

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

факультет фінансів
кафедра корпоративних фінансів і контролінгу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА Фінансовий менеджмент і контролінг
Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Форма навчання: денна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «Податкове планування на підприємстві»

здобувача Бублик Анастасії Андріївни

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Іванець Ірина Василівна

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри: д.е.н., проф. Терещенко О.О.

(підпис)

Київ 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	6
1.1 Сутність і види податкового планування на підприємстві.....	6
1.2 Методи податкового планування на підприємстві.....	19
1.3 Етапи та напрями процесу податкового планування на підприємстві.....	24
РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СІЛЬПО-ФУД»	33
2.1 Аналіз фінансово-економічного стану ТОВ «Сільпо-Фуд».....	33
2.2 Оцінка можливостей застосування податкового планування на підприємстві ТОВ «Сільпо-Фуд»	33
2.3 Потенційні ризики в податковому плануванні та шляхи їх мінімізації.....	57
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ТА РЕАЛІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ	64
3.1 Перспективи українського законодавства у податковому плануванні: інвестняні, індустриальні парки, угоди про розподіл продукції та Дія Сіті	64
3.2 Агресивне податкове планування	72
3.3 Зарубіжний досвід податкового планування та українські перспективи	77
ВИСНОВКИ	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	88
ДОДАТКИ	95

ВСТУП

Актуальність теми. Податкове планування відіграє важливу роль в діяльності підприємств, оскільки є, в тому числі, частиною фінансового планування підприємства. Податкове планування має на меті застосування законних методів задля зменшення податкових зобов'язань, а також включає прийняття фінансових і бізнес-рішень для мінімізації податкового впливу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Здобутки науки в цій сфері належать великій кількості як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, як, наприклад, Ольхівська М. В., Греца Я. В., Махфуд Х. М. [3-5]. Незважаючи на значну кількість досліджень, що стосуються даного питання, напрям податкового планування потребує подальшого дослідження через постійні зміни та удосконалення системи оподаткування як в Україні, так і у зарубіжних країнах.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає у вивченні теоретичних засад податкового планування та практичному аналізі можливостей застосування податкового планування на підприємстві, а також дослідженні перспектив та реалій податкового планування в Україні та світі.

Досягнення мети обумовило необхідність визначення таких завдань:

- визначити сутність поняття «податкове планування»;
- дослідити види податкового планування на підприємстві;
- проаналізувати основні принципи податкового планування;
- дослідити види податків в Україні;
- порівняти загальну та спрощену системи оподаткування;
- проаналізувати податкову структуру України та країн ОЕСР;
- розкрити основні методи податкового планування на підприємстві;
- проаналізувати етапи процесу податкового планування на підприємстві та основні напрямки;
- визначити основні показники ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки;

- розглянути застосування методів податкового планування на прикладі компанії ТОВ «Сільпо-Фуд»;
- дослідити потенційні ризики застосування податкового планування;
- здійснити аналіз наявних податкових пільг для іноземних та українських інвесторів;
- дослідити концепцію агресивного податкового планування;
- проаналізувати зарубіжний досвід застосування податкових пільг;
- розглянути напрямки впровадження регулювання податкового планування на шляху до інтеграції України в ЄС.

Об'єкт дослідження. Податкове планування в діяльності підприємств.

Предмет дослідження. Теоретичні та практичні аспекти податкового планування на підприємстві, перспективи та реалії податкового планування в Україні та світі.

Методами дослідження є системний підхід до аналізу податкового планування. У процесі кваліфікаційної магістерської роботи було використано низку методів, серед яких є методи індукції та дедукції, порівняльний аналіз, метод абстракції і формальної логіки для узагальнення поглядів вчених щодо понять «податкове планування», «податкова оптимізація», «мінімізація податків», «агресивне податкове планування», уточнення економічної сутності та змісту поняття “ухилення від оподаткування”, а також економіко-статистичні методи дослідження, аналіз та синтез, узагальнення, індукція і дедукція, порівняння, групування, спостереження при аналізі напрямків та етапів податкового планування на підприємстві.

Інформаційною базою дослідження є теоретичні положення й концепції, представлені в наукових роботах вітчизняних та зарубіжних авторів, що стосуються питань податкового планування, в тому числі податкового планування на підприємствах. Крім того, в процесі дослідження використовуються фінансова та бухгалтерська звітність ТОВ «Сільпо-Фуд», а також застосовуються вітчизняні нормативні акти.

Апробація матеріалів кваліфікаційної магістерської роботи. Результати досліджень, отримані в процесі виконання кваліфікаційної магістерської роботи, висвітлено у тезах «Податкові стимули для інвесторів в Україні, їх фактичне застосування» у Збірнику матеріалів V Міжнародної студентської конференції «Розвиток суспільства та науки в умовах цифрової трансформації» (2 лютого 2024 року, м. Умань, Україна).

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

У першому розділі автором визначено сутність поняття «податкове планування». Досліджено види податкового планування на підприємстві. Проаналізовано основні принципи податкового планування. Досліджено основні види податків в Україні. Порівняно загальну та спрощену системи оподаткування. Розкрито основні методи податкового планування на підприємстві. Проаналізовано етапи процесу податкового планування на підприємстві та їх основні напрямки.

У другому розділі визначено основні показники ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки. Розглянуто застосування методів податкового планування на прикладі даної компанії. Досліджено потенційні ризики застосування податкового планування.

В третьому розділі здійснено аналіз наявних податкових пільг для іноземних та українських інвесторів. Досліджено концепцію агресивного податкового планування. Проаналізовано зарубіжний досвід застосування податкових пільг. Розглянуто напрямки впровадження регулювання податкового планування на шляху до інтеграції України в ЄС.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Сутність і види податкового планування на підприємстві

В сучасному світі податки мають значний вплив як на економічні процеси, так і безпосередньо на підприємницьку діяльність. Таким чином, забезпечення ефективної діяльності та якісного управління фінансовими ресурсами суб'єктами господарювання можливе лише за умови наявності розробленої концепції управління податками.

Існує велика кількість досліджень як українських, так і зарубіжних науковців, присвячених визначенню поняття податкового планування, враховуючи його значимість і актуальність протягом останніх десятиліть.

Якщо заглибитися в історичні факти, можна дослідити, що поняття податкового планування вперше з'явилося в 1913 році, коли в США було підписано Закон про доходи (The Revenue Act), яким у Сполучених Штатах було відновлено федеративний податок на прибуток. Відповідно, з моменту набрання чинності даного закону, платники податків розпочали шукати можливості зменшення податкового навантаження для бізнесів [1].

Українське ж податкове законодавство на сьогодні прямо не визначає поняття «податкового планування», не закріплює його принципів та прямо не згадує його в нормативно-правових нормах. Тим не менш, цілком зрозуміло, що відсутність прямого закріплення податкового планування на законодавчому рівні ніяк не заперечує його існування. Загалом, вважається, що системний підхід до змісту поняття «податкового планування» сформулювався в Україні на початку 21 сторіччя [2].

Під час аналізу визначень поняття «податкового планування» можна часто зустріти наступне – це здатність платника податків організувати свою фінансову діяльність таким чином, щоб зазнавати мінімальних витрат на податки. При цьому, інший науковець трактує його як процес структурування діяльності підприємства таким чином, щоб відстрочити, зменшити або навіть скасувати суму податків, що підлягає сплаті державі [3].

Також дане поняття розглядається як процес, що представляє складову частину державного податкового управління, сукупність заходів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва та соціальної сфери.

Або ж визначається як важливий етап розробки податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розробки графіка їх сплати [4].

Варто зазначити, що виходячи із проведеного мною аналізу наявної літератури, багато науковців також не виокремлює в своїх дослідженнях різницю між поняттями «податкове планування», «податкова оптимізація» та «податкова мінімізація».

При цьому, відповідно до дослідження Греци Я. В., податкове планування передбачається безпосередньо податковим законодавством, шляхом наявності різних систем оподаткування різних видів діяльності та різних категорій платників податків. Авторка вважає, що податкове планування є комплексною категорією, що включає декілька основних завдань, а саме: зменшення податкового навантаження, вибір найбільш підходящої форми ведення обліку та складання звітності, спрощення процедур адміністрування податків, зниження податкових ризиків. Однак і сама авторка приходить до висновків, що дані завдання більше розкривають суть визначення поняття «податкова оптимізація».

В той самий час, поняття «податкової мінімізації» в межах закону визначається як зменшення податкового тиску за допомогою засобів, що не суперечать нормам законодавства.

Автор приходиться до висновків, що податкова мінімізація є однією із складових податкової оптимізації, що в свою чергу передбачає певну систему засобів задля правомірного зменшення податкового навантаження, а також вибору вибір зручних форм ведення обліку й складання звітності, сплати податків та зборів, й зменшення податкових ризиків щодо застосування до нього заходів державного примусу. В той самий час, податкова оптимізація є складовою податкового планування, що окрім вищезазначеного ще передбачає здійснення аналізу та прогнозування можливих податкових наслідків здійснення господарських операцій, рівня податкового навантаження, врахування змін податкового законодавства та тенденцій податкової політики держави [5].

На думку автора, така комплексна деталізація поняття податкового планування є доцільною до застосування.

Загалом, можемо виділити наступні завдання податкового планування в діяльності підприємств:

- максимізація прибутку та його раціональне використання;
- оптимізація податкового навантаження на діяльність підприємства з урахуванням його фінансових планів;
- управління грошовими потоками та податковими платежами підприємства;
- раціональне розміщення активів підприємства;
- правильне та своєчасне нарахування й сплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, а також державних цільових фондів згідно з чинним законодавством [4].

Науковці виділяють дві системи податкового планування, беручи до уваги дві системи податкового права, а саме:

- англосаксонську, що передбачає організацію діяльності суб'єкта господарської діяльності таким чином, щоб на певний проміжок часу мінімізувати податкові свої зобов'язання не порушуючи при цьому законодавчі норми;

- романо-германську, що реалізується шляхом вибору різних варіантів господарської діяльності підприємства та розміщення активів, спрямованих на досягнення максимально низького рівня податкових зобов'язань [6].

У сучасних наукових дослідженнях авторами використовуються різні підходи до класифікації видів податкового планування. Так, розрізняють наступні типи класифікацій:

- за сферою використання: міждержавне та внутрішньодержавне;
- за організаційною структурою: корпоративне та індивідуальне;
- за організаційно-правовою формою: податкове планування діяльності юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;
- залежно від характеру управлінських рішень: поточне та стратегічне;
- за категоріями платників податків: організації, індивідуальні підприємці, інші фізичні особи; та інші;
- за видами податків: ПДВ, податку на прибуток, ПДФО, ЄП тощо [7].

Одним з варіантів класифікацій видів податків у контексті податкового планування є класифікація стосовно їх стану щодо собівартості товарів/робіт/послуг:

1) податки, що включаються у собівартість вироблених товарів/наданих послуг. За рахунок зменшення таких податків знижується собівартість товарів/робіт/послуг, в той самий час, збільшується навантаження на податок на прибуток. Таким чином, на перший погляд отримується позитивний ефект від мінімізації податків, однак він частково нівелюється через збільшення податку на прибуток;

2) непрямі податки – як вже зазначалося в попередньому підрозділі, до них належить в тому числі, ПДВ. Враховуючи той факт, що ПДВ зобов'язання сплачуються з продажів підприємства, то мінімізація витрат на цей податок ПДВ полягає не лише в мінімізації виручки, а також у максимальному збільшенні ПДВ кредиту, який нараховується за операції з придбання. У підприємств може виникати ситуація, за якої вони можуть подаватися на відшкодування ПДВ у разі,

якщо за результатами звітнього періоду обсяг ПДВ кредиту перевищує обсяг ПДВ зобов'язань;

3) прями податки, що не входять до собівартості товарів/робіт/послуг, наприклад, податок на прибуток. Задля мінімізації таких податків необхідно зменшити базу оподаткування (зменшити обсяг доходів або збільшити обсяги витрат) або ж застосувати зменшену ставки податку (наприклад, за допомогою зміни юрисдикції чи статусу особи з юридичної на фізичну). Варто зазначити, що в такому випадку можливе збільшення податків, які впливають на собівартість [8].

В той самий час, на думку автора, при класифікації та визначенні видів податкового планування варто уникати надмірної деталізації та збільшення критеріїв поділу на ті чи інші види, з використанням другорядних, несуттєвих ознак [7].

Важливою складовою податкового планування на підприємстві є визначення його принципів, оскільки безпосередньо на основі принципів розробляється методика податкового планування суб'єктів господарювання.

Принципи податкового планування поділяються на загальні (є характерними для будь-якого виду внутрішнього планування суб'єкта господарювання) та спеціальні (визначають специфіку процесу податкового планування як підсистеми внутрішнього планування суб'єкта господарювання).

До загальних принципів податкового планування можна віднести наступні:

- принцип системності – передбачається, що податковому плануванню властивий системний характер, який полягає у координації податкових планів підприємства з бюджетами підприємства, а також у координації податкових планів департаментів підприємства з загальним планом підприємства;
- принцип участі – передбачає безпосередню участь співробітників підприємства, відповідальних за податкове планування підприємства, в розробці податкових планів компанії;
- принцип безперервності означає, що процес податкового планування має здійснюватися постійно, з безперервним аналізом та, за необхідності,

внесенням змін до раніше розроблених планів податкового навантаження на підприємство;

- принцип гнучкості – має існувати можливість внесення змін/адаптації попередньо погоджених планів податкового навантаження на компанію, оскільки можливе виникнення певних змін, наприклад, у податковому законодавстві;

- принцип точності – оформлення податкового планування на підприємстві має бути точним, конкретизованим та деталізованим, щоб існувала можливість врахування внутрішніх та зовнішніх факторів.

Серед спеціальних принципів можна виокремити наступні:

- принцип перспективності передбачає, що в процесі податкового планування необхідним є врахування можливих змін в податковому законодавстві у майбутньому, а також й інші зовнішні фактори;

- принцип законності – податкове планування має здійснюватися відповідно до чинного законодавства. Використання даного принципу дозволяє розмежувати податкове планування та ухилення від сплати податків;

- принцип комплексності – необхідним є здійснення податкового планування всіх податкових платежів разом, з урахуванням їх взаємовпливу. Даний принцип обумовлений тим, що різні податки та збори мають спільні (або взаємопов'язані) елементи баз оподаткування, а самі можуть бути віднесені до бази оподаткування за іншими податками чи зборами. Крім того, при податковому плануванні варто брати до уваги й всі галузі права, включаючи трудове та цивільне;

- принцип альтернативності – при реалізації податкового планування на підприємстві, вибір та розробка планів щодо мінімізації податкового навантаження мають здійснюватися на альтернативній основі з урахуванням усіх можливих варіантів здійснення господарських операцій, адже наявність альтернатив дозволяє розширити вибір серед варіантів оподаткування з оптимальними показниками, тим самим підвищити ефективність результатів від впровадження податкового планування;

- принцип оптимальності (або ж оптимального співвідношення ризиків і вигід) передбачає, що підприємство має отримати найбільший економічний ефект від прийнятих рішень щодо оптимізації податкового навантаження, які має переважати всі можливі витрати на їх впровадження з урахуванням потенційних ризиків. Відповідно до даного принципу, основною метою податкового планування має бути наступне: максимальна прибутковість господарської операції за мінімальних ризиків;

- принцип природності – при податковому плануванні не варто застосовувати варіанти мінімізації податкового навантаження, за яких би податкове навантаження підприємства суттєво відрізнялося від звичайного за здійснення стандартних господарських операцій, задля того, щоб не привертати зайвої уваги з боку податкових органів [9, 10].

Окремо, науковці виділяють принцип добросовісності, адже в процесі податкового планування, дії платника податків не можуть бути спрямованими на завдання шкоди суспільним інтересам. А також, принцип самостійності, відповідно до якого, підприємство має право самостійно обирати організаційно-правову форму, систему оподаткування і т.д. серед передбачених чинним законодавством України [10].

При цьому, враховуючи той факт, що податкова система України являє собою сукупність податків, зборів та інших обов'язкових платежів і внесків, що стягуються у встановленому законом порядку до бюджету і державних цільових фондів [11]. Відповідно, важливим є і аналіз чинної податкової системи України задля детальнішого розуміння потенційних можливостей застосування податкового планування на підприємстві.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів в Україні регулює Податковий кодекс України [12].

Відповідно до ПКУ, податки в Україні поділяються на загальнодержавні та місцеві. Стаття 8 ПКУ визначає, що загальнодержавні податки та збори є обов'язковими до сплати на всій території України, окрім випадків, передбачених ПКУ.

Відповідно до статті 9 ПКУ, до загальнодержавних належать наступні податки та збори:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито.

В свою чергу, місцеві податки та збори є обов'язковими до сплати на певних територіях територіальних громад і їх ставки визначають сільські, селищні та міські ради в межах їх повноважень. Місцевими податками та зборами згідно статті 10 ПКУ є наступні:

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір [12].

За способом стягнення в податковій системі України найчастіше розрізняють два типи податків: прямі та непрямі.

Прямі податки – це ті встановлюються безпосередньо на доходи і майно платників податків і в результаті сплачуються ними з власних надходжень грошових коштів. До прямих податків належать податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на майно.

Непрямими податками є податки на товари, роботи, послуги, що встановлюються як надбавка до цін на товари, роботи або тарифи на послуги і не залежать від доходів платників податків, включаються виробниками (продавцями) в ціну товару і потім ними сплачуються в бюджет. Прикладами непрямих податків є ПДВ, акцизний податок, мито [13].

Крім того, в Україні наявні дві системи оподаткування суб'єктів господарювання: загальна та спрощена. На обох з них можуть перебувати як

юридичні особи, так і фізичні, враховуючи особливості передбачені ПКУ. В табл. 1.1 детально проаналізовано основні критерії перебування фізичних та юридичних осіб на обох із систем оподаткування.

Таблиця 1.1 – Порівняння загальної та спрощеної систем оподаткування

Критерій	Спрощена система		Загальна система	
	Юридичні особи	Фізичні особи	Юридичні особи	Фізичні особи
1	2	3	4	5
Основні податки та їх ставки	Єдиний податок (ставка різниться в залежності від групи)	Податок на прибуток (18%)	ПДФО (18%) та військовий збір (1,5%)	
Підхід до розрахунку податку	% від доходу (3 група)	% від доходу (3 група) або фіксований щомісячний платіж (1-2 група)	% від прибутку	% від чистого оподаткованого доходу
	% від оцінки землі (4 група)			
Обмеження на кількість працюючих	Відсутні у груп 3-4	Наявні у груп 1-4	Відсутні	
Обмеження на обсяг доходу	Наявні – у групи 3, Відсутні – у групи 4	Наявні – у груп 1-3, Відсутні – у групи 4	Відсутні	
Обмеження по виду діяльності	Наявні заборонені види для групи 3, частка 75% с/г для групи 4	Наявні заборонені види діяльності для груп 1-4	Відсутні	Відсутні, окрім видів діяльності заборонених фізичним особам
Визначення доходів з метою оподаткування	Дохід – в момент надходженні грошових коштів		За правилами бухобліку, за принципом нарахування	Дохід – в момент надходженні грошових коштів
Сплата ЄСВ за себе	–	Сплачується, але можна обмежитися сплатою лише у мін. розмірі за місяць	–	22% від чистого оподаткованого доходу за місяць, але у встановлених межах
Реєстрація платником ПДВ	Можлива для групи 3 (ставка ЄП 3%) та групи 4.		За загальними правилами	
Сплата земельного податку	Ні, за певних виключень		Так	

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5
Бартерні операції, вексельні розрахунки, взаємозаліки	Заборонені для груп 1-3, дозволені для групи 4		Дозволені	
Необхідність ведення бухгалтерського обліку	Так	Ні, лише книга обліку доходів і витрат в довільній формі	Так	Ні, лише книга обліку доходів і витрат в довільній формі

Джерело: складено автором за даними [14]

Відповідно до статті 291 ПКУ, на спрощеній системі оподаткування суб'єкти господарювання поділяються на 4 групи платників єдиного податку:

- 1 група – ФОПи, що провадять свою господарську діяльність шляхом роздрібного продажу товарів на ринках та/або надають побутові послуги населенню при цьому не використовуючи працю найманих осіб і обсяг їх доходу за рік не перевищує 167 розмірів МЗП;
- 2 група – ФОПи, що здійснюють свою господарську діяльність шляхом надання послуг, платникам ЄП та/або населенню, виробляють та/або продають товари, провадять діяльність у сфері ресторанного господарства при цьому залучаючи максимум 10 найманих осіб і не перевищуючи обсяг доходу за рік в розмірі 834 МЗП;
- 3 група – ФОПи та юридичні особи, які можуть залучати необмежену кількість найманих осіб і обсяг їх доходу не має перевищувати розмір 1167 МЗП;
- 4 група стосується сільськогосподарських товарообмінників, і до неї можуть належати юридичні особи, чия частка сільськогосподарського товаровиробництва не є меншою за 75% за попередній звітний рік, а також фізичні особи, які здійснюють свою діяльність в межах фермерського господарства із дотриманням вимог, зазначених у вищезазначеній статті ПКУ [12].

За 2023 рік згідно даних Єдиного реєстру, в Україні було зафіксовано реєстрацію понад 300 тисяч нових ФОПів, що на 7% перевищує кількість

довоєнного 2021го року. Найпопулярнішими галузями для відкриття ФОП були роздрібна торгівля (30%) та ІТ (8%). Однак, кількість новостворених компаній не перевищила показників до початку повномасштабного вторгнення і склала понад 37 тисяч, що на 34% менше за показник 2021 року. Найбільше нових компаній було засновано у сфері оптової торгівлі (18%) [15].

Якщо перейти до безпосередньо структури податків в Україні, яка вимірюється часткою основних податків в розрізі загального обсягу отриманих податкових надходженнях в бюджет країни, то відповідно до даних, опублікованих НБУ та продемонстрованих в табл. 1.2, протягом 2020-2022 років в Україні найбільше надходжень від ПДВ (з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) та імпортованих товарів та послуг), що в загальному складає 35-37% всіх податкових надходжень протягом аналізованого періоду. В той самий час, в 2022 році відслідковується суттєве зниження надходжень від ПДВ з імпортованих товарів та послуг – на 34%. Причиною такого зменшення є повномасштабне вторгнення росії на територію України, що спричинило, в тому числі, зменшення обсягів імпорту через блокування портів та відсутності авіасполучення.

Надходження з податку на доходи фізичних осіб в середньому складали 27% всіх податкових надходжень країни і при цьому обсяг надходжень у грошовому вираженні зростав на 19-20% кожного з аналізованих років.

При цьому, надходження від податку на прибуток підприємств в 2020-2022 роках стабільно складали 10-11% всіх податкових надходжень, навіть на зважаючи на їх зменшення в 2022 році на 20% в грошовому вираженні.

Таблиця 1.2 – Податкові надходження українського бюджету в 2020-2022 роках, млн грн.

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Податок на доходи фізичних осіб	295 107	349 785	420 673	54 678	19	70 887	20
Податок на прибуток підприємств	118 472	163 844	130 562	45 373	38	-33 283	-20

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	82 315	85 044	61 131	2 729	3	-23 914	-28
Акцизний податок з імпорту підакцизних товарів	64 367	87 020	44 084	22 653	35	-42 935	-49
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	126 487	155 775	213 948	29 288	23	58 173	37
ПДВ з імпортованих товарів та послуг	274 114	380 714	253 053	106 601	39	-127 661	-34
Місцеві податки і збори	75 686	89 897	84 305	14 210	19	-5 591	-6

Джерело: складено автором за даними [16]

Окрім зазначених вище основних податків, в 2014 році в Україні було тимчасово введено військовий збір з метою фінансування Збройних Сил України. Ставка збору становить 1,5% від об'єкта оподаткування [12].

Протягом 2023 року в бюджет України надійшло 7 млрд 113 млн гривень військового збору лише від платників податків столиці, що на 20% (або 1 млрд 161 млн гривень) більше ніж в 2022 році [17].

В той самий час, як зображено на рис. 1.1, відповідно до аналізу податкових структур країн ОЕСР, в 2021 році вони суттєво відрізнялися від структури податкових надходжень в Україні. Вісімнадцять країн зібрали найбільшу частину своїх надходжень з податків на прибуток підприємств, десять країн зібрали найбільшу частину своїх доходів від внесків на соціальне страхування, і ще десять країн зібрали найбільшу частину своїх доходів від податків на споживання (включаючи ПДВ). Податки на майно та податки на заробітну плату відігравали меншу роль у системах доходів країн ОЕСР у 2021 році, як у середньому, так і в більшості країн [18].

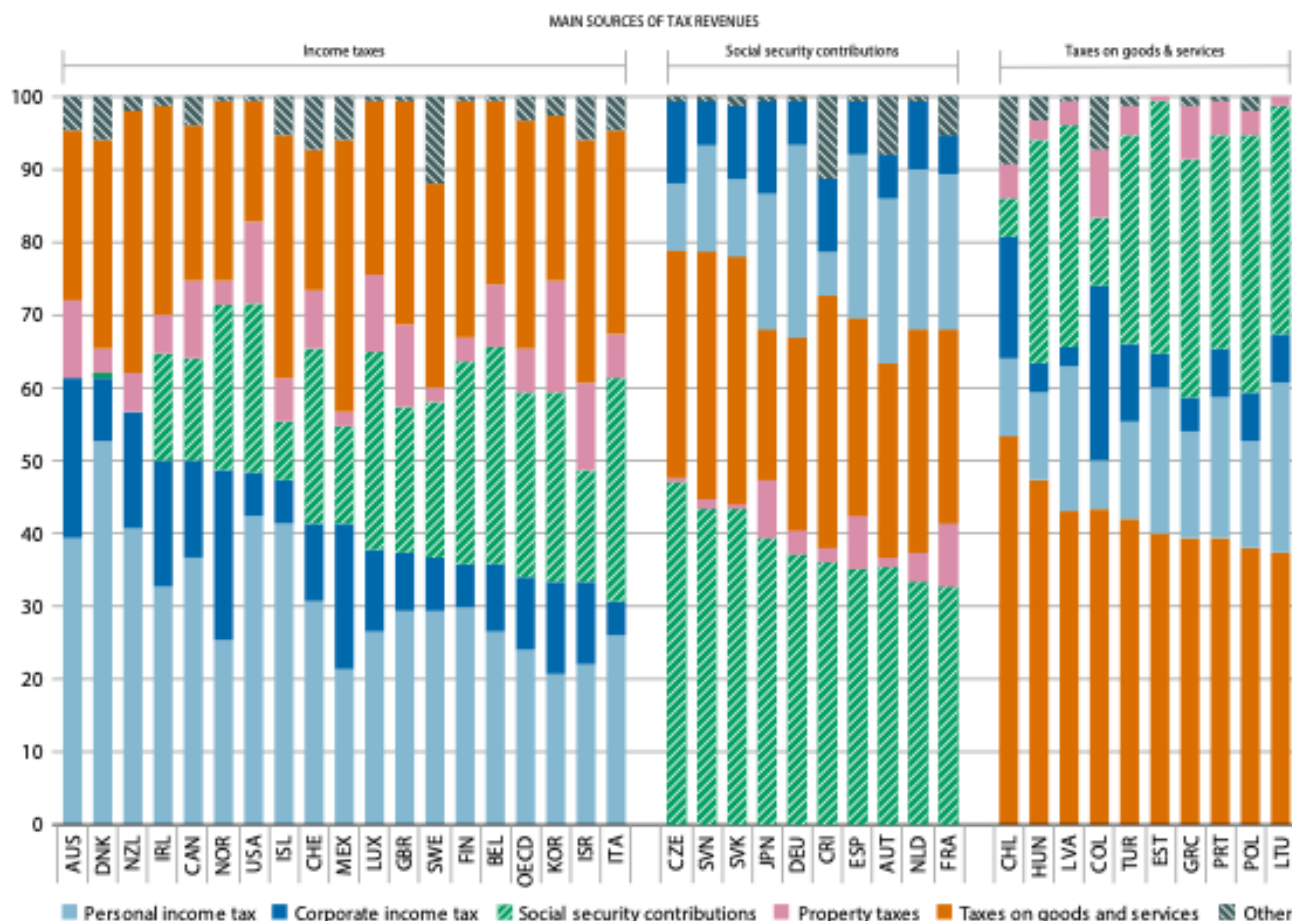


Рисунок 1.1 – Податкові структури країн ОЕСР у 2021 році, у відсотках від загального обсягу надходжень

Джерело: складено автором за даними [18]

У середньому, країни ОЕСР у 2021 році зібрали 34% податкових надходжень через податки на доходи та прибуток (в тому числі через податки на доходи фізичних осіб і корпоративні податки на прибуток). Відповідно до даних, зображених на рис. 1.1, у більшості країн ОЕСР саме частка податків на доходи та прибуток є превалюючою над всіма іншими видами податків.

Внески на соціальне страхування становили 25,6% загальних податкових надходжень в середньому по ОЕСР у 2021 році. Найвищі в Чехії, Словенії та Словацькій Республіці (47,3%, 43,2% і 43,0% відповідно). При цьому, в Австралії та Новій Зеландії такі внески взагалі відсутні.

Обсяг надходжень з податків на товари та послуги (включаючи ПДВ, який стягується в 37 з 38 країн ОЕСР) також був доволі суттєвим і становив 21,4%

загальних податкових надходжень у 2021 році порівняно з лише 13,4% у середині 1970-х років. У 2021 році переважна більшість цього була від ПДВ (20,7% від загальних податкових надходжень) [18].

1.2 Методи податкового планування на підприємстві

Важливим елементом податкового планування на підприємстві є методи податкового планування, що мають бути застосовані на підприємстві, враховуючи специфіку його діяльності.

Методи податкового планування – це окремі прийоми або система прийомів чи способів, які використовуються в процесі та оптимізації зобов'язань підприємства перед бюджетами різних рівнів та позабюджетними фондами.

Класифікація методів податкового планування на підприємстві характеризується різноманіттям підходів до їх розкриття науковцями.

Однак, загалом, ефективність податкового планування на підприємстві залежить від обраних менеджментом методів, які враховують особливості діяльності суб'єкта господарювання.

В економічній літературі в галузі податкового планування вчені виділяють дві наступні групи методів: загальні та спеціальні.

До загальних методів податкового планування належать ті, що мають широку сферу застосування і можуть бути використані як в цілому для бюджетування та планування фінансово-господарської діяльності підприємства, так і для податкового планування.

Загальні методи податкового планування є наступними:

- зміна податкового суб'єкта – реорганізація підприємства шляхом зміни організаційно-правової форми власності підприємства. Важливим є наявність економічної доцільності зміни організаційно-правової форми;

- зміна виду діяльності – можливість змінювати вид діяльності на такий, що оподатковується меншою мірою. Наприклад, торгове підприємство можна змінити на агента або ж комісіонера, який працює за дорученням;
- зміна податкової юрисдикції – релокація або ж суто зміна країни/території реєстрації суб'єкта господарювання на іншу, де діють пільгові режими оподаткування. Прикладами можуть слугувати створення філій підприємств в офшорних зонах [19];
- вибір облікової політики для цілей оподаткування, оскільки облікова політика підприємства має відображати вибрані підприємством варіанти облікового відображення активів, зобов'язань, доходів та витрат з метою розрахунку податку на прибуток, що підлягає сплаті в бюджет. В той самий час, її елементами є методи визнання та оцінки об'єктів, щодо яких існує альтернатива вибору та які впливають на процедури обчислення податку [20];
- розробка контрактних схем реалізується шляхом оптимізації податкового навантаження безпосередньо під час здійснення конкретних операцій, в тому числі, шляхом використання чітких формулювань при укладенні контрактів;
- використання пільгового режиму оподаткування передбачає, наприклад, перехід суб'єкта господарювання із загальної системи оподаткування на спрощену. В 2022 році після початку повномасштабного вторгнення росії в Україну, на законодавчому рівні було введено можливість переходу підприємств на спрощену систему оподаткування за ставкою єдиного податку 2% і без сплати ПДВ, що деяким видам підприємств дозволило значно зекономити їх ресурси. Іншим прикладом використання пільгового режиму є працевлаштування підприємствами осіб з обмеженими фізичними можливостями [21].
- відтермінування податкових платежів – перенесення податкового платежу на наступний звітний податковий період. Найчастіше даний метод використовується з метою оптимізації сплати ПДВ, оскільки його реалізація здійснюється шляхом визнання податкового кредиту або зобов'язання у

наступному звітному податковому періоді. Завдяки цьому суб'єкт господарювання може значно зекономити оборотні кошти підприємства;

- прямого скорочення об'єкта оподаткування являє собою зниження розміру безпосередньо об'єкта оподаткування або ж заміну одного об'єкта іншим, що оподатковується за нижчою ставкою, або ж взагалі звільнений від оподаткування. Варто зазначити, що в даному випадку об'єктом може слугувати як господарська операція, так і майно, що підлягає оподаткуванню. Прикладом застосування даного методу може слугувати заниження оподатковуваного прибутку шляхом використання підприємством методів прискореної амортизації основних засобів [19].

Деякі науковці до загальних методів також відносять наступні методи:

- розрахунково-аналітичний, який полягає в коригуванні планових показників для прогнозування зміни внутрішніх і зовнішніх факторів;
- нормативний – передбачає розрахунок податкового навантаження підприємства та дозволяє визначити суму податкових платежів виходячи з баз оподаткування кожного податку та діючих ставок податку;
- мікробалансів – полягає у створенні облікової моделі господарсько-фінансової операції через кореспонденцію рахунків і визначення на їх основі проєкту податкового планування з оптимальними показниками;
- принцип графічних та аналітичних залежностей – забезпечує формування графічної або аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або кількох основних параметрів балансу та вибір проєкту податкового планування з оптимальними показниками на основі цих залежностей;
- принцип матриці та балансу заснований на тому, що баланс підприємства оформляється у вигляді матриці, до якої послідовно додаються показники господарських операцій за альтернативними варіантами податкового планування та обирається варіант з оптимальними показниками;
- статистичні – за допомогою методів статистичного аналізу визначаються основні фактори, що впливають на величину податкового

навантаження підприємства. Дані методи також використовуються для розрахунку ефективності заходів податкового планування;

- метод економіко-математичного моделювання – заснований на математичному формуванні та описі моделі досліджуваного об'єкта, яка в податковому плануванні є альтернативними варіантами оподаткування [22].

Серед спеціальних методів науковці виділяють методи, які можна умовно можна розділити на три наступні групи:

1. Податкові пільги:

- використання підприємствами податкових пільг при веденні господарської діяльності;

- вибір місця обліку платника податків – по суті перетинається з методом використання пільгових режимів та методом зміни податкової юрисдикції;

- зміни щодо податкових платежів, що відповідають методу відтермінування податкових платежів.

2. альтернативні рішення:

- заміна (розподіл) відносин – наприклад, заміна договору купівлі-продажу на догори оренди, що тісно пов'язаний з методом розробки контрактних схем; використання елементів облікової політики та різних систем оподаткування; делегування податків; вибір типу відносин з працівниками (працевлаштування чи залучення за договорами ЦПХ); визначення та зміна структури капіталу, тощо.

3. прогалини в податковому законодавстві – використання різних тлумачень норм законодавства в різних нормативних документах [22].

Однак, враховуючи вищезазначену класифікацію, може виникати питання, за якими критеріями здійснюється безпосередньо розподіл методів податкового планування на основні та спеціальні, а також, чи всі з вищенаведених методів відносяться саме до податкового планування, чи можливо ці «елементи» можна трактувати як ухилення від сплати податків.

До зовсім іншої класифікації методів податкового планування належить їх розподіл за строками податкового планування:

- короткострокове – реалізовується на строк до одного року;
- середньострокове – від одного до трьох років;
- довгострокове – на строк понад три роки [7].

При цьому в сучасних реаліях в українських підприємств можуть виникати складнощі із застосуванням останніх двох методів податкового планування враховуючи нестабільність податкового законодавства, оскільки постійні зміни часто потребують коригування стратегій податкового планування. Прикладом може бути резидентство в правовому режимі «Дія Сіті», адже Закон України від 15 липня 2021 року № 1667-ІХ «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» передбачає, що протягом 25 років з дня внесення до реєстру запису про резидента Дія Сіті держава гарантує резидентам чинність правового режиму Дія Сіті та стабільність його умов [23]. При цьому, беручи до уваги сьогодення, цілком ймовірно, що за 25 років будуть внесені певні зміни в положення вищезазначеного Закону.

На думку автора, не завжди є доцільним підхід науковців до групування методів податкового планування на підприємстві шляхом їх поділу на загальні та спеціальні. В той самий час, доцільніше розглядати методи, які можуть безпосередньо застосовуватися конкретним підприємством. Наприклад, якщо компанія зареєстрована на території України і не має жодних пов'язаних компаній-нерезидентів/ здійснює свою господарську діяльність виключно на митній території України, то розглядати можливість зміни податкової юрисдикції вірогідніше за все не буде доцільним для такої компанії.

Окремо варто виділити елемент податкового планування, який найбільш чітко відображає сутність та зміст податкового планування – суб'єкт податкового планування.

До особливостей залучення специфічних суб'єктів господарювання можна віднести операції підприємства з контрагентами, зареєстрованими в низькоподаткових юрисдикціях. Однак, при такому залученні важливим є здійснення детального аналізу як локального законодавства, так і законодавства країни з якою здійснюються такі операції. Крім того, в такому випадку необхідно

регулярно аналізувати зміни в податковому законодавстві України щодо здійснення операцій з контрагентами, зареєстрованими в низькоподаткових юрисдикціях, або контрагентами організаційно-правових форм, що не сплачують податок на прибуток. Адже, наприклад, ПКУ передбачає необхідність застосування податкових різниць, що збільшують фінансовий результат до оподаткування підприємства (за певних виключень), у разі здійснення операцій з контрагентами, зареєстрованими у вищезазначених юрисдикціях та контрагентами специфічних організаційно-правових форм [21].

У податковому плануванні підприємства застосовуються методи, завдяки яким суб'єкти господарювання можуть прогнозувати, розрахувати податкові платежі за альтернативними варіантами здійснення господарської діяльності та обирати серед наявних альтернатив найбільш оптимальний варіант оподаткування.

Ефективність системи податкового планування підприємства в більшій мірі залежить від методів, які обрані менеджментом/засновниками і що використовуються в процесі оптимізації оподаткування.

Задля забезпечення максимальної ефективності при застосуванні методів податкового планування, підприємствам необхідно розумно поєднувати такі методи, що дасть змогу максимально повно використати усі законні способи оптимізації оподаткування і зменшити податкові зобов'язання.

1.3 Етапи та напрями процесу податкового планування на підприємстві

Підприємство може вирішити питання оптимізації податкових платежів шляхом формування ефективної податкової політики, що полягає у виборі оптимального варіанту сплати податків у процесі альтернативних напрямів

діяльності та пов'язаних з нею господарських операцій. Однак, попередньо підприємство має зробити наступні кроки:

1. Ідентифікацію напрямів діяльності підприємства, за допомогою яких можна мінімізувати податкові платежі за рахунок використання різних ставок оподаткування. Чинна податкова система оподаткування в Україні передбачає різні ставки податків для різних напрямків діяльності/видів товарів чи послуг, що реалізуються. Наприклад, нижче в табл. 1.3 представлені чинні в Україні ставки оподаткування ПДВ із прикладами їх застосуванням.

Таблиця 1.3 – Чинні в Україні ставки ПДВ

Ставка ПДВ	Опис
20%	Загальна ставка
14%	Ставка на постачання сільськогосподарської продукції
7%	Ставка на операції з постачання медвиробів, лікарських засобів, екскурсійних послуг відвідувачам музеїв, показу адаптованих фільмів тощо
0%	Ставка на експортні операції

Джерело: складено автором за даними [12]

2. Аналіз можливостей зменшення бази оподаткування суб'єкта господарювання шляхом застосування прямих податкових пільг, які, в свою чергу, можна поділити на три групи:

А) пільги, що надаються окремим категоріям підприємств. Наприклад, в Україні звільнені від оподаткування податком на прибуток кошти інститутів спільного інвестування та суб'єктів господарювання, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення;

Б) пільги, що надаються на окремі види господарських операцій. Прикладом може слугувати звільнення від оподаткування ПДВ та ввізного мита, яке діяло до 1 травня 2023 року, на операцій з ввезення на митну територію України генераторів, трансформаторів, електричних обігрівачів тощо.

В) пільги, які надаються під час реалізації окремих видів товарів пільговим категоріям покупців або в порядку здійснення зовнішньоекономічної діяльності,

наприклад, оподаткування операцій з експорту товарів за нульовою ставкою ПДВ або ж пільгові ставки митних зборів.

3. Аналіз непрямих податкових пільг та їх використання за зменшення бази оподаткування за незмінних ставок податків. Наприклад, ПКУ передбачає можливість використання методу прискореної амортизації основних засобів, введених вперше в експлуатацію в періоді з 2020 до 2023 рік [12], або ж максимальна автоматизація робочих процесів на підприємстві задля зменшення бази для нарахування ЄСВ;

4. Врахування регіональних особливостей диверсифікації діяльності підприємства, що передбачає аналіз можливостей використання певних податкових переваг. Їх прикладами можуть слугувати ставки місцевих податків, наприклад, ставку податку на нерухоме майно, яку встановлюють органи місцевої влади і вона не може перевищувати 1,5% мінімальної заробітної плати за 1 квадратний метр, але в цих межах може варіюватися в залежності від регіону України;

5. Оцінка ефективності розробленої податкової політики суб'єкта господарювання здійснюється шляхом порівняння альтернативних варіантів за допомогою показників, до яких належать:

А) коефіцієнт ефективності оподаткування (співвідношення чистого прибутку підприємства та загальної суми податкових платежів);

Б) коефіцієнт податкоємності реалізації (загальна сума податкових платежів на одиницю обсягу товарообігу);

В) коефіцієнт оподаткування торговельного доходу (рівень оподаткування доходу в залежності від реалізації товарів/робіт/послуг податками та зборами, що входять в їх ціну);

Г) коефіцієнт оподаткування витрат обігу (рівень податків, що передбачають витрати обігу підприємства до запланованої загальної суми таких витрат);

Д) коефіцієнт оподаткування валового прибутку (рівень податкових платежів, що сплачуються за рахунок валового прибутку підприємства);

Е) коефіцієнт пільгового оподаткування (ефективності використання пільг за окремими видами податків) [6].

Стратегічне податкове планування є вкрай важливим на мікроекономічному рівні діяльності суб'єкта господарювання, адже при правильно обраній, підготовленій та реалізованій схемі податкового планування підприємство може не лише швидко досягти точки беззбитковості, а й просто швидше розвиватися, розширяти асортимент товарів/послуг, виходити на нові ринки тощо.

Стратегічне планування передбачає наступні етапи:

1. Оцінка ризиків та витрат – необхідно здійснити оцінку потенційної відповідальності у разі фіскального трактування його дій щодо зменшення податкового навантаження податковими органами. Також варто оцінити потенційні витрати підприємства на юридичний захист позиції платника податків у разі оскарження податкових рішень в судовому порядку. Щодо інших витрат, то до них відносяться витрати на здійснення податкового планування, а також суми потенційних додаткових податкових нарахувань, а також суми штрафів та пені.

2. Формування завдання податкового планування – варто вирішити, навантаження на який податок або ж групу податків та зборів підприємству є доцільним мінімізувати. При цьому потрібно враховувати організаційно-правову форму господарювання, специфіку діяльності суб'єкта господарювання, кількість співробітників тощо.

3. Вибір інструментів здійснення податкового планування – підприємству необхідно вирішити, за допомогою яких інструментів буде реалізовуватися податкове планування. До можливих інструментів відносяться прямі податкові пільги, такі як пільги за працевлаштування осіб з інвалідністю та особливі умови оподаткування у вільних економічних зонах, а також продумування безпосередньо процесу виробництва та збуту, наприклад, із залученням давальницької сировини або із придбання певних готових запчастин замість самостійного виготовлення. До інших можливих інструментів належать контроль та регулювання розрахунків з постачальниками, наприклад, через підвищення цін на сировину, а також регулювання розрахунків з покупцями,

прикладом може слугувати зниження відпускної ціни на товари та послуги. Ще одним прикладом інструменту є роялті, яке резидент України сплачує нерезиденту за використання прав на об'єкти інтелектуальної власності, права на які вперше виникли за межами України.

4. Планування та розробка схеми оподаткування – на даному етапі необхідно брати до уваги загальні цілі діяльності суб'єкта господарювання. На базі них менеджмент підприємства із залученням зовнішніх спеціалістів (за необхідності) розглядають різні схеми оподаткування та обирають найбільш вигідну з точки зору мінімізації податкового навантаження на підприємства із урахуванням специфіки його господарської діяльності.

5. Виробництво та подальша реалізація товарів/послуг є останнім етапом і по факту вже передбачає реалізацію обраної підприємством схеми з регулярним переглядом її ефективності та подальшою оптимізацією.

При цьому, поточне податкове планування дозволяє підприємству вивільнити кошти для ведення бізнес-діяльності завдяки зменшення фіскальних нарахувань у законний спосіб за допомогою регулювання обсягу виручки та прибутку. Прикладом може слугувати передбачена українським законодавством нульова ставка ПДВ на операції з експорту товарів. Таким чином, збільшення обсягів експортних операцій за стабільного обсягу реалізації товарів та локальному ринку дозволить суб'єкту господарювання суттєво зберегти та заощадити активи [9].

В той самий час, оптимальним рішенням для підприємств може бути і поєднання двох вищезазначених типів податкового планування, яке передбачає структурування компанії, що в свою чергу передбачає розподіл одного підприємства на декілька компаній, які б вели свою діяльність на спрощеній системі оподаткування.

Інші науковці зазначають, що процес податкового планування на підприємстві передбачає реалізацію декількох етапів та напрямків, включаючи наступні, продемонстровані в табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Етапи та напрямки процесу податкового планування на підприємстві

№	Етап	Напрямок
1	2	3
1	Прогнозування та планування	Розробка податкової політики підприємства разом із податковим планом; Підготовка графіку податкових платежів; Розробка та впровадження податкової облікової політики підприємства; Розробка інформаційної моделі податкового обліку підприємства, включно із формуванням графіку документообігу, робочого плану рахунків, визначення форм та методики заповненні відповідних реєстрів,

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
1	Прогнозування та планування	а також розробка процедур щодо підготовки звітних податкових декларацій; Оцінка змін податкового законодавства та їх впливу на підприємство; Прогнозування податкових наслідків від масштабування господарської діяльності підприємства/зміни виробничого профілю підприємства тощо.
2	Реалізація	Організація та координація діяльності всіх департаментів підприємства, які пов'язані із формування об'єктів оподаткування; Адаптація схем податкового планування та податкової політики у разі внесення змін до податкового законодавства; Коригування податкового плану, податкової облікової політики, моделі податкового обліку підприємства.
3	Контроль та аналіз	Контроль процесі підготовки податкових декларацій підприємства; Перевірка відповідності запланованих та фактичних податкових платежів підприємства; Контроль щодо дотримання графіку податкових витрат та аналіз відхилень (у разі наявності); Перевірка дотримання службових обов'язків працівниками, відповідальними за ведення податкового обліку та формуванням податкової звітності на підприємстві; Здійснення аналітичних розрахунків з метою ідентифікації факторів впливу на показники податкової звітності підприємства.
4	Оптимізація	Усунення причин неточностей/помилочок в податковій звітності; Коригування планових розрахунків у разі наявності відхилень від планів; Усунення причин відхилень від графіків виплат та погашення

	<p>заборгованості з розрахунку з бюджетом;</p> <p>Уточнення графіків підготовки та подання в податкові органи податкової звітності;</p> <p>У разі виявлення недобросовісності та несумлінного виконання службових обов'язків з боку працівників підприємства – прийняття заходів впливу щодо таких працівників;</p> <p>Мотивація співробітників фінансового та податкового департаментів до ефективного використання наявних на підприємстві ресурсів та ефективного ведення господарської діяльності підприємства.</p>
--	---

Джерело: складено автором за даними [6]

На думку автора, в разі планування застосування податкового планування на підприємстві, найбільш доцільним буде об'єднати вищезазначені етапи та напрямки і на їх базі впроваджувати податкове планування.

Висновки до розділу 1

У процесі дослідження теоретичних основ податкової системи України та податкового планування автором зроблено такі найважливіші висновки та узагальнення:

1. Визначено сутність поняття «податкового планування», яке в цілому являє собою збільшення доходів та прибутків підприємства за рахунок оптимізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження. В основі податкового планування лежить максимальне використання всіх законодавчо визначених податкових пільг, альтернативних податкових рішень, прогалин податкового законодавства та інших способів оптимізації податкових платежів у визначених чинним законодавством рамках. А також з'ясовано, що поняття «податкове планування» є більш ширшим поняттям за своїм сенсом, аніж «податкова оптимізація» та «податкова мінімізація».

2. Досліджено різні типи класифікацій видів податкового планування, які включають розподіл на види за сферою використання, за організаційною структурою підприємства, за видами податків тощо. Автором дійшов до висновків, що при класифікації видів податкового планування науковці доволі часто застосовують надмірну деталізацію, яка не завжди є доцільною для застосування в діяльності компаній.

3. Досліджено чинні в Україні станом на початок 2024 року податки та збори. З'ясовано, що вони поділяються на загальнодержавні (наприклад, ПДВ, податок на прибуток) та місцеві (наприклад, єдиний податок, туристичний збір), а за способом стягнення поділяються на прямі (наприклад, податок на майно) та непрямі податки (наприклад, акцизний податок).

4. Здійснено порівняння загальної та спрощеної систем оподаткування. На спрощеній системі платники податків сплачують єдиний податок, на загальній – податок на прибуток підприємств за ставкою 18%. При цьому, на спрощеній системі оподаткування суб'єкти господарювання поділяються на 4 групи платників єдиного податку. Проаналізовано критерії, яким платники податків мають відповідати для перебування на кожній із систем.

5. Проаналізовано податкову структуру України. З'ясовано, що в 2020-2022 роках найбільше було надходжень в бюджет України від ПДВ, що складає понад третину всіх податкових надходжень кожного з періодів. Наступним по обсягу надходжень був ПДФО, у відсотковому вираженні надходження склали в середньому 27% всіх податкових надходжень. Обсяг надходжень з податку на прибуток дорівнював стабільно 10-11% загальних надходжень. Автором було також проаналізовано податкові системи країн ОЕСР за 2021 рік. Варто зазначити, що у більшій частині країн ОЕСР податкові надходження від податку на прибуток підприємств склали найбільшу частину всіх податкових надходжень.

6. Проаналізовано принципи податкового планування, оскільки на їх основі розробляється методика податкового планування суб'єктів господарювання. З'ясовано, що двома основними групами таких принципів є загальна (включно з принципами системності та безперервності) та спеціальна (прикладом якої є принципи перспективності та законності). Також, було детально розглянуто принципи кожної з груп.

7. Автором було детально розкрито сутність методів податкового планування на підприємстві. З'ясовано, що загалом методи також поділяються на загальні та спеціальні, однак їх класифікація серед науковців також є доволі різноманітною. Автор прийшов до висновків, що не завжди визначена науковцями класифікація методів є доцільною до застосування, адже більш практичним підходом є розгляд методів, які можуть безпосередньо застосовуватися конкретним підприємством.

8. Було проаналізовано основні етапи процесу податкового планування на підприємстві та з'ясовано, що до них входять оцінка потенційних ризиків та витрат від податкового планування, формування завдання податкового планування, вибір інструментів задля здійснення податкового планування на підприємстві, планування та розробка схеми оподаткування, а також виробництво та подальша реалізація товарів/послуг. Крім того, детально було продемонстровано й основні напрямки реалізації процесу податкового планування на підприємстві.

РОЗДІЛ 2

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СІЛЬПО-ФУД»

2.1 Аналіз фінансово-економічного стану ТОВ «Сільпо-Фуд»

Для аналізу застосування методів податкового планування автором було обрано використання фінансових даних ТОВ «Сільпо-Фуд» (надалі – Компанія або Сільпо) за 2020-2022 роки, а саме – використовувалися дані фінансової звітності Компанії, опубліковані на її офіційному веб-сайті [24].

Основним видом діяльності Компанії, відповідно до класифікатору видів економічної діяльності компанії є 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами. Однак, окрім основного виду діяльності, згідно класифікатору, Компанія займається ще великою кількістю видів діяльності, що свідчить про доволі високий рівень диверсифікації всередині Компанії.

Загалом, Сільпо є українською торговельною мережею продовольчих супермаркетів, заснована в 1998 році, однак саме ТОВ «Сільпо-ФУД» було зареєстровано в 2016 році. Компанія входить до складу однієї з найбільших українських бізнес-груп – Fozzy Group, що наразі нараховує більше 70 компаній. В мережі Сільпо станом на грудень 2023 року функціонує понад 300 магазинів по всій території України.

Компанія входить до реєстру великих платників податків, а також являється платником ПДВ.

Розглянемо динаміку руху грошових коштів Сільпо в 2020-2022 роках (табл. 2.1).

Як бачимо, рух грошових коштів від операційної діяльності щорічно знижується (на 50% в 2021 році та на 51% в 2022 році) в першу чергу через зниження надходжень від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) протягом всіх періодів аналізу. В той же час, в 2022 році, в порівнянні з 2021 роком, відбувалися і доволі суттєві зменшення видатків як оплати товарів (на 9%), так і на оплату праці (на майже 23%), однак ці зменшення значно не вплинули на загальне скорочення чистого руху коштів від операційної діяльності.

Таблиця 2.1 – Рух грошових коштів ТОВ «Сільпо-Фуд» у 2020-2022 роках, тис грн

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
Чистий рух коштів від операційної діяльності	5 274 661	7 935 692	3 922 712	2 661 031	50	-4 012 980	-51
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	-2 959 917	-4 126 912	-1 702 350	-1 166 995	39	2 424 562	-59
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	-2 787 700	-3 758 244	-2 324 298	-970 544	35	1 433 946	-38
Чистий рух грошових коштів за звітний період	-472 956	50 536	-103 936	523 492	- 111	-154 472	- 306
Вільний грошовий потік	2 680 973	3 617 925	2 214 827	936 952	35	-1 403 098	-39
Залишок коштів на початок року	1 551 899	1 091 012	1 141 078	-460 887	-30	50 066	5
Залишок коштів на кінець року	1 091 012	1 141 078	1 038 293	50 066	5	-102 785	-9
Притік грошових коштів, всього	81 272 160	93 038 743	79 616 502	11 766 583	14	-13 422 241	-14
Відтік грошових коштів, всього	81 745 116	92 988 207	79 720 438	11 243 091	14	-13 267 769	-14

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності Компанії [24]

В 2020 та 2022 роках основними надходженнями від інвестиційної діяльності є надходження від реалізації фінансових інвестицій, в той самий час, в 2021 році це надходження від реалізації необоротних активів. Однак, суми видатків значно переважають суми надходжень протягом всіх аналізованих періодів. Найбільше Сільпо було витрачено на придбання необоротних активів – в 2020 році на суму понад 2,5 млрд грн, в 2021 – на суму понад 4,3 млрд, а в 2022 – варістю більше 1,7 млрд грн. Іншою суттєвою категорією випадків грошових коштів від інвестиційної діяльності є видатки на придбання фінансових інвестицій, однак в 2022 році вони зменшилися в порівнянні з 2021 роком на 79%.

Стосовно руху коштів у результаті фінансової діяльності, то основна частина надходжень протягом 2020-2022 років була від отримання Компанією позик. І цілком логічним є той факт, що основний обсяг видатків Сільпо від фінансової діяльності пов'язаний з погашенням позик та витратами на сплату відсотків.

Загалом, залишок коштів як на початок періодів, так і на їх кінець, у Компанії протягом всіх трьох періодів залишався без суттєвих змін.

Загальний обсяг надходжень грошових коштів в 2021 році, в порівнянні з 2020 роком зріс на 14%, адже Компанія активно розширювала свою мережу на території України, а також обмеження, пов'язані з пандемією COVID-19 на той момент вже дещо послабилися, тим самим збільшивши можливості Сільпо продавати продукцію безпосередньо в офлайн супермаркетах. Однак, якщо порівняти показники надходжень 2022 року з 2021 роком, то бачимо падіння на 14%. Основною причиною зменшення надходжень повномасштабне вторгнення росії на територію України, в результаті якого 31 магазин мережі зазнав часткових або повних руйнувань, а ще 18 супермаркетів були змушені призупинити свою роботу через окупацію територій, на яких вони розташовані (наприклад, 5 Сільпо в Маріуполі та 4 в Бердянську) [24].

Якщо проаналізувати загальний обсяг видатків Компанії, то їх зростання та зменшення протягом всього періоду аналізу відповідає в процентному вираженні обсягам надходжень – в 2021 році наявне збільшення видатків на 14%, а в 2022

році – їх відтік на 14%. Таким чином, бачимо, що загалом, через початок повномасштабної війни відтік грошових коштів не збільшився у процентному вираженні в порівнянні з обсягом притоку.

Нижче, в табл. 2.2 продемонстровані значення основних фінансових показників діяльності Сільпо за 2020-2022 роки, в тис грн.

Таблиця 2.2 – Динаміка фінансових результатів ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн

Показник	2020	2021	2022
Чистий дохід від реалізації продукції	64,402,634	72,784,231	69,990,601
Собівартість реалізації	-47,249,897	-52,182,935	-50,815,360
Чистий фінансовий результат	-3,114,238	-1,846,179	-7,632,318

Джерело: складено автором за даними Компанії [24]

Як бачимо, чистий дохід від реалізації продукції Компанії протягом 2020-2021 років показував позитивну динаміку росту: в 2021 році зростання склало 13%. В 2021 році собівартість реалізованої продукції збільшилася на 10,4%. На падіння чистого фінансового результату вплинуло збільшення адміністративних витрат (в т.ч. виплати на оплату праці, інформаційно-консультативні послуги, відрахування на соціальні заходи, обслуговування необоротних активів, коливання курсу та ін.). В 2021 році чистий фінансовий результат зріс на 41%, проте теж мав від'ємне значення. В 2022 році відбулося зменшення обсягів чистого доходу від реалізації продукції на близько 4%, а той же час і вартість собівартості реалізації зменшилася майже на 3%. Однак, повномасштабне вторгнення росії на територію України мало значний негативний вплив на чистий фінансовий результат, що зменшився в 4,1 рази.

Відповідно до класифікації підприємств, Компанія є великою, враховуючи положення статті 2 Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, де зазначається, що великими є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - понад 20 мільйонів євро (станом на кінець 2022 року балансова вартість активів Сільпо складала понад 850 млн євро);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 мільйонів євро (станом на кінець 2022 року чистий дохід Сільпо складав понад 1,7 млрд євро);
- середня кількість працівників - понад 250 осіб [25] (в 2022 році кількість співробітників Компанії складала понад 33 тисячі осіб).

Протягом всього періоду аналізу чистий фінансовий результат до оподаткування Компанії був негативним, Сільпо не сплачувало податок на прибуток підприємств за загальною ставкою 18%.

В той же час, як зазначалося в підрозділі 1.2, з 1 квітня 2022 року було введено можливість переходу із загальної системи оподаткування на спрощену для платників податків, а саме – на сплату єдиного податку в третій групі за ставкою 2%. Дана можливість діяла до 1 серпня 2023 року. При перебуванні на спрощеній системі оподаткування базою для нарахування єдиного податку є сума отриманого доходу, тобто виручки – суми коштів, що надійшла на рахунок чи була отримана у вигляді готівки (з урахуванням особливостей для платників єдиного податку, передбачених ПКУ). Крім того, при переході на єдиний податок, на період перебування на спрощеній системі оподаткування у підприємств призупинявся статус платника ПДВ.

Відповідно до фінансової звітності Компанії за 2022 рік, з 2 травня 2022 року Компанія перейшла на спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку по ставці 2%. Загальна сума сплаченого єдиного Сільпо за 2022 рік склала 165,869 млн грн. При цьому, якби Компанія не здійснювала перехід із загальної системи оподаткування, враховуючи її збитки попередніх періодів, навіть за сприятливих умов, не сплачувала податок на прибуток.

Враховуючи, що Компанія є платником ПДВ, проаналізуємо її податкове навантаження з ПДВ протягом 2020-2022 років на табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Податкове навантаження з ПДВ ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
ПДВ до сплати	117 142	167 499	685 653	50 357	43	518 154	309

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Податкове навантаження з ПДВ залежить від обсягів продажів та реалізації протягом періоду. Відповідно до даних, продемонстрованих в табл. 2.4, сума ПДВ, що підлягала сплаті зростала в 2021 році на 43% в порівнянні з 2020 роком, та на 309% в 2022 році в порівнянні з 2021 роком. Потенційною причиною зростання обсягів ПДВ до сплати в 2021 році може бути загальне зростання показників діяльності Компанії, в тому числі, чистого доходу від реалізації продукції. Щодо значного збільшення в 2022 році, то враховуючи той факт, що ПКУ передбачає, що за всіма товарами, необоротними активами, які Компанія придбала з ПДВ до дати переходу на сплату єдиного податку та використало (реалізувало) в період перебування на спрощеній системі оподаткування, після повернення на загальну систему оподаткування, повинні бути нараховані і одноразово сплачені податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи з вартості придбання таких активів.

Відповідно, станом кінець 2022 року Сільпо нарахувало забезпечення під майбутні податкові зобов'язання з ПДВ щодо таких активів, тим самим значно збільшивши суму податкових зобов'язань з ПДВ, оскільки в періоді перебування на єдиному податку у Компанії були відсутні підстави для формування податкового кредиту при придбанні товарів/послуг, за допомогою якого могла б зменшити суму зобов'язань.

Далі проаналізуємо показники ефективності операційної діяльності Сільпо в 2020-2022 роках в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Показники ефективності операційної діяльності ТОВ

Назва показника	2020	2021	2022	Відхилення 2021/2020		Відхилення 2022/2021	
				Абс, (+/-)	Темп приросту, %	Абс, (+/-)	Темп приросту, %
ЕВІТ	-845 216	592 599	-5 325 458	1 437 815	-170	-5 918 057	-999
ЕВІТДА	3 012 055	4 920 280	-313 684	1 908 225	63	-5 233 964	-106
НОРАТ	-693 077	485 931	-4 366 876	1 179 008	-170	-4 852 807	-999
Валова маржа GM = TR-VC	17 096 575	20 479 997	19 014 939	3 383 422	20	-1 465 058	-7
Постійні витрати FC	-17 266 568	-21 309 718	-20 897 041	-4 043 150	23	412 677	-2
Змінні витрати VC	-47 306 059	-52 304 234	-50 975 662	-4 998 175	11	1 328 572	-3
Точка безбитковості	65 042 996	75 732 991	76 918 283	10 689 995	16	1 185 292	2
Запас фінансової міцності	-640 362	-2 948 760	-6 927 682	-2 308 398	360	-3 978 922	135
Рівень операційного левериджу	0,365	0,407	0,410	0	12	0	1

«Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, в тис грн / %.

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

ЕВІТ (прибуток до вирахування відсотків і податку) виріс в 2021 році через суттєве зростання доходів, а в 2022 році зменшився через зменшення отриманих підприємством доходів та зростання витрат. ЕВІТДА (прибуток до вирахування амортизації і зносу, відсотків та податку) в 2020-2021 роках є позитивним, що вказує на ефективність операційної діяльності підприємства. В 2022 році даний показник є негативним. НОРАТ (чистий операційний прибуток) протягом 2020 та 2022 років є негативним, однак в 2021 році дорівнює 485,931 тис грн.

Точка безбитковості Сільпо з кожним роком зростає і складає станом на кінець 2022 року 76,918,283 грн. Валова маржа протягом 2020-2022 років є

додатною, однак в 2022 році зменшується на 7% в порівнянні з 2021 роком, тож великої потреби в збільшенні операційного прибутку за рахунок збільшення доходів та скорочення операційних витрат немає. Запас фінансової міцності виріс зменшується протягом всіх років. DOL (рівень операційного левериджу) зростає протягом 2020-2022 років, що свідчить про те, що чим більше частка постійних витрат, тим більше сила операційного левериджу, а, відповідно, більше й ризик.

До прямих витрат Компанії належать безпосередньо витрати на товари для продажу, які проаналізовані в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Прямі витрати ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
Прямі матеріальні витрати	47 249 897	52 181 708	50 814 395	4 931 811	10	-1 367 313,00	-3

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Виходячи з даної таблиці, обсяг витрат на товари, надалі продаються в мережі супермаркетів Сільпо в 2021 році вирости на 10% в порівнянні з попереднім роком, а в 2022 році витрати зменшилися на 3%, порівнюючи з 2021 роком. До причин зменшення можна також віднести і той факт, що протягом 2022 року у Компанії суттєво змінювалася цінова політика. Це пов'язано в першу чергу з тим, що вартість товарів зросла, водночас платоспроможність українців знизилася. Таким чином, на полицях супермаркетів з'являється більше товарів за демократичною ціною [26].

Далі детально розглянемо динаміку непрямих витрат Сільпо в 2020-2022 роках в табл. 2.6.

Непрямі витрати Компанії в 2021 році, в порівнянні з 2020 роком, зросли на 14%, в першу чергу, за рахунок суттєвого збільшення обсягів експлуатаційних, комунальних витрат та витрат на охорону, а також значного збільшення витрат на оплату праці в категорії адміністративні витрати.

Таблиця 2.6 – Непрямі витрати ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
Витрати на збут, у т.ч.:							
Витрати на оплату праці	5 723 754	6 701 133	5 191 188	977 379	17	-1 509 945	-23
Знос основних засобів та АПК	2 360 540	2 741 031	3 233 145	380 491	16	492 114	18
Експлуатаційні, комунальні витрати та витрати на охорону	1 316 555	1 920 844	2 119 306	604 289	46	198 462	10
Інші витрати на збут	6 180 630	7 170 946	6 973 475	990 316	16	-197 471	-3
Адміністративні витрати, в т.ч.:							
Витрати на оплату праці	597 356	1 308 996	1 109 159	711 640	119	-199 837	-15
Витрати на податки	30 567	60 095	1 097 133	29 528	97	1 037 038	1 726
Інші адміністративні витрати	1 057 166	1 406 673	1 173 635	349 507	33	-233 038	-17
Інші витрати - курсові різниці	1 240 713		2 455 674	-1 240 713	-100	2 455 674	
Відсотки за зобов'язаннями з оренди	862 480	1 060 339	1 318 322	197 859	23	257 983	24
Інші непрямі витрати	1 506 846	1 368 171	3 071 395	-138 675	-9	1 703 224	124
Всього непрямі витрати:	20 876 607	23 738 228	27 742 432	2 861 621	14	4 004 204	17

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

В 2022 році найбільше зростання зафіксовано в категорії витрат на податки (найімовірніше йдеться про зарплатні податки, а саме – ПДФО та військовий збір). Можливим обґрунтуванням такого зростання може бути виплата співробітникам Компанії матеріальних допомог з початком повномасштабного

вторгнення росії в Україну, оскільки такі виплати також підлягають оподаткуванню ПДФО та військовим збором так як класифікуються як додаткові блага на користь співробітників.

Нижче в табл. 2.7 здійснено аналіз динаміки балансової вартості активів Компанії в 2020–2022 роках.

В 2021 році, в порівнянні з 2020, балансова вартість як необоротних активів, так і оборотних, активно зростала – на 28-53%. В 2022 році відбулося зменшення їх балансової вартості, але загалом воно не було сильно суттєвим – на 6-8%. В 2022 році найбільше зменшилася балансова вартість нематеріальних активів (на 27%), в той самий час, на 143% зросли обсяги поточних фінансових інвестицій.

Найбільшу частку серед необоротних активів складають основні засоби – серед них найбільше займають будівлі та машини і обладнання, а серед оборотних активів – це запаси (в більшості товари) та дебіторська заборгованість за продукцію (здебільшого торгова дебіторська заборгованість). Великі значення дебіторської заборгованості може свідчити про те, що не всі контрагенти Компанії вчасно розраховуються за отримані товари/послуги.

Таблиця 2.7 – Динаміка балансової вартості активів ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні засоби	10 768 202	16 845 784	17 226 900	6 077 582	56	381 116	2
Нематеріальні активи	4 121 238	4 226 036	3 097 800	104 798	3	-1 128 236	-27
Інвестиційна нерухомість			289 880	0		289 880	
Інвестиції в дочірні компанії		272 809	252 234	272 809		-20 575	-8
Інвестиції в асоційовані компанії			1 036 487	0		1 036 487	
Фінансові інвестиції		1 400 396		1 400 396		-1 400 396	-100

Відстрочені податкові активи	116 311	196 279		79 968	69	-196 279	-100
------------------------------	---------	---------	--	--------	----	----------	------

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8
Передплати за ОЗ	403 539	711 069	310 626	307 530	76	-400 443	-56
Дебіторська заборгованість по суборенді			828	0		828	
Усього за розділом I	15 409 290	23 652 373	22 214 755	8 243 083	53	-1 437 618	-6
Запаси	5 622 330	6 461 632	5 973 577	839 302	15	-488 055	-8
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	5 379 752	5 482 757	2 620 491	103 005	2	-2 862 266	-52
Поточні фінансові інвестиції	1 307 484	635 910	1 546 379	-671 574	-51	910 469	143
Векселі одержані	1 270 258	1 075 259		-194 999	-15	-1 075 259	-100
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	19 883	51 946	46 200	32 063	161	-5 746	-11
Гроші та їх еквіваленти	1 091 012	1 163 038	1 066 300	72 026	7	-96 738	-8
Інші оборотні активи	120 450	137 550	201 156	17 100	14	63 606	46
Усього за розділом II	14 811 169	15 008 092	11 454 103	196 923	1	-3 553 989	-24
Всього активи	30 220 459	38 660 465	33 668 858	8 440 006	28	-4 991 607	-13

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії

Компанія розраховує амортизацію прямолінійним методом протягом строку корисного використання, який визначається відповідно до мінімально допустимих термінів амортизації основних засобів та нематеріальних активів в залежності до їх віднесення до конкретної групи. Сума, яка підлягає амортизації, для активів, отриманих за договорами лізингу, амортизується протягом очікуваного терміну корисного використання на тій же основі, як власних активів. Амортизація на

інвестиційну нерухомість не нараховується, як і на об'єкти незавершених капітальних інвестицій. Ліквідаційна вартість нематеріальних активів для цілей амортизації дорівнює нулю.

Задля мінімізації податкових навантажень, Компанія може розглянути можливість застосування методів прискореної амортизації активів.

Проаналізуємо показники ефективності управління основними засобами Компанії (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Динаміка показників ефективності управління основними засобами ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020			Відхилення, 2022/2021
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
Фондовіддача	7	5	4	-1	-19	-1	-22
Фондоозброєність	250	322	510	72	29	189	59
Коефіцієнт зносу основних засобів	22%	16%	19%	0	-26	0	15
Рентабельність основних засобів	-20%	-9%	-33%	0	-54	0	253

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Ефективність управління основними засобами в Компанії протягом періоду аналізу зменшується. У 2020 році було вироблено продукції та надано послуг на суму 6,54 гривні на кожному використувану гривню основних засобів, в 2021 році – на суму 5,27 гривні, а в 2022 – на суму 4,11 грн. Щодо показника фондоозброєності, то він протягом всього періоду зростає – на 29% у 2021 році та ще на 189% у 2022 році. Відповідно, можна прийти до висновків, що вартість основних виробничих фондів, що припадає на одного працівника Компанії суттєво збільшується з кожним наступним роком. Коефіцієнт зносу основних засобів в 2021 році зменшився на 26% в порівнянні з 2020 роком, але в той самий час, в 2022 році він зріс на 15%. Рентабельність основних засобів протягом всього періоду аналізу була від'ємною.

Нижче, в табл. 2.9 проаналізуємо балансову вартість основних оборотних активів Компанії у динаміці за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.9 – Динаміка балансової вартості оборотних активів ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
Запаси:							
Товари	5 363 725	6 142 321	5 794 501	778 596	15%	-347 820	-6%
Інші запаси	258 605	319 301	337 006	60 696	23%	17 705	6%
Торгова дебіторська заборгованість	3 221 723	3 553 432	1 717 318	331 709	10%	-1 836 114	-52%
Гроші та їх еквіваленти:							
Грошові кошти в дорозі	596 431	727 346	711 509	130 915	22%	-15 837	-2%
Грошові кошти в касі	206 953	225 097	204 572	18 144	9%	-20 525	-10%
Грошові кошти на банківських рахунках	287 628	210 595	150 219	-77 033	- 27%	-60 376	-40%

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Як ми бачимо, основну частину оборотних складають товари, балансова вартість яких у 2021 році зросла на 15% і зменшилася на 6% в 2022 році. Наступною по балансовій вартості є торгова дебіторська заборгованість, яка на 52% впала в 2022 році в порівнянні з 2021 роком, що свідчить про збільшення своєчасності оплати контрагентів Компанії. Крім того, протягом всього періоду також зменшилася балансова вартість грошових коштів на банківських рахунках Сільпо – в 2021 році на 27%, а в 2022 році на 40%.

Рішення щодо залучення фінансових ресурсів на підприємстві приймає керівництво Компанії. В 2020 році учасниками Компанії було прийнято рішення про збільшення розміру статутного капіталу шляхом залучення додаткового капіталу. Збільшення статутного капіталу відбулося за рахунок додаткового внеску

учасника ПАТ «РІТЕЙЛ КАПІТАЛ» в розмірі 201 638 тис грн [6].

Далі, в табл. 2.10 проаналізуємо динаміку балансової вартості пасивів Компанії в 2020-2022 роках

Таблиця 2.10 – Динаміка балансової вартості пасивів ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Статутний капітал	13 047 703	13 047 703	13 047 703	-	0%	-	0%
(Непокритий збиток)	-14 196 238	-16 105 027	-23 736 759	-1 908 789	13%	-7 631 732	32%
Усього за розділом I	-1 148 535	-3 057 324	-10 689 056	-1 908 789	166%	-7 631 732	71%
Банківські кредити	2 752 810	1 464 696	1 397 278	-1 288 114	-47%	-67 418	-5%
Непоточні зобов'язання з оренди	6 101 569	9 583 891	12 088 615	3 482 322	57%	2 504 724	21%
Інші фінансові зобов'язання	3 397 890	2 498 761	2 499 178	-899 129	-26%	417	0%
Інші зобов'язання	33 407	64 562	12 985	31 155	93%	-51 577	-397%
Усього за розділом II	12 285 676	13 611 910	15 998 056	1 326 234	11%	2 386 146	15%
Поточні забезпечення	304 681	409 449	1 481 551	104 768	34%	1 072 102	72%
Банківські кредити	774 588	2 373 923	3 274 126	1 599 335	206%	900 203	27%
Поточні зобов'язання з оренди	1 438 015	1 604 645	2 017 474	166 630	12%	412 829	20%
Інші фінансові зобов'язання	294 163	522 902	880 061	228 739	78%	357 159	41%
Торгова та інша поточна кредиторська заборгованість	15 513 661	22 559 067	19 001 625	7 045 406	45%	-3 557 442	-19%

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6	7	8
Кредиторська заборгованість за	189 213	259 915	1 114 449	70 702	37%	854 534	77%

розрахунком з бюджетом							
Зобов'язання за одержаними авансами	558 718	279 727	520 536	- 278 991	-50%	240 809	46%
Інші зобов'язання	10 279	96 129	70 036	85 850	835%	-26 093	-37%
Усього за розділом III	19 083 318	28 105 757	28 359 858	9 022 439	47%	254 101	1%
Баланс	30 220 459	38 660 343	33 668 858	8 439 884	28%	-4 991 485	-15%

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Як ми бачимо, протягом трьох років балансова вартість власного капіталу Компанії зменшувалася. Основною причиною зменшення було збільшення суми нерозподіленого збитку, який зріс на 13% в 2021 році та ще на 32% в 2022 році.

Серед довгострокових зобов'язань та забезпечень найбільшу частку складають непоточні зобов'язання з оренди. Зобов'язання за договорами оренди являють собою суми до сплати за договорами оренди торговельних приміщень (будівель), машин та обладнання, транспортних засобів. Станом на 31 грудня 2022 року та 31 грудня 2021 року припустимі ставки відсотка в оренді знаходились у межах від 10,16% до 18,96% річних в по договорах в гривні, 6,6% до 12,5% по договорах в доларах США, від 3,9% до 7,8% по договорах в євро.

Основну частину інших непоточних фінансових зобов'язань складають облігації, балансова вартість яких в 2021 році зменшилася на 26% в порівнянні з 2020 роком. Загалом, в 2019 році Компанія зареєструвала випуск звичайних облігацій деномінованих в гривні, іменних, відсоткових, у сумі 3,500,000 тис грн. Їх погашення здійснюється з 1 липня 2024 року по 1 липня 2025 року. У 2020 та у 2021 роках відбулося дострокове погашення облігацій загальною сумою 1,000,000 тис грн. Залучені фінансові ресурси будуть використані на поповнення обігових коштів для здійснення звичайної господарської діяльності, а також на поточні ремонтні роботи діючих торговельних точок.

В той самий час, балансова вартість зобов'язань за банківськими кредитами протягом всього періоду дещо зменшувалася. Відповідно до фінансової звітності Сільпо, у Компанії наявні кредити як у національній валюті, так і в іноземних (євро, долар США). Крім того, станом на 31 грудня 2022 року і 31 грудня 2021 року Компанія не виконала певні фінансові і нефінансові умови за довгостроковими кредитними угодами з декількома банками.

Серед поточних зобов'язань та забезпечень основу складають торгова та інша поточна кредиторська заборгованість, серед якої в свою чергу найбільшу частку складає торгівельна кредиторська заборгованість. Таким чином, Компанія не завжди вчасно здійснює оплату постачальникам за відвантажені їй товари/надані послуги. Крім того, наявність відстроченої оплати за поставлені товари також може бути фактором такої значної суми поточної кредиторської заборгованості у Компанії. В той самий час, в 2022 році її частка зменшилася на 19% в порівнянні з попереднім роком. Ще значною є сума поточних зобов'язань з оренди, яка збільшується протягом всього періоду аналізу.

В 2021 році у Компанії відбулося значне збільшення – на 835% категорії зобов'язань «Інші зобов'язання».

2.2 Оцінка можливостей застосування податкового планування на підприємстві ТОВ «Сільпо-Фуд»

Якщо перейти безпосередньо до аналізу можливостей застосування податкового планування в Сільпо, можна прийти до висновків, то першим етапом є аналіз напрямків діяльності Компанії, за допомогою яких можна мінімізувати податкове навантаження.

Виходячи із інформації, проаналізованої в підрозділі 2.1, що під час ведення своєї господарської діяльності у 2022-2023 роках Компанія застосовувала

метод податкового планування шляхом застосування пільгового режиму оподаткування, а саме – шляхом переходу на спрощену систему оподаткування.

Основним видом діяльності Компанії є роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами. Таким чином, розуміємо, що Сільпо придбає як у локальних постачальників, так і імпортує продукти харчування, алкоголь та тютюнові вироби і далі їх реалізовує в мережі супермаркетів. Враховуючи той факт, що Сільпо не є представником фармацевтичної або аграрної галузей, під час придбання товарів в більшості випадків Компанія має застосовувати стандартну ставку ПДВ в розмірі 20%. І, відповідно, реалізуючи продукти харчування тощо, Компанія застосовує 20% ставку ПДВ. В той же самий час, стаття 195.1.1 ПКУ передбачає, що операції з експорту товарів оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ [12]. Відповідно, Компанії можна розглянути варіанти експансії на інші ринки. За умови продажу товарів закордоном, наприклад, у Польщі або Німеччині, Компанія зможе експортувати з України певні категорії продуктів, таким чином застосовувати нульову ставку ПДВ на відповідні експортні операції. В той самий час, оскільки Компанія придбаватиме продукцію на митній території України за ставкою ПДВ 20%, а реалізовуватиме за нульовою ставкою ПДВ, виникне значне збільшення ПДВ кредиту у Компанії, що призведе до зменшення обсягів зобов'язань з ПДВ.

Крім того, відповідно до відкритих джерел, Компанія в своїй діяльності вже використовує схожий підхід. Згідно інформації, в 2018-2019 роках Сільпо зменшувало свої податкові зобов'язання з ПДВ шляхом здійснення експортних операцій сільськогосподарської продукції (кукурудзи, пшениця, ячмінь тощо). Зазначається, що Компанія придбавала всю продукцію у одного українського постачальника і реалізовувало її в різних країнах світу, включають Естонію, Велику Британію та Ірландію. Обсяг реалізованої аграрної продукції на експорт в 2018-2019 роках займав приблизно 13-15% податкового кредиту Компанії, що на її обсягах було результувало в доволі значних сумах. Крім того, зазначено, що контрагент у якого придбавалася продукція є доволі сумнівним, адже фігурує у

великій кількості судових справ, в тому числі де оскаржується реальність здійснення операцій [27].

Отже, враховуючи той факт, що дана інформація не є офіційною, з точністю її підтвердити неможливо, принаймні допоки податкові органи не оскаржать операції з даним контрагентом. Тим не менш, можна прийти до висновків, що Компанія вірогідніше за все застосовує в своїй діяльності методи податкового планування шляхом зміни виду діяльності, а точніше – розширення кількості видів діяльності.

При цьому, якщо уявити, що обсяги реалізації продукції Компанії на експорт в 2020-2022 роках складали 10% від загальної суми доходів від реалізації продукції, то мінімізація податкового навантаження з ПДВ складала б до 1,2 млрд грн кожного року (див. табл. 2.11). Однак, варто зазначити, що розрахунок є демонстративним.

Таблиця 2.11 – Потенційна мінімізація навантаження з ПДВ ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн.

Показники	Роки		
	2020	2021	2022
Чистий дохід від реалізації продукції	64 40 634	72 784 231	69 990 601
10% чистого доходу	6 440 263	7 278 423	6 999 060
ПДВ (20%)	1 073 377	1 213 070	1 166 510

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Крім того, з інформації на офіційному веб-сайті Компанії зрозуміло, що Сільпо також займається і власним виробництвом продуктів харчування, як то хлібобулочних виробів, солодоців, суші тощо [24].

В такому випадку, варіантом для потенційного зменшення податкового навантаження може бути укладення договорів на переробку давальницької сировини. Відповідно до статті 14.1.134 ПКУ, операція з давальницькою сировиною є операцією з переробки давальницької сировини з метою одержання готової продукції за відповідну плату [12].

Уявімо, що у Компанії відсутні потужності для виробництва тортів. Таким чином, Компанія може укласти договір на переробку давальницької сировини з контрагентом-третьою стороною. Далі, Компанія надає цьому контрагенту всі необхідні інгредієнти для виготовлення тортів, контрагент випікає торти і передає назад Сільпо за певну плату. В такому випадку Компанія отримуватиме наступні переваги:

По-перше, у Компанії відсутня необхідність придбання та обслуговування виробничого цеху для виготовлення тортів.

По-друге, при податковому обліку таких операцій право власності на сировину від замовника до переробника не переходить, то за операцією з передачі давальницької сировини виконавцю (в нашому випадку контрагенту-третьій особі), а також при отриманні замовником (Сільпо) готової продукції, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються. Крім того, замовник має право на включення до складу податкового кредиту суми сплаченого ПДВ, за умови, що в подальшому такі товари будуть використовуватись в оподатковуваних ПДВ операціях у межах його господарської діяльності.

Таким чином, здійснення операцій за договорами на переробку давальницької сировини забезпечить Компанії можливість збільшення податкового кредиту з ПДВ, тим самим зменшивши суму потенційних зобов'язань з ПДВ. Також, у разі відсутності у Компанії виробничого цеху для виготовлення тортів, у Сільпо відсутня необхідність працевлаштування певної кількості працівників, що зменшує обсяг витрат на заробітну плату працівників, що в свою чергу зменшує обсяг «зарплатних» податків, що підлягають сплаті в бюджет.

Ще одним прикладом податкового планування може бути використання прямих податкові пільги. Наприклад, законодавством України передбачаються пільги для юридичних та фізичних осіб, які дотримуються принципів безбар'єрності та інклюзії в питаннях працевлаштування, а саме – для роботодавців, які працевлаштовують осіб з інвалідністю, діє пільгова ставка ЄСВ – 8,41% бази нарахування [28]. А також, такі роботодавці протягом першого року

після працевлаштування людини з інвалідністю можуть отримати повну компенсацію витрат на оплату праці таких осіб [29].

Згідно інформації, опублікованої на офіційному сайті Компанії, Сільпо пропонує велику кількість вакансій на позиції для осіб з інвалідністю [30]. Таким чином, розуміємо, що велика кількість людей з інвалідністю вже працевлаштована в Компанії, однак Сільпо не публікує інформацію у відкритих джерелах щодо кількості працевлаштованих в Компанії людей з інвалідністю. В той самий час, розуміємо, що наслідком війни, в тому числі, є велика кількість поранених як цивільних, так і військових, включно з ампутаціями кінцівок тощо. Відповідно, кількість відгуків на вакансії, розраховані для осіб з інвалідністю, на жаль, буде збільшуватися. Таким чином, збільшуючи кількість посад, на які працевлаштовані особи з інвалідністю, Компанія, окрім надання особі можливості розвиватися в колективі Сільпо, ще й отримуватиме податкову пільгу у вигляді зниженої ставки ЄСВ.

Іншим можливим напрямком дій, що призведе до зменшення податкового навантаження на підприємство, є максимальна автоматизація усіх процесів в діяльності Компанії. Сільпо вже протягом останніх років активно працює в цьому напрямку, наприклад, встановлюючи автомати для самообслуговування – самокаси в супермаркетах, які заміняють касирів, адже покупець самостійно сканує свої товари і далі розплачується. За даними Компанії, в 2022 році 16% всіх покупок здійснилися покупцями саме через самокаси. Однак, самокаси встановлені далеко не у всіх магазинах мережі, а лише в 129 супермаркетах. А також, у всіх магазинах, де вони встановлені, все одно залишається якась кількість кас з касирами. Збільшення їх кількості зможе зменшити потребу у певній кількості співробітників, що зменшить витрати Компанії на фонд заробітних плат, а також зменшить обсяг «зарплатних» податків, що підлягають сплаті в бюджет.

Аналогічним може бути і автоматизація процесу з видачі та наклейки стікеру зі штрих-кодом на хлібобулочні вироби. Наприклад, в деяких супермаркетах Києва стоять принтери штрих-кодів прямо в залі магазину і можна самостійно взяти потрібну продукцію та надрукувати потрібний стікер, а в деяких

потрібно, щоб це зробив працівник, що значно ускладнює процес, оскільки працівники не завжди є на місці, а також це займає зайвий час, оскільки може бути черга з покупців. Тим не менш, автоматизація має і певні недоліки, як наприклад, обсяг продукції, яку недобросовісні покупці не сканують на самокасах і виносять із супермаркетів є певно вищою в порівнянні із покупками, що здійснюються на касах з касирами. Крім того, впровадження нових технологій не завжди позитивно сприймається клієнтами, тому що люди схильні звикати до певних процесів і нововведення часто їх лякають. Наприклад, літнім людям може бути складно розібратися з самокасами, але для таких випадків в супермаркетах завжди є консультанти біля самокас, які все підкажуть і за необхідності допоможуть.

Також, варто зазначити, що придбання обладнання для автоматизації процесів господарської діяльності Компанії потребує значних інвестицій.

Однак, в табл. 2.12 представлені витрати на оплату праці підприємства в складі адміністративних витрат за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.12 – Витрати на оплату праці ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн.

Показник	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
Витрати на оплату праці	597 356	1 308 996	1 109 159	711 640	119	-199 837	-15

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Як видно із даних, відображених в таблиці 2.5, Компанія несла значні витрати на оплату праці працівників. Таким чином, у разі, якщо автоматизація процесів призвела б до зменшення обсягу витрат на оплату праці на 10%, якщо застосувати дані 2022 року, то це б зекономило Компанії більше 110 млн грн.

Також, згідно даних фінансової звітності, на балансі Компанії обліковується обладнання в складі основних засобів, балансова вартість якого складає протягом 2020-2022 років наступні значення, зазначені в табл. 2.13.

Таблиця 2.13 – Балансова вартість машин та обладнання ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2020-2022 роках, тис грн.

Показники	Роки			Відхилення, 2021/2020		Відхилення, 2022/2021	
	2020	2021	2022	+/-	%	+/-	%
Машини і обладнання	2 534 759	3 349 703	3 180 718	814 944	32	-168 985	-5

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності Компанії [24]

Загалом, на балансі Сільпо серед основних засобів найбільшу частку складають будівлі адміністративно-побутового комплексу, а далі йдуть безпосередньо машини та обладнання. Важливим буде зазначити, що в цю категорію входять також автомобілі Компанії. Тим не менш, в загальному, бачимо, у Сільпо на балансі значні обсяги машин та обладнання. Крім того, не зважаючи на зменшення загальних фінансових показників Компанії в 2022 році, а також не зважаючи на певну кількість знищених та пошкоджених супермаркетів внаслідок бойових дій, балансова вартість машин та обладнання зменшилася лише на 5% в 2022 році. Вірогідніше за все, Компанія в періоді аналізу вводила в експлуатацію нові основні засоби. Отже, Компанії варто рухатися в цьому ж напрямку і можливо розглянути і інші шляхи автоматизації бізнес-процесів.

Іншим шляхом зменшення податкового навантаження на Компанію може бути зміна підходу щодо працевлаштування співробітників і їх залучення на підставі цивільно-правових договорів. Завдяки такому підходу, Компанії не буде потрібно нести додаткові витрати на оподаткування співробітників, оскільки вони перебуватимуть на спрощеній системі оподаткування і нестимуть податкове навантаження самостійно. Однак, враховуючи розмір Компанії і той факт, що середній розмір працівників в 2022 році склав понад 33 тисячі осіб [24], зміна підходу до працевлаштування чи суттєве зменшення кількості працівників в майбутніх періодах може слугувати додатковим тригером для податкових органів.

Якщо розглядати варіанти зменшення податкового навантаження на податок на прибуток (в періодах, коли Компанія отримає позитивний фінансовий результат

до оподаткування), то можливим буде застосування прискореного методу амортизації основних засобів.

ПКУ передбачено можливість застосування зменшених строків амортизації основних засобів 4 групи (машини та обладнання) у разі їх введення в експлуатацію в періоді з 2020 по 2023 рік, а також у разі, якщо вони до цього не були у використанні, то такі основні засоби можна амортизувати протягом двох років, замість п'яти [12]. Тим самим, Компанія зможе зменшити свій фінансовий результат до оподаткування на суму розрахованої амортизації основних засобів відповідно до податкового обліку.

Податкове планування з податку на нерухомість в діяльності Компанії також може мати вагоме значення навіть не зважаючи на те, що податкове законодавство передбачає ставку даного податку у розмірі не вище 1,5% від розміру мінімальної заробітної плати за квадратний метр.

Враховуючи той факт, що у Компанії значна кількість нерухомості на балансі, за неї необхідно сплачувати кожного року податок, однак ставку податку встановлює сільська, селищна або міська рада в залежності від місця розташування та типів нерухомості. В такому випадку можливостями для оптимізації податкового навантаження з податку на нерухомість може бути розташування своїх об'єктів нерухомості в тих населених пунктах, де ставка податку є нижчою. Однак, варто зазначити, що це застосовно лише для тих об'єктів, що Компанія лише планує будувати і обирає між декількома локаціями. Крім того, не можна виключити, що представники сільської, селищної або міської рад можуть через певний проміжок часу підвищити/знизити ставку даного податку.

Деякі методи податкового планування неможливо застосувати, використовуючи лише інформацію з відкритих джерел про діяльність Компанії, оскільки далеко не вся необхідна для податкового планування інформація розкривається у фінансовій звітності підприємств, адже процесом податкового планування мають займатися співробітники фінансового та податкового

департаментів підприємства або за необхідності можуть залучатися зовнішні провайдери послуг.

Прикладами неможливості аналізу застосування певних методів податкового планування слугують ті, що пов'язані із залученням пов'язаних контрагентів-нерезидентів і в тому числі із низько-податкових юрисдикцій. Передбачаємо, що Компанія несе значні витрати на послуги маркетингу та ІТ послуги. Враховуючи, що невідома інформація, чи залучає Компанія до надання даних послуг локальних постачальників, чи іноземних, можемо уявити, що саме іноземні постачальники залучаються. Таким чином, Компанія може придбавати певні послуги у пов'язаних нерезидентів, замість локальних пов'язаних компаній, тим самим оподатковуючи прибуток за ставкою, яка передбачена в країні резидентності нерезидента, що вірогідно є нижчою за 18%. Однак, із введенням в Україні концепції «ділової мети» та принципу «витагнутої руки», операції Компанії з пов'язаними нерезидентами підлягатимуть дотримання правил трансфертного ціноутворення, у разі виконання певних критеріїв – загальний дохід Компанії за звітний період перевищує 150 млн грн та загальна вартість операцій з конкретним контрагентом перевищує 10 млн грн (для операцій з нерезидентами з низькоподаткових юрисдикцій діють виключення) [12].

2.3 Потенційні ризики в податковому плануванні та шляхи їх мінімізації

При ухваленні рішень, що стосуються впровадження суб'єктами господарювання податкового планування, варто пам'ятати, що не завжди доцільним є пошуки довготривалої або ж вічної схеми податкового планування, а також єдиної для всіх типів операцій підприємства. А також завжди варто здійснювати адекватну оцінку потенційних ризиків, оскільки податкове планування супроводжується наявністю підвищених ризиків щодо можливості

його рекласифікації в ухилення від сплати податків, у зв'язку з чим особливу увагу необхідно приділити заходам щодо їх мінімізації.

Податковий ризик – це вірогідність настання несприятливої події, унаслідок якої суб'єкт господарювання, який прийняв те чи інше рішення у сфері оподаткування, може втратити або недоотримати ресурси, втратити передбачувану вигоду або зазнати додаткових фінансових чи репутаційних збитків. Податкові ризики можна віднести до фінансових і репутаційних ризиків. При цьому, фінансові і репутаційні є тісно пов'язаними між собою, оскільки настання репутаційного ризику може призвести до фінансових втрат платника податків або недоотримання фінансових ресурсів [31].

Більшість потенційних податкових ризиків неможливо оцінити та вимірити. Прикладом може слугувати вірогідність застосування фіскального підходу до трактування застосування певних податкових пільг з боку податкових органів. Такий ризик не піддається статистичній оцінці через наявність неоднорідності спірних ситуацій, які виникають на підприємствах.

Репутаційний ризик – це ризик втрати прибутку чи постачальників через несприятливе сприйняття іміджу компанії. Відповідно до проведеного міжнародною компанією Willis Towers Watson (WTW) за результатами 2021 року глобального опитування щодо управління ризиками репутації, найчастішими наслідками репутаційних ризиків є наступні, зображені на рис. 2.1.

У 86% випадків репутаційні ризики призводять до зменшення доходу підприємства та зменшення клієнтської бази, наступними суттєвими наслідками можуть бути втрата талантів, або ж звільнення співробітників (у 61,5%) та зменшення привабливості як роботодавця (у 56,5%) [32].

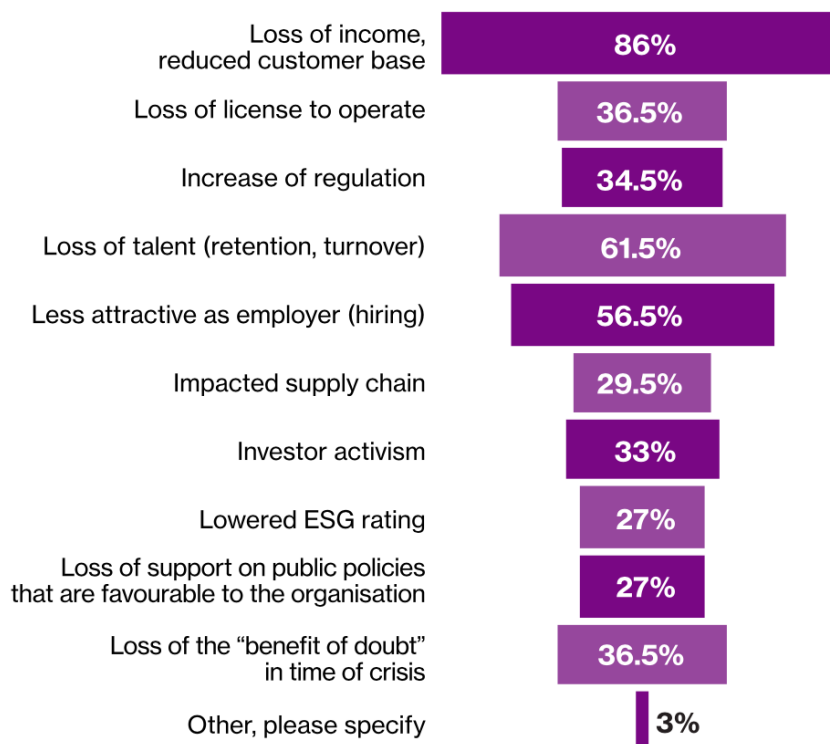


Рисунок 2.1 – Наслідки репутаційних ризиків

Джерело: Складено автором за даними [32]

Потенційним репутаційним ризиком, який міг виникнути у Сільпо є наступний:

В 2022 році, коли Компанія перейшла на сплату єдиного податку, статус платника ПДВ Компанії було призупинено, як вже зазначалося в підрозділі 2.1. Таким чином, Компанія не сплачувала ПДВ за товари, які реалізовувала під час перебування на спрощеній системі оподаткування. Однак, враховуючи те, що ПДВ є непрямим податком, відповідно сума даного податку входить у вартість товару/робіт/послуг, що сплачує покупець, але сам податок до бюджету сплачує саме підприємство, збільшуючи на ставку податку вартість продукції. Відповідно, під час перебування на спрощеній системі оподаткування Компанія мала знизити вартість продукції, що реалізовувалася на полицях мережі на 20%. Тим не менш, порівнюючи ціни продукції з іншими мережами продуктових магазинів, можна прийти до висновків, що ціни суттєво не відрізнялися. Отже, Компанія фактично збільшила обсяг своїх прибутків шляхом не виключення суми ПДВ з вартості

продукції при його несплаті. У відкритих джерелах наявні декілька статей, де покупці підіймали дане питання, однак широкого розголосу воно не набуло.

Крім того, прикладом репутаційного ризику може бути наявність відкритих судових справ, як адміністративних, так і кримінальних. Відповідно до єдиного державного реєстру судових рішень, якщо в пошук вбити код ЄДРПОУ Компанії, то видає понад 1500 документів [33]. Зрозуміло, що кількість наявних документів не відповідає кількості відкритих судових справ, адже велика кількість документів може стосуватися однієї судової справи. Тим не менш, 275 документів в категорії адміністративної форми судочинства, що свідчить про те, що податкові органи активно звертають увагу на ведення господарської діяльності Компанії і знаходять там певні порушення, в результаті чого Компанії їх оскаржує в судовому порядку.

Іншим прикладом негативного впливу на репутацію компанії може слугувати ситуація, яка наприкінці 2023 року активно ширилася в українських ЗМІ. Відповідно до неї, БЕБ викрило мережу магазинів побутової техніки, що ухилялася від сплати податків шляхом зменшення фактичної вартості товарів покупців в чеках та одночасному додаванні на різницю вартості в чеки електронні аудіокниги. Таким чином, платник податків оподатковував ПДВ за загальною ставкою лише частину товару, що в чеку була зазначена як побутова техніка, тощо, та застосовував звільнення від ПДВ та решту вартості, що складала електронні аудіокниги, оскільки в 2022 році було введено відповідне звільнення від ПДВ задля стимулювання популяризації україномовного контенту [34]. Таким чином, існує певна вірогідність, що після такої ситуації обсяги продажів компанії дещо знизилися і в майбутньому потенційні клієнти ще подумують, чи варто йти за покупками в цей магазин цієї мережі, чи краще в мережі конкурентів.

Окремою групою ризиків є неможливість здійснення довгострокового планування, в тому числі задля податкового планування. Постійні виклики, перед якими постають українські підприємства не виміряти десятками з початку повномасштабного вторгнення росії на територію України, де яких входить і неможливість ведення господарської діяльності через активні бойові дії або ж через окупацію виробничих потужностей, перебої в наявності електроенергії та

зв'язку, нестача кваліфікованої робочої сили через масову як внутрішню, так і зовнішню релокацію українців. Однак, іншим вагомим фактором, який перешкоджає ефективному довгостроковому плануванню є законодавчі нововведення. До таких можна віднести скасування Верховною Радою єдиного податку за ставкою 2% з 1 серпня 2023 року [35]. На момент прийняття даного стимулу для бізнесів в 2022 році передбачалося, що він буде діяти до припинення або скасування воєнного стану в Україні. Відповідно, при прийнятті рішення про перехід на єдиний податок менеджмент підприємств прораховував вигоду, яку потенційно підприємство може отримати від переходу на прощену систему оподаткування, розраховуючи, що суб'єкт господарювання оподаткуватиме всі свої доходи (за певних виключень, передбачених ПКУ) за ставкою 2% і повернеться на загальну систему оподаткування після завершення воєнного стану в країні. В той самий час, дана система оподаткування вже перестала існувати, але воєнний стан в Україні досі не було скасовано чи припинено.

Іншим прикладом може бути податок на «надприбутки банків», відповідно до якого передбачається додаткове оподаткування банків. Враховуючи той факт, що в 2023 році прибуток українських банків сягнув рекордних показників, в саме – за перші три квартали 2023 року українські банки отримали 110 млрд грн чистого прибутку [36], Верховною Радою було проголосовано за закон, згідно якого встановлюється особлива підвищена ставка податку на прибуток за 2023 рік на рівні 50%, а на 2024-2025 роки ставка дорівнюватиме 25% замість стандартних 18%. Крім того, закон забороняє банкам зменшувати базу оподаткування за цей рік на збитки, отримані в попередніх податкових періодах. Також, фактично, дана норма закону застосовуватиметься ретроспективно, оскільки звітність з податку на прибуток подається щоквартально наростаючим підсумком. Таким чином, за результатами року банкам необхідно буде переглянути сплачені податкові зобов'язання і доплатити різницю до бюджету.

Таке ретроспективне нововведення українських законотворців, яке має на меті збільшення обсягів надходжень до бюджету, може мати також й інші негативні наслідки, як от наприклад стимулювання банків до пошуку шляхів

оптимізації прибутків. Крім того, як вже зазначалося вище, такий підхід з боку законотворців не може надати суб'єктам господарювання впевненості, що, наприклад, в майбутньому не буде ретроспективно підвищено загальну ставку для всіх підприємств з 18% до 25%, або ставку ПДВ з 20% до 30%.

Іншим прикладом потенційного ризику при податковому плануванні може бути регулярне придбання Компанією послуг у одних і тих самих фізичних осіб підприємців (надалі – ФОП), адже це може бути класифіковано податковими органами як «приховані» трудові відносини, через що може бути перекваліфіковано цивільно-правові відносини у трудові.

В Україні суб'єкти господарювання доволі часто залучають ФОПів для надання окремих послуг, замість повноцінного працевлаштування таких співробітників і сплати всіх «зарплатних» податків – ПДФО, ВЗ, ЄСВ. До таких послуг можуть належати послуги ІТ-підтримки, послуги доставки, фото- та відео-послуги та інші маркетингові послуги.

Податкові органи можуть підстави розглядати надання послуг як приховане працевлаштування в тому числі у разі:

- отримання ФОПами майже однакових регулярних щомісячних платежів протягом певного періоду;
- зазначення ФОПів в структурі підприємства як найманих працівників.

Якщо податкові органи намагатимуться розглядати ФОПів Компанії як працівників, можуть виникнути додаткові податкові зобов'язання з ПДФО, ЄСВ та ВЗ з відповідними штрафними санкціями.

Досить складно точно визначити підхід, який застосовуватимуть податкові органи у разі оскарження такого підходу. За гіршого сценарію вони можуть наполягати на визнанні прихованої зайнятості і, відповідному нарахуванні «зарплатних» податків на повну суму винагороди, виплаченої ФОП.

Висновки до розділу 2

В процесі аналізу матеріалів по розділу 2 даної роботи, автором було проведено наступні дослідження та здійснено наступні висновки:

1. Визначено основні показники ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки. Таким чином, з'ясовано, що Компанія є великим підприємством, а також зареєстрована як платник ПДВ. Обсяги чистого доходу Сільпо в 2022 році істотно знизилися в порівнянні з 2021 роком, коли у Компанії було суттєве зростання обсягів доходів. Чистий фінансовий результат Компанії протягом всього періоду був від'ємним, відповідно, Компанія не сплачувала податок на прибуток підприємств. Крім того, в частині 2022 року Сільпо була платником єдиного податку та не була платником ПДВ.

2. На прикладі ТОВ «Сільпо-Фуд» розглянуто застосування певної кількості найбільш застосованих методів податкового планування з детальним аналізом можливості їх застосування в поточних реаліях діяльності Компанії. До застосованих прикладів податкового планування на підприємстві можна віднести застосування податкової пільги (перехід Компанією на спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 2%), автоматизація процесів господарської діяльності підприємства з метою зменшення витрат на оплату праці працівників і обсягу відповідних податкових зобов'язань, впровадження експортних операцій задля зменшення ПДВ зобов'язань, укладення договорів на переробку давальницької сировини з метою мінімізації податкового навантаження з ПДВ тощо.

3. Досліджено потенційні ризики застосування податкового планування в умовах сьогодення в Україні, в тому числі на прикладі ТОВ «Сільпо-Фуд». Вагомим ризиком можна вважати наявність невизначеності через повномасштабне вторгнення росії на територію України, що значно впливає на неможливість здійснення довгострокового планування підприємствами. Окремим ризиком можна виділити законодавчі нововведення, що призводять до виникнення додаткових податкових зобов'язань, як от ретроспективно введений додатковий податок на прибуток для банків. Ще одним важливим ризиком можна виокремити репутаційний ризик, який тісно пов'язаний з податковими, оскільки може призводити до значних репутаційних витрат підприємства.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ ТА РЕАЛІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

3.1 Перспективи українського законодавства у податковому плануванні: інвестняні, індустриальні парки, угоди про розподіл продукції та Дія Сіті

Українське законодавство доволі активно аналізує шляхи стимулювання іноземних інвестицій в українську економіку, тим самим імплементуючи різноманітні можливості для іноземних інвесторів, які, в тому числі, передбачають надання їм певних податкових пільг. Як розглядалося в попередніх підрозділах, використання суб'єктами господарювання в своїй діяльності податкових пільг також являє собою податкове планування. Таким чином, нижче продемонстровано можливості податкового планування для іноземних інвесторів шляхом використання податкових пільг.

Відповідно до статті 30 ПКУ, податковою пільгою є передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав [12].

Нижче розглянемо три основні види податкових пільг, доступних іноземним інвесторам в Україні.

1. Державна підтримка інвестиційних проєктів із значними інвестиціями. Законом України «Про державну підтримку інвестиційних проєктів із значними інвестиціями в Україні» № 1116-IX (в неофіційних джерелах даний закон відомий як «закон про інвестнянь») передбачається підтримка інвестиційних проєктів, спрямованих на створення сприятливих умов для залучення в Україну

значних інвестицій (вітчизняних та іноземних), створення нових робочих місць, стимулювання економічного розвитку регіонів, підвищення конкурентоспроможності економіки України [37].

Залучення інвестицій за даною програмою передбачає надання інвестору наступних переваг:

- Податковим та Митним кодексами України до 1 січня 2035 року звільнено від сплати деяких податків і зборів, у тому числі:
 - звільнення від сплати ПДВ та ввізного мита при ввезенні платником податків-інвестором нового обладнання та комплектуючих для реалізації інвестиційного проєкту;
 - звільнення від сплати податку на прибуток протягом п'яти років поспіль, починаючи з моменту подання платником податку-інвестором заяви про звільнення до податкових органів, але не раніше виконання ним зобов'язань за інвестиційним договором (за деякими винятками);
 - ставка земельного податку та орендної плати за землю може бути нижчою від загальновстановленої, або платник податків-інвестор взагалі може бути звільнений від сплати земельного податку;
- державна підтримка реалізації інвестиційного проєкту в розмірі до 30% запланованого обсягу інвестицій за інвестиційним проєктом;
- будівництво/компенсація за будівництво інженерно-транспортної інфраструктури (доріг, ліній зв'язку, інженерних комунікацій тощо) та підключення до інженерно-транспортних мереж;
- отримання переважного права користування та можливого володіння земельною ділянкою державної або комунальної власності для здійснення інвестиційного проєкту з можливістю набуття права власності після закінчення строку дії інвестиційного договору.
- стабільність законодавства – права та обов'язки інвестора регулюються законодавством України, чинним на момент укладення договору, за винятком законодавства, яке покращує становище інвестора;

- інвестор має право на відшкодування збитків, завданих внаслідок рішень органів державної влади чи місцевого самоврядування, які порушують права інвесторів.

При цьому, основними критеріями участі в цій програмі є:

- інвестиційний проєкт реалізується на території України в галузях, визначених вищенаведеним Законом (зокрема, переробна промисловість, видобуток для подальшої переробки та/або збагачення корисних копалин, поводження з відходами, транспорт, поштова та кур'єрська діяльність, тощо);

- інвестиційний проєкт передбачає будівництво, модернізацію, технічне та/або технологічне переоснащення об'єктів інвестування;

- створення певної кількості робочих місць (від 10 до 50 в залежності від рівня заробітної плати) при реалізації інвестиційного проєкту;

- обсяг інвестицій для реалізації проєкту перевищує суму, еквівалентну 12 млн євро;

- термін реалізації інвестиційного проєкту не перевищує 5 (п'яти) років;

Також заявник повинен відповідати вимогам щодо фінансової спроможності для реалізації інвестиційного проєкту, встановленим Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, як ми бачимо, для можливості використання передбачених чинним українським законодавством податкових пільг, платнику податків-інвестору необхідно відповідати певній кількості критеріїв. На практиці, даний проєкт діє в Україні майже три роки, однак станом на січень 2023 року Україна отримала всього лише п'ять заявок на участь в програмі, однак, в тому числі через початок повномасштабного вторгнення росії на територію України, вони не були реалізовані, тим самим Україна не залучила поки що інвестицій у межах цієї програми [38]. Однак, очікується, що після завершення ведення активних бойових дій на території України, обсяг інвестицій в проєкти щодо відновлення та розвиток української інфраструктури збільшуватиметься, в тому числі, за рахунок участі іноземних інвесторів в такого формату проєктів.

2. Індустріальні парки – потенційні промислові майданчики для переміщення компаній з інших країн для розширення ланцюгів поставок, що

допомагає скоротити час виходу компаній на ринок, враховуючи час, необхідний для пошуку оптимального місця розташування та початку будівництва та введення в експлуатацію об'єктів [39].

Основними стимулами для резидентів індустріального парку є:

- звільнення від сплати деяких податків і зборів згідно з Податковим та Митним кодексом України, зокрема:

- звільнення учасника індустріального парку від сплати податку на прибуток від провадження господарської діяльності в окремих галузях протягом десяти років з моменту подання учасниками заяви про звільнення до податкових органів;

- звільнення від оподаткування ПДВ імпорту нового обладнання та комплектуючих, що імпортуються учасниками індустріального парку, які здійснюють господарську діяльність у певних галузях;

- ставка податку на нерухоме майно, земельного податку та орендної плати за землю може бути нижчою від загальновстановленої, або учасник індустріального парку може бути звільнений від сплати земельного податку;

- звільнення від сплати ввізного мита на імпорт нового обладнання та комплектуючих, що імпортуються учасниками індустріальних парків;

- державна компенсація процентної ставки за кредитами, наданими учасникам індустріальних парків для забезпечення підприємницької діяльності.

Державна підтримка резидентів індустріальних парків надається за умови включення парку до офіційного Реєстру індустріальних парків. Щоб стати учасником індустріального парку, необхідно:

- укласти договір з Керуючою компанією індустріального парку про здійснення господарської діяльності в межах парку;

- набувати права на земельну ділянку та/або інший об'єкт нерухомого майна в межах індустріального парку;

- здійснювати тільки на території індустріального парку діяльність у сфері переробної промисловості, перероблення промислових та/або побутових

відходів та науково-технічну діяльність, діяльність у сфері інформації та телекомунікацій.

Розвиток індустріальних парків в Україні є доволі активним, в тому числі за рахунок іноземних інвестицій. Наприклад, Dragon Capital спільно з ЄБРР інвестує будівництво індустріального парку M10 Lviv Industrial Park [40]. Загалом, станом на 14 вересня 2023 року, в Україні до Реєстру індустріальних (промислових) парків включено 65 індустріальні парки, які розташовані по всій території України і вже в 19 з них є зареєстровані резиденти [41]. Таким чином, як ми бачимо, використання податкових пільг шляхом резидентності компаній в індустріальних парках є більш розповсюдженим, аніж участь в проєктах в рамках інвестнянь.

3. Угода про розподіл продукції – програма, спрямована на створення сприятливих умов для інвестування в пошук, розвідку та видобуток корисних копалин на території України, її континентальному шельфі та у виключній (морській) економічній зоні. Перелік ділянок надр, які можуть надаватися для дослідження, зокрема корисних копалин: титанових руд, титанових, літієвих руд, урану затверджується Кабінетом Міністрів України [42].

За угодою про розподіл продукції Україна доручає інвестору пошук, розвідку та видобуток корисних копалин на ділянці (ділянках) надр на визначений строк. При цьому інвестор зобов'язується за свій рахунок і на свій ризик виконати доручену роботу з подальшим відшкодуванням витрат та винагородою.

Держава забезпечує отримання інвесторами погоджень, квот, спеціальних дозволів на користування надрами, ліцензій на розвідку родовищ корисних копалин та інших дозволів, ліцензій, пов'язаних з користуванням надрами, виконанням робіт, будівництвом об'єктів, передбачених у виробництві угодою про спільне використання.

Інвесторам надаються такі податкові пільги:

- особливий підхід до розрахунку податку на прибуток (зазвичай нижчі або відстрочені зобов'язання);
- деякі звільнення від сплати ПДВ і мит на операції з імпорту та експорту товарів згідно з угодою про розподіл продукції.

Інвестор може подати Кабінету Міністрів пропозицію щодо проведення досліджень у певній галузі на конкурсних засадах або взяти участь в активному конкурсі. Перевага надається тим інвесторам, які:

- мають програму робіт на ділянці надр, що забезпечує найбільш раціональні умови використання природних ресурсів;
- розробили ефективні технологічні рішення для роботи, забезпечуючи оптимальні заходи охорони навколишнього середовища,
- запропонували найпривабливіші умови інвестування,
- мають достатні фінансові ресурси та міжнародний досвід для виконання робочої програми та інвестицій.

Не зважаючи на те, що даний закон було прийнято в 1999 році, практичних кейсів використання даної угоди з метою використання податкових пільг обмаль. Таким чином, доволі проблематично проаналізувати фактичну ефективність застосування угод про розподіл продукції.

В цілому, як зазначалося вище, в Україні протягом останніх років активно розвиваються напрямки стимулювання залучення інвестицій, однак через війну з росією їх залучення не є таким активним і масштабним, як планувалося до початку повномасштабного.

Якщо розглядати перспективи українського законодавства у податковому плануванні для українських компаній, то як зазначалося в першому розділі цієї роботи, в 2021 році набрала чинності юридична частина, а згодом і податкова частина законодавства про Дія Сіті. Загалом Дія Сіті являє собою унікальний правовий та податковий простір для ІТ компаній в Україні.

Основними особливостями даного режиму є:

- нижчі податкові ставки;
- можливість застосовувати альтернативну модель найму – за гіг-контрактами;
- правовий режим встановлюється на необмежений строк, але мінімум на 25 років з дня внесення в реєстр резидентів.

Задля набуття статусу резидента Дія Сіті, якщо компанія вже існує, то мають виконуватися наступні вимоги:

- компанія має здійснювати кваліфікований вид діяльності;
- середня винагорода працівників та гіг-спеціалістів має бути більше 1200 євро/міс;
- середня чисельність працівників та гіг-спеціалістів має складати більше 9 осіб кожного місяця;
- сума кваліфікованого доходу компанії має складати більше 90% суми загального доходу [23].

В табл. 3.1 наведене детальне порівняння корпоративного оподаткування резидентів Дія Сіті, що вирішують залишитися на загальній системі оподаткування або ж перейти на спеціальну систему оподаткування.

Таблиця 3.1 – Корпоративне оподаткування резидентів Дія Сіті

	Податок на прибуток	Податок на виведений капітал
Прибуток компанії	Оподатковується за ставкою 18%	Не оподатковується
Розподіл прибутку	Авансовий внесок з податку на прибуток при виплаті дивідендів за ставкою 18%	Виплата дивідендів на користь власника корпоративних прав незалежно від резидентності власника за ставкою 9%
Коригування з трансфертного ціноутворення	Оподатковується за ставкою 18%	
Ставка податку на доходи нерезидентів	Дорівнює в межах 0-15% і може бути знижена за умовами, передбаченими двосторонніми договорами	Дорівнює в межах 0-15% - податкові зобов'язання за дивідендами та операціями нижче зменшуються на суму податку на доходи нерезидентів
Оподаткування окремих виплат	Збільшення фінансового результату до оподаткування на суму окремих виплат/операцій, включаючи проценти, роялті, виплати фінансових допомог тощо	Оподаткування за ставкою 9% окремих виплат/операцій, що вважаються еквівалентними розподілу дивідендів

Джерело: складено автором за даними [12]

Станом жовтень 2023 року, майже половина всіх резидентів Дія Сіті перебувають саме на спеціальній системі оподаткування і сплачують податок на виведений капітал (за ставкою 9%). В цілому, за три квартали 2023 року резиденти сплатили до бюджету України на 2 млрд більше податків, ніж за весь 2022 рік [43].

Для загального розуміння, на рис. 3.1 відображено порівняльний розрахунок податків на прикладі Дія Сіті та інших країн зі спеціальними умовами.



Рисунок 3.1 – Порівняльний розрахунок податків для резидентів Дія Сіті та інших країн зі спеціальними умовами

Джерело: складено автором за даними [43]

Як видно з рис. 3.1, ведення своєї діяльності ІТ компаніям в межах спеціального режиму Дія Сіті є значно вигіднішим в порівнянні з іншими країнами із спеціальними умовами.

Крім того, станом на 16.01.2024 року, резидентами Дія Сіті вже стали 841 компанія [44], і їх кількість з кожним днем збільшується.

Відповідно, можна прийти до висновків, що українські ІТ компанії активно надувають резидентства Дія Сіті, тим самим користуючись пільгами, передбаченими правовим та податковим законодавствами України.

3.2 Агресивне податкове планування

Менеджмент багатьох підприємств вживає різноманітних заходів для зменшення своїх податкових зобов'язань. Деякі з них є легальними діями щодо зменшення податкового навантаження, які детально проаналізовано в попередніх підрозділах даної роботи, як-от розподіл доходів, відстрочка сплати податків, тощо. Інші ж заходи є незаконними (наприклад, заниження доходів, продажів або статків, завищення відрахувань, звільнень або кредитів, неподання відповідних податкових декларацій, тощо).

На межі між законним та незаконним зменшенням податкового оподаткування є безпосередньо агресивне податкове планування, яке викликає все більше занепокоєння у багатьох країнах світу, адже воно призводить до несплати величезних сум податків, що можуть сягати мільярдів доларів.

Поняття «агресивного податкового планування» було визначено Європейською комісією в 2012 році і воно полягає у використанні технічних особливостей податкової системи або невідповідності між двома чи більше податковими системами з метою зменшення податкових зобов'язань. Визначається, що агресивне податкове планування може приймати різні форми, а його наслідки можуть включати як подвійне відрахування (наприклад, один і той самий збиток вираховується як у державі походження, так і в державі постійного проживання) та подвійне неоподаткування (наприклад, дохід, який не оподатковується в державі походження, звільняється від оподаткування в державі постійного проживання) [45].

Відповідно, розуміємо, що дане поняття також є доволі широким. Однак, основною ознакою агресивного податкового планування є те, що воно охоплює поведінку, яка може бути законною, але в той самий час може підривати фундаментальний принцип справедливості податкової системи. В той же час, зменшення податкового навантаження шляхами, описаними в попередніх підрозділах, не є незаконними діями платників податків.

Існують широко поширені, хоча часто неточні, докази того, що як законне зменшення податкового навантаження, так і ухилення від сплати податків є широкомасштабними та поширеними майже в усіх країнах світу. Різниця між цими двома поняттями може бути чіткою в теорії, але на практиці ця різниця є більш тонка.

Агресивні структури податкового планування призводять до декількох негативних економічних ефектів. Одним із основних є зменшення доходів уряду. В тій країні, де здійснює свою діяльність підприємство, що застосовує методи агресивного податкового планування, урядами збирається менше податків, через що уряди стикаються з проблемами фінансування надання суспільних благ населенню, таких як освіта, охорона здоров'я, інфраструктура та інші послуги. У своєму повідомленні про оподаткування бізнесу в 21 столітті Європейська комісія зазначила, що агресивне податкове планування може призвести до втрати податкових надходжень від 35 євро до 70 мільярдів євро на рік в ЄС. У глобальному масштабі ця сума коливається від 100 до 240 мільярдів доларів США на рік (що еквівалентно від 4% до 10% світових надходжень від податку на прибуток корпорацій). Такі втрати доходів можуть значно погіршити державні фінанси країн, які негативно постраждали від агресивного податкового планування. Крім того, наявність меншої кількості суспільних благ або суспільних благ нижчої якості може посилити нерівність між громадянами та підірвати моральний дух платників податків, змусивши деяких не виконувати податкові зобов'язання. Агресивне податкове планування також створює спотворення в конкурентоспроможності, що позначається відсутністю рівних умов гри між компаніями. Компанії з більшою кількістю доступних ресурсів і багатонаціональним характером мають перевагу над суто вітчизняними підприємствами, і, як наслідок, вони платять менше податків (приблизно на 30% менше, згідно з дослідженням 2010 року) [10].

Існує два кластери показників агресивного податкового планування: правові та економічні. Згідно з класифікацією Європейської Комісії, правові показники можуть бути активними (прямо сприяють агресивному податковому плануванню),

пасивними (непрямими та необхідними для появи агресивного податкового планування, наприклад, відсутність утриманих податків – податки на доходи, що стягуються з джерела, наприклад, на дивіденди, відсотки та роялті) або вказувати на відсутність податкових правил проти зловживань (наприклад, правила тонкої капіталізації).

При цьому, економічні показники відображають значні фінансові потоки, наявні в юрисдикції. Вони безпосередньо не підтверджують практику ухилення від сплати податків, однак можуть свідчити про її наявність. Такі показники включають:

- рівень прямих іноземних інвестицій (ПІІ), здійснених через кордон між пов'язаними компаніями (як частка валового внутрішнього продукту – ВВП);
- рівень дивідендів, відсотків та/або роялті (як частка ВВП);
- надходження від корпоративного податку – податку на прибуток (як частка ВВП), що свідчить про здатність країни підвищувати значні надходження від цього виду податків;
- індикатори treaty shopping, які показують, як використання комбінації податкових угод може мінімізувати витрати на репатріацію дивідендів.

На рис. 3.2 детально зображено рівень ПІІ та обсяг сплачених та отриманих пасивних доходів на прикладі країн-членів ЄС за 2020 рік (чи останній доступний).

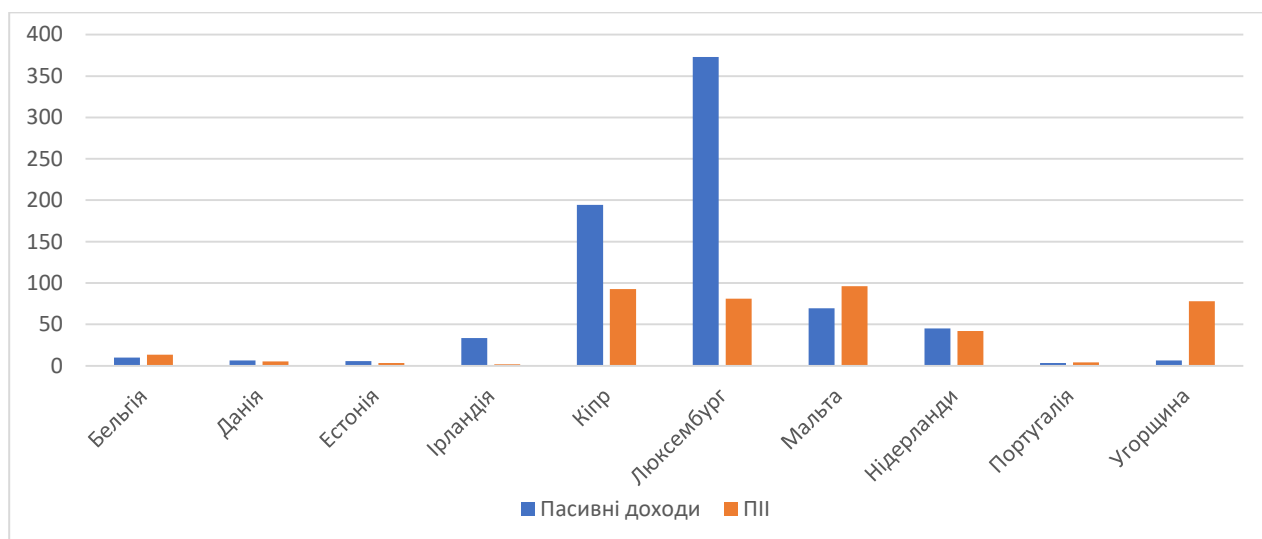


Рисунок 3.2 – Економічні показники агресивного податкового планування в 2020 році

Джерело: складено автором на основі [10]

Дані на рисунку показують, що шість держав-членів ЄС (Ірландія, Кіпр, Люксембург, Мальта, Нідерланди та Угорщина) демонструють високий ризик наявності агресивного податкового планування. Варто зазначити, що ці ж шість країн увійшли до числа тих, які не запровадили один або декілька видів податку на виведений капітал, відсутність якого є правовим показником агресивного податкового планування [10].

До основних процедур агресивного податкового планування належать:

1. Перенесення боргу. Зазвичай це відбувається шляхом надання/отримання внутрішньогрупових позик, які впливають на загальну боргову позицію транснаціональної компанії та, у разі зловживання, штучно переміщують прибутки з юрисдикції з високими податками до юрисдикції з низькими податками через виплату відсотків, що не оподатковуються;

2. Стратегічне розташування прав інтелектуальної власності та нематеріальних активів. Такі активи легко переміщувати в межах транснаціональних компаній. Таким чином, задля зменшення податкових зобов'язань, їх штучно переміщують із юрисдикції з високим рівнем оподаткування (де, наприклад, здійснюються дослідження та розробки (R&D), до юрисдикції з низьким рівнем оподаткування (де розміщено право власності на патент, що впливає з тієї самої R&D діяльності).

3. Трансфертне ціноутворення – стосується зловживання правилами трансфертного ціноутворення (тобто оцінки для цілей оподаткування транскордонних операцій між асоційованими підприємствами) у межах багатонаціональної групи з метою штучного завищення витрат члена групи в юрисдикції з високим рівнем оподаткування та, таким чином, переміщення прибутків до іншої компанії групи в низькоподатковій.

4. Застосування Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Транснаціональні підприємства використовують положення двосторонніх податкових угод, щоб мінімізувати податки та вартість репатріації дивідендів [10].

Окремо варто проаналізувати шляхи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. Загалом, враховуючи на сьогодні підхід податкових органів стосовно протидії мінімізації оподаткування платників податків, можна прийти до висновків, що він націлений не на усунення причин, що призводять до агресивного податкового планування, а на безпосередньо подолання наслідків податкового планування. Адже лише у випадках, коли використання платниками податків дозволених інструментів мінімізації податкового навантаження переходить умовну критичну межу – законотворцями здійснюються спроби внесення змін до відповідних законодавчих норм. В той самий час, такі спроби змін зазвичай викликають суспільний резонанс та спротив з боку платників податків, що призводить до відміни нововведень, їх відкладення на певних час тощо.

Потенційними передумовами ефективної протидії агресивного податкового планування в Україні є необхідність визначення саме протидії агресивного податкового планування як особливого напрямку податкової політики зі створенням відповідного нормативного та інфраструктурного забезпечення, врахування міжнародного досвіду та координація дій з протидії агресивному податковому плануванню з наддержавними інституціями, такими як ОЕСР, ООН, ЄС; забезпечення керованості ризиками у сфері агресивного податкового планування.

Таким чином, для успішної реалізації заходів для початку задля зменшення агресивного податкового планування з боку платників податків варто визначити безпосередньо ознаки агресивного податкового планування, як на рівні міжнародного права, так і в національному законодавстві. Крім того, необхідно розробити чіткі та деталізовані критерії, за допомогою яких може класифікуватися операція платника податків на предмет відповідності нормам і принципам податкового законодавства, зокрема і принципу добросовісності

платників податків. Також, у кожному конкретному випадку поведінка платника податків, яка має ознаки агресивного податкового планування, має оцінюватися на предмет наявності зловживання правом [7].

Відповідно до прогнозів щодо майбутнього сфери оподаткування, опублікованих компанією KPMG за результатами опитування податкових керівників, очікується, що агресивне податкове планування та подвійне неоподаткування вже залишилися в минулому, і нині наявне фокус на покращенні оподаткування як з боку платників податків, так і податкових адміністрацій. При цьому, зазначається, що податкове планування еволюціонувало до доступу до податкових і неподаткових стимулів, які пропонуються урядами, в тому числі, для заохочення зелених інвестицій та інновацій [46].

3.3 Зарубіжний досвід податкового планування та українські перспективи

В кожній країні світу наявні певні можливості щодо зменшення податкового навантаження на підприємства, що є складовими податкового планування.

Наприклад, в Польщі базова ставка ПДВ становить 23%. При цьому існують також знижені ставки оподаткування ПДВ – 8% (оподатковуються операції з постачання фармацевтичної продукції та послуг пасажирського транспорту), 5% (оподатковуються операції з постачання книг та журналів, основних продуктів харчування), 0% (оподатковується експорт товарів до країн за межами ЄС). Крім того, звільняють від оподаткування ПДВ певні фінансові, страхові та освітні послуги. Польські підприємства також можуть мати право на відшкодування ПДВ, що сплачено закордоном (за певних обставин). Аналогічно працює система і для іноземних компаній, які базуються або мають постійне місце ведення господарської діяльності для цілей ПДВ за межами Польщі, також можуть мати право на відшкодування польського ПДВ (в більшості випадків).

Щодо митних платежів, то враховуючи той факт, що Польща є членом ЄС, відповідно вона належить до митного союзу. Таким чином, оподаткуванню митом підлягають лише товари, ввезені із-за/вивезені за межі ЄС. Крім того, усі митні правила ЄС застосовуються і в Польщі.

Стандартна ставка податку на прибуток підприємств в Польщі становить 19% від чистого оподаткованого прибутку суб'єкта господарювання. В той самий час, передбачається можливість застосування пільгової ставки податку для малих підприємств у розмірі 9%. Малими підприємствами вважаються якщо їх дохід складає до 2 млн євро на рік та вони зареєстровані після 01.01.2019 року.

В Німеччині операції з продажу та надання послуг, що здійснюються безпосередньо в Німеччині, оподатковуються ПДВ за загальною системою ЄС за стандартною ставкою 19% (понижена ставка в розмірі 7% застосовується на певні товари – продукти харчування та книги). Крім того, країною було знижено ставки ПДВ на період пандемії COVID-19. Митні збори в Німеччині також справляють за єдиною системою ЄС. У Німеччині податком на прибуток підприємств оподатковується дохід резидентів, отриманий як всередині країни, так і закордоном [47].

При цьому, в світі активно утворюються та розвиваються транснаціональні корпорації, що призводить до того, що зовнішньоекономічні зв'язки будуть тільки розширюватися, це в свою чергу призводить до того, що вийшовши за межі національних кордонів, підприємства опиняються таких ситуаціях, коли їх діяльність стала регулюватися законодавством різних держав. В свою чергу законодавчі положення різних країн далеко не завжди є гармонізованими і взаємоузгодженими.

Що призвело до того, що транснаціональні корпорації та інші представники бізнесу почали вміло користуватися такими неузгодженостями законодавств, особливо у сфері оподаткування, враховуючи той факт, що можливості податкового планування суттєво розширилися. Темпи розвитку міжнародного співробітництва суттєво випереджають роботу держав і міжнародних організацій з гармонізації їх податкового законодавства. В результаті чого, розширення

транскордонної співпраці не призвело до уніфікації податкових систем. Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність або господарську діяльність в іноземній юрисдикції, суб'єкту господарювання необхідно враховувати як норми міжнародного права, так і законодавства тих країн, де він здійснює свою діяльність. В такому випадку, з одного боку, інструментарій податкового планування розширюється, а з іншого – збільшується кількість вимог та обмежень, які суб'єкту господарювання необхідно враховувати.

Науковці визначають, що міжнародне податкове планування, на відміни від національного, ґрунтується на відмінностях в оподаткуванні, що існують між різними країнами, оскільки в різних країнах світу часто можуть бути й радикально різні податкові системи. При цьому, відрізнитися можуть не лише розміри податкових ставок, як зазначалося вище на прикладі Польщі та Німеччини, а й безпосередньо принципи стягнення податків.

Інший автор зазначає, що міжнародне податкове планування існуватиме до того часу, допоки податкові системи різних країн відрізнятимуться одна від одної. Незважаючи на той факт, що станом на сьогодні світове співтовариство здійснює активну роботу щодо гармонізації податкового законодавства, в тому числі шляхом запровадження єдиних принципів і правил оподаткування, а також вживає різноманітні заходи з боротьби з розмиванням податкової бази, можна припустити, що повна взаємо узгодженість та уніфікація податкових систем є вкрай довготривалим та складним процесом, навіть в ЄС, де ступінь узгодження податкових систем є доволі високим, однак рівень податкового навантаження в різних країнах є різним, а ставки прямих та непрямих податків багатьох європейських країн відрізняються [7].

Однак, країни світу активно намагаються працювати в напрямку уніфікації податкових систем. Значного прогресу вийде досягнути після впровадження інструментів Pillar 1 та Pillar 2, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Загалом це двоступеневий інструмент для вирішення проблем оподаткування, що виникають унаслідок стрімкої диджиталізації економіки.

Pillar 1 передбачаються пропозиції щодо перегляду правил розподілу прав оподаткування між юрисдикціями в умовах нової економіки. Таким чином, частина прибутку транснаціональних компаній має оподатковуватися в юрисдикції, де генерується дохід (юрисдикції джерела доходу). Однак, застосування даного інструменту буде застосовним для компаній зі світовим оборотом понад 20 млрд. євро і прибутковістю вище 10%. Таким чином, це доволі обмежена кількість суб'єктів господарювання по всьому світу.

Pillar 2 буде більш розповсюдженим, оскільки підглядатиме застосуванню ТНК групами із загальним доходом понад 750 млн євро. Планується, що Pillar 2 імплементуватиме нові правила стосовно надання додаткових прав оподаткування юрисдикціям, якщо інші юрисдикції не застосовували свої первинні права оподаткування або доходи в яких підлягають оподаткуванню за низькими ставками податку, до нових правил належатимуть наступні:

- Глобальні правила протидії розмиванню податкової бази (GloBE):
 - правило включення доходу (IIR) передбачає оподаткування іноземного доходу філій та підконтрольних суб'єктів господарювання за узгодженим мінімальним податком в юрисдикції материнської компанії;
 - правило щодо недооподаткованих платежів (UTPR) як додаток до IIR, заборонятиме вирахування з бази оподаткування або ж вимагатиме коригування в тій мірі, в якій низькооподатковуваний дохід суб'єкта господарювання не підлягає оподаткуванню відповідно до IIR.

Планується, що правила GloBE матимуть статус загального підходу до оподаткування, а мінімальна ставка податку складатиме як мінімум 15% для цілей IIR та UTPR.

Правило, засноване на договорах про уникнення подвійного оподаткування – а саме – правило "підлягає оподаткуванню" (STTR), що дозволяє юрисдикціям джерела доходу встановлювати обмежене оподаткування певних платежів на користь пов'язаних сторін, що оподатковуються нижче мінімальної ставки податку [47].

В 2021 році Україна разом з іншими учасниками Програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS підтримала масштабний план щодо реформування міжнародної системи оподаткування для великого бізнесу. В другій половині 2021 року було представлено план ОЕСР щодо реформування правил міжнародного оподаткування країнами Великої двадцятки. Загалом, план ОЕСР підтримали 136 юрисдикцій (включно з Україною) із 140 учасників Inclusive Framework on BEPS, на які припадає понад 90 відсотків світового ВВП [48, 49].

Очікується, що у разі імплементації Pillar 1 та Pillar 2, Україна зможе розраховувати на отримання додаткових надходжень до державного бюджету в майбутньому. Однак, для імплементації цих ініціатив Україні потрібно приєднатись до низки міжнародних договорів та внести зміни до національного законодавства.

На шляху до вступу України в ЄС Україну чекає впровадження стандартів ЄС як у національне законодавство, так і у адміністративну практику. Представники України наразі вже мали серію зустрічей щодо подальшого розвитку України з урахуванням словацького досвіду впровадження даних стандартів.

Після вступу України до ЄС, ЄС здійснюватиме координацію та гармонізацію законів про ПДВ та акцизний податок в тому числі і в Україні. Такі дії гарантуватимуть, що конкуренція на внутрішньому ринку не порушуватиметься суттєвими розбіжностями в ставках і системах непрямого оподаткування, що можуть надавати підприємствам однієї країни недопустиму перевагу перед іншими.

За даними Європейської комісії, Україна досягла значного прогресу в гармонізації законодавства у сфері непрямого оподаткування із законодавством ЄС. Однак, необхідна подальша гармонізація законодавства із Директивою ЄС про ПДВ і законодавством щодо акцизного податку.

Пріоритетним напрямком діяльності у сфері прямого оподаткування для України залишається імплементація директив, спрямованих на запобігання ухиленню від сплати податків (ATAD 1 та ATAD 2), враховуючи той факт, що дані

заходи можуть бути впроваджені одразу після їхнього прийняття, а саме – до отримання Україною повного членства в ЄС. Впровадження цих директив передбачає перегляд наявних в Україні податкових правил (наприклад, щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній), а також запровадження нових інструментів (оподаткування гібридних інструментів і структур, GAAR тощо). Завдяки реалізації Плану дій BEPS, як зазначалося вище, Україна вже частково інтегрувала у своє національне законодавство ключові правила запобігання ухиленню від сплати податків, але наразі ще активно продовжує працювати над їхнім узгодженням з директивами ATAD [50].

Іншим цікавим напрямком для аналізу з точки зору міжнародного податкового планування є досвід іноземних юрисдикцій щодо застосування податкових пільг. У світі застосовуються різні підходи до податкових пільг та преференцій, так само як і різні мотивації та цілі їх застосування.

Науковці підкреслюють, що податкові пільги, які застосовуються в країнах-членах ЄС задля стимулювання інвестицій мають на меті не лише залучення фінансових ресурсів. А враховуючи стратегічні цілі ЄС, інвестиції мають забезпечувати запровадження на підприємствах науково-технічних інновацій, створення нових робочих місць тощо.

Відповідно, авторами розділяються податкові інструменти регулювання інвестиційної діяльності за наступними напрямками:

- стимулювання інвесторів до співпраці у високотехнологічному виробництві. Прикладом податкової пільги може бути надання податкових пільг та канікул з податку на прибуток;
- повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, спрямованого на розширення виробництва та створення нових робочих місць;
- гнучке використання екологічних податків [7].

Висновки до розділу 3

Під час аналізу досвіду та можливостей реалізації податкового планування в Україні та за кордоном, автор прийшов до наступних висновків:

1. Чинне українське податкове законодавство передбачає різноманітні стимули залучення іноземних інвестицій шляхом надання іноземним інвесторам можливості використовувати певні податкові пільги, до яких належить державна підтримка інвестиційних проєктів із значними інвестиціями, можливість стати учасником індустриального парку, або ж можливість реалізовувати угоду про розподіл продукції. Тим не менш, з'ясовано, що на практиці дані податкові пільги не є ефективними способами залучення іноземних інвестицій в Україну. Однак, важливим буде їх ефективне застосування іноземними інвесторами після перемоги Україною у війні з росією. Крім того, проаналізовано, в тому числі, податкові пільги від резидентності українських ІТ компаній в спеціальному правовому та податковому режимі Дія Сіті.

2. Розглянуто концепцію агресивного податкового планування в порівнянні з ухиленням від сплати податкових зобов'язань та концепцією податкового планування. Проаналізовано два кластери показників агресивного податкового планування, до яких належать правові та економічні. Також, продемонстровано на прикладі країн ЄС країни з потенційно найвищими рівнями агресивного податкового планування шляхом аналізу рівня прямих іноземних інвестицій та обсягу сплачених та отриманих пасивних доходів на прикладі країн-членів ЄС за 2020 рік (чи останній наявний).

3. Досліджено зарубіжний досвід податкового планування на прикладі Польщі та Німеччини. Наприклад, в обох країнах передбачається можливість застосування понижених ставок ПДВ на здійснення певних типів операцій. А також, проаналізовано причини виникнення та сутність міжнародного податкового планування.

4. Розглянуто напрямки впровадження регулювання податкового планування на шляху до інтеграції України в ЄС, в тому числі, підтримка масштабного плану щодо реформування міжнародної системи оподаткування для великого бізнесу.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження, здійсненого у даній магістерській роботі, автор прийшов до наступних висновків:

1. В даній роботі було детально визначено сутність поняття «податкового планування». Загалом дане поняття можна трактувати як максимізацію доходів та прибутків підприємства за рахунок оптимізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження. Автором було з'ясовано, що основою податкового планування є максимальне використання всіх законодавчо визначених податкових пільг, альтернативних податкових рішень, прогалин податкового законодавства та інших способів оптимізації податкових платежів у визначених чинним законодавством рамках.

2. Проаналізовано різноманітні класифікації видів податкового планування, включно з такими, які включають розподіл на види за сферою використання, за організаційною структурою підприємства, за видами податків тощо. В підсумку автором з'ясовано, що науковці доволі часто застосовують надмірну деталізацію при класифікації видів податкового планування. Однак, в окремих випадках доцільним є застосування помірної деталізації.

3. Досліджено основні принципи податкового планування, адже безпосередньо на основі принципів податкового планування розробляється методика податкового планування суб'єктів господарювання. Визначено, що двома основними групами принципів є загальна та спеціальна. Крім того, в даній роботі детально розглянуто принципи кожної із груп.

4. В Україні податки та збори поділяються на загальнодержавні – ПДВ, податок на прибуток, акцизний податок, мито тощо, та місцеві – податок на майно, єдиний податок, туристичний збір. При цьому, за способом стягнення проаналізовано, що існують прямі (наприклад, податок на майно) та непрямі податки (наприклад, акцизний податок).

5. Станом на 2024 рік в Україні функціонує загальна та спрощена системи оподаткування. Перебуваючи на спрощеній системі оподаткування, платники податків зобов'язані сплачувати єдиний податок, а на загальній – податок на прибуток за загальною ставкою в розмірі 18%. Існує 4 групи платників єдиного податку, критерії та можливості перебування на кожній конкретній групі також детально проаналізовано.

6. Найбільшу частину податкових надходжень українського бюджету в 2020-2022 роках складають надходження від податку на додану вартість – в середньому 33-37%. Надходження від податку на доходи фізичних осіб дорівнюють протягом всього періоду аналізу приблизно 27%, а від податку на прибуток – 10-11% загальних надходжень. При цьому досліджено, що в 2021 році в більшості країн ОЕСР найбільше податкових надходжень було саме від податку на прибуток підприємств.

7. Детально розкрито сутність методів податкового планування на підприємстві. З'ясовано, що методи податкового планування також поділяються на загальні та спеціальні.

8. Проаналізовано ключові етапи податкового планування на підприємстві, до яких входить оцінка потенційних ризиків та витрат від податкового планування, формування завдання податкового планування, вибір інструментів задля здійснення податкового планування на підприємстві, планування та розробка схеми оподаткування, а також виробництво та подальша реалізація товарів/послуг. Крім того, детально продемонстровано й основні напрямки реалізації процесу податкового планування на підприємстві.

9. Розглянуто застосування певної кількості найбільш застосованих методів податкового планування на прикладі ТОВ «Сільпо-Фуд». Детально проаналізовано можливість їх застосування в поточних реаліях діяльності підприємства. До проаналізованих методів податкового планування включається застосування податкової пільги (перехід Компанією на спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 2%), автоматизація процесів господарської діяльності підприємства з метою зменшення витрат на оплату праці

працівників і обсягу відповідних податкових зобов'язань, впровадження експортних операцій задля зменшення ПДВ зобов'язань, укладення договорів на переробку давальницької сировини з метою мінімізації податкового навантаження з ПДВ тощо.

10. Визначено, що відповідно до класифікації підприємств, ТОВ «Сільпо-Фуд» є великим підприємством. Тим не менш, якщо аналізувати обсяги чистого доходу Компанії, то демонструється зростання обсягів в 2021 році, порівняно з 2020, однак і значне їх зменшення в 2022 році. Основною причиною зменшення доходів є вплив війни на Компанію. В той самий час, фінансовий результат Компанії протягом всього періоду був від'ємним, таким чином Компанія не сплачувала податок на прибуток підприємств. Крім того, після початку повномасштабного вторгнення, Компанія скористалася податковою пільгою, передбаченою українським законодавством і стала платником єдиного податку, при цьому переставши сплачувати ПДВ.

11. Досліджено можливі ризики застосування податкового планування в умовах сьогодення в Україні, в тому числі на прикладі ТОВ «Сільпо-Фуд», до яких належить ризик невизначеності через повномасштабне вторгнення росії на територію України, що впливає на неможливість здійснення довгострокового планування підприємствами, ризик законодавчих нововведень, що призводять до виникнення додаткових податкових зобов'язань, як от ретроспективно введений додатковий податок на прибуток для банків, або ж репутаційний ризик, який тісно пов'язаний з податковими, оскільки може призводити до значних репутаційних витрат підприємства.

12. Проаналізовано ключові стимули залучення іноземних інвестицій шляхом надання іноземним інвесторам можливість використовувати певні податкові пільги, до яких належить державна підтримка інвестиційних проєктів із значними інвестиціями, можливість стати учасником індустріального парку, або ж можливість реалізувати угоду про розподіл продукції. З'ясовано, що на практиці дані податкові пільги не широко використовуються іноземними інвесторами. А

також, досліджено можливість отримання певних правових та податкових пільг від резидентства ІТ компаній в Дія Сіті.

13. Проаналізовано концепцію агресивного податкового планування. Досліджено дві групи показників агресивного податкового планування, що включають правові та економічні. На прикладі країн ЄС продемонстровано країни з потенційно найвищими рівнями агресивного податкового планування шляхом демонстрації аналізу рівня прямих іноземних інвестицій та обсягу сплачених та отриманих пасивних доходів на прикладі країн-членів ЄС за 2020 рік (чи останніх наявний).

14. Досліджено зарубіжний досвід податкового планування на прикладі законодавств Польщі та Німеччини. З'ясовано, що в обох країнах передбачається можливість застосування понижених ставок ПДВ на здійснення певних типів операцій. Крім того, автором проаналізовано причини виникнення та сутність міжнародного податкового планування.

15. Розглянути можливі напрямки руху України щодо впровадження регулювання податкового планування на шляху до інтеграції України в ЄС, в тому числі, підтримка України масштабного плану щодо реформування міжнародної системи оподаткування для великого бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Donohoe M. P., McGill G. A., Outslay E. Risky business: the prosopography of corporate tax planning. URL: <https://go.gale.com/ps/i.do?p=AONE&u=ustrath&id=GALE%7CA393875078&v=2.1&it=r&aty=sso%3A+shibboleth>. (Accessed: 15.11.2023).
2. Лазебник Л.Л. Система податкового планування як інструмент оптимізації підприємницької діяльності. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/161260393.pdf>. (Дата звернення: 21.11.2023).
3. Mahfoudh H. M. Corporate tax planning and corporate tax disclosure. URL: <https://www.proquest.com/docview/2533195064?pq-origsite=primo&accountid=14116>. (Accessed: 15.11.2023).
4. Оліховська М.В., Оліховський В.Я. Концепція податкового планування в системі менеджменту організації. *Економіка та управління підприємствами*. 2018. №6(11). С. 248-251. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/6_11_uk/46.pdf. (Дата звернення: 15.11.2023).
5. Греца Я. В. Правові аспекти співвідношення понять «податкове планування», «податкова оптимізація» та «мінімізація податків». URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/12995/1/ПРАВОВІ%20АСПЕКТИ%20СПІВВІДНОШЕННЯ%20ПОНЯТЬ%20«ПОДАТКОВЕ%20ПЛАНУВАННЯ»%20%20«ПОДАТКОВА%20ОПТИМІЗАЦІЯ»%20ТА%20«МІНІМІЗАЦІЯ%20ПОДАТКІВ»%20.pdf>. (Дата звернення: 16.01.2024).
6. Осадча О. О. Податкове планування та податкова оптимізація в системі управління підприємством. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Nznuoa_2019_14_19. (Дата звернення: 21.11.2023).
7. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ДВНЗ

«Ужгородський національний університет», 2020, с. 8-10. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/38528/1/Монографія%20Греца%20Я.В.%20Міст%20С%20правові%20засоби%20та%20межі%20податкового%20планування.pdf>. (Дата звернення: 15.11.2023).

8. Самусевич Я.В., Височина А.В. Податкове планування та основи податкової оптимізації. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/84527/1/2021_Posibnyk-Samusevych_Vysochyna.pdf;jsessionid=EED8081C72739D5DE8135C2B86058569. (Дата звернення: 25.11.2023).

9. Податкове планування – збереження активів для бізнесу. с <https://zkg.ua/podatkoe-planuvannya-zberezhennya-aktyviv-dlya-biznesu/>. (Дата звернення: 21.11.2023).

10. Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans. European Parliament. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/745704/EPRS_BRI\(2023\)745704_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/745704/EPRS_BRI(2023)745704_EN.pdf). (Accessed: 20.11.2023).

11. Слабнюк Н. С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. URL: <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/1/24.pdf>. (Дата звернення: 10.01.2024).

12. Податковий кодекс України: станом на 20 листопада 2023р. Верховна Рада України. Офіц. вид. 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (Дата звернення: 20.11.2023).

13. Баранова В. Г. Податкова система. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatкова-systema.pdf>. (Дата звернення: 10.01.2024).

14. Онищенко В. Спрощена система оподаткування: переваги та недоліки. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7121-sproshchena-sistema-opodatkuvannya>. (Дата звернення: 12.01.2024).

15. Понад 300 тисяч нових фопів відкрилося у 2023 році. URL: <https://opendatabot.ua/analytics/foconomics-2023-12>. (Дата звернення: 12.01.2024).

16. Офіційний сайт Національного банку України. Доходи зведеного бюджету. URL: https://bank.gov.ua/files/macro/C_budget_u.xlsx. (Дата звернення: 10.01.2024).

17. Понад 7,1 млрд грн військового збору надійшло до державного бюджету від платників податків столиці. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/745195.html#:~:text=платників%20податків%20столиці-Понад%207%2C1%20млрд%20грн%20військового%20збору%20надійшло%20до,бюджету%20від%20платників%20податків%20столиці&text=Протягом%202023%20року%20до%20державного,1%20млрд%20161%20млн%20гривень>. (Дата звернення: 16.01.2024).

18. Revenue Statistics 2023. Tax revenue buoyancy in OECD countries. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>. (Дата звернення: 10.01.2024).

19. Гринчук Ю.С., Гринчук В.Ю. Податкове планування як складова податкового менеджменту. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2011/13.pdf. (Дата звернення: 21.11.2023).

20. Шевчук С.В., Зайцева А.Д. Моделювання облікової політики для цілей оподаткування прибутку. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/23_2018_ukr/57.pdf. (Дата звернення: 25.11.2023).

21. Волинець В.М. Правове регулювання податкового планування. URL: <https://jarch.donnu.edu.ua/article/view/9495>. (Дата звернення: 25.11.2023).

22. Zagorodniy A., Olikhovskiy V. Concept of the tax planning at the enterprise. *Economics, entrepreneurship, management*. 2017. №4. P. 15-24. URL: <https://eem.com.ua/uk/journals/tom-4-1-2017/kontseptsiya-podatkovogo-planuvannya-na-pidpriyemstvi>. (Accessed: 15.11.2023).

23. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 15.07.2021р. № 1667-IX (редакція 01.01.2023р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text>. (Дата звернення: 25.11.2023).

24. Офіційний сайт ТОВ «Сільпо-Фуд». Звіти про управління ТОВ «Сільпо-Фуд». 25.11.2023. URL: <https://silpo.ua/reports>. (Дата звернення: 25.11.2023).

25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.09.1999р. № 996-XIV (редакція 01.01.2024). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 16.01.2024).

26. Кушнерик Т. Мережа «Сільпо» суттєво змінить цінову політику. URL: <https://glavcom.ua/economics/personal-money/merezha-silpo-vprovadit-zmini-shchodocin-na-produkti-860454.html> (дата звернення 20.11.2023).

27. Журналіст розкрив «схему» відмивання грошей компанією Fozzy Group. URL: <https://unn.ua/news/zhurnalist-rozkriv-skhemu-vidmivannya-groshey-kompaniyeyu-fozzy-group>. (Дата звернення: 27.11.2023).

28. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 08.07.2010р. № 2464-VI (редакція 08.12.2023). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>. (дата звернення 16.01.2024).

29. Пільги роботодавцям при працевлаштуванні осіб з інвалідністю. URL: <https://smu.dsp.gov.ua/news/pilhy-robotodavtsiam-pry-pratsevlashtuvanni-osib-z-invalidnistiu/>. (дата звернення 16.01.2024).

30. Офіційний сайт ТОВ «Сільпо-Фуд». Робота в «Сільпо». Для людей з інвалідністю. URL: <https://silpo.ua/work/info/work-dlya-lyudej-z-invalidnistyu/>. (дата звернення 16.01.2024).

31. Соловійова Т. Податкові ризики в бізнесі – як управляти ними та мінімізувати. URL: https://uz.ligazakon.ua/magazine_article/EA016581. (Дата звернення: 27.11.2023).

32. Global Reputational Risk Management Survey Report. URL: <https://www.wtwco.com/en-be/insights/2021/01/global-reputational-risk-management-survey>. (Дата звернення: 15.01.2024).

33. Офіційний сайт єдиного реєстру судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua>. (Дата звернення: 27.11.2023).

34. Тарасовський Ю., Маранчук М. БЕБ заявило, що мережа магазинів побутової техніки ухилилася від сплати 57 млн грн податків. Що про це відомо. URL: <https://forbes.ua/news/merezhu-pobutovoi-tekhniki-pidozryuyut-v-ukhileni-vid-splati-57-mln-grn-podatki-ranishe-pro-vizit-beb-zayavlyali-v-comfy-08122023-17782>.

(Дата звернення: 16.01.2024).

35. Кознова О. Скасовано 2% єдиний податок: як відбуватиметься перехід та на яку систему оподаткування. URL: https://biz.ligazakon.net/news/221267_skasovano-2-diniy-podatok-yak-vdbuvatimetsya-perekhd-ta-na-yaku-sistemu-opodatkuвання. (Дата звернення: 27.11.2023).

36. Жарикова А. Зеленський підписав закон про додаткове оподаткування банків. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/12/6/707384/#:~:text=Зеленський%20підписа в%20закон%20про%20додаткове%20оподаткування%20банків,- Середя%2С%206%20грудня&text=ставка%20податку%20на%20прибуток%20за, починаючи%20з%202024%20%2D%2025%25>. (Дата звернення: 27.11.2023).

37. Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні: Закон України від 17.12.2020р. № 1116-IX (редакція 17.09.2023р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1116-20#Text>. (Дата звернення: 25.11.2023).

38. Тарасовський Ю. За два роки «Інвестняня» не змогла залучити інвестицій. Мінекономіки отримало лише п'ять заявок. URL: <https://forbes.ua/news/za-dva-roki-investnyanya-ne-zmogla-zaluchiti-investitsiy-minekonomiki-otrimalo-lishe-pyat-zayavok-16022023-11768>. (Дата звернення: 27.11.2023).

39. Про індустріальні парки: Закон України від 21.06.2012р. № 5018-VI (редакція 17.09.2023р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5018-17#Text>. (Дата звернення: 25.11.2023).

40. ЄБРР інвестує в будівництво M10 Lviv Industrial Park. URL: <https://dragon-capital.com/ua/media/press-releases/ebd-invests-in-developing-lviv-industrial-park-in-ukraine/>. (Дата звернення: 27.11.2023).

41. Офіційний сайт Міністерства економіки України. Довідка про індустріальні парки в Україні. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=45629531-ea5f-4a91-9050-fe47b001dc22&title=DovidkaProIndustrialniParkiVUkraini>. (Дата звернення: 25.11.2023).
42. Про угоди про розподіл продукції: Закон України від 14.09.1999р. № 1039-XIV (редакція 18.01.2022р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1039-14>. (Дата звернення: 25.11.2023).
43. Балашова Л. Резиденти «Дія.City» за три квартали сплатили на 2 млрд грн більше податків, ніж за весь минулий рік. Це все ще менше від усіх ІТ-податків в Україні. URL: <https://forbes.ua/innovations/rezidenti-diyacity-za-tri-kvartali-splatili-na-2-mlrd-grn-bilshe-podatkov-nizh-za-ves-minuliy-rik-tse-vse-shche-kaplya-v-mori-vid-usikh-it-podatkov-v-ukraini-28122023-18204>. (дата звернення 16.01.2024).
44. Офіційний сайт Дія.City. URL: <https://city.diia.gov.ua>. (дата звернення 16.01.2024).
45. Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning. European Commission. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/fff0ff5a-4451-11e2-9b3b-01aa75ed71a1>. (Accessed: 20.11.2023).
46. Linke D., Wardell-Johnson G., Michael R., Geider M., Helder mann L., Walduck R. Voices on 2030: The future of tax. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2c22lexy85rb81x76ybcw/kpmg-future-of-tax/voices-on-2030-the-future-of-tax>. (дата звернення 16.01.2024).
47. Самусевич Я.В., Височина А.В. Податкове планування та основи податкової оптимізації. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/84527/1/2021_Posibnyk-Samusevych_Vysochyna.pdf;jsessionid=EED8081C72739D5DE8135C2B86058569. (Дата звернення: 25.11.2023).
48. Бобошко О. Революційні інструменти ОЕСР в рамках BEPS: Pillar One, Pillar Two. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press->

[releases/2021/07/efekt-prysutnosti.html#:~:text=Pillar%20Two,-Pillar%20Two%20вводитиме&text=%2D%20Правило%20щодо%20недо%20Доподаткованих%20платежів,підлягає%20оподаткуванню%20згідно%20з%20ПР.](https://www.kmu.gov.ua/releases/2021/07/efekt-prysutnosti.html#:~:text=Pillar%20Two,-Pillar%20Two%20вводитиме&text=%2D%20Правило%20щодо%20недо%20Доподаткованих%20платежів,підлягає%20оподаткуванню%20згідно%20з%20ПР.) (Дата звернення: 27.11.2023).

49. Україна підтримує оновлений план Організації економічного співробітництва та розвитку щодо реформування правил міжнародного оподаткування. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-ukrayina-pidtrimuye-onovlenij-plan-organizaciyi-ekonomichnogo-spivrobotnictva-ta-rozvitku-shchodo-reformuvannya-pravil-mizhnarodnogo-opodatкування>. (Дата звернення: 27.11.2023).

50. Наближення систем оподаткування: Шлях України до гармонізації з податковим законодавством ЄС та сучасні адміністративні практики. URL: <https://eu4pfm.com.ua/news/nablyzhennia-system-opodatкування-shliakh-ukrainy-do-harmonizatsii-z-podatkovym-zakonodavstvom-yes-ta-suchasni-administratyvni-praktyky/?lang=uk>. (Дата звернення: 27.11.2023).

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1 – Фінансова звітність ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020 рік

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»
БАЛАНС (ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН)
СТАНОМ НА 31 ГРУДНЯ 2020 РОКУ

(в тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

Підприємство ТОВ «СІЛЬПО-ФУД»

Територія ДНІПРОВСЬКА

Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю

Вид економічної діяльності Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами

Середня кількість працівників¹ 39 434

Адреса, телефон вулиця Бульбова, будинок 1, м. КИЇВ, 02090

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

КОДИ		
2020	12	31
40720198		
803660000		
240		
47.11		

v

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2020 року

Форма № 1

Код за ДКУД

Актив	Код рядка	Примітка	31 грудня 2020	31 грудня 2019
1	2	2а	3	4
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	6	4 121 238	5 314 749
первісна вартість	1001		6 783 325	6 660 993
накопичена амортизація	1002		(2 662 087)	(1 346 244)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	7	123 481	92 844
Основні засоби	1010	7	10 644 721	8 931 420
первісна вартість	1011		15 577 186	11 646 233
знос	1012		(4 932 465)	(2 714 813)
Відстрочені податкові активи	1045	33	116 311	72 702
Інші необоротні активи	1090	9	403 539	278 490
Усього за розділом I	1095		15 409 290	14 690 205
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	10	5 622 338	5 225 838
Векселі одержані	1120	11	1 270 258	576 903
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	12	3 207 687	3 110 798
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				
за виданими авансами	1130		498 673	457 106
з бюджетом	1135	13	19 900	27 657
у тому числі з податку на прибуток	1136		-	6 775
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140		-	31
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	12	1 688 382	1 611 856
Поточні фінансові інвестиції	1160	14	1 307 484	890 683
Гроші та їх еквіваленти	1165	15	1 091 012	1 637 364
Інші оборотні активи	1190	16	120 450	466 070
Усього за розділом II	1195		14 826 184	14 004 306
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		-	-
Баланс	1300		30 235 474	28 694 511

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»
БАЛАНС (ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН) (ПРОДОВЖЕННЯ)
СТАНОМ НА 31 ГРУДНЯ 2020 РОКУ

(в тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

Пасив	Код рядка	Примітка	31 грудня 2020	31 грудня 2019
1	2	2а	3	3
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	17	13 047 703	12 846 065
Капітал у дооцінках	1405		-	-
Додатковий капітал	1410		-	-
Резервний капітал	1415		-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		(14 155 395)	(11 041 157)
Неоплачений капітал	1425		-	-
Вислужений капітал	1430		-	-
Усього за розділом I	1495		(1 107 692)	1 804 908
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Довгострокові кредити банків	1510	18	2 752 820	739 204
Інші довгострокові зобов'язання	1515	18	9 532 866	8 391 700
Усього за розділом II	1595		12 285 686	9 130 904
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600	18	-	85 464
Векселі видані	1605		1 300	3 700
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	18	2 506 766	2 747 845
товари, роботи, послуги	1615		14 440 624	13 363 898
розрахунками з бюджетом	1620		189 189	73 309
розрахунками зі страхування	1625		26 306	19 984
розрахунками з оплати праці	1630		89 223	70 722
за одержаними авансами	1635	20	558 718	410 510
Поточні забезпечення	1660	21	304 681	238 717
Інші поточні зобов'язання	1690	22	940 673	744 550
Усього за розділом III	1695		19 057 480	17 758 699
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		-	-
Баланс	1900		30 235 474	28 694 511

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ (ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)
ЗА РІК, ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2020 РОКУ

(в тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

Підприємство <u>ТОВ «СІЛЬПО-ФУД»</u>	Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ	КОДІ	
		2020	12
		40720198	
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
за 2020 рік			
		Форма № 2	Код за ДКУД
			1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	Примітка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	2а	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	23	64 402 634	62 446 681
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	24	(47 249 897)	(47 340 607)
Валовий:				
прибуток	2090		17 152 737	15 106 074
збиток	2095		-	-
Інші операційні доходи	2120	25	323 521	295 502
Адміністративні витрати	2130	26	(1 685 089)	(814 406)
Витрати на збут	2150	27	(15 581 479)	(12 940 168)
Інші операційні витрати	2180	28	(56 162)	(8 685)
Фінансовий результат від операційної діяльності:				
прибуток	2190		153 528	1 638 317
збиток	2195		-	-
Дохід від участі в капіталі	2200		-	-
Інші фінансові доходи	2220	29	201 154	122 547
Інші доходи	2240	30	578 354	1 025 781
Фінансові витрати	2250	31	(2 225 413)	(2 105 372)
Втрати від участі в капіталі	2255	8	(22 025)	(106 091)
Інші витрати	2270	32	(1 843 445)	(306 599)
Фінансовий результат до оподаткування:				
прибуток	2290			268 583
збиток	2295		(3 157 847)	
Витрати з податку на прибуток	2300	33	43 609	20 994
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		-	-
Чистий фінансовий результат:				
прибуток	2350			289 577
збиток	2355		(3 114 238)	

Таблиця А.2 – Фінансова звітність ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2021 рік

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про сукупний дохід
за рік, що закінчився 31 грудня 2021

	Примітки	2021 тис.грн.	2020 тис.грн.
Дохід від реалізації	5	72 784 231	64 402 634
Собівартість реалізації	6	(52 182 935)	(47 249 897)
Валовий прибуток		20 601 296	17 152 737
Інші операційні доходи	7	412 331	323 521
Витрати на збут	8	(18 533 954)	(15 581 479)
Адміністративні витрати	9	(2 775 764)	(1 685 089)
Інші операційні витрати	10	(121 299)	(56 162)
Операційний (збиток)/прибуток		(417 390)	153 528
Інші доходи	11	563 547	84 957
Інші витрати	12	(16 678)	(1 350 048)
Фінансові доходи	13	314 875	201 154
Фінансові витрати	14	(2 358 809)	(2 225 413)
Дохід/(втрати) від участі в капіталі	15	(2 814)	(22 025)
Прибуток/(збиток) від переоцінки фінансових інвестицій, які оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток	16	(8 879)	-
Збиток до оподаткування		(1 926 148)	(3 157 847)
Дохід/(витрати) з податку на прибуток	17	79 969	43 609
Збиток за рік		(1 846 179)	(3 114 238)
Інший сукупний дохід за рік		-	-
Загальний сукупний збиток за рік		(1 846 179)	(3 114 238)

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»
ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ЗА ПРЯМИМ МЕТОДОМ)
ЗА РІК, ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2020 РОКУ
(в тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

Підприємство ТОВ «СІЛЬПО-ФУД»

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
2020	12	31
40720198		

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за 2020 рік

Форма № 3

Код за ДКУД

1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Находження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	77 698 233	73 773 685
Повернення податків і зборів	3005	5 658	113 346
Цільового фінансування	3010	84 203	66 141
Находження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	25 345	32 440
Находження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	27 695	31 193
Находження від операційної оренди	3040	252 615	244 285
Находження від отримання роялті, авторських винагород	3045	273	36
Інші надходження	3095	64 518	61 162
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	(62 507 017)	(60 711 673)
Праці	3105	(5 078 552)	(3 843 280)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(1 369 747)	(1 037 794)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(2 533 249)	(1 598 921)
Інші витрачання	3190	(1 395 314)	(1 704 419)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	5 274 661	5 426 201
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Находження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200	385 054	2 065 859
необоротних активів	3205	31 090	21 260
Находження від погашення позик	3230	262 036	461 663
Інші надходження	3250		694 536
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	(667 104)	(1 601 566)
необоротних активів	3260	(2 593 688)	(2 060 288)
Витрачання на надання позик	3275	(377 010)	(398 519)
Інші платежі	3290	(295)	(576 779)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	(2 959 917)	(1 393 834)
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Находження від отримання позик	3305	2 435 440	6 414 022
Витрачання на погашення позик	3350	(1 657 289)	(7 308 828)
Витрачання на сплату відсотків	3360	(2 289 787)	(1 719 045)
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	(1 241 225)	(941 029)
Інші платежі	3390	(34 839)	46
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	(2 787 700)	(3 554 834)
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	(472 956)	477 533
Залишок коштів на початок року	3405	1 551 899	1 076 059
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	12 069	(1 693)
Залишок коштів на кінець року	3415	1 091 012	1 551 899

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про фінансовий стан
Станом на 31 грудня 2021

	Примітки	31 грудня 2021 тис.грн.	31 грудня 2020 тис.грн.	31 грудня 2019 тис.грн.
АКТИВИ				
Необоротні активи				
Основні засоби	18	16 845 784	10 768 202	9 024 264
Нематеріальні активи	19	4 226 036	4 121 238	5 314 749
Інвестиції в дочірні компанії	20	272 809	-	-
Фінансові інвестиції	21	1 400 396	-	-
Відстрочені податкові активи	17	196 279	116 311	72 702
Передплати за основні засоби	22	711 069	403 539	278 490
Всього необоротні активи		23 652 373	15 409 290	14 690 205
Оборотні активи				
Запаси	23	6 461 632	5 622 330	5 225 838
Торгова та інша поточна дебіторська заборгованість	24	5 482 757	5 379 752	5 179 791
Поточні фінансові інвестиції	25	635 910	1 307 484	890 683
Векселі одержані	26	1 075 259	1 270 258	576 903
Дебіторська заборгованість за розрахунками бюджетом	17,27	51 946	19 883	27 657
Гроші та їх еквіваленти	28	1 163 038	1 091 012	1 637 364
Інші оборотні активи	30	137 550	120 450	466 070
Всього оборотні активи		15 008 092	14 811 169	14 004 306
Всього активи		38 660 465	30 220 459	28 694 511

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про фінансовий стан (продовження)
Станом на 31 грудня 2021

	Примітки	31 грудня 2021 тис.грн.	31 грудня 2020 тис.грн.	31 грудня 2019 тис.грн.
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
Власний капітал				
Статутний капітал	31	13 047 703	13 047 703	12 846 065
Нерозподілений прибуток/(непокритий збиток)		(16 042 417)	(14 196 238)	(11 041 157)
Всього власний капітал		(2 994 714)	(1 148 535)	1 804 908
Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Банківські кредити	32	1 464 696	2 752 810	739 204
Непоточні зобов'язання з оренди	33	9 583 891	6 101 569	4 862 567
Інші непоточні фінансові зобов'язання	34	2 498 761	3 397 890	3 496 041
Інші непоточні зобов'язання	39	64 562	33 407	33 092
Всього непоточні зобов'язання		13 611 910	12 285 676	9 130 904
Поточні зобов'язання і забезпечення				
Банківські кредити	32	2 373 923	774 588	1 662 671
Поточні зобов'язання з оренди	33	1 604 645	1 438 015	1 115 986
Інші поточні фінансові зобов'язання	34	522 902	294 163	54 652
Торгова та інша поточна кредиторська заборгованість	35	22 511 700	15 513 661	14 195 207
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом -	36	259 916	189 213	73 308
Зобов'язання за одержаними авансами	37	264 605	558 718	410 510
Поточні забезпечення	38	409 449	304 681	238 717
Інші поточні зобов'язання	39	96 129	10 279	7 648
Всього поточні зобов'язання		28 043 269	19 083 318	17 758 699
Всього зобов'язання		41 655 179	31 368 994	26 889 603
Всього власний капітал та зобов'язання		38 660 465	30 220 459	28 694 511

Ця фінансова звітність була затверджена до випуску 18 серпня 2022 від імені керівництва:

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про рух грошових коштів
за рік, що закінчився 31 грудня 2021

	2021 тис.грн.	2020 тис.грн.
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності		
Надходження від:		
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	87 898 262	77 698 233
Повернення податків і зборів	5 901	5 658
Цільового фінансування	113 460	84 203
Відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	15 435	25 345
Боржників неустойки (штрафів, пені)	38 159	27 695
Операційної оренди	322 160	252 615
Отримання роялті, авторських винагород	2 134	273
Інші надходження	11 407	64 518
Витрачання на оплату:		
Товарів (робіт, послуг)	(67 091 924)	(62 507 017)
Праці	(6 398 262)	(5 078 552)
Відрахувань на соціальні заходи	(1 717 940)	(1 369 747)
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	(3 924 556)	(2 533 249)
Інші витрачання	(1 338 544)	(1 395 314)
Чисті грошові кошти, отримані від операційної діяльності	7 935 692	5 274 661
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності		
Надходження від реалізації:		
фінансових інвестицій	348 550	385 054
необоротних активів	467 131	31 090
Надходження від отриманих дивідендів	1 292	-
Надходження від погашення позик	206 231	262 036
Інші надходження	109 302	-
Витрачання на придбання:		
фінансових інвестицій	(854 465)	(667 104)
необоротних активів	(4 317 767)	(2 593 688)
Витрачання на надання позик	(87 186)	(377 010)
Інші платежі	-	(295)
Чисті грошові кошти, отримані від інвестиційної діяльності	(4 126 912)	(2 959 917)
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності		
Надходження від:		
Внесків до власного капіталу	201 638	-
Отримання позик	2 930 339	2 435 440
Інші надходження	367 342	-
Витрачання на:		
Погашення позик	(2 267 273)	(1 657 289)
Сплату відсотків	(2 150 876)	(2 289 787)
Сплату заборгованості з оренди	(1 873 630)	(1 241 225)
Інші платежі	(965 784)	(34 839)
Чисті грошові кошти, отримані від фінансової діяльності	(3 758 244)	(2 787 700)

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про рух грошових коштів (продовження)
за рік, що закінчився 31 грудня 2021

	2021 тис.грн.	2020 тис.грн.
Чистий рух грошових коштів за звітний рік	50 536	(472 956)
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок року	1 091 012	1 551 899
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	(470)	12 069
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець року	1 141 078	1 091 012



Таблиця А.3 – Фінансова звітність ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2022 рік

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»			
Окремий звіт про сукупний дохід за рік, що закінчився 31 грудня 2022			
	Примітки	2022 тис.грн.	2021 тис.грн.
Дохід від реалізації	5	69 990 601	72 784 231
Собівартість реалізації	6	(50 815 360)	(52 182 935)
Валовий прибуток		19 175 241	20 601 296
Інші операційні доходи	7	725 090	412 331
Витрати на збут	8	(17 517 114)	(18 533 954)
Адміністративні витрати	9	(3 379 927)	(2 775 764)
Інші операційні витрати	10	(160 302)	(121 299)
Збиток від операційної діяльності		(1 157 012)	(417 390)
Інші доходи	11	514 944	563 547
Інші витрати	12	(3 980 812)	(16 678)
Фінансові доходи	13	58 748	314 875
Фінансові витрати	14	(2 503 139)	(2 358 809)
Дохід/(втрати) від участі в капіталі	15	(4 859)	(2 814)
Прибуток/(збиток) від переоцінки фінансових інвестицій, які оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток	16	-	(8 879)
Дохід/(втрати) від інвестицій в асоційовані компанії	17	(363 909)	-
Збиток до оподаткування		(7 436 039)	(1 926 148)
Дохід/(витрати) з податку на прибуток	18	(196 279)	79 969
Збиток за рік		(7 632 318)	(1 846 179)
Інший сукупний дохід, за вирахуванням податку			
Статті, які згодом не будуть перекласифіковані до прибутку або збитку:			
Прибуток від переоцінки основних засобів		586	-
Загальний сукупний збиток за рік		(7 631 732)	(1 846 179)

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»			
Окремий звіт про фінансовий стан			
Станом на 31 грудня 2022			
	Примітки	31 грудня 2022 тис.грн.	31 грудня 2021 тис.грн.
АКТИВИ			
Необоротні активи			
Основні засоби	19	17 226 900	16 813 770
Нематеріальні активи	21	3 097 800	4 258 050
Інвестиційна нерухомість	20	289 880	-
Інвестиції в дочірні компанії	22	252 234	272 809
Інвестиції в асоційовані компанії	23	1 036 487	-
Фінансові інвестиції	24	-	1 400 396
Відстрочені податкові активи	18	-	196 279
Передплати за основні засоби	25	310 626	711 069
Дебіторська заборгованість по суборенді	26	828	-
Всього необоротних активів		22 214 755	23 652 373
Оборотні активи			
Зпаси	27	5 973 577	6 461 622
Торгова та інша поточна дебіторська заборгованість	28	2 620 491	5 482 730
Фінансові інвестиції	29	1 546 379	1 711,169
Дебіторська заборгованість за розрахунками бюджетом	30	46 200	51 862
Гроші та їх еквіваленти	31	1 066 300	1 163 038
Інші оборотні активи	33	201 156	137 549
Всього оборотних активів		11 454 103	15 007 970
Всього активів		33 668 858	38 660 343

Продовження таблиці А.3

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про фінансовий стан (продовження)
Станом на 31 грудня 2022

	Примітки	31 грудня 2022 тис.грн.	31 грудня 2021 тис.грн.
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Власний капітал			
Статутний капітал	34	13 047 703	13 047 703
Нерозподілений прибуток/(непокритий збиток)		(23 736 759)	(16 105 027)
Всього власний капітал		(10 689 056)	(3 057 324)
Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Банківські кредити	35	1 397 278	1 464 696
Непоточні зобов'язання з оренди	36	12 088 615	9 583 891
Інші фінансові зобов'язання	37	2 499 178	2 498 761
Інші зобов'язання	42	12 985	64 562
Всього непоточні зобов'язання та забезпечення		15 998 056	13 611 910
Поточні зобов'язання і забезпечення			
Поточні забезпечення	41	1 481 551	409 449
Банківські кредити	35	3 274 126	2 373 923
Поточні зобов'язання з оренди	36	2 017 474	1 604 645
Інші фінансові зобов'язання	37	880 061	522 902
Торгова та інша поточна кредиторська заборгованість	38	19 001 625	22 559 067
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	39	1 114 449	259 915
Зобов'язання за одержаними авансами	40	520 536	279 727
Інші зобов'язання	42	70 036	96 129
Всього поточні зобов'язання та забезпечення		28 359 858	28 105 757
Всього зобов'язань		44 357 914	41 717 667
Всього власного капіталу та зобов'язань		33 668 858	38 660 343

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про рух грошових коштів
за рік, що закінчився 31 грудня 2022

	Примітки	2022 тис.грн.	2021 тис.грн.
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)		77 082 353	87 898 262
Повернення податків і зборів		476	5 901
Цільового фінансування		123 875	113 460
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках		14 098	15 435
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)		22 886	38 159
Надходження від операційної оренди		324 860	322 160
Надходження від отримання роялті, авторських винагород		-	2 134
Інші надходження		506 455	11 407
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)		(61 541 256)	(67 091 924)
Праці		(4 972 516)	(6 398 262)
Відрахувань на соціальні заходи		(1 356 676)	(1 717 940)
Зобов'язань з податків і зборів		(3 203 622)	(3 924 556)
Інші витрачання		(3 078 221)	(1 338 544)
Чистий рух коштів від операційної діяльності		3 922 712	7 935 692
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій		159 143	348 550
необоротних активів		35 077	467 131
Надходження від отриманих дивідендів		4 451	1 292
Надходження від погашення позик		7 883	206 231
Інші надходження		-	109 302
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій		(186 208)	(854 465)
необоротних активів		(1 707 885)	(4 317 767)
Витрачання на надання позик		(14 811)	(87 186)
Інші платежі		-	-
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності		(1 702 350)	(4 126 912)
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу		-	201 638
Отримання позик		1 328 368	2 930 339
Інші надходження		6 577	367 342
Витрачання на:			
Погашення позик		(490 351)	(2 267 273)
Витрачання на сплату відсотків		(2 228 921)	(2 150 876)
Витрачання на сплату заборгованості з оренди		(939 971)	(1 873 630)
Інші платежі		-	(965 784)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності		(2 324 298)	(3 758 244)

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІЛЬПО-ФУД»

Окремий звіт про рух грошових коштів (продовження)
за рік, що закінчився 31 грудня 2022

	Примітки	2022 тис.грн.	2021 тис.грн.
Чистий рух в грошові кошти та їх еквіваленти		(103 936)	50 536
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок року	32	1 141 078	1 091 012
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів		1 151	(470)
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець року	32	1 038 293	1 141 078

