

УДК 336.1:336.22

Т. Г. Васильців,  
д. е. н., професор, завідувач відділу проблем соціально-гуманітарного розвитку регіонів України,  
Державна установа "Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України"  
ORCID ID: 0000-0002-2889-6924

О. О. Левицька,  
к. е. н., с. н. с. відділу проблем соціально-гуманітарного розвитку регіонів України, Державна  
установа "Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України"  
ORCID ID: 0000-0001-8174-9918

Н. В. Василечко,  
аспірант, Національний інститут стратегічних досліджень  
ORCID ID: 0000-0002-6974-5129

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.3.17

## УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ З ВИКОРИСТАННЯМ ОФШОРНИХ ЮРИСДИКЦІЙ В УКРАЇНІ

T. Vasylytsiv,  
Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Social and Humanitarian Development  
of Regions, State Enterprise "Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine", Lviv, Ukraine  
O. Levytska,  
PhD in Economics, Senior Research Worker of the Department of Social and Humanitarian Development  
of Regions, State Enterprise "Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine", Lviv, Ukraine  
N. Vasylechko,  
postgraduate student of the National Institute for Strategic Studies, Kyiv, Ukraine

### IMPROVEMENT OF INSTITUTIONAL SUPPORT FOR THE STATE POLICY OF COMBATING OFFSHORE TAX EVASION IN UKRAINE

У статті аргументовано одну з найбільш гострих проблем фінансової безпеки України на сучасному етапі соціально-економічного розвитку держави, пов'язану із значними обсягами використання суб'єктами господарювання офшорних юрисдикцій для ухилення від сплати податків. Зроблено висновок, що в контексті зміцнення фінансової безпеки держави та забезпечення високої ефективності політики деофшоризації економіки пріоритетне значення відводиться удосконаленню системи інституціонального забезпечення. Розроблено логіко-структурну схему формування інституціональної рівноваги фіскальної системи України, що включає інституційну структуру, набір формальних і неформальних інструментів, напрями та головні чинники забезпечення необхідних інституціональних змін, орієнтованих на зміцнення фінансової безпеки України шляхом протидії ухиленню від сплати податків із використанням офшорних юрисдикцій. Визначено конкретні інституціональні зміни, які необхідні для збалансування фіскального сектору України і підсилення політики протидії впливу капіталу. Означено контури інституціональної моделі державної фінансової політики України в частині протидії ухиленню від сплати податків.

The purpose of the study is to substantiate the institutional support for the state policy of combating offshore tax evasion in Ukraine. The article argues that for Ukraine, at the present stage of socio-economic development, one of the most pressing problems threatening financial security of the state is an alarming proliferation of the use of offshore jurisdictions for tax avoidance by business owners. It is concluded that in the context of strengthening the financial security of the state and ensuring high efficiency of the de-offshoring economic policy, the priority is given to improvement of the institutional support system.

The practical significance of the research results deals with the development of the logical-structural scheme describing the formation of the institutional balance of the fiscal system in Ukraine, which should be established as a basis for state de-offshoring policy (the Ministry of Finance of Ukraine and State Tax Service of Ukraine). The scheme includes the institutional structure, a set of formal and informal tools, directions and key factors for providing necessary institutional changes, aimed at the strengthening of Ukraine's financial security by combating offshore tax evasion and avoidance.

An improved approach to the formation of the state policy of implementation of institutional changes necessary to balance the fiscal sector of the country makes up a scientific novelty of the current study.

The main features of the institutional model for the state financial policy of Ukraine in terms of anti-tax evasion are defined. The model involves a number of important changes and transformations with concrete constructive measures at the level of mega-, macro— and microenvironment of the fiscal policy formation, as well as within basic

*components of the institutional structure. Reasonable measures for implementation of the standards for the tax information automatic exchange (FATCA and CRS) in Ukraine and for identification of accounts of controlled foreign companies to comply with the new reporting requirements are substantiated.*

*Ключові слова: офшорні юрисдикції, ухилення від сплати податків, державна політика, інституціональне забезпечення, інституціональна рівновага.*

*Key words: offshore jurisdictions, tax evasion, government policy, institutional support, institutional balance.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Відомо, що для України на сучасному етапі соціально-економічного розвитку одним із найбільших викликів для фінансової безпеки держави є поширена практика використання суб'єктами господарювання офшорних юрисдикцій для ухилення від сплати податків, що призводить до суттєвого послаблення бюджетної і валютної складових фінансової безпеки, а також нарощування ризиків та загроз банківської, боргової, грошово-кредитної безпеки, безпеки небанківського фінансового сектору країни.

Існуючі на сьогодні розробки теоретико-методичного та прикладного характеру (у тому числі положення Плану BEPS) або не передбачають використання всіх можливостей політики деофшоризації економіки, або все ще у неповній мірі імplementовані в Україні. Це актуалізує необхідність обґрунтування дієвих та ефективних засобів удосконалення державної політики у цій сфері передусім шляхом обґрунтування інституціонального забезпечення державної політики протидії ухиленню від сплати податків з використанням офшорних юрисдикцій в Україні.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Сутнісно-концептуальні і прикладні положення державної політики забезпечення фінансової безпеки, у тому числі шляхом протидії офшоризації економіки, висвітлені у низці публікацій вітчизняних та зарубіжних науковців, насамперед: Р. Августина [1], Т. Васильціва та В. Волошина [2], Т. Тишук [3], О. Власюка [4], Н. Вороніної [5], С. Глуценка та М. Казакова [6], А. Гречко [7], О. Жукової [8], Т. Карнауха [9] та ін. Водночас все ще недостатньо розробленими (з огляду на відсутність успіхів у цій сфері в Україні) залишаються теоретико-практичні питання визначення дієвих та ефективних заходів державної політики зміцнення фінансової безпеки держави шляхом протидії ухиленню від сплати податків із застосуванням офшорних юрисдикцій.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є обґрунтування інституціонального забезпечення державної політики протидії ухиленню від сплати податків з використанням офшорних юрисдикцій в Україні та конкретизація інституціональних змін, необхідних для збалансування фіскальної системи держави.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Досягнення високого рівня економічної безпеки України вимагає чіткої реалізації задекларованих на найвищих щаблях державного управління стратегічних напрямів, одним із яких є вихід з економічної кризи, нарощування фінансового потенціалу держави та підвищення рівня життя населення. У цьому контексті боротьба з офшоризацією української економіки видається принципово важливим завданням на рівні з іншими пріоритетними напрямками, пов'язаними із детінізацією, демонополізацією і декриміналізацією економічної системи.

Варто підкреслити, що умовою успішної політики протидії ухиленню від сплати податків є "здорове" інституціональне середовище, котре забезпечує не лише механізм реалізації управлінських рішень і кінцевої мети, а й інституційну стійкість. Остання полягає у здатності системи зберігати сталий розвиток і продовжувати стратегічні вектори, обрані у попередні періоди. Саме такий підхід може забезпечувати кумулятивний і синергетичний ефект дер-

жавної політики. Однак слід враховувати складність відносин і зв'язків у досліджуваній сфері економіки. Так, специфіка інституціонального середовища фінансово-податкового сектору полягає в об'єднанні цілої системи суб'єктів та інститутів, відповідальних за організацію (посередництво) та контроль валютних операцій, митних платежів, розрахунків за податковими зобов'язаннями, обмін податковою інформацією, а також відповідальних за розслідування фінансових злочинів, корупційних дій та схем ухилення від сплати податків. Таким чином, ключова роль у цих питаннях належить міжгалузевій підтримці і спільній координації функціонування сектору.

Попри тривалу податкову реформу та активні спроби долучитися до міжнародної боротьби із фінансовими маніпуляціями з використанням офшорних юрисдикцій, в Україні спостерігається посилення офшоризації економіки, котра виснажує фінансові ресурси держави. Головними інституціональними чинниками розгортання офшорної діяльності в Україні є, передусім, недосконале валютне і податкове регулювання. Не менш важливими причинами офшоризації української економіки є "розпорошеність" системи органів влади та інших суб'єктів формальної інфраструктури, неузгодженість їх дій, дублювання функцій і проблеми інституційної компліментарності, наслідком чого є відсутність замкнутої системи фінансового контролю.

З логіки наведених аргументів щодо проблем інституціонального середовища досліджуваного сектору економіки України випливає, що система його регулювання насичена численними "інституціональними пастками", не характеризується стійкістю, не забезпечує "здорової" податкової конкуренції (неофіційні домовленості, корупційні схеми, штучне заниження ставок податків для залучення інвестицій, маніпуляції з податковими кредитами, інші фінансові порушення з метою ухилення від сплати податків).

Подолати системні проблеми у фінансовому секторі або, принаймні, зменшити їх негативний вплив на фінансову безпеку країни можна, удосконаливши інституціональне забезпечення державної політики на засадах узгодження різних видів фінансового контролю та посилення міжвідомчої координації. Вочевидь, назріла потреба у розробленні нової моделі інституціональної рівноваги, котра визначала б чіткі межі взаємодії учасників (агентів) у фіскальній сфері (рис. 1).

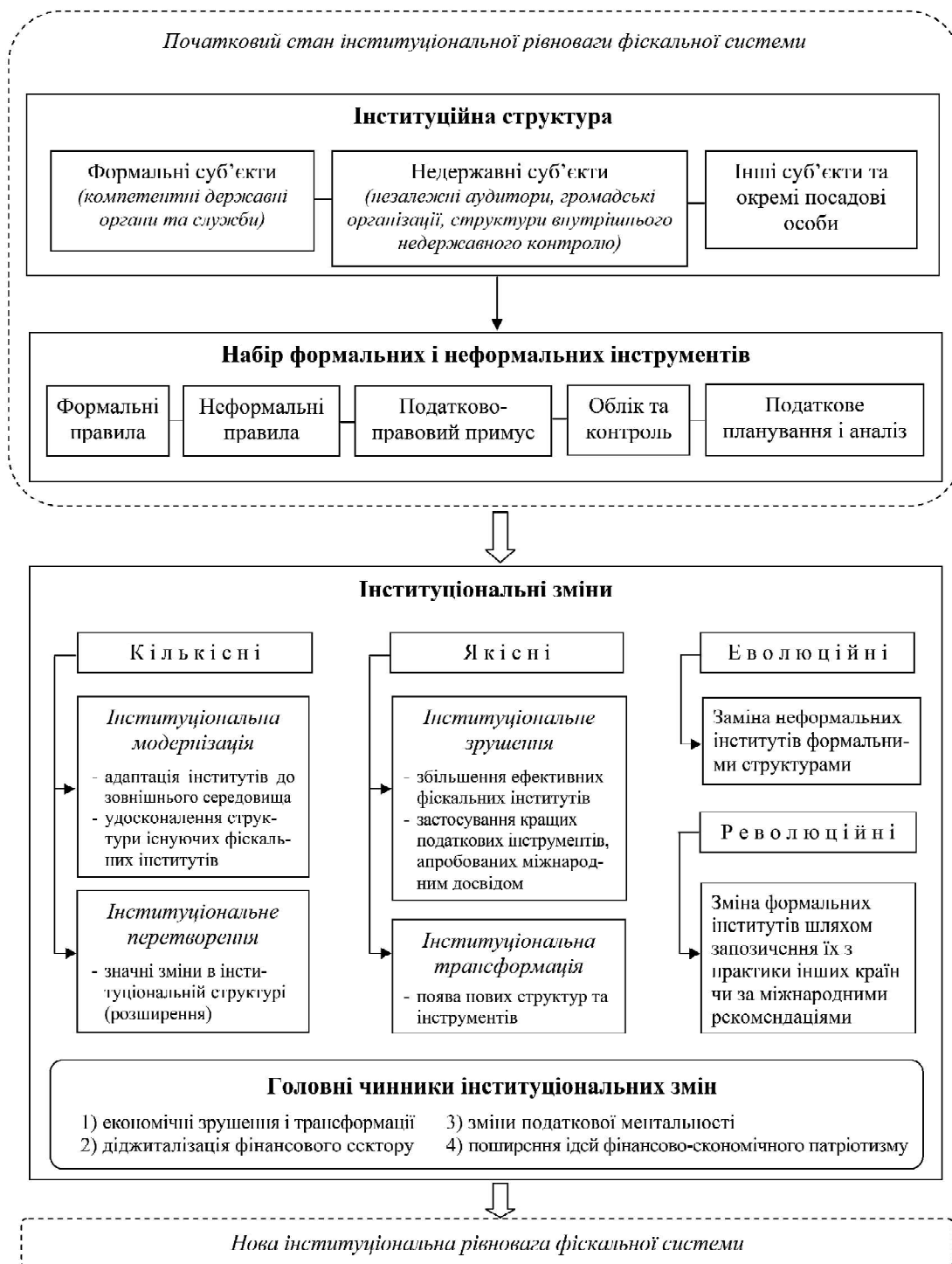
Відповідно до доктрини неінституціоналізму (на базі ідей Д. Норта, Дж. Гелбрейта та Р. Коуза) для збалансування фіскального сектору України і підсилення політики протидії впливу капіталу необхідно здійснити інституціональні зміни на всіх регуляторних рівнях, зокрема:

1. Переглянути формальну інфраструктуру сектору на предмет узгодженості виконуваних компетентними органами і службами функцій, відповідності їх діяльності задекларованим векторам розвитку національної податкової системи, вимогам міжнародних організацій і стандартам кращої світової практики.

2. Підвищити інклюзивність інституціонального середовища за рахунок більш активного включення недержавних інститутів у систему публічного нагляду.

3. Розвивати консультативно-координаційну складову інфраструктури для забезпечення взаємодії різних інститутів-регуляторів у фіскальній сфері, врахування інтересів усіх зацікавлених сторін, надання технічної підтримки у ході імplementації податкової реформи і т.д.

4. Гармонізувати "антиофшорне" законодавство відповідно до вимог міжнародних організацій, усунути



**Рис. 1. Логіко-структурна схема формування інституціональної рівноваги фіскальної системи України**

Джерело: авторська розробка.

суперечні і неточні положення законодавчих і нормативних актів України для звуження можливостей застосування схем тіньового відтоку фінансового капіталу.

5. Зміцнити податкову дисципліну в країні через оптимізацію податково-правового примусу та контролю.

6. Пропагувати зміну податкової ментальності і поширювати ідеологію "національного фінансово-економічного патріотизму", які відіграють роль неформальних інструментів регулювання фіскальних відносин.

За роки незалежності Україна долучилася до головних міжнародних інституцій (ОЕСР, МВФ, Світовий банк, ФАТФ, Міжнародна податкова асоціація (IFA), Міжнародне бюро податкової документації (IBFD) і т.д.) та регіональних організації (передусім у межах ЄС),

дотичних до глобальної політики деофшоризації, імплементувала частину ініціатив і рекомендацій у цьому напрямі (Конвенція MLI, План BEPS, договір FATCA, правила CFC щодо діяльності контрольованих іноземних підприємств), уклала 77 угод з іншими країнами про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна, а також розпочала модернізацію системи обміну податковою інформацією з використанням єдиних стандартів (правила EOIR за стандартом CRS).

Таким чином, система інституціонального забезпечення державної "антиофшорної" політики України поступово стає інтегрованою у глобальну інституціональну систему і переймає кращу регуляторну практику, проте здійснювані трансформації не завжди узгод-

жуються з українськими реаліями та принципами фіскального суверенітету держави.

Окремим вектором державної політики є боротьба з корупцією — явищем, котре нівелює будь-які спроби України у напрямі міжнародної інституціональної інтеграції і наближення до світових стандартів податкової політики. За останні роки у цій сфері зроблено чимало інституціональних змін — створено Національне антикорупційне бюро, Спеціалізовану антикорупційну прокуратуру, Національне агентство з питань запобігання корупції, Національну раду з питань антикорупційної політики, Національне агентство з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, Державне бюро розслідувань, а також Вищий антикорупційний суд.

Наявність на різних рівнях управління великої кількості спеціалізованих структур, відповідальних за попередження і протидію фінансовим злочинам, що пов'язані з "відмиванням" капіталу та ухиленням від сплати податків, породжує ризик дублювання функцій, розділення повноважень між різними державними органами, неузгодженості і неефективності регуляторних дій. Так, остаточне створення та початок роботи Бюро (служби) фінансових розслідувань потребує обґрунтування меж його компетенції у зв'язку з дублюванням функцій діючої Податкової міліції. Аналогічна функціональна неузгодженість стосується і "антикорупційних" агентств. Крім того, ситуацію загострює революційний характер здійснюваних інституціональних трансформацій, котрий передбачає зміну формальних фіскальних інституцій та силових структур шляхом копіювання досвіду інших країн або на основі рекомендацій міжнародних організацій. Такий радикальний підхід може загрожувати фіскальному суверенітету України та її безпекоспроможності.

У контексті глобальної діджиталізації фінансового сектору підтримку "антиофшорній" політиці має надавати новостворене Міністерство цифрової трансформації України шляхом долучення до робочої групи для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон. Мова йде про сприяння Міністерства у питаннях розвитку програмного забезпечення діяльності податкових органів, сумісного з міжнародними базами даних, а також підвищення рівня захисту відповідної інформації як складової фінансової безпеки держави.

Попри очевидну фіскальну конвергенцію, підкріплену членством України у багатьох міжнародних і регіональних організаціях, долученням до світових стандартів податкового адміністрування, інформаційного обміну, документування та фінансового нагляду загалом, залишається чимало важливих глобальних та європейських інституцій, котрі не співпрацюють з Україною або недостатньо враховують її інтереси у боротьбі з "відмиванням" капіталу та ухиленням від сплати податків. Консолідація зусиль у цій сфері є принциповою, а отже, Україні варто продовжувати обраний інтеграційний вектор, зміцнювати власну економіку і фінансову безпеку, активніше реалізовувати заходи щодо гармонізації і лібералізації валютно-податкового законодавства, напрацювання і просування законопроектів з питань покращення контролю за трансфертним ціноутворенням і діяльністю контрольованих іноземних підприємств, протидії "розмиванню" податкової бази, агресивному плануванню та переміщенню капіталу за кордон. Для імплементації таких різнобічних ініціатив необхідна міжгалузева підтримка досліджуваної політики, забезпечена спеціальними міжвідомчими комісіями чи групами експертів, котрі би виконували консультативно-координаційні функції. Наразі таких формальних груп в Україні небагато, у зв'язку з чим проблемою залишається узгодження дій різних інститутів-регуляторів у фіскальній сфері, врахування потреб та очікувань усіх зацікавлених сторін, надання технічної підтримки у ході імплементації податкової реформи та

експертна участь у розробленні міжнародних податкових стандартів.

Окрім покращення контролюючої інфраструктури та її консультативно-координаційної складової, варто також переглянути інституціональний інструментарій фіскальної сфери. Удосконалення законодавчих і нормативно-правових інструментів є наступним етапом на шляху побудови ефективної податкової системи зі встановленням нової інституціональної рівноваги. "Офшорний елемент" неможливо повністю виключити із сучасних фінансово-господарських відносин, однак якісна нормативна база, налагоджений механізм податкового примусу і фінансового контролю здатні суттєво мінімізувати фіскальні правопорушення, пов'язані з використанням офшорних юрисдикцій, і у такий спосіб підвищити фінансовий потенціал країни. А враховуючи те, що упродовж останніх років Україна фігурувала у "чорному списку" ФАТФ як країна "першого пріоритету" разом із 46 іншими юрисдикціями (котрі у 2019 р. були визначені Європолем або Європейською службою зовнішніх справ як такі, що піддаються загрозам відмивання грошей або ризикам, пов'язаним із фінансуванням тероризму), упорядкування податкового законодавства стає не лише пріоритетним завданням політики деофшоризації економіки, а й важливим кроком для покращення міжнародного іміджу України, виведення її з "ризикової зони" і підвищення фінансової безпекоспроможності.

Застосування світовою спільнотою усе складніших інструментів боротьби з ухиленням від оподаткування та агресивним податковим плануванням зумовлює появу усе більшої кількості економічних, організаційно-технічних, адміністративних та правових питань. Відповідно до прийнятих Україною міжнародних зобов'язань, які є динамічними і зазнають постійних змін, першочерговими кроками на шляху удосконалення законодавчо-нормативних актів, що регулюють "антиофшорну" складову податкової системи, є такі: внесення змін до чинного Податкового кодексу України, розроблення нових законопроектів і просування попередньо напрацьованих (якщо вони узгоджуються з міжнародними правилами та вимогами), уточнення і доповнення чинних нормативних актів у частині суперечливих або неоднозначних положень.

Серед останніх важливих інституціональних змін в Україні варто відзначити ратифікацію у 2019 р. Угоди із США щодо виконання податкових правил та застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" — FATCA. Попри очевидний прогрес, пов'язаний із запровадженням стандартів обміну інформацією про фінансові рахунки, які беруться за основу при здійсненні автоматичного обміну інформацією відповідно до міжнародних договорів, а також скасування банківської таємниці, великою проблемою залишається часткова імплементація заходу через відсутність відповідних податкових змін в українському законодавстві. Так, для імплементації стандартів автоматичного обміну податковою інформацією FATCA і CRS, уможливлення ідентифікації рахунків з контролерами-нерезидентами для виконання вимог нової звітності необхідно:

1. Розробити і ввести в дію нормативні акти, котрі регламентують форму і правила подання звітності, перелік суб'єктів (банків, депозитарних установ, страхових підприємств та інших фінансових установ), що підлягають звітуванню, механізм ідентифікації підзвітних фінансових рахунків та внесення відомостей про кінцевих бенефіціарів.

2. Визначити країни-партнерів для підписання відповідної угоди про автоматичний обмін податковою інформацією, передавання даних у Секретаріат ОЕСР.

3. Законодавчо захистити персональні дані суб'єктів господарювання, гарантувати їх конфіденційність у ході перевірок Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (для цього потрібно розробити і прийняти відповідний законопроект).

4. Запровадити до вересня 2020 р. (умовна дата початку звітування за новими стандартами) необхідне програмне забезпечення для налагодження процесів збору, оброблення та обміну інформацією (з формальним закріпленням відповідної вказівки на проведення програмно-технічних робіт).

5. Для запровадження міжнародних стандартів щодо автоматичного обміну податковою інформацією створити у структурі Державної фіскальної служби України новий підрозділ — Департамент обміну фіскальною інформацією із залученням зовнішніх експертів та профільних фахівців Національного банку України і Державної служби фінансового моніторингу України.

Кінцеве запровадження міжнародних стандартів обміну інформацією CRS (EOIR/AEOI) вимагає приєднання України до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (MCAA CRS), котра визнана найбільш авторитетним інструментом регулювання питань міжнародного обміну податковими даними. Окрім того, обов'язковим завданням є підписання Багатосторонньої угоди компетентних органів про обмін міждержавними звітами (MCAA CbC), якою передбачено автоматичний обмін інформацією про діяльність транснаціональних груп (master file), укладені ними угоди з обґрунтуванням ціни за принципом "витагнутої руки" (local file), основні показники та виконувані функції (CbC report). Найбільший досвід у цих питаннях має Великобританія, котра уклала 64 двосторонні угоди про обмін міждержавними звітами.

Ще одною прогалиною у реалізації політики деофшоризації в Україні є неготовність до остаточного запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних підприємств (CFC) через затягування прийняття необхідних правових інструментів. Ситуація може бути вирішена завдяки розблокуванню попередньо схваленого законопроекту № 1210, який регламентує порядок запровадження в Україні правил CFC разом із процедурою трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях. Проте у законопроекті № 1210 знайдено суттєві недоліки, котрі нівелюють всю цінність запропонованої ініціативи. Для їх усунення передусім необхідно:

1. Повернути видалену норму про особисту відповідальність інспекторів за необґрунтовані "сумнівні" донарахування у ході податкових перевірок (для зменшення адміністративного тиску на підприємства з боку фіскальних органів і попередження появи корупційних діянь).

2. Скасувати каральну норму щодо підвищеної відповідальності (штраф у розмірі 50 %) за протермінування сплати грошових зобов'язань на суму, що перевищує 1000 мінімальних заробітних плат (пп. 123.2), бо це порушує принцип рівності усіх платників перед законом.

3. Спростити процедуру адміністрування в частині відміни пункту про збільшення удвічі термінів документальних (планових та позапланових) і фактичних перевірок, оскільки це вкрай обтяжлива практика для малих та середніх підприємств.

4. Зберегти інститут індивідуальної податкової консультації, коли платник податків може бути притягнутий до відповідальності, якщо він діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації (відновити скасований пп. 53.1). Така норма підвищує відповідальність обох сторін — як платника, так і інспектора.

5. Забезпечити процес навчання представників фіскальних органів та платників податків методам трансфертного ціноутворення і документального супроводу контрольованих операцій. Позитивним зрушенням за цим напрямом є створення на початку 2019 р. у структурі Державної фіскальної служби України Департамент трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування, який об'єднав фахівців із різних профільних державних структур. Серед завдань департаменту — підготов-

ка, забезпечення та контроль за здійсненням трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях, а також проведення організаційно-роз'яснювальної роботи щодо критеріїв та методів встановлення "справедливої" ціни, розв'язання спірних питань. Водночас зазначимо, що повноцінно робота департаменту ще не розпочалась.

Виконання зобов'язань в рамках революційного проекту ОЕСР — Плану BEPS щодо уникнення "розмивання" оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування, до якого Україна долучилась з 2017 р., є проблематичним (навіть у межах "мінімального стандарту" — кроки 6, 7, 14). Затвердження концепції та створення спеціальної робочої групи для реформування законодавства з питань деофшоризації не дало бажаних результатів через декларативність частини ініціатив, збереження їх лише на рівні законопроектів і загальну неготовність працювати за вимогами BEPS. Несистемний підхід у розробленні юридичних і практичних заходів у цьому напрямі призвів до блокування чинної реформи, у зв'язку з чим першочерговими кроками із "перезавантаження" Плану BEPS мають стати:

1. Відхилення розробленого у липні 2018 р. проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал як інструменту на заміну податку на прибуток, оскільки така ініціатива суперечить умовам участі України у проекті BEPS.

2. Доопрацювання після відкритого експертного обговорення проекту закону "Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування" у зв'язку з тим, що зазначений проект запроваджує до Податкового кодексу України положення, які проблематично реалізувати в умовах чинного неупорядкованого українського законодавства та недостатнього інституціонального розвитку податкової системи. Мова йде про низку суперечливих положень, котрі потребують коригування, а саме:

— доцільно відредагувати норму щодо "ділової мети" здійснення контрольованих операцій (пп. 39.2.1.10, 39.2.1.11), оскільки відповідно до "мінімального стандарту" BEPS у контексті економічної причини таких операцій використовується поняття "основної мети", тоді як розуміння "ділової мети" може бути дещо викривленим і хибно сприйнятим. Більше того, існує ризик застосування цієї норми законопроекту в цілях тиску на підприємства з боку представників фіскальних органів;

— додаткового пояснення потребує норма щодо "фактичної поведінки" сторін контрольованих операцій та з'ясування її правових ознак (пп. 39.2.2.4, 39.2.2.5, 39.2.2.10 та ін.);

— вимога стосовно поширення правил трансфертного ціноутворення і на платників єдиного податку четвртої групи (п. 39.2.1.1-д) є неприйнятною, оскільки може призвести до реальної ліквідації такої групи, а отже, має бути усунена із законопроекту (тим більше, що зазначена норма не передбачена планом BEPS).

3. Узгодження Україною угод з іншими країнами про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна на предмет їх відповідності Модельній угоді ОЕСР-2002 про обмін інформацією у податковій сфері, що вимагається планом BEPS (крок 6) для запобігання різного роду зловживанням (станом на 2017 р. таких угод було лише 42 із понад 70 загалом).

У підсумку зазначимо, що для посилення боротьби зі шкідливими податковими практиками в Україні важливим є не просте копіювання міжнародного досвіду антиофшорних заходів, а його адаптація відповідно до особливостей української податкової системи, ментальної специфіки та економічної ситуації загалом зі збереженням фіскального суверенітету держави. Хоча у випадку приєднання до загальноєвропейської податкової системи, як однієї з євроінтеграційних умов та

намірів України, дотримання фіскального суверенітету стане проблематичним, адже всі члени ЄС зобов'язані передавати Союзу частину своїх прав (або включатись в абсолютну нові механізми взаємодії) у сфері податкової політики, митної справи, фіскального судочинства та інших пов'язаних відносин. Поки що це — питання стратегічної перспективи для України, однак вже сьогодні потрібно гармонізувати податкове законодавство та інституційну складову відповідно до європейських та світових стандартів.

Збалансоване поєднання і ефективне використання усіх складових інституціонального середовища, у якому формується та реалізується сучасна державна політика протидії ухиленню від сплати податків із застосуванням офшорних юрисдикцій, — це головні кроки на шляху створення довіри до українських фіскальних органів і податкової системи в цілому з боку інших країн та міжнародних організацій.

## ВИСНОВКИ

Ключовими інституціональними детермінантами застосування офшорних юрисдикцій в Україні є недосконале валютне і податкове регулювання, неефективна система оподаткування, "розпорошеність" взаємодії органів влади та інших суб'єктів формальної інфраструктури, недостатній розвиток інституту недержавного публічного нагляду та, як наслідок, відсутність замкнутої системи фінансового контролю.

Для подолання виявлених прогалин у вітчизняній податковій сфері і запобігання практикам ухилення від сплати податків із використанням офшорних юрисдикцій впроваджено пріоритетні напрями інституціональних змін. Це зокрема збалансування формальної інфраструктури на предмет узгодженості виконуваних компетентними органами і службами функцій, більш активне включення недержавних інститутів у систему публічного нагляду, розвиток консультативно-координаційної складової інфраструктури фіскальної сфери, гармонізація "антиофшорного" законодавства відповідно до міжнародних вимог, зміцнення податкової дисципліни в країні через оптимізацію податково-правового примусу та контролю, пропагування зміни податкової ментальності з врахуванням ідеології "національно-го фінансово-економічного патріотизму".

Нова інституціональна модель політики деофшоризації економіки України має передбачати низку важливих змін і трансформацій із конкретними конструктивними заходами на рівні мега-, макро- та мікросередовища формування фіскальної політики, а також у межах основних компонент інституціональної структури. До першочергових "антиофшорних" заходів відносяться: повноцінне дотримання вимог міжнародних конвенцій і керівних принципів світових організацій, підписання важливих багатоп- і двосторонніх угод згідно з міжнародними зобов'язаннями України, повна імплементація Плану дій BEPS, кінцеве запровадження стандартів автоматичного обміну податковою інформацією, розширення практики застосування правил щодо оподаткування контрольованих іноземних підприємств, удосконалення положень Податкового кодексу України та окремих норм вітчизняного законодавства, консолідація зусиль у боротьбі з "відмиванням" капіталу та податковим ухиленням шляхом реалізації невичерпного інтеграційного потенціалу України, розширення міжгалузевої підтримки фіскальної сфери та її діджиталізація, а також покращення міжнародного іміджу України за рахунок зміни податкової ментальності, пропагування ідеї національного фінансово-економічного патріотизму та підвищення соціальної відповідальності усіх учасників фіскальних відносин.

Література:

1. Августин Р.Р. Теоретико-методологічні засади та прикладні інструменти державної політики системної

детінізації економічних відносин в Україні: монографія. Тернопіль: Крок, 2017. 309 с.

2. Васильців Т.Г., Волошин В.І. Економічна безпека підприємництва в умовах європейської інтеграції України. Проблеми розвитку внешнеэкономических связей и привлечения иностранных инвестиций: региональный аспект. 2007. С. 1639—1644.

3. Виведення капіталів з України: масштаби та напрямки запобігання: аналіт. доп./ Т.А. Тищук, А.М. Павлова, Д.О. Махортик, О.В. Іванов. Київ: НІСД, 2013. 39 с.

4. Власюк О.С. Актуальні проблеми фінансової безпеки України в умовах посткризової трансформації: монографія. Київ: НІСД, 2014. 432 с.

5. Воронина Н.В., Воронина А.М. Формирование и развитие офшорных зон. Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2007. № 3. С. 19—29.

6. Глущенко С.В., Казакова М.О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. Магістеріум. Економічні студії. 2014. Вип. 56. С. 21—25.

7. Гречко А.В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут". 2016. № 13. С. 85—91.

8. Жукова О. Контрольовані іноземні компанії: проблеми можливої ідентифікації та майбутнього оподаткування. Вісник. Офіційно про податки: офіц. вид. Державної фіскальної служби України. 2019. № 5 (9.02). С. 6—10.

9. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2015. Т. 168. С. 120—124.

## References:

1. Avgustyn, R.R. (2017), *Teoretyko-metodologichni zasady ta prykladni instrumenty derzhavnoyi polityky systemnoyi detinizaciyi ekonomichnyh vidnosyn v Ukrayini* [Theoretical and methodological bases and applied instruments of the state policy of systematic de-shadowing of economic relations in Ukraine], Krok, Ternopil, Ukraine.

2. Vasylytsyn, T.G. and Voloshyn, V.I. (2007), "Economic security of entrepreneurship in the conditions of European integration of Ukraine", *Problems of developing foreign economic ties and attracting foreign investment: regional aspect*, pp. 1639—1644.

3. Tyshchuk, T.A., Pavlova, A.M., Mahortyk, D.O. and Ivanov, O.V. (2013), *Vyvedennia kapitaliv z Ukrainy: masshtaby ta napriamky zapobigannia* [Capital outflow from Ukraine: The scale and directions of prevention], NISS, Kyiv, Ukraine.

4. Vlasjuk, O.S. (2014), *Aktualni problemy finansovoi bezpeky Ukrainy v umovah postkryzovoi transformaciyi* [Actual problems of financial security of Ukraine in conditions of post-crisis transformation], NISS, Kyiv, Ukraine.

5. Voronina, N.V. and Voronina, A.M. (2007), "Formation and development of offshore zones", *National interests: priorities and security*, vol. 3, pp. 19—29.

6. Glushchenko, S.V. and Kazakova, M.O. (2007), "Minimization tax schemes: Foreign and Ukrainian practice", *Magisterium. Economic studies*, vol. 56, pp. 21—25.

7. Grechko, A.V. (2016), "Transfer pricing mechanism in Ukraine as a tool for controlling transactions between related parties", *Economic Bulletin of the National Technical University of Ukraine "Kyiv Polytechnic Institute"*, vol. 13, pp. 85—91.

8. Zhukova, O. (2019), "Controlled foreign companies: The problems of possible identification and future taxation", "Officially about Taxes Bulletin" of the State Fiscal Service of Ukraine, vol. 5 (9.02), pp. 6—10.

9. Karnauh, T.M. (2015), "Transfer pricing: The essence and prospects of implementation in Ukraine", *Scientific papers NaUKMA. Legal sciences*, vol. 168, pp. 120—124.

*Стаття надійшла до редакції 05.03.2020 р.*