ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО, ГОСПОДАРСЬКО-ПРОЦЕСУАЛЬНЕ ПРАВО

УДК 346:336.22
DOI https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2026.5/17

Марущак О. А.
https://orcid.org/0000-0001-6153-9868
Пенітенціарна академія України

МЕЖІ ПРАВОМІРНОЇ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ У ДІЯЛЬНОСТІ КОРПОРАТИВНИХ СУБ'ЄКТІВ

У статті досліджено правові межі податкової оптимізації у діяльності корпоративних суб'єктів та критерії її відмежування від неправомірної податкової поведінки, встановлено, що можливість вибору платником способів організації господарської діяльності випливає зі свободи підприємницької та договірної діяльності й реалізується за умови належного виконання податкового обов'язку. Правомірну податкову оптимізацію запропоновано розглядати як вибір корпоративним суб'єктом юридично допустимого способу організації господарських операцій, який впливає на обсяг його податкових зобов'язань без порушення встановленого порядку їх визначення та виконання.

Систематизовано критерії визначення меж правомірної податкової оптимізації, до яких віднесено законність обраного способу оптимізації, реальність господарської операції, відповідність її юридичної форми економічному змісту, наявність розумної економічної причини (ділової мети) у передбачених податковим законодавством випадках, дотримання спеціальних правил оподаткування та належність документального й облікового підтвердження. Встановлено, що зазначені критерії мають застосовуватися комплексно, а отримання податкової переваги, збитковість окремої операції, недоліки документального оформлення, особливості правового статусу контрагента чи використання певної договірної конструкції самі по собі не є достатніми для висновку про неправомірність податкової поведінки.

Узагальнення правових позицій Верховного Суду дало підстави обґрунтувати, що межа правомірної податкової оптимізації визначається не самим фактом зменшення податкового навантаження, а сукупністю юридичних та економічних характеристик способу досягнення відповідного податкового результату, що забезпечує баланс між належним виконанням податкового обов'язку та правом корпоративного суб'єкта обирати законні способи організації господарської діяльності. Запропонована система критеріїв може бути використана для комплексної правової оцінки податкової поведінки корпоративних суб'єктів та визначення допустимості способів формування податкових наслідків господарських операцій.

Ключові слова: *податкова оптимізація, корпоративні суб'єкти, податкове планування, податкова поведінка, податкова перевага, ділова мета, господарські операції.*

Постановка проблеми. Податкова оптимізація є складовою фінансово-господарської діяльності корпоративних суб'єктів і передбачає використання передбачених законодавством способів організації господарських операцій та зменшення податкового навантаження. Водночас формальна відповідність обраних юридичних конструкцій вимогам законодавства не завжди свідчить про правомірність отриманої податкової переваги.

Ключовою проблемою є визначення межі між допустимим податковим плануванням та неправомірним отриманням податкової вигоди. Її встановлення потребує врахування фактичного та економічного змісту господарських операцій, правових

© Марущак О. А., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу CC BY 4.0

підстав їх здійснення, поведінки учасників та сформованих податкових наслідків. Невизначеність критеріїв такого розмежування створює ризики неоднакового правозастосування та знижує рівень правової визначеності для платників податків. Це зумовлює необхідність визначення правових меж податкової оптимізації у діяльності корпоративних суб'єктів та систематизації критеріїв її відмежування від неправомірної податкової поведінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика правомірної податкової оптимізації представлена у сучасних дослідженнях за кількома взаємопов'язаними напрямами. Н. Л. Губерська, О. А. Музика-Стефанчук та Т. М. Ямненко досліджують співвідношення оптимізації оподаткування і мінімізації податків, приділяючи увагу практичним проблемам їх розмежування та відповідним підходам судової практики [7]. Ю. П. Бишовець розглядає використання податкових пільг як інструмент оптимізації оподаткування, а також уточнює співвідношення понять «оптимізація оподаткування» і «податкове планування» [8; 9]. О. П. Мельник зосереджує увагу на правовому регулюванні трансфертного ціноутворення при здійсненні контрольованих операцій платниками податків [10].

У зарубіжних дослідженнях проблематика допустимих меж податкової поведінки розкривається переважно через співвідношення правомірного податкового планування, уникнення оподаткування та протидії зловживанням. H. Skar, R. Knuutinen, P. Koerver Schmidt і R. Croneberg досліджують особливості тлумачення та застосування загальних правил протидії уникненню оподаткування в умовах розвитку BEPS та європейського регулювання [11]. B. Kuźniacki аналізує агресивне податкове планування та розширення механізмів протидії уникненню оподаткування у праві ЄС [12], а спільно із S. van Weeghel порушує питання меж застосування антиухильних заходів і правової визначеності оподаткування [13]. A. Contrino та M. Righi розмежовують зловживання правом, ухилення від оподаткування і правомірне податкове планування, що має безпосереднє значення для встановлення меж допустимої податкової поведінки [14].

Наявні наукові підходи розкривають окремі аспекти податкової оптимізації, податкового планування, застосування пільг, трансфертного ціноутворення та протидії неправомірному отриманню податкових переваг. Водночас потребує подальшої конкретизації комплексний підхід до визначення меж правомірної податкової оптимізації саме у діяльності корпоративних суб'єктів, який поєднував би критерії законності обраного способу поведінки, реальності та економічного змісту господарських операцій, ділової мети у встановлених законодавством випадках, дотримання спеціальних правил оподаткування і належного документального підтвердження.

Постановка завдання. Мета статті полягає у визначенні правових меж податкової оптимізації у діяльності корпоративних суб'єктів, систематизації критеріїв її правомірності та обґрунтуванні підходів до відмежування допустимого податкового планування від неправомірного отримання податкової вигоди.

Виклад основного матеріалу дослідження. Правова природа податкової оптимізації у діяльності корпоративних суб'єктів безпосередньо пов'язана зі співвідношенням свободи підприємницької діяльності та належного виконання податкового обов'язку. Конституція України закріплює право кожного на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом, водночас встановлюючи обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. Отже, можливість корпоративного суб'єкта самостійно визначати способи організації своєї діяльності реалізується за умови дотримання встановлених державою податкових обов'язків.

Цивільно-правову основу такої самостійності становлять закріплені Цивільним кодексом України свобода договору та свобода підприємницької діяльності, яка не заборонена законом [2]. Водночас відповідно до ст. 13 ЦК України цивільні права особа здійснює у межах, наданих їй договором або актами цивільного законодавства, а зловживання правом в інших формах не допускається [2]. Зазначені положення мають принципове значення для визначення правової природи податкової оптимізації, оскільки вибір суб'єктом юридичної форми та способу здійснення господарських операцій не може розглядатися відокремлено від установлених законом меж здійснення відповідних прав.

Безпосередню податково-правову основу становлять положення Податкового кодексу України. Податкове законодавство ґрунтується, зокрема, на принципах загальності оподаткування та презумпції правомірності рішень платника податку [3]. Водночас платник податків зобов'язаний вести в установленому порядку облік доходів і витрат, подавати передбачені законодавством декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, а також сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Кодексом та законами з питань митної справи [3].

Важливим нормативним орієнтиром для оцінювання окремих господарських операцій у випадках, визначених податковим законодавством, є закріплене у пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України поняття розумної економічної причини (ділової мети), 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 (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому [3]. У такий спосіб правова оцінка окремих способів організації господарських операцій пов'язується не лише з їх юридичним оформленням, а й з економічним результатом, на досягнення якого спрямована діяльність платника податків.

Подальша конкретизація цих положень простежується у нормативному регулюванні трансфертного ціноутворення. Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2021 р. № 1114 визначено процедуру попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, у межах якої узгоджуються критерії визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» [4]. Порядком опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 р. № 706 (у редакції наказу від 17 березня 2021 р. № 158), передбачено дослідження дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», зокрема відповідності умов контрольованої операції цьому принципу, об'єктивності та повноти економічного і функціонального аналізу, а також достатності та повноти обґрунтування економічної доцільності і наявності ділової мети в контрольованих операціях [5]. Обов'язок належного відображення контрольованих операцій конкретизується також Порядком складання Звіту про контрольовані операції, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 січня 2016 р. № 8 [6].

Аналіз зазначених нормативних положень свідчить, що поняття «податкова оптимізація» безпосередньо не визначене законодавством як самостійна правова категорія. Водночас сукупність установлених норм дає підстави розглядати правомірну податкову оптимізацію як вибір корпоративним суб'єктом у межах свободи підприємницької та договірної діяльності юридично допустимого способу організації господарських операцій, який впливає на обсяг його податкових зобов'язань без порушення встановленого порядку їх визначення та виконання. За цією ознакою правомірна податкова оптимізація відмежовується від неправомірної податкової поведінки, пов'язаної з порушенням вимог податкового законодавства.

Визначення правової природи податкової оптимізації потребує конкретизації критеріїв, за якими встановлюються межі її правомірності. Такі критерії мають відображати не лише формальну відповідність обраного способу організації господарської діяльності вимогам законодавства, а й фактичний та економічний зміст операцій, умови формування податкових наслідків і належність їх документального підтвердження. З урахуванням цього систематизовано критерії, що дають змогу визначити ознаки допустимої податкової поведінки та обставини виходу корпоративного суб'єкта за межі правомірної податкової оптимізації (табл. 1).

Наведена систематизація демонструє, що межі правомірної податкової оптимізації не можуть визначатися за одним формальним критерієм. Законність обраного способу зменшення податкового навантаження має оцінюватися у взаємозв'язку з реальністю господарських операцій, їх економічним змістом, наявністю ділової мети у випадках, передбачених податковим законодавством, дотриманням спеціальних правил оподаткування та належним документальним підтвердженням. При цьому саме по собі отримання податкової переваги не свідчить про неправомірність поведінки корпоративного суб'єкта, якщо вона є наслідком використання передбачених законом можливостей із дотриманням установлених умов.

Вихід за межі правомірної оптимізації пов'язаний не стільки з фактом зменшення податкового навантаження, скільки зі способом досягнення відповідного результату. Визначальне значення має сукупність юридичних та економічних характеристик операції, зокрема відповідність її правової форми фактичному змісту, наявність самостійного господарського обґрунтування та відсутність штучного створення умов для отримання податкових переваг. Тому встановлення меж правомірної податкової оптимізації потребує комплексної оцінки поведінки корпоративного суб'єкта, що одночасно має забезпечувати виконання податкового обов'язку та збереження його права обирати законні способи організації господарської діяльності.

Розмежування правомірної податкової оптимізації та неправомірної податкової поведінки набуває практичного змісту у судовій оцінці конкрет-

Таблиця 1

Критерії визначення меж правомірної податкової оптимізації

Критерій	Зміст правової оцінки	Ознаки правомірної податкової оптимізації	Ознаки виходу за межі правомірної податкової оптимізації
Законність способу оптимізації	Встановлення відповідності обраного способу організації діяльності вимогам і обмеженням, установленим податковим та іншим законодавством	Використання передбачених законом організаційно-правових форм, режимів оподаткування, пільг та способів структурування господарських операцій із дотриманням установлених умов їх застосування	Порушення законодавчих заборон або використання юридичних конструкцій для отримання податкових наслідків усупереч установленим умовам їх застосування
Реальність господарської операції	Встановлення фактичного здійснення операції та відповідності її юридичного оформлення реальним діям учасників	Фактичне виконання операції, рух активів, товарів, робіт або послуг та відповідність документального оформлення фактичним обставинам	Формальне документування операцій, які фактично не здійснювалися, невідповідність задекларованих операцій реальній господарській діяльності
Відповідність юридичної форми економічному змісту	Оцінювання співвідношення обраної правової конструкції з фактичним економічним змістом та наслідками операції	Правова форма відображає реальні економічні відносини сторін, а податкові наслідки є результатом фактично здійснюваної діяльності	Використання формально допустимої конструкції, яка не відповідає фактичному економічному змісту операції або штучно створює умови для отримання податкової переваги
Наявність розумної економічної причини (ділової мети)	Встановлення спрямованості господарської операції на одержання економічного ефекту з урахуванням установленої ПК України сфери застосування цього критерію	Наявність економічної причини здійснення операції та спрямованість на приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості чи створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому	Відсутність економічного обґрунтування операції у випадках, коли законодавство вимагає встановлення ділової мети, та домінування податкового результату над самостійним економічним ефектом
Відповідність спеціальним правилам оподаткування	Перевірка дотримання умов застосування спеціального податкового режиму, пільги або правил щодо контрольованих операцій	Використання податкової пільги чи спеціального режиму відповідно до встановлених умов; для контрольованих операцій - дотримання принципу «витягнутої руки»	Штучне створення умов для застосування пільги або спеціального режиму; для контрольованих операцій - невідповідність їх умов принципу «витягнутої руки»
Належність документального та облікового підтвердження	Встановлення можливості підтвердити фактичні й юридичні підстави податкових наслідків операції даними обліку та передбаченими законодавством документами	Узгодженість первинних документів, податкової звітності та фактичного змісту операцій; виконання спеціальних вимог щодо документування контрольованих операцій	Документальна непідтвердженість податкових наслідків, суперечності між документами та фактичними обставинами операції, невиконання встановлених вимог щодо звітності й документування

Джерело: авторське узагальнення, сформоване на підставі аналізу нормативно-правового регулювання та результатів вітчизняних і зарубіжних наукових досліджень щодо правової природи податкової оптимізації, критеріїв її правомірності та розмежування допустимого податкового планування і неправомірної податкової поведінки [1–14]

них господарських операцій. Аналіз наведених правових позицій Верховного Суду засвідчує орієнтацію судової практики на комплексне встановлення фактичних обставин господарських операцій та поведінки платника податків, а не лише на формальну оцінку окремих документів чи характеристик контрагента.

У постанові Великої Палати Верховного Суду від 07 липня 2022 р. у справі № 160/3364/19 сформовано принциповий підхід до оцінювання реальності господарських операцій. Суд відступив від висновку про безумовний вплив ознак фіктивності суб'єкта господарювання на правові наслідки всіх здійснених ним операцій та зазна-

чив, що використання первинних документів, які містять недостовірні відомості, саме по собі не є достатньою підставою для заперечення даних податкового обліку. Оцінюванню підлягають фактичне здійснення операції, обставини формування первинних документів та поведінка самого платника, зокрема його добросовісність і належна обачність [15]. Цей підхід безпосередньо узгоджується з виокремленими критеріями реальності господарської операції та належності її документального й облікового підтвердження.

Послідовне застосування зазначеної правової позиції простежується у постанові Верховного Суду від 14 вересня 2023 р. у справі № 140/2419/19. Суд наголосив на необхідності диференційованого дослідження господарських операцій та вказав, що контролюючий орган має довести обставини, які свідчать про нерозумність, недобросовісність або відсутність належної обачності у поведінці платника при використанні документів контрагента для цілей податкового обліку [19]. Отже, оцінка правомірності податкових наслідків не може ґрунтуватися виключно на формальних характеристиках документації або контрагента, а потребує встановлення зв'язку між документальним оформленням, фактичними обставинами операції та поведінкою її учасників.

Інший аспект меж правомірної податкової поведінки розкрито у постанові Верховного Суду від 26 березня 2024 р. у справі № 200/773/20-а. Розглядаючи питання оподаткування операцій із реалізації продукції за ціною, нижчою від собівартості, Суд виходив із необхідності встановлення економічних умов відповідної операції та зазначив, що договірна ціна презюмується такою, що відповідає рівню ринкових цін, якщо контролюючим органом не доведено інше [16]. Такий підхід має значення для визначення критерію розумної економічної причини (ділової мети): несприятливий для платника фінансовий результат або нижча ціна реалізації самі по собі не можуть автоматично свідчити про неправомірність його податкової поведінки без оцінки економічних обставин здійснення відповідної операції.

Співвідношення юридичної форми операції та її фактичного економічного змісту відображене у постанові Верховного Суду від 10 березня 2020 р. у справі № 816/1601/14. При вирішенні спору Суд виходив із необхідності застосування принципу превалювання сутності над формою та врахування дійсних змін майнового стану учасників господарської операції [18]. Для визначення меж податкової оптимізації це означає, що формальна допустимість використаної договірної чи організаційної конструкції не може оцінюватися ізольовано від економічних наслідків її реалізації. Водночас сама наявність певних юридичних зв'язків між учасниками операції не утворює достатньої підстави для висновку про неправомірність отриманого податкового результату.

Окремого значення набуває дотримання спеціальних правил оподаткування. У постанові Верховного Суду від 09 липня 2024 р. у справі № 160/3387/22 щодо контрольованих операцій Суд акцентував на необхідності визначення відповідності їх умов принципу «витягнутої руки» шляхом зіставлення з умовами операцій між непов'язаними особами та використання належних джерел інформації про ціни [17]. Така позиція підтверджує, що правомірність способу податкової оптимізації має оцінюватися не лише за загальними вимогами законодавства, а й з урахуванням спеціальних правил, установлених для відповідного виду операцій. Для контрольованих операцій такими орієнтирами виступають, зокрема, вимоги трансфертного ціноутворення та принцип «витягнутої руки».

Зіставлення наведених правових позицій із систематизованими критеріями дає підстави стверджувати, що у судовому правозастосуванні межа між правомірною податковою оптимізацією та неправомірною податковою поведінкою має комплексний характер. Жодна окрема обставина - отримання податкової переваги, збитковість операції, недоліки документального оформлення, особливості правового статусу контрагента чи використання певної договірної конструкції - не повинна автоматично визначати неправомірність поведінки платника. Правова оцінка потребує встановлення законності обраного способу організації діяльності, реальності операції, відповідності її юридичної форми економічному змісту, наявності ділової мети у визначених законодавством випадках, дотримання спеціальних правил оподаткування та належності документального й облікового підтвердження [15–19].

Отже, межу правомірної податкової оптимізації доцільно визначати не за самим фактом зменшення податкового навантаження, а за сукупністю характеристик способу, яким такого результату досягнуто. Податкова перевага залишається в межах правомірної оптимізації, якщо вона виникає внаслідок реальної господарської діяльності, здійсненої з використанням юридично допустимих конструкцій із дотриманням установлених законом умов та належним відображенням фак-

тичних обставин операцій. Вихід за ці межі має встановлюватися на підставі доведеної невідповідності відповідної поведінки сукупності зазначених критеріїв, а не лише з огляду на сприятливий для платника податковий результат.

Висновки. Таким чином, правомірна податкова оптимізація у діяльності корпоративних суб'єктів ґрунтується на можливості самостійного вибору юридично допустимих способів організації господарської діяльності, здатних впливати на обсяг податкових зобов'язань. Сам факт зменшення податкового навантаження або отримання податкової переваги не є достатньою підставою для визнання поведінки платника неправомірною. Визначальним є спосіб досягнення відповідного результату та його відповідність установленим законодавством вимогам.

Встановлено, що межі правомірної податкової оптимізації мають визначатися комплексно за критеріями законності обраного способу оптимізації, реальності господарської операції, відповідності її юридичної форми економічному змісту, наявності розумної економічної причини (ділової мети) у передбачених податковим законодавством випадках, дотримання спеціальних правил оподаткування та належності документального й облікового підтвердження. Вихід за межі правомірної оптимізації має місце тоді, коли спосіб формування податкового результату не відповідає сукупності зазначених критеріїв, зокрема пов'язаний із нереальністю операцій, невідповідністю їх форми фактичному змісту, штучним створенням умов для отримання податкових переваг або недотриманням установлених законом вимог.

Узагальнення правових позицій Верховного Суду підтверджує необхідність оцінювання податкової поведінки з урахуванням фактичних обставин господарських операцій, їх економічного змісту, документального підтвердження та особливостей застосовного податково-правового регулювання. Такий підхід дає змогу забезпечити баланс між належним виконанням податкового обов'язку та правом корпоративного суб'єкта обирати законні способи організації господарської діяльності. Перспективи подальших досліджень пов'язані з конкретизацією критеріїв розмежування правомірної податкової оптимізації та неправомірної податкової поведінки з урахуванням розвитку судової практики та змін податкового законодавства.

Список літератури:

1. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України.* 1996. № 30. Ст. 141. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр (дата звернення: 07.09.2026)

2. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15 (дата звернення: 07.09.2026)

3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 07.09.2026)

4. Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2021 № 1114. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1114-2021-п (дата звернення: 07.09.2026)

5. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2021 № 158). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0708-21#Text (дата звернення: 07.09.2026).

6. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8 : зареєстровано в Міністерстві юстиції України 04.02.2016 за № 187/28317. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16 (дата звернення: 07.09.2026)

7. Губерська Н. Л., Музика-Стефанчук О. А., Ямненко Т. М. Оптимізація оподаткування та мінімізація податків: практичні проблеми та судова практика. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2025. Т. 3. № 87. С. 89–95. DOI: http://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.13

8. Бишовець Ю. П. Використання податкових пільг з метою оптимізації оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2024. Т. 2. № 85. DOI: http://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.85.2.34

9. Бишовець Ю. П. «Оптимізація оподаткування» та його відмінність від «податкового планування». *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 5. DOI: http://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.05.68

10. Мельник О. П. Трансфертне ціноутворення при здійсненні контрольованих операцій платниками податків. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2024. № 4. DOI: http://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.04.64

11. Skar H., Knuutinen R., Koerver Schmidt P., Croneberg R. Interpretation and Application of General Anti-Avoidance Rules after BEPS and ATAD: Nordic Perspectives. *World Tax Journal*. 2024. Vol. 16. №. 3. P. 508–560. DOI: http://doi.org/10.59403/23e6963

12. Kuźniacki B. Aggressive Tax Planning in Light of the Securing the Activity Framework of Enablers Initiative: A Path to Inflation of Anti-Tax Avoidance Rules in the EU Law. *International Tax Studies*. 2023. Vol. 6. №. 1. DOI: http://doi.org/10.59403/2k0pj4x

13. Kuźniacki B., van Weeghel S. Cairn Energy: when retroactive taxation not justified by prevention of tax avoidance is unfair and inequitable. *Arbitration International*. 2023. Vol. 39. № 1. P. 125–154. DOI: http://doi.org/10.1093/arbint/aiad003

14. Contrino A., Righi M. The Relationship between Abuse of Law, Tax Evasion, and Licit Tax Planning. *Revista Direito Tributário Atual*. 2024. №. 57. P. 92–121. DOI: http://doi.org/10.46801/2595-6280.57.4.2024.2269

15. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 у справі № 160/3364/19, провадження № 11-200апп21. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864 (дата звернення: 07.09.2026).

16. Постанова Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 26.03.2024 у справі № 200/773/20-а, провадження № К/990/36578/22. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/2024_03_26_200_773_20 (дата звернення: 07.09.2026).

17. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 09.07.2024 у справі № 160/3387/22, провадження № К/990/10532/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/120350166 (дата звернення: 07.09.2026).

18. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 10.03.2020 у справі № 816/1601/14, провадження № К/9901/19799/18. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/88336240 (дата звернення: 07.09.2026).

19. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 14.09.2023 у справі № 140/2419/19, провадження № К/990/6150/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/113485344 (дата звернення: 07.09.2026).

Marushchak O. A. LIMITS OF LAWFUL TAX OPTIMIZATION IN THE ACTIVITIES OF CORPORATE ENTITIES

The article examines the legal boundaries of tax optimization in the activities of corporate entities and the criteria for distinguishing it from unlawful tax behavior. It is established that taxpayers' ability to choose methods of organizing their business activities derives from the freedom of entrepreneurial and contractual activity and may be exercised subject to the proper fulfillment of tax obligations. Lawful tax optimization is proposed to be understood as the choice by a corporate entity of a legally permissible method of organizing business transactions that affects the amount of its tax liabilities without violating the established procedure for their determination and fulfillment.

The criteria for determining the boundaries of lawful tax optimization are systematized, including the legality of the chosen optimization method, the reality of a business transaction, the correspondence between its legal form and economic substance, the existence of a reasonable economic purpose (business purpose) in cases provided for by tax legislation, compliance with special taxation rules, and proper documentary and accounting substantiation. It is established that these criteria should be applied comprehensively, while obtaining a tax advantage, the unprofitability of an individual transaction, deficiencies in documentation, particular features of a counterparty's legal status, or the use of a specific contractual arrangement are not, in themselves, sufficient grounds for concluding that tax behavior is unlawful.

The generalization of the legal positions of the Supreme Court provides grounds for substantiating that the boundary of lawful tax optimization is determined not by the mere fact of reducing the tax burden, but by the combination of legal and economic characteristics of the means by which the relevant tax result is achieved, thereby ensuring a balance between the proper fulfillment of tax obligations and the right of a corporate entity to choose lawful methods of organizing its business activities. The proposed system of criteria may be used for a comprehensive legal assessment of the tax behavior of corporate entities and for determining the permissibility of methods used to shape the tax consequences of business transactions.

Keywords: *tax optimization, corporate entities, tax planning, tax behavior, tax advantage, business purpose, business transactions.*

Дата першого надходження статті до видання: 10.09.2026
Дата прийняття статті до друку після рецензування: 25.09.2026
Дата публікації (оприлюднення) статті: 18.11.2026