

## ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

**ЯМКО П.Ю., АСПИРАНТ\*,  
УКРАЇНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФІНАНСІВ ТА МІЖНАРОДНОЇ ТОРГІВЛІ**

*Питання що розглядаються в цій статті охоплюють власне розвиток національних податкових систем в історичному аспекті, сучасні виклики щодо податкових систем пов'язані з впливом глобалізації, включаючи міжнародну мобільність факторів виробництва та відповідне ослаблення бази оподаткування, податкову конкуренцію серед податкових систем країни світу, вплив глобалізації на непряме оподаткування, включаючи міжнародну торгівлю, податкові наслідки впливу так званих "фіскальних термітів" та місце процесів глобалізації в розрізі фінансової та фіскальної стабільності світової економіки вцілому, та кожної окремо взятої країни зокрема.*

*Issues considered in this article include development of national tax systems in historical perspective, challenges faced by the tax systems related to impact of globalization, including the international mobility and corresponding weakening of taxation base, tax competition among world tax systems, impact of globalization on indirect taxation, including international trade, tax effects of the so-called "fiscal termites" and role of globalization in terms of financial and fiscal stability of the world economy as a whole, and each country in particular.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Наявні податкові системи, що функціонують в різних країнах світу, були сформовані сукупністю факторів, серед яких історичні, економічні, політичні, соціальні, ідеологічні та інші фактори.

Сучасна податкова система окремо взятої країни являє собою певний компроміс між макроекономічною стабільністю, ефективністю, справедливістю, генеруванням доходів, необхідністю підтримання та стимулювання певних видів економічної діяльності, який розглядається крізь призму адміністрування податків та відповідністю податковому законодавству.

Слід також зауважити, що практично всі податкові системи світу починали свій розвиток виходячи з власної податкової політики, а також переслідуючи національні інтереси та вирішуючи задачі розвитку національної економіки. В той час податкові угоди та конвенції погоджувалися між країнами в рамках їх національного

---

\* Науковий керівник – Педь І.В., д.е.н., доцент

суверенітету у питаннях податкової політики. Процеси глобалізації внесли певні корективи в таку практику в основному у відношенні до рівня оподаткування, набору податків, їх виду, а також способу їх адміністрування та законодавчої бази.

Глобалізація змушує країни проводити податкові реформи та переглядати існуючі компроміси при розробці податкової системи все більше зважаючи на податкові нововведення та зміни які запроваджуються іншими країнами світу, що в свою чергу знижує незалежність кожної окремо взятої країни при розробці власної податкової політики. Глобалізаційні процеси все більш чітко змушують відокремлювати потреби конкретної податкової юрисдикції та потреби які формуються з точки зору глобальних інтересів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розвиток національних податкових систем розглядався у працях таких вітчизняних та іноземних авторів: Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Педь І.В., Flávio Pereira, Roland Paris, Susan Alexander та інші. Проте у працях названих авторів, на нашу думку, недостатньо досліджено це питання в умовах глобалізації.

**Формулювання цілей статті.** В даній статті ми розглянемо основні тенденції розвитку національних податкових систем в умовах глобалізації, включаючи сучасні виклики щодо податкових систем пов'язані з впливом глобалізації, включаючи міжнародну мобільність факторів виробництва та відповідне ослаблення бази оподаткування, податкову конкуренцію серед податкових систем країн світу, вплив глобалізації на непряме оподаткування, включаючи міжнародну торгівлю, податкові наслідки впливу так званих “фіскальних термітів” та місце процесів глобалізації в розрізі фінансової та фіскальної стабільності світової економіки вцілому, та кожної окремо взятої країни зокрема.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сучасні податкові системи в основному розвивались в період між 1930-ми і 1960-ми роками, основним характеристиками того періоду були [4]:

- обмеження щодо торгівлі що мали місце в умовах Великої депресії та Другої Світової Війни;
- обмежений рух капіталу;
- незначна кількість іноземних інвестицій і, отже, обмежена роль міжнаціональних та транснаціональних корпорацій;
- низька міжнародна мобільності робочої сили;
- практично повна відсутність міжнародної торгівлі за участі фізичних осіб.

Цей етап розвитку національних податкових систем характеризується відносно низькими податковим тягарем в більшості країн світу, що було зумовлено низьким рівнем соціально-економічної відповідальності в порівнянні з рівнем відповідальності в період після 1960 року, а особливо з сучасним рівнем. В той час податковий тягар, як правило, був нижче 30 відсотків ВВП розвинутих країн, а в країнах, що розвиваються, цей показник був в двічі нижче.

В період між 1930-ми та 1960-ми роками мали місце два важливих технологічних нововведення в податковій сфері, які мали значний вплив на податкові системи більшості країн світу. Цими нововведеннями були:

- введення і затвердження концепції глобального та прогресивного податку на прибуток;
- введення податку на додану вартість.

У наступні роки ці два нововведення сприяли зростанню рівня оподаткування в багатьох країнах світу. Зрозуміло, що деякі доходи обладалися податком в різних країнах і раніше. Наприклад, заробітна плата, умовно-розрахункові доходи або оренда оподатковувались окремо за допомогою відносно низьких пропорційних ставок. Серед податкових систем країн континентальної Європи було поширено використання запланованого підходу щодо оподаткування доходів.

В цей час в Сполучених Штатах Америки розроблявся підхід до оподаткування усіх джерел доходів фізичних осіб віцілому (оподаткування глобального доходу) і оподаткування цієї загальної суми за прогресивними ставками. Такий підхід мав на меті забезпечити максимальну справедливість при сплаті податків і був дуже популярним в США під час Великої Депресії та Другої Світової Війни. Цей підхід активно передавався американськими податковими експертами в інші країни світу, особливо в країни, що розвиваються.

Податок на додану вартість виник у Франції і, таким чином, є суто європейським винаходом. Цей податок замінив податки з обороту на операції, які існували в багатьох європейських країнах. Цей податок був позитивно сприйнятий європейськими країнами, оскільки дозволяв застосовувати нульову ставку на експорт та вести імпорتنі операції без наявності розбіжностей. Таким чином, країни отримали можливість вільного введення необхідного рівня оподаткування без втручання у торговельні потоки. Ця можливість зробила податок на додану вартість розповсюдженим серед країн світу і нині є одним з основних джерел доходу для багатьох країн.

Також слід зазначити, що в процесі розвитку податкових систем

виникли податки на трудові доходи задля фінансування пенсій (так звані соціальні відрахування), даючи можливість податковим системам багатьох країн фінансувати зростаючі вимоги населення за рахунок державних доходів при зростаючому значенні уряду, особливо в так званих державах загального добробуту.

Нині, в умовах швидкого технологічного зростання та досягнень НТП в галузях комп'ютерної техніки, комунікації та транспорту ми можемо спостерігати безпрецедентний рівень зростання високошвидкісного глобального зв'язку та транспорту, які змінили світову економіку. Ми є свідками переходу від глобальної економіки, як сукупності окремих економік світу, до нової глобальної економіки, яка все більше стає схожою на єдину світову економіку. В процесі цього переходу національні кордони поступово втрачають свою актуальність, і національні економіки стають все більш взаємозалежними. Політики окремих країн, що раніше не мали жодного впливу на світову економіку, в наш час можуть мати глобальні наслідки.

Однією з таких областей є сфера оподаткування. Податкові системи розроблялись в умовах, коли міжнародна торгівля була обмежена тарифами і транспортними витратами, а рух капіталу практично був відсутній. Тепер, коли ці обмеження поступово зникають, податкові системи змінюються і ці зміни можуть мати як позитивні так і негативні побічні ефекти, що вийдуть за національні кордони. Процеси глобалізації призвели до збільшення впливу податкових систем різних країн світу одна на одну, що може викликати деякі потенційні проблеми, такі як втрати державних податкових надходжень і спотворення інвестиційних рішень. Нижче ми розглянемо вплив глобалізації на розвиток національних податкових систем.

Останніми десятиліттями ми були свідками подій, що змінювали економічний ландшафт, як окремо взятих країн, так і світу цілому. Ці події можуть мати потенційно значні наслідки щодо податкових систем. Найбільш важливими серед них є наступні [5]:

— Відкриття економік і надзвичайно швидке зростання міжнародної торгівлі. Нині світова торгівля зростає зі швидкістю, удвічі більше, ніж світовий ВВП. Сучасна світова економіка набагато більш інтегрована, ніж це було в минулому.

— Зростання торгівлі супроводжується феноменальним зростанням транскордонних переміщень капіталу. Це зростання було прискорено усуненням перешкод щодо мобільності капіталу,

використанням сучасних політик та застосуванням інноваційних технологій, таких як потужні комп'ютери та Інтернет, які зробили спілкування дешевим і швидким. Таким чином, спостерігається надзвичайно швидке зростання капіталу, який переміщається кожен день, для фінансування прямих інвестицій, портфельних інвестицій, для покриття поточного дисбалансу рахунків і з метою забезпечення необхідної валюти для мандрівників.

— Величезне зростання значення транснаціональних корпорацій, як у сфері фінансуванні прямих інвестицій, так і у розвитку торгівлі між частинами одного і того ж підприємства, розташованих в різних країнах. Давно минув той час коли більшість підприємств виробляло і продавало свою продукцію в тій же країні або регіоні, де вони знаходилися. Торгівля між пов'язаними частинами одного і того ж підприємства, розташованими в різних країнах, стала великою частиною загального обсягу світової торгівлі. Торгівля цього типу створює особливі проблеми для податкових органів.

— Ці міжнародні зміни, що супроводжуються більш високими доходами на душу населення, зниженням витрат на транспортування, а також змінами в політиці привели до високої мобільності людей, як економічних агентів, так і споживачів. Станом на сьогодні, вже з'явився постійно зростаючий прошарок людей, які отримують всі або частину своїх доходів за межами країни свого резидентного проживання. Відповідно є прошарок людей, що витрачають частину своїх доходів за межами країни проживання.

Станом на сьогодні, серед політиків та економістів відсутня єдина думка чи позиція щодо наслідків впливу цих подій на податкові системи країн. Проте, питання є досить актуальним і з'являється все більше даних і теорій, які припускають, що події, описані вище, створюючи значні труднощі для податкових органів у деяких країнах, в свою чергу створюють можливості для інших. Ці зміни і глобалізація вцілому призвели до того, що потенціальна податкова база кожної окремих взятої країни в даний час вже не є строго обмеженою територією цієї країни. Вона, в деякому розумінні, вже розширюється на певні частини глобальної економіки. Таким чином, сучасні країни можуть залучати та оподаткувати:

- іноземний капітал;
- прями іноземні інвестиції;
- іноземних споживачів та іноземних працівників;
- іноземних фізичних осіб з високими доходами, у тому числі пенсіонерів.

Ці можливості щодо збільшення власної податкової бази стимулюють "податкову конкуренцію" між країнами. Податкова конкуренція допускає, в деякій мірі, можливість експорту податкового тягара країни. Країни, особливо маленьки, тепер можуть захоплювати податкові бази інших країн. Враховуючи глобалізацій тенденції розвитку сучасного світу, ми можемо говорити про появі єдиної світової податкової бази, що стає свого роду спільною для всіх країн, і яку вони можуть спробувати використати в своїх національних інтересах. На сьогоднішній день не існує глобальної міжнародної установи з регулювання даного процесу та відсутні відповідні правила гри, які б регламентували цю конкуренцію [2].

Податкова конкуренція дуже щільно пов'язана з важливістю місця оподаткування. Зниження податкового тягара щодо деяких видів діяльності в рамках податкової конкуренції направлено на більшу привабливість певного місця оподаткування (наприклад, Ірландії або Ліхтенштейну) в порівнянні з іншими місцями у відношенні до цих видів діяльності. Привабливість певного місця залежить від декількох складових, таких як:

- 1) номінальні або передбачені законом податкові ставки;
- 2) податковий тягар, тобто співвідношення податків до валового внутрішнього продукту (ВВП) або до інших конкретних податкових баз;
- 3) податкова практика (витрати на адміністрування та сплату податків);
- 4) передбачуваність податкової системи;
- 5) прозорість податкового законодавства;
- 6) використання податкових прибутків, тобто послуги яку жителі або підприємства отримують від держави в обмін на податки;
- 7) бюджетний дефіцит і державний борг, так як вони можуть прогнозувати збільшення податків в майбутньому, і в цілому;
- 8) економічний або інвестиційний клімат країни.

За інших рівних умов, низький рівень оподаткування може залучити підприємців і фінансовий капітал, або навіть споживачів чи пенсіонерів, до певного місця, зробивши його більш привабливим для них з податкової точки зору. Проте, наше припущення про інші рівні умови часто не виконується. Є й інші елементи, які можуть звести на нівець низький рівень оподаткування. Наприклад, передбачуваність податкової системи та витрат щодо адмнустрування податків є важливими елементами. Податковий клімат певного місця може впливати на [5]:

— обсяг та тип інвестицій;

- шляхи фінансування інвестицій;
- правову форму підприємств.

Фізичні та юридичні особи, що стикаються з високими податковими ставками або недружнім податковим кліматом, в сьогоденні умовах можуть:

- здійснити перехід до дружнього податкового середовища;
- розмістити власні фінансові активи за кордоном у юрисдикціях з більш безпечним кліматом та низькими податками;
- залишитись в країні та використовувати можливості щодо оптимізації податкові;
- використовувати явне ухилення від сплати податків.

Податкова конкуренція між країнами спрощує використання будь-якого з цих варіантів. В той же час вона є джерелом міждержавних конфліктів і дипломатичних проблем. В той чи інший час ми могли спостерігати результати податкової конкуренції між: країнами Європейського Союзу; між деякими країнами Європейського Союзу та Швейцарією; між Європейським Союзом та Сполученими Штатами; між Китаєм і Європою і Сполученими Штатами; між Карибськими країнами та країнами ОЕСР; і так далі.

Отже, чи є податкова конкуренція, в кінцевому рахунку, позитивним чи негативним явищем в світі глобального розвитку? Чи слід країнам світу використовувати механізми податкової конкуренції?

До цих питань ставляться досить по-різному, економісти-теоретики здебільшого вбачають в цьому позитив (рис. 1), представники фіскальних та фінансових органів навпаки негативно ставляться до податкової конкуренції і вбачають в ній проблему (рис. 2).



**Рис. 1. Аргументи на користь податкової конкуренції**



**Рис. 2. Аргументи проти податкової конкуренції**

Говорячи про вплив глобалізації на розвиток національних податкових систем неможливо не згадати про так звані “фіскальні терміти” які були описані в ряді статей італійського вченого, пана Віто Танці. Поява цих “термітів” обумовлена взаємодією глобалізації, податкової конкуренції та сучасних технологій, особливо IT-технологій. По аналогії з біологічними термітами, “фіскальні терміти” ослаблюють основи існуючих систем оподаткування та ускладнюють ефективне оподаткування [3].

Нижче наведені основні з сучасних фіскальних термітів та їх вплив на податкові системи сучасних країн:

1. Електронна торгівля. Значне поширення електронної торгівлі ускладнює відстеження операцій та відповідно знижує надходження податків.

2. Електронні гроші. Поступово реальні гроші замінюються електронними грошима (включаючи як доволі поширені кредитні картки так і міжнародні електронні платіжні системи (наприклад PayPal, WebMoney та інші). Поширення електронних грошей також ускладнює відстеження операцій та відповідно знижує надходження податків.

3. Внутрішньо-корпоративні операції. Такі операції проводять за трансфертними цінами і частіше за все між різними частинами транснаціональної компанії розташованими в країнах з різними системами оподаткування і податковими ставками. В результаті виконання цих операцій можливе виникнення ряду проблем



пов'язаних з: використанням матеріалів, які зроблені спеціально для кінцевого продукту; використанням авторських прав, товарних знаків та патентів; розподілом витрат між штаб-квартирою та дочірніми підприємствами; оподаткування кредитів що надаються на пільгових умовах в межах корпорації. Проте головною проблемою залишається спекулятивне використання корпораціями трансфертних цін та відповідно значне зниження загального обсягу податків які вони сплачують.

4. Оффшорні фінансові центри та податкові гавані. Оффшорні центри та податкові гавані дають можливість фізичним та юридичним особам ускладнити оподаткування прибутку країнами походження капіталу. Серед основних особливостей цих гаваней можна виокремити наступні: низькі податкові ставки; практична неможливість ідентифікувати власників капіталів у цих країнах (знеособлені рахунки, банківська таємниця і т.д.).

5. Складні фінансові інструменти. Вже давно минули часи коли фінансові інструменти були зрозумілими для пересічних громадян. Сучасні фінансові інструменти, в основному різні категорії похідних інструментів, стають все більш складними. Багато з цих інструментів, які спеціально розробляються для уникнення (якщо не ухилення) сплати податків.

Наведені фіскальні терміти не є всеохоплюючими, також не виключена можливість того, що деякі із них можуть об'єднуватися або мутувати створюючи ще більші труднощі для податкових органів.

Підсумовуючи вищевикладене можна сказати, що дуже важко повністю визначити вплив глобалізації на розвиток національних податкових систем, проте можна точно сказати що вона змінить: податкові надходження, податкові структури, а також зумовить використання тих чи інших податкових баз. Отже, слід на державному рівні вивчати в динаміці відповідні зміни світового податкового середовища та розробляти відповідні компенсаційні заходи.

Глобальні світові тенденції змущують країни змінювати власні податкові системи, проте нині ми можемо спостерігати зростаючий розрив між існуючою структурою цих систем та сучасними глобалізаційними викликами. В майбутньому все більша кількість країн буде нездатна отримувати необхідний рівень податкових надходжень, отже ці країни будуть змушені скорочувати державні видатки та знижувати економічну роль держави. Багато науковців вбачають в цьому позитивні моменти, проте враховуючи фактор постійного зростання соціальних потреб така ситуація може спровокувати негативні події. Глобальна бідність, пандемії, техногенні та екологічні катастрофи, геноциди та громадянські війни, нещодавні

катастрофи атомного характеру та терористичні загрози це далеко неповний перелік викликів що постають перед кожною окремо взятою країною нездатність вирішення яких стане каталізатором зростання соціальної напруги населення. Отже суть в тому, що деякі з цих глобальних соціальних потреб не будуть виконані або будуть виконані лише частково.

Одним з можливих шляхів вирішення проблеми податкової деградації, усунення негативних факторів податкової конкуренції та компенсації впливу глобалізаційних процесів на податкові системи різних країн світу є створення міжнародного інституту який би безпосередньо контролював архітектуру глобальних економічних і соціальних механізмів. Проте, на даний момент такого інституту не існує, а питання гармонізації податкового законодавства та сучасні глобальні виклики стають все більш нагальними, отже саме час серйозно розглянути можливість створення Міжнародної податкової служби чи Всесвітньої податкової організації (далі ВПО) в тому чи іншому вигляді, що створило б необхідні передумови для вирішення проблем глобальної економічної архітектури.

Роль Всесвітньої податкової організації може бути розглянута в вузькому та широкому сенсі. Чим ширше буде можлива роль цієї організації, тим важче буде її створити, перш за все, через небажання великих країн створювати наднаціональні регулятори з широкими повноваженнями. Але не зважаючи на це, навіть при обмежених можливостях цієї організації, вона зможе виконувати важливу роль, бути певною площадкою за допомогою якої країни зможуть проаналізувати глобальні наслідки податкових дій кожної окремо взятої країни. Отже, при вузьких можливостях ВПО, вона слідкуватиме за розвитком податкової ситуації у фінансовому світі, виявлятиме тенденції, збиратиме статистичні дані, а також проводитиме глобальні форуми для обговорення цих подій. В такому варіанті, ВПО не буде мати право вводити податки або санкції проти країн, вона зможе лише наглядати за національними податковими системами, з метою оцінки їх міжнародні наслідки і, можливо, проводити інформаційні компанії задля того щоб утримати країни від використання податків, які можуть зашкодити іншим країнам. Як це не дивно, але на даний час в світі немає жодної міжнародної організації, яка б виконувала цю функцію. Більш амбітна роль ВПО зрозуміло включатиме збір податків, які будуть використані для надання глобальних суспільних благ та вирішення глобальних проблем [7].

**Висновки.** Глобальний економічний ландшафт значно змінився за останні десятиліття. Невпинний процес глобалізації та подальше зближення економік країн світу створюють серйозну

проблему для податкових структур. Кожного року країни світу будуть відчувати поступові зміни у рівні податкових надходжень, структурі податків та системі податкового адміністрування. В глобалізовану світі буде все складніше оподатковувати весь спектр економічної діяльності, а отже й досягти фінансової стабільності. Традиційні правила оподаткування будуть неефективним, що стане результатом значної втрати податкових надходжень. Сучасна міжнародна податкова система буде зазнавати змін, менш розвинені країни опиняться в програшному положенні з точки зору збору податків, а розвинуті країни з технологічною інфраструктурою та можливістю функціонування без кордонів матимуть перевагу.

Ціаком логічним є розробка нового механізму для вирішення сучасних викликів глобалізованого світу. Одним з можливих заходів, є створення глобальної податкової системи в тому чи іншому вигляді. Формування глобальної податкової системи має відбуватись при умові постійного пошуку балансу між ідеальною податковою системою та практичними потребами.

Глобальна система оподаткування повинна відображати справедливі принципи оподаткування, але, найголовніше, вона має бути погоджена усіма країнами, а найбільш розвинені країни повинні мати політичну волю, щоб підтримати таку ініціативу, інакше це буде марним заходом.

### **Література.**

1. Syed Ahmer Nizam. Towards a Global Tax System // The Pakistan Accountant. – 2004. – No. September-October. – P. 26;
2. Mukul G., Asher and Ramkishen S. Rajan. Globalization and Tax systems: Implications for Developing Countries with Particular Reference to Southeast Asia // Adelaide University, Australia, 1999. - 41 p.;
3. Vito Tanzi. Globalization, Tax System, and the Architecture of the Global Economic System // IDB Papers, 2005. - 23 p.;
4. Flávio Pereira. Globalization and Tax Systems // CLAI\IBI, Washington, DC, 2003. - 36 p.;
5. Roland Paris. The Globalization of Taxation? // Electronic Commerce and the Transformation of the State International Studies Quarterly. – 2003. – No. 47. PP. 153–182;
6. Susan Alexander. International Tax Reform Proposals: Considerations for Calendar Year Multinational Corporations // True Partners Consulting, Chicago, 2009. - 3 p.;
7. Tax principles: From Adam Smith to Barack Obama // The Association of Chartered Certified Accountants. - 2009. - 12 p.