

УДК 336.025:338.14

JEL Classification: K42,O17,O23

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2020-1.77-2.78.06>

**Т. Л. Томнюк**, к.е.н., доцент

<https://orcid.org/0000-0002-7654-0770>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

## **ФІСКАЛЬНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

### *Анотація*

*Актуальність. Постановка проблеми.* Нова хвиля економічної кризи в Україні, спричинена пандемією, визначає необхідність активізації заходів щодо мобілізації додаткових бюджетних ресурсів та стимулювання інвестиційних вливань в економіку країни. В цьому контексті дослідження фіскального інструментарію детінізації економіки України є актуальним та своєчасним.

*Мета дослідження.* Мета статті – дослідити сучасний інструментарій фіскальної політики України в боротьбі з тіньовою економікою, визначити необхідні коригуючі заходи щодо підвищення його ефективності.

*Методологія.* У процесі виконання дослідження використано загальнонаукові теоретичні методи: методи структурно-логічного, концептуального аналізу, синтезу – для здійснення теоретичних узагальнень та висновків про сутність тіньової економіки, фіскальний інструментарій детінізації економіки; графічний метод – для наочного представлення теоретичного й аналітичного матеріалу щодо досліджуваної теми; індукції та дедукції – при встановленні пріоритетів та обмежень у застосуванні фіскального інструментарію детінізації економіки України.

*Результати.* У статті визначено стратегію боротьби з тіньовим сектором економіки в Україні, яка повинна включати заходи з фіскалізації готівкових розрахунків, деофшоризації та податкової амністії. Досліджено сучасну правову платформу, на якій базується механізм детінізації економіки України: окреслено впровадження інструментацію фіскалізації готівкових розрахунків; охарактеризовано участь України у плані BEPS, який спрямований на боротьбу з розмиванням бази оподаткування і виведенням з-під оподаткування прибутку і капіталу; визначено законодавчі ініціативи щодо податкової амністії незадекларованих доходів.

*Практичне значення.* Запропоновано коригуючі елементи в механізмі фіскалізації готівкових розрахунків, додаткові фіскальні інструменти, спрямовані на повернення вивезених капіталів в Україну у вигляді інвестиційних ресурсів, додаткові умови щодо підвищення ефективності програми податкової амністії.

*Перспективи подальших досліджень.* Розробка шляхів імплементації норм українського законодавства у сфері фіскальної політики до правового поля європейського союзу в боротьбі з тіньовим сегментом економіки.

*Ключові слова:* тіньова економіка, детінізація, фіскальний інструментарій, ухилення від оподаткування, легалізація, деофшоризація, податкова амністія.

Кількість джерел: 17; кількість таблиць: 2.

**Tetiana Tomniuk**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
<https://orcid.org/0000-0002-7654-0770>,  
Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE,  
Chernivtsi

## **FISCAL TOOLS FOR DE-SHADOWING OF THE ECONOMY OF UKRAINE**

### *Summary*

The shadow economy causes the deformation of the economic environment, the loss of financial resources by the state, reduces the level of social welfare and economic development. The new wave of economic crisis in Ukraine, caused by the pandemic, determines the need to intensify measures to mobilize additional budgetary resources and stimulate investment in the country's economy. In this context, the study of fiscal tools to de-shadow the economy of Ukraine is relevant and timely.

The purpose of the article is to investigate the modern tools of Ukraine's fiscal policy in the fight against the shadow economy, to identify the necessary corrective measures to improve its efficiency. In the process of research the general scientific theoretical methods were used: methods of structural-logical, conceptual analysis, synthesis - for the implementation of theoretical generalizations and conclusions about the essence of the shadow economy, fiscal tools for de-shadowing the economy; graphic method - for visual presentation of theoretical and analytical material on the research topic; inductions and deductions - in setting priorities and restrictions in the application of fiscal tools to de-shadow the economy of Ukraine.

The article identifies a strategy to combat the shadow sector of the economy in Ukraine, which should include measures to fiscalize cash settlements, deoffshorization and tax amnesty. The modern legal platform on which the mechanism of de-shadowing of economy of Ukraine is based is investigated: introduction of the instrumentation of fiscalization of cash settlements is outlined; Ukraine's participation in the BEPS plan, which is aimed at combating the erosion of the tax base and the withdrawal of profits and capital from taxation, is characterized; legislative initiatives on tax amnesty of undeclared income have been identified. Corrective elements in the mechanism of fiscalization of cash settlements, additional fiscal instruments aimed at the return of exported capital to Ukraine in the form of investment resources, additional conditions for improving the efficiency of the tax amnesty program are proposed.

*Keywords:* shadow economy, de-shadowing, fiscal tools, tax evasion, legalization, deoffshorization, tax amnesty.

Number of sources: 17; number of tables: 2.

**Постановка проблеми.** Тіньова економіка обумовлює деформацію економічного середовища, спотворюючи умови добросесної ринкової конкуренції, спричиняє втрату державою фінансових ресурсів, знижує рівень суспільного добробуту та загалом економічного розвитку. Нові виклики для економіки України, обумовлені світовою економічною кризою, спричиненою пандемією, визначають необхідність активізації заходів щодо мобілізації як додаткових бюджетних ресурсів, так і інвестиційних вливачь в економіку країни. В цьому контексті дослідження фіскального інструментарію детінізації економіки України є актуальним та своєчасним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання дослідження тіньової економіки завжди перебуває в полі зору вітчизняних та зарубіжних науковців [напр., 1–5]. Вченими проведено глибокі дослідження факторів впливу на існування тіньової економіки та обґрунтування вибору суб'єктом господарювання діяльності в тіні. Проте вкрай обмеженими є дослідження механізмів фіскальної політики, що можуть бути використані для детінізації економіки України.

**Мета статті** – дослідити сучасний інструментарій фіскальної політики України в боротьбі з тіньовою економікою, визначити необхідні коригуючі заходи щодо підвищення його ефективності.

**Виклад основного матеріалу.** Узагальнюючи висновки науковців та експертів, зазначимо, що природу тіньової економіки можна лаконічно пояснити крізь логіку інституційної теорії: економічний агент йде в тінь, коли витрати офіційної діяльності стають вище витрат діяльності неофіційної. Отже, економічна вигідність є головною передумовою існування тіньової економіки. При моделюванні протиправних дій економічний суб'єкт, як правило, співвідносить вигоди, отримані від вчинення таких діянь, та витрати, понесені внаслідок їх виявлення. Якщо імовірність виявлення невелика, а наслідки тіньової діяльності не надто тяжкі, то більшість представників бізнесу надасть перевагу частковій чи повній діяльності в тіні.

На думку ряду науковців податкове навантаження є однією з головних причин існування тіньової економіки [1–5]. Водночас, за оцінками експертів Світового банку, наразі податкові ставки в Україні "є порівняними із сусідніми країнами або навіть нижчими" [6], причому показники Doing Business [7] свідчать про поступове покращення позицій

України в рейтингу за рахунок оподаткування (за даними Світового банку 65 місце у 2020 році проти 83 у 2016 році).

Незважаючи на позитивні зрушення, за оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України рівень тіньової економіки у 2018 році становив понад 30% ВВП [8], а згідно дослідження, проведеного Л. Медіною та Ф. Шнайдером щодо оцінки рівня тіньової економіки у 158 країнах [4], за підсумками 2015 року Україна випереджала лише 16 країн, тобто посідала 141 місце (табл. 1).

Таблиця 1

**Країни з найвищим рівнем тіньової економіки\***

Країна	% до ВВП	Країна	%% до ВВП	Країна	% до ВВП
1. Зімбабве	67,00	7. Центральна Африканська республіка	50,71	12. Мадагаскар	45,29
2. Гаїті	56,38			13. Ліберія	43,67
3. Грузія	53,07	8. Бенін	48,28	14. Азейбарджан	43,66
4. Нігерія	52,49	9. Демократична республіка Конго	46,95	15. Гамбія	43,64
5. Габон	52,01	10. Гватемала	46,88	16. Тайланд	43,12
6. М'янма	50,99	11. Болівія	45,98	<b>17. Україна</b>	<b>42,9</b>

\*За даними 2015 року. Джерело: [4, с. 69–76].

Враховуючи рівень соціально-економічного розвитку України, окрім високого рівня податкового навантаження, до причин активізації тіньової діяльності в нашій країні слід віднести нерівномірний розподіл податкового тягаря, погіршення фінансового стану бізнесу і населення, що пов'язано з кризовими явищами економіки, використання ухилення від оподаткування як фактора підвищення конкурентоздатності [1].

Ухилення від оподаткування є загрозою не лише економічній, а й суспільній безпеці держави, що обумовлює, по-перше, недоотримання державою фінансових ресурсів та, відповідно, звуження меж фінансування суспільних благ; по-друге, недостатність фінансових засобів провокує збільшення податкового навантаження знову ж таки, головним чином, на представників легального бізнесу; по-третє, сприяє викривленню конкурентного середовища, оскільки податковий правопорушник опиняється у вигідніших економічних умовах господарювання, ніж сумлінний платник податків, тим самим провокуючи інших до здійснення аналогічних дій. Отже, поширення зловживання податковим

законодавством створює свого роду замкнуте коло, розірвати яке можна лише шляхом здійснення заходів щодо розширення податкової бази за рахунок перекриття існуючих каналів ухилення від оподаткування, недопущення використання незаконних схем мінімізації податкових зобов'язань та підвищення ефективності контролюючої роботи податкових органів [2, с. 122].

Якщо гроші – це кров економіки, то кров'ю тіньової економіки є готівкові гроші. Можливість приховати доходи висока там, де активно використовується готівка – в роздрібній торгівлі, наданні побутових послуг, нелегальному гральному бізнесі і т.п. Проте дослідження вказують на відсутність прямо пропорційної залежності між рівнем використання готівки та рівнем тіньової економіки. Так, дослідивши декілька економічно розвинутих країн (Австралія, Австрія, Канада, Франція, Німеччина, Нідерланди та США), науковці приходять до висновку, що, не зважаючи на прогнози щодо зникнення готівки як платіжного інструменту, готівкові кошти все ще широко використовуються, зокрема для операцій з меншою вартістю: у 2014 році на готівкові розрахунки припадало 30% від загальної суми платежів домогосподарств та нефінансових установ (лише на 3% менше показника 2008 р.) [5, с. 20].

При цьому, за оцінками експертів [4, с. 69–75], у 2015 р. в Австралії рівень тіньової економіки становив 8,10% ВВП, Австрії – 9,01%, Канаді – 9,42%, Нідерландах – 7,83%, Німеччині – 7,75%, США – 7%, Франції – 11,65%, що в категорії найнижчих показників світу.

Отже, сам факт інтенсивності використання готівки про проведенні розрахункових операцій не визначає підвищення рівня тіньової діяльності. Логіка легалізації готівкових розрахунків у всіх країнах базується на використанні реєстраторів розрахункових операцій (РРО). Зазначимо, що в жовтні 2019 р. Верховною Радою України прийнято закони щодо детінізації готівкових розрахунків [9; 10]. Зазначені закони сприятимуть виведенню з тіньового обігу частки готівкових розрахунків, захисту легального бізнесу від недобросовісної конкуренції, покращенню ефективності податкового адміністрування та державного контролю за розрахунковими операціями. Реалізація положень законодавчих актів сприятиме підвищенню загального рівня податкової культури та захисту споживачів за рахунок поетапного розширення фіскалізації розрахункових операцій та

запровадження інноваційних технологічних рішень у вигляді програмних РРО як альтернативи класичним РРО. Так, функцію програмного РРО зможе виконувати будь-який пристрій (комп'ютер, планшет, смартфон), на який встановлено відповідне програмне забезпечення. При цьому Державна податкова служба України повинна безкоштовно надати програмне забезпечення РРО для суб'єктів господарювання, а реєстрація такого РРО здійснюватиметься через електронний кабінет платника податків.

Щоб стимулювати споживачів отримувати чеки, законами пропонується запровадити з 1 жовтня 2020 року так званий механізм кешбеку, що передбачає можливість здійснення компенсації покупцеві 100% вартості придбаних товарів (робіт, послуг) за рахунок частини штрафних санкцій за порушення вимог щодо РРО.

Безумовно, боротьба з тіньовою економікою корисна і доречна в будь-якій державі, але навіть у найуспішніших моделях є сегменти отримання доходів, які є неконтрольованими, зокрема послуги нянь, доглядальників, побутові послуги, приватні перевезення та ін. Посилення контролю над перерахованими видами діяльності невиправдано як мінімум з двох причин. Перша – навіть за умови забезпечення тотального контролю над транзакціями, витрати на організацію такого контролю будуть перевищувати додаткові надходження. Друга – в умовах малозабезпеченості можливість якогось заробітку домогосподарств без сплати податків певним чином дозволяє державі вирішувати проблеми крайньої бідності, економлячи державні кошти. Тому такі прояви тіньового обороту в міжнародній практиці вважаються природними і вітаються навіть у країнах з найвищим рівнем офіційної економіки.

Саме тому в українському законодавстві передбачено звільнення від обов'язку застосування РРО платниками єдиного податку першої групи – фізичним особам, які здійснюють торгівлю на ринку та надають побутові послуги населенню. Проте в контексті перегляду переліку побутових послуг (ст. 291.7 Податкового кодексу України [11]), вважаємо за доцільне доповнити такий перелік позиціями щодо послуг, які надаються фізичними особами населенню: 1) по догляду за дітьми, хворими, особами похилого віку та іншими особами, які потребують догляду; 2) з ремонту житлових та інших присадибних приміщень; 3) послуг таксі.

Фізичні особи – надавачі таких послуг – часто знаходяться поза офіційним оформленням трудових відносин, проте в умовах підвищення вимог до страхового стажу для призначення пенсій [12], варто очікувати активізації укладання договорів добровільного пенсійного страхування такими категоріями громадян. Отже, потрібно в законодавчому полі передбачити відсутність платформи для визнання таких суб'єктів як осіб, які здійснюють діяльність у тіньовій сфері.

Разом з тим недоцільним, на нашу думку, є звільнення від обов'язку фіксації готівкових операцій через РРО продавцями непродовольчих товарів на ринках (перша група платників єдиного податку), оскільки такий захід є дискримінуючим щодо продавців непродовольчих товарів – як маленьких магазинів, так і великих торгових мереж.

Стратегія боротьби з тіньовим сектором повинна також включати і заходи з деофшоризації. Деофшоризація – законодавчі ініціативи та заходи урядів, спрямовані на виявлення приховування доходів компаній, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю. Ці заходи дозволять відкрити власників компаній, зареєстрованих в офшорних зонах, отримати звітність про діяльність таких організацій і підвищити збір податків в країнах резидентів – кінцевих бенефіціарів таких фірм. Адже в сучасному глобалізованому світі бізнес активно використовує офшори для зменшення рівня податкового навантаження, оскільки обирають податкові юрисдикції з нижчими ставками податків та лояльнішим ставленням до економічних суб'єктів. Тому українські компанії, які займаються експортом товарів і послуг, часто використовують податкові гавані. Експерти підрахували, що за весь час незалежності України в офшори було виведено близько \$ 150 млрд. В ОЕСР відзначають, що втрати нашої економіки перевищують середні показники у світі [13].

Проте ця проблема притаманна усім країнам світу: через виведення прибутків у лояльні податкові юрисдикції щорічно бюджети країн світу недоотримують сотні мільярдів доларів. Щоб протистояти цьому виклику Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) у 2013 році розробила план BEPS, основним завданням якого стала боротьба з розмиванням бази оподаткування і виведенням з-під оподаткування прибутку. На поточний момент до плану BEPS приєдналися понад 100 країн, Україна в тому числі (з 2017 року). Проект налічує 15 заходів, 3 них

чотири пункти – мінімальні стандарти – обов'язкові для всіх країн учасників (заходи 5, 6, 13 та 14 ). Мінімальні стандарти (шкідливі податкові практики, порушення угод, звітність в розрізі країн і механізм урегулювання суперечок) були створені для боротьби з проблемами у випадках, коли бездіяльність з боку однієї країни може призвести до негативних наслідків в інших країнах.

Пакет українського Плану дій BEPS є більшим за мінімальний пакет, але оптимальним та виваженим саме для ефективного запровадження комплексу цих дій (табл. 2).

Таблиця 2

**Пакет України щодо Плану дій BEPS\***

Порядковий номер заходу згідно плану BEPS	Зміст заходу
Захід 3	Встановлення жорсткіших правил оподаткування прибутків контрольованих іноземних компаній.
Захід 4	Обмеження можливостей розмивання податкової бази за рахунок процентних та інших фінансових виплат.
Захід 6	Протидія використанню компаній-оболонок (SPV) для цілей застосування податкових пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування.
Захід 7	Удосконалення правил оподаткування постійних представництв.
Захід 8-10	Удосконалення правил трансфертного ціноутворення, в першу чергу в сфері нематеріальних активів. Передбачається внесення змін до рекомендації ОЕСР з трансфертного ціноутворення, які стосуються визначення нематеріальних активів, їх власника (юридичної та фактичної), а також уведення нових методик оцінки вартості нематеріальних активів на підставі дисконтування грошових потоків.
Захід 13	Перегляд вимог до змісту звітності про ціноутворення, що подається платником податків з метою контролю трансфертного ціноутворення. Стандарт такої звітності (Country-by-Country Reporting) для транснаціональних компаній передбачає розкриття «глобальної картини» про доходи, витрати, їх розподіл, суми виплачених податків, фактичне місце здійснення діяльності.
Захід 14	Підвищення ефективності вирішення міжнародних податкових спорів рамках угод про уникнення подвійного оподаткування.

\*Джерело: складено автором за [13; 14; 15].

Під тиском зростаючої інтенсивності впливу діджиталізації, штучного інтелекту і роботизації на розвиток світової економіки (експерти прогнозують, що вже у 2025 році майже чверть світового ВВП буде припадати на цифрову економіку завдяки діджиталізації промисловості; наразі за різними оцінками така частка складає від 4,5% до 15,5% ВВП), у 2019 році План дій BEPS зазнав оновлення. План дій BEPS 2.0 є реалізацією Програми роботи з вирішення податкових викликів,



пов'язаних із цифровою економікою, прийнятою Inclusive Framework (група із 135 країн, включно з Україною, які співпрацюють в рамках Програми розширеного співробітництва Плану дій BEPS ОЕСР/G20).

План сформовано з двох компонентів [14; 15]:

Компонент 1 (Pillar One) зосереджений на вирішенні питання, як існуючі правила міжнародного оподаткування (у т.ч. традиційні правила трансфертного ціноутворення та застосування принципу «витагнутої руки») можуть бути модифіковані з урахуванням змін, пов'язаних із діджиталізацією світової економіки. Він стосується правил розподілу податкових прав між юрисдикціями, а також нового порядку розподілу прибутку. Основний принцип Pillar One – компанії повинні платити податки в країнах, де отримують прибуток, а не тільки за місцем їх юридичної реєстрації.

Pillar One стосується насамперед цифрового бізнесу та Інтернет-торгівлі, хоча й не обмежуються ними. Планується, що дія Компонента 1 стосуватиметься великих транснаціональних компаній (ТНК) з обсягом консолідованого доходу усіх структур групи більше 750 млн євро.

Компонент 2 (Pillar Two) зосереджений на інших проблемах, що залишилися невирішеними у Плані дій BEPS, насамперед щодо запобіганню можливості ТНК виводити прибутки в юрисдикції, де вони взагалі не підлягають оподаткуванню або оподатковуються за низькою ставкою. В рамках цього компоненту ОЕСР розроблено Глобальну пропозицію щодо протидії розмиття податкової бази (Global Anti-Base Erosion, далі – GloBE).

Пропозиція GloBE передбачає застосування мінімальної ефективної ставки податку для оподаткування прибутку ТНК та містить чотири правила:

1. «Правило включення доходу» («an income inclusion rule»), відповідно до якого відбуватиметься оподаткування прибутку дочірніх компаній (представництв, контрольованих компаній), якщо їх прибуток було оподатковано за ефективною ставкою, яка є нижчою за узгоджену мінімальну ставку оподаткування;

2. «Правило обов'язкових платежів» («an undertaxed payments rule»), яке буде діяти шляхом відмови у визнанні податкових витрат платника податків або додаткового оподаткування «джерела» виплати («податок на репатріацію») при здійсненні платежу на користь пов'язаної сторони, якщо цей платіж обкладається в країні отримувача податком нижче мінімальної ставки;

3. «Правило переходу» («a switch-over rule»), яке буде введено в угоди щодо уникнення подвійного оподаткування та дозволить юрисдикції, з якої виплачується дохід (що не оподатковується та/або оподатковується за низкою ставкою), перейти від звільнення від податків до оподаткування такого доходу за мінімальною ставкою;

4. «Податкове правило, яке доповнить правило обов'язкових платежів» («a subject to tax rule that would complement the undertaxed payment rule»), що передбачає обмеження надання податкових переваг за договорами про уникнення подвійного оподаткування при здійсненні платежів на користь нерезидентів щодо окремих видів доходу, якщо такі виплати оподатковуються в країні отримувача за ставкою нижчою, ніж мінімальна ставка оподаткування [14].

ОЕСР планує досягнути глобального консенсусного рішення за обома напрямками BEPS 2.0 не пізніше липня 2020 року. Отже, з великою вірогідністю протягом наступних двох років у міжнародній податковій архітектурі можна очікувати революційних змін, які матимуть суттєвий вплив для всіх учасників світової торгівлі, в тому числі й для України.

Враховуючи очікувані ефекти від деофшоризації, необхідне впровадження додаткових фіскальних інструментів, спрямованих на повернення вивезених капіталів в Україну у вигляді вагомих інвестиційних ресурсів. Такими інструментами можуть стати податкові канікули для новостворених підприємств, податкові знижки для діючих підприємств з визначеними параметрами інвестицій та створених робочих місць (з метою відсічення суб'єктів господарювання, які намагатимуться безпідставно отримати статус таких пільговиків).

З метою легалізації капіталів доцільно відпрацювати механізм реалізації податкової амністії щодо таких фінансових ресурсів. Показово, що програми податкової амністії набувають популярності в різних країнах, адже національні уряди дедалі чіткіше усвідомлюють небезпеку приховування доходів та активів від оподаткування та прагнуть створити сприятливі режими для виведення капіталів із «тіні» з метою наповнення бюджетів та мобілізації додаткових інвестиційних ресурсів до економік своїх країн. Наразі в Україні законотворці займаються розробкою законодавства про податкову амністію. Запропонованим у 2019 році законопроектом [16] передбачені такі ставки оподаткування до прихованих та задекларованих доходів:

– 5 відсотків - для валютних цінностей, рухомого та нерухомого майна, цінних паперів, часток (паїв) у майні юридичних осіб, майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності та/або фінансових інструментів;

– 10 відсотків – для усіх інших майнових прав;

– 2,5 відсотків – для активів, за рахунок яких відбулася купівля облігацій внутрішньої державної позики, випущених НБУ.

Враховуючи початок світової економічної кризи, спричиненої пандемією, яка обумовила й ускладнення економічної ситуації в Україні, наразі умови оподаткування амністованих доходів переглядаються у бік зниження ставок [17], що є доцільним на фоні глобальної світової боротьби за інвестиційні ресурси.

Проте зазначимо, що будь-які заходи щодо податкової амністії будуть ефективними за кількох умов:

1) Передбачення заходів невідворотного покарання щодо аналогічних зловживань після завершення привілейованого режиму податкового декларування – безапеляційне притягнення «тіньових» економічних суб'єктів до юридичної відповідальності апріорі повинно слугувати стимулом для участі максимальної кількості «тіньовиків» у запланованому проекті фіскальних послаблень;

2) Програма податкової амністії має реалізовуватися оптимально протягом одного бюджетного року;

3) Умови реалізації податкової амністії повинні містити зобов'язання щодо заборони проведення аналогічної ініціативи протягом досить тривалого періоду (наступних 30–50 років).

Загалом зазначимо: причини високого рівня тіньової економіки України й інших пострадянських країн слід шукати в неефективних політичних і економічних інститутах. Слабкістю інститутів пояснюються практично всі прояви тіньової економіки: незареєстрована підприємницька діяльність, ухилення від оподаткування – складністю податкової системи, високими податковими ставками, корупцією, репресивним характером діяльності податкових органів; «зарплата в конвертах» – неадекватним навантаженням на фонд оплати праці; приховане вивезення капіталу – нестабільністю політичної системи, високою невизначеністю в економіці. Отже, головною передумовою успішної боротьби з тіньовою економікою має стати трансформація інститутів державної влади – перетворення їх в

ефективну, сильну, справедливу та рішучу платформу економічного та політичного життя країни.

**Висновки.** Проведене дослідження дало можливість сформулювати наступні висновки та узагальнення:

1. Стратегія боротьби з тіньовим сектором економіки в Україні повинна включати заходи з фіскалізації готівкових розрахунків, деофшоризації та податкової амністії.

2. Легалізація готівкових розрахунків у всіх країнах базується на використанні реєстраторів розрахункових операцій. В Україні також розроблено відповідні законодавчі акти, які передбачають поетапне розширення фіскалізації розрахункових операцій та запровадження інноваційних технологічних рішень у вигляді програмних РРО як альтернативи класичним РРО (комп'ютер, планшет, смартфон). У передбаченому механізмі фіскалізації готівкових розрахунків доцільними є певні коригування переліку суб'єктів, які зобов'язані використовувати РРО (поширення на продавців непродовольчих товарів на ринках та звільнення певних категорій фізичних осіб, які надають послуги населенню).

3. Україна є учасником міжнародного плану по боротьбі з розмиванням бази оподаткування і виведенням з-під оподаткування прибутку (BEPS), від реалізації якого вже в найближчі два роки уряди країн-учасників очікують революційних змін у боротьбі з офшорами та незаконним виведенням капіталів з-під оподаткування. Враховуючи очікувані ефекти від деофшоризації, доцільним є запровадження додаткових фіскальних інструментів, спрямованих на повернення вивезених капіталів в Україну у вигляді інвестиційних ресурсів (податкові канікули, податкові знижки).

4. На фоні глобальної світової боротьби за інвестиційні ресурси в умовах світової економічної кризи, спричиненої COVID-19, Україна розробляє план податкової амністії через застосування привілейованого режиму податкового декларування доходів та їх оподаткування за пільговими ставками. Реалізація програми податкової амністії буде ефективною за дотриманням ряду умов: невідворотності покарання після її завершення, обмеження часу реалізації одним бюджетним роком, неможливості повторної реалізації упродовж довгострокового періоду.

#### **Список використаних джерел:**

1. Томнюк Т. Л. Фактори інтенсифікації розвитку тіньової економіки в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. URL:<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7637> (дата звернення: 07.06.2020).

2. Крисоватий А.І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації: монографія. Тернопіль: ВЦП «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.
3. Schneider F., Buehn A., Montenegro C. E. Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007. The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team & Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit, July 2010. 52 p. URL:<http://documents.worldbank.org/curated/en/311991468037132740/pdf/WPS5356.pdf> (дата звернення: 07.06.2020).
4. Medina L., Schneider F. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? January 2018. International Monetary Fund. URL:<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583> (дата звернення: 07.06.2020).
5. Suggested Citation: Schneider, Friedrich (2017) : Restricting or Abolishing Cash: An Effective Instrument for Fighting the Shadow Economy, Crime and Terrorism?, International Cash Conference 2017 - War on Cash: Is there a Future for Cash? 25 - 27 April 2017, Island of Mainau, Germany, Deutsche Bundesbank, Frankfurt a. M. URL:<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/162914/1/Schneider.pdf> (дата звернення: 07.06.2020)
6. Самаєва Ю. Що заробили — все з'їли. *Дзеркало тижня*. 2019, № 27. URL:[https://dt.ua/interview/scho-zarobili-vse-z-yili-317261\\_.html](https://dt.ua/interview/scho-zarobili-vse-z-yili-317261_.html) (дата звернення: 07.06.2020).
7. Doing Business- 2020 URL:<https://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreeconomies/ukraine> (дата звернення: 07.06.2020).
8. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (дата звернення: 07.06.2020).
9. Про внесення змін до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" щодо детінізації розрахунків в сфері торгівлі і послуг : Закон України від 20 вересня 2019 року № 128-IX. Дата оновлення: 18.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/128-20> (дата звернення: 07.06.2020).
10. <https://docs.dtkk.ua/doc/129-20> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків в сфері торгівлі і послуг : Закон України від 20 вересня 2019 року № 129-IX. Дата оновлення: 02.04.2020. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/129-20> (дата звернення: 07.06.2020).
11. Податковий кодекс: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 23.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 07.06.2020).
12. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 9 липня 2003 року № 1058-IV. Дата оновлення: 29.05.2020. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-15> (дата звернення 07.06.2020).
13. Що таке деофшоризація: до чого готуватися бізнесу в Україні. Проект Uteka. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/news-14-delovye-novosti-36-chto-takoe-deofshorizaciya-k-chemu-gotovitsya-biznesu-v-ukraine> (дата звернення: 07.06.2020).
14. План дій BEPS 2.0: що передбачає подальша реформа міжнародного оподаткування. 31.01.2020. URL:[https://mind.ua/openmind/20207189-plan-dij-beps-2-0-shcho-peredbachae-podalsha-reforma-mizhnarodnogo-opodatkuванняya?fbclid=IwAR3m9MS0hs\\_LE2kbCplUyeGtTk4SX\\_x8kAFBOK1XieGI-aIRrejrgG3N3ZY](https://mind.ua/openmind/20207189-plan-dij-beps-2-0-shcho-peredbachae-podalsha-reforma-mizhnarodnogo-opodatkuванняya?fbclid=IwAR3m9MS0hs_LE2kbCplUyeGtTk4SX_x8kAFBOK1XieGI-aIRrejrgG3N3ZY)(дата звернення: 07.06.2020).

15. OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf).

16. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей застосування спеціального декларування за порушення фізичними особами податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що мали місце до 31 грудня 2018 року. № 1232 від 02.09.2019. URL:[http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66610](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66610) (дата звернення: 07.06.2020).

17. Зеленський про амністію капіталів: законопроект готовий, його ухвалить до кінця року. *Економічна правда*. 20.05.2020. URL:<https://www.epravda.com.ua/news/2020/05/20/660729/> (дата звернення: 07.06.2020).

### References:

1. Tomniuk, T.L. (2020). Factors of intensification of shadow economy development in Ukraine. *Efekty`vna ekonomika*. Vol. 2. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7637> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

2. Krysovatyj, A., Tomniuk, T. (2012), *Administruvannia podatkv v Ukraini: orhanizatsiia ta napriamy transformatsii: monohrafiia* [Tax administration in Ukraine: organization and directions of transformation: monograph,], VTsP «Ekonomiczna dumka TNEU», Ternopil', 211 p. (in Ukr.).

3. Schneider, F. Buehn, A and Montenegro, C. E. (2010), *Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*. The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team & Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit. Available at: <http://documents.worldbank.org/curated/en/311991468037132740/pdf/WPS5356.pdf> (Accessed 07 June 2020).

4. Medina, L. Schneider, F. (2018), *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?* International Monetary Fund. Available at: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583> (Accessed 07 June 2020).

5. Suggested Citation: Schneider, Friedrich (2017) : Restricting or Abolishing Cash: An Effective Instrument for Fighting the Shadow Economy, Crime and Terrorism?, International Cash Conference 2017 - War on Cash: Is there a Future for Cash? 25 - 27 April 2017, Island of Mainau, Germany, Deutsche Bundesbank, Frankfurt a. M. Available at: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/162914/1/Schneider.pdf> (Accessed 07 June 2020).

6. Samayeva, Yu (2019). What they earned, they ate. *Dzerkalo ty`zhnya*, vol. 27. Available at: [https://dt.ua/interview/scho-zarobili-vse-z-yili-317261\\_.html](https://dt.ua/interview/scho-zarobili-vse-z-yili-317261_.html) (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

7. Doing Business-2020. Available at: <https://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreeconomies/ukraine> (Accessed 07 June 2020).

8. The official site of Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine. Available at: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

9. *About amendments to the Law of Ukraine "On the use of registrars of settlement transactions in the field of trade, catering and services" on the de-shadowing of settlements in*

*the field of trade and services*, Law of Ukraine of 20.09.2019 № 128-IX. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/128-20> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

10. <https://docs.dtkr.ua/doc/129-20> About modification of the Tax code of Ukraine concerning de-shadowing of calculations in the sphere of trade and services, Law of Ukraine of 20.09.2019 № 129-IX. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/129-20> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

11. Tax Code, Law of Ukraine of 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 23.05.2020. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

12. About obligatory state pension insurance, Law of Ukraine of 09.07.2003 № 1058-IV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-15> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

13. Project Uteka. What is deoffshorization: what to prepare for business in Ukraine. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-delovye-novosti-36-chto-takoe-deofshorizaciya-k-chemu-gotovitsya-biznesu-v-ukraine> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

14. BEPS 2.0 Action Plan: envisaging further reform of international taxation. 31.01.2020. Available at: [https://mind.ua/openmind/20207189-plan-dij-beps-2-0-shcho-peredbachaepodalsha-reforma-mizhnarodnogo-opodatkovannya?fbclid=IwAR3m9MS0hs\\_LE2kbCplUyeGtKk4SX\\_x8kAFBOK1XieGI-aIRrejrgG3N3ZY\(15](https://mind.ua/openmind/20207189-plan-dij-beps-2-0-shcho-peredbachaepodalsha-reforma-mizhnarodnogo-opodatkovannya?fbclid=IwAR3m9MS0hs_LE2kbCplUyeGtKk4SX_x8kAFBOK1XieGI-aIRrejrgG3N3ZY(15) (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

15. OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf).

16. Draft Law on Amendments to the Tax Code of Ukraine on the peculiarities of the application of special declarations for violations of tax and other legislation by individuals, the control of which is entrusted to the supervisory authorities, which took place before December 31, 2018, of 02.09.2019. № 1232. Available at: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66610](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66610) (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).

17. Economic truth (2020). Zelensky on capital amnesty: the bill is ready, it will be adopted by the end of the year. Available at: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/05/20/660729/> (Accessed 07 June 2020) (in Ukr).