

UDC 338.24

JEL classification: H26

DOI: 10.35774/visnyk2025.03.070

Ольга Павлівна КИРИЛЕНКО,

докторка економічних наук, професорка,
заслужена діячка науки і техніки України,
професор кафедри фінансів ім. С. І. Юрія,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.
Електронна адреса: kyrylenko.olga@gmail.com.
ORCID ID: 0000-0002-5504-5519.

Микола Вікторович БАРАН,

аспірант кафедри фінансів ім. С. І. Юрія,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.
Електронна адреса: kolun211@gmail.com.
ORCID ID: 0009-0002-5065-753X.

**ВПРОВАДЖЕННЯ ЗАГАЛЬНОГО ПРАВИЛА ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД
СПЛАТИ ПОДАТКІВ У КОНТЕКСТІ ФІСКАЛЬНОЇ КОНСОЛІДАЦІЇ**

Кириленко О. П., Баран М. В. Впровадження загального правила протидії ухиленню від сплати податків у контексті фіскальної консолідації. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 3. С. 70–86. DOI: 10.35774/visnyk2025.03.070.

Kyrylenko O. P., Baran M. V. (2025). Vprovadzhennia zahalnoho pravyla protydii ukhylenniu vid splaty podatkov u konteksti fiskalnoi konsolidatsii [Implementation of the general rule anti-tax evasion in the context of fiscal consolidation]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 3, 70–86. DOI: 10.35774/visnyk2025.03.070.

Анотація.

Вступ. У складних умовах воєнного часу необхідним є дотримання своєчасності та повноти податкових надходжень до бюджету. Податковий контроль є важливим чинником соціально-економічної стабільності та забезпечення фіскальної консолідації.

Метою роботи є аналіз показників податкового контролю в Україні, дослідження зарубіжного досвіду впровадження правила протидії ухиленню від сплати податків та оцінка перспектив його застосування в Україні з урахуванням умов воєнного періоду та забезпечення фіскальної консолідації.

Методи. Для досягнення поставленої мети автори у процесі дослідження використовували загальнонаукові і спеціальні методи, такі як статистичний, аналітичний, порівняння, графічний, історичний, узагальнення та ін.

Результати. Здійснено оцінювання показників контрольно-перевірочної роботи органів ДПС за період 2022–2024 рр. Дослідження зарубіжного досвіду щодо впровадження в податкове законодавство інших країн загального правила протидії ухиленню від сплати податків показало, що його необхідно імплементувати, враховуючи економічні, бюджетні та фінансові особливості кожної країни, а також необхідно обов'язково передбачати відповідальність суб'єктів господарювання за порушення його принципів. Виявлено, що в Україні дотримання принципу «розумної економічної причини» вимагається для податку на прибуток підприємств, ПДВ та інших. З'ясовано, що під час введення воєнного стану виникли нові підстави для визнання договорів нікчемними, та як наслідок – операцій нереальними, що зумовлює неправомірне зменшення податкових зобов'язань. Запропоновано визначити у податковому законодавстві ознаки та умови, за якими податкова вигода вважається неправомірною, посилити відповідальність за ухилення від сплати податків, що зменшить випадки ухилення від сплати податків та збільшить податкові надходження бюджету для забезпечення фінансової консолідації.

Перспективи. Потребують подальших наукових пошуків питання вдосконалення методики виявлення ознак, за якими операції визнаються нереальними, що необхідно для підвищення ефективності податкового контролю і забезпечення фінансової консолідації.

Ключові слова: податковий контроль, фінансова консолідація, ухилення від сплати податку.

Формули: 0, **табл.:** 3, **рис.:** 2, **бібл.:** 26.

Olga Pavlivna KYRYLENKO,

D. Sc. (Economics), Professor,

Honored Worker of Science and Technology of Ukraine,

Professor of the Department of Finance of the S.I. Yuriy,

West Ukrainian National University,

11a Lvivska st., Ternopil, 46009, Ukraine.

E-mail: kyrylenko.olga@gmail.com.

ORCID ID: 0000-0002-5504-5519.

Mykola Victorovych BARAN,

PhD Student, Department of Finance of the S.I. Yuriy,

West Ukrainian National University,

11a Lvivska st., Ternopil, 46009, Ukraine.

E-mail: kolun211@gmail.com.

ORCID ID: 0009-0002-5065-753X.

IMPLEMENTATION OF THE GENERAL RULE ANTI-TAX EVASION IN THE CONTEXT OF FISCAL CONSOLIDATION

Abstract.

Introduction. In difficult wartime conditions, it is necessary to maintain the timeliness and completeness of tax revenues to the budget. Tax control is an important factor in socio-economic stability and ensuring fiscal consolidation.

The purpose of the work is to analyze the indicators of tax control in Ukraine, study foreign experience in implementing the rule to combat tax evasion and assess the prospects for its application in Ukraine, taking into account the conditions of the war period and ensuring fiscal consolidation.

Methods. To achieve the set goal, the authors used general scientific and special methods in the research process, such as statistical, analytical, comparative, graphical, historical, generalization, etc.

Results. An assessment of the indicators of the control and inspection work of the State Tax Service for the period 2022–2024 was carried out. A study of foreign experience in implementing general rules for combating tax evasion into the tax legislation of other countries showed that it must be implemented, taking into account the economic, budgetary and fiscal characteristics of each country, and it is also necessary to provide for the liability of business entities for violating its principles. It was found that in Ukraine, compliance with the principle of “reasonable economic reason” is required for corporate income tax, VAT and others. It was found that during the introduction of martial law, new grounds appeared for recognizing contracts as null and void, and as a result, transactions as unreal, which entails an unlawful reduction in tax liabilities. It is proposed to define in tax legislation the signs and conditions under which a tax benefit is considered illegal, to strengthen responsibility for tax evasion, which will reduce cases of tax evasion and increase tax revenues of the budget to ensure fiscal consolidation.

Prospects. Further scientific research is required to improve the methodology for identifying signs by which transactions are recognized as unreal, which is necessary to increase the efficiency of tax control and ensure fiscal consolidation.

Keywords: tax control, fiscal consolidation, tax evasion.

Formulas: 0, **tabl.:** 3, **fig.:** 2, **bibl.:** 26.

JEL classification: H26.

Постановка проблеми. Новітні виклики і труднощі, в яких функціонує економіка України з початку повномасштабного російського вторгнення, негативно позначаються на наповненні дохідної частини бюджету, розвитку бізнесу, функціонуванні економічної та соціальної інфраструктури, тощо. У нових реаліях значно ускладнилися проблеми, пов'язані із забезпеченням фіскальної консолідації, яка охоплює систему заходів державного регулювання щодо підтримання балансу бюджету через скорочення дефіциту та державного боргу. Збалансування доходів і видатків бюджету досягається через збільшення доходів та оптимізацію видатків. Реальним шляхом забезпечення виконання дохідної частини бюджету в умовах воєнного стану, коли неможливо і недоцільно проводити посилення податкового навантаження, є боротьба з ухиленням від оподаткування. Загалом кінцевою метою фіскальної консолідації є підвищення стійкості державних фінансів, що, безумовно, набуває особливої актуальності на сучасному етапі розвитку нашої держави.

Для фінансування першочергових витрат воєнного часу необхідно забезпечити стабільні податкові надходження. Ефективне функціонування податкової системи можливо досягти через усунування якомога більше ризиків, які перешкоджають своєчасному та повному надходженню податків та зборів до бюджетів усіх рівнів. Одним із таких ризиків є недотримання бюджетно-податкової дисципліни, а саме: ухилення суб'єктів господарювання від сплати податків.

Європейський шлях розвитку, обраний Україною, вимагає проведення виваженої фінансової політики, покращення податкового адміністрування, а також імплементації деяких європейських підходів, зокрема до здійснення податкового контролю. У податковому законодавстві України застосовуються окремі принципи загальних правил боротьби з ухиленням від сплати податків, на які орієнтуються інші розвинуті країни, проте існує необхідність чіткішого визначення цих принципів для їх ефективної реалізації та зменшення випадків ухилення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато науковців та практикуючих спеціалістів досліджували проблему ухилення від сплати податків і обґрунтовували шляхи підвищення ефективності податкового контролю в цьому напрямку. У науковій літературі акцентується на важливості податкового контролю для протидії ухиленню від сплати податків. Так, Г. Гришук підкреслює, що податковий контроль є «важливим механізмом регулювання податкових відносин, забезпечення балансу між інтересом держави в наповненні бюджету та інтересом платника податків у створенні сприятливого податкового середовища» [1, с. 105–106].

Розглядаючи податковий контроль як інструмент, що використовується для підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами, М. Гупаловська зазначає про необхідність розвитку превентивного податкового контролю, а одним із напрямів його удосконалення вважає «підвищення гнучкості системи податкового контролю, в тому числі забезпечення її адаптивності до нових умов» [2, с. 22].

Обґрунтовуючи необхідність налагодження ефективної взаємодії платників та органів контролю М. Крупка та інші науковці зазначають, що «взаємодія між податковими органами та підприємствами в процесі податкового контролю є недостатньо ефективною», а «кількість податкових перевірок має бути обґрунтованою та збалансованою», для чого необхідно удосконалювати податкове законодавство, зокрема в частині встановлення «права податкових органів укладати договори з платниками податків щодо горизонтального моніторингу» [3, с. 218].

Підтримуючи точку зору вищезазначених науковців, варто звернути увагу на працю О. Вінницької та Л. Чвертко, в якій наголошується на необхідності підвищення довіри платників податків та «запровадження ефективних механізмів взаємодії між податковими органами та платниками податків з метою зменшення бюрократичних процедур та спрощення процесу податкового адміністрування» [4, с. 32], а також дослідження І. Висоцької, С. Родченко та Н. Лелюк, які стверджують, що для налагодження партнерських відносин між податковими органами і платниками податків важливим є впровадження електронних податкових сервісів [5].

Розглядаючи шляхи виявлення платників, які ухиляються від сплати податків, О. Шевчук вивчає перспективи впровадження ризикоорієнтованого підходу під час

проведення податкових перевірок та зазначає, що для досягнення цієї мети варто виокремити та структурувати основні види податкових ризиків [6, с. 294].

Негативні наслідки ухилення від сплати податків описують Н. Руцишин, Т. Мединська та Н. Олійник, а серед заходів боротьби з ухиленням від сплати податків виокремлюють «заохочення суб'єктів господарювання до відображення реальних показників податкової звітності» [7, с. 245] та посилення вимог щодо обґрунтованого надання та використання податкових пільг.

Окрім українських дослідників, проблематику протидії ухиленню від сплати податків розкривають у своїх працях зарубіжні науковці. Питання щодо імплементації міжнародних правил боротьби з ухиленням від сплати податків у податкове законодавство Німеччини досліджував Д. Фехлінг, який зазначив, що цей процес тривав довше, ніж очікувалося, а деякі частини національного податкового законодавства були змінені для забезпечення відповідності міжнародному праву [8, с. 721]. Впровадження міжнародних принципів боротьби з ухиленням від сплати податків у Португалії вивчав Дж. Очоа, який наголошував на деяких особливостях та основних змінах, що відбулися у португальському податковому законодавстві в результаті впровадження цих принципів [9, с. 209].

Щодо впровадження міжнародної практики в Україні, то Я. Олійник, І. Криштопа, Н. Чухраєва та В. Чумак за результатами здійснення порівняльного аналізу нормативної бази європейських країн та України в частині імплементації міжнародних правил протидії ухиленню від сплати податків підкреслюють, що в Україні сформовано відповідне інституціональне підґрунтя, однак певні заходи потребують подальшої реалізації [10, с. 110].

У зв'язку з цим, потребує подальшого дослідження питання імплементації міжнародних принципів боротьби з ухиленням від сплати податків до національного податкового законодавства.

Мета статті – аналіз показників здійснення податкового контролю в Україні, дослідження зарубіжного досвіду впровадження правила протидії ухиленню від сплати податків та оцінка перспектив його застосування в Україні з урахуванням умов воєнного періоду та забезпечення фіскальної консолідації.

Виклад основного матеріалу. Поняття податкового контролю визначено статтею 61 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), відповідно до якої таким контролем є «система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [11].

Також вимогами ПКУ встановлено, в які способи може здійснюватися податковий контроль, зокрема через: «ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; здійснення перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ; моніторингу контрольованих операцій та опитування відповідальних осіб; забезпечення обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів.

Водночас, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки» [11].

За результатами проведених перевірок органи Державної податкової служби України (далі – ДПС) у разі виявлення порушень відповідно до ПКУ можуть здійснювати donaraxuvannya sum, які необхідно сплатити в рахунок погашення податкових зобов'язань (табл. 1).

Таблиця 1

Основні показники контрольно-перевірочної роботи органів ДПС у 2022–2024 рр. *

Рік	Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума donaraxovanih groshovih zobov'язan'ь, яка підлягає погашенню, тис. грн.		
	Всього	у тому числі:		Всього	у тому числі по:	
		планових	позапланових		планових перевірках	позапланових перевірках
2022	10385	434	9951	263 137	67 903	195 234
2023	13 733	445	13 288	10 403 086	3 936 819	6 466 267
2024	13 035	1 917	11 118	38 314 602	25 838 199	12 476 403

Джерело: розроблено авторами на основі даних [12].

Згідно з табл. 1, у 2022–2023 рр. кількісні та результативні показники проведених перевірок були значно меншими, ніж у 2024 р. Це пов'язано з тим, що в період з 24 лютого 2022 року до 01 серпня 2023 року податкові перевірки було призупинено у зв'язку з введенням в Україні воєнного стану. У 2024 р. кількість податкових перевірок залишалася на рівні попереднього року, проте сума donaraxovanih groshovih zobov'язan'ь, яка підлягає погашенню, збільшилася у 3,7 рази. Це свідчить про суттєве погіршення податкової дисципліни платників та водночас підвищення результативності податкового контролю на користь бюджету країни. Із загальної суми donaraxuvannya за актами планових та позапланових перевірок у 2024 р., яка підлягає погашенню, 98,5% припадає на юридичних осіб, які знаходяться на загальній системі оподаткування.

У разі незгоди із прийнятим рішенням органу ДПС, зокрема щодо donaraxuvannya суми податку, яка підлягає сплаті, за результатами проведеної податкової перевірки, платники податків можуть оскаржувати такі рішення. В такому разі іноді суд може переглянути рішення на користь органу ДПС або платника (рис. 1).

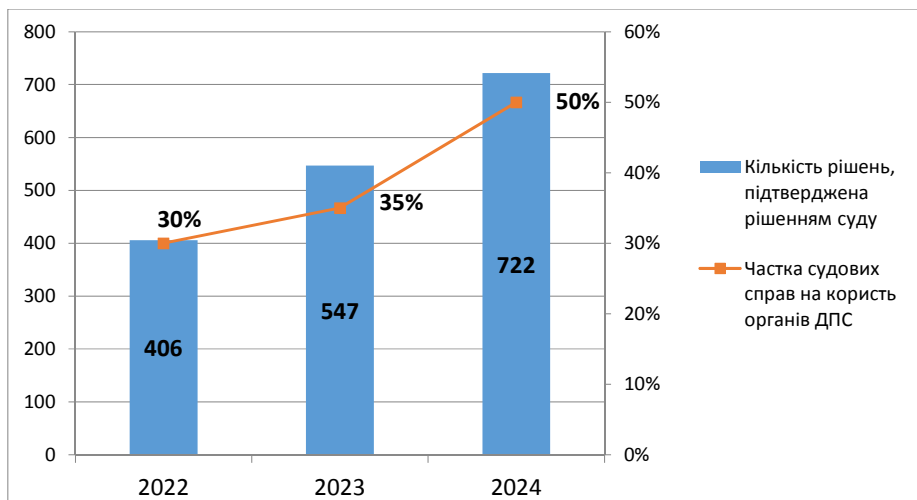


Рис. 1. Динаміка частки судових справ, які після процедури адміністративного оскарження вирішені на користь органів ДПС за 2022–2024 роки. *

Джерело: розроблено авторами на основі даних [13].

Згідно з даними рис. 1, за аналізований період на 43% зросла кількість судових рішень, які підтверджені судом, тобто які пройшли всі етапи судового розгляду й оскарження і набули законної сили. На 20 відсоткових пункти зросла частка судових справ, за якими прийнято рішення на користь органів ДПС. Загальна сума податкових донарахувань, підтверджена рішенням суду після проходження процедури адміністративного оскарження, за 2022–2024 рр. становила 24,3 млрд грн [13].

Водночас бюджетно-податкова політика потребує удосконалення та підвищення ефективності в контексті реалізації європейського курсу України. Крім цього, важливим завданням реформ у цій сфері є відновлення довіри платників податків до органів контролю, досягнення партнерських відносин між бізнесом і державою та покращення інвестиційного клімату країни.

Шляхи реформування податкової системи з урахуванням зазначених цілей відображає Національна стратегія доходів до 2030 р. [14], ухвалена Урядом у 2023 році (далі – Стратегія 2030). У ній визначено шляхи підвищення ефективності податкового контролю: впровадження системи управління податковими ризиками; удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок; впровадження новітніх підходів і технологій до обробки та аналізу інформації для цілей податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення; розробка нормативно-правових актів, які необхідні для покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб [14].

Важливими цілями Стратегії 2030 визначено: систематизованість надходжень податків через зменшення випадків ухилення від оподаткування, а також підвищення рівня бюджетно-податкової дисципліни та боротьба з тіньовою економікою. Більшість випадків ухилення від сплати податків пов'язані з: перевищенням витрат (заниженням прибутку) та неофіційною зайнятістю працівників.

Одним із напрямів реалізації завдань Стратегії 2030 [14] є запровадження правил протидії ухиленню від сплати податків (англ. Anti-Tax Avoidance Directive) (далі – ATAD). Загальне правило боротьби з ухиленням від сплати податків (ATAD) запроваджено у 1919 р. у Німецькому податковому декреті, в якому зазначено, що під час тлумачення податкових законів необхідно враховувати їхню мету, їхнє економічне значення та розвиток обставин [15]. Згодом правило ATAD впровадили такі країни: Франція (1941), Іспанія (1963) та Італія (1990), Південна Африка (2006), Китай (2008), Індонезія (2008) та Індія (2016). У 2015 р. впровадження ATAD запропонувала Організація економічного співробітництва та розвитку в рамках Плану дій BEPS (англ. «Base erosion and Profit Shifting»), а у 2016 р. – Європейський Союз (далі – ЄС) [15].

12 липня 2016 р. Рада ЄС ухвалила Директиву 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (далі – Директива). Документ зобов'язує усі держави-члени впровадити та застосовувати окремі правила боротьби з ухиленням від сплати податків у своєму внутрішньому законодавстві [16] (рис. 2).

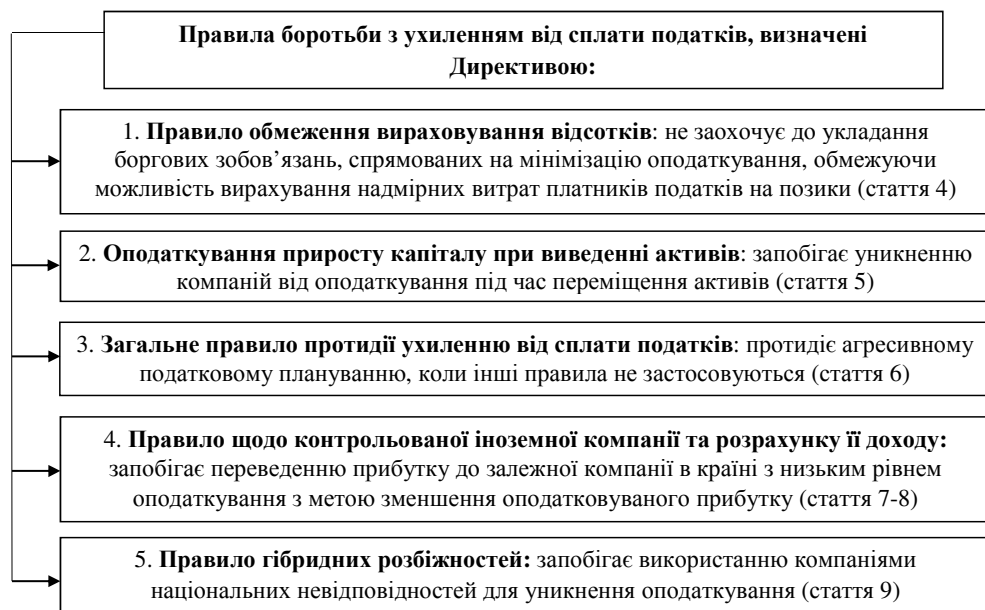


Рис. 2. Основна сутність правил щодо боротьби з ухиленням від сплати податків згідно з Директивою. *

Джерело: розроблено авторами на основі [16].

Зазначені правила, наведені у тексті Директиви, є загальними для країн-членів ЄС і кожна країна може їх уточнювати у своєму законодавстві.

ATAD вимагає застосування загального правила протидії ухиленню від сплати податків (англ. General Anti-Abuse Rule, далі – GAAR), визначене статтею 6 Директиви, до операцій, які є фіктивними, тобто не виконуються з комерційною метою, що відображає економічну реальність. GAAR вимагає від держав-членів, які впровадили ATAD, ігнорувати операції (механізми), які спрямовані на отримання податкової пільги

всупереч меті або завданню чинного податкового законодавства цієї держави, а отже, є фіктивними. Такі операції можуть складатися з кількох етапів або частин [16]. Директива містить мінімальні вимоги щодо протидії ухиленню від сплати податків, однак країни мають право застосовувати свої більш суворі правила.

Щоби викоринити неприйнятну практику ухилення від сплати податків, багато країн, зокрема Польща, Португалія, Німеччина, Нідерланди, Великобританія, Австралія, Китай, Канада та інші, прийняли GAAR [17]. Загалом GAAR застерігає від здійснення будь-яких нереальних транзакцій, які здійснюються всупереч податковому законодавству для отримання податкової вигоди. Однак універсального підходу до GAAR у різних країнах немає. Одна з проблем GAAR полягає в тому, що ці правила часто підлягають різному тлумаченню, а саме: те, що вважається ухиленням від сплати податків в одній країні, може тлумачитися по-різному в інших країнах, що ускладнює чітке визначення операцій, які підпадають під дію GAAR, або тих, які під ці правила не підпадають [17].

Застосування GAAR зазвичай вимагає від податкового органу проведення оцінювання, яка здійснюється в декілька етапів: «1) визначення схеми, за якою операція (транзакція) може бути ідентифікована, як схема, або як певний компонент транзакції; 2) визначення податкової вигоди, яка утворюється в результаті реалізації схеми; 3) чіткий намір: необхідно підтвердити, що основною метою дій платника податків було отримання податкової вигоди. Податкова вигода може означати: відстрочення або зменшення зобов'язання зі сплати податку; певна дія, в результаті якої не оподатковується сума, що підлягає оподаткуванню; отримання переваг, що виникають через затримку сплати податку» [17].

Для більш детального вивчення зарубіжного досвіду щодо застосування GAAR варто проаналізувати окремі вимоги, встановлені у податковому законодавстві країн (табл. 2).

Згідно з табл. 2, Німеччина перша впровадила GAAR у своє законодавство. Поняття податкової вигоди та її ознаки в кожній країні трактуються по-різному. Так, Польща та Португалія у своєму податковому законодавстві встановили суворіші норми, що вийшли далеко за межі GAAR. За останні кілька років податкове середовище в Польщі кардинально змінилося і є доволі суворим [21].

Таблиця 2

Порівняння зарубіжного досвіду застосування GAAR*

Країна та рік запровадження ATAD	Особливості визнання податкової вигоди	Податки, на які поширюється GAAR
Німеччина, 1919 рік	Зловживання відбувається, коли вибрано невідповідний правовий варіант, який призводить до податкової вигоди, непередбаченої законом для платника податків або третьої сторони.	Податок на прибуток підприємств (корпоративний податок), податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, податок на дарування та спадщину, інші федеральні та місцеві податки, де є зловживання під час сплати податків.

Португалія, 1999 рік	Податкова вигода отримується внаслідок неефективності податкових операцій, які спрямовані на зменшення, скасування або відстрочення сплати податків через шахрайство та зловживання правовими підставами.	Усі податки, за винятком митних та акцизних зборів.
Великобританія, 2013 рік	Податкова вигода охоплює: – звільнення від сплати податків; – повернення податків; – уникнення або зменшення податкового зобов'язання; – уникнення можливої податкової оцінки; – відстрочення сплати податку або авансування податкового повернення; – уникнення зобов'язання щодо утримання податку або звітності про податок.	Податок на прибуток, податок на приріст капіталу, податок на прибуток корпорацій, податок на прибуток від нафти, податок на спадщину, податок на перенаправлений прибуток, збір на навчання, гербовий збір, податок на землю, річний податок на огорожені житлові приміщення. Не застосовується до податку на додану вартість.
Польща, 2016 рік	Податкова вигода означає суперечливість транзакції меті чинного податкового законодавства. Це охоплює: – переорганізацію транзакцій для обходу певних правил оподаткування; – використання фінансових інструментів для штучного зменшення бази оподаткування; – зловживання угодами для мінімізації або повного уникнення податків.	Усі податки, окрім митних зборів.

Джерело: розроблено авторами на основі [15; 16; 18; 19; 20; 21; 22].

Держави, які застосовують GAAR, встановлюють штрафи за порушення національних правил, які імплементують Директиву. Такі штрафи мають бути ефективними, пропорційними та стримувальними. Польща застосовує найсуворіший штраф за недотримання правил подання податкової звітності, який сягає до 4,7 млн євро. У Нідерландах можуть накласти штраф до 830 тис. євро, у Франції – до 10 тис. євро, а в Болгарії, Естонії, Ірландії, Латвії та Литві – від 3,2 до 6,0 тис. євро [20].

GAAR в Україні ще не запроваджено, проте у податковому законодавстві передбачені спеціальні правила, що спрямовані на протидію ухиленню від сплати податків, зокрема: 1) норми щодо тестування основної мети (англ. Principle Purpose Test), передбачені Багатосторонньою конвенцією із виконання заходів щодо угод про

оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування [23]; 2) норми щодо розумної економічної причини (ділової мети), що передбачені ПКУ [14]. Так, згідно з підпунктом 231 пункту 1 статті 14 ПКУ «розумна економічна причина (ділова мета) – це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності» [11]. Водночас «економічний ефект передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а також створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому» [11].

Прямо або через концепцію «ділової мети» у ПКУ вимагається застосовувати GAAR для: 1) податку на прибуток підприємств – для визначення об'єкта оподаткування не потрібно враховувати витрати за результатами операцій, здійснених платником податку для надання неправомірної вигоди службовій особі (ст. 134 ПКУ); 2) податку на додану вартість (далі – ПДВ) – податковий кредит може бути відшкодований у разі наявності первинних документів, які підтверджують господарську діяльність (реальні операції з економічною суттю) (ст. 198 ПКУ); 3) інших податків – зокрема місцевих, коли йдеться про економічну сутність господарських операцій.

Крім цього, GAAR вимагає відстежувати та не допускати операції, які з огляду на відповідні факти та обставини є фіктивними (або нереальними).

У процесі податкових перевірок органи контролю доводять, що відповідно до Методичних рекомендацій з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами [24] (далі – Методичні рекомендації), розроблених Державною фіскальною службою України у 2016 р., є ознаки нереальної господарської операції (далі – НГО) (табл. 3)

Таблиця 3

Систематизація ознак, згідно з Методичними рекомендаціями,
господарська операція визнається нереальною*

Ознака	Сутність
Недостатність ресурсів	Недостатність або відсутність ресурсів, необхідних для виконання господарської операції (матеріально-технічних, трудових тощо).
Дефекти в документах	Недотримання вимог законодавства щодо оформлення документів (некоректні дані реквізитів, відсутність підписів та інше).
Відсутність звітності	Суб'єкт господарювання не подавав податкову звітність.
Кримінальне провадження	Відкрите кримінальне провадження щодо несплати податків.
Підозрілий суб'єкт господарювання у ланцюзі постачання	Виявлення суб'єкта, який документально оформив нереальне одержання (купівлю), забезпечив фіктивне введення в обіг ідентифікованого товару.
Відсутність підтвердження відповідності продукції	Відсутність декларації про відповідність, паспорта якості, сертифіката відповідності тощо, наявність яких передбачена законодавством.

Джерело: розроблено на основі [24].

Наведені у табл. 3 ознаки НГО описані розширено, однак, по-перше, Методичні рекомендації [24] не переглядалися вже 9 років та містять посилання на деякі норми законодавства, які вже втратили свою чинність (наприклад, стаття 205 Кримінального кодексу України, яку вилучено в 2019 р.), а, по-друге, реалії воєнного часу вимагають врахування інших обставин та причин, за якими господарську операцію може бути визнано нереальною.

В умовах воєнного стану виникло багато обставин, за яких договір може бути визнано нікчемним, а отже, господарські операції, які здійснювалися на виконання умов такого договору, можна віднести до нереальних. Водночас якщо за такими операціями нараховано податковий кредит, то таке нарахування слід вважати незаконним. У такому разі платник податку, що порушує GAAR, має сплатити штрафні санкції та суму ПДВ, на яку зменшено податкові зобов'язання.

Підставою для визнання договору нікчемним (недійсним), яка стала більш актуальною з початком повномасштабного російського вторгнення та окупацією українських територій, є норма статті 13 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України», а саме: «правочин, стороною якого є суб'єкт господарювання, місцезнаходженням (місцем проживання) якого є тимчасово окупована територія, є нікчемним» [25].

Крім цього, якщо суб'єкт господарювання здійснює придбання товарів, робіт або послуг відповідно до вимог Особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування [26], то для укладання договорів також є обмеження. У разі їх недотримання договір вважатиметься нікчемним, наприклад договір укладено із суб'єктом господарювання, який: зареєстрований відповідно до законодавства Російської Федерації / Республіки Білорусь / Ісламської Республіки Іран або є громадянином цих країн; підпадає під дію санкцій ЄС.

Перелік підстав для визнання господарського договору нікчемним у період воєнного стану може бути доволі широким.

Перебуваючи на шляху до запровадження в Україні правил GAAR, необхідно спочатку реалізувати деякі заходи, які враховуватимуть досвід країн, у яких впроваджено це правило, а також особливі умови воєнного часу, зокрема:

- 1) оновити Методичні рекомендації щодо ознак, за якими господарська операція може бути визнана нереальною з урахуванням підстав для визнання договору нікчемним, які стали актуальними у зв'язку з розширенням окупованих територій, заборонених країн походження контрагентів та санкційних обмежень ЄС;

- 2) чітко визначити в податковому законодавстві ознаки та умови, за якими податкова вигода вважається неправомірною;

- 3) встановити для платників податків штрафні санкції, що застосовуватимуться у разі порушення правил протидії ухиленню від сплати податків.

Виконання таких заходів забезпечить підвищення ефективності податкового контролю, зменшить випадки ухилення від сплати податків та збільшить податкові надходження бюджету. Це сприятиме фінансовій консолідації та стабілізації державних фінансів України.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Дослідження основних показників контрольно-перевірочної роботи органів ДПС показали, що, на відміну від попереднього року, в 2024 р. значно зросла сума донарахувань податкових зобов'язань. Це вказує на погіршення податкової дисципліни. Однією із цілей Стратегії 2030 є впровадження в Україні загальних правил протидії ухиленню від сплати податків. Згідно з аналізом зарубіжного досвіду щодо запровадження правила GAAR таке правило застосовано в багатьох країнах Європи та інших. В українському податковому законодавстві частково враховані правила GAAR, однак необхідно чітко визначити: 1) ознаки, за якими господарська операція може бути визнана нереальною з огляду на підстави для визнання договору нікчемним; 2) ознаки та умови, за якими податкова вигода вважається неправомірною; 3) штрафні санкції за порушення принципів правил GAAR. Це сприятиме вирівнюванню конкурентних умов ведення бізнесу, а також збільшить податкові надходження в довгостроковій перспективі в контексті зміцнення державних фінансів. Подальших наукових пошуків потребують питання удосконалення методики виявлення ознак, за якими операції визнаються нереальними. Це необхідно для підвищення ефективності податкового контролю і забезпечення фіскальної консолідації.

Література

1. Гришук Г. В., Чепіль С. О. Податковий контроль як інструмент протидії тіньовій економіці в Україні. *Наукові праці Міжрегіональної академії управління персоналом. Економічні науки*. 2024. № 2 (74). С. 100–107.
2. Гупаловська М. Б. Податковий контроль як засіб підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами. *Фінансовий простір*. 2016. № 3 (23). С. 20–23.
3. Крупка М. І., Лев Г., Ткачук Л. П., Рубакха М. В., Іршак О. С. Трансформація напрямів взаємодії податкових органів та підприємств у процесі реалізації податкового контролю. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 4(31). С. 208–220.
4. Вінницька О., Чвертко, Л. Податковий контроль як елемент взаємодії платників податків та податкових органів. *Економічні горизонти*. 2024. № 2-3(28). С. 24–34.
5. Висоцька, І. Б., Родченко, С. С., Лелюк, Н. Є. Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану. *Академічні візії*. 2023. № 19. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/378>
6. Шевчук О. А. Податковий контроль як елемент фінансової політики держави. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2015. № 1(18). С. 290–295.
7. Руцишин Н., Мединська Т., Олійник Н. Податкове ухилення в Україні: аналіз причин, економічних наслідків та заходи протидії. *Development Service Industry Management*. 2025. № 1. С. 241–245.
8. Fehling D. (2022). Critical Review Of The Atad Implementation: Addressing Base Erosion and Profit Shifting: The Implementation of the ATAD in Germany. *Intertax*. 50 (10). pp. 721–729.

-
9. Ochôa, J. (2022). Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) in Portugal. *European Taxation*. 62 (5). P. 209–218.
 10. Олійник Я. В., Криштопа І. І., Чухраєва Н. М., Чумак В. П. Імплементация плану дій BEPS: міжнародний досвід та стан в Україні. *Фінанси України*. 2023. № 12. С. 98–113.
 11. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 25.02.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
 12. Контрольно-перевірочна робота. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robot/>.
 13. Звіт про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку за 2022-2024 роки. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/apelyatsiyna-praktika/883275.html>.
 14. Національна стратегія доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>.
 15. González D. (2021). General Anti-Avoidance or Abuse Clause (GAAR): its genesis and evolution in Tax Law. Legal certainty. URL: <https://www.ciat.org/ciatblog-general-anti-avoidance-or-abuse-clause-gaar-its-genesis-and-evolution-in-tax-law-legal-certainty/?lang=en>.
 16. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (зі змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text.
 17. What are general anti-avoidance rules? URL: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/what-are-general-anti-avoidance-rules/>.
 18. Makrysopoulou A. (2024). GAAR rules and digital transactions: Can they prevent tax avoidance in the digital economy? Master's Thesis International Business Taxation/LLM. URL: <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=171709>.
 19. Information about the general anti-abuse rule URL: <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-information-about-the-general-anti-abuse-rule-ccfs34a/information-about-the-general-anti-abuse-rule>.
 20. Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6) (2022). URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU\(2022\)703353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf).
 21. Global tax guide to doing business in Poland. URL: <https://www.dentons.com/en/services-and-solutions/global-tax-guide-to-doing-business-in/poland>.
 22. Anti-tax avoidance legislation in Portugal. URL: <https://www.newco.pro/en/resources/business-information/taxation-in-portugal/anti-tax-avoidance-legislation-in-portugal/anti-tax-avoidance-general-rule-gaar>.
 23. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, ратифікована Законом № 2692-VIII від 28.02.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text.

24. Методичні рекомендації з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами: лист Державної фіскальної служби України від 16.05.2016 № 16872/7/99-99-14-02-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1687872-16#n2>.
25. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України : Закон України від 15.04.2014 р. № 1207-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>.
26. Особливості здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування: постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2022 № 1178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-%D0%BF#n546>.

References

1. Hryshchuk, H. V., Chepil, S. O. (2024). Podatkovi kontrol yak instrument protydii tinovii ekonomitsi v Ukraini [Tax control as a tool for combating the shadow economy in Ukraine)]. *Naukovi pratsi Mizhrehionalnoi akademii upravlinnia personalom. Ekonomichni nauky – Scientific works of the Interregional Academy of Personnel Management. Economic Sciences*, 2 (74), 100–107. [in Ukrainian].
2. Hupalovska, M. B. (2016). Podatkovi kontrol yak zasib pidvyshchennia efektyvnosti upravlinnia derzhavnymy finansovymy resursamy [Tax control as a means of increasing the efficiency of state financial resources management]. *Finansovyi prostir – Financial Space*, 3 (23), 20–23. [in Ukrainian].
3. Krupka, M. I., Lew, G., Tkachyk, L. P., Rubakha M. V., Irshak O. S. (2021). Transformatsiia napriamiv vzaiemodii podatkovykh orhaniv ta pidpriemstv u protsesi realizatsii podatkovoho kontroliu [Transformation of directions of interaction between tax authorities and enterprises in the process of implementing tax control]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 4(31), 208–220. [in Ukrainian].
4. Vinnytska, O., Chvertko, L. (2024). Podatkovi kontrol yak element vzaiemodii platnykiv podatkov ta podatkovykh orhaniv [Tax control as an element of interaction between taxpayers and tax authorities]. *Ekonomichni horyzonty – Economic Horizons*, 2-3(28), 24–34. [in Ukrainian].
5. Vysotska, I. B., Rodchenko, S. S., Leliuk, N. Ye. (2023). Protydiia ukhylenniu vid splaty podatkov v umovakh voiennoho stanu [Counteracting tax evasion under martial law]. *Akademichni vizii – Academic Visions*. 19. Retrieved from <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/378>. [in Ukrainian].
6. Shevchuk, O. A. (2015). Podatkovi kontrol yak element finansovoi polityky derzhavy [Tax control as an element of the state's financial policy]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 1(18), 290–295. [in Ukrainian].
7. Rushchysyn, N., Medynska, T., Oliynyk N. (2025). Podatkove ukhylennia v Ukraini: analiz prychn, ekonomichnykh naslidkiv ta zakhody protydii [Tax evasion in Ukraine: analysis of reasons, economic consequences and measures to counteract it].

-
- in Ukraine: analysis of causes, economic consequences and countermeasures]. *Development Service Industry Management*. 1. 241–245. [in Ukrainian].
8. Fehling, D. (2022). Critical Review Of The Atad Implementation: Addressing Base Erosion and Profit Shifting: The Implementation of the ATAD in Germany. *Intertax*. 50(10). pp. 721–729. [in English].
 9. Ochôa, J. (2022). Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) in Portugal. *European Taxation*. 62 (5). P. 209–218. [in English].
 10. Oliynyk, Ya. V., Kryshchop, I. I., Chukhrayeva N. M., Chumak V. P. (2023). Implementatsiia planu dii BEPS: mizhnarodnyi dosvid ta stan v Ukraini [Implementation of the BEPS Action Plan: International Experience and Status in Ukraine]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*. 12. 98–113. [in Ukrainian].
 11. *Podatkovi kodeks Ukrainy*. Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. N 2755-VI [Tax Code of Ukraine. Law of Ukraine N 2755-VI]. (2010, December, 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. [in Ukrainian].
 12. Kontrolno-perevirochna robota [Control and verification work]. Retrieved from <https://tax.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>. [in Ukrainian].
 13. Zvit pro rezultaty rozghliadu podatkovykh sporiv v administratyvnomu ta sudovomu poriadku za 2022-2024 roky [Report on the results of consideration of tax disputes in administrative and judicial proceedings for 2022-2024]. Retrieved from <https://tax.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovich-apelyatsiyna-praktika/883275.html>. [in Ukrainian].
 14. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku : rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 hrudnia 2023 roku № 1218-r. [National Revenue Strategy until 2030: approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine]. (2023, December, 27). Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>. [in Ukrainian].
 15. González, D. (2021). General Anti-Avoidance or Abuse Clause (GAAR): its genesis and evolution in Tax Law. Legal certainty. Retrieved from <https://www.ciat.org/ciatblog-general-anti-avoidance-or-abuse-clause-gaar-its-genesis-and-evolution-in-tax-law-legal-certainty/?lang=en>. [in English].
 16. Council Directive (EU) 2016/1164 of July 12, 2016 on establishing rules for countering tax evasion practices that have a direct impact on the functioning of the internal market. Official website of the European Union. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>. [in English].
 17. What are general anti-avoidance rules? Retrieved from <https://tax.thomsonreuters.com/blog/what-are-general-anti-avoidance-rules/>. [in English].
 18. Makrysopoulou, A. (2024). GAAR rules and digital transactions: Can they prevent tax avoidance in the digital economy? Master's Thesis International Business Taxation/LLM. Retrieved from <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=171709>. [in English].
 19. Information about the general anti-abuse rule. Retrieved from <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-information-about-the-general-anti-abuse-rule-ccfs34a/information-about-the-general-anti-abuse-rule>. [in English].

20. Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6). (2022). Retrieved from [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/ I POL_STU\(2022\)703353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/ I POL_STU(2022)703353_EN.pdf). [in English].
21. Global tax guide to doing business in Poland. Retrieved from <https://www.dentons.com/en/services-and-solutions/global-tax-guide-to-doing-business-in/poland>. [in English].
22. Anti-tax avoidance legislation in Portugal. Retrieved from <https://www.newco.pro/en/resources/business-information/taxation-in-portugal/anti-tax-avoidance-legislation-in-portugal/anti-tax-avoidance-general-rule-gaar>. [in English].
23. Bahatostoronnia konventsiia pro vykonannia zakhodiv, yaki stosuiutsia uhod pro opodatkovannia, z metoiu protydii rozmyvanniu bazy opodatkovannia ta vyvedenniu prybutku z-pid opodatkovannia, ratyfikovana Zakonom № 2692-VIII vid 28.02.2019 [Multilateral Convention on the Implementation of Measures Relating to Tax Treaties to Combat Base Erosion and Profit Shifting] (2019, February, 28). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text. [in Ukrainian].
24. Metodychni rekomendatsii z fiksuвання v aktakh perevirok rezultativ vidpratsiuvannia dokumentalno oformlenykh platnykamy podatkov nerealnykh hospodarskykh operatsii z tovaramy: lyst Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy vid 16.05.2016 № 16872/7/99-99-14-02-02-17. [Methodological recommendations for recording in inspection reports the results of working out unrealistic business transactions with goods documented by taxpayers]. (2016, May, 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1687872-16#n2>. [in Ukrainian].
25. Pro zabezpechennia prav i svobod hromadian ta pravovyi rezhym na tymchasovo okupovanii terytorii Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 15.04.2014 r. № 1207-VII [On ensuring the rights and freedoms of citizens and the legal regime in the temporarily occupied territory of Ukraine]. (2014, April, 15). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>. [in Ukrainian].
26. Osoblyvosti zdiisnennia publichnykh zakupivel tovariv, robit i posluh dlia zamovnykiv, peredbachenykh Zakonom Ukrainy «Pro publichni zakupivli», na period dii pravovoho rezhymu voiennoho stanu v Ukraini ta protiahom 90 dniv z dnia yoho prypynennia abo skasuvannia: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12.10.2022 № 1178 [Peculiarities of public procurement of goods, works and services for customers provided for by the Law of Ukraine “On Public Procurement” for the period of the legal regime of martial law in Ukraine and within 90 days from the date of its termination or cancellation]. (2022, October, 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-%D0%BF#n546>. [in Ukrainian].

Статтю отримано 18 липня 2025 р.

Article received July 18, 2025.