

**Інна Володимирівна ТЮТЮНИК**

кандидат економічних наук, доцент,  
докторант,  
старший викладач,  
кафедра фінансів і підприємництва,  
Сумський державний університет  
E-mail: i.karpenko@finance.sumdu.edu.ua

**Яна Володимирівна КОБУШКО**

кандидат економічних наук,  
старший викладач,  
кафедра управління,  
Сумський державний університет  
E-mail: iana.kobushko@management.sumdu.edu.ua

**ІНСТРУМЕНТИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ:  
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ТА ЕФЕКТИ ВІД ЗАСТОСУВАННЯ**

Тютюник І. В., Кобушко Я. В. Інструменти мінімізації податкового навантаження економічними суб'єктами в Україні: порівняльний аналіз та ефекти від застосування. *Економічний аналіз*. Тернопіль, 2018. Том 28. № 4. С. 122-130.

**Анотація**

**Вступ.** Рівень податкового навантаження в Україні залишається одним із найвищих у світі та є загрозою для стабільного функціонування економічних суб'єктів та розвитку підприємницького сектору. Сучасний стан розвитку податкового законодавства в Україні не стимулює економічних суб'єктів до легального розвитку діяльності та детінізації їх економічних процесів. Складність та внутрішнє протиріччя низки законодавчих актів, особливості здійснення нарахування та сплати податків впливають на прийняття рішень економічними суб'єктами щодо ухилення від оподаткування. В умовах зростання необхідності збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів без застосування додаткового податкового тиску ідентифікація всіх можливих схем мінімізації сплати податків та усунення умов для їх використання є найбільш важливим завданням податкової системи.

**Мета.** Дослідження сучасних інструментів мінімізації податкового навантаження економічними суб'єктами та визначення ефектів від їх застосування.

**Результати.** За результатами проведеного дослідження визначено основні причини ухилення від оподаткування, основні способи та механізми використання інструментів мінімізації податкового навантаження, ефекти їх застосування. Проведено аналіз найбільш поширених схем уникнення оподаткування. Встановлено, що переважна більшість з них базується на використанні недосконалості існуючої спрощеної системи оподаткування. Результати дослідження показали, що застосування інструментів мінімізації податкового навантаження призводить до зменшення фіскальних потоків, погіршення економічного середовища, виникнення негативних макроекономічних наслідків: деформацію платіжного балансу, виведення капіталів з країни, формування додаткового тиску на валютний курс, деструктивний вплив на формування різновекторних пріоритетів митної та податкової політики країни, поглиблення корупційних схем. Доведено необхідність розробки та застосування ефективного інструментарію протидії ухиленню від оподаткування для своєчасної ідентифікації протиправних дій суб'єктів господарювання з метою підвищення рівня фінансової безпеки та зміцнення конкурентоспроможності економіки України.

**Ключові слова:** мінімізація податкового навантаження; сплата податків; схеми та інструменти ухилення від оподаткування; економічні суб'єкти; офшорні зони, експортно-імпорتنі операції; мінімізація економіки.

---

© Інна Володимирівна Тютюник, Яна Володимирівна Кобушко, 2018

---

<sup>1</sup> Виконано в рамках науково-дослідної теми № 0117U003930 «Економетричне моделювання механізму запобігання тіншовим схемам виведення капіталу через податкові та інвестиційні канали в Україні».

---

**Inna Volodymyrivna TIUTIUNYK**

PhD in Economics,  
Associate Professor,  
Doctoral Student,  
Senior Lecturer,  
Department of Finance and Entrepreneurship,  
Sumy State University  
E-mail: i.karpenko@finance.sumdu.edu.ua

**Iana Volodymyrivna KOBUSHKO**

PhD in Economics,  
Senior Lecturer,  
Department of Management,  
Sumy State University  
E-mail: iana.kobushko@management.sumdu.edu.ua

**INSTRUMENTS FOR MINIMIZING THE TAX BURDEN IN UKRAINE:  
COMPARATIVE ANALYSIS AND APPLICATION EFFECTS****Abstract**

**Introduction.** *The level of the tax burden in Ukraine remains one of the highest in the world. It is a threat to the stable functioning of economic entities and the development of the business sector. The current state of development of tax legislation in Ukraine does not stimulate economic entities to legalize their activities and to legalization their financial flows. The complexity and internal contradiction of legislative acts, the peculiarities of the calculation and payment of taxes affect the decision-making of economic entities on tax evasion. In the context of the growing need to increase tax revenues to budgets of all levels without the use of additional tax pressure, identification of all possible schemes for minimizing tax payments and eliminating the conditions for their use are the most important tasks of the tax system.*

**Purpose.** *The article aims to investigate modern instruments for minimizing tax burden by economic entities and determining the effects of their application.*

**Results.** *According to the results of the study, the main causes of tax evasion, methods and mechanisms of using the instruments of minimizing the tax burden have been determined. The effects of their application have been investigated. The analysis of the most common schemes for avoiding taxation has been carried out. It is established that most of them are based on the imperfection of the existing simplified taxation system. The results of the study have showed that the use of instruments for minimizing tax burden leads to a reduction in fiscal flows, a deterioration of the economic environment, the emergence of negative macroeconomic effects. Among the negative macroeconomic effects, we can distinguish the following ones: the deformation of the balance of payments, withdrawal of capital from the country, the formation of additional pressure on the exchange rate, destructive impact on the formation of multi-sectoral priorities of customs and tax policy of the country, deepening of corruption schemes. The necessity of development and application of effective tools for counteraction to tax evasion for timely identification of the unlawful actions of business entities has been proven. It should be done with the aim to increase the level of financial security and to strengthen the competitiveness of Ukraine's economy.*

**Keywords:** *minimizing the tax burden; payment of taxes; schemes and instruments for tax evasion; economic entities; offshore zones; export-import operations; shadow economy.*

**JEL classification:** E62, H26, H30, O17

---

**Вступ**

Непослідовність та неузгодженість процесів системної трансформації економіки України призвели до появи дисбалансу в економічному середовищі, що характеризується посиленням інфляційних процесів, зростанням обсягів державних витрат, податкового навантаження на економічних суб'єктів та погіршенням якості державних послуг, що надаються в країні.

Високий рівень податкового навантаження виступає каталізатором зростання обсягів тіньової економіки за рахунок реалізації операцій, спрямованих на ухилення від сплати податків та зборів. Однак, враховуючи той факт, що податкові платежі займають лівову частину находжень державного бюджету (більше 50 % доходів бюджету 2017 року) [1], саме податкові канали тінізації економіки є одними із найбільш загрозливих факторів дестабілізації економіки країни та неналежного виконання державою своїх функцій.

---

Протягом останніх років в Україні була реалізована низка заходів, спрямованих на реформування податкової системи: прийняття Податкового кодексу, зменшення кількості платежів, удосконалення системи нарахування та сплати податків. Ці заходи призвели до суттєвого зростання обсягів податкових надходжень до бюджету: у 2015 році – 507 636 млн грн, у 2016 році – 650 782 млн грн, та у 2017 році – 828 159 млн грн [2]; покращення позицій у рейтингу Paying Taxes: у 2009 Україна посідала передостаннє (180-те) місце у світі поряд з такими країнами, як Білорусь, Конго, ПАР, Венесуела, Болівія, у 2017 – 87, а за результатами 2018 року посіла 43 місце із 189 можливих [3].

Однак, незважаючи на це, рівень податкового навантаження в Україні все ще залишається одним із найвищих у світі (у 2015 році – 25,6 %, 2016 року – 27,3 % та за 2017 рік – 32 %) та оцінюється міжнародними експертами як загроза для стабільного функціонування економічних суб'єктів та розвитку підприємницького сектору в країні [2].

За оцінками фахівців Світового банку [4; 5] та американської аудиторської компанії Pricewaterhouse Coopers [3], в Україні занадто великий податковий тиск, що не дає можливості розвиватися бізнесу та відлякує потенційних інвесторів.

Про надмірність фіскального та податкового навантаження свідчить дослідження і фахівців Науково-дослідного інституту фінансового права. За результатами проведеного аналізу обсяг економічних втрат України за останні 15 років унаслідок пригнічення економічного зростання становить приблизно 3 трильйони гривень у цінах 2007 року [6].

Таким чином, можна зробити висновок про те, що сучасне податкове законодавство в Україні не стимулює розвиток діяльності економічних суб'єктів та призводить до зниження конкурентоспроможності та тінізації економічних процесів. Протиріччя низки законодавчих актів між собою, складність та тривалість процедур нарахування та сплати податків надають економічним суб'єктам достатньо можливостей для ухилення від оподаткування.

Зважаючи на зазначене, на сьогодні одним із найбільш важливих завдань податкової системи для збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів без застосування додаткового податкового тиску є ідентифікація всіх можливих схем мінімізації сплати податків та усунення умов для їх використання.

Питання оптимізації, мінімізації податкових платежів та ухилення від їх сплати були предметом досліджень значної кількості вітчизняних та іноземних вчених. Так вивченням проблеми ухилення від сплати податків у своїх працях займалися такі вчені: А. Крисоватий, В. Валігура [7], В. Вишневський, А. Веткін [8], В. Дедекаєв, А. Галюта [9] та інші.

У роботі В. Дубровського та В. Черкашина [10] обґрунтовано фіскальний ефект від застосування інструментів ухилення від оподаткування в Україні.

Визначення оптимального співвідношення між темпами економічного зростання та фіскальним навантаженням в Україні проведено такими вченими, як А. Вдовиченко та Г. Орос [6].

В. Бабичем [11], І. Величко, Р. Квасницькою [12], В. Новицьким [13] у своїх роботах проаналізовано вплив мінімізації сплати податків на наповнення державного бюджету.

Проведений аналіз наукових напрацювань у цій сфері дозволив зробити висновок про відсутність комплексних досліджень причин ухилення від оподаткування, основних способів та механізмів використання інструментів мінімізації податкового навантаження, макроекономічних наслідків їх застосування та потребує більш ґрунтованого дослідження системи взаємозв'язків «інструменти– ефекти – макроекономічні наслідки» від застосування податкових каналів тіньового виведення коштів.

### **Мета статті**

Метою статті є дослідження сучасних інструментів мінімізації податкового навантаження економічними суб'єктами та визначення ефектів від їх застосування.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Тінізація економіки є закономірним наслідком сучасних економічних процесів, які полягають у зростанні світової економічної кризи та євроінтеграційних і глобалізаційних процесах у країні. Сучасні виклики економічного розвитку, які постають перед економічними суб'єктами в Україні, спонукають їх до використання різноманітних шляхів оптимізації та зменшення можливих витрат виробничого циклу. У результаті зростає актуальність застосування як легальних, так і нелегальних схем мінімізації податкового навантаження як можливості зменшення податкового тиску.

Мінімізацію податкового навантаження можна розглядати як складне явище, пов'язане із застосуванням сукупності інструментів та заходів, спрямованих на зменшення суми податкових платежів шляхом:

– зменшення бази оподаткування за більшістю податків та зборів, платником яких є суб'єкт підприємницької діяльності;

---

– оптимізації податкового навантаження у майбутньому шляхом вибору найбільш доцільних з точки зору співвідношення «доходи-податкові платежі» схем функціонування економічного суб'єкта [11].

Зазначені заходи можуть розглядатися у двох площинах: легальній та нелегальній. Застосування легальних механізмів тінізації податкового навантаження полягає у виборі більш вигідних форм функціонування економічних суб'єктів, здійсненні звільнених від оподаткування видів економічної діяльності та операцій, автоматизації процедур нарахування та сплати податків тощо.

Застосування нелегальних каналів мінімізації податкових платежів – процес, заснований на свідомому використанні методів приховування доходів від податкових органів, подання недостовірної бухгалтерської та податкової звітності [14].

Частота, масштаби застосування та співвідношення наведених вище варіантів мінімізації податкового навантаження економічними суб'єктами залежить від наявності та ступеня впливу цілого переліку факторів, основними з яких є:

- стабільність, справедливість та неупередженість податкового законодавства;
- наявність законодавчих колізій;
- рівень податкового навантаження;
- розмір штрафних санкцій за ухилення від сплати податків по відношенню до величини незаконно виведених за рахунок цього коштів;
- рівень корупції в контролюючих органах;
- стабільність грошово-кредитної та фінансової системи в країні;
- рівень розвитку фондового, страхового, інвестиційного, банківського ринків країни [9].

На сьогодні суб'єктами підприємницької діяльності напрацьований значний перелік схем ухилення від оподаткування, використання яких залежить від того, які фактори переважають та найбільш негативно впливають на діяльність економічних суб'єктів.

Сідельникова Л. П. [14] до найбільш популярних форм ухилення від оподаткування відносить:

- неповідомлення контролюючим органам про свою присутність або діяльність у країні, в якій платник податків перебуває чи займається підприємницькою діяльністю;
- неповідомлення про джерело доходу, який підлягає оподаткуванню;
- приховування частини доходу, яка підлягає оподаткуванню, повідомлення про витрати, які не були понесені, або завищення реального обсягу понесених витрат;
- відрахування з доходу сум на амортизацію неіснуючих основних засобів;
- невивплата податковим органам сум податків на доходи фізичних осіб у частині оподаткування заробітної плати найманих працівників.

Міністерством фінансів України спільно з Державною податковою адміністрацією України, Міністерством економіки, Держмитслужбою, Міністерством юстиції [15] умовно схеми мінімізації податкових зобов'язань було поділено на дві категорії:

- схеми, що засновані на прогалинах законодавства або використанні різних систем та ставок оподаткування;
- схеми, що засновані з прямим порушенням норм законодавства: підробка документів, невідображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання підставних («фіктивних») юридичних або фізичних осіб.

На думку Квасницької Р. С. та Величко І. В., усі схеми мінімізації податкових зобов'язань варто поділити на чотири категорії:

- схеми зменшення податкових зобов'язань;
- схеми оптимізації податкових зобов'язань;
- схеми ухилення від оподаткування;
- схеми, що мають ознаки шахрайства (саме шахрайство, підробка документів) [12].

На основі проведеного аналізу можемо виділити три найбільш поширені канали мінімізації податкових платежів на рівні окремих економічних суб'єктів:

- використання недосконалості існуючої податкової системи України;
- зміна реальної вартості товарів, робіт, послуг при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;
- використання офшорних схем, конвертаційних центрів з метою ухилення від сплати податків та зборів.

На сьогодні саме остання складова займає найбільш вагоме місце у формуванні незаконних фінансових потоків через податкові канали. Більш детальний аналіз чинних інструментів ухилення від оподаткування за допомогою офшорних та інших схем здійснено в таблиці 1.

Значне різноманіття нормативно-правових актів у сфері оподаткування, які досить часто є неузгодженими між собою та суперечать один одному, містять велику кількість прогалин та змін, формують підґрунтя для економічних суб'єктів щодо ухилення від сплати податків шляхом зменшення суми оподаткованого прибутку. Аналіз найбільш поширених схем уникнення оподаткування показує, що переважна більшість з них базується на використанні недосконалості існуючої спрощеної системи

оподаткування, алгоритм застосування яких наведено у таблиці 2.

**Таблиця 1. Особливості використання офшорних та інших схем у процесі ухилення від оподаткування**

№	Інструмент	Сутність
<i>1. Ухилення від оподаткування за допомогою офшорних схем</i>		
1.1	Офшорні схеми	<ul style="list-style-type: none"> <li>– використання класичних офшорних зон – країни, де реєструються використання класичних схем ведення бізнесу на території країн-офшорів – реєстрація компанії на території офшорних зон без ведення подальшої діяльності на ній, а відповідно – і повному звільненні від оподаткування, ведення бухгалтерської та фінансової звітності в обмін на сплату фіксованого щорічного збору;</li> <li>– реєстрація компанії на юрисдикціях з низькими ставками оподаткування для визначених типів компаній, зокрема: нерезидентських, міжнародних.</li> <li>– реєстрація компанії на юрисдикціях з високими показниками репутабельності бізнесу та спектром податкових пільг;</li> <li>– використання юрисдикцій з лояльним валютним та банківським контролем, у яких відсутні обмеження для банківських установ на діяльність з офшорними компаніями або відкриття для своїх клієнтів рахунків на територіях країн-офшорів.</li> </ul>
<i>2. Ухилення від оподаткування за допомогою інших схем</i>		
2.1	Конвертаційні центри	– подрібнення суми коштів шляхом створення «фінансового коридору» зі значної кількості одноденних фірм, рахунків, банків та подальше їх виведення в зазначене місце
2.2	Контрафакт	<ul style="list-style-type: none"> <li>– використання чужого логотипу або розробка свого з подібним до оригінального виглядом;</li> <li>– фальсифікація чужого товару або виробництво свого з подібним до оригінального характеристиками та виглядом;</li> <li>– підробка зовнішнього вигляду товару, його дизайнерських рішень;</li> <li>– незаконне використання мультимедіа-продукції, книг і комп'ютерних програм («піратські диски»);</li> <li>– незаконне використання запатентованих технічних рішень.</li> </ul>

\*Складено авторами на основі [10].

**Таблиця 2. Особливості використання недоліків у системі оподаткування з метою мінімізації податкового навантаження**

№	Інструмент	Сутність
1	2	3
<i>1. Ухилення від сплати податків за допомогою спрощеної системи оподаткування</i>		
1.1.	Отримання готівки юридичними особами за допомогою ФОП	<ul style="list-style-type: none"> <li>– здійснення операцій з ФОП на 3-й групі єдиного податку, що передбачає сплату 5 % податку з обороту (без ПДВ). Ця схема є більш привабливою для суб'єктів малого бізнесу, оскільки не дозволяє уникнути ПДВ та передбачає сплату 7-9 % від обсягу операції;</li> <li>– здійснення операцій з ФОП на 2-й групі єдиного податку протягом кварталу. Вартість її застосування для суб'єкта підприємництва складає 4-5 %;</li> <li>– виведення прибутку та/або фонду заробітної плати юридичних осіб ФОП на 2-й групі єдиного податку через посередництво ФОП на загальній системі оподаткування. Перевагою цієї схеми є те, що вона не передбачає сплати 5 % податку.</li> </ul>
1.2.	Співпраця юридичних осіб з ФОП за цивільно-правовими договорами	– укладання договору з ФОП на 3-й групі єдиного податку, без найманих працівників, що надають послуги з використання трудових ресурсів – професійні, адміністративні, а також у сфері інформаційних технологій. Передбачає сплату єдиного податку у розмірі 5 % та мінімального єдиного соціального внеску.
1.3.	Приховування частини виручки	– реалізація товарів та послуг ФОП на 1-ій та 2-й групах єдиного податку із заниженням обсягу отриманої виручки.

**Продовження таблиці 2**

1	2	3
<b>2. Ухилення від сплати податків з використанням «податкових ям»</b>		
2.1.	«Податкові ями»	<ul style="list-style-type: none"> <li>– штучне завищення собівартості товарів та послуг;</li> <li>– легалізація товару, придбаного за готівку;</li> <li>– переведення коштів у готівку при здійсненні будівельних робіт;</li> <li>– переведення коштів у готівку з використанням страхових компаній;</li> <li>– ухилення від сплати податків шляхом переводу коштів до дебіторської заборгованості;</li> <li>– ухилення від сплати податку на прибуток, отриманий банком завдяки реалізації векселів та ін.</li> </ul>
<b>3. Ухилення від сплати податку на додану вартість (ПДВ)</b>		
3.1	Фіктивне підприємництво	<ul style="list-style-type: none"> <li>– отримання контролю над економічним суб'єктом для вчинення дій, спрямованих на уникнення або ухилення від сплати податків – зокрема, ПДВ, отримання готівки та проведення маніпуляцій із документацією.</li> <li>– перекладання зобов'язань зі сплати податків реально існуючих економічних суб'єктів на спеціально створені фіктивні підприємства («чорні», «сірі» та «білі» фіктивні фірми).</li> </ul>
3.2	Формування схемного податкового кредиту при проведенні операцій на території України	<ul style="list-style-type: none"> <li>– офіційний імпорт товарів до України, зі сплатою до бюджету ПДВ на імпорт та отриманням податкового кредиту на певну суму. Реалізація товару всередині країни за готівкові кошти, без оформлення відповідних документів та зберігання цих товарів на обліку підприємства. Система електронного адміністрування ПДВ надає такому підприємству можливість виписувати податкові накладні на всю суму імпортного ПДВ, що дозволяє протиправно сформувати податковий кредит зацікавленим платникам ПДВ, а отримані на рахунки кошти повернути клієнту готівкою за вирахуванням 10-12 %.</li> </ul>

\*Складено авторами на основі [10; 16].

Зростання обсягів ЗЕД у країні, вихід на нові міжнародні ринки товарів та послуг розширюють можливості для мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування шляхом маніпуляцій з митною вартістю товарів (табл. 3).

**Таблиця 3. Інструменти ухилення від оподаткування при експортно-імпортних операціях**

№	Інструмент	Сутність
1.	Порушення митних правил та контрабанда	<ul style="list-style-type: none"> <li>– приховування валютної виручки за кордоном при здійсненні експортно-імпортних операцій за допомогою заниження фактурної вартості товарів або сировини (у тому числі пов'язаної з псевдомемпінгом). Цей спосіб застосовується з метою зниження суми, що підлягає оподаткуванню при оплаті вивізного або ввізного мита;</li> <li>– приховування операцій імпорту під виглядом транзиту товарів через митну територію країни, з подальшим отриманням імпортерами пільг щодо оплати митних та інших видів податків і зборів (ПДВ, податок з прибутку, акцизний податок тощо);</li> <li>– незарахування імпортованих товарів, що надходять на підприємства, і реалізація їх як беззвітних. Такі операції можливі через існуючі недоліки в передачі інформації про ввезення вантажу від прикордонної митниці на територіальну митницю і податкову адміністрацію за місцем реєстрації імпортера;</li> <li>– приховування працівниками різних спеціальностей заробленої валюти за кордоном і факту розрахунку з ними на підприємстві, що займається наймом;</li> <li>– ввезення товарів на митну територію України від виглядом гуманітарної допомоги;</li> <li>– перевантаження продукту з іноземного судна на українське у відкритому морі, з метою отримання пільг при оподаткуванні;</li> <li>– підміна реалізованого товару знову завезеним без відображення цього факту у звіті про обсяги реалізації (ввезення товарів нелегальне);</li> </ul>

**Продовження таблиці 3**

1	2	3
2.	Маніпуляції з вартістю експорту / імпорту	– штучне завищення/заниження митної вартості товарів при реалізації операцій імпорту/експорту

*Складено на основі [17; 18].*

Найбільш поширеними схемами є відшкодування ПДВ шляхом завищення вартості товарів або виведення незаконних фінансових потоків за кордон та осідання збитків від такої діяльності в Україні за рахунок реалізації експортних товарів за собівартістю) [17, с. 93].

Таким чином, проведений аналіз свідчить про наявність широкого спектру схем та інструментів ухилення від оподаткування, комплексне застосування яких спричиняє, окрім зменшення фіскальних потоків, погіршення економічного середовища, виникнення негативних макроекономічних наслідків: деформації платіжного балансу, виведення капіталів з країни, формування додаткового тиску на валютний курс, деструктивний вплив на формування різновекторних пріоритетів митної та податкової політики країни, поглиблення корупційних схем. Загалом зазначені втрати знаходять своє відображення в значних обсягах недоотриманих доходів бюджету та зниження здатності державних органів до виконання покладених на них функцій на повноважень.

Така ситуація зумовлює необхідність розробки ефективного інструментарію протидії ухиленню від оподаткування, що дозволяв би своєчасно ідентифікувати протиправні дії суб'єктів господарювання на всіх стадіях їх виникнення. Розробка даних заходів сприятиме підвищенню рівня фінансової безпеки та зміцненню конкурентоспроможності економіки України.

На сьогодні світовою спільнотою напрацьований певний перелік інструментів у боротьбі з мінімізацією та оптимізацією оподаткування, основними з яких є:

- трансфертне ціноутворення. Процедури державного регулювання трансфертного ціноутворення існують у переважній більшості країн Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Найбільш жорсткі процедури регулювання трансфертного ціноутворення розроблені в Індії та Китаї. Зважаючи на достатньо високі тенденції економічного зростання, щорічне зростання обсягів зовнішньої торгівлі, темпів нагромадження капіталу, можна зробити висновок, що наявність жорстких процедур регулювання трансфертного ціноутворення не гальмує їх розвиток та не є перешкодою для ЗЕД;
- обов'язкове декларування доходів. Прикладом ефективного впровадження обов'язкового декларування доходів є Австрія, Угорщина, Чехія, Великобританія та Франція. Саме в цих країнах розроблені та запроваджені спеціальні бази даних перевірки правдивості даних, відображених у деклараціях про доходи та відомостях про експортні/імпортні операції, котрі суттєво обмежують можливості суб'єктів господарювання до маніпулювання з доходами;
- автоматичний обмін інформацією. На сьогодні одним із пріоритетних завдань переважної більшості країн ЄС є запровадження системи автоматичного обміну інформацією про банківські дані та рух грошових коштів на рахунках клієнтів. Саме запровадження процедур автоматичного обміну інформацією розглядається як один із найбільш дієвих інструментів протидії тінізації доходів через податкові канали;
- антиофшорні заходи. Результативність таких заходів демонструють Німеччина, Австралія, Бельгія, котрі самостійно визначають у своїх нормативних актах критерії «податкових гаваней» та застосовують до транзакцій з ними додаткові вимоги та обмеження або взагалі встановлюють загальні правила для всіх нерезидентів;
- оподаткування контрольованих іноземних компаній. Сутність цих процедур полягає у зарахуванні доходів іноземних компаній, які контролюються фізичними або юридичними особами-резидентами, у дохід цих резидентів для цілей оподаткування. Застосування таких правил призводить до втрати економічного сенсу у використанні компаній, які зареєстровані у «податкових гаванях», для мінімізації оподаткування та акумуляції доходів і робить невигідним для резидентів країни декомпозицію бізнес-процесів, їх розміщення в інших країнах та штучний перерозподіл доходів між країнами.

**Висновки та перспективи подальших розвідок**

В умовах прискороного розвитку євроінтеграційних процесів, виходу на нові ринки збуту товарів та послуг вагоме місце в загальній державній стратегії розвитку країни займає аналіз та ідентифікація всіх можливих схем ухилення від оподаткування та формування незаконних фінансових потоків.

Проведений аналіз засвідчив наявність широкого спектру інструментів приховування

---

оподатковуваного прибутку економічними суб'єктами, переважна більшість з яких пов'язана з недосконалістю існуючої системи нарахування та сплати податкових платежів. Відсутність належного контролю з боку контролюючих органів, нерозвиненість системи електронного обліку руху товарів та коштів між різними економічними агентами, значний рівень корупції в державних контролюючих, митних та податкових органах лише поглиблює ці процеси та сприяє зростанню їх обсягів.

Зважаючи на вищезазначене та враховуючи той факт, що саме податкова складова є найбільш вагомим джерелом наповнення державного та місцевих бюджетів, виведення коштів з тіні можна розглядати як передумову підвищення фінансової самодостатності країни, зростання рівня її економічної безпеки та конкурентоспроможності. Вдосконалення системи обліку платників податків та контролю за рухом їх коштів значно обмежить можливості суб'єктів господарювання до приховування частини своїх доходів та невідображення їх у податковій звітності.

### **Список використаних джерел**

1. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Податкові надходження 2018 р. URL: <http://costua.com/budget/revenue/#1>.
3. Paying Taxes 2018. PricewaterhouseCoopers. URL: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf).
4. World Bank. 2017. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All. Washington, DC: World Bank. DOI: 10.1596/978-1-4648-0948-4. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>.
5. World Bank. 2018. Doing Business 2018: Reforming to Create Jobs. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>.
6. Фіскальне навантаження і темпи економічного зростання в Україні: у пошуках раціонального співвідношення. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. 39 с. URL: <http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/NAD/.pdf>.
7. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 247 с.
8. Вишне夫斯基 В. П., Веткин А. С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: монография. НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти. Донецк, 2003. 228 с.
9. Дедекаєв В. А., Галюта А. А. Мінімізація податків шляхом ухилення від їх сплати. *Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект*: збірник тез. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2010. С. 25-29.
10. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. Інститут соціально-економічної трансформації. Київ 2017. 36 с. URL: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/02/Instrumenty-uhylyannya-vid-splaty-podatkov-2017-1.pdf>.
11. Бабич В. А. Поняття мінімізації та його розуміння на сучасному етапі розвитку податкової справи. *Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект*: збірник тез. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2009. С. 21-22.
12. Квасницька Р. С., Величко І. В. Сучасний вітчизняний інструментарій мінімізації податків. *Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект*: Збірник тез. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2009. С. 62-64.
13. Новицький А. М. Інформатизація механізмів протидії схемам мінімізації податкових зобов'язань. *Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект*: збірник тез. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2010. С.12-15.
14. Сідельникова Л. П. Ухилення від податків і перекладання податків. URL: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:SmG8I44Kbh0J:https://www.lib.dp.ua/uploads/files>.
15. Лист Міністерства фінансів України від 25.04.2008 р. № 31-20010-3-8/3337. „Щодо своєчасного виявлення та припинення мінімізації податкових зобов'язань. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF08027.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF08027.html).
16. Дудник Л. М. Організаційно-правове забезпечення податкової міліції щодо протидії схемам мінімізації сплати податків. *Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект*: збірник тез. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2009. С. 55-57.
17. Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І., Рубцов О. М., Семирянов Д. Я., Серебрянський Д. М. Тіньова міжнародна торгівля: макроекономічна теорія та фіскальні наслідки для України: монографія. Київ: Алерта, 2013. 202 с.



- 
18. Дахно І. І., Альбіщенко Н. В., Жебровський А. О., Кириленко О. О., Коваленко С. В. Управління зовнішньоекономічною діяльністю. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 328 с.

## References

1. *Ofitsiynyy sayt Derzhavnoyi sluzhby statystyky*. (2018). Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua>. [in Ukrainian].
2. *Podatkovi nadkhodzhennya*. (2018). Retrieved from <http://costua.com/budget/revenue/#1> [in Ukrainian].
3. Paying Taxes 2018. (2018). *PricewaterhouseCoopers*. Retrieved from [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf) [in English].
4. World Bank. (2017). *Doing Business 2017: Equal Opportunity for All*. Washington, DC: World Bank. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Retrieved from <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf> [in English]. DOI: 10.1596/978-1-4648-0948-4.
5. World Bank. (2018). *Doing Business 2018: Reforming to Create Jobs*. Retrieved from <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf> [in English].
6. *Fiskal'ne navantazhennya ta tempy ekonomichnoho zrostannya v Ukrayini: u poshukakh ratsional'noho spivvidnoshennya*. (2014). Irpin': NDI finansovoho prava. Retrieved from <http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/NAD/.pdf>. [in Ukrainian].
7. Krysovaty, A. I., Valihura, V. A. (2010). *Dominanty harmonizatsiyi opodatkovannya: natsional'ni ta mizhnarodni vektory*. Ternopil': Pidruchnyky ta posibnyky [in Ukrainian].
8. Vyshnevskyy, V. P., Vetkyn A. S. (2003). *Ukhod vid splaty podatkiv: teoriya ta praktyka: monohrafiya*. Donetsk: NAN Ukrayiny. In-t ekonomiky prom-ty. [in Russian].
9. Dedekayev, V. A., Halyuta A. A. (2010). *Minimizatsiya podatkiv shlyakhom ukhylennya vid yikh splaty. Minimizatsiya splaty podatkiv: zbirnyk tez. Irpin': Natsional'nyy universytet derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny, 25-29*. [in Ukrainian].
10. Dubrovs'ky, V., Cherkashyn V. (2017). *Porivnyal'nyy analiz fiskal'noho efektu vid zastosuvannya instrumentiv ukhylennya/unyknennya opodatkovannya v Ukrayini*. Kyiv: Instytut sotsial'no-ekonomichnoyi transformatsiyi. Retrieved from <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/02/Instrumenty-uhylennya-vid-splaty-podatkov-2017-1.pdf> [in Ukrainian].
11. Babych, V. A. (2009). *Ponyattya minimizatsiyi ta yoho rozuminnya na suchasnomu etapi rozvytku podatkovoyi spravy. Minimizatsiya spaly podatkiv: ekonomiko-pravovyy aspekt: Zbirnyk tez. – Irpin': Natsional'nyy universytet derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny, 21-22*. [in Ukrainian].
12. Kvasnyts'ka, R. S., Velychko, I.V. (2009). *Suchasnyy vitchyznyanyy instrumentariy minimizatsiyi podatkiv. Minimizatsiya spaly podatkiv: ekonomiko-pravovyy aspekt: Zbirnyk tez. Irpin': Natsional'nyy universytet derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny, 62-64*. [in Ukrainian].
13. Novyts'ky, A. M. (2010). *Informatyzatsiya mekhanizmiv protydyi skhemam minimizatsiyi podatkovykh zobov'yazan'. Minimizatsiya splaty podatkiv: zbirnyk tez. Irpin': Natsional'nyy universytet derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny, 12-15*. [in Ukrainian].
14. Sidel'nykova L. P. *Ukhylennya vid podatkiv i perekladannya podatkiv*. Retrieved from <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:SmG8I44Kbh0J:https://www.libr.dp.ua/uploads/files> [in Ukrainian].
15. Lyst Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 25.04.2008 r. № 31-20010-3-8/3337. „Shchodo svoychasnoho vyyavlennya ta pryypnennya minimizatsiyi podatkovykh zobov'yazan'. Retrieved from [http://search.ligazakon.ua/\\_doc2.nsf/link1/MF08027.html](http://search.ligazakon.ua/_doc2.nsf/link1/MF08027.html) [in Ukrainian].
16. Dudnyk, L. M. (2009). *Orhanizatsiyno-pravove zabezpechennya podatkovoyi militsiyi shchodo protydyi skhemam minimizatsiyi splaty podatkiv. Minimizatsiya spaly podatkiv: ekonomiko-pravovyy aspekt: Zbirnyk tez. Irpin': Natsional'nyy universytet derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny, 55-57*. [in Ukrainian].
17. Vdovichenko, A. M., Zubrytsky, A. I., Rubtsov, O. M., Semyrianov, D. Ya., Serebryansky, D. M. (2013). *Shadow International Trade: Macroeconomic Theory and Fiscal Consequences for Ukraine. Kyiv: Alerta*. [in Ukrainian].
18. Dakhno, I. I., Al'bishchenko, N. V., Zhebrows'ky, A. O., Kyrylenko, O. O., Kovalenko, S. V. (2007). *Upravlinnya zovnishn'oekonomichnoyu diyal'nistyuu*. Kyiv: Tsentр uchbovyyi literatury. [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції – 29.11.2018 р., прийнята до друку – 10.12.2018 р.