшенням кількості перевірок зросла їх результативність: якщо у 2020 році за усіма перевітками було донараховано 17 778 млн грн, то

за 2021 рік майже 63 456 млн грн, тобто більше у 3,6 раза, або на 45 678 млн гривень.

У 2021 році охоплено документальними перевірками:

13,1 тис. юридичних осіб, що становить 1,0 відс. від кількості платників (1 263,8 тис.), що знаходяться на обліку та повинні сплачувати податки, у т. ч.:

168 суб'єктів великого підприємництва (28 відс. від тих, що на обліку);

4,2 тис. суб'єктів середнього підприємництва (4 відс.);

8,7 тис. суб'єктів малого підприємництва (0,7 відс.);

31,1 тис. фізичних (самозайнятих) осіб, що становить 1,62 відс. від кількості платників (1 916,3 тис.), які перебувають на обліку у контролюючих органах ДПС, у т. ч.:

244 суб'єкта середнього підприємництва (1,0 відс. облікованих);

30,8 тис. суб'єктів малого підприємництва (1,6 відсотка).

Підтвердженням достатньо високої ефективності контрольно-перевірочної роботи 2021 року є встановлення порушень за матеріалами 52,6 тис. перевірок, що становить майже 74 відс. від загальної кількості проведених (71,1 тис.):

за плановими – 2,93 тис. (95 відс.) фактів порушень при 3,09 тис. проведених перевірок (без порушень – 155 (4,9 відс.) перевірок філій);

за позаплановими – 23,91 тис. (57 відс.) при 41,95 тис. проведених,

за фактичними – 25,80 тис. (99 відс.) при 26,10 тис. завершених перевірок.

Слід відмітити, що 99 відс. фактів виходу на планові (без урахування перевірок філій) та фактичні перевірки підтверджені донарахуваннями.

Позапланові перевірки мають дещо нижчий результат – 57 відс. за рахунок значної кількості перевірок, пов'язаних з припиненням (ліквідацією) суб'єктів господарювання (проведення таких перевірок поновлено з 01.08.2020).

Сприяли додатковим надходженням до бюджету також зменшення:

від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 32 110,5 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на 5 780 млн грн;

сум від'ємного значення ПДВ, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду на 5 224,7 млн грн, заявлених до відшкодування сум ПДВ на 2 464,8 млн гривень.

Донарахування за видами перевірок:

за плановими перевітками – 52 779,1 млн грн;

за позаплановими – 9 854,6 млн грн;

за фактичними – 822 млн гривень.

Донарахування за видами податків/зборів/інших платежів:

податок на прибуток – 41 053,9 млн грн;

податок на додану вартість – 14 808,5 млн грн;

акцизний податок – 77,7 млн грн;

податок на доходи фізичних осіб – 928,5 млн грн;

військовий збір – 65,9 млн грн;

єдиний внесок – 153,1 млн грн;

інші платежі – 5 553,8 млн грн;

пеня за порушення розрахунків у сфері ЗЕД – 515,3 млн грн;

пеня за порушення податкового законодавства – 299,0 млн гривень

(рис.1.3).

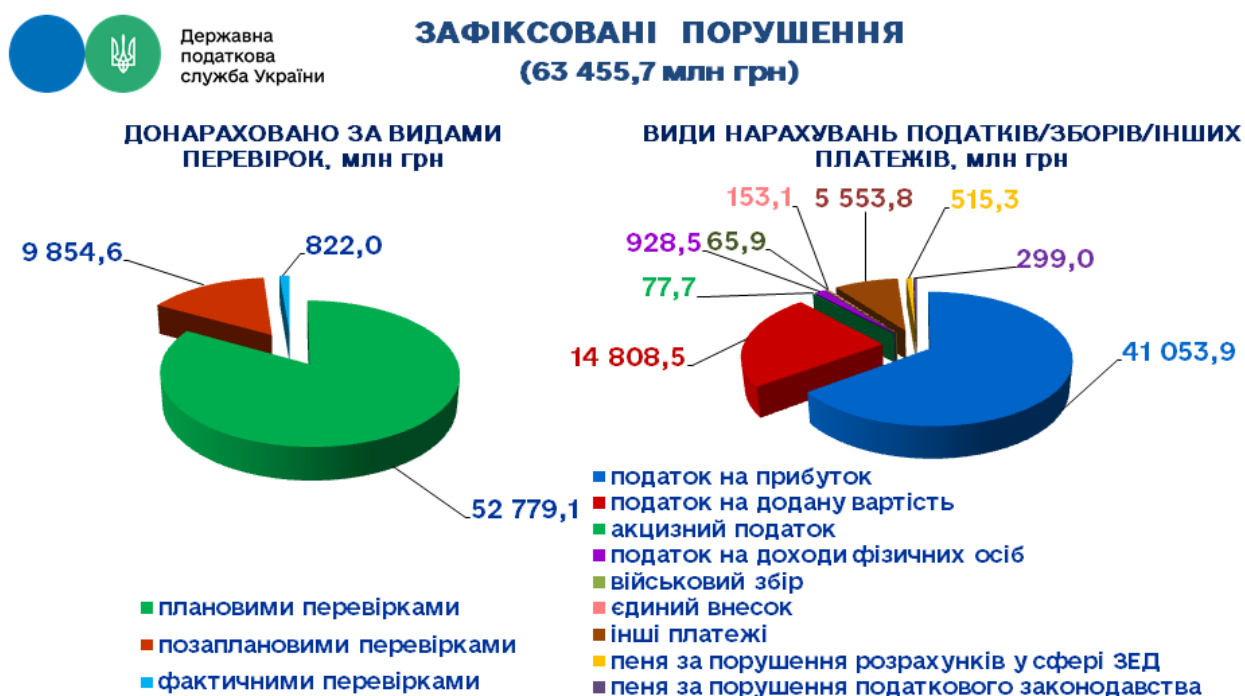


Рис. 1.3. Зафіксовані порушення ДПС у 2021 році

Одночасно роботу ДПС було зосереджено на підвищенні якості матеріалів перевірок, вжитті ряду заходів (направлення оглядових листів, проведення нарад в режимі відеозв'язку, заслуховувань безпосередніх виконавців, навчань своїх працівників, інформування платників із важливих питань) для уникнення бездоказових тверджень в актах . перевірок і .необґрунтованих рішень

РОЗДІЛ 2

ДІЮЧІ СХЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА МЕХАНІЗМ ЇХ ВИЯВЛЕННЯ

2.1. Ухилення від сплати податків за допомогою офшорних схем

Сьогодні, як ніколи, гостро постають проблеми ухилення від сплати податків за допомогою офшорних зон. Україна займає перше місце по корупції із всіх Європейських країн, тому дана проблема потребує негайного вирішення. Саме податкові міркування лежать в основі прийняття глобальних рішень міжнародними корпораціями, стосовно інвестицій та інтернаціональних операцій.

Ухилення від сплати податків є однією із головних складових корупційних схем. Про це свідчать, наприклад, введення Європейським Союзом у 2016 році «Tax Avoidance Package», який був присвячений саме на зменшення масштабів цього явища [8], та ототожнення президента США, Дональда Трампа, підприємств, котрі виводять свої прибутки за кордон, з «аферистами». Виконавчі директори, в свою чергу, стверджують, що їх прямий обов'язок перед акціонерами – максимізувати вартість компаній, використовуючи всі переваги існуючих законодавчих лазівок [8]. Тому не дивно, що вони є основним двигуном ухилення та уникнення від сплати податків, які щороку доповнюють практику новими схемами.

Україна, яка має багато проблем, пов'язаних із корупцією, подібно до більшості інших країн зі слабким державним управлінням та невеликим доходом на душу населення, страждає від високого рівня «тіньової економіки», з якої не сплачуються податки. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України оцінює її на рівні 30% від ВВП [9], що за багато (і це лише офіційна статистика; реальне значення, на думку автора, наближається до 50%). Постійне зростання «тіньового сектору», разом з недосконалим податковим законодавством та неефективною державною політикою щодо боротьби з «тінізацією» економіки, створює реальні

можливості для ухилення та уникнення від сплати податків суб'єктами господарювання, що домінують у економіці держави. Великими та надвеликими підприємствами, а також середніми компаніями, які входять до більших бізнес-груп. Нижче здійснено аналіз типових інструментів ухилення від оподаткування та агресивного податкового планування в Україні.

Один із найбільш поширених методів уникнення від сплати податків в нашій державі, як і в решті світу, є використання офшорних схем. Даний спосіб досить поширений, його сутність в мінімізації податкових платежів пояснюється простотою використання та абсолютною законністю.

Переважає більшість держав, як правило, оподатковує лише внутрішні операції підприємств, при цьому, залишає осторонь прибутки закордонних філій. Компанії користуються цим: замість повернення, такі фонди пакують в податкових гаванях, типу Бермудських островів. Ідея досить проста: обмежити операційну діяльність у країні з більшою ставкою оподаткування, перемістивши її до дочірньої компанії, що функціонує в більш задовільній податковій юрисдикції.

Переміщення прибутку за межі України є широкими: і законодавство дозволяє, і офшорні юрисдикції продовжують існувати, постійно змінюватись та розвиватися. Але, через значну вартість обслуговування схем, пов'язаних з перенесенням прибутку до податкових гаваней (близько 30-50 тис. дол. фіксованих витрат в рік [9]), цей метод зменшення податкового навантаження є доступним насамперед великим платникам податків, для яких використання «офшорних конструкцій» залишається одним із головних методів, який вирішує ряд питань: значне зменшення податкових зобов'язань всередині країни; зниження всіх ризиків, пов'язаних з рейдерством, та спрощення судового захисту майнових інтересів (Україна сьогодні вважається країною з низьким рівнем захисту інвестицій та заощаджень); швидке переміщення до офшорних юрисдикцій фінансових результатів політичної корупції.

За останніми даними Державної податкової служби України, за останні 5 років переважна більшість великих вітчизняних експортерів здійснювала свої

операції саме через посередників, які розташовані у країнах зі значно нижчими податковими ставками (Багамські Острови, Беліз, Британські Віргінські Острови, Віргінські Острови (США), Гібралтар, Кайманові Острови, Ліберія, Панама, Сент-Вінсент і Гренадіни тощо): значна частка експортних непрямих контрактів сягає 70% від усього обсягу (у 2012-2014 роках даний показник не перевищував 40%) [9] (Додаток А).

Обсяги експорту в країни, які відповідно до постанов Кабміну віднесено до переліку офшорів [12], [13] наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка зовнішньої торгівлі послугами за країнами світу (2016-2021)

(тис.дол. США)

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Експорт						
Багамські Острови	11518,5	10650,5	9258,9	11069,9	10873,5	1486,0
Беліз	27269,9	22448,7	17882,5	11578,3	7456,2	10206,8
Британські Віргінські Острови	174824,3	134897,3	150049,8	169503,2	156601,3	100841,4
Віргінські Острови (США)	614,7	684,2	1381,6	262,6	5838,0	291,4
Гібралтар	11951,8	10810,3	3224,5	4717,1	3263,1	4379,8
Кайманові Острови	687,4	1170,3	2325,0	1421,8	2375,9	4153,9
Ліберія	14640,6	17768,0	11465,2	13241,4	13564,4	15903,9
Панама	77921,6	51003,9	31585,6	23147,8	23172,0	23211,7
Сент-Вінсент і Гренадіни	3789,1	3339,9	4062,4	1915,2	5204,1	5649,3
Імпорт						
Багамські Острови	107,7	77,0	115,3	6144,6	к/с	к/с
Британські Віргінські Острови	15552,7	1185,3	1281,3	974,9	7126,3	4633,4
Гібралтар	к/с	к/с	к/с	к/с	к/с	к/с
Ліберія	3,6	0,6	5,4	к/с	299,4	к/с

Складено автором за джерелами: [9], [12], [13].

Як бачимо в 2017-2018 роках, спостерігається покращення, тобто зменшення експорту до офшорів, але вже в 2019 році відбувається погіршення соціальної та політичної ситуації в країні та економічна стагнація слугували збільшенню експорту до офшорів (рис.2.1).

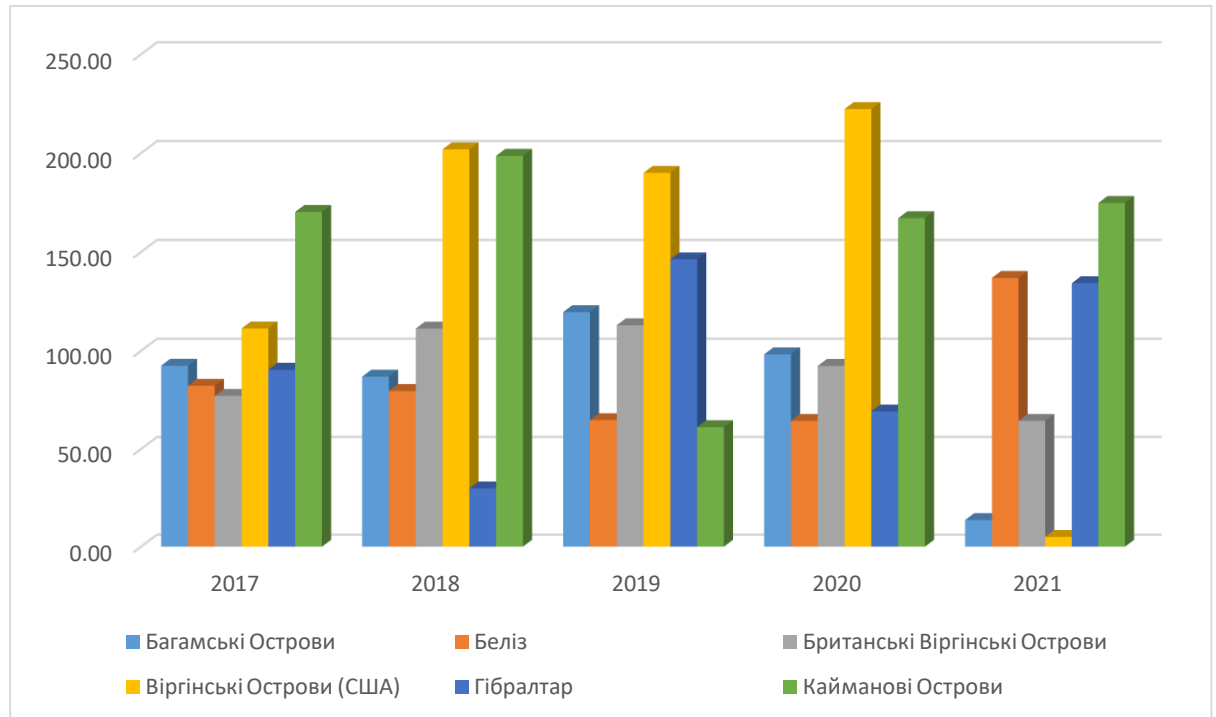


Рис.2.1. Динаміка зовнішньої торгівлі послугами за країнами світу за 2017-2021 (%)

Вже із 2019 року дана тенденція змінилася на протилежну – торгівля з офшорними юрисдикціями почала набирати обертів. Так, за 2019 та 2021 роки загальні обсяги експорту в «класичні» офшори зросли від 19 до 36 відсотків, відповідно. Загальний обсяг експорту до таких країн практично не змінився протягом проаналізованого періоду: зріс з 21,74 млрд. дол. у 2014 до 22,61 млрд. дол. у 2018 (Додаток А).

Потрібно усилити контроль за трансфертним ціноутворенням, яке також використовують, як метод мінімізації податкових платежів.

В Україні норми трансфертного ціноутворення (далі – ТЦУ) запроваджено з 1 вересня 2013 року. Останні зміни до Податкового кодексу України (далі – Кодексу) щодо трансфертного ціноутворення внесені Законом України від 17

грудня 2020 № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування».

Трансферні ціни - це ціни, за якими підприємство передає фізичні товари і нематеріальне майно або надає послуги асоційованим підприємствам [21].

Опрацювання ризиків ТЦ передбачає наявність умови: фактичної – здійснення контрольованої операції не відповідають умовам укладеного (письмового) договору та/або фактичні дії сторін контрольованої операції і фактичні обставини її проведення відрізняються від умов такого договору, комерційні та/або фінансові характеристики контрольованої операції для цілей трансфертного ціноутворення визначаються згідно з фактичними діями сторін операції та фактичними умовами її проведення;

Якщо контрольована операція фактично здійснена, але документально не оформлена (не підтверджена), для цілей трансфертного ціноутворення вона має розглядатися згідно з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення, зокрема, враховуються функції, які фактично виконувалися сторонами операції, активи, які фактично використовувалися, і ризики, які фактично прийняла на себе та контролювала кожна із сторін".

Важливим компонентом НОР (національної оцінки ризиків) є комунікаційна стратегія та доступність інформації про виявлені ризики для всіх зацікавлених груп. З урахуванням цього рекомендовано концентруватись на наступних трьох аспектах [24, с. 94]:

- Внутрішня та зовнішня комунікація – комунікації за результатами НОР та забезпечення їх використання для визначення пріоритетів розвитку системи ПВК/ФТ.

- Стратегії інформування громадськості – впровадження комунікаційних стратегій, орієнтованих на тих учасників системи чиї, активи, ресурси, сфери відповідальності піддаються ризику.

- Інструменти для інтерпретації аналізу ризиків – використання інструментів, які зроблять оцінку ризиків легкою для розуміння [24, с. 94].

НОР в Україні пропонується здійснювати у такі етапи: попередній етап, виявлення (ідентифікація) ризиків, аналіз, оцінка ризиків та управління ними [24, с. 101].

При здійсненні оцінки наслідків прояву ідентифікованих ризиків рекомендовано концентруватись на наступних двох аспектах:

1. Оцінка впливу: проведення структурованої, змістовної оцінки наслідків впливу ідентифікованих ризиків; періодична актуалізація НОР.

2. Кількісний аналіз: збір та розповсюдження даних про економічні, соціальні, політичні і макро- і мікро-секторальні наслідки впливу ідентифікованих ризиків; збір та розповсюдження даних щодо дієвості і результативності пом'якшувальних заходів, вироблених з метою нівелювання ідентифікованих ризиків, посилення інституційної спроможності і підвищення рівня стійкості національної системи ПВК/ФТ [20].

Можливість несприятливого розвитку подій в конкретному секторі ринку називається секторним ризиком.

Для здійснення якісно-скорингового оцінювання необхідно використовувати методику оцінювання секторальних ризиків ВК (легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом), яка охоплює 21 фактор ризику у трьох категоріях: природа загрози від злочинності, вразливості та наслідки. Кожний фактор ризику має бути проаналізований та оцінений за шкалою від 1 до 9. Кожному фактору ризику має бути присвоєний відповідний рейтинг – низький, середній чи високий (як показано в таблицях нижче). Вказаний аналіз та оцінка має базуватись на результатах професійного аналізу та судження відповідних СДФМ (суб'єкти державного фінансового моніторингу) щодо піднаглядних їм і регульованих ними секторів СПФМ суб'єкти первинного фінансового моніторингу [20].

У зв'язку з існуванням ризиків, пов'язаних з коливаннями валютних курсів, очікується, що комерційно раціональна поведінка експортера сировинних товарів буде полягати в укладанні контрактів на експорт сировинних товарів в стабільних валютах, зазвичай використовуваних в міжнародних торговельних угодах, таких як долар США або Євро.

Наприклад, уявімо фірму «А» (функціонує в країні зі ставкою оподаткування 15%) та фірму «Б» (функціонує в країні зі ставкою оподаткування 30%), які належать одній ТНК. Перша щороку експортує останній 1000 одиниць певного товару за ціною 1,30 дол./од. Однак, якщо підняти ціну до 1,80 дол./од., фірмі «Б» доведеться витратити кожного року на 500 дол. більше. Логічно, доходи «А» зростуть, тоді як «Б» – скоротяться. Але ТНК, як одне ціле, в кінцевому результаті збільшить свій оподаткований прибуток з 2250 дол. до 2325 дол.

Фактично в Україні спостерігається боротьба із корупцією, але реальних змін не відбулося, крім одного натискання клавіші, при створенні рахунку-фактури, «8» замість «3» [21].

Також, проблемною залишається ситуація з використанням податкових гаваней у, так званому, «ground tripping» інвестуванні – явище, що означає переміщення резидентами коштів за межі Батьківщини, котрі через деякий час повертаються в країну під видом прямих іноземних інвестицій.

- Існує багато способів уникнення від сплати податків через офшорні юрисдикції одним із головних є використання роялті (платежі за нематеріальні активи).

Розглянемо найпоширеніший приклад того, як міжнародні корпорації зменшують своє податкове навантаження за рахунок роялті. Наприклад, уявімо японську компанію «А», яка щойно провела дослідження та розробку нової технології, і відкрила свою філію у США. У першому сценарії філія не платить роялті за японську технологію. У другому – нічого не змінилося, крім того, що японська компанія підписала ще одну додаткову угоду зі своєю філією, відповідно до якої, остання платитиме 5-ти-відсоткове роялті. За законодавством США, роялті – зменшують податкове навантаження. Тобто, податкове зобов'язання філії можна законно зменшити з 90 дол. до 75 дол., а загальний грошовий переказ материнській компанії можна збільшити відповідно з 210 дол. до 225 дол. (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Зростання оподаткованого прибутку після застосування роялті

Сценарій №1 (філія не платить роялті)		Сценарій №2 (філія платить 5% роялті)	
Продаж філії у США	1000	Продаж філії у США	1000
Сума загальних витрат	700	Роялті (5% від продажів)	50
Неоподаткований прибуток	300	Загальні витрати (крім роялті)	700
Податок США (30%)	90	Неоподаткований прибуток	250
Прибуток після оподаткування	210	Податок США (30%)	75
		Прибуток після оподаткування	175
		Платежі за роялті	50
Загальний грошовий переказ материнській компанії	210	Загальний грошовий переказ материнській компанії	225

Складено автором за джерелом [12]

Як бачимо, після сплати роялті, менше нерозподіленого прибутку залишається у філії, проте більша сума грошових переказів йде до Японії. Роялті має сенс, якщо ефективна ставка податку в Японії (скажімо, 20%) менша, ніж ставка податку США в розмірі 30%. Навіть більше того, з точки зору агресивного ухилення від оподаткування, японській компанії необхідно передати патентні права на технологію своїй дочірній компанії в країні з низьким рівнем оподаткування, наприклад, в Багамських Островах. Зробивши дану філію власником технології, вона збиратиме там роялті, які будуть оподатковуватись за ще нижчою ставкою – не більше 10 відсотків.

Досить часто користуються законодавчою лазівкою є відрахування процентних виплат за позиками, котрі зменшують податкове навантаження. Дійсно, виплати відсотків є витратами боржника. Але якщо і боржник, і кредитор є компаніями однієї ТНК, хоча і в різних країнах, корпорація має доступ, як частково уникнути оподаткування у високоподаткових юрисдикціях, шляхом надання тамтешнім філіям позики, котрі потім, виплачуючи відсотки, зменшать витрати на сплату податків.

2.2. Ухилення від сплати ПДВ та механізм відпрацювання податкових ризиків

Ситуація у сфері оподаткування, досвід та результати діяльності аналітичних підрозділів ДПС України дозволяють визначати загальну тенденцію ухилення та мінімізації від сплати податків, сформовану впродовж останніх років. Перш за все, це створення складних протиправних схем обороту матеріальних цінностей та грошових коштів, які використовують підприємцями з метою мінімізації бази оподаткування ПДВ [27].

Більшість таких схем базується на використанні прогалин у чинному законодавстві, що все частіше приймає напівлегальний характер. Особливо це стосується механізмів, орієнтованих на безпідставне формування податкового кредиту з ПДВ та відповідної мінімізації сплати цього виду податку до бюджету [28].

Головним принципом в кожній схемі ухилення від оподаткування лежить перекидання податкових зобов'язань підприємствами, які реально існують на фіктивні підприємства (фірми).

Викриття таких схем вимагає обов'язкового встановлення всіх часток ланцюга підприємств, задіяних в цьому механізмі. Зазвичай, кожна схема ретельно продумується, а СПД реєструються у різних регіонах України, що дуже ускладнює проведення перевірок. Тому першочерговим завданням є комплекс оперативно-розшукових заходів.

Слід звернути увагу, що оперативне супроводження документальних, в тому числі зустрічних перевірок підприємств не завжди дає можливість встановити всі факти порушення.

Схеми ухилення від оподаткування правопорушниками постійно удосконалюються. Так, на початку третього тисячоліття злочинцями досить часто використовувались «короткі» схеми - реально працюючі підприємства мали прямі зв'язки з «фіктивними» підприємствами, тому проведення зустрічної перевірки

було достатньо щоб встановити факт несплати податкових зобов'язань та зафіксувати склад злочину.

Навіть в теперішній час фактично у всіх схемах першого ланцюга постачальників товарів або послуг у цього СПД знаходяться „транзитні” підприємства, які мають посадових осіб (офіційних), реальні офісні та складські приміщення.

Прераховані підприємства вчасно надають податкову звітність та ведуть бухгалтерську документацію, яка підтверджує проведення фінансово-господарських операцій з підприємством, яке перевіряється. На цій стадії звичайні перевірки не дають можливість встановити підприємство, яке повинно сплатити податкові зобов'язання до бюджету та підтвердити факт їх сплати [29].

В сучасному середовищі організатори злочинних схем, здійснюють реєстрацію підприємств - "податкових ям" - на осіб, які зареєстровані за межами України. Засновником та службовими особами таких підприємств оформляються мешканці Молдови, Білорусі, Росії та інших країн. Таким чином організатори злочинних схем утворюють максимальні перешкоди для органів ДПС, щодо проведення контрольних заходів.

Кінцевою метою відпрацювання такх схем постає встановлення підприємств, які мають сплатити податкові зобов'язання до бюджету по конкретному ланцюгу постачання товарно-матеріальних цінностей або послуг [30].

Аналіз даної ситуації дозволить проаналізувати схеми ухилення від сплати ПДВ.

«Нетиповий експорт» - експортна операція з товарами (послугами), які не є характерними для основного виду діяльності експортера (комітента). Сутність схеми полягає у формуванні фіктивного податкового кредиту шляхом проведення документарної експортної операції, яка не належить до основного виду діяльності експортера (рис.2.2.). При документування нетипового експорту потрібно встановити основних контрагентів вигодонабувача та проаналізувати імовірність реальності ведення ними комерційних зносин. Необхідно встановити джерела постачання ТМЦ за готівку та здійснити аналіз факт відношення посадових осіб

контрагентів до прийняття ключових рішень на підприємствах, проаналізувати наявність пов'язаних осіб.

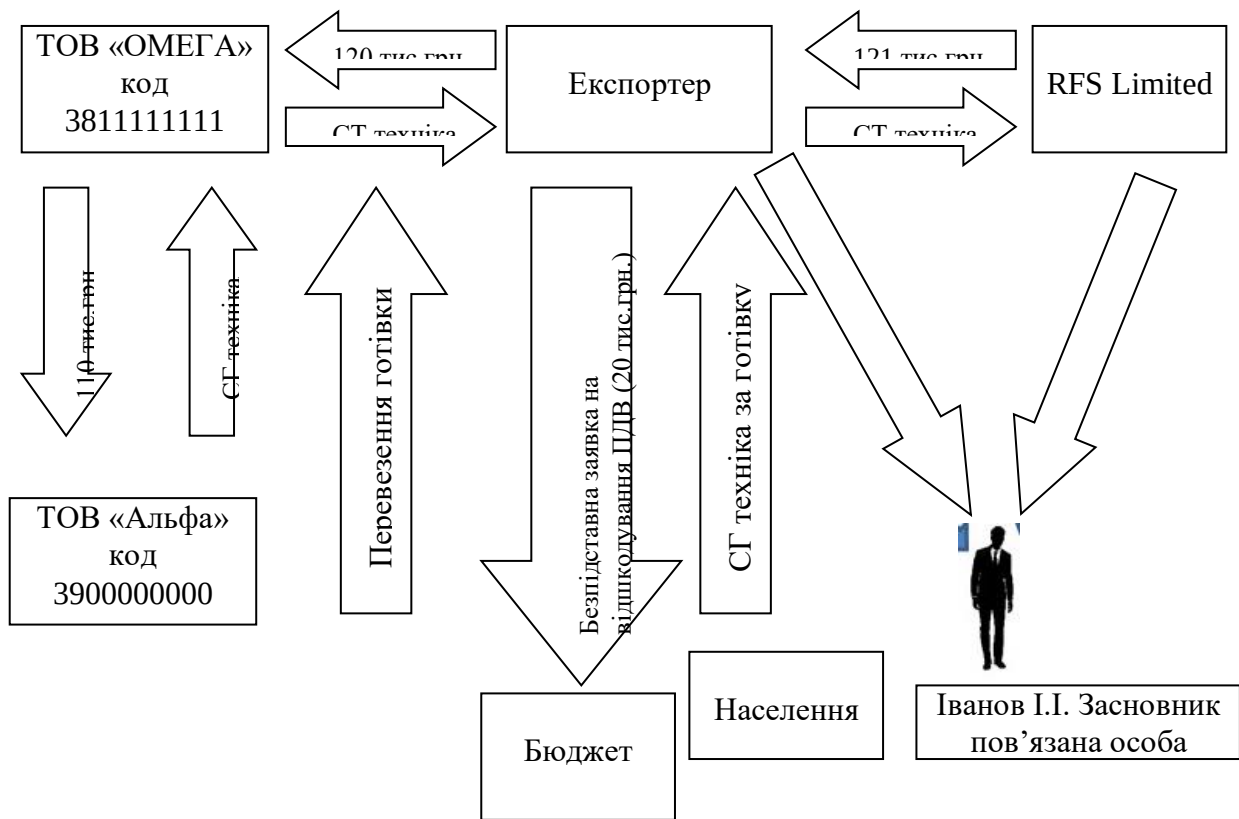


Рис. 2.2. Схема незаконного відшкодування ПДВ шляхом проведення операцій нетипового експорту

Підприємство-експортер претендує на відшкодування ПДВ, яке сформувалось за рахунок проведення безтоварних операцій з компанією «транзитером» та компанією «податковою ямою». Разом із цим, паралельно підприємство «ЕКСПОРТЕР» здійснює неофіційну поставку ТМЦ за готівку вартістю в 30 разів меншою від декларованої (в нашому випадку це 100 тис. грн) (рис.2.3.).



Рис. 2.3. Схема незаконного формування податкового кредиту шляхом купівлі ТМЦ за готівку.

Сформований кредит за рахунок постачання ТМЦ на пов'язану компанію-нерезидента, експортер, скоріш за все, може використати для відшкодування ПДВ із бюджету або для погашення податкових зобов'язань, які виникнуть в майбутніх податкових періодах. В таких типових схемах, як правило «ЕКСПОРТЕР» та підприємство-нерезидент являються пов'язаними особами. При документуванні злочинної діяльності експортера, першочергово, необхідно встановити ланцюжок «транзитних»-«фіктивних» підприємств та довести безтоварність (фіктивність) проведених операцій із «ЕКСПОРТЕРОМ».

Зменшення об'єкта оподаткування з ПДВ здійснюється шляхом завищення вартості ТМЦ через ряд фіктивних підприємств (рис.2.4). Реально операція здійснюється постачанням ТМЦ від заводу виробника до покупця вигодонабувача за готівку за реальною собівартістю. При цьому ознакою завищення ціни на підприємствах-«буферах» може бути удосконалення одиниць ТМЦ чи їх реконструкція. В таких випадках, як правило, підприємства ТОВ «А», ТОВ «В», ТОВ «С», ТОВ «Д» не ведуть реальної господарської діяльності, зареєстровані за однією адресою або в одному регіоні, не мають виробничих потужностей, а в них на обліку перебуває мала кількість працівників (менше 5).

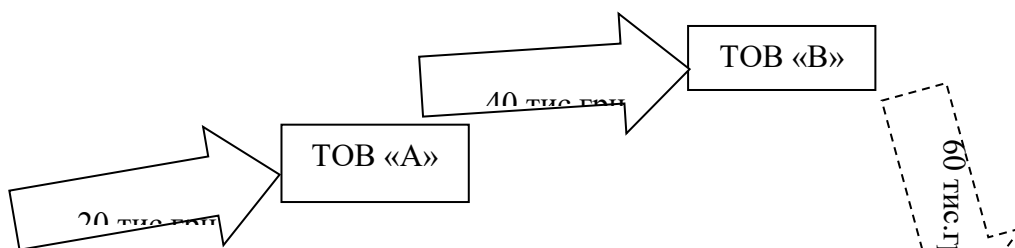


Рис. 2.4. Схема незаконного формування податкового кредиту за участю «фіктивних» і «транзитних» контрагентів.

Суть псевдоекспорту полягає в оформленні псевдоконтрактів на експорт меблів. Проте, відправлений по контракту товар не перетинає кордону, а реалізація даного товару відбувається на митній території України. При оформленні експортної операції є завжди вигідним контрактом для резидента, оскільки, за таких умов діє ставка 0% з ПДВ. Реальний обіг операції відбувається шляхом закупівлі ТМЦ (столи, шафи) за готівку (в нашому випадку в приватних підприємців столярів) та його подальшою реалізацією на мережу вітчизняних покупців (салонів меблів, супермаркетів, магазинів меблів тощо) (рис.2.5).

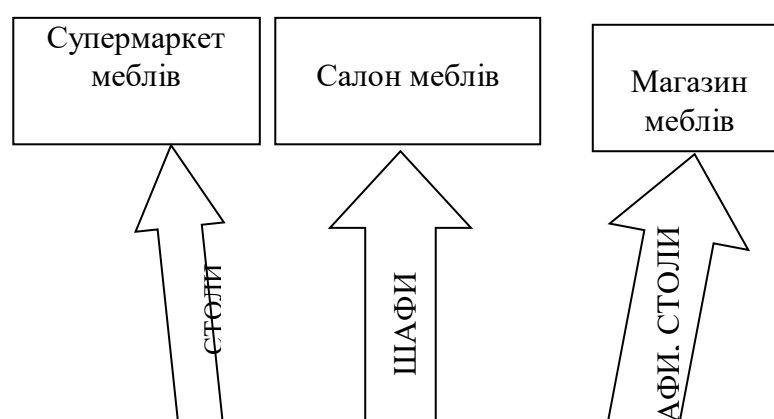
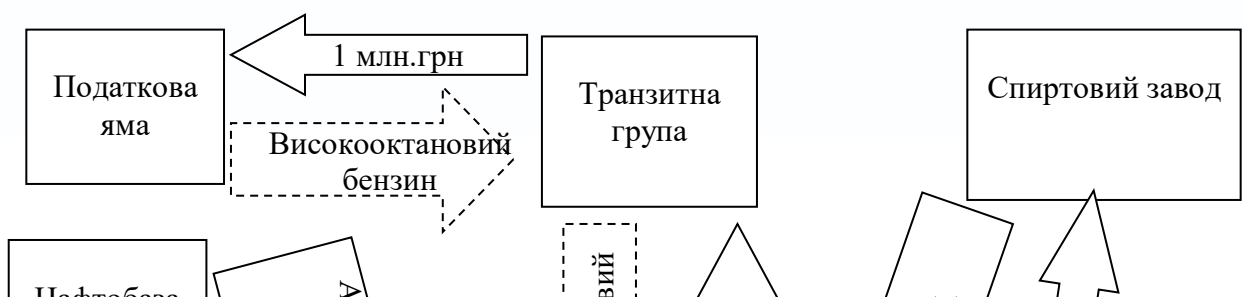


Рис. 2.5. Схема незаконного формування податкового кредиту за участю «компаній-одноденок», «транзитних груп» і контрагентів «Експортер».

Сумішевий бензин – це вид палива, що виробляється підпільним хімічним шляхом. Підприємство, яке виробляє сумішевий бензин є вигодоотримувачем при формуванні незаконного податкового кредиту. Використовуючи компоненти, що підвищують октанове число бензину (в нашому випадку – спирт), «Підприємство» реально закупляє бензин низького октанового числа (наприклад товарний бензин АІ-67 або технологічний бензин А-1, А-2) за готівку та шляхом хімічних реакцій виробляє висооктановий бензин (рис.2.6).



2.6. Схема мінімізації сплати ПДВ шляхом виробництва та реалізації сумішевих бензинів.

Реальне джерело походження бензину маскується шляхом проведення безтоварних операцій з підприємствами-ФСПД. При цьому «податкова яма» виступає конвертаційною ланкою. Далі сумішевий бензин реалізується на мережу АЗС за ціною, як правило, менше ринкової.

Ухилення від сплати ПДВ в сфері АПК знаходить свій прояв при застосуванні низки схем формування податкового кредиту та здійсненням операцій із експортом (рис.2.7).



Рис. 2.7. Схеми мінімізації оподаткування ПДВ що застосовуються в сфері АПК.

В даній ситуації Зернотрейдер формує податковий кредит шляхом закупівлі зерна за завищеними цінами в С/Г виробника. В свою чергу, С/Г виробник зерно, яке виставляє на продаж, закупляє за готівку через низку суб'єктів за цінами нижчими чим ринкові. В результаті чого Зернотрейдер подає заявку на відшкодування ПДВ у розмірі від'ємного значення, що було незаконно сформованого від С/Г виробника, або може зменшити свої податкові зобов'язання в рахунок майбутніх податкових періодів.

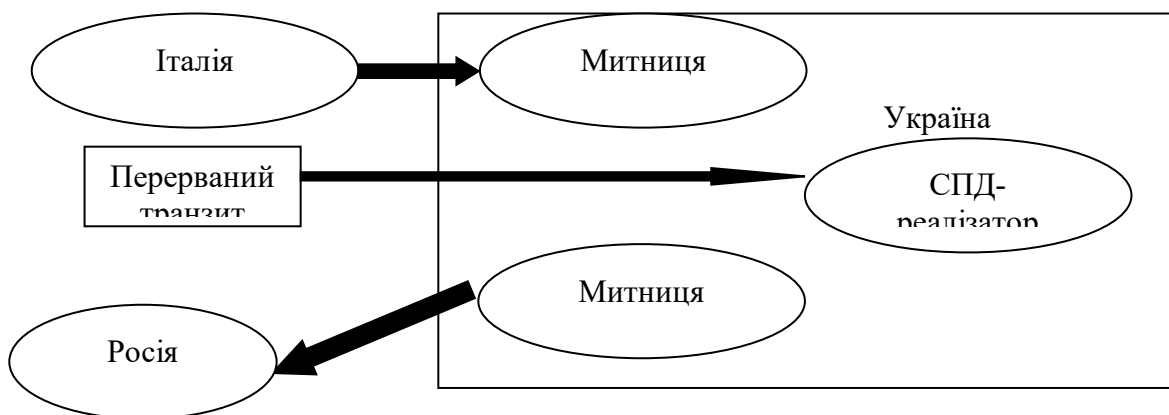


Рис. 2.8. Схеми мінімізації сплати ПДВ, що здійснюється в режимі митного транзиту.

За таких умов схема ухилення від сплати податків буде виглядати наступним чином. Товар, який рухається із Італії перетинає митний кордон України в режимі митного транзиту до Росії. Відповідно, до цього товару не застосовуються заходи тарифного і нетарифного регулювання. В'їхавши на митну територію України «транзитер» реалізує частину товару на українському ринку при цьому може

декларувати про факт настання форс-мажорних обставин, чи іншим чином незаконно позбутися частини товару. Залишкова частина товару йде за призначенням.

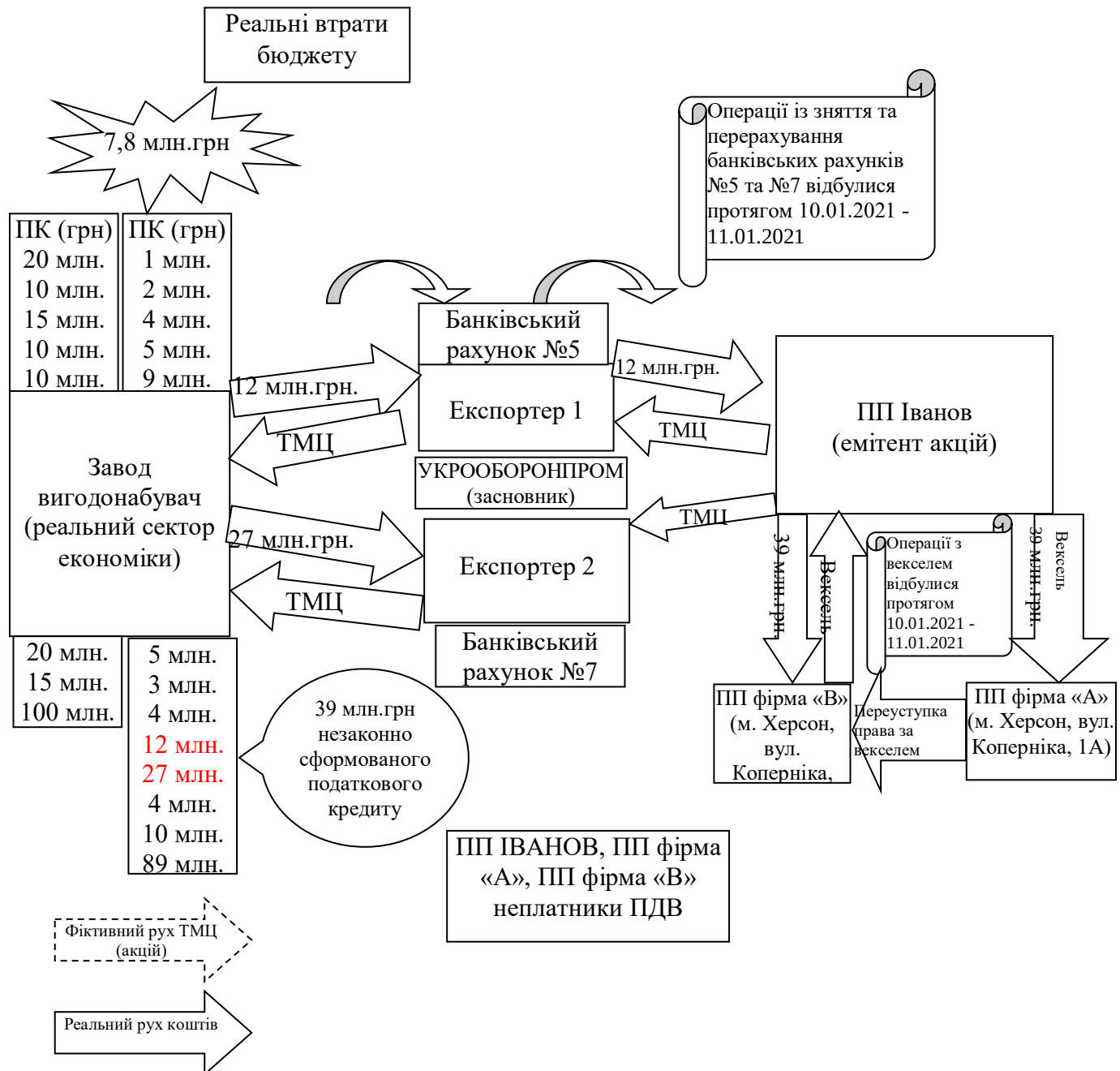


Рис. 2.9. Схема мінімізації сплати ПДВ шляхом «продажу» податкового кредиту з використанням цінних паперів.

«Продаж» податкового кредиту – це псевдокомерційна операція здійснювана з метою ухилення від сплати ПДВ. Вигодонабувачем в таких операціях є клієнти суб'єктів господарювання (в такому випадку Експортер – реальний сектор економіки) в яких є надмір сформованого податкового кредиту за рахунок

здійснення експортних операцій. Тому, «Завод» оформляє безтоварну операцію із «Експортером 1» і «Експортером 2» на суму, яка необхідна для формування нікчемного податкового кредиту. Далі, спрацьовує механізм конвертації коштів в готівку. «Експортером 1» і «Експортером 2» оформляють безтоварні операції із суб'єктами господарювання, що перебувають на спрощеній системі оподаткування (з метою неможливості відслідкування коштів в системі співставлення в розрізі контрагентів (5-й додаток)) на ПП Іванова. Останній, в свою чергу, емітує простий вексель, чим декларує зобов'язання перед ПП «Фірма А» на суму, що співпадає із сумою незаконно сформованого податкового кредиту «Заводом» (39 млн. грн.). Фірма «А» здійснює переуступку права вимоги за векселем ПП «Фірмі В». Через декілька днів ПП Фірма «В» вимагає виконання зобов'язань за векселем і ПП Іванов перераховує суму 39 млн. грн. за такими зобов'язаннями.

«Імпортер» – вигодонабувач здійснює імпорту ТМЦ з Китаю. За звичайних ринкових обставин при добросовісному веденні бізнесу в режимі імпорту «Імпортер» повинен сплатити митні платежі та ввізні ПДВ. Натомість, «Імпортеру» необхідно провести імпорту операцію із мінімальними відрахуваннями в бюджет.

«Сіра компанія» (яка може перебувати у власності «Імпортера» і бути з нею пов'язаними особами, або виступати складовою частиною конвертаційного центру) проводить імпорту ТМЦ по заниженій ціні – 20 грн. (1) при його реальності вартості 1000 грн. «Сіра» компанія для того, щоб імітувати ринкові умови створює відокремлений підрозділ (філію) – Агента, який перебуває на спрощеній системі оподаткування та доручає йому відшукати покупця ТМЦ за ціною не нижче ніж 1450 грн. (2). В той же час «Імпортер» створює власного Агента та доручає йому відшукати продавця ТМЦ за ціною не вище 1480 грн. (3). Агенти «випадковим» способом знаходять один одного на ринку, після чого Агент «Сірої» компанії купує ТМЦ у Агента «Імпортера» за ціною при якій Імпортер сплатить до бюджету мінімальну суму ПДВ після реалізації цього ТМЦ – 1450 грн. (4). «Імпортер» продає ТМЦ покупцю за ціною 1490 грн (5). В результаті приведеної «транзакції» Імпортер сплачує до бюджету ПДВ від 40 грн. (1490 грн. – 1450 грн. = 40 грн.) при необхідній

сплаті мита та ПДВ із 1000 грн. «Сіра» компанія готівкою повертає різницю Імпортеру.

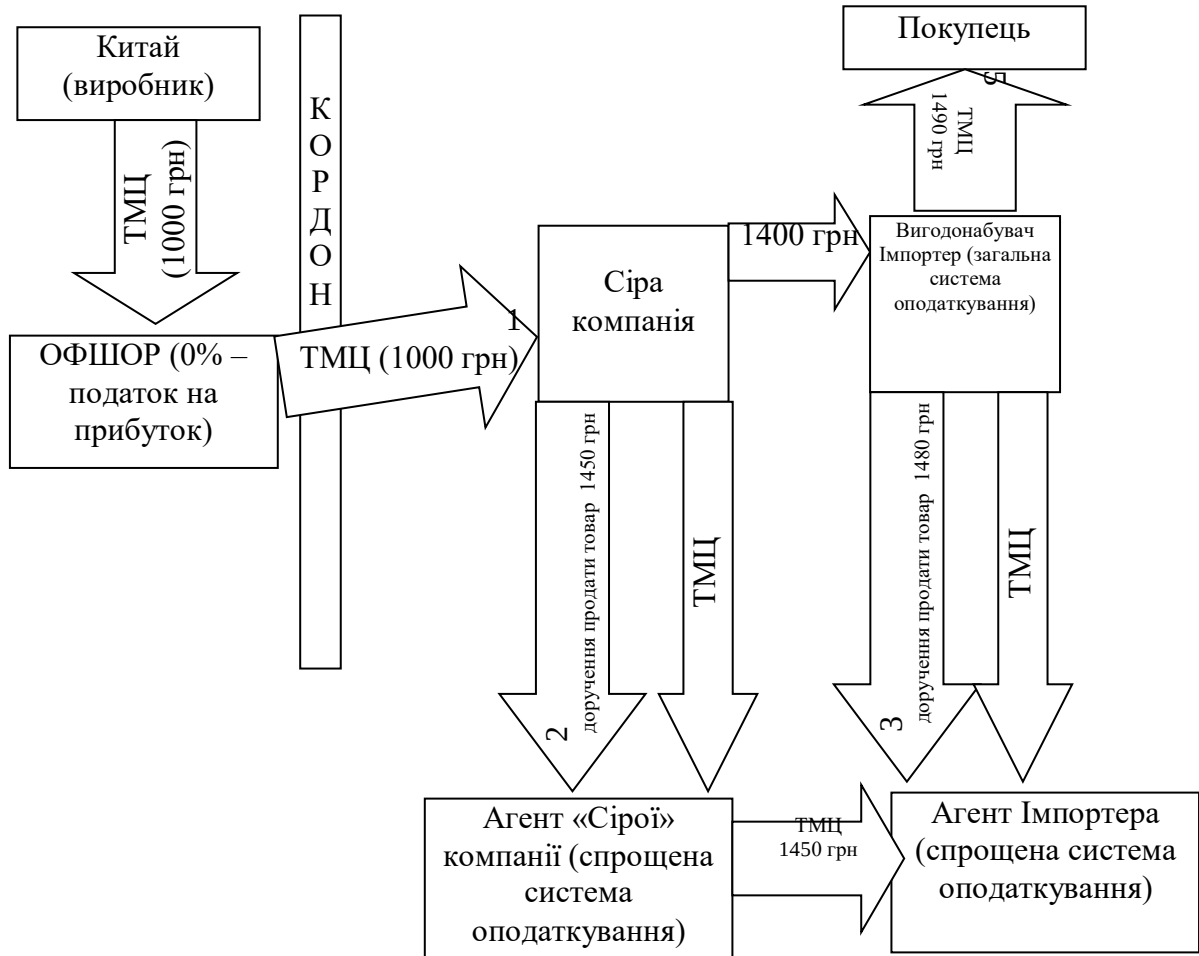


Рис. 2.10. Схема мінімізації сплати ПДВ шляхом зниження митної вартості товарів.

Відповідно, як показує досвід протидії схемам мінімізації ПДВ за кордоном, останніми роками уряди країн Європейського Союзу досягли певного прогресу у запровадженні вищезазначених методів протидії схемам, пов'язаним з відшкодуванням ПДВ. Так, стрімко зростає обсяг потоків з обміну необхідною інформацією між податковими органами, а також обізнаність їх у цій тематиці, крім того, у країнах активно запроваджуються оновлені системи аналізу ризиків та методи комп'ютеризованого аудиту платників податку. Такий аудит є особливо зручною інновацією, ураховуючи зростаюче використання підприємцями електронних систем ведення обліку, однак його запровадження нерідко потребує

змін у вітчизняному законодавстві та значних коштів на закупівлю обладнання, впровадження програмних продуктів і навчання персоналу. Досить успішними у цьому напрямі є заходи контролюючих органів, спрямовані на безпосереднє подолання результатів діяльності шахрайських схем, зокрема такі:

- утворення перешкод для реєстрації фіктивних підприємств (вимагає спеціальних технік перевірки автентичності реєстраційних документів, а також окремих режимів податкового контролю за тільки що зареєстрованими компаніями на початковому етапі їх існування, що включає поєднання помісячного подання декларацій, використання фінансових гарантій та окремих податкових перевірок);

- виявлення вже діючих фіктивних підприємств (залучаються спеціальна творені підрозділи розвідки і системи аналізу ризиків, оцінка цих ризиків здійснюється на основі аналізу податкових декларацій, невідповідності в записих інформаційних систем, інших оперативних даних);

- припинення виявлених схем мінімізації ПДВ (країни законодавчо дали можливість дій податківців у ситуаціях виявлення змовницької поведінки платників податку, які дають змогу припинити подальше поширення наслідків злочину);

- повернення несплаченого ПДВ де бюджету після процедури аудиту (найкращим результатами боротьби зі зловживаннями є компенсація бюджетних втрат унаслідок несплати ПДВ учасниками схеми).

- створення спеціальних підрозділів для боротьби зі злочинами, пов'язаними з відшкодуванням ПДВ [16, с.185].

Але у деяких країнах ЄС ще існують численні проблеми, ще перешкоджають запровадженню загальноєвропейських правил у протидію незаконному відшкодуванню ПДВ, зокрема, недостатність скоординованості контролюючих дій фіскальних органів та бар'єри де співпраці, які мітяться в законодавстві певних країн.

Даний довід протидії окремих зарубіжних країн схемам, пов'язаним з мінімізацією ПДВ, дозволяє стверджувати, ще й привідним країнам, у яких запроваджена цей податок, притаманні типові проблеми, пов'язані з втратою бюджетних коштів через недосконалий механізм визначення правомірності

відшкодування, але ефективність заходів щодо розв'язання зазначених проблем пояснюється вищим рівнем фінансової прозорості та податкової культури, а також взаємною внутрішньою інтеграцією систем податкового адміністрування.

2.3. Ухилення від сплати податків за допомогою інших схем

Однією із поширених схем є ухилення та уникнення від оподаткування через порушення митних формальностей, контрабанду та корупцію на державному кордоні.

Згідно з українським законодавством, під дефеніцією «контрабанда» розуміється переміщення через державний кордон з приховуванням від митного контролю наступних товарів:

- стаття 201 Кримінального кодексу України (далі – ККУ): культурні цінності; радіоактивні та вибухові речовини та матеріали; зброя та боєприпаси; технічні засоби негласного отримання інформації [28];
- стаття 305 ККУ: наркотичні засоби; фальсифіковані лікарські засоби; психотропні речовини, їх аналоги та прекурсори [28].

Таким чином під терміном «контрабанда» розуміється незаконне ввезення на територію України будь-яких товарів, в тому числі часткове декларування або декларування з неправдивими даними. Варто зауважити, що обсяги контрабанди, ввезеної в Україну, за окремими оцінками є досить значними і вимірюються мільярдами доларів США(рис.2.11).



Рис. 2.11. Обсяги контрабандних поставок в Україну за 2013-2021 рр.(млрд. дол.)

Побудовано автором за джерелом [28].

Як видно з рис. 2.11., обсяги контрабандних поставок в Україну, після помітного падіння у 2015 році, постійно ростуть. Так, з 2015 по 2018 рік вони збільшилися з 8 млрд. дол. до 11,9 млрд. дол. – тобто на 48,7%. Також можемо спостерігати, що обсяги контрабандних поставок в Україну за період 2013-2021 років у середньому становили \$10,6 млрд на рік, або 8,7% ВВП.

Водночас за допомогою міжнародної статистичної бази даних «World Integrated Trade Solution» (WITS) було проаналізовано не лише загальні цифри контрабанди, а й визначено товарну структуру контрабандних поставок за їх основними категоріями. Найбільш «ризикогенними» товарними групами є: обладнання та електроніка — 21,4%, хімічна продукція (включно з фармацевтичною продукцією) — 14,3%, транспорт — 10,6%, текстиль та одяг 9,8%, та аграрний сектор — у середньому по 5% на кожну підгалузь: продукти тваринного походження продукти рослинництва і продукти харчування.

Схеми ухилення від сплати податків, пов'язані з контрабандою, досить різні. Одна із них носить назву «викривлене декларування». Її головною складовою є «вбудованість» працівників митних органів. Це, власне, і дозволяє

проводити маніпуляції з даними митної декларації та інших супроводжувальних документів, шляхом викривлення митної вартості, кількості, ваги, якості товару тощо, зміни товарних найменувань або підміни кодів товару з метою ухилення від сплати податків або значне зменшення розмірів податкових зобов'язань.

Наприклад, в митній декларації можуть прописуватися дешеві дитячі іграшки, а не брендовий одяг (товари «прикриття»). Крім того, різновидом даної моделі може бути перевезення дорогих речей серед дешевих (так званий «пересорт»).

В деяких випадках при митному оформленні вказується занижена вага або ж кількість товару, що робить можливим значне зменшення митних платежів.

Друга схема називається «чорна (подвійна) контрабанда». Її суть проста: перемістити товар через кордон, оминувши митний контроль, шляхом прямого обходу митних постів обох країн. В деяких випадках дану схему можна реалізувати через підкуп працівників митної служби.

Наступними, досить поширеними, є схеми, пов'язані зі зловживанням пільг. Так, наприклад, правопорушник може замаскувати ввезення промислових товарів під поштові та кур'єрські відправлення. До того ж, такі махінації можливі при ввезенні контрабанди під видом особистого імпорту або провозу особистих речей. У такому випадку, для ухилення від оподаткування можна залучити декілька десятків або більше фізичних осіб, які разом у ручній поклажі здатні перенести велику партію товару.

Також варто згадати, що доходи бюджету від зовнішньої торгівлі формуються не лише з митних зборів (27,1 млрд грн або 3% доходів державного бюджету в 2018 році), а й імпортного ПДВ, що генерує для України левову частку надходжень до бюджету [13]. У 2018 році з 374 млрд грн надходжень податку на додану вартість 295,4 млрд грн або 79% було сформовано саме за рахунок імпортного ПДВ [12]. Спільно з митними зборами та імпортним акцизом це 40,2%, або майже половина доходів держбюджету.

Тому, ліквідація «контрабандних схем» повинна залишатись у пріоритеті для держави, тому, що це не лише наповнить державний бюджет та дозволить

провести всі відкладені через відсутність компенсаторів реформи: заміну податку на прибуток податком на виведений капітал, фіксацію верхньої межі ЄСВ на рівні середньої пенсії, або навіть знизити основні ставки податків. При цьому варто пам'ятати і про вплив контрабанди на платіжний баланс.

Не можна оминути одну із найбільших існуючих схем ухилення та уникнення від сплати податків всередині країни, яка можлива завдяки існуванню розвиненої індустрії «конвертаційних центрів». Саме така злочинна сфера в основному забезпечує «тіньову економіку» готівкою, зарплатою в конвертах, підробними документами, фіктивними підприємствами тощо.

Нступна схема - діяльність конвертаційних центрів, яка, використовуючи фірми-одноденки, що реєструються на підставних осіб (втрачені паспорти, безхатченки, мешканці окупованих територій, померлі особи) та відкриті на них рахунки в банках, вибудовує, так званий, «фінансовий коридор», який дозволяє за рахунок фіктивних фірм, рахунків, документів, вивести готівку для клієнта центру [14]. Таким чином готівка доставляється дилером, після чого відслідкувати кошти практично неможливо. За свої послуги конвертаційний центр бере певний відсоток «відмитих» коштів.

Розглянемо результати роботи ДПСУ щодо виявлення таких центрів (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3

Результати перевірок ДПС України по виявленню «конвертаційних центрів»

Рік	Припинено діяльність «конвертаційних центрів», од	Проконвертовано, млрд. грн.	Збитки держави, млрд. грн.
2014	58	16,2	2,9
2015	60	18,9	3,2
2016	77	27,1	4
2017	65	13,6	2,5
2018	55	12,1	2
2019	77	27	4
2020	72	21,2	3,1
2021	148	21,7	3,5

Складено автором за джерелами: [11], [12], [13], [21].

Зробити оцінку масштабів ухилення від сплати податків за рахунок діяльності конвертаційних центрів дуже складно. Однак, за деякими підрахунками, які відходять від того, що такі центри обслуговують приблизно 35-45% формальної економіки, обсяги індустрії сягають близько 45-65 млрд. грн., а річні втрати бюджету оцінюють на рівні 11-19 млрд. грн.

Наступна схема - ухилення від сплати ЄСВ за допомогою страхових компаній (рис. 2.12).

Суть такої схеми полягає у тому, що підприємство укладає договір страхування своєчасності виплати зарплати індивідуально з кожним працівником та залученою до схеми страховою компанією. Згідно з умовами страхування, у разі несвоєчасної виплати зарплати страхова компанія зобов'язана виплатити відшкодування в повному обсязі. Після цього, підприємство умисно не виплачує заробітну плату, страхова компанія отримує заяви на відшкодування, суб'єкт господарювання перераховує гроші на користь страхової, яка в кінці кінців виплачує заробітну плату у вигляді страхового

відшкодування. Таким чином, зарплата виплачується без додаткових нарахувань ЄСВ та ПДФО на фонд заробітної плати [29].

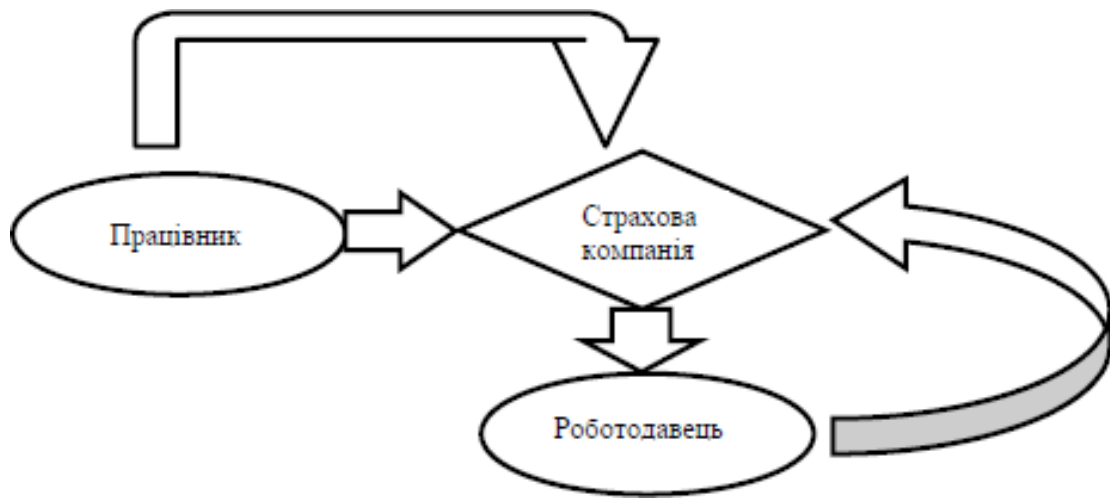


Рис. 2.12. Ухилення від сплати ЄСВ за допомогою страхових компаній

Наступним способом зменшення податкових зобов'язань є використання ІСІ (Інститут спільного інвестування). Так, згідно з правилами Податкового кодексу України, авансовий внесок з податку на прибуток може не платитися за умови виплати дивідендів інститутами спільного інвестування, а дивіденди, що знаходяться у розпорядженні інвесторів, оподатковуються за зниженою ставкою – 9% [12]. Наприклад, візьмемо сферу будівництва. Спочатку забудовник продає майнові права ІСІ, використовуючи форвардний договір, але не за ринковою ціною, а за ціною, що лише покриває затрати на будівництво і створює ілюзію мінімальної рентабельності – наприклад, 1500 тис. дол. плюс прибуток у розмірі 100 тис. дол. Потім, компанія з управління активами перепродає їх, але вже за ринковою ціною – 2000 тис. дол. Прибуток, у розмірі 400 тис. дол. розподіляється між акціонерами, що є афілійованими особами забудовника, у вигляді дивідендів, з яких сплачується лише 9% - 36 тис. дол. Забудовник, в свою чергу, сплачує з отриманого прибутку (100 тис. дол.) 18 тис. дол. податку на прибуток. Таким чином, загальний платіж до бюджету складає 54 тис. дол., а не

90 тис. дол., якщо б житло одразу було реалізовувалося кінцевому споживачу [64, с. 129-130].

Також до ухилення від сплати податків можна віднести надання житла в оренду без підписання відповідного договору або надання деяких послуг неофіційно (наприклад, репетиторство).

Як видно з проведеного аналізу, схем та методів ухилення та уникнення від сплати податків безліч, а втрати бюджету – «космічні». Тому, вся увага досліджень даної теми повинна зосереджуватися на виявленні найбільш ефективних заходів, спрямованих на зменшення масштабів цього явища та попередження його росту у майбутньому.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ДІЮЧОГО МЕХАНІЗМУ ВИЯВЛЕННЯ ТИПОВИХ СХЕМ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

Досить значна проблема у боротьбі з ухиленням від оподаткування полягає у тому, що головні винуватці, як показують наукові дослідження, – власники великих суб'єктів господарювання та надвеликих бізнес-груп – мають значний політичний вплив, адже саме в Україні при зміні політичної влади, відбувається зміна власників надвеликих компаній. Це, в свою чергу, надає їм фактичний імунітет від контролюючих органів.

В такому разі бухгалтерський облік у більшості компаній дублюється: разом із офіційним ведеться справжній – для власника. Публічні акціонерні товариства в нашій країні можна вважати непопулярними, а навіть у разі їх створення мажоритарний власник володіє тотальним контролем. Тому істотні проблеми з судовою системою, міноритарні акціонери є фактично безправними і не можуть контролювати прозорість компанії. Стимулів оприлюднювати прибутки фірми не мають [27].

Натомість великі українські «олігархічні» компанії – залежно від розкладу політичних сил – користуються фактичним імунітетом від правоохоронних та податкових органів. [28].

Також, велика проблема криється в малій ефективності державних заходів щодо протидії ухиленню від сплати податків. Основна діяльність в цьому напрямку зосереджена саме на виявленні фактів порушення податкового законодавства та застосуванні штрафних санкцій для покриття бюджетних дірок, а не на попередженні ухилення від сплати податків.

Україна посіла останнє місце серед країн Європи в Глобальному індексі нелегальної торгівлі [31-34]. Під час укладання індексу було відібрано 84 країни світу, серед яких 34 країни Європи: 28 членів ЄС і шість країн, які туди не входять (Боснія і Герцеговина, Чорногорія, Сербія і колишні радянські республіки: Білорусь, Росія і Україна). Позиція України в цій категорії (80) в

поєднанні з балом за корупцію, найнижчим із можливих, знову підкреслює вразливість економіки, яка сформувалася на географічній периферії Європи.

Так, будь-які ініціативи уряду, щодо деофшоризації та детінізації бізнесу, реформування податкових та митних органів тощо, не будуть результативними, якщо не боротися з корупцією, яка фактично вжилося в менталітет українців.

Крім того, майже постійна політична криза ніяк не сприяє ефективній боротьбі у досліджуваному напрямку. Надскладна ситуація, що склалася, полягає в тому, що крім економічних факторів, на економіку впливає війна. Також через незрілість інститутів громадянського суспільства, політична система, а точніше її функції, майже не відділені від функцій інших сфер життя держави. Як наслідок, навіть найпростіші рішення не приймаються без згоди владних структур, а це, в свою чергу, створює ідеальні умови для розвитку всіх суспільно-небезпечних процесів – поширення корупції і, що страшніше, криміналізації владних структур [35].

Нажаль, значною проблемою можна вважати високу ступінь поєднання, та, як наслідок, взаємозамінності існуючих політичних ролей. Мається на увазі суміщення посад у законодавчій та виконавчій гілках влади (наприклад, депутат-голова тощо), не кажучи вже про особисту участь державних діячів у різних бізнес-структурах, в тому числі – транснаціональних корпораціях [36].

Саме неструктурованість призводить до того, що нормативно-правові та інші акти законодавства розробляються і реалізуються не за стратегічним вектором, а за ситуативно-тактичним.

Захищаючи свої особисті інтереси, влада може досить швидко втратити свою легітимність, так як прийняті нею рішення не знаходять підтримки громадськості, викликають абсентеїзм та зустрічають суспільну протидію – наприклад, ухилення та уникнення від сплати податків [37].

Політичну систему можна вважати однією із найбільш інерційних систем. Через це, тільки про досягненні деякої критичної межі, влада починає самоочищатися – активізувати боротьбу з корупцією та криміналізацією владних структур.

Для подолання негативних явищ в оподаткуванні маємо використати міжнародний досвід боротьби з ухиленням від сплати податків.

Ухилення від сплати податків регулярно підігривається скандалами та розслідуваннями стосовно оптимізації оподаткування. Це і гучні справи про ухилення від сплати податків зірками світового рівня та політиками, і незаконні податкові преференції таких компаній як «Apple», «Microsoft», «Google», «Amazon», «Starbucks» тощо й постійне обговорення досліджуваного явища на різних самітах та неофіційних зустрічах [37]. Тому не дивно, що боротьба з ухиленням та уникненням від оподаткування, підвищення рівня прозорості податкових систем країн світу, наближення норм та правил податкового законодавства різних держав до універсальних, загальноприйнятих стандартів у сфері оподаткування стали однією з найбільш важливих тенденцій сучасності [36].

В сучасному світі, основними формами взаємодії урядів на міжнародному рівні у сфері інтернаціонального податкового регулювання є правила GAAR (General Anti-Avoidance Rules), SAAR (Specific Anti-Avoidance Rules), а також співпраця та координація зусиль через ОЕСР (Організація економічного співробітництва і розвитку) [35-37].

Правила GAAR були вперше імplementовані Австралією ще у 1915 році [35-37]. Пізніше дані правила запровадили у своє національне законодавство такі країни як Франція, Німеччина, Канада, Великобританія та ін. До особливостей GAAR можна віднести:

визначення термінів «ухилення від сплати податків», «зловживання податковими нормами», «уникнення від оподаткування», «фіктивна схема, угода або транзакція», «агресивне податкове планування» та їх систематизація в законодавчих нормах та судових прецедентах;

закріплення та підвищення штрафів за використання незаконних схем ухилення від сплати податків в законодавстві;

запровадження механізму перевірки схем ухилення від оподаткування на предмет їх легітимності для всіх суб'єктів господарювання не залежно від їх форм

власності;

опис ознак угод, які формально не суперечать законодавству, але при цьому мають побічний ефект у вигляді виникнення податкових пільг, котрі, в свою чергу, влада вважає необґрунтованими і такими, що суперечать букві закону [36];

закріплення в законодавстві процедури перегляду податковими органами податкової бази та перерахунку суми сплачених податків у разі виявлення застосування певної схеми ухилення від оподаткування тощо [37].

З 01.01.2017 Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та зобов'язалася імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS (Base erosion and profit shifting) [38, 39]. Цей План дій BEPS має забезпечити протидію розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, який покликаний підтримати фінансову стабільність в країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу в Україні за міжнародними стандартами. План дій BEPS передбачає 15 дій для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні і розбіжностей в національному податковому законодавстві різних країн, які уможлиблюють "приховування" корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низько податкові юрисдикції, де компанії не здійснюють економічної діяльності [40].

Заслугує на увагу підхід GAAR до процедури доведення законності використання платником податків різних схем податкової оптимізації. Саме, правила передбачають три різних варіанти. Наприклад, як у Великобританії, Бельгії та Японії незаконність конкретних схем ухилення від сплати податків доводять податкові органи, тоді як в Китаї, США та Швеції обов'язок доведення законності схеми, яка використовується покладений саме на платника податків. Деякі інші країни, такі як Канада, Польща та Німеччина, мають змішаний підхід: тягар доведення покладено на обидві сторони [38-40].

Досвід цих країн, які впровадили GAAR у своє законодавство, свідчить, що дані правила, по суті, сформувавши загальну концепцію боротьби з ухиленням від оподаткування. Правила SAAR, в свою чергу, які ще іноді називають TAAR (Targeted Anti-Avoidance Rules), передбачають конкретні, цільові законодавчі заходи, що застосовуються до обмеженого кола операцій. Так, наприклад, SAAR врегульовують спірні питання щодо трансфертного ціноутворення та встановлюють спеціальне регулювання контрольованих іноземних компаній [37-40].

Одне із головних місць у боротьбі з ухиленням від оподаткування та агресивним податковим плануванням займають ініціативи ОЕСР. Одним із головних напрацювань організації у цій сфері є схвалений на саміті G20 у 2015 році план BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [38-40]. Метою такого плану є формування ефективного механізму протидії глобальному відтоку капіталів в офшори і унеможливлення використання різних схем агресивного податкового планування. В нього входять 15 різних положень, які описують конкретні податкові проблеми та шляхи їх вирішення. До основних положень можна віднести [37-40]:

- вдосконалення всіх правил трансфертного ціноутворення;
- оподаткування доходів контрольованих закордонними компаніями;
- підвищення ефективності механізму врегулювання податкових спорів;
- запобігання зловживанням законним уникненням від оподаткування тощо [39].

План BEPS є, по суті, набором конкретних потрібних рекомендацій.

Також заслуговує на увагу, найбільш пріоритетних напрямків діяльності на міжнародному рівні щодо протидії ухиленню від сплати податків є співробітництво різних держав з обміну податковою інформацією. Принципи транспарентності і ефективного обміну податковою інформацією було сформульовано у «Стандарті обміну інформацією», який було розроблено протягом Глобального форуму ОЕСР з оподаткування [41].

Згідно з цим Стандартом, основними засадами обміну податковою інформацією є:

- Обов'язковість (країна не може відмовлятися надавати податкову інформацію у відповідь на запит, наприклад, лише через те, що даною інформацією володіє особа, що діє на фідучіарній основі).
- Повнота охоплення (обмін інформацією має включати дані про будь-які податки).
- Заборона нелегального отримання і використання податкової інформації.
- Подання запиту з метою отримання інформації (запит повинен бути досить детальним, включати в себе всі факти аби орган, що отримує його, розумів потреби автора запиту повною мірою).
- Конфіденційність (уряд країни, що подає запит, повинен забезпечити конфіденційність отриманих даних) [42].

В такому плані, особливо гостро стоїть питання обмеження та скасування банківської таємниці. Саме, наприклад, в Швейцарії, за розголошення банківської таємниці передбачено кримінальну відповідальність: тобто, передавати інформацію про своїх клієнтів податковим органам або навіть іноземному уряду заборонено. При цьому, якщо у дослідженні йде мова про серйозні порушення законодавства, наприклад, фінансування тероризму, банк може піти на поступки та надати необхідну інформацію, однак, лише за наявності доказів, які обґрунтовують підозри на всі сто відсотків [40]. Розкриття податкової інформації стосовно ухилення від сплати податків, як наслідку використання різних схем мінімізації податкових зобов'язань, поки що залишається відкритим [41].

Продовжується дослідження інституту банківської таємниці, адже повноцінний обмін податковою інформацією – це сильний та ефективний інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків та виявлення прихованих доходів.

Коли мова йде про співпрацю та взаємодію на міжнародному рівні щодо вирішення проблемних питань стосовно ухилення від сплати податків, необхідно також згадати організацію IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administrations) [41].

Обмін передовим досвідом між податковими органами країн-учасниць IOTA дає змогу оцінити вплив різних заходів на загальний рівень дотримання платниками податків податкового законодавства. Так, до найбільш ефективних заходів, націлених на підвищення рівня добровільної сплати податкових зобов'язань та формування законослухняної податкової поведінки, відносять:

- відкритість, прозорість та підзвітність державних фінансів (інформаційна політика, яка дозволяє платнику податків дізнатися про свій внесок у підвищення добробуту своєї держави);
- електронні податкові сервіси (зменшення ймовірності несплати або недоплати податків);
- оприлюднення «чорних списків» суб'єктів господарювання, які ухиляються від сплати податків або мають податковий борг;
- популяризація добровільної сплати податків (пропаганда податкової моралі серед населення);
- новітні стандарти адміністрування та обслуговування платників податків [44].

Наприклад, прогресивний підхід у питанні популяризації та пропаганди добросовісної сплати податків має податкова адміністрація Фінляндії.

Податкові органи Фінляндії приділяють особливу увагу продуктивному діалогу між податковою службою та платниками податків. Такий діалог починається з моменту реєстрації суб'єкта господарювання [42]. Так, працівники податкової з самого початку в дружній формі пояснюють платнику податків які в нього є права та обов'язки, роз'яснюють йому найбільш спірні та проблемні питання податкового законодавства. Крім того, інспектори фінської податкової служби постійно консультують своїх платників, нагадують їм про терміни сплати податків, а коли платник здійснює будь-яку помилку, одразу не

карають, а вчать його, як робити правильно. Таким чином налагоджуються довірчі взаємовідносини [42].

Цікавий досвід Ірландії. Публікація переліку несумлінних платників стала характерною особливістю практичної діяльності Служби доходів Ірландії. Як виявилось, такий напрям роботи податкових органів спроможний частково боротися з ухиленням від сплати податків, попереджувати недотримання норм податкового законодавства, забезпечувати сплату конкретним платником правильної суми податкових зобов'язань, а також не допускати нарощення податкового боргу.

Згідно з внутрішньою інструкцією, Служба доходів Ірландії зобов'язана щоквартально публікувати перелік несумлінних платників податків. До такого списку входять всі платники, що протягом звітного періоду ухилялися від сплати податків, на яких накладено штраф, або в яких існує велика заборгованість перед бюджетом [44].

Також, ефективним заходом боротьби з ухиленням від сплати податків є створення електронних податкових сервісів. Податкова служба Португалії, яка сьогодні використовує передове, надійне та унікальне в своєму роді електронне забезпечення – E-invoice System (система електронних рахунків-фактур). Дана система дозволяє в кожний реальний момент часу отримувати та надсилати електронні рахунки-фактури, проглядати суми проведених суб'єктами господарської діяльності операцій як на загальнодержавному рівні, так і окремо – по платниках. Це дозволяє постійно контролювати й гарантувати надходження ПДВ у повному обсязі [45].

Міжнародний досвід показує, що необхідно приділяти значну увагу фінансовому моніторингу саме всередині країни. Так, саме у світовій практиці (маються на увазі розвинені країни), обов'язок первинної перевірки коштів на предмет їх легальності та повноти сплати податкових зобов'язань під час ведення господарської діяльності фактично покладено на банки. Тобто, банк, в рамках фінансового моніторингу, повинен першим з'ясовувати джерела походження коштів, які клієнт розміщує на своєму рахунку або переказує на

інший рахунок, а також перевіряти, чи було сплачено всі податки з цих коштів. У разі якщо потенційний клієнт банку не може документально підтвердити легальність походження всіх грошей, а також повноту сплати всіх податків, останній відмовляє такій особі в наданні банківських послуг. Завдяки такому підходу, унеможлиблюється проведення безготівкових розрахунків з використанням неофіційно отриманих коштів [46].

Узагальнюючи все вище перераховане, можемо зробити висновок, що кожна окремо взята країна сама вирішує якими інструментами протидії ухиленню від сплати податків користуватися. Звичайно, є загальноприйняті норми та правила боротьби з даним явищем, які підходять усім державам, але кожна країна повинна імплементувати їх у своє законодавство з урахуванням національних особливостей ведення господарської діяльності.

Використовуючи міжнародний досвід дослідження найбільш поширених схем та моделей ухилення та уникнення від сплати податків в Україні, можна сформулювати певні думки, стосовно вирішення цієї нагальної проблеми українського суспільства:

1. Імплементувати у вітчизняне законодавство міжнародні інструменти захисту від транскордонних методів уникнення від оподаткування (офшорні зони):

- встановити загальні правила протидії ухиленню від оподаткування (General Anti-Avoidance Rules), що перешкоджатимуть новим та старим схемам ухилення від сплати податків, пов'язаних із використанням неправомірних податкових переваг, враховуючи національні особливості та мінімізацію дискреційних можливостей;

- запровадити спеціальні правила регулювання контрольованих іноземних компаній (Controlled Foreign Company Rules), які спрямовані на те, щоб оподатковувати весь нерозподілений прибуток іноземних компаній, що належать або знаходяться у фактичному контролі резидентів України;

- провести практичну реалізацію плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [47].

2. Активізувати міжнародне співробітництво України у сфері оподаткування:

- приєднатися до CRS (Common Reporting Standard) – механізм автоматичного обміну всією податковою інформацією ОЕСР;
- переглянути всі двосторонні угоди про усунення подвійного оподаткування, що напряду стимулюють використання різних законних схем уникнення від сплати податків та агресивне податкове планування (в першу чергу угоди з Кіпром, Беліз, Панамою, тощо);
- переглянути Угоду між Україною та США від 7 лютого 2017 року: наша країна повинна не лише надавати податковим органам США дані про рахунки громадян США в Україні, а й отримувати інформацію натомість, стосовно рахунків наших громадян в США (дотримуватися принципу взаємності) [47].

3. Посилити контроль за трансфертним ціноутворенням:

- зосередити контроль за трансфертним ціноутворенням у одному підрозділі Державної податкової служби України і одночасно скоротити подібний підрозділ в Департаменті аудиту, який перевіряє малий та середній бізнес, задля ліквідації дублювання функцій;
- збільшити чисельність інспекторів підрозділу з контролю за трансфертним ціноутворенням та відправити кількох працівників на навчання закордон – до провідних міжнародних центрів підготовки спеціалістів у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням;
- залучити в підрозділ з контролю за трансфертним ціноутворенням фахівців «Великої четвірки» (аудиторські компанії «Deloitte», «PricewaterhouseCoopers», «Ernst & Young» та «KPMG»); наприклад, контракт на рік.

4. Посилити відповідальність за ухилення від сплати податків:

- підвищити в рази штрафи за умисне ухилення від оподаткування;
- встановити не тільки адміністративну але і кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах;
- запровадити кримінальну відповідальність за приховування доходів в

офшорах.

Отже, для України є першочерговим завданням вирішення перерахованих проблем та має стати наближення умов загальної податкової системи до таких, які існують для спрощеної. А отже, саме: скасування ЄСВ (із заміщенням за рахунок заощадження бюджетних витрат і перенесення тягаря на непрямі податки і податки з ресурсів, насамперед землі, а також нерухомості) і зниження ПДФО до 10%. Все це здатне зблизити умови оподаткування ФОП і найманих працівників настільки, аби стали відчутними переваги роботи за наймом – такі як стабільність і соціальна захищеність.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи результати огляду наукової літератури, можна стверджувати, що ухилення від сплати податків - це процес мінімізації податкових зобов'язань шляхом використання різних схем та методів. В науковій літературі, як вітчизняній так і зарубіжній, досить часто ототожнюють такі поняття як ухилення та уникнення від сплати податків. Але, насправді, ці терміни мають різне значення. Ухилення від оподаткування – це значне зменшення суми податкових платежів за рахунок використання заборонених законом методів. Тоді як уникнення від оподаткування відповідно це цілком легальний метод мінімізації зобов'язань перед бюджетом.

Одна із головних причин існування такого явища, як ухилення та уникнення від сплати податків, криється в очевидному впливі податків на фінансовий та матеріальний стан платників при недостатньому усвідомленні ними реальних вигід від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок державного бюджету. Тому не дивно, що навіть в більшості розвинутих країн, типу США, Великої Британії, Німеччини, Франції, Швейцарії тощо, де існують впливові демократичні інститути, стабільні механізми зв'язку між органами державної влади (які, по-факту, ухвалюють податкові закони) та виборцями (платниками податків), а також надійні, перевірені часом, системи контролю за ефективним використанням всіх бюджетних коштів, ухилення від оподаткування залишається на досить низькому рівні, так як необхідність сплачувати податки набуває усвідомленого характеру; тоді як в країнах, котрі лише стали на цей шлях демократичного розвитку, сплата податків ототожнюється з платежами, які, по- перше, запроваджуються без згоди більшості населення, і по-друге, сплачуються в примусовому порядку. Для більшості громадян, це стає джерелом антифіскальної поведінки платників податків: з'являється бажання скоротити податкові зобов'язання чи взагалі ухилитися від них. Отже, чим більш недосконалыми є демократичні інститути і

податкова система в цілому, тим більш масовою та розповсюдженою стає така поведінка.

Всі інші причини, що підштовхують платників до ухилення або уникнення від оподаткування, класифікують на морально-психологічні, політичні, правові, технічні та економічні. Також, варто зазначити, що досить згичну роль у мотивації ухилення або уникнення від сплати податків грає такий фактор, як міра й характер покарань за ухилення від оподаткування. Так, якщо потенційна вигода від ухилення переважає ймовірність та розмір відповідної відповідальності, платник податків буде схильним піти на ризик. Крім того, чим більш поширеною є корупція в країні, для України ця проблема є практично основною, тобто чим більшою є ймовірність відкупитися від покарання, тим легше платнику прийняти подібне рішення.

Гоовною метою як ухилення, так і уникнення від оподаткування є отримання економічної або будь-якої іншої вигоди. Тому податкові міркування, на сьогоднішній день, лежать в основі прийняття всіх глобальних рішень міжнародними корпораціями стосовно інвестицій та інтернаціональних операцій. Тому це не дивно, адже максимізація вартості компанії шляхом використання всіх переваг існуючих законодавчих лазівок є прямим обов'язком виконавчих директорів перед акціонерами. Але, такі дії, будь вони законними або незаконними, призводять до виникнення значних негативних наслідків у країні. По-перше, державний бюджет недоотримує значні суми грошових коштів, що призводить до зниження всіх доходів та утворення бюджетного дефіциту. Більше того, дефіцит, сформований за рахунок недобросовісних платників, змушує державу встановлювати нові податки і збільшувати ставки існуючих задля його покриття. По-друге, ухилення від сплати податків приносить значні вигоди правопорушникам, ставить їх у більш вигідне становище порівняно з добросовісними платниками податків, і таким чином підриває основи ринкової конкуренції. Таким чином, суб'єкти господарювання, котрі ухиляються від сплати податків, перекладають податковий тягар на сумлінних платників, а постійне зростання такого податкового тиску на

легально працюючі підприємства в кінці кінців підштовхує їх до переведення своєї діяльності в «тінь». Все перераховане вище призводить до зростання дисбалансу в розвитку різних секторів економіки, що може сприяти монополізації окремих галузей.

Значні зловживання з ухиленням від оподаткування та мінімізацією податкових зобов'язань, щодо яких автору дослідження вдалося знайти дані, пов'язані з великомасштабними зовнішньоекономічними операціями за участі великих підприємств та контрабандою й корупцією на митному кордоні. При цьому, саме контрабанда та корупція на кордоні в останні роки стали більш масштабними, потіснивши з першого місця офшорні схеми. Загальні обсяги недоотриманих бюджетом грошей, внаслідок проведення такого роду незаконних операцій, сягають мільярди доларів. Основні інструменти, які використовують зловмисники, включають міжкорпоративні кредити, трансфертне ціноутворення у відносинах з нерезидентами, та платежі за нематеріальні активи, послуги «конвертаційних центрів» та центрів мінімізації митних платежів, контрабанда та пов'язана з нею корупція на митному кордоні.

Проведене дослідження дає змогу стверджувати про те, що українці почали більш інтенсивно саме уникати сплати податків – тобто законно мінімізувати податкові зобов'язання. Про це свідчать і нарощення експорту до «офшорних» юрисдикцій, і збільшення обсягу «round-tripping» інвестування. Але, враховуючи динаміку обсягів встановленого схемного ПДВ, встановлених нереальних операцій з продажу, вилучених з незаконного обігу підакцизних товарів, контрабандних поставок, можна зробити висновок, що ухилення від сплати податків також має місце в значних масштабах.

Проблема у боротьбі з ухиленням від оподаткування заключається у тому, що головні винуватці, як показує попереднє дослідження, – власники великих суб'єктів господарювання та надвеликих бізнес-груп – мають значний політичний вплив. Це, в свою чергу, надає їм фактичний імунітет від всіх контролюючих органів. Тому, значне зменшення можливостей для великомасштабної мінімізації податкових зобов'язань вимагає політичної волі

та народної підтримки. Саме, такі зловживання, сягаючи мільярдів доларів, залишаються малопомітними для широких мас населення, на відміну від таких в середньому та малому бізнесі. Такий стан речей дозволяє відвертати увагу громадськості й міжнародних спостерігачів та радників на зловживання малого та середнього бізнесу, попри незрівнянність масштабів, що в загальному результаті викривляє пріоритети державної політики та міжнародної підтримки.

Дані даного дослідження мають допомогти встановити реальні, базовані на фактах, орієнтири для визначення пріоритетів у боротьбі з уникненням оподаткування. Отже, на сьогоднішній день, наша держава повинна зосередити свою увагу на: імплементації міжнародних інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків, посиленні контролю за трансфертним ціноутворенням, підвищенні ефективності роботи податкових та митних органів, модернізації автоматизованих інформаційних систем тощо.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України. Редакція від 20.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. About | Oxford English Dictionary [Архівовано 21 серпня 2022 у Wayback Machine.] „As a historical dictionary, the OED is very different from dictionaries of current English, in which the focus is on present-day meanings.” укр. «Як історичний словник, OED сильно відрізняється від словників сучасної англійської мови, у яких наголос робиться на сучасних значеннях».
3. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора: Пер. з англ. А.Олійник, Р. Скільський. - К.: Основи, 1998. - 703 с.
4. В. Вишневецький, А. Веткін. Відхід від сплати податків: теорія і практика. Донецьк: Монографія ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. - 10, 62 с. URL: <http://www.klubok.net/article1889.html> (дата звернення: 26.11.2022)
5. В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко Податкова система: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2015. – 360 с.
6. Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк Податкова система. Підручник. – К.: Атіка, 2017. – 920 с.
7. В. М. Мельник Уникнення та ухилення від оподаткування: співвідношення дефініцій / В. М. Мельник // Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України. – К.: НДІ фіскальної політики, 2018. – 178 с.
8. Tax avoidance by Multinational companies: Methods, Policies, and Ethics / Farok J // Rutgers Business Review 2016. URL: <https://goo.gl/nadpLX>
9. Тенденції тіньової економіки в Україні у 2021 році. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
10. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

11. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/>

12. Постанова Кабінету міністрів України від 27 грудня 2017 року №1045 «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1045-2017-%D0%BF>

13. Постанова Кабінету міністрів України від 4 липня 2017 року №480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/480-2017-%D0%BF>

14. Про віднесення держав до переліку офшорних зон, Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80#Text>

15. Ларіонов Н., Добрева К. Світові стандарти контролю за трансферним ціноутворенням вже на порозі? /ЮРИСТ&ЗАКОН, № 05, 13.02.2020. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013454

16. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

17. Курілов Є. Ризики трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід. Вісник. 5 грудня 2014, П'ятниця, №46 (46). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7894>

18. Hamaekers H. Introduction to Transfer Pricing (2010). IBFD Transfer Pricing Database (extract). // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center

Leiden.

19. PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, URL: <http://www.pwc.com/gx/en/internationaltransfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>

20. Special report: 2021 Year-End Tax Planning. Planning Strategies and Techniques Available Through End of Year. URL: <https://www.accountingtoday.com/opinion/transfer-pricing-methods-best-practices-and-business-benefits>

21. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві 16 січня 2020 року № 466-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020, № 32, ст.227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

22. Ernst & Young, Transfer pricing global reference guide, Germany, 2012, URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/\\$FILE/TransferPricing-Reference-2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/TransferPricing-Reference-2012.pdf)

23. Брехов С. С. Напрями розвитку контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України : зб. наук. пр. Львів, 2016. Вип. 4 (120). С. 126–131.

24. Методика національної оцінки ризиків відмивання коштів та фінансування тероризму в Україні. Київ 2018. URL: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/310/%D0%9D%D0%9E%D0%A0%D0%94%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B8/Methodology.pdf>

25. International Transfer Pricing and Income Shifting in Developing Countries: Evidence from Ghana Joseph Akadeagre Agana, Abu-Khanifa Mohammed and Stephen Zamore January 2018. URL: <https://www.researchgate.net/publication/328434988>

26. 9 листопада 2021 року Аудиторською палатою України спільно з Міністерством фінансів України, за участю Комітету ВР України з питань фінансів, податкової та митної політики та Державної податкової служби України та з інформаційним партнером Crowe Erfolg Ukraine провели круглий стіл: «Трансфертне ціноутворення: вплив на фінансову звітність». URL:

<https://cutt.ly/bYxWpVE>

27. В. М. Опарін. Ще один крок до пізнання фінансів // Фінанси України. – 2018. – №5. – С. 125-128.

28. А. Є. Буряченко, А. А. Славкова Підвищення ефективності податкового контролю за допомогою активізації непрямих методів визначення податкових зобов'язань // Фінанси, облік і аудит. – 2011. №18. – С. 34-53.

29. Doing Business 2018 Report. World Bank Group. URL: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>

30. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / В. Дубровський, В. Черкашин // Інститут соціально-економічної трансформації. URL: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2017/09/Instrumentariy-uhilyannya-vid-splati-podatkov-2017.pdf>

31. Viktor Fedosov, Tetiana Paientko Opportunistic government behavior: How controlling approaches in public management can prevent it // Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. – 2019. – №2. – С. 37-54.

32. EU system of financial supervision. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/infographics/financial-supervision-architecture/>

33. Національний банк України. Опитування про системні ризики фінансового сектору. Травень 2022. URL: <https://cutt.ly/y19vSjp>

34. Новіков В. Незаконні фінансові потоки: як Україна може використати ці кошти для економічного зростання. Економічна правда. 2019. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2019/08/20/650678/>

35. Viktor Fedosov, Tetiana Paientko Can information technology increase government effectiveness. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/4b4b/8bfb03e121a557205e4b6e54975d442075d3.pdf>

36. В. М. Опарін, Т. В. Паєнко. Ідеологія, прагматика та результативність податкового реформування в Україні // Проблеми економіки. – 2017. №4. – С. 138-147.

37. Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR). IMF. URL:

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>

38. Ларіонов Н., Добре́ва К. Світові стандарти контролю за трансферним ціноутворенням вже на порозі? /ЮРИСТ&ЗАКОН, № 05, 13.02.2020. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013454

39. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

40. PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, URL: <http://www.pwc.com/gx/en/internationaltransfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>

41. Офіційний сайт IOTA. URL: <https://www.iota-tax.org/>

42. Офіційний сайт Податкової адміністрації Фінляндії. URL: <https://www.vero.fi/en/individuals/>

43. Міжнародний досвід з питань формування моделі сумлінного платника. Вісник. Офіційно про податки. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7521>

44. Офіційний сайт Служби доходів Ірландії. URL: <https://www.revenue.ie/en/Home.aspx>

45. Тимченко О. М. Податки як інструмент протидії приховування доходів в офшорних юрисдикціях // Ринок Цінних Паперів України. – 2014. – № 1-2. – С. 3-10.

46. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику. Розпорядження Кабінету міністрів України від 05 липня 2019 р. № 542-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-realizaciyi-konceptualnih-napryamiv-reformuvannya-sistemi-organiv-shcho-realizuyut-derzhavnu-podatkovu-ta-mitnu-politiku-i050719>

47. Крилов Д. В. Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право (081 – Право). Науково-дослідний інститут публічного права; Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, Київ, 2020.

48. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2018 р. № 1101-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1101-2018-%D1%80>.