

С. П. Ящук,  
аспірант, магістр міжнародної економіки,  
Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі

# НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ В ПРОЦЕСІ СТВОРЕННЯ СВІТОВОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

S. Yashchuk,  
Postgraduate, Master of International Economics, Ukrainian State University of Finance and International Trade

## THE DIRECTIONS OF NATIONAL TAX SYSTEMS TRANSFORMATION IN THE PROCESS OF CREATING THE GLOBAL TAX REGULATION INFRASTRUCTURE

**У статті досліджуються напрями трансформації національних податкових систем у процесі створення світової інфраструктури податкового регулювання, напрями взаємодії суб'єктів міжнародних фінансових відносин, актуальні проблеми, що стають на заваді втілення ефективної системи регулювання, інструментарій та механізми, необхідні на шляху вирішення наявних недоліків систем національного та міжнародного регулювання.**

**The article explores areas for transforming national tax systems in the process of creating global infrastructure tax regulations, directions of interaction of the international financial relations, the real issues that hinder the implementation of effective regulation, tools and mechanisms required towards addressing the shortcomings of national and international regulation.**

*Ключові слова: міжнародне податкове регулювання, інституалізація, офшорні зони, міжнародні фінансові відносини, податкові гавані, оподаткування.*

*Key words: international tax regulations, institutionalization, offshore, international financial relations, tax havens, tax.*

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Сучасні проблеми і тенденції розвитку глобалізаційних процесів досліджуються різними науковими школами. Свій внесок у вивчення процесів трансформації національних податкових систем, які відбуваються із поглибленням глобалізації, зробили як вчені, так і відомі практики.

Частина з них наповнює сучасну базу знань про особливості функціонування національних податкових систем в умовах глобалізації.

Серед наукових праць відомих зарубіжних вчених, даній тематиці була присвячена суттєва увага в дослідженнях і публікаціях А. Афонсо, Р. Варсано, Р. Вебер, Д. Вілсон, У. Гейл Флет, Д. Даймонд, М. Деверо, С. Колінйон, К. Найкел, В. Оутс, Р. Перротті, Г. Табелліні, В. Танзі, Г. Таубер, М. Уайт. Актуальні проблеми модернізації податкової системи України, виходячи з досвіду міжнародної практики, аналізувалися В. Андрущенко, З. Варналієм, О. Василюком, В. Геєцем, В. Козаченком, П. Мельником, В. Нусіновим, А. Соколовською, Н. Хоршаєвим та іншими. Але, на сьогодні, враховуючи ди-

намічний розвиток глобальних фінансово-економічних відносин та хитку кон'юнктуру міжнародних відносин існує об'єктивна необхідність в оновленні проведених та здійснення подальших досліджень та концентрації уваги на європейському сегменті міжнародних фінансових відносин та їх інституалізації як такому, що є найближчим орієнтиром для трансформації вітчизняної податкової системи.

## МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є розкриття дослідження, аналіз та оцінка процесів гармонізації законодавства національних податкових систем, щодо створення єдиних підходів у сфері оподаткування в умовах сучасних глобальних викликів. Визначення особливостей та пріоритетних напрямів здійснення трансформації систем оподаткування, з метою здійснення аналізу можливостей застосування кращих міжнародних практик під час здійснення трансформації податкової системи України.

## ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Зазвичай глобалізація характеризується значним збільшенням обсягу торгівлі товарами та послугами, але найбільш суттєве та швидке зростання відбулося в міжнародній фінансовій сфері — транскордонних фінансових потоках. Динаміка розвитку останнього десятиліття свідчить про зниження ставки оподаткування на доходи з капіталу, як результат податкової конкуренції (не завжди добросовісної), шляхом постійного пониження ставок оподаткування на доходи з капіталу. Також слід відзначити збільшення мобільності капіталу і простоти реєстрації компаній на закордонних територіях, що дозволяє транснаціональним корпораціям здійснювати податкову оптимізацію та розмивати прибуток, використовуючи переваги та лазівки національних податкових політик, прогалини нормативно-правової бази та відсутність координації податкової політики між країнами. Така ситуація має безумовно негативний вплив як на світовий економічний розвиток, так і економічний розвиток окремих країн. За таких умов, в першу, в невідгданому становищі знаходяться найменш розвинені країни так країни, що розвиваються. При розподілі капіталу та прибутків останні несуть великі втрати податкових доходів: з одного боку — через перенесення прибутку транснаціональних корпорацій у вигідні для декларування податкові юрисдикції, а з другого — постійно потерпаючи через відтік капіталу та інших форм незаконних фінансових потоків.

Глобалізація розглядається як зростання інтернаціоналізації ринків для товарів і послуг, засобів виробництва, фінансових систем, конкуренції, та технологій. Супроводжується це підвищенням мобільності факторів виробництва — особливо капіталу, різким зростанням об'єму фінансових потоків, і швидкою передачею технологічних інновацій. Інтеграція товарних і фінансових ринків сприяє лібералізації політики на ринках не тільки на ринках товарів і послуг ринках, а також у фінансовій системі, і веде до загальної тенденції дерегуляції.

Як вже зазначалося, найбільш динамічним є зростання в сфері фінансів. Протягом трьох десятиліть між 1980 і 2012, обсяги потоків капіталу зростали в п'ять разів швидше, ніж торгівля. Глобальна торгівля (експорт) збільшилася на 820% в цілому або 7,2% на рік, з 1,979 млрд дол. США до 18,214 млрд дол. США. За той же період, глобальні (назовні) прямі іноземні інвестиції збільшилися на 5,290% в цілому або 13,3% в рік, з \$ 549 млрд дол. США до 23,593 млрд дол. США [1].

Більшість потоків капіталу були направлені в сферу послуг, у тому числі банківський сектор. Наприклад, у 1999 році, на частку послуг припадало понад половини світових інвестиційних відтоків, хоча вони становлять лише близько п'яти відсотків світової торгівлі. І коли суттєві зусилля були докладені по створенню та зміцненню глобальної архітектури регулювання торгівлі товарами і послугами, координація на наднаціональному рівні не отримала належної уваги. Вищезгадані обставини мали важливі наслідки для національних податкових систем.

На додаток до своєї традиційної ролі у вітчизняній економіці, податкова політика бере на себе більш значну роль у контексті глобалізації. Це інструмент для управління торговельних та інвестиційних зв'язків країни з рештою світу, в тому числі захисту вітчизняної економіки від зовнішніх шоків. На глобальному рівні, оподаткування також інструмент для (1) створення стимулів для перешкоджаючи виробництво суспільних "зол", таких як забруднення навколишнього середовища і (2) для мобілізації фінансування суспільних благ.

В умовах глобалізації, національна фінансова архітектура і фінансова політика керується двома важливими завданнями. Перше полягає у підвищенні конкурентоспроможності національної системи. У зв'язку з цим, фіскальна політика використовує два основних інструменти: нормативну ставку податку на капітал і прибуток юридичних осіб; і ефективною граничною ставкою податку на дохід від підприємницької діяльності. Друга мета полягає в залученні іноземного капіталу і заощаджень, зберігаючи при цьому національний капітал в національній економіці. Але важливим є той факт, що податкова політика є суверенною політикою держави і тому не очікується, що країни будуть автоматично погоджувати свою політику без переговорів та відстоювання власного інтересу.

Відсутність гармонізації податкової політики частково пов'язана з тим, що економічні системи характеризуються різними рівнями продуктивності капіталу і різними відсотками заміщення між заощадженнями і споживанням. Тим не менш, навіть з урахуванням цих міркувань, як правило, практика свідчить про наявність серйозних відмінностей в податкових ставках, які не підкріплені до цих основних характеристик. Давайте візьмемо за приклад податок на капітал.

На додаток до своєї традиційної ролі у вітчизняній економіці, податкова політика бере на себе більш значну роль у контексті глобалізації. Це інструмент для управління торгівлі та інвестиціями в країні. Після зрос-

тання мобільності капіталу фіскально-бюджетна політика в контексті глобалізації стикається з реальністю поступового дерегулювання руху капіталів. Якщо внутрішні податкові ставки є вищими, ніж в інших країнах, то бізнес буде шукати шляхи його виведення за кордон. Очевидно, що це є болючим питанням для кожної країни, оскільки такі дії негативно впливають на потенціал країни, можливості її економічного зростання та створення робочих місць.

Питання конкурентоспроможності фіскальної політики постали в центрі уваги у світлі недавньої глобальної фінансової кризи. У Сполучених Штатах при консервативній політиці, відносно високих законодавчих та ефективних податкових ставок у порівнянні з іншими країнами ОЕСР, також актуальною є проблема перенесення виробництва за кордон, в країни що розвиваються, для використання можливості функціонування при відносно низьких витратах на капітал і робочу силу. Для порівняння, в 2013 році середня ефективна ставка корпоративного податку в Сполучених Штатах була на рівні 39,1%, за якими слідує Японія на 37,0%, Франція — 34,4%, Німеччина 30,2% та інші. Замикають список Швейцарія — 21,2%, Турція та Чилі — по 20,0% [2].

Підвищення мобільності капіталу спонукало дебати про необхідність глобального і регіонального співробітництва в податковій політиці з питань корпоративного прибутку і капіталу. Головною метою кооперації є уникнення "гонки на виживання", коли в спробі заманити капітал в країну, уряди різних країн підривають доходи від капіталу податкової мобілізації один одного. Координація податкової політики є технічним і політичним процесом, що сильно залежить від систематичного і ефективного обміну інформацією з оподаткування.

Координація та узгодження податкової політики може мати місце на регіональному та на міжнародному рівні. Вигоди від узгодження максимальні, для цього всі країни мали б погодитися на обмін повною інформацією з питань оподаткування та систематично застосовувати загальний режим оподаткування. Тим не менш, вигоди від координації залежать також від інших факторів, що лежать в основі національних економік та регулювання обміну інформації між країнами. Зокрема ключовим фактором, що визначає можливості координації та вигоди від неї є ступінь мобільності капіталу, відносно можливості його переміщення між країнами. В умовах досконалої мобільності капіталу в глобальному масштабі, вигоди від регіональної координації передбачаються незначними. Регіональна координація доцільна, якщо група країн в регіоні більш тісно інтегрована між собою, але залишається відносно закритою по відношенню до решти світу. Враховуючи загальну тенденцію дерегулювання, зусилля з гармонізації на регіональному рівні повинні бути скоординовані з ініціативами на міжнародному рівні.

Обговорення координації податкової політики в умовах глобалізації не може бути повним без аналізу ролі офшорних зон або податкових притулків, секретності таких юрисдикцій. Прозорість і законність фінансових потоків є центральним для ро-

зуміння недавнього зростання фінансових потоків по всьому світу, значна частина яких йде через податкові притулки.

По-перше, через секретність юрисдикцій, що забезпечують власникам капіталу, полегшується передача і приховування капіталу, включаючи незаконно придбані грошові кошти. І це перетворилося на серйозну проблему для країн, що розвиваються в контексті дебатів з фінансування розвитку та управління. Однак розвинені країни також почали звертати увагу на проблеми секретності юрисдикцій через істотні втрати доходів, які виникли в результаті перенесення прибутку, можливостей трансфертного ціноутворення та інших незаконних угод [4]. Безпечні притулки, також заслуговують на увагу: частина величезної кількості капіталу, проведених через податкові гавані відносяться до економічної та політичної еліти країн, що розвиваються, які в більшості є незаконними, та не сплачують податки на доходи від активів. Це передбачає суттєве регресивне оподаткування та відносно високий податковий тягар на середній клас. Таким чином, податкові притулки та офшорні зони негативно впливають на загострення нерівності у доходах країн, що розвиваються. Секретність податкової юрисдикції створює притулок для корумпованих правителів, щоб приховати вкрадені активи, у тому числі коштів, отриманих у результаті розкрадання доходів від експлуатації природних ресурсів і торгівлі. Наприклад, вважається, що до 8 відсотків усіх нафтових доходів у країнах зі слабкими податковими інститутами в кінцевому підсумку осідають в офшорних центрах [5].

Сприяючи приховуванню, пов'язаних з корупцією коштів, особи, які б мали відповідати за створення дієвої системи регулювання підривають управління в цілому, здійснюючи негативний вплив на податкові режими, забезпечуючи собі можливості ухилення від сплати податків в середині країни та ухилення від сплати податків з боку транснаціональних корпорацій, політичних та економічних еліт. Що в свою чергу ще більше підриває податкову мораль та показовий ефект. Дійсно, якщо суб'єкти поряд не платять податки, і особливо, якщо вони відбуваються без будь якого покарання, при тому займаючи державні посади, тим менше стимулів для регулярного громадянина сплачувати податкові зобов'язання.

Податкові притулки процвітають на таємниці. Сервісний ключ вони продають своїм клієнтам що є зобов'язанням утримувати всю інформацію, що має відношення до їх особи, характеристик і результатів їх діяльності. Це їх головний капітал, і вони наполегливо працюють, щоб зберегти і захистити його, навіть в умовах зростаючої тиску з боку світової спільноти та окремих великих країн з ціллю підняти їх завісу таємниці. Секретність юрисдикцій і податкові гавані в змозі забезпечити захист своїх клієнтів через складні інституційні механізми, які встановлюють складні шари секретності, при наявності яких важко пов'язати незаконні доходи з фактом злочинності і кінцевого бенефіціара.

Застосовуються різноманітні схеми для функціонування в офшорах, наприклад створюються

підставні компанії, щоб служити в якості засобу для трансфертного ціноутворення, передачі заборонених засобів та інших видів діяльності. Або через інтернет компанії за участю заплутаної міжвідомчої системи взаємопов'язаних відносин.

Є дві основні риси цих механізмів. Перший це те, що ми можемо виділити "хамелеонів" структури підставних компаній в тому сенсі, що ці компанії можуть бути змінені, реструктуризовані, і перейменовані у короткий термін, щоб уникнути будь-яких інспекцій з боку регулятора або правоохоронних органів. Другий — мобільність юрисдикції компаній, згідно з яким компанії можуть бути змінені за бажанням в найкоротші терміни, щоб ухилитися від правоохоронних органів і кримінального розслідування.

У популярній пресі, поняття таємниці юрисдикції і податкових притулків, як правило, пов'язані з пальмами тропічних островів таких, як острови Кайман, Бермуди та інші. Але останні дані показали, що великі країни-члени ОЕСР в першу чергу винні у приховуванні банківської таємниці, і в істотному ухиленні від сплати податків [6]. Крім того, дивно, що це насправді добре керовані країни, які прагнуть стати світовими взірцями податкового регулювання. Такі факти суперечать звичній інформації доступній на Tax Justice Network ([www.taxjustice.net](http://www.taxjustice.net)), у тому числі рейтингу територій за ступенем секретності ("Індекс фінансової таємниці").

Правила і норми в розвинених країнах розвиваються у відповідь на зростаючі кількості випадків ухилення від сплати податків і незаконних фінансових потоків. Але прогрес йде повільно і нерівномірно. В результаті, суттєві розбіжності залишаються в інституційних рамках, і ці відмінності використовуються з метою ухилення від сплати податків, зміщення трансфертного ціноутворення та інших форм незаконних фінансових операцій. Так, наприклад, у той час як всі офшорні центри регулюють постачальників корпоративних послуг, США і Великобританія уникають цього. Цілком можливо, що це відображає вплив груп інтересів у штатах з Невади і Делаверу, які відомих податкових гаваней.

Переходячи від визначення та характеристики існуючих проблем міжнародного податкового регулювання, визначимо необхідні механізми та інструменти впливу з боку контролюючих суб'єктів.

Розширення діяльності в податкових гаванях і різкий зріст незаконних фінансових потоків за останні десятиліття спонукали світову спільноту до створення і зміцнення міжнародно-правових норм для підвищення прозорості або, скоріше, для боротьби з конфіденційністю офшорних зон та податкових притулків і забезпечення відповідальної банківської та торговельної практики. Зусилля були розпочаті як на національному рівні, і на глобальному рівні; двосторонній так і багатосторонній основі.

Через те, що лівова частка в ухиленні від сплати податків і незаконних фінансових потоків організовано через транснаціональні корпорації, першочерговим напрямком є забезпечення дотримання норм в галузі корпоративного управління. Недавня глобальна фінансова криза показала, що глибокі недо-

ліки наявні як в системі корпоративного управління торгових компаній, так і банківського сектору. Відсутня надійна система стримувань і противаг, здатних забезпечити контроль відповідальних корпоративних практик. У цьому контексті, на глобальному рівні, головним інструментом для вирішення цієї проблеми є принципи ОЕСР з корпоративного управління, особливо глави VI, який визначає, що "Структура корпоративного управління повинна забезпечувати своєчасне і точне розкриття інформації з усіх істотних питань, що стосуються Корпорації, в тому числі фінансове становище, результати діяльності, власність і управління компанією [2].

Іншою областю уваги є боротьба з відмиванням грошей, незаконними фінансовими потоками. У цьому контексті, необхідно прийняти рекомендації Financial Action Task Force (FATF), що являють собою глобальні стандарти, визнані на міжнародному рівні по боротьбі з відмиванням грошей і фінансуванням тероризму. Ці рекомендації спрямовані на підвищення прозорості і надання країнам-членам основних положень та інструкцій відносно того, як запобігати всім формам незаконного використання їх фінансової системи.

У цьому ж контексті, Базельські основні принципи забезпечують основу для банківського нагляду, які також можуть зробити свій внесок у зниження рівня використання фінансової системи для незаконних цілей. У тому ж ключі, наявні конвенції з регулювання цінних паперів, зокрема багатостороннього меморандуму про взаєморозуміння, забезпечують всеосяжну основу для співпраці та взаємодії між світовими регуляторами ринків цінних паперів в обмін інформацією [7]. Така співпраця може включити відстеження джерел, суми, призначення та власників фінансових операцій по всьому світу.

Також відзначимо всеосяжну базову Конвенцію Організації Об'єднаних Націй по боротьбі з корупцією (Конвенція ООН проти корупції), метою якої є "сприяння прийняттю і зміцненню заходів щодо запобігання і більш ефективної боротьби з корупцією; для заохочення, сприяння та підтримки міжнародного співробітництва й технічної допомоги в запобіганні та боротьбі з корупцією, у тому числі щодо повернення активів; і для сприяння добросовісності, підзвітності та належного управління державними справами й державним майном [8]. Конвенція забезпечує рамки для антикорупційної політики на національному та регіональному рівні.

Ефективність різних конвенцій та угод про співробітництво в галузі податкової політики була обмеженою і нерівномірною. Для багатосторонніх механізмів реалізація гальмується через відсутність координації між сторонами конвенцій або угод та відсутність механізмів підзвітності, мір покарання за відмову співпрацювати. Двосторонні угоди також мають свої обмеження.

Крім того, неплатники податків, можуть залишитися на один крок попереду регулятора та інспекційних органів, маючи можливість перенести підставні компанії, банківські рахунки та інші операції на територію, які ще не охоплені договорами.

Також ускладнює координацію зусиль по боротьбі з податковими притулками той факт, що не всі податкові гавані є рівними. Набір включає в себе великі і малі офшорні фінансові центри, в тому числі деякі в бідних країнах. Але в той же час, якщо не будуть здійснені скоординовані кроки на кількох фронтах одночасно, дуже важливо буде досягнути істотних результатів.

## ВИСНОВКИ

У статті було виявлено ряд проблем, пов'язаних з наслідками глобалізації для цілей оподаткування, з якими стикаються як розвинені, так і країни, що розвиваються. Ці проблеми виникають через підвищення мобільності капіталу і простоти переміщення прибутку та економії використання різних податкових юрисдикцій, відмінностями в інституційному та нормативно-правовому середовищі, а також через відсутність прозорості в міжнародних угодах. Ці фактори обтяжують національні податкові системи, які повинні забезпечувати власну рівновагу. Поширення податкових притулків, безпечних гаваней, секретність податкових юрисдикцій і офшорних фінансових центрів зробило цю задачу ще більш складною.

Існуючі ініціативи на національному, регіональному та глобальному рівнях, пристосовані до боротьби з ухиленням від сплати податків шляхом поліпшення податкового співробітництва та підвищення прозорості дали обмежені і нерівні результати. Однак ясно те, що одних конвенцій і угод не вистачає. Необхідна ефективна реалізація і забезпечення існуючих норм.

Перший знаходиться в області обміну інформацією, яка має вирішальне значення для демонтажу традиційної секретності. У зв'язку з цим, на додаток до зусиль щодо створення та забезпечення дотримання норм прозорості, країни повинні прагнути до інституціоналізації автоматичного обміну інформацією з оподаткування або AETs. По-друге, країни і міжнародні інститути повинні швидко схвалити і застосовувати механізми для підвищення підзвітності та прозорості в корпоративному секторі, особливо відносно великих транснаціональних корпорацій.

У зв'язку з цим, світова спільнота повинна згуртуватися навколо зусиль по інституціоналізації правила звітності по кожній окремій країні, а також унітарного оподаткування транснаціональних корпорацій, так щоб всі країни були в змозі належним чином і систематично збирати податки по всій діяльності, що відбувається на їх юрисдикції та відповідно їх платників податків, незалежно від їх географічного розташування.

Реалізація існуючих конвенцій, угод і механізмів по боротьбі з ухиленням від сплати податків, корупції та інших незаконних фінансових операцій вимагає значного технічного потенціалу. Таке нарощування, як правило, в дефіциті у країнах, що розвиваються. Такі країни, як правило, мають тонкий запас знань. Таким чином, дискусія про міжнародне податкове співробітництво повинне включати в себе стратегії для надання допомоги країнам, що розвиваються в створенні їх технічного та адміністратив-

ного потенціалу для боротьби з ухиленням від сплати податків і пов'язаних з ними незаконних фінансових методів в корпоративному і фінансовому секторах. Це має бути в основі стратегії розвитку після 2015 року.

## Література:

1. United Nations Conference on Trade and Development [Електронний ресурс]. — 2015. — Режим доступу: <http://unctad.org/en/Pages/Statistics.aspx>
2. OECD [Електронний ресурс] // Centre for Tax Policy Administration. — 2015. — Режим доступу: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
3. Bird R. Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research? / R. Bird. — Atlanta: International Center for Public Policy, 2012.
4. Sikka P. The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness / P. Sikka, H. Willmott // Critical Perspectives in Accounting. — Н., 2010. — С. 342—356.
5. Hebous H. A journey from a corruption port to a tax haven / H. Hebous, & Lipatov // Journal of Comparative Economics. — 2013.
6. Hampton P.M. Offshore Pariahs? Small island economies, tax havens, and the re-configuration of global finance / P.M. Hampton, & J. Christensen // World Development. — 2010. — С. 1657—1673.
7. IOSCO Multilateral Memorandum of Understanding // International Organization of Securities Commissions. — 2012.
8. United Nations Convention against Corruption // New York: United Nations Office on Drugs and Crime. — 2003. — P. 7.

## References:

1. United Nations Conference on Trade and Development (2015), available at: <http://unctad.org/en/Pages/Statistics.aspx> ( Accessed 07 July 2015).
2. OECD (2015), "Centre for Tax Policy Administration", available at: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) ( Accessed 03 July 2015).
3. Bird, R. (2012), Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research? Atlanta: International Center for Public Policy, Georgia State University, USA.
4. Sikka, P. & Willmott, H. (2010), "The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness", Critical Perspectives in Accounting, 2, pp. 342—356.
5. Hebous, H. & Lipatov, V. (2013), "A journey from a corruption port to a tax haven", Journal of Comparative Economics.
6. Hampton, P. M. & Christensen, J. (2010), " Offshore Pariahs? Small island economies, tax havens, and the re-configuration of global finance", World Development, vol. 30 (9), pp. 1657—1673.
7. "IOSCO Multilateral Memorandum of Understanding" (2012), International Organization of Securities Commissions, Madrid, Spain.
8. "United Nations Convention against Corruption" (2003), United Nations Office on Drugs and Crime, New York, USA, p. 7.

Стаття надійшла до редакції 02.09.2015 р.