О.В. Мірошніченко
академік АЕН України,
м. Миколаїв

ВИКОРИСТАННЯ ОФШОРНИХ МЕХАНІЗМІВ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ СЕРЕД ЗАГРОЗ ЕКОНОМІЧНІЙ БЕЗПЕЦІ УКРАЇНИ

Запобігання порушенням податкових зобов'язань фізичними і юридичними особами, які розглядають заощаджені кошти в якості додаткового джерела фінансування чи підвищення рівня рентабельності власної фінансової або виробничої діяльності, є ключовою проблемою для фінансових і правоохоронних установ провідних країн світу та міжнародних організацій. Одним із розповсюджених способів ухилення від оподаткування для багатьох підприємницьких структур є переведення фінансових ресурсів або діяльності за межі власної країни для того, щоб вони стали недосяжними для національних податкових інституцій, при цьому світові глобалізаційні процеси та інтернаціоналізація фінансової діяльності значно спрощують реалізацію таких операцій.

За даними МВФ сукупні закордонні тільки сімох офшорних центрів (Гонконг, Бахрейн, Панама, Сінгапур, Багамські о-ви, Каймановi о-ви, Нідерландські Антильські о-ви) складали у 1975 році 21,7 % депозитів усіх розвинених країн світу, а у 1995 році — вже 28,3 %. У наш час, коли практично усі крупні європейські і американські банки мають дочірні структури у офшорних територіях, за даними Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) світовою банківською системою приховано в офшорах близько 11,5 трлн. дол. США.

Проблема у загальному вигляді полягає в тому, що не зважаючи на те, що розробці і реалізації заходів з протидії ухиленню від сплати податків, у тому числі з використанням офшорних центрів, приділяється значна увага фінансовими і правоохоронними органами багатьох країн, і «враховуючи суспільну небезпеку злочинів, які вчинюються в сфері оподаткування, держава вживає певних заходів з метою ефективного регулювання цього процесу, а також попередження злочинів, що вчинюються в зазначеній сфері» [1, с. 60], кількість і обсяги таких операцій в Україні постійно зростають.

Актуальність питання обумовлює потребу у проведенні його постійного комплексного вивчення, чому приділяє увагу ряд дослідників, у т. ч. і вітчизняних, зокрема теоретичні і практичні питання забезпечення економічної безпеки України розглядали І. Бінько, З. - Варналій, О. Власюк, В. Геєць, В. Мунтіян, В. Шлемко та інші вчені, переважною більшістю яких зв'язок між податковою політикою, рівнем іллегалізації економіки та економічною безпекою визнається об'єктивною реальністю. Метою роботи є дослідження явища ухилення від оподаткування з використанням офшорних зон в контексті його впливу на економічну безпеку України.

Загалом під офшором (від англ. *offshore* — «поза берегом») розуміється фінансовий центр. який залучає іноземний капітал шляхом надання спеціальних податкових та інших пільг іноземним компаніям, зареєстрованим у країні розташування зазначеного центру за умов того, що вони не здійснюють господарських операцій на території даної країни («офшорна зона» або «податкова гавань» (англ. *tax haven*)*)* [2; 3].

Прототипом сучасних офшорних юрисдикцій вважається Швейцарія, якою свого часу для залучення іноземного капіталу були створені центри зберігання і обміну грошей та розроблені інститути фінансової секретності, що стало прикладом для інших країн. Пріоритет використання самого терміну «офшор» належить одній з газет східного узбережжя США, яка наприкінці 50-х років минулого сторіччя використала його у статті про фінансову компанію, що перевела свою діяльність, яку мав намір контролювати уряд, на територію з більш привабливим податковим кліматом.

У вітчизняному законодавстві відсутнє чітке визначення офшорів, при цьому виходячи з того, що згідно закону «Про оподаткування прибутку підприємств» та Податкового кодексу під терміном «нерезиденти, що мають офшорний статус» розуміються «нерезиденти, розташовані на території офшорних зон, за винятком нерезидентів, розташованих на території офшорних зон, які надали платнику податку виписку із правоустановчих документів, легалізовану відповідною консульською установою України, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента» [4, ст. 18], апріорі виходить, що для українських податкових, правоохоронних і інших контролюючих органів офшорними територіями (зонами) є країни, що входять до затвердженого КМУ «Переліку офшорних зон», який періодично оновлюється [5].

Наглядною ілюстрацією того, наскільки актуальним є питання офшорів для економічної безпеки України є те, як за останні 15 років змінилася структура країн-донорів прямих іноземних інвестицій (ПІІ) в економіку України (рис. 1–2). При цьому «пристойне» друге місце, яке займає у цьому розподілі Німеччина обумовлене продажем у середині 2005 року «Криворіжсталі» за 24,2 млрд. гривень (4,8 млрд. дол. США) Mittal Steel Germany (станом на 01.01.2005 р. обсяг ПІІ Німеччини у вітчизняну економіку складав 631,6 млн. дол. США) [6].

Вважається, що сам досвід використання офшорних зон бере свій початок з часів Давньої Греції, коли грецькі та фінікійськими купці після введення Афінами експортних та імпортних податків почати обходити морем територію цієї республіки та використовувати найближчі острівки для розвантажування контрабандних товарів. Історія надає і інші приклади — низькі податкові платежі і обмеження, що сприяли продажу англійської вовни на території Фландрії у XV ст., спроби американських купців обходити через Латинську Америку встановлений Англією імпортний податок тощо.

Потрібно зазначити, що явище несплати податків безпосередньо пов'язане з іллегальною («тіньовою») складовою економічної діяльності, оскільки остання, виходячи з існуючих підходів до її структуризації, поділяється на «неформальну» (у межах домогосподарств та підприємств із неформальною зайнятістю), «приховану» (частина легальної діяльності, яка не обліковується або применшується з метою ухилення від оподаткування) та «кримінальну»

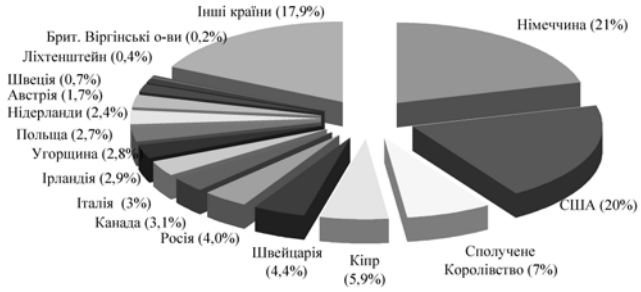

Рис. 1. Розподіл ПІІ в економіку України за країнами-інвесторами на початок 1995 р. [6]

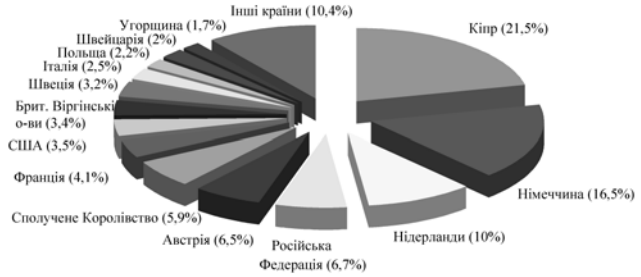

Рис. 2. Розподіл ПІІ в економіку України за країнами-інвесторами на початок 2010 р. [6]

(заборонена законом діяльність) [7, с. 97], то перші дві з розглянутих складових набувають іллегального характеру саме через несплату, або неповну сплату податків.

При цьому фахівцями розділяються поняття «втеча від податків» і «ухилення від податків», під втечею від податків зокрема розуміються легальні дії платника податків щодо зменшення його податкових зобов'язань, а під ухиленням — нелегальна, несумісна з податковим законодавством діяльність [8, с. 643–644].

До найбільш популярних способів ухилення від податків відносяться:

— неповідомлення контролюючим органам про свою присутність або діяльність у країні, в якій платник податків знаходиться чи займається підприємницькою діяльністю;

— неповідомлення про джерело доходу, що підлягає оподаткуванню, а також прибутку, не зважаючи на обов'язковість такого повідомлення;

— неоголошення повної суми доходу, яка підлягає оподаткуванню, а також прибутку. незважаючи на обов'язковість такого повідомлення;

— використання в декларації про доходи посилань на пільги, які поширюються на дітей, яких у платника податків нема, чи відрахування з доходу на амортизацію машин і устаткування, яких не існує;

— невиплату податковим відомствам податків, якими обкладається заробітна плата найманих платником податків працівників;

— контрабанда тощо.

Потрібно зазначити, що на нашу думку, використання у цьому плані дефініцій «втеча від податків» та «ухилення від податків» є не досить об'єктивним, оскільки при цьому суть обох процесів на рівні термінології є недостатньо розмежованою.

Як зазначає Ю. Козак та інші автори, «ці поняття важко піддаються дефініції і в різних країнах визначаються і навіть формулюються по-різному», і у той час, як «деякі держави намагаються свідомо піти від розмежування цих понять, щоб мати можливість без утруднень застосувати проти «втікачів від податків» суворі юридичні санкції», для платника податків важливо знати, чи законна проведена ним операція, а проблема розмежування понять «ухилення від сплати податків» і «втеча від податків» для нього залишається справою третьорозрядною [8, с. 643].

На думку І. Ван Хоорна, термін «втеча від податків носить у устах більшості людей негативний зміст і сприймається як діяння, несумісне з законом, при цьому за розумінням самого дослідника, цей термін наповнений швидше нейтральним, ніж негативним змістом.

За визначенням вітчизняних фахівців, термін «втеча від податків» теж є розпливчастим і неточним, тому «на практиці нелегко провести межу між легальною та нелегальною втечею від податків», при цьому наводяться критерії, які можуть використовуватися для такого розмежування, а саме: мотиви діяльності платника податків (навмисні дії); фіктивний характер діяльності; розміри вигоди, одержуваної завдяки ухиленню від податків; оцінка компетентних органів [8, с. 643].

У цьому плані ми вважаємо, що не можна ототожнювати легальне зменшення суб'єктом господарювання своїх податкових зобов'язань шляхом використання будь-яких законних шляхів або «проріх» у законодавстві із незаконними операціями, направленими на досягнення тієї ж мети.

Виходячи з цього, на нашу думку, більш доцільним буде визначення цих понять як:

— «мінімізації податкових зобов'язань» — для свідомого зменшення платником податків своїх податкових зобов'язань на законних (легальних) підставах;

— «ухилення від виконання податкових зобов'язань» («ухилення від сплати податків», «ухилення від оподаткування») — для визначення несплати податків, або їх неповної сплати без законних підстав (при цьому ухилення від сплати податків може бути як свідомим, так і несвідомим внаслідок неуважності, технічних помилок, інших факторів).

Такий підхід розділяється рядом дослідників, зокрема С. Кравчук визначає, що «ухилення від оподаткування — основний вид правопорушень, до якого необхідно віднести: ненадання податковим органам інформації про власні прибутки, приховування прибутків шляхом внесення неправдивих даних у звітні документи, а також підробка податкових документів» [9, с. 140].

Відповідний підхід впроваджений у вітчизняному законодавстві, зокрема статтями 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) « та 212–1 «Ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» Кримінального кодексу України передбачено покарання за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку (та, відповідно, — страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування), вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели

до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів (відповідно — Пенсійного фонду України) коштів у значних (в 1000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян), великих (в 3000 і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум) та особливо великих розмірах (в 5000 і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум) [10, ст. 212, 212–1].

До країн, які активно борються із даним явищем і уклали для цього двосторонні та багатосторонні угоди належать США, Велика Британія, Німеччина, Франція, Канада, Японія тощо. Зокрема Франція і Індія, разом із США, законодавчо санкціонували податкове виказування і ввели офіційну фінансову винагороду за надання інформації про неплатників податків. До найбільш впливових міжнародних організацій які приділяють значну увагу протидії використанню офшорних зон з метою податкових зловживань ООН, Європейський Союз і Організація економічного співробітництва і розвитку, до Зокрема серед перших результатів реалізації зусиль Європейського союзу спрямованих на протидію ухиленню від сплати податків — підвищення з 0,32 % до 10 % мінімальної ставки оподаткування холдінгових компаній у Люксембурзі на початку 70-х років минулого сторіччя.

Україною основним засобом боротьби із загрозою запобігання поширенню офшорних механізмів обрано додаткове оподаткування операцій, що здійснюються через офшорні структури. Зокрема Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Податковим кодексом визначається, що «у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх валових витрат у сумі, що становить 85 відсотків вартості цих товарів (робіт, послуг) « [4, ст. 18]. Хоча фактично це призводить до сплати додаткової суми податку на прибуток лише у розмірі 3,75 % (25 % від 15 %, що не включаються до складу валових витрат — *О. М.*), що само по собі не є суттєвою перешкодою порівняно з «позитивними моментами» використання офшорних механізмів.

На цей час вітчизняним законодавством до офшорних зон відносяться 36 територій: 4 Британські залежні території (о. Гернсі, о. Джерсі, о. Мен, о. Олдерні), Королівство Бахрейн на Близькому Сході, Беліз у Центральній Америці, у Європі — Гібралтар та князівства Андорра і Монако, африканські Сейшельські острови та Республіка Ліберія, Мальдівська Республіка у Південній Азії, а також 18 територій Карибського регіону (Ангілья, Антигуа і Барбуда, Аруба, Багамські о-ви, Барбадос, Бермудські о-ви, Британські Віргінські о-ви, Віргінські о-ви (США), Гренада, Кайманові о-ви, Монтсеррат, Нідерландські Антильські о-ви, Пуерто-Ріко, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Співдружність Домініки, Теркс і Кайкос) та 6 територій Тихоокеанського регіону (Вануату, Маршальські о-ви, Науру, Ніуе, о-ви Кука, Самоа) [5].

Окремо потрібно відзначити і досить специфічне положення США серед держав, що активно переймаються проблемою використання офшорних зон з метою ухилення від оподаткування, з одного боку як країни, де ще у 1934 і 1937 роках були ухвалені перші розпорядження, спрямовані проти транснаціональних корпорацій і фізичних осіб, які ухилялися від сплати податків, а з іншого — загальновідомим є факт багаторічного існування офшорних зон на території самих Сполучених Штатів. У наш час, спираючись на своє привілейоване положення у світових політичних та економічних процесах, США використовують усі можливості для здійснення тиску на уряди країн, у яких приховують капітали американські платники податків, саме таким чином були змушені підписати угоду про обмін з США податковою інформацією 24 міні-держави, які фактично є офшорними територіями. Тобто США з одного боку прикладає активних зусиль для протидії відтоку власних капіталів в офшори, а з іншого — досить активно використовує офшорні механізми для залучення іноземних капіталів.

Потрібно зазначити, що і законодавством України також нормативно передбачена можливість створення офшорних центрів на її території, зокрема розділом XIII «Офшорні застереження» затверджених у 1995 році «Правил застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачено, що порядок реєстрації офшорних компаній встановлюється Кабінетом Міністрів України та «не підлягають оподаткуванню прибутки суб'єктів підприємницької діяльності України, які мають усі наведені нижче ознаки: засновниками суб'єкта підприємницької діяльності є виключно нерезиденти; прибутки, а також інші надходження до суб'єкта підприємницької діяльності не мають джерел походження з України; усі види розрахунків суб'єкта підприємницької діяльності здійснюються виключно через уповноважені банки України; виконавчі органи, а також інший адміністративний штат суб'єкта підприємницької діяльності складаються виключно з громадян України; суб'єкт підприємницької діяльності не виконує на території України представницьких функцій щодо своїх засновників; щорічні аудиторські перевірки здійснюються організаціями, що мають ліцензію на здійснення аудиту в Україні» [11].

Тобто на міжнародному рівні спостерігається певний конфлікт інтересів країн, з яких відбувається відтік фінансових ресурсів до офшорних центрів, що супроводжується зниженням податкових надходжень і економічної активності, та країн, які з метою залучення коштів іноземних інвесторів створюють для цього відповідні умови, характерні для офшорних центрів, або цілком перетворюються на офшорні території.

Саме тому, не зважаючи на те, що ще у 1977 р. директивами Ради Європи було рекомендовано податковим службам розвивати робочі зв'язки, обмін досвідом та співпрацю у вивченні практичних досягнень у ліквідації податкових збитків, велика кількість країн досить часто відмовляється надавати податковим органам інших країн необхідну інформацію. А оперативні заходи здобуття інформації не завжди приносять потрібні результати, прикладом чого є відомий факт, коли представники митної служби Франції одержали у Швейцарії судові вироки за спробу отримати перелік вкладників одного з банків на її території [8, с. 651].

З іншого боку, незважаючи на протидію державних органів діяльності, направленій на зменшення податко-

вих надходжень, цілком природним є те, що з точки зору підприємницьких структур та аналітиків, які їх представляють, «офшори» — «вигідне рішення для підприємця, яке дозволяє значно знизити розміри податкових платежів і підвищити ефективність фінансово-господарської діяльності», «найбільш ефективні на сьогоднішній день інструменти середнього і великого бізнесу, що надають реальну можливість на абсолютно законних підставах оптимізувати оподаткування, уникнувши сплати занадто високих податків» і «використання офшорних механізмів у бізнесі несе в собі масу вигод» [2; 3; 12–14].

До таких вигод при цьому відносяться: низькі або нульові ставки податків; швидкість і простота реєстрації компаній; відсутність у більшості офшорних зон зобов'язань щодо подання звітності; мобільність капіталу та анонімність його власників; необов'язкова присутність засновників компанії (під час реєстрації, та серед засновників — місцевих фізичних або юридичних осіб) [3].

До основних схем оптимізації оподаткування з використанням офшорних механізмів слід віднести так званий «реінвойсінг» — тобто формальне заниження оподатковуваного доходу компаній у випадку, коли основний прибуток від експортно-імпортних операцій приходиться на долю власної офшорної структури, а підприємством, що знаходиться у країні основного розташування «показується» лише мінімальна доля прибутку, яка і підлягає оподаткуванню.

У цьому плані до недоліків використання офшорних механізмів ухилення від оподаткування можна віднести і нерівні умови конкуренції, в яких перебувають господарські суб'єкти у разі сплати іншими менших податків, що призводить до послаблення положення на ринку підприємницьких структур, що уникають оптимізації податкових зобов'язань, і навпаки — спонукає бізнес-структури, які прагнуть не відстати від своїх більш «активних» конкурентів, винаходити власні «шляхи оптимізації», у т. ч. і з використанням офшорних механізмів.

Окремо потрібно зазначити, що не всі території, що вважаються офшорними, є насправді такими, і залежно від особливостей використання офшорних механізмів умовно можна виділити три групи юрисдикцій:

— «класичні» офшорні юрисдикції — зареєстровані на їх території компанії за умов відсутності діяльності на території країни, як правило сплачують фіксоване державне мито, звільнюючись від сплати податків чи підлягаючи оподаткуванню за нульовою ставкою (Британські Віргінські о-ви, Беліз, Панама, о-в Мен, Бермудські о-ви, Багамські о-ви, Кайманові о-ви, Гібралтар, Самоа тощо);

— юрисдикції з низьким рівним оподаткування — не належать до повністю безподаткових зон і відповідно характеризуються більш високим порівняно з офшорними територіями міжнародним авторитетом, але мають досить низький рівень оподаткування (Гонконг, Кіпр тощо);

— оншорні (on-shore) юрисдикції — країни із звичайним або високим рівнем оподаткування, зареєстровані на території яких іноземні компанії можуть при дотриманні певних умов сплачувати податки за низькими ставками (Австрія, Велика Британія, Данія, Люксембург, Нідерланди, Нова Зеландія, США, Швейцарія тощо).

До «пакету» документів по реєстрації офшорної компанії як правило входять: сертифікат про реєстрацію в офшорній юрисдикції (*Certificate of Incorporation*); меморандум та статут асоціації (*Memorandum and Articles of Association*); сертифікат акцій іменних або на пред'явника (*Share Certificate*); трастова декларація (*Declaration of Trust*); перший протокол про призначення директорів або секретарів компанії та їх листи щодо відмови від свої прав та виконання обов'язків (*Resignation of director/ secretary*); генеральне доручення (*General Power of Attorney*); угода про надання номінального сервісу (*Agreement for the provision of nominee services*); печатка компанії (*Corporate Seal*). При цьому найбільш важливим документом у цьому пакеті є не сам сертифікат про реєстрацію фірми, а трастова декларація — письмова угода, укладена між реальним прихованим власником і номінальним акціонером (Nominee shareholder), якою останній визнає, що він є номінальним і діє за інструкцією бенефіціара, утримує акції на користь зазначеної особи і не має права самостійно управляти активами.

Оскільки реєстрацію офшорних компаній можуть здійснювати лише професійні агенти, які мають відповідно оформлену ліцензію, і тому нерезиденти (у т. ч. і українські громадяни) не мають можливості це зробити особисто, в Україні на цей час реально застосовуються два основних способи стати власником офшорної фірми: придбання через одну з українських або іноземних консалтингових фірм готової компанії із зареєстрованою назвою та повним пакетом документів або замовлення реєстрації нової фірми із урахуванням власних нюансів і побажань.

При цьому у першому випадку термін оформлення права власності на таку компанію може складати всього лише близько однієї години, у другому — від 2–3 тижнів (Багамські острови, Беліз, Британські Віргінські острови), до 1 місяця (Гонконг, Гибралтар, Кіпр, Панама, Сейшельські острови). Вартість такого «придбання» варіюється у межах від двох до п'яти тисяч доларів США при реєстрації однієї фірми в залежності від її «прописки» до десяти тисяч при реєстрації структури з кількох компаній. Тобто вартість послуг і відпрацьованість механізмів реєстрації є досить прийнятними для представників вітчизняних підприємницьких структур.

У цьому плані незрозуміла на перший погляд ситуація, коли така невеличка країна як Республіка Кіпр, населення і територія якої в 65 разів менші ніж в України, і обсяг ВВП якої за офіційною інформацією склав 14,4 млрд. євро у 2007 р., 16,9 млрд. євро — у 2008 р. та 17,3 млрд. євро — у 2009 р. [15], стала для нашої держави головним «стратегічним» інвестором з обсягом ПІІ на початок 2010 року 8,6 млрд. дол. [6], повністю роз'яснюється при вивченні динаміки обсягів ПІІ окремих країн-інвесторів в українську економіку, і — відповідно вітчизняних інвестицій до інших країн.

Аналіз динаміки обсягів ПІІ в економіку України по країнах-інвесторах (рис. 3) дозволяє зробити висновок про існування стійкої тенденції до зменшення долі інвестицій у вітчизняну економіку таких провідних в економічному плані країн світу як Велика Британія, Німеччина і США за умов підвищення долі інвестицій із Кіпру, обсяг яких починаючи з початку 2000 року виріс більш ніж у 40 разів, та офіційно віднесених до переліку офшорних територій Британських Віргінських островів (у 9 разів за останні 10 років).

Дослідження динаміки обсягів інвестицій з України в економіку інших країн (рис. 4) також дозволяє

зробити досить цікаві спостереження: наряду з постійним інвестуванням українських фінансових ресурсів у російську економіку, викликають інтерес інвестиції 43 млн. доларів в Панаму у 1997 році та лавиноподібне зростання «інвестиційної привабливості» Кіпру для українських ПІІ, обсяги яких зросли з 4,4 млн. доларів на початку 2007 р. до 5,8 млрд. на початку 2010 року. При цьому 528,1 млн. дол. США «були інвестовані» у III кварталі 2007 року, і ще 5 мільярдів 287 мільйонів доларів — впродовж IV кварталу того ж року [6].

Окремо потрібно зазначити, що порівняно із нездоровим ажіотажем, яким супроводжувався продаж у 2005 році концерну Mittal Steel Germany «Криворіжсталі», та безперервними дискусіями щодо того куди витратити отримані від продажу «нереальні» 4,8 млрд. доларів [16; 17], відтік у 2007 році з економіки України 5,8 млрд. доларів не привернув серйозної уваги, навіть українські ЗМІ обмежилися фразами на кшталт «прямі інвестиції з України здійснено до 51 країни світу, переважна їхня частка спрямована до Кіпру», зазначивши при цьому, що «Кіпр став лідером по іноземних інвестиціях в Україну» [18–20].

Лише у декількох окремих джерелах акцентувалося, що $5,3 млрд., інвестованих у Кіпр наприкінці 2007 року, вийшли з Донецької області, і що з 19 компаній, які здійснювали іноземні інвестиції, їх переважна більшість прийшлася на одну — «Сістем Кепітел Менеджмент» Р. Ахметова. При цьому зазначалося, що за інформацією «анонімного високопосадовця», ці рухи капіталу обумовлені «побоюваннями Ахметова за свої активи після приходу на посаду прем'єр-міністра Ю. Тимошенко» [21]. За інформацією ж самої «СКМ» відбулася передача за ринковою ціною корпоративних прав дочірнім компаніям, які були створені в Європі (на Кіпрі! — О. М.) з метою «впровадження світових стандартів ведення бізнесу», яка відповідно до українського законодавства розглядається як іноземні інвестиції [21].

Хоча на нашу думку основна проблема полягає навіть не в тому, хто є власником фінансових ресурсів, і були ці зовнішні інвестиції України реальними чи формальними, а в тому, що, по-перше, навіть надвеликий вітчизняний капітал не почуває себе впевнено при політичних змінах, по-друге, — для представників бізнесових структур більш вигідно бути представленими у вигляді компаній із сумнівного Кіпру, ніж з України, і по-третє, — уряд жодної з розвинених країн з урахуванням усіх ринкових і демократичних традицій не допустив би такого колосального одночасного відтоку капіталу, не зважаючи на те, формальним чи реальним він є за своєю суттю. При цьому, на нашу думку, саме ставлення державних органів до таких загальновизнаних «лідерів» з впровадження офшорних механізмів, як Кіпр і Панама, є підтвердженням суб'єктивного та у великій

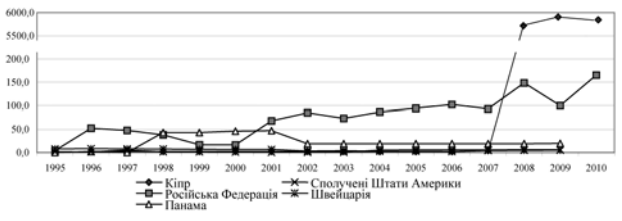

Рис. 3. Динаміка обсягів ПІІ в Україну з окремих країн-інвесторів (%, на початок відп. року) [6]

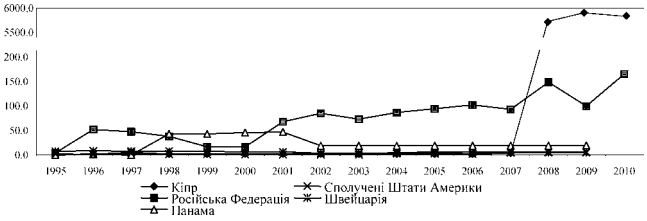

Рис. 4. Динаміка ПІІ з України до окремих країн світу (млн. дол. США, на початок відп. року) [6]

мірі декларативного характеру відношення української влади до офшорних схем ухилення від оподаткування.

Зокрема у липні 2005 року урядом були затверджені «заходи щодо недопущення мінімізації податкових зобов'язань, вивезення капіталів за кордон, а також відмивання коштів через офшорні зони», де серед комплексу заходів з 19 пунктів передбачався і перегляд переліку офшорних зон [22]. На практиці ж це призвело лише до вилучення з даного Переліку розпорядженням уряду Ю. Єханурова у лютому 2006 року Республіки Кіпр [23], який до цього у квітні 2005 р. був включений до переліку урядом Ю. Тимошенко, хоча, до речи, одночасно із зазначеного переліку було вилучено Панаму [24]. І у цьому плані, виходячи з того, що Кіпр на цей час є «лідером по іноземних інвестиціях в Україну», мабуть варто скоріше розраховувати на його подальшу інтеграцію до Євросоюзу і в перспективі — поступову втрату його економікою офшорних характеристик, ніж на активність державних органів України у вирішенні питання відтоку вітчизняних фінансових ресурсів через дану офшорну юрисдикцію.

На самміті «великої двадцятки» (G20) у квітні 2009 року було прийнято рішення про боротьбу із «податковими гаванями», основна увага при цьому приділяється не ставкам оподаткування, а вирішенню питання конфіденційності інформації щодо власників компаній та обсягів фінансових потоків, що також належить до привабливих рис офшорних юрисдикцій. Підтвердженням важливості питання обміну податковою інформацію між країнами зокрема є матеріали кримінальної справи М. - Ходорковського (Росія), коли за свідченнями одного з працівників податкової служби «залишалося вважати достовірними» надані платником податків документи на отримання доходів від іноземних компаній «Hinchley Ltd» та «Status Services Limited», оскільки вони були зареєстровані на о-ві Мен, і «не було жодної можливості перевірити, чи надає дійсно Ходорковський М. Б. консультаційні послуги цим компаніям» [25, с. 37].

За словами генерального директора Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) Ангеля Гурріа «завершення зловживання заходами банківської таємниці, яке полегшує відхилення від оподатковування, є частиною широкого руху з очищення однієї з найбільш суперечливих сторін глобалізованої економіки» та «підтримка G20 зусиль, спрямованих на вдосконалення прозорості та обміну інформацією, підкреслює їхню важливість як для розвинених країн, так і для країн, що розвиваються» [26].

Хоча потрібно зазначити, що незважаючи на те, що М. Ходорковським у його діяльності були враховані усі необхідні формальності, передбачені російським податковим законодавством; і його дії, на нашу думку, є реальним прикладом легітимної мінімізації податкових зобов-

’язань, це не завадило правоохоронним органам визнати їх «ухиленням від сплати податків з доходів фізичної особи». Тобто «при бажанні» державні органи можуть досить активно втручатися у діяльність підприємницьких суб’єктів по використанню офшорних механізмів, особливо якщо це стосується країн з обмеженим рівнем демократії. І законні чи не законні дії платника податків у такому випадку особливого значення не має.

У цьому плані, не маючи сумніву в тому, що іллегалізаційні процеси взагалі і операції по ухиленню від оподаткування, у т. ч. і з використанням офшорних механізмів зокрема, негативно впливають на економічну діяльність, шкодячи національним інтересам і містять у собі загрозу економічній безпеці країни [27, с. 154], у сучасних умовах України існування іллегального сектору, на нашу думку, є певним стабілізуючим чинником, який дозволяє зменшити рівень негативного впливу на підприємницьке середовище з боку державних органів, і таким чином сприяє функціонуванню легальної частини економіки [28, с. 55]. У цьому плані російські дослідники визначають, що «підпільна економіка у її сучасному російському варіанті не лише протистоїть економіці «формальній», але лише всередині останньої й існує, виступаючи природним і закономірним наслідком легальних (законних) статусів господарюючих і володарюючих суб’єктів» [29, с. 11], що, як ми вважаємо, у повній мірі може бути віднесено і до України.

Не зважаючи на те, що діяльність податкової і митної служби, інших правоохоронних і контролюючих органів з суб’єктами «тіньового» сектору, у тому числі і з використанням офшорних механізмів ухилення від сплати податків, має деякі позитивні результати, на нашу думку, «каральні» заходи мають лише тимчасовий ситуаційний ефект, який в стратегічній перспективі може привести скоріше до негативних наслідків з точки зору негативного впливу на функціонування підприємницького середовища, і в результаті — привести до істотного скорочення бюджетних надходжень. І у цьому ми погоджуємося з тими дослідниками, які визнають, що не доцільно розраховувати, що кримінальна відповідальність, правові засоби можуть стати панацеєю у розв’язанні складних економічних і соціальних проблем розвитку України, і не можна захоплюватися надто популярною у буденній правосвідомості ідеєю посилення репресивних заходів [28, с. 55; 30, с. 221].

Враховуючи викладене вище, можна дійти таких висновків:

— офшорні центри і території можуть виступати як засобом легітимної мінімізації податкових зобов’язань суб’єктів господарювання, так і ухилення від оподаткування та виведення фінансових ресурсів з під контролю державних органів, що є реальною загрозою національній економічній безпеці;

— відсутність адекватних заходів протидії використанню офшорних механізмів ухилення від оподаткування призводить до виникнення нерівних конкурентних умов, в яких перебувають законослухняні господарські суб’єкти у разі сплати конкурентами менших податків, що спонукає суб’єкти підприємницької діяльності до пошуку «схем оптимізації оподаткування», у т. ч. і нелегальних;

— не зважаючи на те, що у вітчизняному законодавстві застосовано один з найбільш оптимальних способів запобігання використання офшорних зон як засобу мінімізації податкових зобов’язань суб’єктів господарської діяльності шляхом підвищення рівня оподаткування операцій, що проводяться через офшорні центри, це не дає високого ефекту через те, що рівень додаткового оподаткування у цьому випадку є незначним, і високий рівень оподаткування в Україні стимулює підприємців шукати шлях мінімізації своїх зобов’язань або ухилення від оподаткування, залишаючи їм у цьому випадку значний обсяг фінансових ресурсів, зекономлених у такий спосіб, для організації таких операцій або оплати послуг фінансових посередників;

— реальною протидією процесам ухилення від оподаткування, у тому числі і шляхом використання офшорних механізмів може стати лише комплексна, узгоджена з іншими країнами та міжнародними організаціями, система політичних, правових, економічних, організаційних, технічних заходів направлених на обмеження можливостей проведення фіктивних фінансових операцій, метою яких є ухилення від оподаткування;

— не зважаючи на те, що на міжнародному рівні адекватно оцінюється загрози від фінансових операцій, діяльність провідних країн світу та міжнародних організацій направлена на обмеження обсягів фінансових операцій через офшорні центри, їх успіхи на цей час не можна вважати достатньо ефективними, оскільки з одного боку на світовому рівні не можна в повній мірі обмежити можливість незалежних держав встановлювати пільгові умови оподаткування для іноземних інвесторів, а з іншого — зацікавленість суб’єктів господарювання у зниженні обсягів податкових платежів, враховуючи те, що глобалізаційні процеси та інтернаціоналізація фінансової діяльності значно спрощують проведення таких операцій;

— основою національних програм та міжнародної співпраці в даному напрямку має стати оптимізація і уніфікація оподаткування доходів фізичних і юридичних осіб, яка зробила би безперспективними спроби ухилення від сплати податків шляхом використання юрисдикцій інших країн;

— необхідність ефективної протидії використанню офшорних механізмів ухилення від оподаткування з метою підвищення рівня економічної безпеки України визначають актуальність і перспективність проведення подальших розвідок у даному напрямку.

Література

1. Никифорчук Д. Й. Злочини, що вчиняються у сфері оподаткування — засоби запобігання та викриття / Д. Й. Никифорчук, С. І. Ніколаюк, Є. В. Баранюк. — К. : КНТ, 2008. — 332 с. — (Бібліотека оперативного працівника).

2. Импэкс консалт. Оптимальне решения на рынке оффшорных услуг [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. offshore-manual. ru/content/view/15/28/.

3. Азы офшорных премудростей [Електронний ресурс]. — Режим доступу: news. ligazakon. ua/news/2010/2/19/21001. htm.

4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rada. gov. ua.

5. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про перелік офшорних зон» від 24.02.2003 № 77-р із змінами і доповненнями, внесеними розпорядженнями КМУ

від 01.04.2005 р. № 82-р, від 01.02.2006 р. № 44-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rada. gov. ua.

6. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. ukrstat. gov. ua.

7. Мірошниченко О. В. Вплив іллегалізаційних процесів на економічну безпеку України / О. В. Мірошниченко // Вісник економічної науки України. — 2009. — № 2 (16). — С. 96–101.

8. Козак Ю. Г. Міжнародна економіка / Ю. Г. Козак [та ін.]. — К. : ЦУЛ, 2008. — 1118 с.

9. Кравчук С. Й. Економічна злочинність в Україні / С. Й. Кравчук. — К. : Кондор, 2009. — 282 с.

10. Кримінальний Кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rada. gov. ua.

11. Постанова Верховної Ради України «Про затвердження Правил застосування Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» від 27.06.1995 № 247/95-ВР. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rada. gov. ua.

12. Офшорные дали налоговых гаваней [Електронний ресурс]. — Режим доступу: news. ligazakon. ua/news/2010/2/19/21001. htm.

13. Офшоры: маленькие секреты больших налоговых радостей [Електронний ресурс]. — Режим доступу: news. ligazakon. ua/news/2010/2/24/21105. htm.

14. Офшоры. Компания «Приоритет» предоставляет услуги в сфере международного налогового планирования. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. ukprioritet. ru/ourservices/offshore. html.

15. Офіційний сайт Республіки Кіпр [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. ciprus. mid. ru.

16. Украина получила нереальные деньги [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. utro. ru/articles/2005/10/25/489028. shtml.

17. Минфин: Деньги от продажи «Криворожстали» не пойдут на зарплаты [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rosbalt. ru/2005/10/26/232363. html.

18. Обсяг ПІІ в економіку України в 2008 р. виріс на 25,3 % — до 10,91 млрд. дол. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. agribusiness. kiev. ua/uk/news/ukraine/17–02–2009/1234859570/.

19. Обсяг ПІІ в економіку України за 2009 р. виріс на 12,4 % [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. khrechatic. kiev. ua/ua/3442/news/1266401026. html.

20. Кіпр став лідером по іноземних інвестиціях в Україну [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. epravdacom. ua/news/478e6d2d95bef/.

21. Лукашин Ю. Ахметов инвестировал в Кіпр 5 млрд. долларов / Лукашин Ю. // Экономические известия. — 2008. — № 31.

22. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо недопущення мінімізації податкових зобов'язань, вивезення капіталів за кордон, а також відмивання коштів через офшорні зони» від 18.07.2005 № 271-р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rada. gov. ua.

23. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про внесення зміни у додаток до розпорядження кабінету Міністрів України від 24 лютого 2003 р. № 77» від 01.02.2006 № 44-р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rada. gov. ua.

24. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про внесення змін у додаток до розпорядження кабінету Міністрів України від 24 лютого 2003 р. № 77» від 01.04.2005 № 82-р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. rada. gov. ua.

25. Родионов А. А. Налоговые схемы, за которые посадили Ходорковского / А. А. Родионов. — М. : Вершина, 2008. — 280 с.

26. Гетманцев Д. Инициативы G20 вынуждают задуматься о смене юрисдикции [Електронний ресурс] / Д. Гетманцев. — Режим доступу: www. prostobiz. ua/layout/set/print/biznes/upravlenie_biznesom/stati/initsiativy _g20_vynuzdayut_zadumatsya_o_smene_yurisdiktsii.

27. Кочергина Т. Е. Экономическая безопасность / Т. Е. Кочергина. — Ростов н/Д. : Феникс, 2007. — 445 с.

28. Мірошниченко О. В. Іллегальна економіка та фінансові операції з легалізації незаконних доходів у контексті економічної безпеки / О. В. Мірошниченко // Фінанси України. — 2010. — №9. — С. 49–60.

29. Клямкин И. М. Теневая Россия: экономико-социологическое исследование / И. М. Клямкин, Л. М. Тимофеев. — М. : Российск. гос. гуманит. ун-т, 2000. — 595 с.

30. Відмивання грошей: кримінально-правова кваліфікація, запобігання злочинності, законодавство та міжнародний досвід / [Азаров М. Я., Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Жвалюк В. Р.]. — Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. — 310 с.