

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-4-68-84>  
УДК 332.122.6:336.027

Колдов Є.О.

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

## РЕГУЛЮВАННЯ ОФШОРНИХ ЗОН В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ І ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВАХ

**Анотація.** Стаття присвячена проблематиці дослідження нормативного регулювання офшорних зон у вітчизняній правовій системі та в законодавстві іноземних держав. На основі аналізу чинної нормативної бази та наукових публікацій в сферах податкового права та економіки, а також аналізу функціонування офшорних територій за кордоном робляться висновки щодо необхідності застосування конкретних кроків на шляху до стабілізації процесу відтоку активів з України. Здійснено короткий порівняльний аналіз положень, що регулюють зазначене питання в інших державах з метою формулювання конкретних рекомендацій, втілення яких призвело б до позитивних змін не в лише на рівні правового регламентування окреслених відносин, але й мало б вплинути на розвиток вітчизняної економіки в цілому. Викладено світову практику використання і застосування офшорних зон.

**Ключові слова:** офшор, податок на прибуток, відтік капіталу, трансфертне ціноутворення, податкове право.

Koldov Yehor

Yaroslav Mudryi National Law University

## REGULATION OF OFFSHORE ZONES IN THE TAX LAW OF UKRAINE AND FOREIGN STATES

**Summary.** The article is devoted to the problems of legal regulation of offshore zones in the Ukrainian legal system and in the legislation of other states. Based on analysis of the Ukrainian legal framework and scientific publications author makes conclusions about the need for legislative changes. A brief comparative analysis of the provisions regulating this issue in other states was carried out with the aim of formulating specific recommendations, the implementation of which would lead to positive changes not only at the level of legal regulation of the above relations, but would also affect the development of the domestic economy as a whole. The world practice of use and application of offshore zones is described. The domestic law science does not have the only, generally accepted understanding of this definition of offshore, so the author does research on the isolation of a holistic concept to understand the essence of such a phenomenon. The article focuses on the regulation of offshore zones in foreign countries, the so-called “soft landing” zones: what are the advantages and disadvantages for the capital of companies. The author is analyzes relevant international legal documents concerning the regulation of offshore zones, elimination of double taxation, elimination of non-payment of taxes in one or another state. Analyzing the process of moving capital to offshore areas in the EU can come to quite interesting conclusions. On the one hand, at one time, European integration contributed to the development of offshore, due to uneven economic development, expansion of the common market and other integration processes in the economic sphere. However, today we can observe diametrically opposite trends. Strengthening European integration in the field of financial relations through the introduction of common rules for the exchange of fiscal information concerning deposits of residents of EU Member States in banking institutions in other countries and restrictions on banking secrecy lead to increased control over the operation of offshore zones.

**Keywords:** offshore, income tax, outflow of capital, transfer pricing, tax law.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день економічна система України переживає період глибокої кризи, стикаючись з цілим рядом дестабілізуючих чинників. Одними з ключових є труднощі, пов'язані з «відтоком» капіталу та ухиленням від сплати податкових платежів вітчизняними суб'єктами господарської діяльності. У зв'язку з наведеним, особливого значення набуває вирішення комплексу питань стосовно правового регулювання функціонування офшорних зон, як одного з ключових чинників виведення капіталу, що може завдавати непоправної шкоди економічному розвитку держави. Особливої актуальності вирішення даного питання набуває в контексті соціально-економічних перетворень та євроінтеграційних процесів, що на даний момент мають місце в нашій державі.

**Мета дослідження.** Основне завдання даного дослідження полягає у вивченні особливостей правового регулювання офшорних зон у вітчизняному законодавстві та здійсненні короткого порівняльного аналізу з положеннями, що регулюють зазначене питання в інших державах

з метою формулювання конкретних рекомендацій, втілення яких призвело б до позитивних змін не в лише на рівні правового регламентування окреслених відносин, але й мало б вплинути на розвиток вітчизняної економіки в цілому.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідження проблематики офшорних зон у вітчизняній науковій думці ставали предметом пошуків М.О. Баймуратова, О.К. Бозуленка, В.П. Вишневецького, О.І. Зоріної, М.П. Кучерявенка та інших. Разом з тим, комплексного аналізу як самої дефініції «офшорна зона», так і впливу даного явища на функціонування економічної системи держави практично не здійснювалося. Крім того, чинна нормативна база у сфері регулювання податкових та господарських відносин є вкрай обмеженою та фрагментарною, що не дозволяє здійснювати повноцінні дослідження даного питання у теоретичній площині та розробку практичних рекомендацій стосовно вдосконалення чинного законодавства.

**Виклад основного матеріалу.** Як вже було зазначено вище, вітчизняна правова наука не

володіє єдиним, загальноприйнятим розумінням вказаної дефініції. Деякі дослідники ототожнюють вказане поняття з окремим видом спеціальних (вільних) економічних зон, проте такий крок навряд чи можна вважати виправданим. Спеціальні вільні (економічні) зони є важливим інструментом залучення інвестицій в державу. Вказане залучення здійснюється шляхом створення особливих (пільгових) умов для суб'єктів господарювання, що заходять до цих зон. Подібні пільги можуть стосуватися й податкових платежів, але механізм та мета їх введення мають принципові відмінності у порівнянні з офшорними зонами. Основну їх відмінність можна звести до наступного. Вільні економічні зони орієнтовані на залучення продуктивного капіталу (як іноземного, так і вітчизняного), що утворює доходи всередині зони, тоді як мета офшорних зон – залучення іноземного фінансового капіталу, що приносить доходи як власникам цього капіталу, так і організаторам офшорних зон. Джерела ж цих доходів перебувають за межами офшорних зон [1].

Загалом необхідно зазначити, що чинне законодавство використовує подібну категорію вкрай рідко та фрагментарно, що також перешкоджає однозначному її розумінню. Так, Розпорядження КМУ № 143-р від 23 лютого 2011 р. містить перелік держав, що відносяться до офшорних зон, також Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» відповідно до положень п. 1 ч. 1 ст. 15 визначає обов'язковість проведення фінансового моніторингу у випадку, якщо фінансова операція дорівнює чи перевищує 150 000 гривень (або еквівалент вказаної суми в іноземній валюті чи інших активах) за умови, що був здійснений переказ чи надходження коштів на анонімний чи з анонімного рахунку, якщо хоча б одна із сторін-учасників фінансової операції має відповідну реєстрацію, місце проживання чи місцезнаходження в державі, що віднесена Кабінетом Міністрів України до переліку офшорних зон, а також переказ коштів на рахунок, відкритий у фінансовій установі, зареєстрованій у зазначеній державі [2]. Діюча редакція Податкового кодексу також досить обмежено оперує вказаним поняттям. Підпункт 14.1.122<sup>1</sup> пункту 14.1 статті 14 ПК визначає, що нерезиденти, що мають офшорний статус – нерезиденти, розташовані на території офшорних зон, крім нерезидентів, які надали платнику податку виписку з правочинних документів, легалізовану у встановленому законодавством порядку, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента [3]. В той же час, офшори не згадуються ні в Господарському кодексі, ні в ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Таким чином, можемо зробити висновок про те, що вітчизняний законодавець пішов шляхом простого перелічення держав, що вважаються офшорними зонами з накладенням певних обмежень стосовно здійснення фінансових операцій із залученням суб'єктів, що є їх резидентами або стосовно рахунків, відкритих на їх території. З одного боку, такий підхід можна було б вважати прийнятним, з огляду на необ-

хідність спрощення українського законодавства та надмірну розгалуженість та заплутаність нормативної бази, що регулює податкові відносини. Проте, на жаль, маємо констатувати той факт, що безконтрольне виведення вітчизняного капіталу до офшорів створює серйозну загрозу стабільності вітчизняної економічної системи. Дана ситуація вимагає прийняття рішучих та ефективних управлінських рішень, що є неможливим без відповідного нормативного забезпечення. Але перш ніж перейти до аналізу необхідних кроків на цьому шляху, необхідно а) спробувати охарактеризувати саме розуміння досліджуваного явища; б) дослідити іноземне законодавство, що регулює відповідні питання, з тим, щоб використати зарубіжний досвід для досягнення поставленої мети.

Перш за все, слід зазначити, що складність розуміння досліджуваної категорії пов'язана з тим, що застосування терміну «офшорна зона» з конкретним змістом, досить складно в контексті діяльності певної країни, оскільки його значення зумовлює зовнішні відносини, а не внутрішні [4]. Термін «офшор» (від англ. offshore) є первинно географічним терміном і означає територію, що знаходиться поза берегом. Поняття «офшорна зона», «офшорна юрисдикція», «офшорна територія», «офшорний центр» утворюють синонімічний ряд на позначення держави чи її частини, на території яких діє особливий режим реєстрації та діяльності нерезидентів, що стосується передусім сплати податкових платежів та надання податкової звітності, при цьому, класичні офшори ставлять перед відповідними нерезидентами умову нездійснення фактичної діяльності на території даного суб'єкта.

Досліджуючи визначення окресленого поняття вітчизняними науковцями, варто зазначити, що В.Ф. Опришко визначає офшорну зону, як державу або її частину, на території якої для нерезидента країни діють особливі правила реєстрації та діяльності, а також знижені або взагалі відсутні податки (здебільшого стягується щорічний збір в незначних розмірах). На думку ж В.В. Козика, офшорна зона – це юрисдикція, де для суб'єктів економічної активності, що зареєстровані на її території та здійснюють свої комерційні операції й одержують прибуток поза її територією, діють спеціальні податкові правила, економічно більш сприятливі, ніж ті, що діють для компаній, що зареєстровані, діють чи одержують прибуток на території держави-офшора [1].

Разом з тим, необхідно зазначити, що віднесення тієї чи іншої держави до списку офшорів, так само, як і їх класифікація носить досить умовний характер. Це пов'язано в першу чергу з динамічністю податкового законодавства різних держав. Дана теза підтверджується тим фактом, що перелік офшорних зон, закріплений у Розпорядженні КМУ № 143-р не є сталим і знає частих змін залежно від нововведень в діючому законодавстві відповідної держави.

Проте ми все ж таки можемо говорити про класифікацію держав-офшорів на декілька відокремлених груп, залежно від їх економічних особливостей та характерних рис правового регулювання статусу суб'єктів-нерезидентів. Так, першу групу утворює ряд держав, що взагалі не наклада-

ють обов'язку зі сплати податків нерезидентами (існує лише мінімальний щорічний платіж у вигляді збору) або податок на прибуток є мінімальним (1-2%) крім того, уповноважені органи цих держав не вимагають від іноземних суб'єктів фінансової звітності або ж така звітність є суто формальною в силу відсутності у цих осіб обов'язку повідомляти ключові відомості (щодо кінцевих вигодонабувачів, акціонерів, власників), крім того, на території таких офшорних зон процедура реєстрації суб'єктів, що здійснюють підприємницьку діяльність спрощена до мінімуму. Прикладами таких офшорних зон є Багамські острови, Британські Віргінські острови, Беліз тощо. Очевидно, що офшори першої групи пропонують най-більш сприятливі умови для осіб, що користуються їхньою юрисдикцією, однак у них є й суттєвий недолік – зв'язок з подібними офшорними зонами суттєво підриває репутацію підприємства, що користується їх послугами та слугує причиною підвищеної уваги з боку податкових та митних служб розвинутих держав [5].

До офшорів другої групи належать ряд держав та територій, які здебільшого є досить високо розвинутими та мають сталу ринкову економіку. Такі офшорні зони (Ірландія, Гібралтар, Монако) мають відносно високий рівень податку на прибуток, однак наявна також система податкових пільг, що надаються окремим закордонним компаніям. Подібна пільгова система робить дані офшори досить привабливими для численних корпорацій, що бажають вийти з під податкового пресу у своїх державах, проте не хочуть розміщувати активи чи реєструвати власні філії в офшорних зонах першого типу, побоюючись втрати ділової репутації чи посиленої уваги з боку вітчизняних органів фінансового контролю. Законодавство ж цих офшорів передбачає обіг податкової інформації, проте в значно більш обмежений, порівняно з державами, що не є офшорними зонами.

Крім перелічених, економісти та правники виділяють офшорні зони третьої групи – «приховані офшори». Такі держави та території не володіють ознаками, що є характерними для офшорних територій, проте надають окремі податкові пільги зареєстрованим компаніям-нерезидентам (Великобританія, Швейцарія). Їх не можна віднести до офшорів, хоча більшість з них накладає певні обмеження й на поширення податкової інформації.

Розглядати проблематику функціонування офшорних зон було б досить доцільно на прикладі такого значного та складного економічного та геополітичного утворення, як Європейський Союз. Питання оподаткування в державах ЄС здебільшого регулюються на місцевому (державному) рівні, що породжує досить значний ступінь їх автономії в зазначених питаннях. Так ставки корпоративного податку, що відповідають нашому податку на прибуток різняться від 33% у Франції та Бельгії до 12,5% в Ірландії та на Кіпрі, 10% в Болгарії та 9% в Угорщині. Цілком логічно, що резиденти держав з високим податковим навантаженням прагнуть до оптимізації своїх витрат шляхом послаблення подібного пресу. Відповідно держави з низьким рівнем податкового навантаження, гнучким законодавством та м'яким податковим контролем стають сприят-

ливими для розміщення в їх юрисдикції численних закордонних активів. Разом з тим, необхідно зазначити, що розвинуті західноєвропейські держави досить часто є не кінцевими офшорними зонами, а офшорними трансфертними центрами, що завдяки вигідним податковим угодам, досконалій нормативній базі та високій репутації слугують каналами відтоку активів до «чорних» офшорів, в юрисдикції яких платник практично повністю звільняється від сплати платежів та фінансової звітності, дана теза знаходить своє підтвердження в дослідженнях, проведених міжнародними міжурядовими та приватними організаціями (ОЕСР, МВФ, Oxfam) [6].

Досліджуючи окремі європейські держави як кінцеві податкові притулки доцільно було б звернутися до дослідження податкової системи Республіки Кіпр. В минулому дана держава була «класичним» офшором, що завдяки застосуванню мізерного корпоративного податку для нерезидентів, що не ведуть свою діяльність на території Республіки, стала найбільш привабливим податковим притулком на європейському континенті. Проте зі вступом Кіпру до Європейського Союзу з 2004 року офшорний режим був припинений. Разом з тим, незважаючи на кардинальні зміни до податкового законодавства, податкова система Кіпру продовжує залишатися найбільш лояльною до платників на європейському континенті. Зокрема ставка корпоративного податку становить всього 12,5%, що є одним із найнижчих показників в ЄС. Крім того, торговельні компанії-нерезиденти уникають оподаткування доходів та дивідендів, а широка мережа договорів про уникнення подвійного оподаткування надає широке поле для маневру при здійсненні податкового планування, що включає максимальне зменшення податкових платежів. Тут варто було б згадати й про існування Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, що була ратифікована Україною 04.07.2013 року. Крім того, законодавство республіки передбачає численні випадки звільнення доходів від сплати корпоративного податку. Перелічені факти дозволяють говорити про те, що Республіка Кіпр, яка у минулому було класичним офшором, внаслідок виконання вимог, що були поставлені перед фінансовою системою держави в контексті європейської інтеграції здійснила суттєві перетворення у сфері податкового регулювання. Як наслідок, зокрема, в 2006 році Розпорядженням Кабінету Міністрів України Кіпр було виключено з переліку офшорних зон. Разом з тим, аналіз міжнародного руху активів свідчить про те, що Республіка Кіпр внаслідок гнучкого податкового режиму та м'якої податкової звітності продовжує залишатися одним з найпривабливіших податкових притулків в ЄС. Дана ситуація призводить до виникнення двозначної ситуації: з одного боку, Кіпр за більшістю загальноприйнятих формальних критеріїв не є офшорною зоною, однак внаслідок надзвичайно сприятливого податкового клімату продовжує залишатися центром акумуляції бізнес-активів сусідніх держав, що, безумовно, має несприятливі наслідки для їх економік, особливо дане заува-

ження є актуальним для України. Таким чином, можемо констатувати, що зміни в податковому законодавстві Кіпру призвели до його трансформації з офшору першого типу (класичного) в прихований офшор. При цьому аналіз економічних показників (зокрема інвестицій, здійснених компаніями чи приватними особами з Кіпру до України) свідчить про доволі незначні наслідки описаної трансформації для припинення відтоку активів до цієї держави. Описана ситуація є прикладом вдалої трансформації податкового законодавства. За даних умов Республіка зберегла баланс зовнішньополітичних та внутрішніх фінансово-економічних інтересів.

Іншим прикладом, однак уже класичної офшорної зони є Гібралтар – заморська територія Великобританії. Особливості його статусу дозволяють суб'єктам господарювання та приватним особам, що здійснюють діяльність на його території повністю звільнитися від сплати ПДВ. Крім того, існує можливість уникнення будь-яких сплат за корпоративним податком, разом з обмеженою податковою звітністю дані фактори утворюють ефективний комплекс виходу з-під податкового пресу. Однак описана лібералізація податкових відносин спричинила внесення Гібралтару до «чорних» списків найбільш розвинутих держав світу та міжнародних організацій, предметом діяльності яких є боротьба з відмиванням коштів. В Україні Гібралтар також включений до переліку офшорних зон [6].

Аналізуючи процес руху капіталів до офшорних зон в ЄС можна прийти до досить цікавих висновків. З одного боку, в свій час європейська інтеграція сприяла розвитку офшорів, внаслідок нерівномірностей економічного розвитку, розширення спільного ринку та інших інтеграційних процесів в економічній сфері. Проте на сьогоднішній день можемо спостерігати діаметрально протилежні тенденції. Посилення європейської інтеграції у сфері фінансових відносин через введення загальних жорстких правил обміну податковою інформацією стосовно вкладів резидентів держав-членів ЄС в банківських установах в інших державах та обмеження банківської таємниці ведуть до посилення контролю за функціонуванням офшорних зон. Підтвердженням тієї боротьби, що здійснюється з офшорними юрисдикціями в рамках європейського співтовариства є низка гучних справ, що мали місце протягом кількох останніх років. Найбільш значимою з перелічених можна вважати справу корпорації Apple в Ірландії. Як свідчать дані Європейської Комісії протягом 16 років (за період з 1991 по 2007 роки) податкові органи Республіки Ірландія штучно занижували ставку за корпоративним податком для корпорації Apple з 12,5% (при тому, що дана ставка само по собі є однією з найнижчих у Європі) до 1%. Однак основна суть порушень полягає навіть не стільки в самому факті заниження податкових платежів, стільки в тому, що подібні заходи застосовувалися виключно до однієї юридичної особи, що безумовно можна розцінювати як надання незаконної державної допомоги [7].

Розглянутий приклад також вказує на те, що Ірландія посідає особливе місце в рамках Європейського Союзу як офшорна зона. Тут слід зазначити наступне: з одного боку, дана держава

має відносно розвинуту економіку та фінансово-банківський сектор, переважно дотримується норм ЄС щодо обігу податкової інформації та уникнення подвійного оподаткування (зокрема Директиви 90/435/ЄЕС), в той же час, діє м'яке податкове законодавство (корпоративний податок становить лише 12,5%), наявні численні договори про уникнення подвійного оподаткування, що дозволяють компаніям-резидентам інших держав уникнути значного податкового навантаження. Крім того, існує вигідна можливість заліку іноземного податку, який був сплачений у відповідній державі, у рахунок ірландського податку, що підлягає сплаті і належать до тієї ж категорії доходів. Причому така можливість є й за відсутності між країнами податкової угоди (одностороннє звільнення). Ірландське законодавство передбачає й можливість повного уникнення сплати ПДВ під час ввезення товарів, що, безумовно, можна рахувати черговим плюсом даної податкової системи для компаній-нерезидентів. З розглянутого можна зробити наступні висновки: Ірландія володіє комплексом факторів, що роблять її надзвичайно привабливою для іноземного інвестування. Держава є членом ЄС, на її території діє законодавство об'єднання, що регулює податкові питання, діє розвинутий банківський сектор, що робить Ірландію більш «престижною» та стабільною податковою гаванню у порівнянні з «чорними» офшорами. В той же час, вигідне податкове законодавство спонукає компанії розміщувати тут свої активи. Таким чином, хоча формально Ірландію не можна вважати офшором однак створення надзвичайно сприятливих умов для іноземних резидентів змушує європейське співтовариство говорити про дану державу як прихований офшор [8].

Цілком логічно, що розвиток офшорів призвів, у свою чергу, до виникнення протидії, в першу чергу, з боку розвинутих держав зі значними податковими навантаженнями на суб'єктів бізнесу. Подібна протидія здійснюється як окремими державами, так і міжнародними організаціями (ФАТФ) за кількома основними напрямками. Першим з них є організація та сприяння активному та прозорому взаємному обміну (обігу) податковою інформацією. Як приклад тут можна навести не лише двосторонні угоди між державами, але й багатосторонні міжнародні договори (Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 року, укладену державами-членами Ради Європи та країнами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)). Іншим, суто внутрішнім кроком, є максимальна лібералізація власної податкової системи, що включатиме як і зниження загального податкового пресу через зниження ставок основних платежів (в першу чергу – корпоративного податку чи його аналогу), так розширення переліку можливостей щодо застосування пільгових податкових режимів. Однак тут необхідно заважити, що дане питання є доволі складним й в значній мірі диктується соціально-економічним становищем держави в певний конкретний момент.

Ще одним, досить специфічним однак в той же час дієвим кроком на шляху боротьби з надмірним відтоком капіталу до офшорних територій є здійснення державами трансфертного

ціноутворення. Суть трансфертного ціноутворення полягає у застосуванні принципу «витягнутої руки», відповідно до якого ціни на товари між пов'язаними і непов'язаними компаніями не повинні відрізнятися. Даний принцип відомий зарубіжним податковим системам уже декілька десятиліть, проте своє відображення у вітчизняному податковому законодавстві віднайшов лише з прийняттям змін до Податкового Кодексу в 2013 році. ПК в ст. 39.2 встановлює перелік контрольованих операцій за якими суб'єкти, що здійснюють їх повинні встановлювати відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за методами, що передбачені ч. 39.3.1 ПК. Таким чином, більш суворому податковому контролю підлягає частина господарських операцій, що здійснюються з нерезидентами (у випадках, передбачених ст. 39.2.1.5 ПК та з окремими державами, перелік яких затверджується КМУ) та зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів [3].

Загалом необхідно зазначити, що трансфертне ціноутворення перешкоджає штучному заниженню цін, в операціях, що здійснюються українськими суб'єктами господарювання з нерезидентами. Подібне заниження в подальшому призводить до зменшення бази оподаткування за податком на наслідком прибутку, що має прямим недоотримання державою значних коштів до дохідної частини бюджету. Постанова КМУ від 27 грудня 2017 р. № 1045 «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» встановлює перелік держав, при взаємодії з резидентами яких господарські операції підпадають під категорію контрольованих. Аналіз змісту даного нормативного акту дозволяє констатувати, що серед країн, включених до згаданого вище списку є як класичні офшорні зони, так і офшори приховані, і навіть в деяких випадках держави, що формально не офшорними зонами, однак різниця в податкових ставках з якими (в першу чергу за податком на прибуток) становить 5% і більше (звісно за умови, що податкові ставки в цих державах є нижчими, аніж в Україні). Існує й кілька інших критеріїв віднесення операцій до контрольованих проте їх аналіз є доволі об'ємним і навряд чи може бути описаний в рамках однієї роботи. Проте навіть використання такого складного та багатоаспектного методу як трансфертне ціноутворення також не позбавлено певних складнощів та недоліків. В першу чергу, це пов'язано з тим, що різноманітність ринкових умов в різних юрисдикціях може сильно відрізнятися через ряд факторів, які іноді дуже важко врахувати. Проте головна мета здійснення порівняльного аналізу контрольованих операцій полягає в тому, щоб визначити чи зміг би платник податків в обставинах, що склалися встановити ті ж ціни, якби уклав договір із пов'язаною особою або особою, яка, приміром, не є резидентом в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування. У випадку позитивної відповіді на дане питання можна говорити про намагання платника-резидента штучно зменшити базу оподаткування. Підсумовуючи, слід

зазначити, що незважаючи на критику значної кількості представників бізнесу трансфертне ціноутворення є досить ефективним механізмом, що дозволяє зменшити неконтрольований відтік коштів до юрисдикцій з низьким податковим навантаженням і хоча не завжди мова йде про офшорні зони, подібні заходи дозволяють ефективно протистояти їм і на національному рівні, й на рівні світового співтовариства [9].

Розглядаючи проблематику функціонування офшорних зон необхідно зазначити, що ставлення як до юрисдикцій, що мають подібний статус, так і до самого явища офшорних юрисдикцій не є однорідним. Звісно відтік капіталів з метою уникнення сплати податкових платежів матиме певні несприятливі наслідки для будь-якої держави проте на сьогоднішній день існує й альтернативна точка зору. Мова йде про так звану «конкуренцію податкових юрисдикцій». Прихильники цієї концепції вважають, що наявність офшорних зон повинна спонукати держави до створення максимально сприятливих умов для власних резидентів з метою утримання їх на території своєї юрисдикції. На нашу думку обидві позиції заслуговують на визнання. Справа в тому, що в податковій сфері необхідним є дотримання певного балансу між публічними інтересами держави, що стягує регулярні платежі та приватними інтересами фізичних та юридичних осіб, що є платниками. Звісно неконтрольоване виведення капіталу до юрисдикцій з мінімальним податковим навантаженням є згубним для будь-якої податкової системи та й економіки в цілому, проте розглядаючи дану проблематику у вітчизняному контексті необхідно зазначити, що ефективна боротьба з виведенням активів до офшорних зон неможлива без створення гнучкої податкової системи з обґрунтованими податковими ставками, зручним механізмом подання звітності, прозорою системою проведення перевірок та можливістю ефективного оскарження рішень контролюючих органів. Таким чином, підсумовуючи все зазначене вище слід зазначити, що формування офшорних юрисдикцій є законодавчим процесом, боротьба з яким може мати місце лише в тому випадку якщо мова йде про «класичний» офшор – з фіктивним механізмом сплати податків та абсолютно непрозорим процесом надання податкової інформації. В решті випадків можна вести мову лише про юрисдикції зі зниженим податковим навантаженням, боротьба з якими може знайти прояв лише у створенні більш сприятливих умов для власних резидентів.

**Висновки.** Розвиток глобалізаційних процесів у світовій економіці призводить до виникнення двозначних наслідків. З одного боку, здійснення активної боротьби з діяльністю офшорних територій є загальносвітовою тенденцією, що знаходить своє відображення як в інституціональній площині – через діяльність загальних та спеціалізованих міжнародних органів та установ, так і в сфері правової регламентації – завдяки прийняттю міжнародних актів та узгодженому внесенню змін до внутрішнього законодавства. Разом з тим, розширення загальносвітових ринків збуту, поглиблення економічної та виробничої спеціалізації окремих держав та регіонів світу, збільшення соціального та технологічного розриву між ними,

неминуче призводить до ускладнення фінансово-економічних та пов'язаних з ними відносин. З огляду на вказане відбувається трансформація правового регулювання офшорних зон у законодавствах іноземних держав. Вводяться мінімальні стандарти обміну податковою інформацією, зростають ставки податкових платежів для нерезидентів, посилюється боротьба з відмиванням коштів. Проте податкові пристані як явище продовжують своє існування й сприяють подальшому виведенню коштів з податкових систем з високим рівнем навантаження.

Підсумовуючи все розглянуте необхідно взяти до уваги наступне. Досліджувана проблематика є надзвичайно дискусійною, оскільки не існує єдиного загальноновизнаного погляду ні на саме поняття «офшору», ні на чіткі критерії його визначення, невіршеним залишається й питання стосовно самої їх ролі (позитивної чи негативної)

для світового співтовариства чи окремих держав. Що ж стосується нашої держави, то тут необхідно відзначити практично повну відсутність чіткої нормативної регламентації окресленого питання. Чинна законодавча база наводить лише перелік офшорних територій та держав, взаємодія з резидентами яких призводить до віднесення проведених господарських операцій до розряду контрольованих. В той же час, ні понятті йнокатегоріальний апарат, ні положення відносно обігу податкової інформації, ні процедурні аспекти визначення, сплати та обліку податкових платежів в Україні не можна вважати такими, що здатні протистояти викликам сьогодення стосовно обмеження та контролю відтоку активів. Дані питання потребують подальшого дослідження в теоретичній площині з подальшою імплементацією отриманих результатів в чинну нормативно-правову базу.

### Список літератури:

1. Лещенко Р.М. Офшорні юрисдикції: історія виникнення, поняття та класифікація. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 1. С. 148–154.
2. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про перелік офшорних зон» від 23.02.2011 р. № 143-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-p>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.rada.gov.ua>
4. Франчук В.І., Пришла А.С. Основні наукові підходи до визначення поняття «офшорні зони». *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна*. 2015. Випуск 1. С. 230–232.
5. Шереметинська О.В., Савчук І.В. Вплив офшорних зон на економіку України. *Економічний простір*. 2016. № 105. С. 58–66.
6. Максименко А.В. Офшорні механізми в Європейському оподаткуванні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство* / голов. ред. М.М. Палінчак. Ужгород : Гельветика, 2017. Вип. 14, ч. 2. С. 24–25.
7. Справа Apple проти Ірландії щодо зменшення сум податку від 2016 р. URL: [https://www.bbc.com/ukrainian/business/2016/08/160830\\_apple\\_fine\\_eu\\_az](https://www.bbc.com/ukrainian/business/2016/08/160830_apple_fine_eu_az)
8. Швець Ю.О., Завальнюк А.О. Податкові реформи в країнах ЄС: переваги, недоліки їх впровадження в податкову систему України. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2016. № 2. С. 21.
9. 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.

### References:

1. Leshchenko R.M. (2014). Offshore jurisdictions: history of occurrence, concept and classification [Offshore jurisdictions: history of occurrence, concept and classification]. *Chasopys Kyjivskogho universytetu prava*, no. 1, pp. 148–154.
2. Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy «Pro perelik ofshornykh zon» vid 23.02.2011 r. no. 143-r. [The Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On the List of Offshore Zones”]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-p>
3. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. no. 2755 –VI. [The Tax Code of Ukraine]. URL: <http://www.rada.gov.ua>
4. Franchuk V.I., Pryshla A.S. (2015). Osnovni naukovy pidkhody do vyznachennja ponjattja «ofshorni zony» [Basic scientific approaches to the definition of “offshore zones”]. *Naukovyj visnyk Ljvivskogho derzhavnogho universytetu vnutrishnikh sprav. Serija ekonomichna*, no. 1, pp. 230–232.
5. Sheremetyns'ka O.V., Savchuk I.V. (2016). Vplyv ofshornykh zon na ekonomiku Ukrainy [Influence of offshore zones on the economy of Ukraine]. *Ekonomichnyj prostir*, no. 105, pp. 58–66.
6. Maksymenko A.V. (2017). Ofshorni mekhanizmy v Jevropejskomu opodat-kuvanni [Offshore mechanisms in European taxation]. *Naukovyj visnyk Uzhghorodskogho nacional'nogho universytetu : serija : Mizhнародni ekonomichni vidnosyny ta svitove gho gospodarstvo* / gholov. red. M.M. Palinchak. Uzhghorod : Ghel'jvetyka, no. 14, ch. 2, pp. 24–25.
7. Sprava Apple proty Irlandii shchodo zmeshennia sum podatku vid 2016 r. [Apple’s case against Ireland for reducing tax amounts from 2016]. URL: [https://www.bbc.com/ukrainian/business/2016/08/160830\\_apple\\_fine\\_eu\\_az](https://www.bbc.com/ukrainian/business/2016/08/160830_apple_fine_eu_az)
8. Shvec' Ju.O., Zaval'nyuk A.O. (2016). Podatkovi reformy v krajynakh JeS: perevagh, nedoliky jikh vprovadzhenja v podatkovu systemu Ukrainy [Tax reforms in EU countries: advantages, disadvantages of their introduction into the tax system of Ukraine]. *Jevropejskijjyj vektor ekonomichnogho rozvytku*, no. 2, p. 21.
9. Ghrechko A.V. (2016). Mekhanizm transfertnogho cinoutvorennya v Ukraini jak instrument kontrolju za operacijamy mizh pov'jazanmy osobamy [The mechanism of transfer pricing in Ukraine as a tool for monitoring transactions between related parties]. *Ekonomichnyj visnyk Nacional'nogho tekhnichnogho universytetu Ukrainy «Kyjivskijjy politekhnichnyj instytut»*, no. 13, pp. 85–91.