

Теличко О. А.<https://orcid.org/0000-0003-2536-7442>

Державний університет економіки і технологій

Золотарьова М. К.<https://orcid.org/0000-0002-8600-1324>

Державний університет економіки і технологій

ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ «ДРОБЛЕННЯ БІЗНЕСУ» ЯК СПОСОБУ НЕЗАКОННОЇ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКІВ

У дослідженні проаналізовано податково-правові аспекти «дроблення бізнесу» як способу незаконної мінімізації податків. Звернено увагу, що за відсутності прямого посилання у Податковому кодексі України, доцільно використати підхід до визначення «дроблення бізнесу» сформований податковими органами, за яким «дроблення бізнесу» – це штучний поділ великих або середніх прибуткових компаній на кілька окремих суб'єктів (найчастіше ФОП), які працюють на спрощеній системі оподаткування. Такий підхід дозволяє формально залишатися в межах установлених лімітів доходів та уникати сплати податків у повному обсязі. Визначено методи такого дроблення, які, на думку податкових та правоохоронних органів, є незаконними та призводять до втрат бюджету. З'ясовано ознаки, за якими виявляють ознаки «дроблення бізнесу» державні органи (ДПС України, Бюро економічної безпеки України).

Акцентовано увагу на тому, що «дроблення бізнесу» може розглядатись не лише як спосіб незаконної мінімізації податків, але й як оптимізація податків, тобто прояв фінансового планування у діяльності бізнесу із використанням передбачених законом пільг, відрахувань, спеціальних режимів та інструментів, та законна мінімізація податкових зобов'язань, що призводить до зменшення податкового навантаження без порушень ПКУ.

Підкреслено, що відсутність як сталого розуміння суті «дроблення бізнесу», так і чітких критеріїв законного та незаконного «дроблення бізнесу», перетворює його на оціночне поняття, тлумачення якого податковими та правоохоронними органами може породжувати значну кількість зловживань. Відзначено, що за наявності чинного ПКУ розмежування законного та незаконного «дроблення бізнесу» може бути здійснено, на сьогодні, виключно за допомогою застосування доктрини розумної економічної причини (ділової мети) та судової доктрини необґрунтованої податкової вигоди.

Звернено увагу на те, що наразі практика діяльності податкових органів свідчить про те, що, фактично, не маючи юридичного підґрунтя для належної фіксації «дроблення бізнесу» як податкового правопорушення під час здійснення податкового контролю, діяльність Державної податкової служби України, зосереджена, головним чином, на здійсненні аналітичної та «просвітницької» роботи і передачі матеріалів власних аналітичних досліджень до Бюро економічної безпеки України для подальшого порушення кримінальних проваджень за ухилення від сплати податків, що не передбачає проведення податковими органами документальних податкових перевірок та донарахування податкових зобов'язань.

Проаналізовано труднощі у правовій кваліфікації «дроблення бізнесу» на конкретних прикладах.

Ключові слова: спрощена система оподаткування, податок, дроблення бізнесу, мінімізація податків, податкове правопорушення, необґрунтована податкова вигода, ділова мета.

Постановка проблеми. Проблема поповнення доходної частини Державного бюджету України особливо в умовах воєнного стану є вкрай актуальною, що вимагає пошуку нових шляхів

збільшення податкових надходжень не лише за рахунок збільшення ставок існуючих податків та/або введення додаткових обов'язкових платежів, але за рахунок протидії мінімізації сплати



податків із застосуванням різного роду незаконних схем та механізмів. За повідомленням Державної податкової служби України, зробленим на початку 2026 року, було виявлено 10 відомих торгових мереж, які використовували схеми так званого «дроблення бізнесу». Можливе ухилення, при цьому, від сплати податків становить щонайменше 1 млрд гривень. Йдеться про торгові мережі, які здійснюють роздрібний продаж побутової техніки та електроніки, одягу і взуття, продуктів харчування. До схеми вони залучили понад 800 фізичних осіб – підприємців (далі – ФОП) [1]. У зв'язку з цим питання виявлення, протидії та припинення «дроблення бізнесу» на шляху до детінізації економіки є, безсумнівно, потребою сьогодення, зокрема, й вимогою для входження нашої держави до складу Європейською Союзу. А отже ці питання стають все більше предметом досліджень та обговорення представників різних гілок державної влади, вітчизняних науковців, та практикуючих спеціалістів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значною кількістю наукових праць вчених-юристів та економістів окреслені питання пов'язані з дослідженням «дроблення бізнесу» у призмі аналізу фіскальної достатності спрощеної системи оподаткування, висвітлення окремих аспектів оптимізації податків та мінімізації податкових зобов'язань та притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення. У контексті чого доцільно виокремити дослідження таких науковців та практиків як Я. Греца, Н. Губерської, Л. Касьяненко, М. Кучерявенка, О.А. Музика-Стефанчук, Є.Смичок, Р.Ханової, В.Хохуляк, Н. Якимчук, Т. Ямненко та інші.

Постановка завдання. Метою даної статті є аналіз податково-правових аспектів «дроблення бізнесу» як незаконного способу мінімізації податків.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи відсутність у Податковому кодексу України (далі – ПКУ) будь-якого прямого посилання на «дроблення бізнесу», то доцільно використати підхід до його визначення сформований ДПС України. «Дроблення бізнесу» – це штучний поділ великих або середніх прибуткових компаній на кілька окремих суб'єктів (найчастіше ФОП), які працюють на спрощеній системі оподаткування. Такий підхід дозволяє формально залишатися в межах установлених лімітів доходів та уникати сплати податків у повному обсязі [2]. При цьому Національний банк України у своєму листі № 25-0005/82615 від 01.11.2024 року «Про реко-

ментації з питань здійснення фінансового моніторингу» відзначає, що за інформацією податкових та правоохоронних органів у господарській діяльності юридичних осіб застосовуються механізми так званого «дроблення бізнесу». Використання таких механізмів може свідчити про розроблення та використання схем із метою ухилення від сплати податків, що полягають в штучному розподілі ведення бізнесу юридичної особи через інших суб'єктів господарювання, зокрема залучення фізичних осіб-підприємців (далі – ФОПи), які мають право застосовувати спрощену систему оподаткування.

Основною метою «дроблення бізнесу» є зменшення податкового навантаження, що може бути кваліфіковано як податкове правопорушення. На практиці використовується декілька методів такого дроблення, які, на думку податкових та правоохоронних органів, є незаконними та призводять до втрат бюджету:

1) поділ на декілька пов'язаних відносинами фактичного контролю із неформальним власником (власниками) бізнесу ФОП, що використовують переваги спрощеної системи оподаткування (є платниками другої та/або третьої групи платників єдиного податку та не є платниками податку на додану вартість (далі – ПДВ));

2) поділ на одну юридичну особу, так звану «управляючу» або «контролюючу» юридичну особу, та декількох ФОП, що використовують переваги спрощеної системи оподаткування;

3) поділ на декілька платників єдиного податку (переважно це юридичні особи), що є платниками єдиного податку (звичай, третьої групи) та платниками ПДВ.

Істотними ознаками, за якими виявляють ознаки «дроблення бізнесу» державні органи (ДПС України, Бюро економічної безпеки України) це:

– здійснення фактично єдиної господарської діяльності, не зважаючи на формальний розподіл на суб'єктів господарювання, що переважно застосовують спрощену систему оподаткування;

– наявність єдиного власника (власників) бізнесу та контролюючої особи (осіб) та «пов'язаних» із ними економічно несамостійних платників єдиного податку;

– спільні у користуванні торговельні об'єкти, персонал, торговельні марки, IP-адреси.

Додатково Національний банк України зазначає, що до ознак можуть належати випадки надання однією особою до фінансової установи пакета документів на встановлення ділових від-

носин з юридичною особою та ФОПами, у тому числі одночасно; спільна адреса місця знаходження юридичної особи та ФОП; спільне місце реалізації товарів і послуг (адреса магазину, інтернет-сайту); юридична особа та/або ФОПи мають спільних власників, представників, бухгалтерів, довірених осіб тощо; у ФОП зазвичай немає необхідних ресурсів для ведення діяльності, включаючи діяльність з юридичною особою. Про зв'язки між юридичною особою та ФОПами можуть свідчити також інші ознаки, зокрема, характер операцій, включаючи їх обсяг, регулярність і мету. Додатковими ознаками щодо належності клієнтів до групи, можуть бути: значні надходження на рахунки ФОП від юридичної особи або інших суб'єктів господарювання Групи; сплата юридичною особою послуг ФОП, вартість яких складно оцінити (оренда, маркетингові, інформаційні послуги, реклама тощо); надання юридичною особою фінансової допомоги ФОП; значний обсяг фінансових операцій за рахунками новоствореного ФОП; здійснення ФОП фінансових операцій протягом короткого періоду часу (два–три місяці) на загальну суму, що досягає граничного обсягу доходу на рік відповідно до обраної групи платників податків; послідовне здійснення групою ФОП діяльності, зазначеної в попередньому абзаці; використання одного платіжного терміналу фінансової установи кількома суб'єктами господарювання [3].

Дослідники також відзначають, що схеми дроблення можна до певної міри умовно розділити також на «паралельні» – коли одночасно працюють декілька псевдо-ФОП, які в сумі складають більшу структуру; та «послідовні», коли на одному й тому самому робочому місці псевдо-ФОП послідовно змінюють один одного по мірі того, як вони досягають верхньої межі річного обороту («револьверна» схема). Іноді ці підходи поєднуються: наприклад, є декілька «точок», на кожній з яких псевдо-ФОП працюють в «револьверному» режимі. Такі псевдо-ФОП також можуть одночасно порушувати і ліміти через махінації з касовими апаратами, або просто невидачу фіскальних чеків [4].

Суттєвим, у будь-якому випадку, є те, що у результаті застосування механізму або схеми «дроблення бізнесу» може бути використано переваги спрощеної системи оподаткування, що має найменше податкове навантаження, з метою уникнення від сплати податку на прибуток, ПДВ, ПДФО, військового збору та єдиного соціального внеску, і отримана можливість вільного виведення

коштів у готівку, у тому числі з метою поповнення «тіньового» обороту в економіці.

Як вбачається, державними органами робиться акцент на тому, що «дроблення бізнесу» є незаконним способом мінімізації податків, що призводить втрат бюджету, а отже потребує вчинення адекватних заходів протидії та припинення. Натомість, науковцями та практиками «дроблення бізнесу» розглядається також як і оптимізація податків, тобто прояв фінансового планування у діяльності бізнесу із використанням передбачених законом пільг, відрахувань, спеціальних режимів та інструментів, та законна мінімізація податкових зобов'язань, що призводить до зменшення податкового навантаження без порушень ПКУ.

Наприклад, відзначено, що «дроблення бізнесу» буде законним у тому разі, якщо ведення бізнесу, здійснення господарської діяльності, укладення і виконання договорів розподіляється, наприклад, між юридичними особами, що входять до холдингу, за профілем чи/та особливостями їхньої діяльності, враховуючи місце розташування виробничих потужностей і місць збуту, попит споживачів, проживання співробітників, логістики тощо [5]. На думку Бишовця Ю. «дроблення бізнесу» можна використовувати двома способами: простим та складним. Складний спосіб, при цьому, фактично є розумінням «дроблення бізнесу» податковими органами, наведеним вище. Дослідник, при цьому, відзначає, позитивні, на його думку, аспекти «дроблення бізнесу». Так, крім зменшення податкового навантаження та ефективнішого управління витратами, схема знижує ймовірність занесення керуючого суб'єкта до плану податкових перевірок, оскільки податкові органи частіше орієнтуються на суб'єкти господарювання з великими оборотами. Ба більше, «дроблення бізнесу» слугує механізмом захисту власника від тиску з боку податкових органів, тому що процес виробництва або надання послуг є розосередженим і податкові органи не здатні його заблокувати, наприклад, проведенням систематичних перевірок, «спамінгом» керуючого суб'єкта вимогами надати копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що, на їх думку, свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та зборів (обов'язкових платежів), порушення вимог іншого законодавства [6]. Така позиція, з огляду на посилення останнім часом заходів фінансового моніторингу, уваги податкових та правоохоронних органів до бізнесу, що викорис-

товує механізми «дроблення бізнесу», видається дещо суперечливою.

Погоджуючись в цілому з тим, що «дроблення бізнесу» не може однозначно розглядатись як спосіб ухилення від сплати податків, відзначимо, що наразі відсутнє як стале розуміння його суті у контексті норм ПКУ, так і чітко не виокремлено критерії законного та незаконного «дроблення бізнесу». А отже це перетворює його на оціночне поняття, тлумачення якого податковими та правоохоронними органами може породжувати значну кількість зловживань.

Щодо оціночних понять у податковому праві, то відзначимо, що вони можуть отримувати свою конкретизацію або ж спроби конкретизації в: а) нормативному порядку; б) судовій практиці. Окремо потрібно зазначити про конкретизацію оціночних понять у правотлумачній практиці контролюючих органів та в підзаконних нормативно-правових актах Міністерства фінансів України і контролюючих органів, що отримує свою фіксацію в підзаконних актах податкового законодавства, листах, узагальнюючих та індивідуальних податкових консультаціях [7].

Враховуючи вищевикладене, за наявності чинного ПКУ, розмежування законного та незаконного «дроблення бізнесу» може бути здійснено, на сьогодні, виключно за допомогою застосування доктрини розумної економічної причини (ділової мети) та судової доктрини необґрунтованої податкової вигоди.

Відповідно до пп. 14.1.231. п. 14.1 ст. 14 ПКУ розумна економічна причина (ділова мета) – це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст у підґрунті незаконного «дроблення бізнесу» має бути виявлення ознак податкового правопорушення у розумінні Податкового кодексу України. А отже, незаконне «дроблення» бізнесу не передбачає розумної економічної причини (ділової мети).

Натомість в основі отримання необґрунтованої податкової вигоди за рахунок застосування спрощеної системи оподаткування є мінімізація податкового навантаження, а також ухилення від сплати окремих податків. Стосовно ж судової її доктрини, то практика її застосування є достатньо сталою у питаннях відображення платниками податків податкової вигоди у вигляді податкового кредиту з ПДВ та може бути, вважаємо, у подальшому бути застосовано як, свого роду, «орієн-

тир» для кваліфікації податкових правопорушень, пов'язаних із «дробленням бізнесу». Проте, це може бути реалізовано лише за умови внесення змін до ПКУ задля однозначної кваліфікації ознак «дроблення бізнесу» як податкового правопорушення.

Сутність даної судової доктрини можливо представити, застосовуючи висновки Верховного Суду, викладених у постанові від 05.05.2023 у справі № 160/15514/20. Так, Верховний Суд відзначив, що у справах, предмет спору в яких стосується правомірності відображення платником податків у бухгалтерському та податковому обліках фінансових показників господарських операцій, які, за висновком контролюючого органу, є фіктивними, сталою є практика правозастосування Верховним Судом, яка, якщо її узагальнити, полягає в тому, що правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування в податковому обліку податкового кредиту та на зменшення фінансового результату до оподаткування на суму витрат, відображену в бухгалтерському обліку, наступають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання у своїй господарській діяльності, що пов'язано з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника та має підтверджуватись первинними документами відповідно до вимог, встановлених правовими нормами, зокрема й щодо змісту документа (заповнення обов'язкових реквізитів). Наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, що є обов'язковою умовою для формування податкового кредиту та витрат. Якщо господарська операція фактично не відбулася, то платник податків не має права на податкову вигоду у вигляді податкового кредиту та/або зменшення оподаткованого доходу на суму витрат. Про необґрунтованість податкової вигоди можуть свідчити підтверджені доказами доводи контролюючого органу, зокрема про наявність таких обставин, як: неможливість реального здійснення операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних та/чи трудових ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг (відсутність управлінського, технічного персоналу, основних фондів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів тощо); нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності; облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані

з виникненням податкової вигоди, якщо для цього виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку; відсутність документів обліку. На підтвердження фактичного здійснення господарських операцій платник податків повинен мати відповідні первинні документи, які мають бути належно оформленими, містити всі необхідні реквізити, бути підписані уповноваженими особами і які в сукупності із встановленими обставинами справи, зокрема, і щодо можливостей здійснення господарюючими суб'єктами відповідних операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна, обсягу матеріальних та трудових ресурсів, економічно необхідних для здійснення господарських операцій, мають свідчити про беззаперечний факт реального вчинення господарських операцій, що і є підставою для формування платником даних податкового обліку [8].

Слід зазначити, що згідно з п.109.1 ст.109 ПКУ [9] податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. За вчинення податкового правопорушення передбачено притягнення до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності на підставах та у межах чинного податкового законодавства. Це, свого роду «аксіома» у питанні виявлення та протидії «дробленню бізнесу» як податковому правопорушенню викликає ряд проблемних питань.

Наразі практика діяльності податкових органів свідчить про те, що, фактично, не маючи юридичного підґрунтя для належної фіксації «дроблення бізнесу» як податкового правопорушення під час здійснення податкового контролю, діяльність Державної податкової служби України, зосереджена, головним чином, на здійсненні аналітичної та «просвітницької» роботи і передачі матеріалів власних аналітичних досліджень до Бюро економічної безпеки України для подальшого порушення кримінальних проваджень за ухилення від сплати податків, переважно, за ч.3 ст. 212 Кримінального кодексу України [10]. Це не передбачає проведення податковими органами документальних планових або позапланових податкових перевірок, донарахування податкових зобов'язань.

На підтвердження можливо надати приклад сфери громадського харчування, де широко застосовується схема «дроблення бізнесу» із застосуванням ФОП другої або третьої груп платників єдиного податку без залучення жодної юридичної особи, яка б була «контролюючою» або «управляючою» по відношенню до «пов'язаних» ФОП. У такому випадку, у ПКУ відсутня, по суті, можливість кваліфікації «дроблення бізнесу», як податкового правопорушення, оскільки цей кодекс дає визначення, що доходом ФОП, який є платником єдиного податку, вважається дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі визначеній п. 292.3 ст. 293 ПКУ. Звичайно, можливо вести мову про те, що фактичні доходи від «дроблення бізнесу» не мають оподатковуватись виключно єдиним податком, а можуть підпадати під особисті доходи фізичної особи та оподатковуватись ПДФО та військовим збором, та, відповідно, повинні бути включені до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи, визначеного відповідно до розділу IV ПКУ. Проте, податковий орган не має фактично інструментарію, що б дозволило йому, керуючись нормами ПКУ, застосовувати, наприклад, непрямі методи визначення доходів платників податку та їх податкових зобов'язань, без наявності первинних документів, що підтверджують отримання таких доходів. І, відповідно, «дроблення бізнесу» у такому випадку виходить за рамки належного правового регулювання, як податкового правопорушення.

З іншого боку труднощі юридичної кваліфікації можливо представити на прикладі «дроблення бізнесу» із застосуванням «управляючої» або «контролюючої» юридичної особи, що перебуває на загальній системі оподаткування, та «пов'язаних» із нею ФОП – платників єдиного податку. Метою застосування даної схеми може бути, по-перше, зменшення податкового навантаження по податку на прибуток та ПДВ, по-друге, зменшення податкового навантаження по ПДФО та військовому збору за рахунок «маскування» заробітної плати під винагороду ФОП, виплачену на підставі укладених цивільно-правових договорів, по-третє, поєднанням двох попередніх випадків одночасно. Як наслідок, у першому випадку, кваліфікація «дроблення бізнесу» для цілей донарахування податкових зобов'язань має передбачати встановлення порушень спеціальних норм, що регулюють оподаткування окремих податків

(податку на прибуток та ПДВ) із застосуванням ст. 123 ПКУ [9], відповідно до якого передбачено застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи.

У другому ж випадку виплати «замаскованої» заробітної плати у вигляді винагороди ФОП, кваліфікація «дроблення бізнесу» як податкового правопорушення має відбуватись за допомогою встановлення порушень в частині оподаткування ПДФО та військового збору та застосування положень ст.125¹ ПКУ [9], що передбачає відповідальність за ненарахування та/або неутримання, та/або несплата (неперерахування) даних податків податковим агентом під час виплати доходу на користь фізичних осіб.

І тут постає риторичне питання: чи буде простіше податковому органу виявити обставини «дроблення бізнесу» як податкового правопорушення і встановити його склад під час проведення податкової перевірки із подальшим донарахуванням податкових зобов'язань у встановленому законодавством порядку, пройти разом з платни-

ком податків процедури адміністративного та/або судового оскарження, аніж передати матеріали зроблено аналітичного дослідження без проведення податкової перевірки на розгляд Бюро економічної безпеки України з метою порушення ним кримінального провадження. Відповідь, на наш погляд, є достатньо очевидною, що призводить частково до надмірного тиску на бізнес з боку правоохоронних та необґрунтованих претензій у незаконному «дробленні бізнесу».

Висновки. Як вбачається, не можливо вести мову про наявність однозначного розуміння суті «дроблення бізнесу» як податкового правопорушення, що потребує внесення змін до Податкового кодексу України. Тлумачення його, на сьогодні, зводиться до неофіційних роз'яснень, листів та повідомлень державних органів та їх представників. Відсутні у податковому законодавстві норми, які б могли стати основою для відмежування незаконного «дроблення бізнесу» від законної господарської діяльності. Це створює для бізнесу правову невизначеність та є передумовою для зловживань з боку правоохоронних органів, що розслідують ухилення від сплати податків.

Список літератури:

1. Торгові мережі та «дроблення бізнесу»: ДПС виявила схеми ухилення від податків на понад 1 млрд гривень. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/978058.html>.
2. «Дроблення бізнесу» – поширена схема ухилення від сплати податків. Головне управління ДПС в Одеській області. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/981136.html>.
3. Лист Національного банку України у № 25-0005/82615 від 01.11.2024 року «Про рекомендації з питань здійснення фінансового моніторингу». URL: https://bank.gov.ua/ua/legislation/Notice_01112024_82615.
4. Черкашин В., Дубровський В., Гетман О. Аналіз проблематики дроблення бізнесу, зокрема шляхом зловживання спеціальними режимами оподаткування, з точки зору міжнародного досвіду та економічної логіки. Інститут соціально-економічної трансформації. Грудень 2025. URL: <https://iset-ua.org/images/Doslidzennya-droblennya-final.pdf>.
5. Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л., Ямненко Т.М. Оптимізація оподаткування та мінімізація податків: практичні проблеми та судова практика. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2025. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/03/15-2.pdf>. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.13>.
6. Бишовець Ю.П. Використання податкових пільг з метою оптимізації оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. Том 2 № 85 (2024). URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ae7a3ceb-e299-4d64-95a4-e3b029f4b411/content>. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.85.2.34>.
7. Смичок Є. М. Судова доктрина розумної економічної причини. Вчені записки ТНУ імені В.І.Вернадського. Серія: юридичні науки. Том 31 (70). №5. 2020. URL: https://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/5_2020/17.pdf.
8. Постанова Верховного Суду від 05.05.2023 року у справі № 160/15514/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110678480>.
9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
10. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.

Telychko O. A., Zolotarova M. K. TAX AND LEGAL ASPECTS OF 'BUSINESS FRAGMENTATION' AS A METHOD OF ILLEGAL TAX MINIMIZATION

The study analyses the tax and legal aspects of 'business fragmentation' as a method of illegal tax minimisation. It is noted that in the absence of a direct reference in the Tax Code of Ukraine, it is advisable to use the approach to defining 'business fragmentation' developed by the tax authorities, according to which 'business fragmentation' is the artificial division of large or medium-sized profitable companies into several separate entities (most often sole proprietorships) operating under a simplified taxation system. This approach allows companies to formally remain within the established income limits and avoid paying taxes in full. Methods of such fragmentation have been identified which, in the opinion of tax and law enforcement authorities, are illegal and lead to budget losses. The signs by which state authorities (the State Tax Service of Ukraine, the Economic Security Bureau of Ukraine) identify signs of 'business fragmentation' have been identified.

Emphasis is placed on the fact that 'business fragmentation' can be considered not only as a way of illegally minimising taxes, but also as tax optimisation, i.e. a manifestation of financial planning in business activities using legally provided benefits, deductions, special regimes and instruments, and legal minimisation of tax liabilities, which leads to a reduction in the tax burden without violating the Tax Code of Ukraine.

It is emphasised that the lack of both a consistent understanding of the essence of 'business fragmentation' and clear criteria for legal and illegal 'business fragmentation' turns it into an evaluative concept, the interpretation of which by tax and law enforcement authorities can give rise to a significant number of abuses. It was noted that under the current Tax Code, the distinction between legal and illegal 'business fragmentation' can currently be made only by applying the doctrine of reasonable economic cause (business purpose) and the judicial doctrine of unjustified tax benefits.

Attention is drawn to the fact that the current practice of tax authorities shows that, in fact, without a legal basis for properly recording 'business fragmentation' as a tax offence during tax control, the activities of the State Tax Service of Ukraine are focused mainly on analytical and 'educational' work and the transfer of materials from its own analytical research to the Economic Security Bureau of Ukraine for further criminal proceedings for tax evasion, which does not involve documentary tax audits by tax authorities and additional tax assessments.

The difficulties in the legal qualification of 'business fragmentation' are analysed using specific examples.

Keywords: simplified taxation system, tax, business fragmentation, tax minimisation, tax offence, unjustified tax benefit, business purpose.

Дата першого надходження статті до видання: 15.02.2026

Дата прийняття статті до друку після рецензування: 18.03.2026

Дата публікації (оприлюднення) статті: 04.05.2026