

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2024. № 8.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.8.29>
УДК 336.225

Я. Б. Дропа,
д. е. н., професор, професор кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2385-8205>
О. Т. Замасло,
д. е. н., професор, професор кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7128-8425>
Г. С. Андрущак,
магістр з системного аналізу,
Національний університет “Києво-Могилянська академія”
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-7696-3254>

УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: ПРИЧИНИ ТА СПОСОБИ ПРОТИДІЇ

Ya. Dropa,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of the Department of Finance, Money Circulation and Credit, Ivan Franko
National University of Lviv, Ukraine, Lviv
O. Zamaslo,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of the Department of Finance, Money Circulation and Credit, Ivan Franko
National University of Lviv, Ukraine, Lviv
H. Andrushchak,
Master in systems analysis,
National university “Kyiv-Mohyla Academy”, Ukraine, Kyiv

TAX AVOIDANCE IN UKRAINE: CAUSES AND METHODS OF PREVENTION

У статті ухилення від оподаткування висвітлено як протиправну діяльність щодо зниження обсягу фіскальних зобов'язань та завдання втрат державі, яка призводить до порушення фінансових нормативно-правових актів та настання різних видів відповідальності, відкриття кримінальних справ тощо. Подано причини, які спонукають платників податків повністю або частково припиняти легальну діяльність та переходити у тіньовий сектор економіки, та систематизовано й охарактеризовано їхні наслідки. Визначено найпоширеніші методи, які використовують з метою несплати податків і зборів до бюджету.

Обґрунтовано тісний взаємозв'язок між ухиленням від сплати обов'язкових платежів та відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом; розкрито найпопулярніші методи розмивання податкової бази та переведення злочинних коштів у легальний сектор економіки. Висвітлено економічну сутність офшорних зон та можливості використання їх з метою ухилення від оподаткування вітчизняними суб'єктами господарювання та фінансування терористичної діяльності й обходу міжнародних санкцій; розкрито фінансовий зміст процесу легалізації злочинних доходів як переведення тіньових коштів у законну діяльність за допомогою реалізації комплексу протиправних заходів, які стосуються маскування, приховування, переказування та інвестування грошових засобів, фінансових активів, майна, що дає змогу не показувати реальні джерела його походження. Визначено позитивні і негативні сторони співпраці компаній з офшорними юрисдикціями; систематизовано заходи деофшоризації світової економіки та способи протидії ухиленню від сплати податків за допомогою офшорних зон;

Охарактеризовано можливості ухилення від оподаткування за допомогою механізму трансфертного ціноутворення та визначено способи протидії таким явищам; головним способом запобігання порушення податкового законодавства визначено ефективно організовану систему податкового контролю; запропоновано комплекс заходів, які сприятимуть

протидії ухиленню від оподаткування у період повоєнного відновлення економіки України.

The article highlights tax evasion as an illegal activity related to reducing the volume of fiscal obligations and assigning losses to the state, which leads to the violation of financial regulations and the onset of various types of liability, the opening of criminal cases, etc. The reasons that encourage taxpayers to completely or partially stop legal activities and move to the shadow sector of the economy are presented, and their consequences are systematized and characterized. The most common methods used to avoid paying taxes and dues to the budget have been identified.

The close relationship between the evasion of payment of mandatory payments and the laundering of income obtained through criminal means is substantiated; the most popular methods of eroding the tax base and transferring criminal funds to the legal sector of the economy are revealed. The economic essence of offshore zones and the possibility of using them for the purpose of evading taxation by domestic business entities and financing terrorist activities and circumventing international sanctions are highlighted; the financial content of the process of legalization of criminal income is revealed as the transfer of shadow funds into legal activities by means of the implementation of a complex of illegal measures related to masking, concealment, transfer and investment of funds, financial assets, property, which makes it possible not to show the real sources of its origin. Positive and negative sides of cooperation of companies with offshore jurisdictions are determined; measures of de-offshoreization of the world economy and methods of countering tax evasion using offshore zones are systematized;

Possibilities of tax evasion using the transfer pricing mechanism are characterized and methods of countering such phenomena are determined; an effectively organized system of tax control is defined as the main way to prevent violations of tax legislation; a set of measures is proposed that will contribute to combating tax evasion during the post-war recovery of Ukraine's economy.

Ключові слова: *податок, податкова система, порушення податкового законодавства, ухилення від оподаткування, легалізація тіньових доходів, податкова культура, офшорні зони, трансфертне ціноутворення, податковий контроль, національна економіка.*

Keywords: *tax, tax system, violation of tax legislation, tax evasion, legalization of shadow income, tax culture, offshore zones, transfer pricing, tax control, national economy.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сьогодні в Україні триває третій рік повномасштабної війни, упродовж якої національна економіка працює в кризових умовах, що суттєво відображається на фінансовому стані усіх її суб'єктів загалом та держави зокрема. Характерною особливістю публічних фінансів є зосередження значної частини ресурсів у бюджетній системі, а оскільки її доходи, зазвичай, формують за рахунок адміністрування податків та інших обов'язкових платежів, то, унаслідок зниження ділової активності підприємств і домашніх господарств, суттєво зменшилися розміри державних коштів. Проте потреби уряду у фінансуванні видатків, навпаки, зросли у декілька разів, що пов'язано зі значним збільшенням витрат на оборону і безпеку країни. В таких умовах державний бюджет України почав залежати від вчасного надання допомоги міжнародними партнерами, за рахунок якої першочергово фінансують соціальні виплати населенню.

Необхідно підкреслити, що постійно розраховувати на отримання допомоги та залучення кредитних ресурсів урядом буде недоречним, оскільки для надання першої потрібна згода парламентів відповідних країн, а останні ведуть до виникнення державного боргу та зростання навантаження на бюджетну систему загалом. Це вимагає активізації діяльності щодо виявлення напрямів нарощення ділової активності вітчизняних суб'єктів господарювання та удосконалення податкової політики держави. З іншого боку, важливим резервом нарощення податкових надходжень до бюджетної системи є

проведення системної боротьби з порушенням фіскального законодавства та створення передумов, які б не спонукали платників податків уникати своїх зобов'язань перед державою.

З огляду на зазначене вище, в кризових умовах розвитку економіки гостро виникає необхідність у проведенні досліджень у сфері виявлення причин, оцінки наслідків та пошуку способів боротьби з ухиленням від сплати податків підприємницькими структурами і населенням. Досягнення успіхів у цьому напрямі дасть змогу сформувати достатні бюджетні ресурси, підвищити рівень податкової культури громадян, збільшити ділову активність суб'єктів господарювання, наростити ефективність функціонування сектору публічних фінансів та створити вагоме підґрунтя для пришвидшення темпів соціально-економічного розвитку України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У сучасній економічній літературі проблемам ухилення від сплати обов'язкових платежів державі присвятили свої публікації такі українські вчені: О. Бех [1], В. Бліхар [2], Н. Борецько [11], М. Вінічук [2, 5], О. Іваницька [4], В. Дубровський [3], О. Дуфенюк [2], М. Копитко [5], Д. Лісневська [7], І. Літвінова [6], О. Матвієнко [2], Н. Ортинська [2], В. Пухальський [9], О. Посаднєва [10], Л. Сідельникова [10], А. Славкова [7], Ю. Солом'яний [6], О. Сушкова [11], В. Черкашин [3] та інші.

Зважаючи на велику кількість наукових публікацій, присвячених протидії ухиленню від оподаткування, сьогодні з'являються інноваційні фінансові інструменти, виникають нові схеми і розробляють методи, які дають широкі можливості щодо непогашення бюджетних зобов'язань. Це вимагає від уряду розроблення комплексу дієвих заходів та посилення міжнародної співпраці, що дасть можливість суттєво звужити тіньові потоки та зменшити національні ризики порушення податкового законодавства та виведення фінансових ресурсів за межі країни.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є виявлення напрямів ефективної боротьби з ухиленням від оподаткування в умовах переговорів щодо вступу України в ЄС та воєнного стану.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порушення господарського законодавства, тіньова економіка, уникнення сплати податків та відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом, сьогодні притаманні будь-якій країні світу. Проте значення мають масштаби таких зловживань, оскільки вони можуть згубно впливати на усі сфери економіки та суттєво пошкодити взаємозв'язки між окремими ланками фінансової системи країни. Найбільш вразливою до зазначеної діяльності сферою є публічні фінанси, оскільки від порушення фіскального законодавства першочергово страждає бюджетна система унаслідок недоотримання податкових надходжень та втрати потенціалу до фінансування поточних та капітальних видатків.

Значних розмірів проблема несплати обов'язкових платежів у бюджет набула і в Україні, оскільки для багатьох підприємницьких структур та домашніх господарств ухилення від оподаткування стало нормою, яка ними обґрунтовується як критична необхідність, відсутність якої суттєво зменшить фінансові результати або призведе до припинення діяльності. Водночас, як переконує світовий досвід, така діяльність немає нічого спільного з кризовою ситуацією в економіці і, зазвичай, зумовлена відстоюванням особистих інтересів, прагненням до власного збагачення та нехтуванням потребами суспільства, в якому проживають і ведуть діяльність. Тому масова несплата визначених урядом податків у бюджет руйнує ринкові принципи господарювання, знижує конкуренцію на ринку, сприяє відтоку фінансових ресурсів за межі країни, формує канали для обігу злочинного капіталу та зменшує спроможність держави до повноцінного виконання своїх функцій і завдань.

У науковій літературі ухилення від сплати обов'язкових платежів визначають як протиправну діяльність щодо зниження обсягу фіскальних зобов'язань та завдання втрат державі, яка призводить до порушення фінансових нормативно-правових актів та настання різних видів відповідальності, відкриття кримінальних справ тощо.

Виокремлюють низку причин, які спонукають платників податків частково або повністю припинити легальну діяльність та переходити у тіньовий сектор господарської системи (рис. 1).

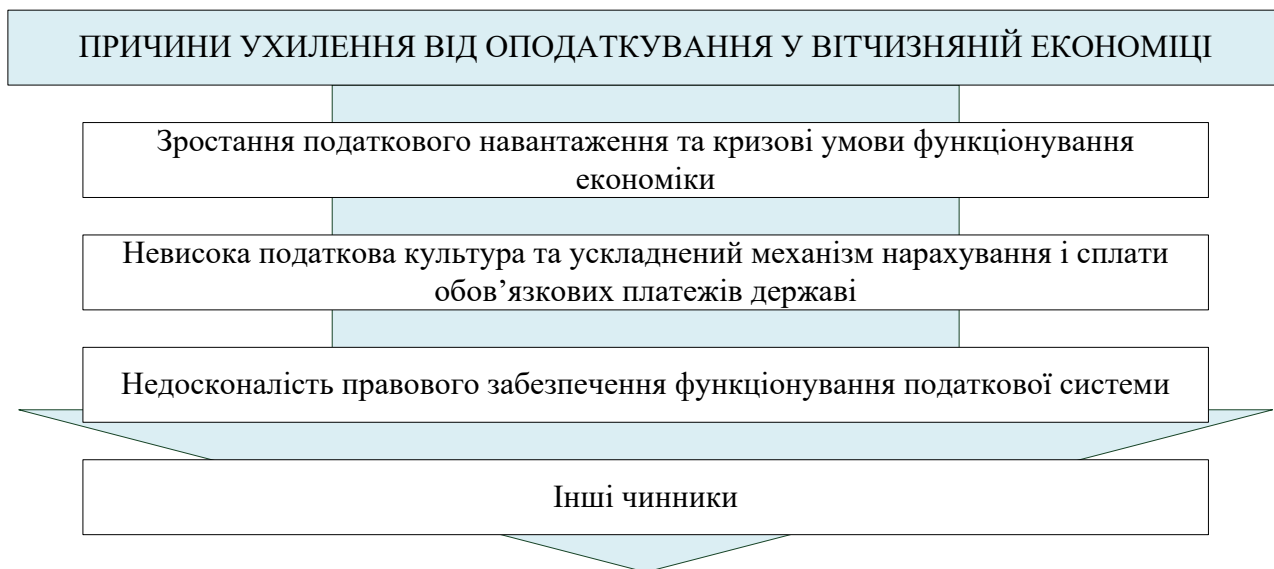


Рис. 1. Систематизація причин ухилення від сплати обов'язкових платежів до бюджетної системи України

Джерело: побудовано авторами.

Необхідно підкреслити, що ухилення від сплати податків порушує довіру між суб'єктами економіки та інститутами держави й збільшує рівень витрат на укладення угод, оскільки взаємна недовіра між підприємницькими структурами підвищує ймовірність невиконання взятих на себе зобов'язань. Окрім цього, довіра є індикатором тінізації економіки, а її низький рівень підвищує інфляційні ризики та волатильність національної грошової одиниці.

Зазначимо, що функціонування господарської системи в кризових умовах, викликаних військовими діями, зазвичай, супроводжується гострим дефіцитом фінансових ресурсів у держави, що створює необхідність підвищення рівня податкового навантаження на платників. Проте збільшення кількості обов'язкових платежів та підвищення відсоткових ставок за ними в умовах низької податкової культури, зазвичай, сприяє зростанню масштабів тіньової економіки, оскільки, в умовах існування жорсткої системи податкового контролю, суб'єкти господарювання будуть змушені працювати за мінімальний прибуток або припинити господарську діяльність. У випадку неефективного

функціонування механізму фіскального аудиту, платники податків будуть використовувати усі можливі способи приховування бази оподаткування та здійснюватимуть інші порушення фінансового законодавства, які дадуть змогу мінімізувати зобов'язання щодо сплати обов'язкових платежів державі.

Більшість країн світу, в яких ефективно працює система оподаткування, свого часу добре попрацювали у сфері підвищення фінансової обізнаності населення та рівня його податкової культури, що у майбутньому уможливило проведення результативної фіскальної політики. Запорукою зростання податкової свідомості громадян є достатній рівень прозорості усіх стадій бюджетного процесу, за якого платники обов'язкових платежів будуть чітко розуміти куди йдуть перераховані ними кошти та які ефекти і вигоди суспільство від цього буде отримувати.

Невисока фіскальна культура, податкова аморальність, недосконалість нормативно-правових актів, деградація соціальних відносин у суспільстві та інші чинники формують бажання у громадян не сплачувати визначені державою податки і збори, яке породжує порушення законодавства або ведення діяльності, котра суперечить загально прийнятим в країні нормам. Таку діяльність характеризують як девіантну і вважають, що вона є ключовою причиною недотримання фіскального законодавства. Головні причини девіантної поведінки охоплюють такі групи: соціальні, психологічно-моральні, господарсько-політичні, нормативно-правові та інституціональні.

У першій групі причин головну роль відіграє середовище, котре модифікує інтереси громадян, деформує їх переконання і потреби, що є основним підґрунтям мотивів для вчинення злочинів. Невисока фіскальна культура та необізнаність у фінансах, нормальне ставлення громадян до податкового свавілля формує позитивні погляди на порушення податкового законодавства та несплату податків. Друга група причин характеризується морально-психологічним станом платників податків, котрі визначають їх здатність та схильність до порушення законодавства.

До третьої групи причин науковці відносять політичні та господарські (економічні), зокрема: високі відсоткові ставки адміністрування платежів; велика кількість встановлених податків в країні чи регіоні; падіння платоспроможності суб'єктів господарювання та рівня доходів населення; високі інфляційні ризики; значні розміри дебіторської і кредиторської заборгованостей в країні та подальші тенденції до їх зростання; неефективність фінансових посередників на фондовому ринку (банківських установ, страхових компаній, пенсійних фондів тощо); низький рівень довіри до інститутів держави; значні масштаби корупції в органах державної влади; низький рівень якості товарів і послуг, надання яких гарантується державою. Важливий вплив на ухвалення рішень щодо несплати державі податків і зборів мають результати та ефекти, які простежуються у суспільстві, від витрачання бюджетних ресурсів та сформованого соціально-інвестиційного середовища в країні. До політичних причин також відносять відстоювання інтересів низки громадян інститутами державної влади, що суттєво знижує довіру до них з боку підприємств та населення. Низька ефективність роботи органів фіскального нагляду та нескоординованість їхньої діяльності, недієві запобіжні заходи знижують розміри поступлення податків у бюджети. Тому багато вчених і практиків притримуються думки, що саме контролюючі інститути провокують платників до порушення нормативно-правових актів у сфері оподаткування.

У сучасній фінансовій літературі науковці часто роблять наголос на неспівпадінні інтересів держави і платників обов'язкових платежів та необхідності досягнення золотої середини у проведенні податкової політики. Головним завданням держави у цьому напрямі є формування достатньої кількості бюджетних ресурсів, яка дасть змогу повноцінно виконувати власні функції. З іншого боку, стратегічною метою діяльності підприємницьких структур є генерування максимальних фінансових результатів та нарощення ринкової вартості власного капіталу, тому вони неохоче будуть віддавати державі частину свого заробітку. Те ж саме стосується домашніх господарств.

Водночас, на противагу думкам низки чиновників й іноземних практиків, реальну протидію фіскальним злочинам доцільно розпочинати з ліквідації складних масштабних схем ухилення від сплати податків, котрі досить важко ідентифікувати. Їхню появу стимулює низка причин, зокрема: бажання у короткотерміновому періоді максимально наростити поступлення податків до бюджетної системи; відсутність комплексної боротьби з корупційними схемами на рівні топ-чиновників та з порушенням податкового законодавства великими компаніями, що допоможе зробити рівними усіх платників перед суспільством; неактивна позиція громадян, які б чітко висловлювали свою позицію щодо необхідності погашення фіскальних зобов'язань усіма платниками податків.

Необхідно підкреслити, що ухилення від сплати обов'язкових платежів здійснюють з використанням двох методів: застосування протиправних способів та за допомогою реалізації легальної діяльності. Перший, зазвичай, називають ухиленням, а другий – уникненням сплати фіскальних платежів державі. Незалежно від використання способу зменшення податкових платежів до бюджету, така діяльність може мати катастрофічні наслідки для економіки країни загалом, оскільки загострюється дефіцит фінансових ресурсів держави, звужуються обсяги фінансування соціальних і господарських програм, реалізується політика урядового кредитування, яка веде до зростання боргового навантаження на господарську систему загалом. Для зменшення розмірів тіньової економіки уряду необхідно проводити ефективну податкову політику, яка сприятиме підвищенню податкової культури у платників та зростанню ділової активності суб'єктів господарювання.

Варто зазначити, що активізація процесів ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання сприяє нагромадженню у значних обсягах тіньових фінансових ресурсів, які, зазвичай, мають готівкову форму та потребують переведення на рахунки у банківські установи у вигляді плати за продукцію чи надані послуги з метою приховування їхніх джерел та подальшої легалізації. Така діяльність вимагає реакції від контролюючих органів з метою запобігання приховування злочинів та переведення доходів у легальний сектор.

У світовій та вітчизняній господарській системі велику увагу приділяють побудові дієвого механізму боротьби з несплатою обов'язкових платежів та легалізації злочинних грошових засобів у сфері оподаткування. В Україні поряд з Державною податковою службою і Державною аудиторською службою було утворено Державну службу фінансового моніторингу, головним завданням якої є протидія відмиванню тіньових доходів та фінансування терористичної діяльності і розповсюдження зброї масового знищення. Вона визначила головні параметри та ідентифікувала ключові схеми, які використовують платники з метою ухилення від оподаткування і легалізації отриманих грошових засобів унаслідок ведення такої діяльності. Службою також розроблено ключові заходи, які сприяють запобіганню вчиненню злочинів у фіскальній сфері та також мають превентивний характер.

Найпопулярніші способи ухилення від оподаткування та відмивання тіньових доходів охоплюють: постійне внесення змін у склад засновників підприємницької структури; неспівпадіння обсягів поточних та необоротних активів з масштабами виробництва, які подано у звітності; порушення вимог нормативно-правових актів до організації фінансового обліку та обігу первинних документів; неспівпадіння грошових засобів на банківських рахунках з обсягами запасів і затрат, які необхідні для забезпечення безперервного процесу виробництва та середніми видатками на заробітну плату найманим працівникам; ведення господарської діяльності компанії в економічних видах, які не мають нічого спільного зі статутними документами та є завідомо не вигідними для керівництва; невідповідність аналітичних рахунків з фінансового обліку сформованим параметрам, котрі відображені у кінцевій звітності підприємницької структури, та фактичним масштабам операційної діяльності; ведення діяльності, котра стосується фальсифікації первинних документів та електронних підписів; неможливість документально підтвердити задекларовані фінансові результати і погашення фіскальних зобов'язань перед бюджетами; відкриття розрахункових і депозитних рахунків у декількох банківських установах; ведення додаткової діяльності особами, які

входять у склад засновників чи менеджерів суб'єкта господарювання з іншими контрагентами; створення передумов для унеможливлення відстеження кінцевого власника компанії з використанням підставних інвесторів; проведення операцій за різними банківськими рахунками підприємства за допомогою одного облікового запису або комп'ютера (гаджета); ідентифікація фактів ведення фіктивної господарської діяльності й направлення викривлених даних до органів управління та реєстрації підприємницьких структур; відсутність можливості підтвердити транзакції щодо оплати праці, погашення лізингових, орендних та комунальних зобов'язань тощо.

Зазначимо, що зазвичай недобросовісні платники податків використовують зазначені способи ухилення від оподаткування у комплексі та модифікують їх застосування, що суттєво ускладнює роботу контролюючим інститутам щодо виявлення таких суб'єктів господарювання.

До способів ухилення від оподаткування та мінімізації розміру обов'язкових платежів, які здобули значну популярність у вітчизняній економіці та світі, відносять формування системи внутрішньо-корпоративного ціноутворення, використання злочинних схем кредитування, перерахування фінансових ресурсів офшорним компаніям, застосування фіскальних гібридів й зменшення податкових платежів за рахунок використання прийому "сходинок".

Посилення глобалізаційних процесів у міжнародній економіці суттєво наростило потенціал до мінімізації податкових платежів у різних країнах та проведення злочинних маніпуляцій з метою легалізації отриманих доходів. При цьому найбільше страждають країни, які співпрацюють з податковими гаванями, оскільки у них простежується масове виведення капіталу за кордон. З іншого боку держави, які створили такі офшорні юрисдикції, отримують відчутну вигоду й часто нехтують інтересами інших країн, ведуть подвійну гру, оскільки не переймаються джерелами походження грошових коштів, які у значних розмірах осідають у податкових гаванях. Окрім цього, такі юрисдикції можуть бути використані з метою нагромадження коштів для фінансування терористичної діяльності та розпалювання збройних конфліктів, що матиме

серйозні наслідки для більшості країн світу. Підтвердженням цьому є війна в Україні та можливості ухилення від санкцій росією за допомогою використання різного роду нейтральних країн і територій.

Така ситуація вимагає від міжнародної спільноти проведення чітко скоординованої діяльності з метою недопущення ухилення від оподаткування за допомогою використання різноманітних механізмів на сучасному фондовому ринку, який почав активно використовувати цифрові інструменти, обіг котрих важко простежуються, а вартість постійно змінюється. Окрім цього є значна невизначеність у податковому законодавстві різних країн щодо оподаткування криптовалют та простеження операцій з ними на фінансовому ринку. Це вимагає посилення співпраці між урядами різних країн у сфері запобігання порушення національного податкового законодавства та уникнення подвійного оподаткування суб'єктів господарювання.

Доцільно зазначити, що інструменти і процеси відмивання злочинних фінансових ресурсів застосовують для легалізації засобів, які отримані у результаті ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів. Зауважимо, що ці дві форми порушення фінансового законодавства реалізують за рахунок шахрайства, а їхньою кінцевою ціллю є надання злочинним доходам легального статусу та подальшого використання такого капіталу у звичайній діяльності й генерування нових фінансових результатів.

Під легалізацією фінансових ресурсів, отриманих злочинним шляхом, зазвичай, розуміють процес переведення тіньових коштів у законну діяльність за допомогою реалізації комплексу протиправних заходів, які стосуються маскування, приховування, переказування та інвестування грошових засобів, фінансових активів, майна, що дає змогу не показувати реальні джерела його походження. Відбілювання злочинних доходів, зазвичай, проводять з метою задоволення особистих інтересів, набуття незаконної вигоди та нарощення власних статків шахрайським способом.

Відмивання тіньових коштів є складовою організованої господарської злочинності, зростання масштабів якої активізує процеси несплати

обов'язкових платежів, оскільки суб'єкти господарювання та населення у процесі ухилення від оподаткування мають серйозну потребу у використанні здобутих капіталів у легальній сфері, а схеми відмивання фінансових ресурсів цілком її задовольняють. Тому варто констатувати факт, що ухилення від оподаткування буде неможливим без функціонування різноманітних схем переведення “зеконмлених” ресурсів у легальний бізнес, що вимагає руйнування у першу чергу другої складової. Між процесами ухиляння та відмивання злочинних коштів простежується тісна кореляція, а також потенційно можливі синергетичні ефекти, в умовах появи яких суттєва активізація одних процесів може у більшій мірі стимулювати зростання інших, що значно ускладнить протидію таким фінансовим злочинам.

Загалом, зростання масштабів тіньової економіки, масове застосування корупційних схем в органах влади, загострення суспільних протиріч унаслідок відсутності середнього класу населення та постійного зростання різниці між доходами багатих і бідних верств суспільства породжують велику потребу у відмиванні доходів, отриманих від вчинення злочинів у сфері оподаткування.

Активізація глобалізаційних процесів та інтернаціоналізація міжнародних фінансових ринків спонукають компанії виявляти ефективні напрями мінімізації сукупних витрат на ведення діяльності та відкривати відокремлені підрозділи в інших країнах, у яких є дешева робоча сила та матеріальні ресурси. Окрім цього, важливим чинником зниження вартості інвестиційних ресурсів на відкриття таких філій є лояльна система оподаткування, котра дає змогу знизити розміри сплати обов'язкових платежів державі. Така ситуація сприяла появі у світовій економіці офшорних юрисдикцій, які почали задовольняти потребу у мінімізації фіскального навантаження на компанії. Проте така діяльність поглиблює асиметрії у податковій інформації та посилює вплив деструктивних чинників на національні господарські системи окремих країн, які мають низькі темпи соціально-економічного розвитку та проблеми з корупцією.

Суттєве пришвидшення обігу фінансових інструментів унаслідок набуття ними цифрової форми посилили створення інноваційної мережі міжнародних інвестиційних центрів, тобто стимулювали розвиток офшорних зон. Підвищення рентабельності транзакцій з інструментами на фондовому ринку й збільшення масштабів обігу фінансових ресурсів стали причиною побудови каналів зв'язку між інституційними організаціями, які уможливають мінімізацію частки податкових платежів у складі отриманих інвестиційних прибутків. В таких умовах доцільно говорити про необхідність формування механізму протидії такій мінімізації податкових платежів, оскільки вона суттєво завдає шкоди вітчизняній економіці та знекровлює бюджетну систему.

Варто зазначити, що податкові гавані сьогодні достатньо зацікавлюють бізнес-структури привабливим фінансово-валютним законодавством, низькими або нульовими ставками за більшістю обов'язкових платежів державі, закритістю банківської та комерційної інформації, невисоким ступенем фінансового регулювання тощо. З іншого боку, наявність привабливих умов інвестування та ведення фінансової діяльності сприяє появі низки негативних факторів, які впливають на інші країни, що співпрацюють з офшорними юрисдикціями. Такий вплив проявляється у виведенні фінансових ресурсів суб'єктів економіки з країни їх утворення, суттєвих втратах бюджетної системи унаслідок застосування агресивного планування, активізації корупційних схем та зростанні обсягів тіньового сектору у національній господарській системі.

Зауважимо, що підприємницькі структури у співпраці з офшорними юрисдикціями, зазвичай, вбачають лише позитивні сторони, котрі проявляються у широких потенційних можливостях несплати обов'язкових платежів у країні ведення господарської діяльності, суттєвому зменшенні ймовірності настання рейдерської атаки з метою захоплення бізнесу, підвищенні можливості ухвалення справедливого рішення національним арбітражем у разі вирішення суперечки в судах, збільшенні гарантій щодо дотримання прав інтелектуальної власності та майнових прав, отримання можливостей вивести грошові кошти, набуті унаслідок функціонування

корупційних схем у сфері публічних фінансів, за межі країни, легалізувати їх та знову повернути у національну економіку.

Вітчизняною Податковою службою було підтверджено факти ведення міжнародної економічної діяльності великим українськими експортними компаніями у тісній співпраці з посередниками, які зареєстровані у податкових гаванях, оскільки вони дають їм змогу суттєво мінімізувати сплату платежів до державного бюджету, приховати реальне походження доходів та захистити бізнес від рейдерства.

Варто також засвідчити існування несистемного і слабкого моніторингу у секторі внутрішнього ціноутворення вітчизняних підприємницьких структур, який потребує сьогодні поліпшення і посилення заходів, оскільки контролю підлягають тільки високоризикові транзакції, котрі за обсягом менше одного відсотка. Формування такого механізму моніторингу дасть змогу ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків і зборів до бюджетної системи.

Нагромадження грошових коштів, які були отримані за результатами ведення діяльності у тіньовому сегменті господарської системи, реалізують за рахунок маскуванню їх реальних розмірів з метою несплати обов'язкових платежів, податків і зборів. З цього погляду не варто применшувати роль офшорних зон у формуванні схем відмивання фінансових ресурсів, здобутих у процесі ухилення від сплати податків. Сприяють таким процесам низка особливостей функціонування податкових гаваней, зокрема: наявність лояльного податкового режиму, який передбачає сплату незначних платежів або відсутність оподаткування; надання пільг з оподаткування тільки тим підприємницьких структурам, які ведуть операційну діяльність за межами офшорної юрисдикції; висока ступінь закритості даних та дотримання банківської таємниці власників рахунків; учасники компанії в офшорній юрисдикції мають право бути тільки іноземці; між офшорною юрисдикцією та країнами, де будуть вести діяльність зареєстровані у ній підприємницькі структури, повинні бути укладені угоди щодо запобігання проявам подвійного оподаткування; грошові транзакції проводять тільки за допомогою засобів, які

знаходяться за межами офшорної зони; відсутність митних преференцій для офшорних компаній.

У світі використання податкових гаваней вважають одним з проявів нечесної конкуренції у сфері оподаткування та надання суттєвих можливостей фінансувати злочинну діяльність завдяки широкому потенціалу до відбілювання злочинного капіталу. У наслідок цього сьогодні створено низку організацій, які мають на меті протидіяти негативним ефектам від функціонування податкових гаваней, зокрема: Організація з протидії відмиванню злочинних доходів та фінансування тероризму (FATF), ООН, ОЕСР та інші інститути, які ведуть моніторинг фінансових потоків на міжнародному рівні.

Зазначені інститути сформували систему заходів у напрямі деофшоризації світової економіки, які охоплюють: протидію застосуванню податкових гаваней з метою агресивного фіскального планування та мінімізації рівня податкового тягаря; нарощення фіскального потенціалу держави за допомогою поступлення податків і зборів з доходів, що згенеровані в офшорних юрисдикціях; зміцнення стабільності та безпеки міжнародної співпраці у сфері обігу фінансових інструментів й зменшення впливу офшорних ресурсів на вітчизняні ринки капіталу; підвищення ступеня прозорості інформації про реальних власників офшорного бізнесу та здійсненої ними фінансової діяльності.

Проте, організація протидії відбілюванню злочинного капіталу за допомогою офшорних зон потребує, зазвичай, ухвалення міжнародних норм і стандартів й внесення змін у вітчизняні нормативно-правові документи. Окрім цього, гострою є необхідність надання контролюючим органам ширшого доступу до інформаційних потоків, які є елементом фінансової таємниці, особливо органам фінансового моніторингу України. Значний ефект у протидії офшорним загрозам отримують у результаті посилення контролю за діяльністю таких компаній та швидкій ідентифікації злочинів, пов'язаних з відмиванням доходів у податкових гаванях. Також доцільно суттєво збільшити обсяги

фінансових санкцій та інших каральних заходів до корпорацій та держав, на території котрих функціонують офшорні зони, у яких здійснюють діяльність порушники податкового законодавства.

Загалом, головними стратегічними способами посилення протидії ухиленню від сплати податків за допомогою податкових гаваней є уніфікація нормативно-правових актів, активізація міжнародного співробітництва й оптимізація фіскального тиску на платників податків. Водночас такий комплекс заходів варто висвітлювати з погляду двох процесів, які тісно корелюють між собою – деофшоризації і детінізації української господарської системи. Він повинен охоплювати низку заходів, які стосуються протидії ухиленню від сплати обов’язкових платежів (рис. 2).

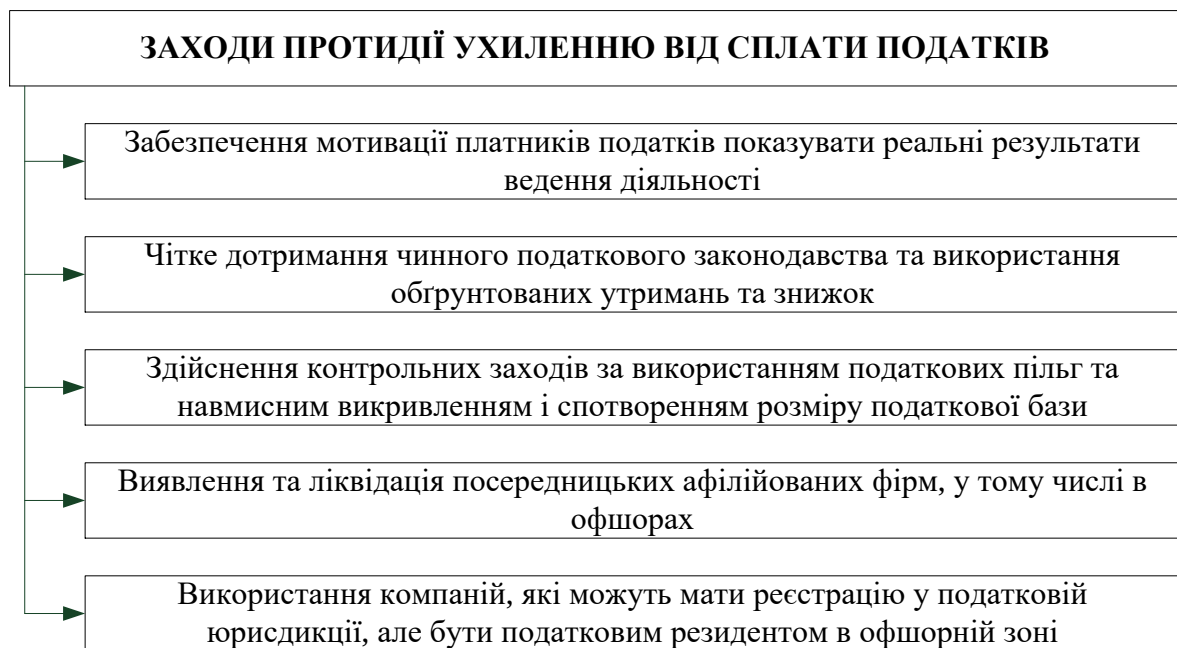


Рис. 2. Систематизація заходів у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування за допомогою офшорних юрисдикцій [5, с. 86]

Глобалізація міжнародного фінансового ринку та падіння кордонів для обігу капіталу сприяли налагодженню тісної господарської співпраці між українськими та зарубіжними суб’єктами господарювання з метою генерування більших фінансових результатів та освоєння додаткових сегментів збуту. Створення спільних підприємств та відкриття відокремлених підрозділів в інших країнах активізує обіг фінансових ресурсів та товарно-матеріальних цінностей між ними, що потребує використання механізмів трансфертного

(внутрішнього) ціноутворення (ВЦ), яке в економічній літературі характеризують з позитивного і негативного погляду. В умовах широкого використання ВЦ міжнародними корпораціями, уряди країн, в яких вони ведуть діяльність, змушені постійно шукати напрями вирішення проблеми ухилення від сплати податків за допомогою таких механізмів.

Внутрішня (трансфертна) ціна (ВЦ) – це ціна, що розраховується у процесі здійснення економічних транзакцій з відокремленими підрозділами чи центрами відповідальності (філіями однієї компанії), суб'єктами офшорних юрисдикцій, фірмами, які не є платниками корпоративного прибуткового податку у відповідності до діючих нормативно-правових актів країни реєстрації бренду. Зауважимо, що податкові гавані, зазвичай, не визначають як офшори, хоча у визначених умовах можуть сприяти мінімізації податкових платежів до бюджету. Суб'єкти господарювання, які зареєстровані в офшорних юрисдикціях зобов'язані організувати у відповідності з законодавством такої країни фінансовий облік, надавати звітність з оподаткування, можуть бути перевірені автономними контролюючими аудиторськими інститутами.

Отже, ВЦ доцільно характеризувати з погляду визначення ціни продукції, товарів й напівфабрикатів між структурними підрозділами однієї компанії або підприємницькими структурами, які знаходяться у власності однієї особи (інвестора). До позитивних сторін ВЦ відносять те, що вона: підвищує результативність використання і розподілу ресурсів між відділами (центрами відповідальності) однієї компанії; дає змогу побудувати дієву структуру організації у відповідності до її функцій чи головних видів діяльності, утворити ключові центри відповідальності (доходів, витрат, інвестицій, фінансових результатів тощо); уможлиблює поглиблення інтеграції та градації у межах відділень одного суб'єкта господарювання.

Побудова системи ВЦ в компаніях, які мають розгалужену мережу відокремлених підрозділів у всьому світі, веде за собою значні ризики, які пов'язані з потенційним її використанням у шахрайських цілях (ухилення від оподаткування). Для створення системи протидії таким негативним проявам

доцільно проводити політику їх регулювання та посилювати міжнародне співробітництво, котре дасть змогу сформувати дієві механізми, які будуть запобігати мінімізації фіскальних зобов'язань у бюджети різних рівнів.

Особливої уваги в умовах воєнного стану в Україні заслуговує збільшення масштабів та налагодження економічної співпраці зі закордонними державами-партнерами з метою нарощення надходжень іноземної валюти у національну економіку та відновлення її виробничого потенціалу. Проте здобути бажані ефекти для держави у процесі такого співробітництва досить складно, оскільки починають проявляти себе негативні сторони, які полягають у свідомому зменшенні експортної ціни продукції та суттєвому зниженні величини реально отриманих доходів і, відповідно, розміру податкових платежів, які вони охоплюють. Водночас отримання позики від іноземних інститутів за завищеними відсотками дає змогу нарощувати видатки на ведення операційної діяльності компанії та значно звужувати базу оподаткування з податку на прибуток. В обох випадках вітчизняна бюджетна система буде втрачати фінансові ресурси за рахунок незаконної мінімізації податкових платежів суб'єктами господарювання.

З урахуванням позитивних сторін, ВЦ також має значні можливості щодо використання у сфері мінімізації оподаткування, зменшення податку на прибуток за рахунок викривленого подання відомостей про його головні складові – надходження і видатки. З цією метою зводять до мінімуму дані про доходи та максимізують інформацію про витрати відокремлених підрозділів або пов'язаних компаній, які ведуть діяльність у країні з високим податковим тиском. Водночас маніпулюють цими елементами у протилежному напрямі для підприємств, які зареєстровані в офшорних юрисдикціях, де податкові платежі є мінімальними.

Починаючи з 2013 р. ВЦ в Україні регулюють на законодавчому рівні з урахуванням особливостей вітчизняної системи оподаткування. У відповідності до статті 39 ПКУ визначає основи ВЦ та зазначає, що транзакції, щодо яких їх

розраховують, потребують значної уваги аудиторської служби. Їх відносять до операцій з особливим статусом контролю [8].

Аудиторські транзакції визначено податковим законодавством як економічні операції суб'єкта господарювання (платника обов'язкових платежів), котрі мають властивість звужувати базу оподаткування з податку на прибуток компаній, зазвичай, за допомогою реалізації операцій з пов'язаними особами або іноземцями, які зареєстровані у податкових гаванях (юрисдикціях). У 2013 році український уряд сформував перелік таких офшорних юрисдикцій і потім постійно його підкореговував у сторону збільшення чи зменшення. Міжнародні транзакції з такими країнами у ситуації виконання визначених законодавством умов у вартісному вираженні підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу. Окрім цього суб'єкти таких операцій зобов'язані подати до відповідної податкової служби річний звіт щодо наслідків їх проведення, а також низку первинних документів, які будуть підтверджувати достовірність зазначених даних та пояснюватимуть адекватність визначених ВЦ підприємницької структури.

Загалом міжнародна практика урядового регулювання процесів внутріфірмового ціноутворення переконує, що формування адекватного механізму запобігання виводу тіньового капіталу за межі вітчизняної господарської системи за рахунок використання ВЦ потребує додаткового фінансування контролюючих органів (митних, податкових, аудиторських). Це вимагає ефективного функціонування зазначених інститутів у цьому напрямі, оскільки тільки тоді здійснені затрати будуть себе покривати у вигляді додаткових надходжень до вітчизняної бюджетної системи унаслідок протидії маніпуляціям з трансфертними цінами.

Український уряд затвердив своїм указом низку заходів у сфері протидії та запобіганню ухиленню від сплати обов'язкових платежів підприємницькими структурами та унеможливлення легалізації злочинних доходів в офшорних юрисдикціях, зокрема: формування оновленого списку податкових гаваней у відповідності до нормативно-правових документів ЄС, ОЕСР і Глобального

форуму у сфері прозорості обігу інформаційних фіскальних даних; протидія злочинному відтоку капіталу за межі країни, протиправному експорту та імпорту продукції на основі фіктивних документів, спрямування коштів в офшорні зони тощо; спрямування до служби фінансового моніторингу інформаційних матеріалів, узагальнених на підставі проведення оперативного моніторингу грошових транзакцій та ідентифікування операцій, які містять високий ризик відмивання злочинних доходів та ухилення від оподаткування; введення мінфіном та податковою службою електронного обігу податкових даних з урахування вимог стандарту CRS; запровадження комплексу заходів щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування й уникнення справляння податку на прибуток за допомогою удосконалення вітчизняного законодавства; використання податковими органами інноваційних методів фіскального контролю, які дадуть змогу суттєво знизити ризики штучного нарощення компаніями розмірів податкового кредиту у відповідності до рівня ризиковості таких організацій; реалізація документальних аудитів підприємницьких структур, які є платниками ПДВ та часто подають від'ємне значення податкових зобов'язань й відносяться до категорії ризикових; організація дієвого фіскального контролю податковою службою з метою протидії та знищення схем, які дають змогу уникати сплату податків з фонду оплати праці на підприємствах (ЄСВ, військового збору, податку із доходів); посилення аудиту за діяльністю суб'єктів господарювання, які виготовляють та реалізують підакцизну продукцію, а задекларовані розміри діяльності не відображають висвітлені у звітності доходи та витрати.

Важливим інструментом протидії ухиленню від оподаткування є фіскальний моніторинг, який буде дієвим в умовах тимчасового призупинення проведення перевірок податковою службою. Він володіє низкою позитивних сторін, зокрема: отримання широкого доступу до звітності та первинних документів платників обов'язкових платежів у електронній формі; відділи аудиту оподаткування набувають нових можливостей у сфері запобігання порушення податкового законодавства; допоможе зменшити частоту перевірок

суб'єктів господарювання й знизити рівень ризиків компаній щодо застосування фінансових санкцій; неможливість переслідування підприємницьких структур та застосування сучасних стимуляційних інструментів, які дадуть змогу попередити ухилення від оподаткування.

Значного поширення з метою ухилення від сплати фіскальних платежів набула схема, яка передбачає реєстрацію фіктивного суб'єкта господарювання, проведення операцій за участі котрого дає змогу не нараховувати зобов'язання з податку на прибуток та штучно завищувати величину податкового кредиту з ПДВ. Для її руйнування та унеможливлення використання у вітчизняному фіскальному законодавстві доцільно чітко визначити ознаки, на які повинен звертати увагу платник податків при виборі покупців і замовників, щоб не започатковувати відносини з фіктивним підприємством. Такі критерії можуть охоплювати: рівень платоспроможності, наявність реального виробничого потенціалу, партнерський імідж на ринку тощо.

Інституту податкового аудиту необхідно проводити оперативний аудит і моніторинг достовірності поданих даних, первинних документів та іншої інформації в електронній формі після реєстрації підприємницької структури. Моніторинг підприємств реалізують в офісі податкової служби, а фактичний аудит – за допомогою прибуття до офісу платника податків, що дасть змогу визначити реальність ведення господарської діяльності та відображення фінансових операцій. Проведення вчасного аудиту перебування у власності компанії будівель, споруд, обладнання, транспортних засобів, реальної чисельності працівників допоможе суттєво знизити розміри фіктивної підприємницької діяльності у сфері ухилення від оподаткування.

Водночас, з метою підвищення ефективності проведення фіскального аудиту доцільно поліпшити якість результатів здійсненого фінансового аналізу за рахунок використання адекватних сучасних інструментів та наочного подання виявлених резервів зростання податкових надходжень до бюджетів.

У відповідь на запит G20 і G8 15 липня 2014 р. було затверджено розроблений Радою ОЕСР Загальний стандарт звітності (скорочена назва –

Common Reporting Standard, CRS). У документі наведено правила щорічного отримання юрисдикцією інформації від своїх фінансових установ і автоматичного обміну нею з іншими юрисдикціями. Визначено фінансові рахунки, якими потрібно обмінюватися; фінансові установи, котрі мають звітувати; різні типи рахунків і платників податків, що охоплюються перевітками; загальні процедури належної перевірки, яких повинні дотримуватися ці установи [4, с. 12].

Підписання великої кількості договорів й ухвалення багатьох необхідних нормативно-правових актів робить досить складним запровадження цієї системи для платників обов'язкових платежів та податкових інститутів. Окрім цього, система CRS потребує залучення значного фінансування на її розроблення, яке падає важким тягарем на плечі фіскальних інститутів та фінансових посередників, оскільки платники податків виконують пасивну функцію у цьому обігу інформаційних даних. З цього погляду доцільно приділити належну увагу видаткам, котрі викликані використанням багатьох інструментів у процесі фінансового регулювання за стандартом автоматизованого обміну фінансовою інформацією (AEOI) та потребою у посиленні координації між ними з метою підвищення ефективності.

Сьогодні Україна здійснює злагоджений рух на шляху приєднання до міжнародних інститутів, котрі концентрують свою увагу на боротьбі з відмиванням злочинних доходів та ухиленні від оподаткування (BEPS), а також працюють над оновленням форм звітності, які б відповідали сучасним вимогам. У 2022 році було оголошено про внесення змін до ПКУ, ініціатором яких виступило Міністерство фінансів. Вони стосувалися імплементації режиму CRS, оскільки українська податкова служба підписала багатосторонню угоду про електронний обмін базою даних щодо стану банківських рахунків (МСАА). Водночас було ініційовано внесення змін до ПКУ щодо посилення моніторингу діяльності контрольованих міжнародних компаній на предмет розмивання податкової бази. На початок 2023 року розпочато підготовку методологічної основи для ґрунтового моніторингу стану рахунків, але під час дії воєнного

стану реалізацію окреслених заходів постійно відкладають і можуть почати реалізовувати її у другій половині 2024 року за умов стабілізації фінансової сфери країни.

Багато змін необхідно також провести у законодавчому полі з метою формування чітких вимог до фінансових посередників (банків, страхових компаній, пенсійних фондів тощо) стосовно проведення ефективного моніторингу відкритих рахунків та операцій за ними, ухвалення рішень щодо придбання потрібних цифрових технологій, побудови ІТ-систем та інше. З другого боку, вітчизняному уряду доцільно з метою підвищення прозорості процесів оподаткування та запобігання ухиленню від сплати обов'язкових платежів оминати існуючі у світовій практиці суперечності, що були виявлені у процесі реалізації Плану протидії розмиванню бази оподаткування.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Отже, сьогодні в Україні присутній великий за розмірами тіньовий сектор економіки, зростанню якого сприяє масштабна корупція в органах влади, високий податковий тиск із тенденціями до зростання у 2024 році, використання трансфертного ціноутворення, співпраця великих суб'єктів господарювання з офшорними зонами, значні розміри відмивання злочинних коштів за допомогою використання сучасних фінансових інструментів тощо. Головні заходи, які сприятимуть посиленню протидії ухиленню від оподаткування в Україні, охоплюють: удосконалення податкового законодавства, підвищення податкової культури та свідомості українців, активізація міжнародної співпраці щодо запобігання розмиванню податкової бази та використанню офшорних юрисдикцій з метою мінімізації платежів до бюджетної системи, забезпечення прозорості усіх стадій бюджетного процесу в країні, підвищення рівня довіри між інститутами влади та платниками податків, побудова ефективної системи фінансового моніторингу та податкового контролю, проведення інформаційно-роз'яснювальної роботи серед населення з метою профілактики порушення податкового законодавства у майбутньому.

Література

1. Бех О. Протидія легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом. Підприємництво, господарство і право. 2021. №2. С. 213 – 218.
2. Бліхар В., Ортинська Н., Дуфенюк О., Вінічук М., Матвієнко О. Економіко-правовий механізм протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних унаслідок ухилення від оподаткування в контексті деофшоризації економіки України. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики. 2021. №5(40). С. 497 – 505.
3. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. Київ: Інститут соціально-економічної трансформації, Центр соціально-економічних досліджень “CASE Україна”, 2017. 63 с.
4. Іваницька О. М. Міжнародне співробітництво у сфері протидії ухиленню від сплати податків та запровадження Загального стандарту звітності (CRS) // Фінанси України. 2022. №9. С. 7 – 21.
5. Копитко М., Вінічук М. Використання офшорних зон як способів ухилення від оподаткування // Вчені записки Університету “КРОК”. 2021 №1(61). С. 79 – 88.
6. Літвінова І. Ф., Солом’яний Ю. В. Міжнародний досвід та пріоритетні напрямки боротьби з ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів в Україні // Економіка. Фінанси. Право. 2020. №5(2). С. 26 – 31.
7. Лісневська Д. Ю., Славкова А. А. Роль податкового контролю в боротьбі з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків // Ефективна економіка. 2023. №4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2023_4_36 (дата звернення: 04.08.2024).
8. Податковий кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Дата звернення: 04.08.2024).

9. Пухальський В. В. Удосконалення форм та процедур податкового контролю у протидії ухилення від оподаткування // Економіка та держава. 2021. № 4. С. 92 – 98.
10. Сідельникова Л. П., Посаднєва О. М. Орієнтири прийняття рішень про ухилення від оподаткування у трансфертному ціноутворенні // Вісник ХНТУ. 2023. №4(87). С. 287 – 292.
11. Сушкова О. Є., Борецько Н. М. Оцінювання показників фінансової звітності суб'єктів господарювання як засіб виявлення ризиків мінімізації або ухилення від сплати податків // Економіка та держава. 2020. №2. С. 79 – 84.

References

1. Beh, O. (2021), “Counteraction to the legalization of proceeds obtained through crime”, *Pidpryyemnytstvo, hospodarstvo i pravo*, Vol. 2, pp. 213-218.
2. Blihar, V., Ortynska, N., Dufenyuk, O., Vinichuk, M. and Matviyenko, O. (2021), “Economic and legal mechanism of combating the legalization (laundering) of income obtained as a result of tax evasion in the context of de-offshoreization of the economy of Ukraine”, *Finansovo-kredytna diyal'nist': problemy teorii i praktyky*, Vol. 5(40), pp. 497-505.
3. Dubrovsky, V. and Cherkashin, V. (2017), *Porivnyal'nyy analiz fiskal'noho efektu vid zastosuvannya instrumentiv ukhylennya/ynyknennya opodatkovannya v Ukrayini* [Comparative analysis of the fiscal effect of the use of tax evasion/avoidance tools in Ukraine], Institute of Socio-Economic Transformation, Center for Socio-Economic Research “CASE Ukraine”, Kyiv, Ukraine.
4. Ivanytska, O. M. (2022), “International cooperation in the field of combating tax evasion and introduction of the Common Reporting Standard (CRS)”, *Finansy Ukrayiny*, Vol. 9, pp. 7-21.
5. Kopytko, M. and Vinichuk, M. (2021), “The use of offshore zones as a method of tax evasion”, *Vcheni zapysky Universytetu “KROK”*, Vol. 1(61), pp. 79-88.

6. Litvinova, I. F. and Solomyaniy, Yu. V. (2020), “International experience and priority areas of combating evasion of taxes, fees and other mandatory payments in Ukraine”, *Ekonomika. Finansy. Pravo*, Vol. 5(2), pp. 26-31.
7. Lisnevskaya, D. Yu. and Slavkova, A. A. (2023), “The role of tax control in the fight against tax fraud and tax evasion”, *Efektivna ekonomika*, Vol. 4, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2023_4_36 (accessed: 04 august 2024).
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed: 04 august 2024).
9. Puhalsky, V. V. (2021), “Improvement of forms and procedures of tax control in combating tax evasion”, *Ekonomika ta derzhava*, Vol. 4, pp. 92-98.
10. Sidelnikova, L. P. and Posadneva, O. M. (2023), “Decision-making guidelines on tax evasion in transfer pricing”, *Visnyk KHNTU*, Vol. 4(87), pp. 287-292.
11. Sushkova, O. E. and Boreyko, N. M. (2020), “Evaluation of financial reporting indicators of business entities as a means of identifying risks of minimization or tax evasion”, *Ekonomika ta derzhava*, Vol. 2, pp. 79-84.

Стаття надійшла до редакції 05.08.2024 р.