

DOI: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2025.1\(65\).134-141](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2025.1(65).134-141)
УДК 336.2:339.9

Колісник Г.М., Моленда А.Р.

ОФШОРИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ У ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ

У статті досліджено причини виникнення та становлення офшорних юрисдикцій як одного з інструментів податкового планування. Розглянуто особливості застосування офшорних зон та низькоподаткових юрисдикцій як інструменту міжнародного податкового планування. Проаналізовано заходи міжнародних організацій та України направлені на «деофшоризацію» фінансово-господарських відносин. Досліджено зміни, що відбулися при застосуванні в контрольованих операціях з метою трансфертного ціноутворення нерезидентів, зареєстрованих в офшорних та низькоподаткових юрисдикціях, в останні роки. Акцентовано увагу на те, що попри складність регулювання трансфертного ціноутворення, його механізми залишається дієвим заходом направленим на мінімізацію податкових наслідків застосування офшорів.

Ключові слова: офшор, низькоподаткова юрисдикція, податкове планування, трансфертне ціноутворення

Постановка проблеми. Процес інтеграції економік окремих країн в світову економічну систему та існуючі тенденції до глобалізації зумовлюють використання офшорних фінансових та торгових центрів. Довгий час одним із найбільш ефективних механізмів мінімізації податкових платежів як національними компаніями, так і, в значній мірі, транснаціональними компаніями, було використання суб'єктів, зареєстрованих в офшорних юрисдикціях. Проблеми використання офшорних юрисдикцій присвячено достатньо наукових та практичних досліджень, однак, на сьогодні світова спільнота намітила стійкі тенденції до зміни ставлення та підходів до цього інструменту податкового планування. В зв'язку з чим, раніше проведені дослідження потребують певних коректив в питанні аналізу доцільності використання офшорних юрисдикцій при здійсненні податкового планування, а особливо в операціях, які підпадають під трансфертне ціноутворення, із врахуванням наявних ризиків та можливих наслідків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми використання офшорних юрисдикцій в податковому плануванні та застосування трансфертного ціноутворення є предметом дослідження як впливових міжнародних

організацій (Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Міжнародна група з протидії відмиванню брудних грошей (FATF), Велика двадцятка (G-20)), так і вітчизняних та зарубіжних науковців. Міжнародними організаціями проводиться узагальнення статистичної інформації щодо залучення офшорних юрисдикцій до фінансово-господарських операцій, в тому числі в трансфертному ціноутворенні, досліджується їх вплив як на глобальні економічні процеси, так і на економіки окремих країн, за результатами яких надаються відповідні рекомендації.

Мельник Ю. О., Баймуратов М. О., Зоріна О. І., Лещенко Р. М. досліджувались сутність та проблеми використання офшорів при проведенні податкового планування. Мошковська О. А. визначено суть та досліджено класифікаційні ознаки, за якими групуються офшорні юрисдикції для цілей трансфертного ціноутворення.

Формулювання цілей статті. Поглиблення досліджень теоретичних основ та практичних рекомендацій щодо застосування офшорів в цілях трансфертного ціноутворення, визначити можливі ризики використання офшорів при проведенні податкового планування.

Опис основного матеріалу дослідження. Спільною рисою, притаманною всім країнам світу, є триваюча глобалізація, що призводить до інтеграції національних економік, розвитку міжнародної торгівлі, спеціалізації виробництва, переміщення капіталу, персоналу і виробничих ресурсів, а також стандартизація та уніфікація правових, економічних і технічних процесів. Усі ці наслідки глобалізації торкнулися і бізнесу.

© Колісник Г.М., д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», e-mail: halyna.kolisnyk@uzhnu.edu.ua
Моленда А.Р., аспірант, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», e-mail: andrii.molenda@uzhnu.edu.ua

Сьогодні бізнес дедалі більше розширюється екстериторіально: великі транснаціональні компанії відкривають свої підрозділи в різних частинах світу, об'єднують компанії в суміжних галузях, створюючи підприємства повного циклу, які охоплюють усі стадії виробництва, що дає змогу розширити глобальні позиції компанії та вийти на нові ринки.

Однак, поруч із позитивними наслідками глобалізації, є і негативні явища пов'язані з перетіканням не лише трудових ресурсів та капіталу, але й прибутку та, як наслідок, зменшення податкових платежів. Зменшення податкових платежів розглядається компанією як мінімізація витрат, направлена на створення більш привабливого по ціні продукту.

У цьому контексті йдеться про особливості сплати податків і зборів під час реалізації товарів за кордон. Чим меншим є розмір таких платежів, тим нижчою стає кінцева ціна продукції на зовнішніх ринках, що робить її більш привабливою для покупців. Водночас акцент робиться не лише на зниженні податкових витрат (оскільки основний фінансовий тягар під час зовнішньоторговельних операцій зазвичай несе імпортер), а й на забезпеченні конкурентних переваг. Зменшення податкових зобов'язань у ході зовнішньоекономічної діяльності здатне сприяти досягненню таких переваг [1].

Така мінімізація може досягатися шляхом цінових зловживань при здійсненні контрольованих операцій і залучення компаній, зареєстрованих в офшорних або низькоподаткових юрисдикціях.

Зазначають, що сам термін «офшор» уперше з'явився в США наприкінці 50-х років ХХ століття у зв'язку з фінансовою організацією, якій вдалося уникнути урядового контролю шляхом переміщення своєї діяльності, яку уряд США бажав контролювати і регулювати, на територію зі сприятливим податковим кліматом [2].

Українська дипломатична енциклопедія дає визначення «офшорні компанії» як іноземні юридичні особи, створені та зареєстровані в офшорних зонах – регіонах країн, законодавством яких передбачено для деяких підприємницьких структур надання певних податкових, митних, фінансових, валютних та інших пільг [3].

Відповідно до методології Міжнародного валютного фонду, під офшорною юрисдикцією слід розуміти країну або територію, яка відповідає таким критеріям:

1) значна кількість фінансових інститутів, що, переважно, залучені до надання послуг нерезидентам;

2) існування фінансової системи, що характеризується значним обсягом фінансових активів і зобов'язань, які суттєво перевищують масштаб внутрішніх фінансових ресурсів, спрямованих на підтримку національної економіки;

3) надання послуг зареєстрованим компаніям, включаючи мінімальне або номінальне оподаткування, лояльне фінансове регулювання та забезпечення конфіденційності банківської інформації [4].

За визначенням ОЕСР офшорний фінансовий центр – це країна або юрисдикція з фінансовими центрами, що складаються з фінансових установ, які мають справу переважно з нерезидентами та/або в іноземній валюті в масштабі, не пропорційному розміру країни перебування. Значну роль у таких фінансових центрах відіграють установи, що належать або контролюються нерезидентами та, при цьому можуть отримати вигоду від податкових пільг, недоступних для тих, хто знаходиться поза центром [5].

Загалом можна виділити два основні види офшорних компаній:

1. нерезидентська офшорна компанія. Це компанія, що реєструється у певній юрисдикції, проте не веде жодної господарської діяльності всередині країни, де зареєстрована. Управління здійснюється з-за кордону іноземними директорами.

2. резидентська компанія, яка звільнена від оподаткування. Цей статус отримує компанія, засновниками якої є нерезиденти, але управління здійснюється місцевим директором. Така компанія обов'язково має офіс у відповідній юрисдикції та проводить офшорні операції. Вона користується податковими пільгами, зокрема звільненням або зниженими ставками податку на прибуток із таких операцій. Не дивлячись на те, що така компанія має резидентський статус у офшорній юрисдикції, однак пільги поширюються виключно на операції, які проводяться з резидентами інших держав за межами цієї країни.

Ключовим моментом у міжнародному податковому плануванні є чітке розмежування між офшорними та низькоподатковими юрисдикціями. Основна різниця між цими типами юрисдикцій полягає у підході до оподаткування. Офшорною юрисдикцією вважається територія, де законодавством передбачено повну відсутність податкових

зобов'язань. Це означає, що компанії, зареєстровані в таких зонах, не сплачують податок на прибуток за умови, що вони не здійснюють господарської діяльності на території цієї держави, а сплачують фіксовану ставку, яка, як правило, не залежить від обсягу операцій.

Низькоподаткові юрисдикції створюють вигідні умови для ведення бізнесу, пропонуючи значно нижчі ставки оподаткування порівняно з більшістю інших країн. До таких юрисдикцій належать, наприклад, Люксембург, Ліхтенштейн, Кіпр, Ірландія, Гонконг, Гібралтар, та інші.

Окрім того, окремо можна виділити компанії, які зареєстровані у звичайних юрисдикціях, однак у певній організаційно-правовій формі, наприклад у формі партнерства, стосовно якої законодавством передбачається виникнення податкових зобов'язань не у країні реєстрації компанії, а у країні резидентства засновників (партнерів).

Привабливість використання окремих офшорних юрисдикцій при трансфертному ціноутворенню може виходити з певних преференцій, що надаються цими країнами, зокрема:

- у низці ситуацій певні групи платників податків можуть бути звільнені від застосування вимог щодо трансфертного ціноутворення у випадку проведення операцій із пов'язаними особами. До таких платників належать або малі компанії, або ті, які мають незначний обсяг операцій.

- офшорні юрисдикції, своєю чергою, можуть надавати звільнення від підготовки документації з трансфертного ціноутворення чи проведення аудиту, якщо вартість окремих угод не перевищує визначений законодавством ліміт;

- у деяких випадках передбачено можливість встановлення фіксованого рівня надбавки до прибутку, що розраховується від загальної вартості операції між пов'язаними особами. Однак для реалізації такого права необхідно дотримуватися умови, за якої вартість транзакції не повинна бути вищою за встановлений відсоток від загального обсягу операцій платника податків або офіційно задекларованої суми [6].

Аналізуючи останні заяви та дії як світових економічних організацій, так і окремих країн, можна сказати, що на сьогодні відбувається процес формування негативного ставлення суспільства до використання офшорних механізмів. Це обумовлене тим, що офшори вважають джерелом недобросовісної податкової конкуренції, яка завдає суттєвих бюджетних втрат. Окрім цього, існування офшорів створює

умови для відпливу капіталу з певних юрисдикцій, що, своєю чергою, негативно впливає на інвестиційну активність у країнах його походження. У теорії можна стверджувати, що дохід, не оподаткований в одній країні, має обкладатися податками в іншій. Однак на практиці, у зв'язку з розбіжностями між податковими системами різних країн, такий дохід може не бути оподаткованим взагалі або підлягати оподаткуванню одночасно в обох країнах.

Здавалося б, прагнення компаній вести бізнес із законною мінімізацією податкових зобов'язань є цілком логічним. Однак нерідко це бажання призводить до того, що платники податків переступають межу між легітимною оптимізацією й недобросовісними або шахрайськими діями.

За даними Міжнародного консорціуму журналістів-розслідувачів (ICIJ) в офшорах може перебувати за різними оцінками від 5,6 трильйонів до 32 трильйонів доларів. Міжнародний валютний фонд вказує на те, що через використання офшорних юрисдикцій уряди втрачають до 600 млрд. доларів США втрачених податків щороку [7]. Британська правозахисна група, що складається з коаліції дослідників та активістів, які займаються питаннями ухилення від сплати податків, податкової конкуренції та податкових гаваней (Tax Justice Network) у випуску State of Tax Justice за 2024 рік вказує на втрату урядами 492 мільярдів доларів США щорічно від транснаціональних корпорацій і заможних осіб, які використовують податкові гавані, щоб недоплачувати податки [8].

До того ж офшорні схеми дедалі частіше застосовуються у сприянні та розвитку тіншового сектору економіки. Це відбувається через легалізацію доходів, отриманих незаконним шляхом, включно з прибутками від торгівлі зброєю, наркотиками та фінансуванням екстремістської або терористичної діяльності. Таким чином, компанії, які використовують офшорні схеми, мають брати до уваги ризики, що пов'язані не тільки із можливим звинуваченням в ухиленні від сплати податків, а і з втратою податкової репутації.

Протягом останніх років міжнародний тиск на офшорні юрисдикції помітно зріс, акцентуючи увагу на підвищенні прозорості та боротьбі з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом. В подальшому можна говорити про запровадження додаткових заходів, таких як створення реєстрів бенефіціарних власників, посилення вимог до розкриття інформації про

кінцевих власників офшорних компаній, а також удосконалення вимог до бухгалтерського обліку та зберігання документації. Більшість офшорних зон вже взяли на себе зобов'язання дотримуватися міжнародних стандартів, встановлених FATF, і рекомендацій ЄС. Ці стандарти передбачають обов'язкове ведення бухгалтерського обліку, зберігання корпоративної документації та створення реєстрів бенефіціарних власників. Завдяки цьому уряди різних країн можуть оперативніше визначати особи, які стоять за офшорними структурами.

Слід зазначити, що на сьогодні не існує єдиного списку офшорів. Кожна міжнародна організація та, навіть, кожна країна, складає список офшорів в який може попадати різна кількість юрисдикцій. При цьому, хоча деякі країни і не відносяться до офшорних юрисдикцій, проте вони містять території, що за всіма ознаками можна віднести до офшорів.

Можна виділити наступні списки [9]:

1. EU чорний список – список Ради ЄС в який включені держави (юрисдикції), які не співпрацюють з Радою ЄС в сфері оподаткування (EU Tax Black List);

2. EU сірий список – список Ради ЄС в який включені держави (юрисдикції), які ще не повністю дотримуються міжнародних стандартів оподаткування, але взяли на себе достатні зобов'язання щодо їх впровадження;

3. FATF чорний список – це список країн (юрисдикцій) з високим рівнем ризику, на які поширюється заклик до дії (заклик до застосування заходів/контрзаходів), сформований групою з розроблення фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей;

4. FATF сірий список – країни або юрисдикції, які погодилися виконувати вимоги FATF, але з різних причин цього не робить;

5. OECD чорний список – список країн, у які потрапляють держави, які проводять політику недобросовісної податкової конкуренції: дозволяють компаніям оптимізувати оподаткування, а також не надають інформації податковим органам інших юрисдикцій. (На сьогодні жодна юрисдикція не віднесена до чорного списку OECD). Список сформований Організацією економічного співробітництва та розвитку (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD));

6. OECD сірий список – список країн, юрисдикцій, територій, які офіційно поклали на себе зобов'язання щодо прийняття податкових стандартів та зобов'язання обміну податковою

інформацією, однак ці країни не достатньо впровадили їх у практику.

Як бачимо, регулювання офшорного бізнесу здійснюють провідні міжнародні інституції, зокрема Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і Міжнародна група з протидії відмиванню грошей (FATF). Ці організації формують рекомендації, які забезпечують уніфікований підхід до діяльності офшорних юрисдикцій і сприяють вирішенню проблем, пов'язаних із їх функціонуванням. Сюди ж можна віднести і Велику двадцятку (G-20), яка за підсумками своїх щорічних самітів G-20 формує рекомендації щодо реформування законодавчих основ функціонування офшорних зон.

Окрім глобального рівня регулювання офшорного бізнесу, можна виділити регіональні ініціативи, наприклад, у рамках Європейського Союзу та інших міждержавних утворень, а також двосторонню співпрацю через укладення міждержавних угод

Усі заходи з деофшоризації спрямовані на досягнення низки стратегічних цілей: запобігання практикам несумлінного податкового планування, що сприяють ухиленню від сплати податків; зміцнення податкової бази шляхом залучення податкових платежів із доходів, отриманих в офшорних юрисдикціях; підвищення стабільності транскордонного руху капіталу та мінімізацію впливу спекулятивного офшорного капіталу на внутрішні фінансові системи; зменшення рівня анонімності власників офшорних компаній та операцій, які вони здійснюють.

Наслідком таких заходів є накладання певних обмежень на компанії, що зареєстровані в офшорних юрисдикціях. Так, компанії з офшорних зон, які включено до «чорних списків», стикаються з низкою обмежень і посиленням наглядом. Чимало банків уникають співпраці з такими компаніями, зокрема відмовляються відкривати їм рахунки чи надавати кредити. У випадках, коли рахунок все ж відкривається, за ним здійснюється ретельний моніторинг як з боку фінансової установи, так і державних органів країни, у якій розташований банк.

«Сірий список» включає країни, які погодилися виконати умови, визначені міжнародними організаціями, але наразі перебувають на етапі їх впровадження. Так, для прикладу, основні вимоги, висунуті Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), передбачають посилення контролю держави за діяльністю компаній з

метою запобігання відмиванню коштів та підписання міжнародних угод щодо обміну податковою інформацією.

В Україні відсутній свій «чорний» або «сірий» список офшорних юрисдикцій. Однак, можна згадати список держав, віднесених до переліку офшорних зон, згідно розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. №143-р., а також перелік низькоподаткових юрисдикцій, куди ввійшли і офшорні юрисдикції, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. №1045. Слід зазначити, що цей перелік держав (територій) використовується для визначення контрольованих операцій з метою трансфертного ціноутворення.

З 01 січня 2025 року набули чинності зміни, внесені урядом до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. №1045, якими оновлено перелік держав (територій) та зменшено їх кількість з 78 до 46 держав (територій), зокрема:

- виключено держави, які мають укладені з Україною міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування;
- включено держави, які Кабінетом Міністрів України віднесено до переліку офшорних зон, та які віднесені «чорного списку» FATF;
- включено держави (території), які не проводять своєчасний і повний обмін податковою та фінансовою інформацією.

Також доцільно звернути увагу на затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. №480 Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Такий перелік направлений на обмеження використання українським бізнесом, при податковому плануванні, компаній, які зареєстровані у звичайних юрисдикціях, однак, у зв'язку із нюансами місцевого податкового законодавства, не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) за місцем своєї реєстрації.

На початку незалежності України офшорні юрисдикції сприймалися як інструмент для виходу на міжнародні ринки та стимулювання економічного розвитку. Однак згодом їх стали активно використовувати для зниження податкових навантажень, накопичення капіталу,

а подекуди й для відмивання доходів [10]. Так за даними дослідження організації Global Financial Integrity «Незаконний вивіз капіталу», проведеного з використанням статистики світової торгівлі: протягом 2005-2014 років відтік капіталу становив від 3 до 10% ВВП [11].

Дослідження «Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні», що проведено фахівцями Інституту соціально-економічної трансформації, CASE-Україна та Економічної експертної платформи у співпраці із Центром міжнародного приватного підприємництва (CIPE), говорять про те, що внаслідок війни, валютних обмежень і зростаючої вартості обслуговування, обумовленої новими світовими стандартами податкової прозорості, офшорні схеми дедалі більше застосовуються лише великими українськими компаніями і заможними українцями. Обсяги втечі прибутків за кордон перебувають на історично низькому рівні, що становить 50-60 млрд. грн. на рік станом на 2023 рік [12].

Що ж приваблює українські компанії використовувати офшорні інструменти? Окрім неподаткових цілей, таких як: захищене володіння активами та гарантований захист від рейдерських дій, можливість доступу до іноземного ринку капіталів, легкість у веденні міжнародного бізнесу через спрощений процес підготовки та подачі звітності без зайвих адміністративних перешкод, мінімальні витрати на утримання компанії завдяки відсутності вимог щодо реальної економічної присутності (substance) у деяких офшорних юрисдикціях, основним залишається прагнення мінімізувати податкове навантаження в Україні.

В цілому, немає нічого протизаконного в намаганні бізнесу мінімізувати податкові зобов'язання, однак, якщо в Україні залишається мінімальний прибуток, а його лівова частка виводиться в офшор, то це негативно впливає на економіку країни.

Водночас чинне податкове законодавство України передбачає механізми, спрямовані на протидію зловживанням при проведенні операцій з нерезидентами, що зареєстровані в офшорних зонах. Зокрема, починаючи з 2013 року, якщо операції із нерезидентами з офшорних або низькоподаткових юрисдикцій перевищують встановлені вартісні межі, вони визнаються контрольованими та до них починають застосовуватись правила трансфертного ціноутворення.

Якщо ж обсяг операцій такий, що не дозволяє віднести їх до контрольованих, а дохід компанії перевищує певний обсяг, то Податковий кодекс України вимагає або збільшувати фінансовий результат до оподаткування на 30% від вартості імпортованих чи експортованих товарів, або доводити відповідність цін принципу «втягнутої руки». Це створює суттєві регуляторні та фінансові труднощі для підприємств, які мають справи з офшорними юрисдикціями.

Світова практика показує, що механізм трансфертного ціноутворення є досить ефективним, тому його застосовують майже всі країни. Свідченням цього є дані Державної податкової служби України щодо кількості контрольованих операцій проведених із країнами, що, відповідно до постанови КМУ від 27.12.2017 р. №1045, віднесені до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України. Так, за 2023 рік у 8,9% операцій підставою віднесення їх до контрольованих було проведення з офшорними юрисдикціями [13].

Розроблений державою механізм контролю за трансфертним ціноутворенням передбачає декілька етапів відслідковування та прийняття рішень, щодо проведених підприємством операцій.

Так, на першому етапі підприємство за результатами звітного року має подати до податкового органу звіт про контрольовані операції. У цьому звіті відображається вся інформація щодо проведених господарських операцій, в тому числі щодо контрагента-нерезидента, його юрисдикції. Таким чином, вже на цьому етапі податковий орган бачить чи використовується підприємством нерезидент, зареєстрований в офшорній юрисдикції. Якщо ж підприємство вирішить не подати звіт про контрольовані операції, чи не відобразити в ньому проведені операції, а податковим органом при проведенні звірки, наприклад, з базами даних митного органу, буде виявлено такі операції, то до підприємства буде застосовано штраф, розмір якого є досить суттєвим.

На другому етапі, у разі, якщо у податкового органу виникли сумніви щодо достовірності даних зазначених у звіті про контрольовані операції, то підприємству направляється відповідний запит з проханням надати пояснення. Якщо підприємство не може надати пояснення щодо проведених операцій, то податковий орган переходить до наступного

етапу, який полягає у наданні запиту на документацію з трансфертного ціноутворення.

Суть документації з трансфертного ціноутворення полягає в тому, що підприємство самостійно має переконатись, що проведені операції відповідають ринковим цінам та відсутнє заниження ціни через нерезидента, який, у даному випадку, знаходиться в офшорній юрисдикції. На цьому етапі підприємство, враховуючи наявність інформації про ціни, рентабельність, може самостійно провести донарахування податку на прибуток, виведений в офшорну юрисдикцію.

Отримавши таку документацію, податковий орган може як погодитись з аргументами підприємства щодо відповідності цін ринковим, так і прийти до висновку, що підприємство занижує податок.

В подальшому, маючи обґрунтовану підозру в заниженні податку, податковий орган переходить до проведення перевірки такого підприємства.

Таким чином, можна стверджувати, що на сьогоднішній день в Україні розроблений дієвий механізм протидії використанню офшорних юрисдикцій при проведенні операцій, що підпадають під трансфертне ціноутворення.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Аналізуючи підписані міжнародні угоди, можна відзначити залучення України до глобальних (ОЕСР, МВФ, Світовий банк, FATF, Міжнародна податкова асоціація (IFA) тощо) та регіональних організацій (у межах ЄС), діяльність яких направлена на зменшення впливу офшорних компаній на глобальну економіку. Крім того, Україною імплементовано частину ініціатив і рекомендацій у цьому напрямку (Конвенція MLI, План BEPS, договір FATCA, правила CFC щодо діяльності контрольованих іноземних підприємств), укладено угоди з урядами інших країн про уникнення подвійного оподаткування, а також впроваджено міжнародний стандарт щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях (CRS Стандарт). Таким чином, Україна поступово інтегрується у глобальну систему «антиофшорної» політики.

Узагальнюючи наведене, можна стверджувати, що українські компанії, які використовують нерезидентів, зареєстрованих в офшорних або низькоподаткових юрисдикціях, дедалі більше стикатимуться з новими ризиками та викликами. Посилення регуляторних вимог щодо забезпечення прозорості, приєднання України до системи автоматичного обміну податковою інформацією (CRS), впровадження норм щодо контрольованих іноземних компаній,

а також правил трансфертного ціноутворення істотно ускладнюють використання офшорних юрисдикцій як інструменту для оптимізації податкових зобов'язань.

Сучасний етап розвитку світової економіки, як і процеси в Україні, характеризується активним впровадженням механізмів боротьби з розмиванням податкової бази, таких як план дій BEPS і обмін податковою інформацією. У цьому контексті використання офшорних юрисдикцій бізнесом зазнає суттєвих трансформацій. Хоча офшори остаточно не зникають з податкового

планування при проведенні міжнародних операцій між компаніями, змінюються основні цілі та напрями їх застосування, виникає необхідність структурувати діяльність з офшорними юрисдикціями, забезпечуючи повну відповідність положенням українського законодавства щодо трансфертного ціноутворення.

Такі виклики зумовлюють необхідність подальшого дослідження проблеми застосування офшорів та низькоподаткових юрисдикцій при проведенні контрольованих операцій.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мельник Ю. О. Причини та наслідки правових обмежень податкового планування. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. – 2017. – №26. – С. 129–132.

2. Баймуратов М. О., Зоріна О. І. Офшорні зони у сучасному всесвіті: питання теорії та практики. // Одеса: Фенікс. – 2010. – 174 с.

3. Українська дипломатична енциклопедія: у 2 т. / Київ. нац. ун-т імені Тараса Шевченка, Ін-т міжнар. відносин; [редкол.: Л. В. Губерський (голова) та ін.]. // Київ: Знання України. – 2004. – Т. 2. – 2004. – 797 с. Режим доступу: <https://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0007524>

4. Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. // Київ: Юрінком Інтер. – 2018. – 316 с.

5. The OECD Glossary of Statistical Terms (1 September 2008). [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-glossary-of-statistical-terms_9789264055087-en.html

6. Мошковська О. А. Застосування режиму безпечних гаваней у трансфертному ціноутворенні: сутність та класифікація // Економіка та суспільство. – 2022. – Вип. 46. Режим доступу: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2070/1998>

7. Що таке офшори та чим вони небезпечні // BBC News Україна (4 жовтня 2021) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.bbc.com/ukrainian/features-58790822>

8. The State of Tax Justice 2024 – Tax Justice Network (19 November 2024) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/>

9. Довідник країн Check\Lists FinAP: оновлено та розширено [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://finap.com.ua/dovidnyk-krayin-check-lists-finap-onovleno-ta-rozshyreno/>

10. Ляхович О. Торгівля через офшорні зони: раціональна необхідність чи перепона для розвитку України? // Спільне. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://commons.com.ua/uk/torgivlya-cherez-ofshorni-zoni-ratsionalna-neobhidnist-chi-perepona-dlya-rozvitku-ukrayini/>

11. Дубровський В. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше // Vox Україна (6 лютого 2018). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://voxukraine.org/rejting-shem-uhilennya-vid-podatkov-ina-chomu-ukrayinskij-byudzhet-vtrachaye-najbilshe>

12. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2023 // CASE-Україна (12 листопада 2024). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhilennya-unykennya-opodatkuvannya-v-ukrayini/>

13. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (листопад 2024 року) // ДПС України. – 2024. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertne-tsinoutvorennya/prezentatsiyi-materiali/840999.html>

REFERENCES

1. Melnyk, Yu. O. (2017). Prychyny ta naslidky pravovykh obmezhen podatkovoho planuvannia [Causes and consequences of legal restrictions on tax planning]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Ser.: Yurysprudentsiia – Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Ser.: Jurisprudence*, 6, 129-132 [in Ukrainian].

2. Baimuratov, M. O., & Zorina, O. I. (2010). *Ofshorni zony u suchasnomu vsesviti: pytannia teorii ta praktyky* [Offshore zones in the modern universe: issues of theory and practice]. Odesa: Feniks [in Ukrainian].
3. Huberskyi, V. (Eds.) (2004). *Ukrainska dyplomatychna entsyklopediia* [Ukrainian diplomatic encyclopedia]. Kyiv: Znannia Ukrainy. Retrieved from: <https://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0007524> [in Ukrainian].
4. Leshchenko, R. M. (2018). *Finansovo-pravove rehuliuвання ofshornykh mekhanizmiv: monohrafiia* [Financial and legal regulation of offshore mechanisms: monograph]. Kyiv: Yurinkom Inter [in Ukrainian].
5. The OECD Glossary of Statistical Terms. (2008). Retrieved from: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-glossary-of-statistical-terms_9789264055087-en.html [in English].
6. Moshkovska, O. A. (2022). *Zastosuvannia rezhymu bezpechnykh havanei u transfertnomu tsinoutvorenni: sutnist ta klasyfikatsiia* [Application of the safe harbor regime in transfer pricing: essence and classification]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*, 46. Retrieved from: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2070/1998> [in Ukrainian].
7. *Shcho take ofshory ta chym vony nebezpechni* [What are offshores and why are they dangerous]. BBC News Ukraina (2021). Retrieved from: <https://www.bbc.com/ukrainian/features-58790822> [in Ukrainian].
8. *The State of Tax Justice 2024 – Tax Justice Network*. (2024). Retrieved from: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/> [in English].
9. *Dovidnyk krain Check√Lists FinAP: onovleno ta rozshyreno* [FinAP Check√Lists Country Directory: Updated and Expanded]. (n.d.). Retrieved from: <https://finap.com.ua/dovidnyk-krayin-check-lists-finap-onovleno-ta-rozshyreno/> [in Ukrainian].
10. Liakhovych, O. (n.d.). *Torhivlia cherez ofshorni zony: ratsionalna neobkhdnist chy perepona dlia rozvytku Ukrainy?* [Trade through offshore zones: a rational necessity or an obstacle to the development of Ukraine?]. Retrieved from: <https://commons.com.ua/uk/torgivlya-cherez-ofshorni-zoni-ratsionalna-neobkhdnist-chi-perepona-dlya-rozvitku-ukrayini/> [in Ukrainian].
11. Dubrovskiy, V. (2018). *Reitynh skhem ukhylennia vid podatkov: na chomu ukrainskyi biudzhet «vtrachae» naibilshe* [Rating of tax evasion schemes: what the Ukrainian budget “loses” the most]. Retrieved from: <https://voxukraine.org/rejting-shem-uhylennya-vid-podatkov-ina-chomu-ukrayinskij-byudzhet-vtrachaye-najbilshe> [in Ukrainian].
12. *Porivnialnyi analiz fiskalnoho efektu vid zastosuvannia instrumentiv ukhylennia/unyknennia opodatkuvannia v Ukraini: 2023* [Comparative analysis of the fiscal effect of the use of tax evasion/avoidance tools in Ukraine: 2023]. (2024). Retrieved from: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-unyknennya-opodatkuvannya-v-ukrayini/> [in Ukrainian].
13. *Rezultaty roboty DPS shchodo podatkovoho kontroliu za transfertnym tsinoutvorennyam (lystopad 2024 roku)* [Results of the work of the State Tax Service on tax control over transfer pricing (November 2024)]. State Tax Service of Ukraine - DPS Ukrainy. (2024). Retrieved from: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertne-tsinoutvorennya-prezentatsiyni-materiali/840999.html> [in Ukrainian].

Отримано 04.03.2025