

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
УДК 342.743

Шульга Тетяна Михайлівна

*кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права*

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Шульга Татьяна Михайловна

*кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры финансового права*

Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого

Shulha Tetiana

PhD in Law, Associate Professor,

Associate Professor at the department of Financial Law

Yaroslav Mudryi National Law University

Халецька Катерина Костянтинівна

студентка магістратури господарсько-правового факультету

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Халецкая Екатерина Константиновна

студентка магистратуры хозяйственно-правового факультета

Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

Khaletska Kateryna

Master's degree Student of the Economic Law Faculty of the

Yaroslav Mudryi National Law University

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ: ПРАКТИЧНІ ПРОБЛЕМИ
РЕАЛІЗАЦІЇ
НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ: ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ
РЕАЛИЗАЦИИ**

TAX PLANNING: PRACTICAL PROBLEMS OF IMPLEMENTATION

Анотація. У статті досліджено наукові напрацювання вчених, що займалися вивченням питання «податкового планування» в системі управління податками на підприємстві. Встановлено основні підходи до визначення сутності податкового планування в системі корпоративного управління підприємством. У статті наводиться власне визначення «податкового планування». Встановлено, що одним з важливих елементів податкового комплаєнсу на підприємстві є податкове планування, чим і обґрунтовується необхідність запровадження останнього. Також в статті визначаються основні завдання податкового планування. Необхідність запровадження планування пов'язано з його можливістю запобігати правопорушенню у сфері оподаткування, визначати втрати, які може понести підприємство у сфері сплати податків, визначати оптимальні шляхи діяльності підприємства, тощо. В статті описуються основні рівні планування – стратегічне, поточне, оперативне, а також визначаються завдання на кожному із них. Встановлено і досліджено види податкового планування та їх особливості. Зроблено висновок про актуальність і необхідність використання системи податкового планування суб'єктом господарювання для його успішного функціонування. Підтверджено доцільність створення спеціальних структурних підрозділів та залучення окремих фахівців для здійснення функцій податкового планування на підприємствах. В статті визначаються практичні проблеми реалізації податкового планування на підприємстві, до яких можна віднести: відсутність законодавчого врегулювання, змішування понять «податкового планування» з поняттями «ухилення від сплати податків», «обхід податків», запровадження на підприємстві агресивного податкового планування, недосвідченість керівних органів суб'єктів господарювання та/або їх нехтування податковим плануванням.

Шляхами розв'язання даних проблем, що склалися на практиці, є визначення податкового планування, його системи, принципів, методів та прийомів на рівні закону, вдосконалення його організаційного, інформаційного та методичного забезпечення на підприємстві, тощо.

Ключові слова: *податкове планування, система управління податками, корпоративне управління, ухилення від сплати податків, агресивне податкове планування.*

Анотація. *В статье исследованы научные наработки ученых, занимавшихся изучением вопроса «налогового планирования» в системе управления налогами на предприятии. Установлены основные подходы к определению сущности налогового планирования в системе корпоративного управления предприятием. В статье приводится собственное определение «налогового планирования». Установлено, что одним из важных элементов налогового комплаенса на предприятии является налоговое планирование, чем и обосновывается необходимость введения последнего. Также в статье определяются основные задачи налогового планирования. Необходимость введения планирования связано с его возможностью предотвращать правонарушения в сфере налогообложения, определять потери, которые может понести предприятие в сфере уплаты налогов, определять оптимальные пути деятельности предприятия и тому подобное. В статье описываются основные уровни планирования - стратегическое, текущее, оперативное, а также определяются задачи на каждом из них. Установлено и исследованы виды налогового планирования и их особенности. Сделан вывод об актуальности и необходимости использования системы налогового планирования предприятием для его успешного функционирования. Подтверждена целесообразность создания специальных структурных подразделений и привлечения отдельных*

специалистов для осуществления функций налогового планирования на предприятиях. В статье определяются практические проблемы реализации налогового планирования на предприятии, к которым можно отнести: отсутствие законодательного урегулирования, смешивание понятий «налогового планирования» с понятиями «уклонение от уплаты налогов», «обход налогов», внедрение на предприятии агрессивного налогового планирования, неопытность руководящих органов субъектов хозяйствования и/или их пренебрежение налоговым планированием. Пути решения данных проблем, сложившихся на практике, является определение налогового планирования, его системы, принципов, методов и приемов на уровне закона, совершенствования его организационного, информационного и методического обеспечения на предприятии.

Ключевые слова: налоговое планирование, система управления налогами, корпоративное управление, уклонение от уплаты налогов, агрессивное налоговое планирование.

Summary. The article has investigated scientific achievements of scientists, who studied the issue of "tax planning" in the system of tax management at an enterprise. The basic approaches to definition of essence of tax planning in the system of corporate management of an enterprise are established. The article has given its own definition of "tax planning". It has ascertained that one of the important elements of tax compliance at the enterprise is tax planning and has substantiated the necessity of its introduction. The article also has defined the main objectives of tax planning. The necessity of introduction of planning is connected to its ability to prevent delinquencies in the sphere of taxation, define losses the enterprise may incur in payment of taxes, determine optimal ways of enterprise activity and etc. The article has described the main levels of planning - strategic, current, operational, and identifies tasks at each of them. Types of tax planning and their peculiarities are

established and investigated. The conclusion about the relevance and necessity of the use of tax planning system by the enterprise for its successful functioning is made. It has proved the expediency of creation of special structural subdivisions and engagement of separate specialists for realization of tax planning functions at the enterprises. The article has defined practical problems of implementation of tax planning in an enterprise to which the one can refer: absence of legislative regulation, confusion of notions of "tax planning" with notions of "tax evasion" and "tax avoidance", implementation of aggressive tax planning in an enterprise, inexperience of governing bodies of economic entities and/or their neglect of tax planning. Ways of solving these problems that have developed in practice include defining tax planning, its system, principles, methods and techniques at the level of law, and improving its organizational, informational and methodological support in the enterprise.

Key words: *tax planning, tax management system, corporate governance, tax evasion, aggressive tax planning.*

Постановка проблеми. Податкова політика підприємства залежить від ряду факторів, в тому числі від податкової політики держави, яка суттєво впливає на рівень податкового навантаження. Під податковою політикою підприємства розуміють систему заходів, що проводяться підприємством у сфері податкового обліку, нарахування та сплати податкових платежів, податкового планування. Ефективність сучасного бізнесу визначається не тільки рентабельністю, а й об'ємами витрат на його ведення. Податкове планування дозволяє знизити обсяг витрат на сплату податків на основі оптимізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження на підприємство. Нестабільність та недосконалість податкового законодавства України створює низку проблем та перепон на шляху ведення господарської діяльності. Тому податкове планування є важливою та невід'ємною частиною системи

фінансового управління на підприємстві. Це обумовлено тим, що з оподаткуванням пов'язані всі сфери діяльності підприємства на всіх етапах – з моменту прийняття рішення про його створення, в процесі функціонування і до повної ліквідації. Однак, реалізація та запровадження податкового планування на підприємстві має певні проблеми, пов'язані з наступними факторами, які розглядаються в даній статті.

Аналіз останніх досліджень. Теоретичні та практичні аспекти податкового планування висвітлюються в наукових роботах А.С. Нестеренко [1, с. 156-158], І.Д. Голяш, С.Р. Романів, О.М. Черешнюк [2, с. 309-312], С.А. Супруненко [3, с. 194-200], Н.О. Ковальчук [5, с. 23-27] та інших. Проте, роль податкового потенціалу в системі корпоративного управління залишається недостатньо визначеною.

Мета: визначення сутності та видів податкового планування, визначення його інструментів, а також встановлення основних проблем реалізації податкового планування на практиці.

Зважаючи на поставлену мету, в статті мають бути вирішені наступні **завдання:** розкриття сутності податкового планування, його методів та інструментів; визначення місця податкового планування в системі корпоративного управління; характеристика видів податкового планування; виявлення практичних проблем реалізації податкового планування на підприємстві та шляхів їх розв'язання.

Виклад основного матеріалу. В сьогоденнішніх реаліях неузгодженості податкових норм, наявності колізій та прогалин спеціального законодавства, підвищення податкового тиску тощо, деякі суб'єкти господарювання звертаються до незаконних методів, зокрема, ухилення від сплати податків, яке визнається правопорушенням. Однак, порушення законодавства – це не єдиний вихід із ситуації, яка склалася у податковій сфері нашої держави. Застосування виключно законних засобів, спрямованих на скорочення податкових зобов'язань та зменшення

податкового навантаження, надає змогу підприємствам уникати фінансових труднощів та не вдаватися до радикальних дій, пов'язаних з порушенням податкового законодавства України. Саме податкове планування сприяє пошуку, аналізу та застосуванню законних засобів мінімізації податків.

Потрібно відзначити, що залежно від рівнів, на яких може бути запроваджено податкове планування, в науковій літературі розрізняють:

1. Державне податкове планування (макрорівень), сутність якого полягає у формуванні плану державного бюджету на відповідний рік з використанням інформації, отриманої від проведення аналізу виконання бюджету за минулий рік, розрахунок витрат держави та прогнозування таких витрат за наступний рік, визначення перспектив отримання дохідної частини бюджету, тощо.

2. Податкове планування на підприємстві (мікрорівень), сутність якого розглядається та досліджується в даній статті.

Сутність податкового планування, за науковими напрацюваннями А. С. Нестеренко, полягає в наданні права кожному платнику застосовувати в своїй діяльності передбаченні законом засоби, прийоми і способи для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань [1, с. 156]. І.Д. Голяш визначає податкове планування як проведення активної податкової політики, спрямованої на мінімізацію негативного впливу оподаткування методами, які не суперечать законодавству [2, с. 310]. С.А. Супруненко в своїх роботах встановлює, що під податковим плануванням розуміється сукупність інструментів, методів, прийомів, способів і засобів інформаційно-аналітичного забезпечення, за допомогою яких державні органи та суб'єкти господарювання реалізують на законодавчій основі податковий механізм і узгоджують повноваження і функції в податковій сфері при постійних економіко-політичних змінах [3, с. 195].

Таким чином, узагальнюючи вищевказані визначення, можна стверджувати, що податкове планування являє собою один з основних структурних елементів податкової політики підприємства, що має на меті розробку та подальшу реалізацію заходів, які направлені на акумулювання грошових коштів, що наявні у підприємства після сплати належних податків та зборів. Метою податкового планування є забезпечення зменшення податкового навантаження на підприємства шляхом пошуку законних засобів мінімізації податкових зобов'язань. Тобто метою є не повне ухилення від сплати податків або пошуку обходу такої сплати, а пошук ефективних шляхів ведення діяльності суб'єкта господарювання задля сплати податків в раціональних розмірах.

Податкове планування є важливим для господарської діяльності будь-якого підприємства, так як є одним з елементів фінансового планування, входить до системи податкового комплаєнсу та корпоративного управління суб'єкта господарювання. Важливість податкового планування також пов'язана з тим, що з моменту створення та до моменту ліквідації підприємства, останнє є суб'єктом податкових відносин і тісно пов'язане з веденням податкового обліку, сплатою податків, поданням фінансової звітності. З метою виконання вищеперерахованих податкових обов'язків необхідне функціонування структурного підрозділу на підприємстві, що буде відповідати за податкове планування.

Як вже зазначалося, податкове планування є структурним елементом податкового комплаєнсу, що передбачає систему заходів, метою яких є мінімізація ризиків недотримання платниками податків вимог податкового законодавства, максимальне спрощення подання звітності та сплата податків. При проведенні ефективного податкового комплаєнсу необхідно не лише брати до уваги податкове законодавство, а також проводити аналіз судової практики та практики фіскальних органів з питань оподаткування

із подальшим визначенням позицій останніх, що надасть змогу суб'єктам господарювання діяти в рамках закону в майбутньому [4, с. 87]. Відповідно дані положення застосовуються в податковому плануванні, в результаті чого у підприємства виникає можливість встановлювати відповідність між прогнозованим обсягом податків, які повинно сплатити підприємство, та фактично сплаченим обсягом; з'ясувати причини їх розбіжностей; визначати можливі варіанти діяльності підприємства, тощо.

Виходячи з вище перерахованого, можна вказати, що основним завданням податкового планування є: по-перше, встановлення розміру податку та подальше планування фінансової діяльності; по-друге, проведення аналізу та порівняння прогнозованих та фактичних податкових платежів; по-третє, мінімізація податкового навантаження.

Податкове планування забезпечується на підприємстві шляхом проведення інформаційного, методичного та організаційного забезпечення. Під інформаційним забезпеченням розуміють вміле оперування податковою законодавчою базою, судовою практикою, дослідження можливих змін до податкового законодавства. Методичне забезпечення являє собою узгоджене та послідовне застосування методів податкового планування, що розробляються для кожного податку та збору, які сплачує підприємство, з урахуванням особливостей діяльності цього підприємства. До таких методів податкового планування можна віднести податковий контроль, попередню податкову експертизу, варіаційно-порівняльний аналіз, тощо [5, с. 26]. Організаційне забезпечення – це власне сама реалізація програм з мінімізації податкових зобов'язань підприємства.

Можливими інструментами податкового планування можна визнати застосування податкових пільг (повне або часткове звільнення суб'єкта господарювання від сплати податків через ведення особливої господарської діяльності або виготовлення певної продукції), застосування податкових лазівок (пошук неврегульованих на законодавчому рівні

питань пов'язаних зі сплатою податків, що надалі може трактуватись як повне або часткове звільнення від сплати податку), використання спеціально розроблених схем.

Виходячи з того, що податкове планування тісно пов'язане з фінансовим плануванням на підприємстві, то до першого можна застосувати також відповідний поділ на підсистеми останнього. Зокрема, **стратегічне податкове планування** – складання прогнозів податкових зобов'язань підприємства, а також схем та прийомів реалізації заходів щодо зниження податкового навантаження на підприємство; **поточне податкове планування** – заходи з поточної оптимізації оподаткування, планування податкових платежів, безпосереднє застосування схем з оптимізації податкових платежів; **оперативне податкове планування** – заходи з встановлення розміру податку та проведення аналізу відповідності між прогнозованим обсягом податків, які повинно сплатити підприємство, та фактично сплаченим обсягом [5, с. 25].

Також, аналізуючи поведінку суб'єктів господарювання стосовно законних методів проведення податкового планування, його можна поділити на пасивне та активне. Пасивне, за своєю основною ідеєю, полягає в пошуку альтернативних законних шляхів ведення господарської діяльності підприємства, пов'язаних з оподаткуванням. Це, наприклад, встановлення необхідності переходу суб'єкта господарювання на спрощену систему оподаткування. Тобто пасивне податкове планування полягає в проведенні аналізу законодавства та встановлення альтернативних шляхів мінімізації податкових зобов'язань, запропонованих в Податковому кодексі України. Активне ж, у свою чергу, передбачає створення певних схем зменшення податкового навантаження разом із проведенням аналізу положень податкового законодавства. Для реалізації активного податкового планування необхідно наявність структурного підрозділу планування, що займається плануванням та

прогнозуванням можливих витрат, пов'язаних зі сплатою податків, та розроблення схем, які надалі реалізуються на підприємстві з метою мінімізації податкових зобов'язань.

В розрізі практики, яка склалася на сьогодні, розрізняють: а) мирне та б) агресивне податкове планування. До першого відносяться заходи та прийоми, які направлені на забезпечення зменшення податкового навантаження на підприємства шляхом пошуку законних засобів мінімізації податкових зобов'язань. До другого – заходи та прийоми, що відображають раціональну податкову позицію підприємства, однак є невідповідною меті податкового законодавства з точки зору податкових органів. Розвиток такого виду планування пов'язаний з наявністю в податковому законодавстві прогалин та колізій, якими частіше підприємства користуються в свою користь.

Хоча з теоретичної точки зору, переваги податкового планування на підприємстві є безумовними і необхідність впровадження подібного явища на кожному підприємстві очевидна, проте на практиці виникають певні проблеми з його реалізацією, до яких можна віднести наступні. Перш за все – це законодавча невизначеність податкового планування. На сьогодні в податковому законодавстві відсутнє перш за все визначення «податкового планування», а також його принципи, методи, прийоми, інструменти, що можуть застосовуватися суб'єктом господарювання. Податкове планування визначено лише на теоретичному рівні, однак для належного і повного функціонування, визначення перебування податкового законодавства в правовому полі необхідне і закріплення останнього на рівні закону. На сьогодні законодавче визначення податкового планування наявне в Європейському союзі, практика якого намагається відмежувати податкове планування, як елемент корпоративного управління, від незаконних дій підприємства, пов'язаних з ухилення від сплати податків, обходу податків, тощо. З нормативної

невизначеності податкового планування впливає і наступна проблема реалізації останнього. Другою проблемою є змішування понять «податкове планування», «ухилення від сплати податків», «обхід податків». При здійсненні податкового планування на деяких підприємствах за мету ставиться не збільшення рівня доходу шляхом зменшення рівня податкових обов'язків, а наприклад ухилення від сплати податків або обхід податків [6]. Подібне явище негативно впливає як і на стан бюджету країни (до бюджету надходять грошові кошти у формі податків в меншому розмірі ніж передбачено), так і на саме підприємство в цілому (у разі виявлення факту ухилення від сплати податків підприємством настає кримінальна відповідальність останнього). Обхід податків, як визначає А.С. Нестеренко, являє собою використання заборонених законом прийомів, наприклад, ухилення від реєстрації підприємства, неправильний бухгалтерський облік тощо [1, с. 157]. До третьої проблеми можна віднести запровадження на підприємстві агресивного податкового планування. Європейська комісія у своїй Рекомендації від 6 грудня 2012 року вперше відзначила, що податкове планування являє собою законну практику зменшення податкового навантаження на суб'єкта господарювання, однак з часом його методи стали більш «витонченими» та «агресивними» [7]. Надалі Європейський союз почав досліджувати дане питання, і в результаті чого 2018 році Рада Європейського союзу підписала директиву 2018/822 DAC6. Дана директива визначає обов'язок платників податків надати податковим органам Європейського союзу інформацію про транскордонні операції, що підпадають під встановлені директивою критерії. Дана інформація використовується з податковими органами Європейського союзу з метою викриття операцій, що суперечать податковому законодавству та мають на меті ухилення від сплати податків або ведення агресивного податкового планування. По суті, дана директива встановлює неприйнятність Європейським союзом агресивного

податкового планування [8]. Четвертою, загальновизнаною проблемою, виступає недосвідченість керівних органів суб'єктів господарювання та/або їх нехтування податковим плануванням. Прикладом цього можуть слугувати наступні помилки суб'єктів господарювання: не проведення податкового планування з моменту створення підприємства, поєднання особистих та корпоративних фінансів, перевищення річних витрат за офіційно задекларований дохід підприємства, невиконання податкових обов'язків за українським податковим законодавством у разі здійснення іноземних операцій, тощо [9].

Шляхами розв'язання даних проблем, що склалися на практиці, є визначення податкового планування, його системи, принципів, методів та прийомів на рівні закону, запровадження структурного підрозділу, що здійснює податкове планування, вдосконалення його організаційного, інформаційного та методичного забезпечення на самому підприємстві, тощо.

Висновки. Податкове планування являє собою один з основних структурних елементів податкової політики підприємства, що має на меті розробку та подальшу реалізацію заходів, які направлені на акумулювання грошових коштів, що наявні у підприємства після сплати належних податків та зборів. Метою податкового планування є пошук ефективних шляхів ведення діяльності суб'єкта господарювання задля сплати податків в раціональних розмірах. Запровадження структурного підрозділу, що здійснює податкове планування, є гарантією стабільності самого підприємства та для держави в цілому.

Однак, на сьогодні податкове планування досліджено з теоретичної точки зору та потребує закріплення на законодавчому рівні положень, що надають визначення податкового планування, його принципи, методи та інструменти здійснення, регламентують порядок його проведення та завдання, які ставляться перед відповідним структурним підрозділом.

Тому на сьогодні, реалізація податкового планування на практиці має певні проблеми, що пов'язані із невизначеністю та змішуванням понять останнього, з обходом податків, ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням, що тягне за собою встановлення відповідальності, в тому числі і кримінальної.

Література

1. Нестеренко А.С. Податкова оптимізація: позитивні та негативні моменти. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. №5. С. 156-158.
2. Голяш І.Д., Романів С.Р., Черешнюк О.М. Податкове планування підприємства як засіб запобігання правопорушенням. *Гроші, фінанси і кредит*. 2018. № 18. С. 309-312.
3. Супруненко С.А. Податкове планування як засіб гармонізації взаємовідносин держави та суб'єктів господарювання. *Економічний аналіз*. 2013. № 13. С. 194-200.
4. Швидка Т.І., Халецька К.К. Комплаєнс-контроль у системі корпоративного управління господарськими товариствами. *Підприємство, господарство і право*. 2020. № 12. С. 85-90.
5. Ковальчук Н.О., Михайлюк А.В. Фінансове планування в компанії. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. №1. С. 23-27.
6. Дубровський В., Черкашин В, Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. *Інститут соціально-економічної трансформації*. 2020. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/media/file/2020/10/15/511abe042e29b50d054719df87b29acff11922c8.pdf> (дата звернення : 26.03.2021)

7. Про агресивне оподаткування : Рекомендації Європейської комісії від 6 грудня 2012 року № 2012/772/ЄС // Європейська комісія. URL: <https://minjust.gov.ua/files/52136> (дата звернення : 20.03.2021)
8. Про внесення змін до Директиви 2011/16 / ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією в сфері оподаткування щодо звітних транскордонних домовленостей : Директива Європейської ради від 25 травня 2018 року № 2018/822 DAC6 // Європейська Рада. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA> (дата звернення : 20.03.2021)
9. Сибирякова М. Податкове планування для власника бізнесу: мінімальні правила «гігієни». *НВ Бізнес*. 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/tax-planning-for-business-owner.html> (дата звернення : 25.03.2021)

References

1. Nesterenko A.S. Podatkova optymizacija: pozytyvni ta neghatyvni momenty. *Jurydychnyj naukovyj elektronnyj zhurnal*. 2020. #5. S. 156-158.
2. Gholjash I.D., Romaniv S.R., Cheresnjuk O.M. Podatkove planuvannja pidpryjemstva jak zasib zapobighannja pravoporushennjam. *Ghroshi, finansy i kredyt*. 2018. # 18. S. 309-312.
3. Suprunenko S.A. Podatkove planuvannja jak zasib gharmonizaciji vzajemovidnosyn derzhavy ta sub'jektiv ghospodarjuvannja. *Ekonomichnyj analiz*. 2013. # 13. S. 194-200.
4. Shvydka T.I., Khalecjka K.K. Komplajens-kontrolj u systemi korporatyvnogho upravlinnja ghospodarsjkymy tovarystvamy. *Pidpryjemstvo, ghospodarstvo i pravo*. 2020. # 12. S. 85-90.

5. Kovaljchuk N.O., Mykhajljuk A.V. Finansove planuvannja v kompaniji. Visnyk Khmeljnyckogho nacionaljnogho universytetu. 2019. #1. S. 23-27.
6. Dubrovsjkyj V., Cherkashyn V, Ghetman O. Porivnjajnyj analiz fiskalnogho efektu vid zastosuvannja instrumentiv ukhlyennja/unyknennja opodatkuwannja v Ukrajinu: novi vyklyky. Instytut socialjno-ekonomichnoji transformaciji. 2020. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/media/file/2020/10/15/511abe042e29b50d054719df87b29acff11922c8.pdf> (data zvernennja : 26.03.2021)
7. Pro aghresyvne opodatkuwannja : Rekomendaciji Jevropejskoji komisiji vid 6 ghrudnja 2012 roku # 2012/772/JeS // Jevropejsjka komisija. URL: <https://minjust.gov.ua/files/52136> (data zvernennja : 20.03.2021)
8. Pro vnesennja zmin do Dyrektyvy 2011/16 / JeS shhodo obov'jazkovogho avtomatychnogho obminu informacijeju v sferi opodatkuwannja shhodo zvitnykh transkordonnykh domovlenostej : Dyrektyva Jevropejskoji rady vid 25 travnja 2018 roku # 2018/822 DAC6 // Jevropejsjka Rada. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA> (data zvernennja : 20.03.2021)
9. Sybyrjakova M. Podatkove planuvannja dlja vlasnyka biznesu: minimaljni pravyla «ghihijeny». NV Biznes. 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/tax-planning-for-business-owner.html> (data zvernennja : 25.03.2021)