

**Р. М. ЛЕЩЕНКО**

*Роман Миколайович Лещенко, асистент кафедри, здобувач Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

## **ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОФШОРНИХ МЕХАНІЗМІВ У ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ**

Розглядаючи проблематику фінансово-правового регулювання офшорних механізмів, слід спочатку проаналізувати поняття та сутність фінансово-правового регулювання як предмет фінансового права та фінансової науки.

Особливу увагу даній проблематиці серед науковців приділили такі автори, як Е. А. Кирилова, С. С. Алексєєв, Н. І. Матузова, Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, С. В. Запольський тощо.

Згідно з теорією Е. А. Кирилової зміст правового регулювання полягає у впливі на поведінку людини. У процесі цього впливу реалізуються можливості, закладені в правовій системі й організаційній діяльності державних органів, спрямованій на реалізацію права<sup>1</sup>. С. С. Алексєєв під правовим регулюванням у найзагальнішому вигляді розуміє процес впливу держави на суспільні відносини за допомогою юридичних норм (норм права)<sup>2</sup>. Водночас запропоновані теорії розкривають лише можливість реалізації самої правової системи на учасників відносин, не надаючи їм особливого статусу та прав.

Більше розкрив поняття «правове регулювання» М. І. Матузов, який під правовим регулюванням розуміє здійснення всією системою юридичних засобів впливу на суспільні відносини з метою їх упорядкування». Науковець зазначає, що правове регулювання як інструмент соціального управління покликаний впорядковувати суспільні відносини, забезпечуючи реалізацію позитивних інтересів суб'єктів<sup>3</sup>.

Для того, щоб зрозуміти сутність фінансово-правового регулювання, слід визначити сутність фінансового права та коло відносин, що ним охоплюються. Предметом фінансового права є суспільні відносини, пов'язані з утворенням і витрачанням публічних фінансів (фінансів держави та місцевого самоврядування), необхідних для реалізації державних функцій.

Як слушно зазначає науковець Л. К. Воронова, фінансове право – це самостійна галузь публічного права, яка складається із системи фінансово-правових норм, що регулюють за допомогою імперативного методу суспільні відносини у сфері акумулювання, розподілу, перерозподілу і використання коштів централізованих та децентралізованих грошових фондів та контролю за рухом фінансових ресурсів, необхідних для належного виконання державою та органами місцевого самоврядування їхніх завдань і функцій<sup>4</sup>.

Фінансово-правове регулювання досягається через систему фінансово-правових норм, які мають, у переважній більшості, імперативний характер та безпосередньо впливають на учасників фінансових правовідносин. Основним методом впливу на учасників фінансових відносин є метод підпорядкування, або ж метод державно-владних приписів одного учасника фінансових відносин, що діє від імені держави, прописаних іншим учасником.

Головною особливістю фінансово-правового регулювання є широке застосування імперативних норм, що полягає у допущенні нерівності між суб'єктами правовідносин для забезпечення особливої ролі держави і виявляється у владних приписах, наказах осіб – представників держави суб'єктам господарювання. Д. О. Гетманцев зазначає, що вимоги сучасного стану розвитку економіки сприяють новому погляду на імперативний метод правового регулювання фінансових відносин. Так, імперативний метод і нині вважається єдиним методом фінансово-правового регулювання, однак розглядати його потрібно ширше, тобто як такий, що може змінювати свої ознаки від жорстко-імперативного, який не допускає оперативної самостійності сторін, до імперативного методу, що допускає альтернативність поведінки учасників відносин<sup>5</sup>.

Фінансово-правові норми, за допомогою яких здійснюється правове регулювання, закріплюють правила поведінки учасників правовідносин, визначають їх права та обов'язки, зміст правовідносин між ними, прописують межі дозволеного. Як правило, фінансово-правові норми розмежовуються за загальним принципом дії правової системи, – це норми зобов'язального, заборонного та уповноважуючого характерів. Найпопулярнішими нормами фінансово-правового регулювання є зобов'язальні норми, які встановлюють права і обов'язки учасників відносин, та зобов'язують їх виконувати певні дії або утримуватись від них. Саме за допомогою цих норм переважно виявляється основний метод фінансово-правового регулювання – метод владних приписів. Наприклад, у ст. 67 Конституції України зазначається, що кожний зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом<sup>6</sup>.

Отже, під фінансово-правовим регулюванням слід розуміти механізм впливу держави в особі її уповноважених органів на суспільні відносини, що виникають у процесі здійснення нею фінансової діяльності (мобілізації, розподілу, перерозподілу і використання фондів коштів) за допомогою фінансово-правових норм. Під час здійснення фінансово-правового регулювання, особлива увага його предмету приділена питанням регулювання оподаткування, що пов'язане із тим, що податки становлять майже 100 % фінансів всієї держави.

Актуальність питання правового регулювання оподаткування в економічному і соціальному житті сучасної держави пов'язане із зміцненням конкурентоспроможності як між суб'єктами господарювання, так і між країнами загалом, та пояснюється новими явищами в економіці, її спрямованістю на перехід до ринкових відносин, де управління господарством вимагає активного використання інструментів фінансового механізму, у тому числі й податків. На думку С. В. Запольського, регулювання відносин у сфері оподаткування, бюджетного фінансування, здійснення запозичень та повернення публічного боргу, відносин кредитування, страхування, витрачання коштів із публічних фондів, розрахункових відносин здійснюється із застосуванням правового режиму особливих публічних зобов'язань<sup>7</sup>.

Для того, щоб дослідити фінансово-правове регулювання офшорних механізмів, слід визначити специфіку існуючих спеціальних правових режимів. Як слушно зазначає Є. Тютюма, під правовим режимом у найзагальнішому вигляді слід розуміти сукупність правил, закріплених у юридичних нормах, що регулюють певну діяльність. Іншими словами, правовий режим характеризує той чи інший вид діяльності та пов'язує з нею права й обов'язки її учасників<sup>8</sup>.

Більш розширене поняття «правовий режим» надано професором Ю. М. Оборотовим, який зазначає, що поняття «правовий режим» порівняно нове поняття в загальнотеоретичному правознавстві. Його необхідність відчувалася на загальнотеоретичному рівні, де зміст методу правового регулювання постійно розширювався за рахунок включення дедалі нових і нових компонентів, що створили ситуацію значної складності цього правового поняття. Особливості правової регламентації та дії права у сферах приватного права і публічного права зв'язані з існуванням тут специфічних правових режимів. Водночас у залежності від стану об'єкта галузевого регулювання правові режими можуть розмежовуватися у рамках галузі на загальний режим і спеціальні режими<sup>9</sup>.

Податковий режим, який є одним із видів правових, визначає порядок нарахування і сплати податків, закріплений у нормах податкового законодавства. Із прийняттям Податкового кодексу України була спроба врегулювати питання існування спеціальних податкових режимів. Термінологія цього Кодексу, на жаль, не була доповнена поняттям «податковий режим», який все частіше зустрічається в літературі та використовується на практиці. Натомість Податковим кодексом України визначається, що спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів<sup>10</sup>.

Метою запровадження вказаним Кодексом спеціального правового режиму було передбачити особливий порядок визначення елементів деяких податків та зборів або звільнення від сплати окремих податків та зборів. Р. А. Гаврилюк, ведучи мову про спеціальні податкові режими, визначає їх у такий спосіб: «спеціальні податкові режими є системою засобів податково-правового регулювання, що застосовуються у випадках і в порядку, передбачених чинним законодавством»<sup>11</sup>.

Так, до таких засобів сьогодні можна віднести пільгові податково-правові режими спеціальних (вільних) економічних зон; податково-правові режими, що виникають з міждержавних угод України про усунення подвійного оподаткування і вільної торгівлі; податково-правові режими самоврядних територіальних утворень в Україні.

У своєму дисертаційному дослідженні Д. Д. Коссе зазначає, що спеціальний податковий режим завжди встановлювали держави, які засновували ті чи інші вільні економічні зони, що, у свою чергу, було важливим елементом існування такої території. У рамках свого дисертаційного дослідження він визначає спеціальний правовий режим оподаткування як особливий порядок регулювання відносин зі сплати податків, зборів і інших обов'язкових платежів, що складаються в рамках певної території вільної економічної зони<sup>12</sup>.

Створення в Україні спеціальних (вільних) економічних зон було свого роду спробою створення не міжнародного, а місцевого значення території, якій би надавався особливий статус. Спеціальні (вільні) економічні зони не є офшорними зонами, при цьому їм притаманні деякі «офшорні» ознаки, зокрема такі, як пільгове оподаткування, спрощення процедури реєстрації, сприятливий клімат ведення бізнесу тощо.

Згідно з теорією Д. Д. Коссе, вільні економічні зони за своєю сутністю самі по собі передбачають, як правило, удосконалення режиму у бік спрощення процедур реєстрації суб'єкта на такій території, спрощення режиму ведення господарської діяльності, її обліку, сплати податків тощо<sup>13</sup>.

Питання створення та функціонування таких зон на території України регулюються Господарським кодексом України, який визначає поняття та основні типи спеціальних економічних зон та законами України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон», «Про виключну (морську) економічну зону України», «Про зовнішньоекономічну діяльність». Митний контроль на території спеціальних (вільних) економічних зон регулюється окремими законами та чинними міжнародними договорами, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, що встановлюють спеціальний правовий режим зазначених зон.

Розкриваючи сутність спеціальних (вільних) економічних зон, в першу чергу слід зазначити, що така зона відповідно до українського законодавства є частиною території України, на якій діє спеціальний правовий режим господарської діяльності, а також особливий порядок застосування та дії законодавства України на території цієї зони.

Як визначається Господарським кодексом України, на території спеціальної (вільної) економічної зони можуть запроваджуватися пільгові митні, податкові, валютно-фінансові та інші умови підприємництва вітчизняних та іноземних інвесторів<sup>14</sup>. Розглядаючи спеціальні (вільні) економічні зони як частину території України, яка має певну свободу в режимі господарських питань та є територією з особливим режимом управ-

ління, а також наявністю податкових пільг для місцевих підприємців та іноземних фірм, варто зазначити, що господарська діяльність в цих зонах може не обмежуватися лише національним законодавством.

Так, Україна може укласти з державами, які мають спільні з Україною морські та/або сухопутні кордони, двосторонні та/або багатосторонні договори, що встановлюють на основі взаємності спеціальні правові режими торгівлі, товарообігу (прикордонна, прибережна торгівля та інші) і передбачають пільгові умови для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та суб'єктів господарської діяльності цих держав у відносинах з ними<sup>15</sup>.

Варта уваги позиція Е. Зельдіної, яка зазначає, що основними цілями створення спеціальних економічних зон є створення нових робочих місць і, як наслідок, вирішення проблеми працевлаштування; залучення інвестиційних коштів для розвитку економіки регіону; вирішення екологічних проблем регіону та інше<sup>16</sup>.

Враховуючи те, що однією з головних ознак спеціальних (вільних) економічних зон є залучення інвестицій, в тому числі іноземних, на всіх суб'єктів господарювання, що здійснюють інвестиції у спеціальній (вільній) економічній зоні, поширюється система державних гарантій захисту інвестицій. Держава гарантує суб'єктам господарювання спеціальної (вільної) економічної зони право на вивезення прибутків та інвестицій за межі даної зони і межі України відповідно до закону.

При створенні вільних економічних зон дуже важливим є етап вибору і визначення оптимального набору пільг і стимулів. На думку Л. Тищенко, у світовій практиці сформувалися такі основні групи пільг і стимулів: 1) зовнішньоторговельні, що знижують чи скасовують експортно-імпортне мито і проведення зовнішньоторговельних операцій, що спрощують порядок; 2) фінансові, що передбачають зниження орендної плати за землю і використання виробничих потужностей; встановлення пільгових цін на комунальні послуги; надання субсидій; 3) фіскальні, що мають за мету зниження чи скасування податків на прибуток, ренту, нерухомість; 4) адміністративний, – зм'якшуючий прикордонний режим для іноземних громадян, що спрощує реєстрацію спільних підприємств, що надають різні послуги<sup>17</sup>.

Відповідно до чинного законодавства на території України можуть створюватися спеціальні (вільні) економічні зони різних функціональних типів: вільні митні зони і порти, експортні, транзитні зони, митні склади, технологічні парки, технополіси, комплексні виробничі зони, туристично-рекреаційні, страхові, банківські тощо. Окремі економічні зони можуть поєднувати в собі функції, властиві різним типам спеціальних (вільних) економічних зон.

Статтею 24 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» передбачається, що статус та територія зазначених зон встановлюються Верховною Радою України згідно з законами України про спеціальні економічні зони шляхом прийняття окремого закону України для кожної з таких зон.

При цьому, не зовсім обґрунтованою є позиція І. Г. Галкіна, який пропонує термін «зони зі спеціальним режимом оподаткування» замінити терміном «офшорна зона»<sup>18</sup> на підставі наступного. Якщо офшорним зонам притаманні ознаки, такі як, що офшорна компанія виступає нерезидентом для країни, в якій реєструється, веде господарську діяльність за межами юрисдикції країни реєстрації, надання гарантій щодо конфіденційності реальних власників або директорів офшорних компаній, то на сьогодні спеціальні (вільні) економічні зони розглядаються як один з важливих інструментів, за допомогою якого досягається відкритість економіки держави зовнішньому світові і стимулюється міжнародне економічне співробітництво на основі залучення іноземних інвестицій.

Так, Ю. Г. Козак та В. Н. Сліпа слушно зазначають про необхідність застереження від змішування понять «офшорний зона» і «вільна економічна зона». Хоча у формально-логічному значенні можна розглядати офшорні зони як різновид чи як окремий випадок більш широкого поняття «вільна економічна зона» (бо в них загальна «родова» ознака – низькі податки чи повна їх відсутність), але водночас між цими дефініціями існує істотна відмінність. Вона полягає в тому, що 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<sup>19</sup>.

Ми вважаємо, що слід розмежовувати офшорні юрисдикції (зони), а також спеціальні (вільні) економічні зони.

Варто зазначити, що після анексії Криму постало дуже багато проблемних питань, зокрема в сфері оподаткування, реєстрації господарської діяльності та звітності. Висловлювалися різні думки з цих питань<sup>20</sup>. Одні фахівці пропонували створити на території Криму вільну економічну зону. Так, Верховною Радою України в цілому було прийнято проект Закону України «Про податковий та митний контроль у вільній економічній зоні Криму та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» (реєстр. № 4032а від 6 червня 2014 року).

Цим Законом пропонується створити спеціальну вільну економічну зону у межах півострову Крим терміном на 10 років, визначити особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій частині території України, а також врегулювати окремі відносини між фізичними та юридичними особами, які знаходяться на території вільної економічної зони Криму та за її межами.

Інші фахівці запропонували створити на території Криму вільну митну зону промислового типу. Зокрема, у Верховній Раді України зареєстровано проект Закону України «Про особливості здійснення економічної діяльності на адміністративно-територіальних одиницях України» (реєстр. № 4196а від 27 червня 2014 року). Метою законопроекту є забезпечення функціонування українських суб'єктів підприємницької

діяльності на тимчасово окупованій території України, у тому числі з метою захисту прав і свобод українських громадян, що мешкають на тимчасово окупованій території України.

Законопроектом пропонується врегулювати економічні (податкові, митні, валютні та ін.) відносини на адміністративно-територіальних одиницях України, які є тимчасово окупованою територією України, встановити гарантії для суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють господарську діяльність на цій території України.

До обох цих законодавчих ініціатив висловлюються багато зауважень як від юристів, так і фінансистів та економістів.

На нашу думку, на території анексованого Криму доцільно було б створити офшорну юрисдикцію. Це була б перша справжня офшорна юрисдикція з часів незалежності України, хоча ідеї про створення таких юрисдикцій висловлювалися в різні часи. Для створення офшорної юрисдикції на території Криму необхідно було б ухвалити, наприклад Закон України «Про спеціальний економічний центр «Крим».

На думку автора, в цьому законі слід передбачити, зокрема, наступні положення:

1) цей закон поширюється виключно на компанії спеціального економічного центру «Крим» (СЕЦ «Крим») – нерезидентів України, що зареєстровані на території СЕЦ «Крим» і діють відповідно до законодавства України;

2) компанії СЕЦ «Крим» – юридичні особи, нерезиденти України, що засновані, зареєстровані та здійснюють свою діяльність на території СЕЦ «Крим» відповідно до законодавства України;

3) компаніям-нерезидентам дозволяються здійснювати будь-які встановлені законодавством України господарські операції;

4) компанії-нерезиденти України, що засновані, зареєстровані та здійснюють свою діяльність на території СЕЦ «Крим» користуються пільгами відповідно до законодавства України;

5) закордонні операції компаній-нерезидентів України, що засновані, зареєстровані та здійснюють свою діяльність на території СЕЦ «Крим» не обкладаються податками України;

6) компанії-нерезиденти України, що засновані, зареєстровані та здійснюють свою діяльність на території СЕЦ «Крим» сплачують до державного бюджету України разовий реєстраційний збір в розмірі 2000 \$ і річний збір у розмірі 300 \$;

7) контроль за виконанням положень цього закону здійснюється контролюючими органами України в порядку передбаченому Податковим та Митним кодексами України;

8) управління СЕЦ «Крим» здійснюється адміністрацією. Адміністрація СЕЦ «Крим» є юридичною особою, що здійснює управління його діяльністю. Керівник адміністрації СЕЦ «Крим» призначається Кабінетом Міністрів України. Положення про діяльність і адміністрацію СЕЦ «Крим» затверджується Кабінетом Міністрів України;

9) на території СЕЦ «Крим» компаніям-нерезидентам України, що засновані, зареєстровані та здійснюють свою діяльність на території СЕЦ «Крим» надаються наступні пільги: а) прискорений і спрощений порядок реєстрації протягом трьох днів після подання усіх реєстраційних документів; б) звільнення від сплати всіх податків та зборів України, за винятком реєстраційних і річних зборів; в) звільнення операцій від валютного контролю України; г) право на відкриття і ведення банківських рахунків в банках-агентах, в уповноважених українських та іноземних банках; г) звільнення від митних платежів за товари, що ввозяться для потреб секретарських компаній; д) збереження анонімності власників компаній; е) збереження комерційної таємниці і конфіденційності господарської діяльності компаній.

При цьому необхідно буде внести відповідні зміни до Податкового, Митного та Бюджетного кодексів України, спрямованих на реалізацію положень про створення СЕЦ «Крим». На нашу думку, сучасну економіку вже неможливо уявити без офшорної господарської діяльності, яка використовується суб'єктами господарювання майже у всіх видах діяльності і у всіх країнах.

Як зазначає О. К. Бозуленко, офшорні зони (або податкові гавані) є специфічним інструментом стимулювання інвестиційної діяльності і збільшення надходжень до бюджетів депресивних територій, економічний ефект якого ґрунтується на явищі зростання державних доходів завдяки розширенню податкової бази (використанню її особливого виду доходів, отриманих лише від здійснення зовнішньоекономічної діяльності) та мінімізації величини податкового навантаження. Доходи від офшорного бізнесу в податкових гаванях складають до половини обсягу державних бюджетів<sup>21</sup>.

На думку Ю. О. Волкової, розвиток співробітництва з офшорними юрисдикціями для України посідає значне місце, з кожним роком зростають обсяги офшорних операцій. Наші підприємці та олігархічна верхівка прекрасно розуміє усі наведені вище переваги, які надаються учасникам<sup>22</sup>.

Близько 80% інвестицій в Україну зроблено українцями через офшорні компанії. Значна частка інвестицій надходить до нас з Кіпру. Кіпр формально є одним з найбільших інвесторів в українську економіку і входить до першої трійки країн-інвесторів<sup>23</sup>.

Разом з тим, офшорному бізнесу притаманні негативні якості, оскільки «податкові гавані» та «фінансові раї» стали ключовою ланкою в різноманітних схемах легального та нелегального ухилення від оподаткування, важливим елементом тіньової економіки, з якою ведуть боротьбу всі країни світу.

Офшорні механізми є реальною можливістю для українських компаній розвиватись в тіньовому секторі економіки, вихід з якого часто залежить не від посиленої боротьби з офшорними юрисдикціями, а від зміни політики держави до самих підприємств. Вони покликані створювати для суб'єктів господарювання

лояльність державного регулювання, високий рівень банківської і комерційної таємниці, сприятливий валютно-фінансовий, фіскальний режим.

Використання офшорних механізмів, що пов'язано із ухилення від оподаткування та впливом капіталу з України, призводить до недоотримання українським бюджетом значної частини податків. Не зважаючи на те, що «офшорна» діяльність на міжнародній економічній арені є незабороненим видом бізнесу, та є таким, що все більше набирає популярності серед підприємців, виникає необхідність в удосконаленому правовому регулюванні зазначених правовідносин.

Саме з метою мінімізації податків і захисту свого капіталу українські підприємці все більше приймають активну участь у створенні офшорних компаній, що пов'язано із загостренням фінансової кризи, та спонукає вітчизняних підприємців до податкового планування та оптимізації податного навантаження.

Так, В. Вишневецький і А. Веткін розрізняють терміни «ухилення від оподаткування» і «уникнення від сплати податків». Під уникненням від сплати податків розуміють діяльність господарюючих суб'єктів, спрямовану на мінімізацію податкових зобов'язань усіма допустимими законом способами: податкового режиму, залежно від територіальної належності, організаційно-правові форми ведення бізнесу і форми угод, вибір раціональної облікової політики, найбільш вигідне з податкової погляду розміщення прибутку і активів, використання недоліків у законодавстві<sup>24</sup>.

Л. Омелянович визначає ухилення від податків як дії суб'єктів господарювання, спрямовані на мінімізацію податкових зобов'язань усіма припустимими законодавством способами, а саме: використання податкових пільг, вибір раціональної облікової політики, використання неузгодженостей у законодавстві, вибір варіантів найвигіднішого з податкового погляду, розміщення прибутку й активів, припинення легальної підприємницької діяльності з метою проведення її у сферу неформальної економічної діяльності, якщо це не вимагає, відповідно до законодавства, сплати податків<sup>25</sup>.

Враховуючи такі фактори, можна допускати на практиці два напрямки (можливості) ухилення від сплати податків українськими суб'єктами господарювання, це етап легальний, який базується на використанні лазівок, колізій або неврегульованостей у податковому законодавстві, та другий, який пов'язаний з кримінальною діяльністю або використанням незаконних методів приховування прибутків (завищення витрат, спекуляція цінами, переведення прибутку через офшорні юрисдикції, використання фіктивних компаній, «податкових ям», підробка документів, підкуп державних посадових осіб тощо).

До негативних сторін наявності офшорних механізмів у глобальній економіці відносять недобросовісну податкову конкуренцію та ухилення від оподаткування, створення елементів нестабільності у світовій економіці та фінансах у зв'язку з можливістю накопичення в офшорних юрисдикціях великих обсягів капіталів, насамперед спекулятивних, створення умов для відтоку капіталів, підтримку тіньової економіки, зменшення зайнятості в країнах-донорах, отримання позаконкурентних переваг тими компаніями, які використовують офшори<sup>26</sup>.

О. О. Бондаренко вказує, що привабливість офшорного механізму для українських підприємців підсилюється двома досить важливими на сьогодні обставинами, це нестабільністю фінансових інститутів України та високим ступенем ризику<sup>27</sup>.

У масштабному плані, такі негативні явища, в цілому, призводять до послаблення регулюючих вимог у фінансовій системі, послаблюють фінансову активність держави, підривають фінансову стабільність.

Тема відмивання українських капіталів досить вагома, тому що кожного року з України на закордонні рахунки через офшорні юрисдикції переводяться мільярди гривень. Таким явищем сприяє українське недосконале законодавство у сфері податкового та валютного контролів. Аналіз стану боротьби з негативним явищем у кредитно-фінансовій і банківській сферах показує, що суб'єкти тіньової економіки постійно вдосконалюють шляхи та методи махінацій з фінансовими ресурсами. А це негативно впливає на розвиток української економіки і економічної безпеки держави в цілому. Зрозуміло, що вивезені кошти при цьому залишаються в офшорних юрисдикціях, підтримуючи економічну стабільність інших країн.

Згідно з теорією М. Голомши, на сьогодні тінізація економічних процесів в Україні становить значну загрозу для ефективного функціонування господарських процесів, у зв'язку з чим вагомою актуальністю набуває питання розроблення засобів контролю протидії цьому небезпечному явищу. Боротьба з відмиванням грошей є проблемою, що має глобальний характер, схеми відмивання грошей стають дедалі більш замаскованими та складними. З огляду на зазначене, побороти це явище в окремій державі неможливо. Міжнародна співпраця у цій площині має вирішальне значення<sup>28</sup>.

З метою посилення протидії ухиленню від оподаткування та тінізації економіки в системі податкового адміністрування, О. М. Воронкова пропонує:

- створити інформаційну базу підприємств, організацій, закладів і громадян України, які ухиляються від сплати податків, для використання такої інформації реєструючими органами в разі вирішення питання про створення такими юридичними й фізичними особами нових суб'єктів підприємницької діяльності;
- постійно проводити масово-роз'яснювальну роботу із платниками податків для підвищення податкової культури в суспільстві;
- запровадити обов'язковість державної реєстрації філій, відділів та представництв фірм як юридичних осіб з метою дотримання інтересів регіональних бюджетів і відповідальності в разі банкрутства<sup>29</sup>.

Проте, на нашу думку, заходів, запропонованих О. М. Воронковою, не буде достатньо, щоб подолати сформовану багатьма роками тінізацію прибутків. Крім того, масово-роз'яснювальна діяльність, яка із прий-

няттям Податкового кодексу України стала активно пропагувати платників податків до податкової культури, не стала дієвим важелем у вирішенні проблеми.

Необхідно запроваджувати різні підходи у боротьбі з тіньовою економікою в Україні.

На нашу думку, такі підходи можна розглядати в сторону посилення штрафних санкцій, забезпечення невідворотності покарання в разі виявлення фактів приховування прибутків платниками податків, посилення відповідальності посадових осіб контролюючих органів за корупційні діяння, або підвищення ефективності роботи податкового контролю з виявлення фактів ухилення від оподаткування, забезпечення стабільного та зрозумілого податкового законодавства, спрощення системи оподаткування та адміністрування податків, зменшення податкового тягаря, створення умов для роботи бізнесу, коли не буде необхідності йти «в тінь». За допомогою таких підходів частка тіньової економіки буде знижуватися.

Також варта на увагу позиція І. Галкіна, який зауважує, що податкові системи різних країн не мають бути однаковими і розвинуті країни не повинні нав'язувати свої умови бідним країнам-донорам офшорів, вони можуть оподатковувати тільки те, що їм належить<sup>30</sup>.

Наприклад, на шляху до подолання тінізації економічних процесів Україною підписана угода про технічне співробітництво, яка передбачає співпрацю з податковим відомством Латвії за напрямками реєстрації та обліку платників податків, адміністрування податків, боротьбу з ухиленням від сплати податків, використання електронної податкової звітності, обслуговування платників податків, навчання та розвитку персоналу та обміну інформацією. Досвід Латвії в даному аспекті дозволить запозичувати найкращі надбання у системі оподаткування та боротьби з ухиленнями від сплати податків<sup>31</sup>.

Таким чином, розглянувши основні особливості фінансово-правового регулювання офшорних механізмів у законодавстві України, можна стверджувати, що українське законодавство потребує відповідного удосконалення в сторону зміни суспільно-економічних відносин. У зв'язку із поширенням офшорного бізнесу, а також негативним його впливом на економічний стан країни, що проявляється через мінімізацію податкових зобов'язань платників податків, а також значним витоком капіталу з України, Податковий кодекс України, має регулювати питання оподаткування таких процесів. В Україні має існувати Єдиний реєстр іноземних філій та відокремлених підрозділів платників податків – резидентів України, що надасть змогу відстежувати рух коштів наших компаній.

Крім того, ми вважаємо, що проблема офшорних механізмів має вирішуватись на глобальному рівні за рахунок об'єднання інших країн, міжнародних організацій, що надасть змогу створити спільну законодавчу базу та гармонізувати податкову систему та систему санкцій для зменшення відпливу капіталу з країни. Окрім створення відповідної національної та міжнародної податкової бази, необхідно, щоб законодавство постійно вдосконалювалося в темп розвитку та появи нових схем мінімізації податкових зобов'язань. Тоді офшорні юрисдикції використовуватимуть у вигляді законного інструменту мінімізації оподаткування шляхом його планування, що визначатиметься як зменшення розміру податкових зобов'язань шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, до яких відносяться користування законодавчими пільгами, податковими звільненнями тощо.

<sup>1</sup> Кирилова Е. А. О системообразующих критериях современного российского права / Е. А. Кирилова // Изв. высш. учеб. заведений. Серия: Правоведение. – 2002. – № 5. – С. 151–165.

<sup>2</sup> Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1966. – 316 с.

<sup>3</sup> Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2001. – 776 с.

<sup>4</sup> Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л. К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011. – 558 с.

<sup>5</sup> Гетманцев Д. О. Банківська таємниця: особливості її нормативно-правового регулювання в Україні та в законодавстві зарубіжних країн: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право та державне управління; фінансове право; інформаційне право» / Д. О. Гетманцев. – К., 2003. – 20 с.

<sup>6</sup> Мацелик М. О. Фінансове право: навч. посіб. / М. О. Мацелик, Т. О. Мацелик, В. А. Пригоцький; За ред. В. К. Шкарупи. – К. : Знання, 2011. – 815 с. – (Вища освіта XXI століття).

<sup>7</sup> Запольский С. В. О модернизации доктрины российского финансового права / С. В. Запольский, Д. В. Винницкий // Фінансове право. – 2007. – № 2. – С. 12–16.

<sup>8</sup> Тютюма Е. Соотношение механизма действия права и механизма правового регулирования / Е. Тютюма // Вопр. гос. и права Украины. – 2004. – Вып. 22. – С. 41–43.

<sup>9</sup> Оборотов Ю. Н. Теория государства и права (прагматический курс) : экзаменац. справ. / Ю. Н. Оборотов. – О. : Юрид. лит., 2005. – 184 с.

<sup>10</sup> Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011 р. – № 13, № 13–14, № 15–16, № 17. – Стор. 556. – Ст. 112.

<sup>11</sup> Гаврилюк Р. О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб (за законодавством України) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. О. Гаврилюк. – К., 2002. – 22 с.

<sup>12</sup> Коссе Д. Д. Особливості правового режиму оподаткування суб'єктів спеціальних економічних зон в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. Д. Коссе. – К., 2007. – 20 с.

<sup>13</sup> Коссе Д. Д. Теоретичні аспекти застосування спеціального правового режиму оподаткування суб'єктів спеціальних економічних зон в Україні / Д. Д. Коссе // Вісник Одес. ін-ту внутр. справ. – 2004. – № 3. – Ч. 1. – С. 117–122.

- <sup>14</sup> Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України від 02.05.2003 р., № 18, ст. 144.
- <sup>15</sup> Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР від 16.07.1991 р., № 29, ст. 377.
- <sup>16</sup> Зельдина Е. Льготные режимы в специальных экономических зонах (СЭЗ) и на территориях приоритетного развития: проблемы и пути разрешения / Е. Зельдина // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 7. – С. 6–10.
- <sup>17</sup> Тищенко Л. Харьковская СЭЗ: проблемы и перспективы / Л. Тищенко, А. Филонич, В. Филонич. – 1999. – № 3. – С. 55–60.
- <sup>18</sup> Галкін І. Г. Організаційно-правові засади податкового планування з використанням зон зі спеціальним режимом оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / І. Г. Галкін. – К., 2006. – 16 с.
- <sup>19</sup> Міжнародне оподаткування : навч. посіб. / за ред. Ю. Г. Козака, В. М. Сліпа. – К. : Центр навч. літ., 2003. – 550 с.
- <sup>20</sup> Собакар А. Механізм правового регулювання, пов'язаного зі спеціальними (вільними) економічними зонами, в Україні / А. Собакар // Право України. – 2001. – № 10. – С. 35–38.
- <sup>21</sup> Бозуленко О. К. Роль офшорної фінансової діяльності у світовій фінансовій системі // Економіст. – 2010. – №1. – С. 51–53.
- <sup>22</sup> Волкова Ю. О. Розвиток офшорних центрів у системі міжнародного бізнесу // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. – № 1. – С. 43–46.
- <sup>23</sup> Офіційне інтернет-представництво Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту: <http://www.president.gov.ua/news/26005.html>
- <sup>24</sup> Вишневецький В. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневецький, А. Веткін // Економіка України. – 2010. – № 1. – С. 9–15.
- <sup>25</sup> Омелянович О. Л. Податкова система: навч. посіб. / Омелянович Л. О., Орлова В. О., Веретенникова О. В. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2008. – 276 с.
- <sup>26</sup> Про боротьбу з офшорами: європейський досвід проти українського. UA – energy.org // Ю. В. Сорокін, 2009.
- <sup>27</sup> Значення компетентності персоналу у процесів провадження системи менеджменту якості Економіка та держава // О. О. Бондаренко, 2009. – № 4. – С. 70–72.
- <sup>28</sup> Голомша М. Організація боротьби з відмиванням тінювих капіталів: міжнародний досвід / М. Голомша // Вісник національної академії прокуратури України. – 2012. – № 1. – С. 85–90.
- <sup>29</sup> Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О. М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету ДПС України. – 2011. – № 2. – С. 41–51.
- <sup>30</sup> Офшорні зони: легальні і незаконні цілі використання. Економічний вісник // І. Галкін, 2003. – № 11. – С. 38–42.
- <sup>31</sup> Гарасюк О. А. Передумови та економічна доцільність формування офшорних зон в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.10.01 / О. А. Гарасюк. – К., 2001. – 19 с.

#### Резюме

**Лещенко Р. М. Проблеми вдосконалення фінансово-правового регулювання офшорних механізмів у законодавстві України.**

У цій статті автор розглядає проблематику вдосконалення фінансово-правового регулювання офшорних механізмів у законодавстві України. Розглядаючи дану проблематику аналізується поняття та сутність фінансово-правового регулювання офшорних механізмів, проблемні питання функціонування вільних економічних зон та розмежування їх із офшорними зонами. Автор пропонує ряд законодавчих змін, зокрема, пропонує на території анексованого Криму створити офшорну юрисдикцію.

**Ключові слова:** офшорний механізм, офшорна зона, спеціальний економічний центр «Крим», вільна економічна зона.

#### Резюме

**Лещенко Р. М. Проблемы совершенствования финансово-правового регулирования офшорных механизмов в законодательстве Украины.**

В этой статье автор рассматривает проблематику совершенствования финансово-правового регулирования офшорных механизмов в законодательстве Украины. Рассматривая данную проблематику анализируется понятие и сущность финансово-правового регулирования офшорных механизмов, проблемные вопросы функционирования свободных экономических зон и разграничение их с офшорными зонами. Автор предлагает ряд законодательных изменений, в частности, предлагает на территории аннексированного Крыма создать офшорную юрисдикцию.

**Ключевые слова:** офшорный механизм, офшорная зона, специальный экономический центр «Крым», свободная экономическая зона.

#### Summary

**Leshchenko R. The problems of improvement of financial and legal regulations of offshore mechanisms in the legislation of Ukraine.**

In this article the author considers problems of improving of the financial and legal regulations of offshore mechanisms in the legislation of Ukraine. Exploring this topic he analyzes concept and nature of the financial and legal regulations of the offshore legislation, problems of free economic zones and transfer pricing legislation in Ukraine. The author offers number of legislative changes, in particular, offers to create an offshore jurisdiction on the territory of annexed Crimea.

**Key words:** offshore mechanism, offshore zone, special economic center «Crimea», free economic zone.

Отримано 17.06.2014