

ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ КРИПТОВАЛЮТАМИ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ

TAXATION OF CRYPTOCURRENCIES OPERATIONS IN UKRAINE: CURRENT STATE AND PROSPECTS

Овчаренко А.С., к.ю.н.,
асистент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена питанням визначення змісту, правової сутності криптовалют, особливостей оподаткування операцій із нею та бухгалтерського обліку таких активів. Особливу увагу приділено перспективному законодавству, аналізу чинної судової практики, європейського досвіду із зазначеного питання. З огляду на аналіз чинного законодавства, автор доходить висновку, що складна природа та правова невизначеність не дозволяє отождествити криптовалюту з будь-яким із суміжних понять (грошові кошти, валюта, валютні цінності, платіжний засіб, електронні гроші, цінні папери, грошовий сурогат тощо). За відсутності правового регулювання оподаткування операцій із криптовалютами і з урахуванням значної фактичної кількості таких операцій бюджети недоотримують доходи у вигляді податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, військового збору.

Ключові слова: криптовалюта, податок, прямі податки, ПДВ, валюта, нематеріальні активи, валютні цінності, гроші.

Статья посвящена вопросам определения содержания, правовой сущности криптовалюты, особенностей налогообложения операций с ней и бухгалтерского учета таких активов. Особое внимание уделено перспективному законодательству, анализу действующей судебной практики, европейского опыта по данному вопросу. Проанализировав действующее законодательство, автор приходит к выводу, что сложная природа и правовая неопределенность не позволяет отождествить криптовалюту с любым из смежных понятий (денежные средства, валюта, валютные ценности, платежное средство, электронные деньги, ценные бумаги, денежный суррогат). При отсутствии правового регулирования налогообложения операций с криптовалютой и с учетом значительного фактического количества таких операций бюджеты недополучают доходы в виде налога на прибыль предприятий, налога на доходы физических лиц, военного сбора.

Ключевые слова: криптовалюта, налог, прямые налоги, НДС, валюта, нематериальные активы, валютные ценности, деньги.

The interest of the authors is connected with law enforcement problems, which take their origin in unique technologies making it possible to use crypto currency. The article considers the problem of determining the characteristic features of the crypto currency for the purposes of its legal regulation in Ukraine. Nature and legal uncertainty does not allow it to be identified with any of the related concepts (money, currency, currency value, means of payment, electronic money, securities, money surrogate, etc.). That is, bitcoin and other cryptocrats are currently in Ukraine outside the scope of legal regulation. The authors states there is an urgent need for legal regulation of relations which arise from transactions with cryptocurrencies. The article is devoted to the analysis of the legal nature of crypto currency for taxation purposes, consequences of their usage. The article analyzes the position of the national courts on the issue, as well as foreign experience and current case law of the European Court of Justice. Purpose is to study the legal nature of crypto currency, for the purposes of taxation based on the analysis of foreign legal regulation experience, to reveal the most common problems in the field of taxation linked with the usage of virtual currencies and their tax assessment. The study is based on the methods of comparison, analysis, synthesis, generalization, and formal-logical method. The article provides the analysis of the legal nature of crypto currency for the purposes of legal entities income tax and VAT; the analysis of tax consequences of particular situations. Operations with crypto currency do not refer to currency operations. Defining VAT taxation principles, it is reasonable to take into consideration the specificity of crypto currency as "virtual assets", which combine a number of features common for services and means of payment, determining the specifics of their taxation in comparison with real goods and services.

Key words: cryptocurrency, tax, income taxes, VAT, currency, virtual assets, currency values, money.

Криптовалюта являє собою складну систему інформаційно-технологічних процедур, що регламентують ідентифікацію власників та фіксацію факту їх зміни. Функціонування криптовалют засноване на децентралізованому механізмі емісії й обігу. У законодавстві більшості країн світу, зокрема України, не визначено статус криптовалют, водночас виробництво й обіг криптовалют в країні не заборонено. Складнощі викликають окремі питання оподаткування операцій, опосередкованих криптовалютами. Усе зазначене вище зумовило актуальність та новизну теми статті.

Питання визначення змісту та правової сутності криптовалют та оподаткування операцій, опосередкованих нею, сьогодні не досліджені в науці фінансового права. Комплексних праць, присвячених аналізу фінансової сутності криптовалют як сучасного явища, на рівні окремих монографій в Україні немає. Крім того, на теоретичному рівні відсутній єдиний підхід до використання понятійного апарату із зазначеного питання. Окремі питання запровадження і розвитку криптовалют досліджували такі вітчизняні та закордонні вчені: В. Костюченко, Д. Нікколаї, І. Гусева, Т. Петрова, Р. Прайс, Л. Фрідкін, Т. Яцик, О. Загнітко й інші. З огляду на новизну цього явища та невизначеність його правового статусу у вітчизняній науці, актуальність дослідження не викликає сумнівів.

Метою статті є вивчення правової основи обігу криптовалют в Україні, проблем правового регулюван-

ня оподаткування окремих операцій, опосередкованих криптовалютами, розроблення пропозицій щодо шляхів реформування законодавства в цій сфері.

Технологія криптовалюти являє собою розподілену між користувачами систему бази даних, у кожного із членів якої є доступ до неї. Кожен із членів бере участь у такій базі даних під час створення та перевірки реєстру інформації шляхом заповнення криптографічними ключами. У результаті таких дій комп'ютерних потужностей користувачів з'являються нові блоки інформації. Такі блоки і становлять одиниці криптовалюти – «монети» Bitcoin, Litecoin, Ethereum тощо, які можна конвертувати в іншу валюту, а в окремих країнах можна використовувати як засіб платежу [1, с. 61].

У дослідженнях іноземних учених-цивілістів можна знайти таку класифікацію віртуальних валют: (1) мобільна фіатна валюта (використовується для проведення банківських платежів); (2) корпоративна ціннісна валюта (винагорода за лояльність клієнтів корпорації, виражена в балах, знижках тощо); (3) валюта віртуального світу (для позначення внутрішньоігрових грошей та майна в онлайн-грі); (4) децентралізована валюта, до якої і належать криптовалюти.

Криптовалюта – цифровий продукт, отриманий у результаті використання створених окремими особами електронних платіжних систем, які підпорядковані певним

протоколам передачі даних у поєднанні з використанням криптографічних методів шифрування. Головне, що відрізняє криптовалюту від інших електронних грошових коштів (електронних грошей або безготівкових розрахунків), – приватний характер емісії, а також технологічні особливості їх виготовлення і випуску в обіг. Інформація про всі транзакції, що здійснюються в межах цих платіжних систем, перебуває у відкритому доступі.

Складність правового статусу криптовалюти в Україні сьогодні полягає в тому, що криптовалюта не підпадає під визначення електронних грошових коштів, яке надано в ст. 15 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», а також не підпадає під визначення платіжної системи, яке міститься в п. 29 ст. 1 зазначеного Закону [2]. Криптовалюта також не є іноземною валютою у світлі вимог чинного Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» та Закону України «Про валюту і валютні операції», який набере чинності 7 лютого 2019 р., не входить до переліку іноземних валют згідно із Класифікатором іноземних валют, не підпадає під визначення об'єктів цивільних прав, що перелічені в Цивільному кодексі, не будучи річчю (товаром), готівкою або безготівковими грошима, бездокументарними цінними паперами і майновими правами. Крім того, у криптовалют відсутні ознаки документа, тому криптовалюта не може бути визнана грошовим сурогатом згідно з його визначенням, наданим у Законі України «Про Національний банк України». Адже, відповідно до законодавчого визначення, «грошовий сурогат» – будь-які документи у вигляді грошових знаків, що відрізняються від грошової одиниці України, випущені в обіг не Національним банком України (далі – НБУ) і виготовлені з метою здійснення платежів у господарському обороті, крім валютних цінностей [3].

Незважаючи на наявність у світі численних практик використання криптовалюти як міри вартості, засобу обміну і накопичення, її складна природа та правова невизначеність не дозволяє ототожнити її з будь-яким із суміжних понять (грошові кошти, валюта, валютна цінність, платіжний засіб, електронні гроші, цінні папери, грошовий сурогат тощо). Тобто Bitcoin та інші криптовалюти в даний час перебувають в Україні поза сферою правового регулювання.

У результаті аналізу різних поглядів науковців на правову природу криптовалюти можна назвати її суттєві ознаки, що відображено в такому визначенні. Криптовалюта є децентралізованою системою зі специфічною фінансово-правовою природою, яка характеризується високим ступенем ліквідності, є подільною, проте її стабільність не забезпечена державою, на відміну від фіатних грошей, та відсутній емітент (монети генеруються окремою групою користувачів – майнерів).

Можна дійти висновку, що криптовалютам властива специфічна природа, здатність до виконання функцій засобу обміну, ліквідність, подільність, відсутність власної цінності, прив'язки до конкретної держави та відсутність централізованого емітента. Тобто за своєю економічною сутністю криптовалюта – особливий вид грошей без емітента. За сучасних умов відмови від золотого стандарту, посилення процесів глобалізації й інтеграції світової економіки, розвитку інформаційних та комп'ютерних технологій криптовалюти здатні виконувати основні функції грошей. Варто зауважити, що в більшості країн криптовалюти не визнаються офіційним засобом платежу і не прив'язуються до електронних грошей [4, с. 2–25; 5].

У зв'язку із чим складність становить питання про оподаткування операцій, опосередкованих криптовалютами. Положення ст. 165.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) містять інформацію про доходи, які оподатковуються не підлягають [6]. Оскільки ст. 165.1 ПКУ не звільняє операції з купівлі-продажу криптовалют від

оподаткування, то такі операції підлягають оподаткуванню в разі отримання від них доходу. Варто врахувати, що фактично фізична особа під час здійснення операцій із купівлі-продажу криптовалют перебуває в Україні, але самі біржі, на яких здійснюються операції, зареєстровані за межами України, а отже, сама покупка криптовалюти відбувається поза юрисдикцією України.

Операція з купівлі-продажу криптовалюти не може розцінюватися як операція з «інвестиційними активами», оскільки положення п. 170.2 ПКУ містять вичерпний перелік понять, що належать до «інвестиційних активів» і «інвестиційного прибутку». Інформації про активи, схожі на криптовалюти, у ній не зазначено.

Придбання криптовалюти не підлягає оподаткуванню, оскільки сам факт придбання криптовалюта автоматично не означає отримання доходу. Якщо криптовалюта була продана за вищою ціною, ніж купувалася, то позитивна різниця, по правовій суті, є пасивним доходом, оскільки фізична особа-покупець безпосередньо не впливала на чинники росту вартості криптовалюти. Але чинні положення п. 170.2 ПКУ не визнають криптовалюту «інвестиційним прибутком» та «інвестиційним активом», тому прибуток від такого продажу не може оподатковуватися, відповідно до положень п. 170.2 ПКУ, за зниженою ставкою – 5%. Такий прибуток варто трактувати як «будь-який дохід отриманий резидентами» й «інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України» відповідно до п. 14.1.55 ПКУ, тому він підлягає оподаткуванню на загальних підставах за ставкою 18%, передбаченою в п. 167.1 ПКУ, а також 1,5% військового збору, передбаченого перехідними положеннями ПКУ [6].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому [7]. Так, криптовалюта зберігається на електронному носії, а отже, вона перебуває під контролем підприємства в результаті минулих подій (перерахування коштів та одержання замість них певної кількості криптовалюти) і є ресурсом, який може бути використаний для розрахунку з контрагентами. Із зазначеного випливає, що для цілей обліку криптовалюта є активом. Як бачимо, питання обліку криптовалюти в бухгалтерському обліку залишається недостатньо дослідженим.

Сьогодні криптовалюта має більше ознак нематеріальних активів, визначення яких містяться в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(с)БО) № 8 «Нематеріальні активи». Згідно з даними П(с)БО, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Доходи фізичної особи від майнінгу й інвестицій в криптовалюту не можна віднести до будь-якої іншої категорії, крім як до «інших доходів» [8]. Вважаємо доцільним платником податку на прибуток підприємств, які використовують криптовалюту в господарській діяльності, обрати стратегію оцінки криптовалюти та визначити її в обліковій політиці підприємства в наказі «Про облікову політику», відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Надалі така криптовалюта має переоцінюватися відповідно до обраного методу оцінки нематеріальних активів. Отже, важливим аспектом бухгалтерського обліку операцій із криптовалютами є відображення її справедливої вартості на дату отримання та на дату вибуття такої криптовалюти. Такі доходи від продажу криптовалюти є об'єктом оподаткування на загальних підставах за ставкою в розмірі 18%, а також об'єктом оподаткування військовим збором у розмірі 1,5% від суми доходу. Фізична особа самостійно зобов'язана задекларувати ці доходи за підсумками календарного року, за винятком тих випадків, коли ці податки утримані та сплачені до бюджету стороною як податковим агентом. Оподаткуванню підлягає вся

сума грошових коштів, отриманих в обмін на криптовалюту.

З метою правового визначення статусу криптовалюти ще 2017 р. зареєстровано два законопроекти. Так, 6 жовтня 2017 р. зареєстрований законопроект № 7183 «Про обіг криптовалюти в Україні» [9]. Законопроект містить визначення основних категорій: «криптовалюта», «майнер», «майнінг», «блокчейн» тощо. У проекті криптовалюта (програмний код) визначена як об'єкт права власності, а її обіг здійснюється за допомогою договору міни. Криптовалюта в даному законопроекті не розглядається як іноземна валюта, а це означає, що на обіг криптовалюти не поширюються норми про валютний контроль, продаж валютної виручки експортерами тощо.

10 жовтня 2017 р. зареєстровано альтернативний законопроект № 7183-1 «Про стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні» [10]. Проектом передбачається встановлення можливих чинників розвитку криптовалют в Україні для здійснення операцій з ними, стабільної роботи бірж з обміну криптовалют і роботи майнерів. Зазначено можливість надання преференцій для користувачів ринку для стимулювання нової криптоекономіки. Обидва документи мають недоліки, а відсутність чіткого визначення фінансово-правової природи криптовалют є серед них головним. Крім того, залишилося відкритим питання особливостей оподаткування операцій із криптовалютами.

З огляду на таку ситуацію, у Верховній Раді України 14 вересня 2018 р. зареєстрований проект № 9083 закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій із віртуальними активами в Україні» (далі – Проект), яким пропонується внесення в ПКУ з метою оподаткування основних термінів, пов'язаних із ринком віртуальних активів, а також внесення точкових змін до правового регулювання податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, що забезпечить правове регулювання такої діяльності для суб'єктів під час здійснення операцій із віртуальними активами [11]. Проектом пропонується внести зміни, які інтегрують фактично наявні в суспільстві правовідносини з обігу віртуальних активів до правовідносин суб'єктів, уже врегульованих податковим законодавством. Проект закону вводить в обіг із метою оподаткування такі поняття, як: «віртуальні активи», «токен», «токен-актив», «криптовалюта», «емітент віртуального активу», «майнінг», «операції з віртуальними активами», «прибуток від операцій із віртуальними активами» тощо. Так, віртуальним активом є будь-яка форма запису в межах розподіленого реєстру записів у цифровій формі, яка може використовуватися як засіб обміну, одиниця обліку або як засіб збереження вартості.

Законопроектом запропоновано віднести операції з емісії токенів-активів; обміну віртуальних активів одного виду на інший, за винятком постачання, продажу тих токен-активів, що засвідчують права на товари, поставки яких є об'єктом оподаткування; постачання, продажу віртуальних активів, крім поставок, продажу тих токен-активів, що засвідчують права на товари, поставки яких є об'єктом оподаткування, до таких, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ). Така позиція узгоджується з позицією Європейського суду справедливості (European Court of Justice, ECJ, далі – Суд ЄС), про який буде сказано нижче.

На окрему увагу заслуговує питання про оподаткування операцій із використанням криптовалют ПДВ. Ідентифікація криптовалюти як товару або послуги для цілей ПДВ не повною мірою відповідає особливостям юридичної конструкції даного податку та специфіці криптовалюти як об'єкта. 22 жовтня 2015 р. Суд ЄС (справа «Skatteverket v. David Hedqvist») відніс біткоіни до «контрактних» засобів платежу (contractual means of payment),

що відіграють таку роль у стосунках між особами, які дійшли згоди розглядати його таким чином. Суд ЄС дійшов висновку, що під дію норми підпадають також валюта або кошти платежу, які не є законними платіжними засобами, за умови їх використання саме як засобу платежу (альтернативи законному засобу платежу) і прийняття сторонами угоди. Дослідивши правову природу біткоінів, Суд ЄС визнав його для цілей оподаткування ПДВ не товарами / послугами (goods / services), а платіжним засобом (tender) [12].

Дане рішення вплинуло на формування підходів податкових органів європейських держав. Вважаємо, що під час визначення принципів оподаткування ПДВ обгрунтовано враховувати специфіку криптовалюти як «віртуального товару (активу)», який поєднує в собі низку властивостей, характерних для послуг і засобів платежу, що зумовлюють особливості його оподаткування порівняно з реальними товарами і послугами. 2016 р. в Україні винесено два судових рішення в справі № 820/5120/16, в яких перша і апеляційна інстанції визнали незаконною індивідуальну податкову консультацію, згідно з якою операції із криптовалютою (E-dinacoin) обкладаються ПДВ. Так, суди в обгрунтування своєї позиції посилалися на рішення Суду ЄС від 2015 р. у справі Хедквіста, водночас помилково прийнявши його за рішення Європейського суду з прав людини і використавши його як джерело права [13].

У більшості рішень криптовалюта розцінюється українськими судами не як платіжний засіб, а як актив, а договір купівлі-продажу або поставки, де засобом платежу за товари (роботи, послуги) сторонами визначається криптовалюта, розцінюється судами як договір міни. Водночас судами робиться акцент на тому, що Bitcoin не є річчю в розумінні ст. 179 Цивільного кодексу України та не має ознак матеріального світу, не є продукцією, не є майновими правами, не має індивідуальних ознак. Оскільки такий предмет договору не можна ідентифікувати, визначити його ознаки матеріального світу, суд доходить висновку, що такий предмет не може бути об'єктом судового захисту.

Проведений аналіз підтверджує, що законодавці перебувають в стадії осмислення проблем, пов'язаних із використанням віртуальних валют (активів).

З огляду на чинні норми законодавства України, поняття «криптовалюта» і регулювання операцій із нею не підпадають під режим регулювання обігу грошових коштів. Оскільки криптовалюта не існує у формі банкнот, монет, записів на рахунках у банках, вона не може бути визнана грошима в розумінні українського законодавства. Крім того, криптовалюта не є видом валютних цінностей у трактуванні валютного законодавства України. Криптовалюта й операції з нею не підпадають під режим регулювання обігу електронних грошей, оскільки вона не випускається банком, а значить, не має однієї із ключових ознак електронних грошей. Криптовалюта не може бути кваліфікована ані як гроші, ані як інші речі, ані як майнове право вимоги, оскільки, по-перше, не є платіжним засобом і не емітується НБУ; по-друге, не має матеріального вираження; по-третє, не породжує права вимоги.

Є нагальна потреба в правовому врегулюванні відносин, що виникають при здійсненні операцій із криптовалютами. Для наповнення бюджетів необхідно розглядати осіб, що використовують як платіжний засіб і засіб накопичення криптовалют, а також торговельні майданчики, які отримують дохід від відповідних транзакцій, як платників податків. Крім того, необхідно встановити чіткі вимоги до ліцензування господарської діяльності, що пов'язана з обігом криптовалют, та вимоги до обліку й оподаткування операцій із криптовалютами та діяльності з їх видобутку.

Криптовалюта не має ознак матеріального світу та не має власної цінності, адже цінність визначається кіль-

кістю товарів та послуг, які можуть бути придбані за ту чи іншу кількість криптовалюти. Криптовалюти можна обміняти на товари і послуги за домовленістю сторін, проте без визначення криптовалют як платіжного засобу на законодавчому рівні та внесення в Реєстр платіжних систем, стягнути борг, який визначено сторонами правочину, у криптовалюти судовим порядком, з огляду на сформовану судову практику в Україні, складно.

У даний час криптовалюта – це об’єктивне економічне явище, яке потребує якнайшвидшого створення оптималь-

них правових умов для свого розвитку. Невизначеність правового статусу віртуальних активів призводить до того, що фізичні й юридичні особи, які мають у своїй власності віртуальні активи, фактично позбавлені ефективного способу захисту свого права власності на них. Крім того, за відсутності правового регулювання оподаткування операцій із криптовалютами і з урахуванням значної фактичної кількості таких операцій бюджети недоотримують доходи у вигляді податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, військового збору.

ЛІТЕРАТУРА

1. Рашева Н., Чиркова О. Правовые основы электронной валюты (на примере Bitcoin). Управление в современных системах. 2017. № 1 (12). С. 60–68.
2. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 29. Ст. 137.
3. Про Національний банк України: Закон України. Відомості Верховної Ради України. 1999. Ст. 238.
4. Marian O. Are Cryptocurrencies Super Tax Havens? Mich. L. Rev. First Impressions. 2014. Vol. 112. P. 37–46.
5. Regulation of Bitcoin in Selected Jurisdictions. Report for Congress. The Law Library of Congress, Global Legal Research Center. 2014. LL File № 2014–010233. 25 p.
6. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–17. Ст.112.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 40. Ст. 365.
8. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242. Офіційний Вісник України. 1999. № 44. Ст. 229.
9. Про обіг криптовалюти в Україні: проект закону України № 7138. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684 (дата звернення: 15.12.2017).
10. Про стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні: проект закону України № 7183–1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62710 (дата звернення: 15.12.2017).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні: проект закону України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64597.
12. Court of Justice of the European Union, Judgment in Case C-264/14 Skatteverket v. David Hedqvist. URL: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2015-10/cp150128en.pdf> (accessed: 20.11.2018).
13. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 13 жовтня 2016 р. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62079235>.

УДК 347.73

ОФШОР ЯК СПЕЦІАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

OFFSHORE AS SPECIAL TAX REGIME IN THE TAX LAW UKRAINE

Папко В.Г., аспірант кафедри адміністративного,
фінансового та інформаційного права

Київський національний торговельно-економічний університет

Стаття присвячена висвітленню такого актуального сучасного питання податкового права, як спеціальні податкові режими в контексті належності до них режиму офшору. Аналіз наукових праць, присвячених питанням спеціальних податкових режимів та правового регулювання офшорної діяльності, засвідчив слабку урегульованість чинним податковим законодавством питань офшорної діяльності в податковій сфері. Офшор відповідає ознакам спеціальних податкових режимів та може бути включений до їх складу у вигляді окремого режиму, що має особливості, які проявляються в наявності міжнародно-правового регулювання офшорної діяльності та виборі наряду її подальшої законодавчої регламентації, у спрямуванні на боротьбу з офшорами або їх запровадження в Україні. Реформування спеціальних податкових режимів у бік лібералізації оподаткування може взагалі нівелювати актуальність офшорів та необхідність їх правового регулювання нормами податкового законодавства.

Ключові слова: податки, податкове право, офшор, офшорна діяльність, контрольовані операції, спеціальні податкові режими.

Статья посвящена освещению такого актуального современного вопроса налогового права, как специальные налоговые режимы в контексте принадлежности к ним режима офшора. Анализ научных трудов, посвященных вопросам специальных налоговых режимов и правового регулирования офшорной деятельности, подтвердил слабое регулирование действующим налоговым законодательством указанной деятельности в налоговой сфере. Офшор соответствует признакам специальных налоговых режимов и может быть включен в их состав в виде отдельного режима, имеет особенности, которые проявляются в наличии международно-правового регулирования офшорной деятельности и выборе направления ее дальнейшей законодательной регламентации, направленности на борьбу с офшорами или их введение в Украине. Реформирование специальных налоговых режимов в сторону либерализации налогообложения может вообще нивелировать актуальность офшоров и необходимость их правового регулирования нормами налогового законодательства.

Ключевые слова: налоги, налоговое право, налоговая процедура, налоговый процесс, место налогового процесса в налоговом праве.

The article is devoted to the coverage of such a topical contemporary issue of tax law as special tax regimes in the context of their offshore regime. The analysis of scientific works of a number of researchers, which are devoted to the issues of special tax regimes and legal regulation of offshore activities, was witnessed by the rather weak regulation of the offshore activities in the tax field by the current tax legislation.

Transfer pricing serves to some extent a mechanism for avoiding tax evasion within the scope of offshore activities. At the same time, this mechanism is directed only at control and other pricing procedures and does not cover all issues related to offshore activities.