

Р.П. ЩАВА,

к.е.н., докторант кафедри міжнародного обліку і аудиту,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

Конвергенція фіскальних моделей в умовах глобалізації світового господарства

Проаналізовано етапи розвитку міждержавного співробітництва у фіскальній сфері, доведено її вплив на формування національної фіскальної політики та досліджена необхідність конвергенції національних фіскальних моделей в умовах глобалізації світового господарства.

Ключові слова: глобалізація, фіскальні моделі, національна фіскальна політика, світогосподарські зв'язки.

Р.П. ЩАВА,

к.э.н., докторант кафедры международного учета и аудита,
Киевский национальный экономический университет им. Вадима Гетьмана

Конвергенция фискальных моделей в условиях глобализации мирового хозяйства

Проанализированы этапы развития межгосударственного сотрудничества в фискальной сфере, доказано ее влияние на формирование национальной фискальной политики и исследована необходимость конвергенции национальных фискальных моделей в условиях глобализации мирового хозяйства.

Ключевые слова: глобализация, фискальные модели, национальная фискальная политика, международные связи.

R.P. SCHAVA,

Ph.D., doctoral student of international accounting and auditing, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

The convergence of fiscal models in a globalizing world economy

Stages of development of international cooperation in fiscal, proved its influence on the formation of national fiscal policy and investigated the need for convergence of national fiscal models in a globalized world economy.

Keywords: globalization, fiscal models, national fiscal policy, world economy.

Постановка проблеми. Розширення взаємозв'язків між національними фіскальними моделями різних країн та їх повільна, але безперервна конвергенція, що розуміється насамперед як зближення основних принципів оподаткування та підходів до формування національної фіскальної політики, в умовах розвитку процесу глобалізації світової економіки здійснювалися безперервно. Нерівномірність соціально-економічного розвитку світового суспільства має прояв в усіх сферах життя, в тому числі у надвисокому дефіциті державних бюджетів та браку коштів для фінансування соціальних видатків. Її загострення мало місце перш за все в постіндустріальних країнах під час їх переходу від неокейнсіанської до неоліберальної моделі розвитку. Втім вирішення цієї проблеми вимагає від національних урядів розробки оптимальної фіскальної політики, яка б забезпечила мінімізацію ризиків й втрат економічних суб'єктів та баланс їхніх інтересів, що передбачає конвергенцію національних фіскальних систем через стандартизацію методів регулювання і уніфікацію підходів до оподаткування, єдність механізмів та інструментів формування бюджету, її взаємозв'язок з монетарною політикою тощо.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Теоретичні аспекти фіскальної конвергенції в умовах глобалізації світового господарства взагалі та європейської інтеграції зокрема глибоко досліджувалися у працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Д. Ашворз, Л. Барбоне, А. Бенассі-Квере, Т. Варін, В. Егерт, А. Квамі, А. Нибур, Х. Сала-і-Мартін, Р. Фенге, М. Халет, І. Бураковський, І. Благун, В. Вишневецький, Л. Демиденко, Ю. Козак, Д. Лук'яненко, З. Луцишин, Ю. Макогон, П. Мельник, О. Мозговий, А. Поручник, В. Чужиков, та багатьох інших.

Метою статті є дослідження етапів глобалізації і розвитку міждержавного співробітництва у фіскальній сфері та простеження необхідності конвергенції національних фіскальних моделей.

Виклад основного матеріалу. Якщо дотримуватися прийнятої у вітчизняній науковій літературі періодизації глобалізаційного процесу, взявши за точку відліку кінець XIX ст., то хвилі глобалізації, характерні для XIX–XX ст., корелюються з етапами вдосконалення міждержавного співробітництва в фіскальній сфері [1, 2]. Більш того, дана конвергенція національних фіскальних систем на базі відповідного міждержавного співробітництва спочатку була в деякому роді прогресивніше глобалізаційних процесів, оскільки її вектор завжди був спрямований вперед, у той час як у світовій економіці в XX ст. поряд з інтеграційними процесами відзначалася і «Епоха системної дезінтеграції», пов'язана зі світовими війнами і протистоянням двох альтернативних господарських систем (з 1914 року до кінця 1980–х років) [3].

Беручи до уваги специфіку розвитку глобалізації в сучасній світовій економіці, враховуючи і відповідні глобалізаційні хвилі, і «чорний період дезінтеграції», ми можемо виділити чотири основні тимчасові етапи розвитку міждержавного співробітництва (конвергенції національних фіскальних систем) у фіскальній сфері:

1) друга половина XIX ст. – 1913 рік (до початку Першої світової війни);

2) міжвоєнне двадцятиріччя (1919–1939) і період ведення Другої світової війни;

3) друга половина 1940–х років (після закінчення Другої світової війни) – середина 1990–х років;

4) друга половина 1990–х років по теперішній час.

Зупинимося докладніше на характеристиках кожного з виділених нами етапів. При цьому потрібно особливо відзначити той факт, що, незважаючи на формальний податковий суверенітет, спочатку властивий кожній країні як суб'єкту міждержавних відносин, координація національних фіскальних політик у світі здійснювалася починаючи з середини XIX ст. безперервно і по висхідній, кожному з відомих етапів (кожній хвилі) глобалізації була притаманна своя специфіка міждержавного співробітництва в фіскальній області, що дозволяє говорити про конвергенції національних фіскальних систем протягом досліджуваного періоду.

У рамках часових меж виділеного нами першого етапу характерні такі тенденції, як початок глобалізації світових ринків, розвиток міжнародного інвестиційного співробітництва та транснаціоналізація діяльності компаній. Цьому періоду економічного розвитку була властива як зовнішньоекономічна експансія національних економік провідних країн світу на підконтрольні їм колоніальні території, так і бурхливий розвиток міжнародних економічних відносин між метрополіями, двигуном яких стала міжнародна конкуренція в боротьбі за сировинні ринки і ринки збуту готової продукції.

Саме в результаті зовнішньоекономічної експансії національних компаній, а також у міру зростання можливостей громадян отримувати доходи з іноземних джерел і володіти майном за кордоном (як рухомим, так і нерухомим) національні уряди вперше в історії почали проявляти інтерес до оподаткування зарубіжних доходів і майна своїх громадян і компаній [4].

Подібна екстериторіальна експансія національних фіскальних адміністрацій неминуче спричинила міжнародне подвійне оподаткування, коли на один і той же дохід (або майно) фізичної або юридичної особи податкові претензії пред'являлися одночасно кількома суверенними фіскальними юрисдикціями [5].

Для усунення тягаря подвійного оподаткування суб'єктів, що мають зарубіжне майно або ж ведуть зовнішньоекономічну діяльність (ЗЕД), а також з метою інформаційної взаємодії національних податкових служб були зроблені перші міжнародні контакти в фіскальній області, формальної правовою основою яких стали норми конвенційного права – міжнародні податкові угоди.

Перша міжнародна податкова угода була підписана в 1843 році між Францією і Бельгією [6]. Вона стосувалася співпраці податкових служб обох країн у питаннях оподаткування успадкованого майна громадян, отриманого з-за кордону [7]. Інші податкові конвенції XIX ст. (Бельгія – Нідерланди і Бельгія – Люксембург (обидві укладені в 1845 році); Пруссія – Австро-Угорщина (1899)) також були підписані з метою адміністративного співробітництва договірних сторін у сфері обміну інформацією та оподаткування майна, переданого у спадок з-за кордону [8].

Разом із тим перші податкові угоди, основним завданням яких було не адміністративне співробітництво національних фіскальних служб, а саме запобігання міжнародного подвійного оподаткування доходів і капіталів громадян і компаній, з'явилися лише на початку XX ст., коли індивідуальні прибуткові податки і податки на прибуток корпорацій стали невід'ємною частиною національних фіскальних систем. З

1899 по 1919 рік у світі було підписано 24 податкові конвенції, причому тільки одна з них стосувалася питань взаємної адміністративної допомоги в фіскальних питаннях [9].

Як можна помітити, міждержавне співробітництво у фіскальній області, метою якого було регулювання взаємовідносин між національними фіскальними адміністраціями та фізичними і юридичними особами – суб'єктами зовнішньоекономічних операцій, почалося помітно раніше появи системи міждержавного регулювання сфери міжнародних економічних відносин. Якщо для першої хвилі глобалізації, що завершилася з початком Першої світової війни, було характерно саморегулювання процесів, що відбуваються в системі світогосподарських зв'язків (дія механізмів ринкової конкуренції і ринкового ціноутворення без втручання з боку державних і міждержавних інститутів, відсутність відповідних міжнародних організацій, то у сфері міжнародного оподаткування акцент спочатку був зроблений не на саморегулюючий потенціал ринку, а на випереджаюче використання можливостей державного регулювання на рівні двостороннього співробітництва зацікавлених урядів. Формалізованою основою регулювання фіскальних відносин на міждержавному рівні стали офіційні двосторонні угоди (конвенції) між країнами з фіскальних питань.

Другий етап розвитку міждержавного співробітництва у фіскальній сфері припадає на період, в рамках якого в світовій економіці намітилися дезінтеграційні тенденції. Початок Першої світової війни розколов єдину на початку XX ст. систему світогосподарських зв'язків на дві альтернативні підсистеми – світове соціалістичне і світове капіталістичне господарства, економічні контакти між якими з ідеологічних міркувань зводилися до мінімуму. Крім того, незважаючи на відносно успішні для багатьох провідних країн світу «золоті 1920–ті роки», глобальна рецесія 1929–1933 років повернула світ у «темну долину» (dark valley), привела до нової фрагментації світової економіки, виділивши в якості чергового відокремленого економічного угруповання країни осі Берлін – Рим – Токіо, а також окуповані ними держави [10]. В умовах ведення Другої світової війни намітилося тимчасове економічне зближення країн антигітлерівської коаліції, що належать до альтернативних соціально-економічних систем (з одного боку, Великобританія і США, з іншого – Радянський Союз), яке припинилося в 1945 році після спільної перемоги союзників над Німеччиною. Економічні інститути міждержавного регулювання системи світогосподарських зв'язків на даному етапі розвитку світової економіки поки ще не отримали пріоритету, хоча політична організаційна база глобального міждержавного співробітництва вже була створена в 1919 році у вигляді Ліги Націй.

Примітно, що в рамках даного етапу розширення міждержавної взаємодії в фіскальних питаннях знову на крок випереджало об'єктивний хід подій в світовій економіці. Очевидно, що фіскальні інтереси національних урядів перевершили прагнення до стимулювання розвитку міжнародного економічного співробітництва як на двосторонньому рівні, так і по лінії міжнародних організацій.

У 1920 році почав свою роботу Фінансовий комітет Ліги Націй, основним завданням якого стало вирішення проблеми міжнародного подвійного оподаткування [11].

Фінансовий комітет вже до 1923 року підготував модельні фіскальні конвенції, рекомендовані до підписання для країн, що входять до Ліги Націй. Ці конвенції стосувалися питань уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталів, податків на спадщину, а також питань адміністративної та юридичної допомоги у сфері збору податків.

Крім того, Фінансовий комітет Ліги Націй провів істотну роботу над уніфікацією принципів і категорій міжнародного оподаткування. Прийнявши за основу доктрину економічної прив'язаності (*doctrine of economic allegiance*) німецького фінансиста Г. Шанца, відповідно до якої країна – джерело доходу отримувала законні права на оподаткування фізичних або юридичних осіб – нерезидентів, які знаходяться на її території [12]. Фінансовий комітет Ліги Націй запропонував свої критерії визначення місця оподаткування, так званої оподаткованої присутності в межах даної фіскальної юрисдикції (*taxable situs*), яка передбачає створення постійного представництва (*permanent establishment*) юридичної особи – іноземного податкового резидента в країні-джерелі доходів.

Потрібно відзначити, що, незважаючи на посилення дезинтеграційних процесів у світовій економіці в період, що пішов за економічною кризою 1929 року, співпраця між країнами у фіскальних питаннях тривала. Міждержавні контакти в рамках Фінансового комітету Ліги Націй (як на рівні зустрічей урядових експертів країн-членів, так і у вигляді проведених міжнародних фіскальних конференцій) продовжували здійснюватися і в 1929–1945 роках. У результаті до моменту утворення ООН у спадок від Фінансового комітету Ліги Націй залишилися дві допрацьовані відповідно до побажань країн-членів Модельні фіскальні конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу – Мексиканська (1943) і Лондонська (1946). Основна відмінність даних конвенцій була в різниці американського і європейського підходів до проблеми міжнародного подвійного оподаткування.

Третій етап розвитку процесу глобалізації був відзначений незмінним підвищенням активності транснаціонального бізнесу, ростом трудових міграцій населення між країнами і континентами. Для цього етапу характерні зародження і розвиток міжнародної економічної інтеграції, освіта самого просунутого регіонального інтеграційного співтовариства – Європейського Союзу, в рамках якого здійснюються програми координації (гармонізації) національних фіскальних політик країн-членів. Крім того, характерне для цього етапу політичне, економічне і військове протистояння двох альтернативних моделей господарювання – адміністративно-командної соціалістичної економіки радянського зразка і ринкового капіталістичного господарства – завершилося крахом світового соціалізму і перетворенням світової економіки в однорідну систему, яка вже була для неї властива в самому початку ХХ ст. Високий рівень оподаткування у провідних країнах світу в період 1960–1980-х років (час розширення державного втручання в економіку і суттєвого підвищення витрат на соціальні програми) стимулював появу низькоподаткових юрисдикцій (країн-податкових гаваней) і зростання їхньої експансії в конкуренції за можливість залучення зарубіжних капіталів та інвестицій.

Цікаво, що в рамках цього етапу розвиток міждержавної взаємодії у фіскальній сфері поступово приходять у відпо-

відність з об'єктивними господарськими процесами в світовій економіці. Міжнародне співробітництво у фіскальній сфері перестає випереджати природний хід подій, і в цілому ряді випадків міждержавна фіскальна політика поступово стає логічним продовженням глобалізаційних процесів. Розвиток зовнішньоекономічних відносин як у регіоні розвинених економік світу, так і в інших активізував процес підписання міжнародних фіскальних угод, а також стандартизував їх форму завдяки продовженню роботи міжнародних організацій над модельними фіскальними конвенціями.

У 1947 році Фінансовий комітет Ліги Націй перетворився в Фіскальний комітет ООН, в діяльності якого в 1951–1954 роках активно брали участь країни Східного блоку (СРСР і його союзники). Однак у 1954 році Фіскальний комітет ООН був розформований, а на його базі в 1956 році створено Комітет з фіскальних питань Організації європейського економічного співробітництва (пізніше стала Організацією економічного співробітництва та розвитку – ОЕСР), у рамках якого відбувалася фіскальна взаємодія провідних капіталістичних країн. Комітет з фіскальних питань ОЕСР продовжив роботу над координацією національних фіскальних політик країн-членів даної організації, зокрема над вдосконаленням модельних фіскальних конвенцій.

У 1963 році ОЕСР опублікував Модельну конвенцію про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу (*OECD Double Taxation Convention on Income and Capital*), яка була переглянута в 1977 році (*The 1977 Model*) [13].

Відмінними рисами Модельної податкової конвенції ОЕСР (МПК ОЕСР; на сьогодні діє її редакція від 28 січня 2003 року – модифікована версія 1977 року) є акценти на домінування принципу резидентства в міжнародному оподаткуванні, на вирішення питань недискримінації платників податків-суб'єктів ЗЕД, а також на взаємний інформаційний обмін договірних сторін у фіскальній сфері. Однак МПК ОЕСР, яка передбачає передачу більшої частини прав на оподаткування доходів і майна фізичних та юридичних осіб від країни – джерела зарубіжних доходів на користь юрисдикції резидентства суб'єктів ЗЕД, не відповідає інтересам держав, що розвиваються, велика частина з яких зацікавлена в оподаткуванні доходів у джерела їх утворення, а не в країні резидентства кінцевого одержувача. Тому діяльність Комітету з фіскальних питань ОЕСР виявилася недостатньою для того, щоб підготувати формальну основу для фіскального співробітництва між розвиненими і країнами, що розвиваються (відповідно експортерами та імпортерами капіталу). Роботу над підготовкою модельної податкової конвенції, рекомендованої для підписання між розвиненими державами та тими що розвиваються, взяла на себе ООН. Модельна податкова конвенція ООН (МПК ООН) була вперше опублікована в 1980 році. МПК ООН базується на розширеній концепції фіскальної бази країни-джерела доходів, що передбачає класифікацію практично всіх видів активності на іноземній фіскальній території як діяльності, що призводить до утворення постійного представництва. Крім того, не передбачається зниження податків на доходи, що витягаються іноземними резидентами з пасивних джерел. І якщо для усунення тягаря міжнародного подвійного оподаткування МПК ОЕСР у рівній мірі використовує методи податкових звільнень і податкових кредитів, то

МПК ООН метод податкових звільнень виключає, відводячи весь пріоритет податковим кредитам, застосовуваним країною резидентства експортерів капіталу.

Ще однією відмінною рисою МПК ООН є її менший акцент на питання боротьби з ухиленням від оподаткування (уникнення сплати податків), інформаційної та адміністративної взаємодопомоги національних фіскальних адміністрацій. В іншому МПК ООН побудована за стандартною схемою міжнародних фіскальних угод, вона містить ті ж самі розділи, що й МПК ОЕСР.

Цікаво, що якщо по лінії таких організацій, як ОЕСР та ООН, міждержавне співробітництво у фіскальній сфері аж до 1990-х років зводилося до розробки модельних податкових конвенцій, рекомендованих для двосторонніх відносин зацікавлених держав, то в рамках інтеграційного угруповання країн Східного блоку – Ради Економічної Взаємодопомоги (РЕВ) – вперше у світовій практиці були розроблені, а потім і укладені багатосторонні фіскальні угоди про усунення подвійного оподаткування доходів і майна фізичних (1977) і юридичних осіб (1978). У галузі фіскальної взаємодії угруповання країн РЕВ, таким чином, виявилася навіть більш передовою, ніж Європейське Економічне Співтовариство.

Крім того, на період 1950–1990-х років припадає процес зародження і розвитку європейської фіскальної координації (гармонізації) який вивів міждержавне співробітництво у фіскальній сфері на новий рівень, сприяв початку реальної конвергенції фіскальних систем країн-членів ЄЕС, а потім і держав, що входять в Європейський Союз.

Четвертий етап глобалізації розпочався на рубежі ХХ–ХХІ ст. Відмінною рисою даного етапу є становлення глобальної інформаційної економіки, своєрідної всесвітньої віртуальної юрисдикції Інтернет, ядро якої складають інформаційно-комунікаційні технології (ІКТ). Розвиток ІКТ сприяв бурхливому зростанню електронної комерції, збільшенню доходів від дистанційних продажів цифрових продуктів. Одночасно відбуваються у світовій економіці процеси інформаційної та фінансової глобалізації, які спираються на ІКТ, та, мабуть, вперше із середини ХІХ ст. переломили тенденцію випереджаючого розвитку міждержавного співробітництва в фіскальній області. Якщо в ході перших трьох етапів глобалізації динаміку подій у сфері міждержавної фіскальної взаємодії визначали державні інститути, частково дещо випереджуючи природний розвиток інтеграційної взаємодії на рівні приватних суб'єктів ЗЕД, то з початком інформаційної глобалізації державним інститутам вже доводиться надолужувати своє відставання від бізнес-процесів, які стали носити помітно більший інтеграційний характер, ніж у попередні періоди. Тепер координація національних фіскальних політик спрямована на регулювання сфери електронної комерції, на запобігання згубної фіскальної конкуренції в результаті зловживання платниками податків механізмів міжнародної податкової оптимізації. Для вирішення подібних завдань з 1998 року в рамках ОЕСР розробляються проекти з оподаткування операцій електронної комерції, а також реалізується програми по боротьбі зі згубною фіскальною конкуренцією, яку ініціюють країни-податкові гавані. Для країн Європейського Союзу, як і раніше, актуальний процес гармонізації національних фіскальних систем держав – членів ЄС, на розвиток якого впливає як інформаційна, так і фінансова глобалізація (відповідно необхідна координація зусиль країн ЄС у сфері оподаткування електронних трансакцій, а також в області оподаткування доходів від банківських заощаджень – перший у світовій практиці приклад справжньої міждержавної гармонізації прямих податків).

Крім того, розширення ЄС у травні 2013 року до 28 держав поставило в новому ракурсі питання про конвергенції національних фіскальних систем країн – членів даного інтеграційного співтовариства, на яку в рівній мірі впливають і міжнародна фіскальна конкуренція, і міжнародна фіскальна координація.

Висновки

Очевидно, що на новому етапі глобалізації системи світогосподарських зв'язків конвергенція фіскальних систем провідних країн світу перейшла на якісно новий рівень свого розвитку, причому в ХХІ ст. міждержавна співпраця у фіскальній сфері у все більшій мірі впливає на формування національної фіскальної політики.

Список використаних джерел

1. Кузык Б.Н., Яковец Ю.В. Россия–2050: стратегия инновационного прорыва. – М., 2004. – С. 322–323; Семенов Ю.И. Философия истории. «Современные тетради». – М., 2003.
2. Rajan R., Bird G. Economic Globalization: How Far and How Much Further? // *World Economics*. 2001. Vol. 2. N3. July – September.
3. Черный Л.С. Глобализация: прошлое или будущее? Трансформация рыночных хозяйственно-экономических систем. – М., 2003. – С. 319–323.
4. Ogley A. *The Principles of International Tax: A Multinational Perspective*. [S.l.].
5. Double imposition. *Bvle*, 1990. – P. 5.
6. *Налоги и налоговые взаимоотношения европейских стран*. – М., 1992. – С. 37.
7. Cartou L. *Droit fiscal international et européen*. Paris, 1986. – P. 120.
8. Pires M. *International Juridical Double Taxation of Income*. Deventer; Boston, 1989. – P. 95.
9. Cartou L. *Droit fiscal international et européen*. Paris, 1986. – P. 120.
10. Delong B. *In Praise of Historical Economics* // *World Economics*. 2002. Vol. 3. N 1. January – March.
11. Pirs M. *International Juridical Double Taxation of Income*. – P. 96–98.
12. Schanz G. *Zur Frage der Steuerpflicht* // *Finanzarchiv*. 1892. Vol. 9 II. – P. 365; см. также: Vanden Tempel A. *Relief from Double Taxation*. Amsterdam, 1967. – P. 31.
13. Baker P. *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. London, 1991. – P. 1. Различия между Модельными налоговыми конвенциями ОЭСР 1963 и 1977 гг. см.: 1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries. Deventer, 1987.