DOI: https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-82
УДК 347.73:336.225.61

А. О. МІКРЮКОВ
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
Україна, м. Харків
e-mail: andrew.mikriukov@gmail.com
ORCID iD: https://orcid.org/0009-0002-4061-0789

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ» ІЗ СУМІЖНИМИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИМИ КАТЕГОРІЯМИ[1]

Проведено співвідношення понять «податкове планування» та «податковий комплаєнс», що набуває особливої актуальності в умовах трансформації податкової системи України та впровадження ризик-орієнтованого підходу до податкового адміністрування. Констатовано, що відсутність у чинному податковому законодавстві України визначення «податкове планування» створює правову невизначеність як для платників податків, так і для контролюючих органів. Наголошено на актуальності розмежування таких суміжних категорій, як «податкове планування», «ухилення від оподаткування», «оптимізація», «податковий комплаєнс» тощо. Проаналізовано законодавчі норми, наукові підходи до дефініцій, практичне значення понять для держави та платника податків. Обґрунтовано, що як податкове планування, так і податковий комплаєнс можуть реалізовуватись як платниками податків (на мікрорівні), так і контролюючими органами (на макрорівні). Обидва явища мають спільну мету – дотримання вимог податкового законодавства, проте відрізняються функціональним змістом, інструментами реалізації, межами та правовою природою.

Ключові слова: податкове законодавство, податкова система, податкове адміністрування, податкова оптимізація, контролюючі органи, платник податків, комплаєнс-ризики, добросовісність, податкове правопорушення, ухилення від оподаткування.

Статтю розміщено на сайті збірника: http://econtlaw.nlu.edu.ua.

Постановка проблеми. В українському законодавстві ще й до тепер не існує визначення поняття «податкове планування». Вочевидь це створює певні ризики для неоднозначного його трактування як платниками податків, так і контролюючими органами. Наведений та інші факти породжують правову невизначеність у податкових відносинах, де відсутність чіткого розмежування між податковим плануванням і порушенням податкового законодавства може мати негативні наслідки, зокрема залучення до фінансової, адміністративної і кримінальної відповідальності, донарахування податкових зобов»язань платниками податків, нарахування пені і штрафів та в підсумку – судові спори. Тож у сучасному податково-правовому дискурсі особливої значущості набуває чітке теоретичне і практичне розмежування тих понять, що використовуються в податкових правовідносинах, зокрема «податкове планування», «ухилення від оподаткування», «агресивне податкове планування», «оптимізація податкових зобов»язань», а також «податковий комплаєнс». Остання категорія, зміст якої визначає рівень дотримання платником вимог податкового законодавства, цілком об»єктивно вважається одним з основних критеріїв при оцінці податкових ризиків. Саме податковий комплаєнс сьогодні виступає показником прозорості та добросовісності поведінки платників податків, а отже, і мірилом для відмежування допустимого податкового планування від агресивного. Проведення такого співвідношення є не лише науково обґрунтованим завданням, а й має важливе значення для формування прозорої, справедливої та ефективної податкової системи та системи податкового адміністрування нашої держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. До визначення проблем податкового планування і податкового комплаєнсу та шляхів їх вирішення вдавалося багато науковців і практиків. Наприклад, М. О. Бондаренко (M. O. Bondarenko) визначає податкове планування як діяльність платника податків, що полягає в реалізації його інтересу, шляхом розроблення стратегії оподаткування й подальшого її дотримання, для досягнення своєї ділової мети за допомогою дозволених законом методів, без порушення вимог українського й міжнародного податкового законодавства [1]. В. Я. Оліховський (V. Ya. Olikhovskyi) визначає податкове планування як невід'ємну складову системи податкового менеджменту, яке дає змогу вирішити питання щодо розроблення та реалізації управлінських рішень щодо формування, розподілу і використання фінансових ресурсів підприємства, організації обігу грошових коштів зокрема, і тих, що пов'язані зі сплатою податкових платежів до державного та місцевих бюджетів, завдань загальної політики управління прибутком, яка полягає у виборі найефективнішого варіанта сплати податків. Поряд із цим науковець метою податкового планування визначає збільшення доходів і прибутків підприємства за рахунок оптимізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження. Окремо В. Я. Оліховський наголошує на тому, що 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 межах закону [2].

О. О. Осадча (O. O. Osadcha) пише: «Податкове планування є елементом системи фінансового планування підприємства, його систематичною діяльністю, спрямованою на вивчення і використання податкових методів, передбачених податковим законодавством, із метою оптимізації оподаткування та покращення фінансово-господарського стану загалом» [3]. Науковиця, розділяючи податкове планування на державному рівні та податкове планування на рівні окремої господарської одиниці, визначає останнє як: «процес системного використання оптимальних законних податкових способів, методів та інструментів з метою досягнення бажаного фінансового стану» [3].

Л. М. Васільєва (L. M. Vasilieva), так само як і О. О. Осадча, розділяє податкове планування на державне податкове планування та планування, здійснюване платниками податків (суб'єктами господарювання). До того ж Л. М. Васільєва вказаний поділ називає так на макро- та на мікрорівні [4]. Таким чином, науковиця на макрорівні визначає податкове планування як «систематизовану діяльність податкових органів, спрямовану на визначення потенційних розмірів податкових надходжень до бюджету за конкретний період часу, що враховує фактори соціально-економічного й політичного розвитку країни, які впливають на надходження податків і зборів у рамках єдиного бюджетно-податкового процесу» [4]. Своєю чергою на мікрорівні дослідниця окреслила два підходи розуміння податкового планування, а саме: податкове планування розглядається як мінімізація податкових зобов'язань, тобто максимальне зниження всіх податків; податкове планування засновано на оптимізації як досягненні певних пропорцій у діяльності суб'єкта господарювання, яка в деяких випадках визначається як «податковий менеджмент» [4].

А. М. Лисенко (A. M. Lysenko) пропонує визначення категорії «податкове планування» як системи заходів, сформованої в рамках чинного податкового законодавства і спрямованої на рівні суб'єктів господарювання на оптимізацію податкового навантаження та зниження податкових ризиків, а на рівні держави й окремих територій – на визначення оптимальних податкових параметрів і раціональних рішень відповідних державних і територіальних органів управління, спрямованих на забезпечення обґрунтованого (у межах податкового потенціалу) обсягу податкових надходжень до бюджетів різних рівнів [5].

Я. В. Самусевич (Ya. V. Samusevych) та А. В. Височина (A. V. Vysochyna) стверджують, що податкове планування – «…це елемент податкового менеджменту, що формує підґрунтя для ухвалення оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування». До сказаного автори, (Л. М. Васільєва, О. О. Осадча та А. М. Лисенко) поряд із податковим плануванням, здійснюваним платниками податків, виділяють державне податкове планування, розуміючи його як сукупність форм і методів визначення економічно обґрунтованих (оптимальних) податкових параметрів і рішень відповідних державних органів управління, спрямованих на реалізацію функцій податків та забезпечення максимально можливого обсягу податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів у межах заданих параметрів податкового потенціалу [6].

Що стосується дефініції поняття «податковий комплаєнс / комплаєнс», то, наприклад, О. В. Мащенко (O. V. Mashchenko) та А. А. Вагилевич (A. A. Vahylevych) визначають поняття «податковий комплаєнс» через посилання на офіційний вебсайт Державної податкової служби України (далі – ДПС України) та окреслюють його як комплекс мотивів і стимулів платників податків, які спонукають їх дотримуватись вимог податкового законодавства, законодавства зі сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та сплачувати податки, збори, платежі [7].

О. О. Осаволюк (O. O. Osavoliuk) наголошує, що податковий комплаєнс більше зосереджений на технічних аспектах виконання податкових обов’язків, включаючи збір і звітність [8]. Також науковець визначає, що податковий комплаєнс є важливим інструментом для забезпечення ефективного функціонування податкової системи України. О. О. Осаволюк стверджує, що останній сприяє підвищенню податкової дисципліни, зниженню податкових ризиків, забезпеченню прозорості та підзвітності, зміцненню довіри між державою та платниками податків, а також сприяє економічному розвитку країни [9].

Т. Швидка (T. Shvydka) та К. Халецька (K. Khaletska) надають таке визначення податкового комплаєнсу: «Податковий комплаєнс – система заходів, метою яких є дотримання господарським товариством як платником податків вимог законодавства зі сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, податкового законодавства, а також належна та своєчасна сплата податків, зборів та інших платежів» [10].

П. В. Коломієць (P. V. Kolomiiets) так окреслює досліджуване поняття: «Податковий комплаєнс – комплекс мотивів і стимулів платників, які спонукають їх знати, розуміти та дотримуватися вимог податкового законодавства, законодавства зі сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та сплачувати податки, збори, платежі» [11; 12].

Формулювання цілей. Метою статті є проведення співвідношення поняття «податкове планування» з суміжними категоріями на прикладі окреслення схожості та відмінності з поняттям «податковий комплаєнс». Поставлена мета передбачає виконання таких завдань: дослідження податкового законодавства на предмет нормативно-правового визначення понять «податкове планування» та «податковий комплаєнс»; окреслення думок науковців стосовно визначення понять «податкове планування» та «податковий комплаєнс»; визначення взаємного зв'язку між названими поняттями.

Для досягнення поставленої вище мети та окреслених завдань використано такі методи наукового пізнання, як методи описання та порівняння; методи структурного та функціонального аналізу; формально-юридичний та логіко-юридичний методи. Перш за все метод описання застосовано для того, щоб здійснити аналіз змісту норм податкового законодавства та наукових доробків на предмет визначення понять «податкове планування» та «податковий комплаєнс», їхніх ознак. Метод порівняння спрямовано на здійснення зіставлення нормативних і наукових визначень розглядуваних понять з метою виявити ознаки, які б указували на їх схожість та/або відмінність. Застосування ж методів структурного та функціонального аналізу дозволяє дослідити категорії «податкове планування» та «податковий комплаєнс» у контексті визначення їх місця як структурних часток певної системи та відповідно співвідношення цих категорій одна з одною. Оскільки одним із предметів дослідження в цій роботі є податково-правові норми, зокрема ті, що надають легальні визначення окреслених вище понять або ж визначають їхні ознаки та властивості, то доцільним є використання формально-юридичного та логіко-юридичного методів як спеціалізованих методів наукового пізнання.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні визначення поняття податкового планування в податковому законодавстві відсутнє. Щодо іншої спорідненої категорії, обраної нами для аналізу, ситуація зовсім інша. Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» № 3813-IX від 18 червня 2024 р. [13] було внесено зміни до Податкового кодексу України (далі – ПК України), зокрема в контексті запровадження системи управління комплаєнс-ризиками (дотримання вимог податкового законодавства). Запровадження системи управління комплаєнс-ризиками (дотримання вимог податкового законодавства) є одним із зобов'язань / заходів підвищення ефективності, справедливості та простоти податкової системи нашої держави, взятих Україною в межах укладеного Меморандуму про економічну та фінансову політику від 1 грудня 2023 р. з Міжнародним валютним фондом [14].

Зокрема, у п. 26 вказаного меморандуму засвідчено, що в найближчий час заплановано реформування ДПС України шляхом концентрації на розбудові довіри громадськості до контролюючих органів, а також на розробленні сучасних практик управління комплаєнс-ризиками [14]. Що ж до останнього, то на виконання поставлених завдань реформування постановою Кабінету Міністрів України № 854 від 25 липня 2024 р. затверджений Порядок реалізації експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС України [15].

Позначимо, що ПК України в контексті окреслених напрямів також було доповнено і змінено такими положеннями:

1. Пункт 14.1.221 ст. 14 викладено в такій редакції: «*14.1.221. податковий ризик (комплаєнс-ризик) – ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів податків, подання (своєчасного подання) податкової звітності, декларування (повного декларування), сплати (своєчасної та повної сплати) платником податків податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи*».
2. Статтю 14 доповнено підп. 14.1.221¹ такого змісту: «*14.1.221¹. комплаєнс – система заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами, визначеними підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, з метою підвищення рівня добровільного виконання податкових та інших обов'язків платниками податків відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризику)*» [13].

Наведені нормативні положення засвідчують, що в рамках запровадження системи управління комплаєнс-ризиками (дотримання вимог податкового законодавства) законодавцем внесені до ПК України тільки два визначення таких понять, як «податковий ризик (комплаєнс-ризик)» та «комплаєнс». При цьому, зважаючи на зміст підп. 14.1.221¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України, законодавець закріплює поняття «комплаєнс», а не «податковий комплаєнс». Водночас від такого формулювання зміст розглядуваного явища не змінюється та передбачає собою систему заходів і процедур, що здійснюються контролюючими (податковими) органами з метою підвищення рівня добровільного виконання податкових та інших обов'язків платниками податків відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризику) [16].

Підкреслимо, що зміст наведеного визначення поняття «комплаєнс» дозволяє констатувати направленість діяльності саме на задоволення публічного інтересу, що передбачає наповнення бюджетів грошовими коштами завдяки контролю за дотриманням платниками податків податкового та іншого законодавства. Такий підхід дозволяє констатувати цілком логічну тезу, що за вказаним змістом податковий комплаєнс можна розглядати як податкове планування держави, що реалізується органами ДПС України і є одним з елементів загальної системи податкового планування. Оскільки загальна система податкового планування, за думкою науковців, охоплює за видом інтересу дві складові – публічну та приватну, то і податковий комплаєнс може бути системою заходів, здійснюваних не тільки державою в особі контролюючих органів, а й самими платниками податків.

З огляду на наведені вище підходи науковців до розуміння податкового планування ми можемо стверджувати:

1. Податкове планування за суб'єктами здійснення логічно поділяти на публічне (державне, здійснюване органами влади) та приватне (здійснюване платниками податків).

2. Податкове планування є системним поняттям, адже його розуміють як систематичну діяльність, процес, системний процес, комплексну стратегію, складову частину більшої системи, наприклад системи економіко-правового планування платника податків, системи податкового менеджменту, системи фінансового планування.

3. Податкове планування як діяльність, систематична діяльність, процес, системний процес, комплексна стратегія, складова частина більшої системи полягає в такому: 1) управлінні податками; 2) зменшенні податкового навантаження та збільшенні прибутку; 3) оптимізації оподаткування; 4) аналізі та прогнозуванні наслідків оподаткування; 5) зменшенні ризиків; 6) розробленні оптимальної моделі оподаткування.

4. Для реалізації податкового планування використовують різні методи, які можуть охоплювати: певні економічні та фінансові методи; пільги та преференції; інші податкові способи, методи та інструменти.

5. Податкове планування повинне базуватися та здійснюватися виключно в межах чинного податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на відповідні контролюючі органи. І в цьому контексті

можливим є використання прогалин і колізій у відповідному законодавстві, що своєю чергою не буде вважатися порушенням.

Щодо визначення поняття «податковий комплаєнс / комплаєнс»:

1. Податковий комплаєнс / комплаєнс також може здійснюватися на двох рівнях – самими платниками податків та державою в особі контролюючих органів. При цьому нормами ПК України передбачається комплаєнс тільки як система заходів та процедур, що здійснюються саме контролюючими органами.

2. Податковий комплаєнс / комплаєнс науковці визначають через комплекс мотивів і стимулів; систему заходів; набір заходів, процедур, правил та контрольних механізмів; інструмент для забезпечення ефективного функціонування податкової системи.

3. Податковий комплаєнс / комплаєнс як комплекс мотивів і стимулів; систему заходів; набір заходів, процедур, правил та контрольних механізмів; інструмент для забезпечення ефективного функціонування податкової системи спрямовано на дотримання податкового законодавства, зменшення податкових ризиків, підвищення податкової дисципліни, забезпечення прозорості та підзвітності, зміцнення довіри між державою та платниками податків, економічний розвиток країни.

Таким чином, обґрунтовуючи співвідношення понять «податкове планування» та «податковий комплаєнс / комплаєнс», можна виокремити такі їх спільні ознаки:

– за рівнями здійснення: мають публічну і приватну складову, адже можуть реалізовуватися як державою в особі контролюючих органів, так і платниками податків;

– за метою: загальна мета – дотримання чинного податкового законодавства; спеціальна мета у змісті: публічна складова має спрямування на дотримання платниками податків чинного законодавства та відповідно наповнення бюджетів; приватна складова – зниження податкового навантаження, оптимізація процесу оподаткування, зменшення податкових ризиків, аналіз і прогнозування можливих і вже існуючих наслідків податкових ризиків;

– за межами здійснення: передбачають комплекс заходів виключно в межах чинного податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого здійснюється контролюючими органами.

Щодо відмінності цих понять, то, по-перше, поняття «податкове планування», на відміну від «податкового комплаєнсу / комплаєнсу», не визначене приписами ПК України та відповідно не закріплене як законне право платників податків. При цьому «податковий комплаєнс / комплаєнс» згідно з приписами

ПК України названо однією з функцій контролюючих органів. Водночас законодавцем не встановлені права та / або обов'язки платників податків здійснювати комплаєнс. Однак останнє не виключає того, що платники податків можуть здійснювати та здійснюють відповідну діяльність із метою дотримання податкового законодавства та зменшення податкових ризиків.

По-друге, податкове планування вбачається таким, що має ширший зміст, на відміну від податкового комплаєнсу / комплаєнсу. Це пов'язано з тим, що останній розглядають як такий, що має більш технічне значення стосовно дотримання приписів податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на податкові органи, а також із тим, що податковий комплаєнс як систему дій і процедур спрямовано на забезпечення повного і своєчасного виконання платником податків усіх вимог податкового законодавства.

По-третє, існує різниця в застосовуваних інструментах: для податкового планування це стратегії, договори, структурування операцій, тоді як для податкового комплаєнсу – регламентовані внутрішні процедури, звітність, своєчасна сплата податків.

Висновки. В умовах воєнного стану та обмежених фінансових ресурсів (як платників податків, так і держави) забезпечення надходжень до публічних коштів і акумуляція приватних ресурсів через добросовісну податкову поведінку як владних, так і зобов'язаних суб'єктів податкових відносин є критично важливим. Очевидно, що податковий комплаєнс і податкове планування в цьому контексті можуть спільно створювати сприятливе середовище для прогнозованої, стабільної, своєчасної сплати податків. Ці два поняття є взаємопов'язаними: ефективне та прозоре податкове планування можливе лише за умови належного дотримання вимог податкового законодавства, тобто високого рівня комплаєнсу**.**

Проведене дослідження дозволяє констатувати, що встановлення співвідношення між податковим плануванням і податковим комплаєнсом дає змогу платникам законно знижувати податкове навантаження без ризику порушень, дозволяє ДПС акцентувати увагу саме на ризикових суб'єктах, стимулює формування довіри та добровільного виконання податкових обов'язків.

Поняття «податкове планування» та «податковий комплаєнс / комплаєнс» збігаються за рівнями здійснення (суб'єктами), за метою та межами. Їхній взаємозв'язок проявляється: у спільній загальній меті – дотримання закону, адже податкове планування в межах правового поля сприяє високому рівню комплаєнсу, а комплаєнс своєю чергою створює передумови для того, щоб податкове планування не переходило межу ухилення; застосуванні ризик-орієнтованого підходу: платники податків, які дотримуються високих стандартів податкового комплаєнсу, мають менше можливостей потрапити до підвищеного податкового ризику, оскільки наразі законодавством запроваджена система комплаєнс-ризиків, що дозволяє фокусувати контроль саме на порушниках, тоді як добросовісні платники отримують більше довіри від контролюючих органів; підсиленні саме добросовісності платників податків: чим вище рівень податкового комплаєнсу, тим менше податкових перевірок і як наслідок збільшення податкового навантаження, що стимулює платників податків вибудовувати стратегії податкового планування виключно в межах законодавства, уникати агресивних схем.

Податкове планування і податковий комплаєнс – це не тотожні поняття, альтернативи, хоча й взаємодоповнювані, що при належному застосуванні забезпечують баланс між публічними інтересами держави та приватними інтересами платника податків стосовно оптимізації своїх витрат як власника коштів. Нові законодавчі ініціативи закріплюють цю синергію на інституційному рівні, роблячи акцент на прозорості, довірі та ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків : Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, 2019. 201 с.
2. Оліховський В. Я. Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства : дис. … канд. екон. наук. Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2018. 270 с.
3. Осадча О. О. Податкове планування та податкова оптимізація в системі управління підприємством. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2019. № 14 (42). С. 125–130. DOI: https://doi.org/10.25264/2311-5149-2019-14(42)-125-130.
4. Васільєва Л. М. Теоретичні аспекти податкового прогнозування та планування як невід'ємних механізмів державної податкової політики. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2019. № 1 (20). С. 31–36. DOI: https://doi.org/10.32836/2310-9653-2019-1-31-36.
5. Лисенко А. М. Сутність податкового планування та фактори, що здійснюють вплив на якість податкових планів. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. № 9 (42). С. 204–212. DOI: https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).204-212.
6. Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації : навч. посіб. Суми : Сум. держ. ун-т, 2021. 344 с.
7. Мащенко О. В., Вагилевич А. А. Податковий комплаєнс в системі управління податковими ризиками. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.* 2024. № 3 (133). DOI: https://doi.org/10.32782/1814-1161/2024-3-6.

8. Осаволюк О. О. Податковий комплаєнс: теоретичні аспекти та законодавче закріплення. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 3. С. 58–62. DOI: https://doi.org/10.32782/chern.v3.2023.13.
9. Осаволюк О. Податковий контроль як засіб досягнення податкового комплаєнсу. *Юридичний вісник*. 2024. № 3. С. 205–211. DOI: https://doi.org/10.32782/yuv.v3.2024.24.
10. Швидка Т., Халецька К. Комплаєнс-контроль у системі корпоративного управління господарськими товариствами. *Підприємництво, господарство і право.* 2020. № 12. С. 85–90. DOI: https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.12.14.
11. Коломієць П. В. Погляди науковців стосовно комплаєнсу як елементу податкової безпеки України. *Право і суспільство.* 2020. № 2, ч. 2. С. 258–263. DOI: https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.39.
12. Коломієць П. В. Система комплаєнс як елемент податкової безпеки України. *Modern researches: progress of the legislation of Ukraine and experience of the European Union* : Collective monograph. Riga : Izdevniecība "Baltija Publishing", 2020. С. 735–750. DOI: https://doi.org/10.30525/978-9934-588-43-3/2.9.
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства : Закон України від 18.06.2024 № 3813-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20 (дата звернення: 01.02.2025).
14. Міністерство фінансів України. Меморандум про економічну та фінансову політику. URL: https://mof.gov.ua/uk/memorandum_of_economic__financial_policies-677 (дата звернення: 01.02.2025).
15. Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : постанова Каб. Міністрів України від 25.07.2024. № 854. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-п (дата звернення: 01.02.2025).
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 01.02.2025).

REFERENCES

1. Bondarenko, M. O. (2019). *Pravove rehuliuvannia podatkovoho planuvannia v Ukraini* [Legal regulation of tax planning in Ukraine]. (PhD thesis). Natsionalnyi yurydychnyi universytet imeni Yaroslava Mudroho [in Ukrainian].
2. Olikhovskyi, V. Ya. (2018). *Metody ta instrumenty podatkovoho planuvannia v systemi menedzhmentu pidpryiemstva* [Methods and tools of tax planning in the enterprise management system]. (PhD thesis). Natsionalnyi universytet «Lvivska politekhnika» [in Ukrainian].
3. Osadcha, O. O. (2019). Podatkove planuvannia ta podatkova optymizatsiia v systemi upravlinnia pidpryiemstvom [Tax planning and tax optimization in the enterprise management system]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia». Seriia «Ekonomika» – Scientific Notes of Ostroh Academy National University, «Economics» Series, 14*(42), 125–130. https://doi.org/10.25264/2311-5149-2019-14(42)-125-130 [in Ukrainian].

4. Vasilieva, L. M. (2019). Teoretychni aspekty podatkovoho prohnozuvannia ta planuvannia yak nevidiemnykh mekhanizmiv derzhavnoi podatkovoi polityky [The teoretical aspects of tax forecasting and planning as non-governmental mechanisms of the state tax policy]. *Publichne upravlinnia ta mytne administruvannia – Public administration and customs administration, 1*(20), 31–36. https://doi.org/10.32836/2310-9653-2019-1-31-36 [in Ukrainian].
5. Lysenko, A. M. (2023). Sutnist podatkovoho planuvannia ta faktory, shcho zdiisniuiut vplyv na yakist podatkovykh planiv [The Essence of Tax Planning and Factors Influencing the Quality of Tax Plans]. *Tsentralnoukrainskyi naukovyi visnyk. Ekonomichni nauky – Central Ukrainian Scientific Bulletin. Economic Sciences, 9*(42), 204–212. https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).204-212 [in Ukrainian].
6. Samusevych, Ya. V., & Vysochyna, A. V. (2021). *Podatkove planuvannia ta osnovy podatkovoi optymizatsii* [Tax planning and basics of tax optimization]. Sumskyi derzhavnyi universytet [in Ukrainian].
7. Mashchenko, O. V., & Vahylevych, A. A. (2024). Podatkovyi komplaiens v systemi upravlinnia podatkovymy ryzykamy [Compliance in compliance risk management systems]. *Derzhava ta rehiony. Seriia: Ekonomika ta pidpryiemnytstvo – State and Regions. Series: Economics and Business, 3*(133). https://doi.org/10.32782/1814-1161/2024-3-6 [in Ukrainian].
8. Osavoliuk, O. O. (2023). Podatkovyi komplaiens: teoretychni aspekty ta zakonodavche zakriplennia [Tax compliance: theoretical aspects and legislative consolidation]. *Juris Europensis Scientia, 3,* 58–62. https://doi.org/10.32782/chern.v3.2023.13 [in Ukrainian].
9. Osavoliuk, O. (2024). Podatkovyi kontrol yak zasib dosiahnennia podatkovoho komplaiensu [Tax control as a means of achieving tax compliance]. *Yurydychnyi visnyk – Legal Bulletin*, *3,* 205–211. https://doi.org/10.32782/yuv.v3.2024.24 [in Ukrainian].
10. Shvydka, T., & Khaletska, K. (2020). Komplaiens-kontrol u systemi korporatyvnoho upravlinnia hospodarskymy tovarystvamy [Compliance control in the system of corporate governance of business associations]. *Pidpryiemnytstvo, hospodarstvo i pravo – Entrepreneurship, Economy and Law*, *12,* 85–90. https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.12.14 [in Ukrainian].
11. Kolomiiets, P. V. (2020). Pohliady naukovtsiv stosovno komplaiensu yak elementu podatkovoi bezpeky Ukrainy [Scientists' views on compliance as an element of tax security in Ukraine]. *Pravo i suspilstvo – Law and Society, 2*, part 2, 258–263. https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.39 [in Ukrainian].
12. Kolomiiets, P. V. (2020). Systema komplaiens yak element podatkovoi bezpeky Ukrainy [Compliance system as an element of tax security of Ukraine]. In *Modern researches: progress of the legislation of Ukraine and experience of the European Union*. Izdevniecība "Baltija Publishing", 735–750. https://doi.org/10.30525/978-9934-588-43-3/2.9 [in Ukrainian].
13. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannia pid chas voiennoho stanu dlia platnykiv podatkiv z vysokym rivnem dobrovilnoho dotrymannia podatkovoho zakonodavstva: Zakon Ukrainy vid 18.06.2024 № 3813-IX. (2024). [On Amendments to the Tax Code of

Ukraine Regarding the Peculiarities of Tax Administration During Martial Law for Taxpayers with a High Level of Voluntary Compliance with Tax Legislation. Law of Ukraine dated June 18, 2024]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20 [in Ukrainian].
14. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (n.d.). Memorandum pro ekonomichnu ta finansovu polityku [Memorandum on Economic and Financial Policy]. https://mof.gov.ua/uk/memorandum_of_economic__financial_policies-677 [in Ukrainian].
15. Pro realizatsiiu eksperymentalnoho proektu shchodo funktsionuvannia systemy upravlinnia podatkovymy ryzykamy (komplaiens-ryzykamy) v Derzhavnii podatkovii sluzhbi: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 25.07.2024 № 854. (2024). [On the Implementation of a Pilot Project on the Functioning of the Tax Risk Management System (Compliance Risks) in the State Tax Service. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated July 25, 2024]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-п [in Ukrainian].
16. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. (2010). [Tax Code of Ukraine dated December 02, 2010]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 05.02.2025
Стаття пройшла рецензування: 10.03.2025
Стаття рекомендована до опублікування: 25.03.2025

A. O. MIKRIUKOV
Postgraduate student of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

CORRELATION OF THE CONCEPT OF “TAX PLANNING” WITH RELATED TAX AND LEGAL CATEGORIES

Problem setting. In the modern tax-legal discourse, a clear theoretical and practical distinction between the concepts used in tax legal relations, in particular “tax planning”, “tax evasion”, “aggressive tax planning”, “tax liability optimization”, “tax compliance”, is taken on particular importance. Disclosing the correlation between the concepts of “tax planning” and “tax compliance” is not only a scientifically sound task, but also has important implications for the formation of a transparent, fair, and effective tax system and tax administration system in our state.

Recent research and publication analysis. Many scientists and practitioners have managed to identify the problems of tax planning and tax compliance and ways to solve them. Modern scientific and applied sources reveal the content of tax planning, its levels, characterize tax compliance and its role in ensuring the effective functioning of the tax system of Ukraine.

Paper objective. The purpose of the article is to correlate the concept of "tax planning" with related categories using the example of outlining similarities and differences with the concept of "tax compliance". This goal involves completing the following tasks: researching tax legislation for the purpose of the regulatory definition of the concepts of "tax planning" and "tax compliance"; outlining the opinions of scientists regarding the definition of the concepts of "tax planning" and "tax compliance"; determining the connection between them.

Paper main body. By comparing the concepts of "tax planning" and "tax compliance / compliance", the following common features can be distinguished:

– by level of implementation: they have a public and private component, as they can be implemented both by the state regulatory authorities and taxpayers;

– by purpose: the general goal is compliance with current tax legislation; a special goal in content: the public component is aimed at taxpayers' compliance with current legislation and, accordingly, filling budgets; the private component is reducing the tax burden, optimizing the taxation process, reducing tax risks, analyzing and predicting possible and existing consequences of tax risks;

– by the scope of implementation: they provide for a set of measures exclusively within the framework of current tax and other legislation, the control over compliance with which is carried out by regulatory authorities.

Regarding the difference between these concepts, firstly, the concept of "tax planning", unlike "tax compliance / compliance", is not defined by the Tax Code of Ukraine and, accordingly, is not enshrined as a legal right of taxpayers. At the same time, "tax compliance / compliance" according to the Tax Code of Ukraine is named one of the functions of regulatory authorities. At the same time, the legislator has not established the right and / or obligation of taxpayers to implement compliance.

Secondly, tax planning is seen as having a broader meaning as opposed to tax compliance/compliance.

Thirdly, there is a difference in tools: for tax planning these are strategies, contracts, and structuring of transactions, while for tax compliance these are regulated internal procedures, reporting, and timely payment of taxes.

Conclusion of the research. In conditions of martial law and limited financial resources (for both of taxpayers and the state), ensuring revenues to public funds and accumulating private resources through conscientious tax behavior of authorities and obligated subjects of tax relations is critically important. It is obvious that tax compliance and tax planning in this context can jointly create a favorable environment for predictable, stable, timely tax payment. These two concepts are interrelated: effective and transparent tax planning is possible only if the requirements of tax legislation are properly observed, that is, a high level of compliance.

The concepts of "tax planning" and "tax compliance" coincide in terms of implementation levels (subjects), purpose and boundaries. Their interconnection appeares in a common general goal, the application of a risk-oriented approach, and strengthening the taxpayers' good faith. But these are not identical concepts, although complementary, which, when properly applied, ensure a balance between the public interests of the state and the private interests of the taxpayer in terms of optimizing their expenses as the owner of funds.

Short abstract for an article

Abstract. The correlation of the concepts of "tax planning" and "tax compliance", which is becoming especially relevant in the context of the transformation of the tax system of Ukraine and the introduction of a risk-based approach to tax administration is carried out. It is stated that the absence of the definition of "tax planning" in the current tax legislation of Ukraine creates legal uncertainty for both taxpayers and regulatory authorities. The relevance of distinguishing such related categories as "tax planning", "tax evasion", "optimization", "tax compliance", etc. is emphasized. Legislative norms, scientific approaches to definitions, and the practical significance of concepts for the state and the taxpayer are analyzed. It is substantiated that both tax planning and tax compliance can be implemented by both taxpayers (at the micro level) and regulatory authorities (at the macro level). Both phenomena have a common goal – compliance with tax legislation, but differ in functional content, implementation tools, boundaries, and legal nature.

Key words: tax legislation, tax system, tax administration, tax optimization, regulatory authorities, taxpayer, compliance risks, good faith, tax offense, tax evasion.

Article details:
Received: 05 February 2025
Revised: 10 March 2025
Accepted: 25 March 2025

Рекомендоване цитування: Мікрюков А. О. Співвідношення поняття «податкове планування» із суміжними податково-правовими категоріями. *Економічна теорія та право.* 2025. № 1 (60). С. 82–96. DOI: https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-82.

Suggested citation: Mikriukov, A. O. (2025). Spivvidnoshennia poniattia «podatkove planuvannia» iz sumizhnymy podatkovo-pravovymy katehoriiamy [Correlation of the concept of "tax planning" with related tax and legal categories]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law, 1*(60), 82–96. https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-82 [in Ukrainian]