

УДК 351.72(100):336.025

DOI: <https://doi.org/10.32782/2708-0366/2023.15.7>**Фенюк Я.К.**

аспірант кафедри регіональної політики,  
Навчально-науковий інститут  
публічного управління та державної служби  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2219-9378>

**Feniuk Iana**

Taras Shevchenko National University of Kyiv

## РОЗВИТОК НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНОЇ КОНКУРЕНЦІЇ

### DEVELOPMENT OF THE TAX SYSTEM NORMATIVE AND LEGAL REGULATION IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL COMPETITION

*У статті розглянуто сутність та напрями застосування механізмів регулювання та нагляду податкової системи при взаємодії з міжнародними організаціями. Визначено основні шляхи ефективного впровадження механізмів в систему державного регулювання, враховуючи особливості міжнародної конкуренції, якій притаманна боротьба за капітал та інвестиції. Податкова конкуренція визначає основні напрямки та шляхи розробки механізмів регулювання фіскальної сфери, що передбачають впровадження заходів протидії розвитку офшорної діяльності. Зосереджено увагу на нормативно-правових механізмах регулювання, які відіграють важливу роль та супроводжують процес виконання узгоджених кроків, що передбачають внесення змін та відображають ефективність взаємодії усіх суб'єктів ринку на законодавчому рівні. Зазначено, що використання різноманітних незаконних схем щодо ухилення та мінімізації оподаткування призводить до низьких економічних рейтингів привабливості економіки та, як наслідок, «чутливого» податкового суверенітету. Зроблено висновки та пропозиції, що саме практичне застосування та імплементація останніх світових рекомендацій щодо протидії розширенню податкової бази здатне знизити об'єми виведення капіталів за межі країни, важливим фактором є паралельне становлення інституційної незалежності регуляторних органів від політичних рішень.*

**Ключові слова:** система оподаткування, податкова гавань, податковий суверенітет, план BEPS, механізми регулювання, обмін податковою інформацією, загальний стандарт автоматичного обміну інформацією.

*The article is aimed to conduct an analysis based on international practices and recommendations of world organizations in the development of control and revision mechanisms of the Ukraine tax system, where the countermeasure plan BEPS is currently the fundamental document. The relevance of this issue is confirmed by the results of analytical reports and the ranking of the index of economic freedom, which includes tax burdens and the functioning of open markets, taking into account tax freedom, where Ukraine ranks last in the European region. In general, today, the world community needs to transform the role of financial secrecy, Russian invasion of Ukraine undermined the principles of democracy, capitalism and basic human freedoms. The author claims that one of the prerequisites for the formation of stable tax sovereignty of the country and ensuring international tax competitiveness is the effective functioning of regulatory mechanisms in fiscal policy. Considered and classified the mechanisms for regulation of the taxation system by spheres of influence. Attention is focused on the importance of the interaction of the legislative component of the country in accordance with international standards, where one of the basic tools of cooperation between the state and its tax authorities is the exchange of tax information, the use of such tools as FATCA, Multilateral Instrument, Common Reporting Standards (CRS). In addition, it is stated that the instruments that will allow more effective countering of tax evasion, such as GAAR and other hybrid instruments are played an important role for formation of an independent tax system. It was concluded that the relevance of the issue of tax*

*sovereignty and competitiveness of the state lies at the global level, therefore it is necessary as a system component of the formation of economic freedom to make harmonization of the tax system and the system of sanctions to reduce the outflow of capital from the country. It was noted that the current economic situation and the invasion of Russia led to the strengthening of the institutional dependence of regulatory bodies on political will and desire, which complicates the independent process of economic integration.*

**Key words:** *taxation system, tax haven, tax sovereignty, plan BEPS, regulatory mechanisms, report with tax information, common reporting standards (CRS).*

**Постановка проблеми.** В умовах постійно трансформуючої податкової середі, країни все більше висловлюють стурбованість щодо співіснування в міжнародному нормативно-правовому полі, особливо системи оподаткування. Однією із передумов формування податкового суверенітету країни та забезпечення міжнародної податкової конкурентоспроможності є дієве функціонування механізмів регулювання в площині фіскальної політики. Сьогодні відношення до поняття «фінансова таємниця» зазнає значних змін, що ставить виклики перед світовою спільнотою про подальшу економічну інтеграцію та глобальні процеси, що стосуються мобільності та міжнародного руху капіталу. Система оподаткування кожної країни окремо, не може лишатися осторонь від тенденцій глобалізації у фіскальній сфері та проводити внутрішню незалежну самостійну політику, необхідно формувати важелі та шляхи спільної кооперації. Функціонування міжнародних податкових гаваней, це наслідок недосконалої співпраці відповідальних та регулюючих органів публічного управління та, в той же час, використання цієї можливості іншими, які мають на меті формування спрощеної системи оподаткування та привабливого інвестиційного клімату, для притоку капіталу в країну. Тому запровадження заходів з протидії агресивним податковим практикам, що націлені на трансформацію у податковій сфері, мають імплементуватися на транснаціональному рівні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти міжнародної податкової конкуренції, проблематика реформування податкової сфери знайшли своє відображення у працях багатьох науковців. Вагомий внесок у дослідження цього питання здійснили такі вчені, як Бозуленко О.Я. [2], Бодров В., Варналій З.С., Власюк О.С., Геєць В., Жаліло Я.А. [4], Іванов Ю.Б. [5], Педь І.В., Тищук Т.А., Тучак Т.В. та багато інших. Закордонними науковцями, що займалися цією проблематикою є А.М. Венардос, Дж.Е. Віннем, М.А. Янг [15] та інші.

Відаючи належне науковим досягненням та дослідженням, варто відзначити, що проблематика, яка знаходиться під впливом глобалізаційних процесів, зазнає швидкої трансформації та приймає оновлені характеристики і тенденції, і потребує подальшого аналізу та дослідження особливостей міжнародної податкової конкуренції, її розвитку та впливу на економіку України.

**Формулювання цілей статті.** Глобалізація визначає, що внутрішня політика, що включає податкову, не може формуватися окремо від зовнішньої. Таким чином, податкова політика є не тільки проявом національного суверенітету, а знаходиться в його центрі, тому кожна країна незалежно від інших розробляє свої «правили гри», але, вбачаючи, динамічно зростаючу економічну інтеграцію, мобільність капіталу, необхідно оновлювати та впроваджувати більш систематизовані механізми контролю та нагляду, що будуть направлені на забезпечення міжнародних домовленостей в податковій сфері. Чисельними науковими дослідженнями у сфері державного управління доведено, що у країнах з трансформаційною економікою необхідність державного регулювання проявляється більшою мірою, оскільки самоорганізація (а ринок є класичним зразком самоорганізації) властива досить стійким системам і малоефективна в період переходу від однієї системи до іншої, що відповідає реаліям сьогодення економічно-політичної ситуації в Україні. Макроекономічна нестабільність, недосконалість системи оподаткування, волатильність та низька ліквідність ринку, відсутність

функціонуючого фондового ринку і як результат, близько 80% інвестицій в Україну зроблено резидентами України через офшорні юрисдикції. Незважаючи на наявність значної кількості наукових праць, актуальними залишаються визначення механізмів та інструментів реформування системи оподаткування, як базової складової податкової конкурентоспроможності країни.

**Виклад основного матеріалу.** Для країн з перехідною економікою, масштаби офшоризації економіки вказують на ефективність державної політики, що проводить держава в економічному та фінансовому секторах. Відомо, що система публічного управління залежить від наявності успішно функціонуючих механізмів, які дозволяють забезпечити цілеспрямоване та дієве керівництво суспільними процесами держави, належний організаційно-управлінський вплив на суспільний розвиток держави, ефективну реалізацію цілей та завдань публічного управління. В зв'язку з цим, на державу покладену функцію політичного та економічного регулятора, вона має право та можливість впливати на потоки капіталу, в тому числі сприяти перерозподілу цих потоків, на свій розсуд, у межах своїх прав та зобов'язань для раціонального управління економічними процесами. Однією з необхідних причин потреби втручання держави в ринкові процеси є наявність та підтримка міжнародної податкової конкуренції країни, що безпосередньо стосується функціонування офшорних центрів та податкових гаваней. І на цьому етапі ступінь втручання уряду в економіку визначає рівень податкового навантаження, зокрема ставки податку на прибуток та ставки оподаткування заробітної плати, разом з тим податки на зовнішню торгівлю є важливим чинником впливу на показник свободи зовнішньої торгівлі. Глобалізаційні процеси з розвитку офшорних юрисдикцій та центрів є етапом розвитку міжнародної конкуренції у податковій сфері і явище міжнародної податкової конкуренції обумовлює необхідність реформування національних податкових систем в напрямку створення найбільш сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій та розвитку бізнесу.

Важливо відмітити, що, з одного боку, офшорна діяльність не сприяє ефективно виконанню державою своїх функцій, з іншого, вона є наслідком глобалізації та активізує міжнародний рух капіталу, трудових ресурсів, та промислових центрів. За таких реалій, глобальна економіка вимагає від країн співробітництва в податковій сфері в цілях захисту власного податкового суверенітету та злагодженого втручання в процес регулювання та контролю офшорної діяльності. Основним міжнародним документом у площині розширення оподаткованої бази та ухилення від сплати податків на сьогодні є План протидії BEPS, що був затверджений Організацією економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) в 2013 році [12]. Це експертно-аналітичний документ, що був розроблений під впливом процесів глобалізації на режими оподаткування країн, де визначено, що податкова система є стрижнем суверенітету країни, в той час, коли основні розбіжності виникають саме в площині податкового суверенітету. Відповідно до переліку заходів, що визначені в документі, необхідно ввести кардинальні зміни до діючих механізмів та прийняття нових підходів, що базуються на світовому консенсусі щодо протидії мінімізації оподаткування та виведення прибутків, затвердження та імплементація нових міжнародних стандартів. Враховуючи останні тенденції ринків, та розвиток податкових гаваней, специфіка податкового регулювання, лежить в міжнародній площині, тому залежить від наднаціональної кооперації та співробітництва, таким чином, автор розглядає механізми податкового регулювання через призму документу міжнародного статусу – Плану протидії BEPS.

Україна офіційно приєдналася до Програми розширеного співробітництва з питань імплементації плану протидії практикам BEPS, ще на початку 2017 року. Приєднання до угоди, поставило перед Україною виконання чотирьох мінімальних стандартів, та на сьогодні на законодавчому рівні, передбачено втілення восьми найбільш критичних для країни кроків:

– імплементація інструментів з розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній;

– обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;

– запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування, протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності;

– запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва, зміна відношення на законодавчому рівні до терміну «постійне представництво» (ПП), через які здійснюється вивід капіталу з країни, в якій створюється додаткова вартість, тобто продаж товару або послуги;

– удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням;

– заходи спрямовані на узгодження правил звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній (МГК), передбачено, затвердження правил-вимог (документації) щодо надання МГК всім відповідним державам інформації щодо розподілу їх доходів, економічної діяльності та сплати податків в розрізі країн;

– механізм досягнення взаємної домовленості (ДВД), відповідно до якого компетентні органи договірних сторін можуть розв'язувати розбіжності чи труднощі щодо тлумачення чи застосування механізмів регулювання за взаємною згодою, підписання багатосторонньої конвенції (MLI – Multilateral Instrument) – договір, розроблений ОЕСР у цілях боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування, який дозволяє одночасно внести зміни до всіх або деяких чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Кожен із мінімальних стандартів BEPS підлягає експертній оцінці для забезпечення своєчасної та точної реалізації, а отже, захисту рівного ігрового поля. Експертну оцінку мінімального стандарту заходу з протидії шкідливим податковим практикам проводить ФНТР (Форум з питань шкідливих податкових практик). В цілому, всі мінімальні стандарти, розподілені на чотири групи, що передбачають планову поступову імплементацію: узгодження > сутність > прозорість > аналіз.

Враховуючи вищевикладене, термін «механізм регулювання», в даній статті трактується, як використання сукупності форм, методів, інструментів і важелів впливу на економічний розвиток суспільства, їхнє інформаційне та нормативно-правове забезпечення в процесі формування та реалізації податкової політики. Автор пропонує систематизувати та класифікувати механізми регулювання системи оподаткування, акцентуючи увагу на процесах протидії ухиленню сплати податків за сферами впливу і виокремити наступні:

– нормативно-правові (закони з питань оподаткування та виведення капіталу закордон, постанови, підписання міжнародних угод);

– адміністративні (державні та міжнародні стандарти, штрафні санкції, фінансовий моніторинг, банківські нормативи);

– економічні (звільнення оподаткування в розрізі окремих статей, податкова амністія, трансфертне ціноутворення, податкове резидентство);

– інституційно-організаційні (програми контролю та звітності для міжнародних груп компаній, інститути регулювання та сприяння легкості ведення бізнесу);

– міжнародне співробітництво (приєднання до системи CRS (Common Reporting Standards) загальний стандарт автоматичного обміну інформацією).

Глобалізаційні виклики сьогодення визначають агресивну податкову конкуренцію, розвиток офшорних юрисдикцій, всесвітньою загрозою економікам багатьох країн. Тому, міжнародна співпраця в поєднанні з нормативно-правовим механізмом, функціонуючи в єдиному напрямку, стає основою захисту податкового суверенітету країни, за умови координації та кооперації на наднаціональному рівні можливе досягнення певних позитивних наслідків податкових реформ. Односторонні спроби країни захи-

стити свої податкові бази, з одного боку створювали зайвий адміністративний тягар для бізнесу, а з другого – стимулювали інші країни створювати нові можливості для ухилення від оподаткування. Саме тому, держави почали укладати двосторонні угоди з конкретними умовами і об'єднувати зусилля, використовуючи досвід таких міжнародних структур, як ОЕСР. Роль нормативно-правового механізму визначає можливість та інструментарій учасників та суб'єктів ринку, і надає їм право вибору, експортувати капітали за кордон чи ні.

Вектор руху України сьогодні очевидний, це шлях до демократичних та стійких міжнародних стандартів та принципів у всіх сферах, включаючи податкову систему. В той же час, 8 лютого 2023 року, міжнародна аналітична організація Global Financial Integrity, проводила конференцію, присвячену питанням фінансової таємниці та ризикам, що виникають та пов'язані з непрозорістю глобальної фінансової системи. Підкрив демократії, капіталізму та основних свобод людини, як наслідок вторгнення Росії в Україну, потребує трансформації ролі фінансової таємниці у цій системі. Державний департамент США визнав Україну «основною юрисдикцією для відмивання грошей». Гроші, які відмиваються в українській системі, в основному складаються з доходів, отриманих від державної корупції. Розслідування Pandora Papers пов'язало з Україною 504 офшорні організації та 2860 офіцерів, а також виявило значні офшорні володіння політичної еліти України. Державна податкова служба України повідомила, що через ухилення від сплати податків Україна щорічно втрачає близько 7,7 млрд доларів. Найпоширенішими схемами були ухилення від сплати податку на додану вартість, готівкова заробітна плата та інституційно слабкий фінансовий нагляд [14].

Важливо відмітити, що за індексом економічної свободи, показник, який розраховується щорічно у 184-х країнах світу на основі 12 кількісних і якісних факторів, згрупованих у чотири стовпи економічної свободи, Україна в європейському регіоні, посідає останнє місце, за останні 5 років найвищий рейтинг був у 2021, це було 127 місце з загальним рейтингом 56.2, що означає «в більшій мірі економічно не вільний ринок». Цей індекс розраховується на рік вперед, і у звіті за 2023 рік в Україні не розраховувався, в зв'язку з вторгненням росії. Індекс вимірює економічну свободу включаючи наступні складові: верховенство права (права власності, добросовісність уряду, ефективність судочинства), розмір уряду (державні витрати, податковий тягар, фіскальний стан), ефективність регулювання (свобода бізнесу, свобода праці, монетарна свобода), відкриті ринки (свобода торгівлі, свобода інвестицій, фінансова свобода). Загальна оцінка країни виходить шляхом усереднення цих дванадцяти економічних свобод, причому кожній надається однакова вага [17]. Дана статистика та аналітика свідчить, що індекс податкової свободи, що включає такі напрями, як свобода торгівлі, свобода інвестицій, фінансова свобода, податковий тягар та фіскальний стан, не створює підґрунтя для залучення інвестицій та ведення прозорого бізнесу, в тому числі, через недоліки системи оподаткування.

Політика європейського співтовариства складається з двох компонентів: прямого оподаткування, яке залишається виключною відповідальністю держав-членів, і непрямого оподаткування, яке впливає на вільний рух товарів і свободу надання послуг на єдиному ринку, таким чином, необхідність імплементації міжнародних стандартів визначено не лише внутрішньодержавними програмними документами, а й міжнародними зобов'язаннями, які Україна взяла на себе і як член Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією, і в контексті активізації євроінтеграційних процесів.

Акцентуючи увагу на останніх тенденціях, автор, зазначає, що для належної трансформації податкової системи в світовій кооперації та взаємній домовленості, основними механізмами є імплементація Багатосторонніх конвенцій. Наразі Україна ратифікувала угоду між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для покращення виконання податкових правил і застосування положень закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (Foreign Account Tax Compliance Act,

далі – FATCA), це один із базових документів, що необхідний для приведення законодавства у відповідність міжнародним стандартам, яке регулює правовідносини у сфері обміну податковою інформацією.

Наступним кроком, що передбачає виконання переліку заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування, була ратифікація Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів Multilateral Instrument (MLI, набрала чинності 01.12.2019). На часі, вже внесено зміни та синтезовано тексти щодо застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування з урахуванням змін, внесених відповідно до MLI, з десятьма країнами, Ісландією, Індією, Ірландією, Сербією, Японією, Люксембургом, Польщею, Словаччиною, Канадою та Фінляндією. Ці зміни стосуються статей, щодо запобігання неправомірному застосуванню угод в розрізі питань доходів від відчуження акцій або прав з нерухомого майна, протидії зловживанню статусу постійних представництв, його штучне уникнення та визначення осіб, що тісно пов'язані з іноземною компанією (правила КІК).

Як систематизація та узагальнення впровадження механізмів щодо трансформації ролі фінансової таємниці, необхідне впровадження в національне законодавство вимог Загального стандарту звітності CRS, яке забезпечить приєднання України до міжнародної системи обміну інформацією з учасниками Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information (CRS) або Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки – це міжнародний стандарт, схвалений Радою Організації економічного співробітництва та розвитку ще в 2014 році, що вимагає від країн, які його імплементують, здійснювати збір інформації про фінансові рахунки у фінансових установах та щорічно обмінюватись такою інформацією з юрисдикціями – партнерами з обміну в автоматичному порядку. Для того, щоб обмін інформацією почав працювати, повинні бути імплементовані відповідні норми в національне законодавство та створена певна інфраструктура для збору, шифрування та відправки інформації. В Україні встановлено строк для збирання інформації з 01.01.2023 року, а початок обміну інформації з 2024 року. Імплементация Загального стандарту звітності CRS координується Секретаріатом ОЕСР. Станом на січень 2023 року понад 110 юрисдикцій є учасниками міжнародного багатостороннього автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки, включаючи усі держави-члени Європейського Союзу.

Додатково, варто зосередити увагу на впровадженні інструментів, які дозволять більш ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків в Україні. Слід виділити наступні, General Anti-Avoidance or Abuse Clause (далі – GAAR), Загальна стаття/правило про ухилення або зловживання шляхами агресивного податкового планування. Дане положення розроблене громадською некомерційною міжнародною організацією CIAT та передбачає наділення повноваженнями податкової адміністрації застосовувати податкове законодавство до суті бізнесу, залишаючи осторонь невідповідні форми, які використовують платники податків, за допомогою яких вони отримали неправомірну податкову перевагу [13]. GAAR цікавий як з точки зору необхідності забезпечення належного рівня істотності (substance) для компаній, так і з точки зору загальних цілей, які компанії ставлять під час планування своєї корпоративної структури або торговельних операцій. Нагадаємо, що це положення передбачає звільнення від оподаткування вихідних і вхідних дивідендів за умови, що дивіденди виплачуються й отримуються компаніями – резидентами країн – членів ЄС. Таким чином, стандартна ситуація передбачає 0% податку на репатріацію при виплаті дивідендів у країні-джерелі й 0% корпоративного податку в країні-отримувачі, що повністю відповідає принципам ЄС про вільний ринок і відсутність бар'єрів під час руху капіталу [9].

Автор наголошує, що для подальшого успішного трансформування системи оподаткування, необхідно надавати належну роль і економічним механізмам регулювання, таким як трансфертне ціноутворення, податкова амністія та податок на виведений капітал. Паралельно, на законодавчому рівні уточнити визначення термінів «фінансовий рахунок», «підзвітний рахунок», «фінансовий агент», «контролююча особа», «власник рахунка»; встановити пряму вимогу для фінансових агентів здійснення належної комплексної перевірки (due diligence) фінансових рахунків; розподілити та уточнити обов'язки фінансових агентів під час здійснення ними належної комплексної перевірки фінансових рахунків; упровадити диференційовану систему фінансових (штрафних) санкцій для фінансових агентів та власників фінансових рахунків, що передбачає відповідальність за різні види правопорушень, враховуючи істотність правопорушення.

**Висновки.** З урахуванням вказаного, можна зробити наступні висновки, що актуальність питання податкового суверенітету лежить в площині глобального рівня, та лише за рахунок об'єднання інших країн, міжнародних організацій, можливо створення та гармонізація спільної законодавчої бази податкової системи та системи санкцій для зменшення впливу капіталу з країни. Окрім створення відповідної національної та міжнародної податкової бази, необхідно, щоб законодавство постійно вдосконалювалося в темпах розвитку та з появою 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.

На даний час в багатьох інших країнах діє Загальний стандарт звітності CRS, Україна активно діє з метою приєднання до такого стандарту, зокрема, на стадії прийняття та введення в дію є проєкту закону, але в той же час, для введення в дію такого стандарту обов'язковим є прийняття численних підзаконно-правових актів, які ще навіть не розроблені). Наприклад, аналогічний закон про імплементацію міжнародного стандарту CRS в Грузії був прийнятий в 2020 році, але обмін інформації почнеться з 2024 року; в Казахстані акт про приєднання прийнятий в 2018 році, а обмін інформацією почався з 2021 року. Тобто, прийняття такого закону є «першим кроком» для приєднання до стандарту CRS, але є застереження, що таке переноситься на більш пізню дату, яка не може передувати даті припинення або скасування строку дії правового режиму воєнного стану. Форма збору такої інформації на даний час не визначена.

Безумовно, нормативно-правові механізми, що базуються на міжнародній співпраці, являються основоположними в трансформації податкової системи, але без взаємозв'язку та обміну інформацією з реальним функціонуючим ринком, їх ефективність викликає питання. Тому результативність правових важелів, без поєднання з економічними механізмами впливу на систему контролю та нагляду в частині податкового планування, акумуляції спекулятивного капіталу закордоном, захисту власності, створення компаній-оболонки та інших прямих і опосередкованих цілей унеможливило високий ефект та досягнення поставленої мети.

Недостатність інституційної незалежності, під якою розуміють відокремленість регуляторного органу від впливу виконавчої та законодавчої гілок влади, відсутність або недостатність фінансової незалежності, органи нагляду та регулювання не можуть забезпечити стабільність фінансового сектору. Дієве функціонування механізмів в різних площинах публічного управління, їх синтез та взаємодія, дотримання міжнародних стандартів є основою для досягнення мети, що передбачає зміцнення податкового суверенітету та, як наслідок, підвищення рівня міжнародної податкової конкурентоспроможності.

**Список використаних джерел:**

1. Акіншина О.В., Третякова Л.І. Міжнародне податкове планування в умовах світової глобалізації економіки. *Вісник Національного університету «Львівська Політехніка»*. 2013. № 767. С. 249–256.
2. Бозуленко О.Я. Сутність міжнародної податкової конкуренції. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2011. № 3. С. 52–57. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2011\\_3\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2011_3_11) (дата звернення: 15.02.2023).
3. Бураковський І.В., Плотніков О.В. Глобальна фінансова криза : уроки для світу та України. Харків : Фоліо, 2009. 299 с.
4. Жаліло Я.А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : монографія. Київ : НІСД, 2009. 335 с.
5. Податкова система : навчальний посібник / Ю.Б. Іванов та ін. Харків : Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, 2018. 407 с.
6. Косе Д.Д. Місце правового режиму оподаткування офшорної території у сфері регулювання економічних відносин. *Часопис Київського університету права*. 2017. № 1. С. 18–23.
7. Податковий Кодекс України : Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031> (дата звернення: 20.02.2023).
8. Розпочато активну роботу над підготовкою законодавчої та адміністративної бази України у сфері оподаткування і податкового адміністрування для вступу до Європейського Союзу. *Міністерство фінансів України*. URL: [https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato\\_aktivnu\\_robotu\\_nad\\_pidgotovkoiu\\_zakonodavchoi\\_ta\\_administrativnoi\\_bazi\\_ukraini\\_u\\_sferi\\_opodatkovannia\\_ta\\_podatkovogo\\_administruvannia\\_dlia\\_vstupu\\_do\\_ievropeiskogo\\_soizuzu-3877](https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato_aktivnu_robotu_nad_pidgotovkoiu_zakonodavchoi_ta_administrativnoi_bazi_ukraini_u_sferi_opodatkovannia_ta_podatkovogo_administruvannia_dlia_vstupu_do_ievropeiskogo_soizuzu-3877) (дата звернення: 11.03.2023).
9. Ходаковський П. Впровадження GAAR як спосіб боротьби зі штучними структурами в ЄС: вплив на структури з українським корінням. *Юрист і Закон : електронне видання інформаційного агентства «ЛІГА:ЗАКОН»*. 2023. № 10. URL: [https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/EA009085](https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA009085) (дата звернення: 03.03.2023).
10. Цимбалюк І.О., Підцерковний Б.В. Розвиток національних податкових систем в умовах посилення міжнародної податкової конкуренції. *Економічний вісник Національного гірничого університету : науковий журнал*. 2013. № 1. С.113–118. URL: <https://core.ac.uk/reader/153578401> (дата звернення: 20.02.2023).
11. Ящук С.П. Напрями трансформації національних податкових систем в процесі створення світової інфраструктури податкового регулювання. *Інвестиції: практика та досвід: науково-практичний журнал*. Київ : ДКС Центр, 2015. № 17. С. 74–78.
12. Action plan on base erosion and profit shifting. OECD. 2013. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата звернення: 11.02.2023).
13. Gonzalez D. General Anti-Avoidance or Abuse Clause (GAAR): its genesis and evolution in Tax Law. Legal certainty. *CIAT Inter-American Center of Tax Administrations*. 2021. URL: <https://www.ciat.org/ciatblog-general-anti-avoidance-or-abuse-clause-gaar-its-genesis-and-evolution-in-tax-law-legal-certainty/?lang=en> (дата звернення: 10.02.2023).
14. Map of Secrecy Jurisdictions. *Global Financial Integrity: DC Forum*. URL: <https://gfintegrity.org/dc-forum/map-of-secrecy-jurisdictions/> (дата звернення: 11.03.2023).
15. Young M.A. Banking Secrecy and Offshore Financial Centers: Money Laundering and Offshore Banking. Oxon : Routledge, 2013. 178 p.
16. Zucman G. Global Wealth Inequality. *Annual Review of Economics*. 2019. Vol. 11. № 109–38. URL: <https://gabriel-zucman.eu/files/Zucman2019.pdf> DOI: <https://doi.org/10.1146/annurev-economics-080218-025852> (дата звернення: 11.12.2022).
17. 2023 Index of economic freedom. Country rankings. *The Heritage Foundation*. URL: <https://www.heritage.org/index/ranking> (дата звернення: 11.02.2023).

**References:**

1. Akinshyna O.V., Tretyakova L.I. (2013) Mizhnarodne podatkovye planuvannya v umovax svi-tovoyi globalizatsiyi ekonomiky [International tax planning under global economic globalization]. *Visnyk Natsionalnogo universytetu "Lvivska Politekhnikha"*, no. 767, pp. 249–256.



2. Bozulenko O.Y. (2011) Sutnist mizhnarodnoyi podatkovoyi konkurenciyi [The essence of international tax competition]. *Visnyk Chernivets'kogo torgovelo-ekonomichnogo instytutu. Ekonomichni nauky*, no. 3, pp. 52–57. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2011\\_3\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2011_3_11) (accessed 15 February 2023).
3. Burakovskiy I.V., Plotnikov O.V. (2009) *Globalna finansova kryza: uroky dlya svitu ta Ukrainy* [Global financial crisis: lessons for the world and Ukraine]. Kharkiv: Folio.
4. Zhalilo Y.A. (2009) *Teoriya ta praktyka formuvannya efektyvnoyi ekonomichnoyi strategiyi derzhavy: monografiya* [Theory and practice of forming an effective economic strategy of the state]. Kyiv: NIDS.
5. Ivanov Y.B. ta in. (2018) *Podatkova systema: navchalnyy posibnyk* [Tax system]. Kharkiv: Kharkiv National Economic University S. Kuznetsya.
6. Kose D.D. (2017) Mistce pravovogo rezhymu opodatkovannya ofshornoji terytoriyi u sferi reguluvannya ekonomichnyx vidnosyn [The place of the legal regime of taxation of the offshore territory in the sphere of regulation of economic relations]. *Chasopys Kyivskogo universytetu prava*, no. 1, pp. 18–23.
7. Podatkovyi Kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy, Kodeks vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Codex of Ukraine]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031> (accessed 20 February 2023).
8. Rozpochato aktivnu robotu nad pidhotovkoju zakonodavchoi ta administratyvnoi bazy Ukrainy u sferi opodatkovannya i podatkovoho administruvannya dlia vstupu do Yevropeiskoho Soiuzu (2023) [Active work has begun on the preparation of the legislative and administrative framework of Ukraine in the field of taxation and tax administration for accession to the European Union]. *Ministerstvo finansiv Ukrainy*. Available at: [https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato\\_aktivnu\\_robotu\\_nad\\_pidgotovkoju\\_zakonodavchoi\\_ta\\_administrativnoi\\_bazi\\_ukraini\\_u\\_sferi\\_opodatkovannya\\_ta\\_podatkovogo\\_administruvannya\\_dlia\\_vstupu\\_do\\_ievropeiskoho\\_soiuzu-3877](https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato_aktivnu_robotu_nad_pidgotovkoju_zakonodavchoi_ta_administrativnoi_bazi_ukraini_u_sferi_opodatkovannya_ta_podatkovogo_administruvannya_dlia_vstupu_do_ievropeiskoho_soiuzu-3877) (accessed 11 March 2023).
9. Khodakovskiy P. (2023) Vprovadzhennia GAAR yak sposib borotby zi shtuchnyimi strukturamy v YeS: vplyv na struktury z ukraïnskym korinniam [Implementation of GAAR as a way of combating artificial structures in the EU: impact on structures with Ukrainian roots]. *Yuryst i Zakon: elektronne vydannia informatsiinoho ahentstvo "LIHA:ZAKON"*, no. 10. Available at: [https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/EA009085](https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA009085) (accessed 03 March 2023).
10. Tsymbaliuk I.O., Pidserkovnyi B.V. (2013) Rozvytok natsionalnykh podatkovykh system v umovakh posylennia mizhnarodnoipodatkovoi konkurencii [Development of national tax systems in the conditions of increased international tax competition]. *Ekonomichniy visnyk Natsionalnoho hirnychoho universytetu: naukovyi zhurnal*, no. 1, pp. 113–118. Available at: <https://core.ac.uk/reader/153578401> (accessed 20 February 2023).
11. Yashchuk S.P. (2015) Napriamy transformatsii natsionalnykh podatkovykh system v protsesi stvorennia svitovoi infrastruktury podatkovoho rehuliuвання [Directions of transformation of national tax systems in the process of creating the global infrastructure of tax regulation]. *Investytsii: praktyka ta dosvid: naukovovo-praktychnyi zhurnal*. Kyiv: DKS Center, no. 17, pp. 74–78.
12. Action plan on base erosion and profit shifting. OECD (2013). Available at: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (accessed 11 February 2023).
13. Gonzalez D. (2021) General Anti-Avoidance or Abuse Clause (GAAR): its genesis and evolution in Tax Law. Legal certainty. *CIAT Inter-American Center of Tax Administrations*. Available at: <https://www.ciat.org/ciatblog-general-anti-avoidance-or-abuse-clause-gaar-its-genesis-and-evolution-in-tax-law-legal-certainty/?lang=en> (accessed 10 February 2023).
14. Map of Secrecy Jurisdictions. *Global Financial Integrity: DC Forum*. Available at: <https://gfintegrity.org/dc-forum/map-of-secrecy-jurisdictions/> (accessed 11 February 2023).
15. Young M.A. (2013) *Banking Secrecy and Offshore Financial Centers: Money Laundering and Offshore Banking*. Oxon: Routledge.
16. Zucman G. (2019) Global Wealth Inequality. *Annual Review of Economics*, vol. 11, no. 109–38. Available at: <https://gabriel-zucman.eu/files/Zucman2019.pdf> DOI: <https://doi.org/10.1146/annurev-economics-080218-025852> (accessed 11 December 2022).
17. 2023 Index of economic freedom. Country rankings. *The Heritage Foundation*. Available at: <https://www.heritage.org/index/ranking> (accessed 11 February 2023).