

УДК 339.92

І. М. Кучерова,
здобувач кафедри міжнародних фінансів Інституту міжнародних відносин
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ТНК

У статті крізь призму поглиблення міждержавного співробітництва у податковій сфері розкриваються сучасні тенденції розвитку систем оподаткування доходів ТНК.

В статтє сквозь призму углублення межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере раскрываются современные тенденции развития систем налогообложения доходов ТНК.

The article describes the modern development trends of systems of taxation of TNCs in the light of the deepening of interstate cooperation in the tax area.

Ключові слова: національна податкова система, оподаткування доходів ТНК, подвійне оподаткування, конвергенція національних податкових систем, Модельні податкові конвенції Ліги Націй, Модельні податкові конвенції ОЕСР та ООН про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу

Ключевые слова: национальная налоговая система, налогообложение доходов ТНК, двойное налогообложение, конвергенция национальных налоговых систем, Модельные налоговые конвенции Лиги Наций, Модельные налоговые конвенции ОЭСР и ООН об избежании двойного налогообложения доходов и капитала

Key words: national tax system, taxation of income of TNC, double taxation, the convergence of national tax systems, Model Tax Convention of the League of Nations, OECD and the UN Model Tax Conventions to avoid double taxation of income and capital

Вступ. Ще менш століття тому більша частина доходів фізичних та юридичних осіб утворювалася з внутрішніх джерел однієї окремо взятої країни (національна приналежність до якої і була притаманна даним економічним суб'єктам), а зовнішньоекономічні угоди між різними державами не були достатньо стабільними та стійкими. Через це податкова політика вважалася винятково внутрішньою економічною справою, а ступінь мобільності суб'єктів господарської діяльності та чинників виробництва був надто низьким. За таких обставин економічного розвитку практично не існувало необхідності міжнародної координації у податковій сфері.

Зовнішньоекономічна експансія національних компаній упродовж першого етапу глобалізації (друга половина XIX ст. – 1913 р., до початку Першої світової війни) зумовила виникнення зарубіжних доходів своїх громадян і володіння ними майном за кордоном.

Аналіз останніх наукових досліджень. Проблематика оподаткування доходів міжнародного бізнесу є предметом інтенсивних наукових досліджень, які здійснюються зарубіжними і вітчизняними вченими впродовж кількох десятиліть. Проте до другої половини XX ст. розвиток національних податкових систем у науковій літературі не пов'язувався із зовнішніми факторами. Наприкінці 1980-х рр. – початку 2000-х рр. такі вчені, як Д. Вільямс, В. Танзі, Я. Френкель та інші присвятили свої праці вивченню проблематики зовнішнього впливу на податкової системи. С. Бланкарт, Дж. Вільсон, С. Оман, Ч. Тибу сконцентрували науковий аналіз на процесах податкової конкуренції та податкової конвергенції. Численні дослідження з питань трансформації національних податкових систем та податкової політики під впливом зовнішніх факторів зроблені такими вітчизняними вченими, як О. Василик, З. Васильченко, І. Лютий, О. Кириленко, Л. Тарангул, В. Федосов, С. Циганов, С. Юрій та ін.

Однак, попри наявність значної кількості наукових праць та розвиток міжнародного співробітництва у цій сфері, залишаються недостатньо дослідженими перспективи конвергенції національних податкових систем у питаннях оподаткування доходів ТНК.

Постановка завдання. Стаття має на меті розкриття сучасних тенденцій розвитку систем оподаткування доходів ТНК у контексті розвитку міждержавного співробітництва у податковій сфері.

Результати. Зростання кількісного й вартісного обсягу зовнішньоекономічних операцій привернуло увагу національних податкових адміністрацій до механізмів формування доходів іноземних фізичних осіб і компаній всередині країни та поза її межами. Оподаткування всіх доходів, отриманих як іноземцями, так і вітчизняними господарюючими суб'єктами з джерел у цій країні, було зрозумілим і простим, проте оподаткування зарубіжних доходів громадян і компаній було ускладнено через низку об'єктивних причин, зокрема, через існування надто великих розбіжностей в організації податкових систем у різних країнах. Унаслідок цього національні уряди вперше в історії почали виявляти взаємний інтерес до оподаткування [2].

Вже в середині XIX ст. з'являються перші міждержавні угоди про оподаткування доходів і майна фізичних і юридичних осіб, безперервно удосконалюються національні податкові закони, предметом регулювання яких тепер стають і зовнішньоекономічні операції. Так, першою міжнародною угодою в податковій сфері, спрямованою на вирішення проблеми подвійного оподаткування, стала угода між Францією та Бельгією від 1843 р., щодо співпраці податкових служб обох країн з питань оподаткування успадкованого майна громадян, отриманого з-за кордону [3, с. 120].

Відомі також інші податкові конвенції XIX ст., укладені з метою співробітництва у сфері обміну інформацією та оподаткування майна, переданого у спадок з-за кордону (Бельгія – Нідерланди та Бельгія – Люксембург (обидві від 1872 р.); Велика Британія – швейцарський кантон Під – Австро-Угорщина (1899 р.) [4, с. 95].

Перші податкові угоди передбачали просте двостороннє інформаційне співробітництво національних податкових служб. Згодом, на початку XX ст., коли прибуткові податки і податки на прибуток корпорацій стали невід'ємною частиною національних податкових систем, з'явилися конвенції щодо запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню доходів і капіталів громадян і компаній. З 1899 по 1919 рр. в світі були підписані 24 податкові конвенції, причому тільки одна з них стосувалася питань взаємної адміністративної допомоги в податкових питаннях [3].

Для першого етапу глобалізації, таким чином, характерною рисою стало регулювання податкової сфери на основі укладання офіційних двосторонніх угод (конвенцій), тоді як відповідних міжнародних організацій ще не існувало.

Другий етап глобалізації - міжвоєнне двадцятиліття (1919-1939 рр.) та період ведення Другої світової війни. Ключові події цього періоду – це розпад системи світогосподарських зв'язків на світове соціалістичне та світове капіталістичне господарства та створення Ліги Націй у 1919 р. Фінансовий комітет Ліги Націй, основним завданням якого було вирішення проблеми подвійного оподаткування, розпочав свою роботу в 1920 р. [4, с. 96-98].

Впродовж трьох років для країн – членів Ліги Націй Фінансовий комітет розробив модельні податкові конвенції з питань уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталів, податків на спадщину, а також питань адміністративної та юридичної допомоги у сфері збирання податків [5]. Фінансовий комітет також доклав значних зусиль у справі уніфікації принципів і категорій міжнародного оподаткування, спираючись при цьому на доктрину економічної зв'язаності (doctrine of economic allegiance) Г. Шанца [6, с. 31]. За підходом Шанца, країна-джерело доходу отримувала законні права на оподаткування фізичних або

юридичних осіб-нерезидентів, які перебували на її території. Фінансовий комітет Ліги Націй запропонував свої критерії визначення місця оподаткування, так званої оподатковуваної присутності в межах даної фіскальної юрисдикції (taxable situs) [7, с. 276], яка передбачає створення постійного представництва (permanent establishment) юридичної особи – іноземного податкового резидента в країні – джерелі доходів [6, с. 38].

Однак, незважаючи на певний прогрес у справі міждержавного співробітництва з питань оподаткування впродовж другого етапу глобалізації, протистояння капіталістичного й соціалістичного світів не сприяло зростанню економічної відкритості національних економік. Зауважимо, що в умовах, коли переважна більшість індивідуальних платників податків та підприємств вели свою діяльність головним чином в одній країні, а політичні та економічні кордони між державами не відрізнялися високим ступенем відкритості та прозорості, локалізованим в рамках національних господарств залишалися й оподаткування. Національні податкові адміністрації повністю контролювали доходи своїх податкових суб'єктів на власній фіскальній території, а вплив зовнішнього середовища на державні фінанси не був суттєвим.

Подальше розгортання процесів транснаціоналізації світової економіки впродовж третього періоду глобалізації (1960-1980-х рр.) стимулювало взаємодію національних податкових систем, оскільки неминуче призвело до виникнення проблеми міжнародного подвійного оподаткування [8, с. 5.] та пошуку шляхів її вирішення на основі розвитку міждержавного співробітництва у цій сфері.

Надмірно високий рівень фіскальних ставок і неефективність системи нарахування і стягнення податків, недосконалість податкового законодавства є чинниками, що стимулюють «втечу капіталу» [9, с. 232]. Високий рівень оподаткування в провідних країнах світу в цей період, розширення державного втручання в економіку та істотне підвищення витрат на соціальні програми стимулювали появу юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування (країн-податкових гаваней) і зростання їхньої експансії в конкуренції за можливість залучення зарубіжних капіталів та інвестицій [10].

Отже, високі податки в провідних країнах світу викликали масовий відплив інвестицій до країн з низьким рівнем оподаткування (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Рух інвестиційних потоків у світовій економіці

До кінця XX в. у світі налічувалося близько трьохсот різних юрисдикцій з пільговим оподаткуванням і зниженими вимогами щодо обов'язкової податкової звітності. В середині 1960-х рр. у понад 120 країнах світу діяло понад мільйон компаній, метою яких було відмивання зароблених кримінальним шляхом грошей і проведення незаконних операцій (у тому числі з метою приховування прибутку від оподаткування). Наявність податкових гаваней та їх активізація, з одного боку, призвели до скорочення потенційної податкової бази національних урядів, а з іншого боку, цей процес виявився своєрідним чинником удосконалення податкових систем і податкової політики багатьох країн світу. На нашу думку, можна виокремити кілька напрямків цього вдосконалення:

- вироблення спільної лінії поведінки розвинених країн відносно держав - податкових гаваней через міжнародні організації (ОЕСР) та інтеграційні угруповання (СС);

- внесення заходів адміністративного характеру для операцій з використанням офшорних структур в національні податкові законодавства,
- конкуренція з податковими гаванями економічними методами (шляхом зниження податкових ставок в розвинених країнах).

Загалом, процеси виникнення і активізації податкових гаваней не тільки спричинили у міжнародних економічних відносинах явище податкової конкуренції, а і виявилися чинником трансформації національних податкових систем і податкової політики в напрямку спрощення транснаціональних корпорацій між країнами. За нових умов господарювання капітал і трудові ресурси набули мобільності, отже дедалі більша частка доходів економічних агентів утворюється за кордоном.

Подальше поглиблення інтернаціоналізації світогосподарських зв'язків у другій половині XX ст. призвело до фундаментальних змін як зовнішнього, так і внутрішнього середовища функціонування національних податкових систем. Ключовими суб'єктами світової економіки стали транснаціональні корпорації з їх мережним бізнесом. Поява сучасних телекомунікаційних засобів зв'язку істотно спростила фінансові трансакції між країнами. За нових умов господарювання капітал і трудові ресурси набули мобільності, отже дедалі більша частка доходів економічних агентів утворюється за кордоном.

При цьому наважливішою, на нашу думку, зміною в організації оподаткування, раніше локалізованого в рамках національних кордонів, став перехід до оподаткування на основі глобального базису. Податкові адміністрації, усвідомивши важливість урахування зарубіжних доходів своїх резидентів, прагнуть розширити свою територіальну юрисдикцію з метою збільшення податкових надходжень до бюджету.

Зауважимо, що впродовж третього етапу глобалізації спостерігається не лише активізація укладання міжнародних податкових угод, а і спроби стандартизації їх форми. Провідну роль у цьому відіграла цілеспрямована діяльність міжнародних організацій над модельними податковими конвенціями. На наш погляд, важливою рисою цього періоду є трансформація інституційної інфраструктури міждержавного співробітництва з податкових питань. Так, Фінансовий комітет Ліги Націй у 1947 р. трансформувалася у Фіскальний комітет ООН у зв'язку з припиненням Ліги Націй. У спадок від Фінансового комітету Ліги Націй залишилися дві Модельні податкові конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу – Мексиканська 1943 р. (Mexican Model Tax Convention 1943) та Лондонська 1946 р. (London Model Tax Convention 1946), основна відмінність яких полягала в різниці американського та європейського підходів до проблеми міжнародного подвійного оподаткування [10, с. 69]. У 1954 р. Фіскальний комітет ООН був розформований, але вже у 1956 р. створено Комітет з фіскальних питань Організації європейського економічного співробітництва (пізніше - Організації європейського економічного співробітництва та розвитку).

Комітет з фіскальних питань ОЕСР зосередив свою роботу над удосконаленням модельних податкових конвенцій. У 1963 р. оприлюднено Модельну конвенцію про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу – OECD Double Taxation Convention on Income and Capital, яка двічі переглядалася – у 1977 та 2003 роках. На цей час є чинною редакція цієї Конвенції від 28 січня 2003 р. [11].

Ця Конвенція визначає домінуючу на принципів резидентства в міжнародному оподаткуванні та недискримінації платників податків – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, акцентує на необхідності взаємного інформаційного обміну договірними сторонами.

На відміну від Мексиканської конвенції, яка визначала пріоритет оподаткування доходів і майна фізичних і юридичних осіб за принципом їх отримання у країні-джерелі, Модельна податкова конвенція ОЕСР (МПК ОЕСР), віддаючи перевагу принципу резидентства суб'єктів ЗЕД, вочевидь не сприяє розвитку рівноправного співробітництва між країнами-експортерами капіталу та країнами-імпортерами, оскільки підтримує інтереси кінцевого одержувача доходів у країні його резидентства.

Таке положення зумовило необхідність підготовки модельної податкової конвенції, яка б повніше задовольняла інтереси як розвинутих країн (експортерів капіталу), так і країн, що розвиваються (імпортерів капіталу). Відповідний документ (МПК ООН) було розроблено ООН і вперше оприлюднено в 1980 р., і оновлено востаннє в 2001 р. [12].

Основа МПК ООН становить розширена концепція податкової бази країни-джерела доходів, для чого застосовано трактування діяльності на іноземній фіскальній території як такої, що призводить до утворення постійного представництва [13, с. 6]. Суттєвою відмінністю від МПК ОЕСР є також те, що МПК ООН віддає пріоритет податковим кредитам, застосовуваним країною резидентства експортерів капіталу, тоді як МПК ОЕСР рівною мірою пропонує використання методів податкових звільнень та податкових кредитів. На нашу думку, МПК ОЕСР у цей спосіб стимулює приплив іноземних інвестицій до країн, що розвиваються, і певною мірою сприяє збереженню стабільності податкового режиму в приймаючій країні.

МПК ООН також відрізняється від МПК ОЕСР меншою увагою до таких питань як інформаційна та адміністративна взаємодопомога національних податкових адміністрацій, боротьба з ухиленням від сплати податків. На нашу думку, це пояснюється першорядною метою даного документу – зробити його прийнятним не лише для розвинутих країн, а і для тих, що розвиваються, для чого і було враховано певну асиметрію інтересів обох груп країн щодо подвійного оподаткування: оподатковувана іноземна присутність країн, що розвиваються є значно меншою порівняно з розвинутими країнами.

Упродовж третього етапу глобалізації міжнародна регіональна економічна інтеграція зумовила нові якісні перетворення міждержавного співробітництва в податковій сфері, зокрема перехід від двосторонньої взаємодії на основі МПК ОЕСР та МПК ООН до багатосторонніх угод. Так, в рамках інтеграційного угруповання країн Східного блоку – Ради Економічної Взаємодопомоги – вперше у світовій практиці були розроблені, а потім і укладені багатосторонні податкові угоди про усунення подвійного оподаткування доходів і майна фізичних (1977 р.) та юридичних осіб (1978 р.) [14, с. 7]. Міжнародна регіональна економічна інтеграція спричинила зближення податкових систем країн у рамках інтеграційних об'єднань.

Четвертий етап глобалізації, який розпочався на рубежі XX-XXI ст., відзначився бурхливим зростанням електронної комерції, збільшенням доходів від дистанційних продажів цифрових продуктів. Наразі податкові гавані контролюють 31% доходів і 26% активів американських ТНК. Тому за сучасних умов координація національних податкових політик є спрямованою на регулювання сфери електронної комерції та згубної податкової конкуренції.

Узагальнюючи все вище викладене, зазначимо, що спільним ключовим напрямком розвитку національних податкових систем є їхня конвергенція (рис. 1.2).

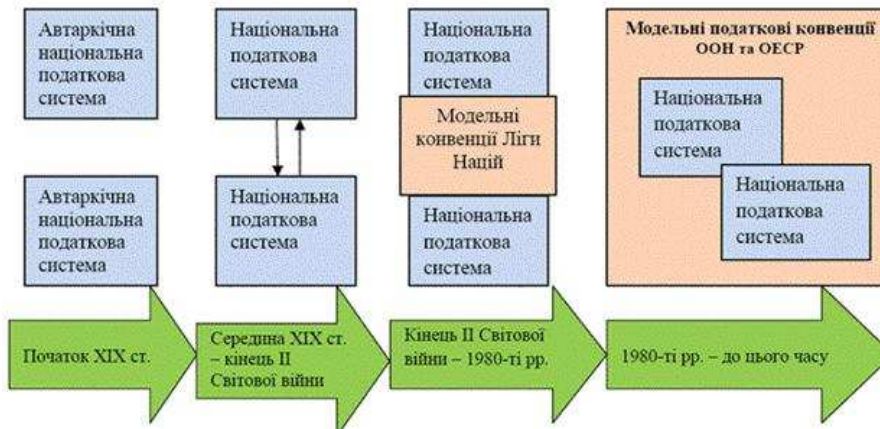


Рис. 1.2. Конвергенція національних податкових систем

Термін «конвергенція» (від англійського converge, що означає «сходиться») є широко вживаним у науковій літературі. Спираючись на семантику терміну, зауважимо, що конвергенція національних податкових систем має означати сходження кількох систем оподаткування та/або їх окремих характеристик.

Сутність конвергенції національних податкових систем трактується, як тривалий процес, який виявляється у «зближенні основних принципів оподаткування та підходів до формування національної податкової політики» [10, с. 65].

За іншим підходом, зближення (конвергенція) національних податкових систем виявляється у прогресуючій уніфікації податкового законодавства країн, узгодженні ними своєї податкової політики або проведеної загальної (єдиної) податкової політики, делегуванні національними урядами частини податкового суверенітету наднаціональним органам інтеграційної організації [15].

Конвергенція у питаннях оподаткування доходів транснаціональних корпорацій виявляється у розробці міжнародних угод у цій сфері - модельних податкових конвенцій ООН та ОЕСР та застосуванні країнами спільних підходів і принципів на основі цих конвенцій.

Висновки. Спільним магістральним напрямком розвитку національних податкових систем є їх конвергенція, тобто поступове зближення основних принципів оподаткування та підходів до формування національної податкової політики. У XXI ст. міждержавне співробітництво у податковій сфері все більшою мірою впливає на формування національної податкової політики в питаннях прямого оподаткування, в тому числі – оподаткування доходів ТНК.

Література

1. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: монографія / С.І. Юрій, А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2010. — 292 с.
2. Ogley A. The Principles of International Tax: A Multinational Perspective / A. Ogley. - Intl Information Services Inc., 1993. - 207 p.
3. Cartou L. Droit fiscal international et européen / L. Cartou. - Paris: Dalloz, 1981. - 280 p.
4. Pires M. International Juridical Double Taxation of Income / M. Pires. -Deventer; Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989. – 325 p.
5. Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee / G.W.J. Bruins, L. Einaudi, E.R.A. Seligman and J.Ch. Stamp; League of Nations, Economic and Financial Committee. Doc. E.F.S.73.F.19. - 1923. April 5. – 53 p.
6. Harris P. Corporate Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights between Countries: A Comparison of Imputation Systems / P. Harris. - Amsterdam: IBFD Publications, 1996. – 904 p.
7. Van den Tempel A. Relief from Double Taxation / A. Van den Tempel. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1967. – 54 p.
8. Double imposition. Bâle: Verlag für Recht und Gesellschaft, 1990. - 113 p.
9. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації / За ред. З.С. Варналія. – К.: НІСД, 2006. – 576 с.
10. Погорлецкий А. И. Экономика и экономическая политика Германии в XX веке / А.И. Погорлецкий. - СПб.: Издательство Михайлова В. А., 2001. - 685 с.
11. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital [Електронний ресурс]. – режим доступу: www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.
12. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York, 2001. – 383 p.
13. Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison. Deventer: Kluwer, 1992. – 68 p.
14. Кашин В. А. Международные налоговые соглашения / В.А. Кашин. - М.: Юрид. лит., 1983. – 340 с.
15. Каграманян А.Д. Процесс гармонизации налогообложения в странах ЕС на современном этапе: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.14 / А.Д. Каграманян. – М.: 2000. - 21 с.

Стаття надійшла до редакції 21.03.2012 р.