

Сюркало Богдан Іванович,  
кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів  
Поготовка Юлія В'ячеславівна  
ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»

## КОНТРОЛЬ В СФЕРІ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ

*Розглянуто ефективність контролю в сфері міжнародного оподаткування, аналізується стан систем оподаткування країн Європи, узагальнюються методичні підходи щодо проблем у сфері оподаткування та шляхи уникнення подвійного оподаткування, виявлено вплив глобалізаційних процесів на міжнародний імідж та конкурентоздатність податкової системи України.*

*Efficiency control in international taxation, analyzed state tax systems in Europe, summarizes the methodological approaches to the problems of taxation and ways to avoid double taxation, the effect of globalization on the international image and competitiveness of the ukrainian tax system.*

**Ключові слова:** оподаткування, податкове навантаження, подвійне оподаткування, система фінансового контролю, сталий економічний розвиток.

**Keywords:** tax, tax burden, double taxation, system of financial control, sustainable economic development.

**Вступ.** Інтернаціоналізація фінансових ринків і підвищення ролі транснаціональних корпорацій зумовили зростання складності управління та забезпечення ефективності і справедливості систем оподаткування. Після глобального економічного спаду процедура справляння податків дещо ускладнилася. За наявності значних бюджетних дефіцитів підвищився контроль за податково-бюджетною політикою держав. Більшість країн проводить виключно фіскальну політику, піднімаючи ставки податків та скорочуючи витрати. Але у цьому випадку покриття дефіциту бюджету за рахунок підняття ставок та розширення бази оподаткування може спричинити затримку відновлення економіки після кризи. Для країн, що розвиваються (в т. ч. для України) такий сценарій розвитку є виключним і тому підвищення податкового навантаження є одним з пріоритетних стійких джерел фінансування економіки. За таких умов необхідно вирішувати питання боротьби з відтоком капіталу, тінізації економіки, удосконалення адміністрування податків.

В наукових колах закордонних науковців дослідженню питань системи міжнародного оподаткування присвячені праці таких вчених як Harry Grubert [1], Edwin Visser [3]. Серед українських науковців стан системи міжнародного оподаткування та можливості запозичення елементів світового досвіду для їх імплементації в українських реаліях вивчають Соколовська-Гонтаренко І. Є. [7], Швабій К. І. [8]. Окремим питанням щодо наявності та методів вирішення проблем у системі міжнародного оподаткування присвячені роботи Демянчука Ю. Г. [4].

**Постановка задачі.** Метою статті є дослідження стану міжнародного оподаткування, визначення елементів контролю та проблем, що виникають у процесі оподаткування, оцінка впливу глобалізаційних процесів на стан податкової системи України в контексті сталого економічного розвитку.

Відповідно до поставленої мети сформульовані завдання:

- дослідити ефективність контролю в сфері міжнародного оподаткування;
- здійснити аналіз макроекономічної ситуації з питань оподаткування;

- виявити основні проблеми в системі міжнародного оподаткування;
- дослідити стан оподаткування країн Європи за даними Paying Taxes 2011;
- оцінити стан системи оподаткування в Україні та з'ясувати характер впливу глобалізаційних процесів на стан української економіки.

**Результати.** На сьогодні світовий бізнес розвивається в умовах посилення контролю з боку державних органів, одним з основних інструментів якого є податки. Відрахування до бюджетів різних рівнів є наріжним каменем діяльності будь-якої компанії, особливо української. В сучасних умовах рівень податкового навантаження вітчизняних суб'єктів господарювання є достатньо високим, тому розробка особливої стратегії обліку та управління відрахуваннями є складним і трудомістким процесом. Проте, необхідно зазначити, що необхідність додаткової оцінки ризиків, аналізу стану компанії завжди існує і, в свою чергу, дає можливість вибору альтернативних шляхів розвитку. Тому врахування проблем постійних змін в законодавстві, контроль за напрямками цих змін, моніторинг процедур податкового адміністрування та ефективності практичного застосування законодавства є особливо важливим з позиції забезпечення сталого економічного розвитку.

Держава повинна забезпечувати ефективний контроль та сприяння у дотриманні вимог податкового законодавства. Але при цьому більшість закордонних корпорацій впроваджують елементи податкового контролю суб'єкта господарської діяльності розробляючи податкову стратегію та детально досліджуючи економіко-організаційний механізм системи оподаткування. За наявності двостороннього контролю (з боку держави та внутрішніх служб підприємства) стратегічними завданнями корпорації є:

- вибір ефективної структури капіталу, управління та операцій з точки зору оподаткування;
- структурування операцій з репатріації прибутку та використання збитків;
- структурування інвестицій всередині країни і за кордоном;
- побудова раціонального з точки зору оподаткування системи логістики та загальних служб.

Аналіз макроекономічної ситуації з питань оподаткування дав змогу зробити наступні висновки:

Процес сплати податків є легшим для країн з високим рівнем доходів (високорозвинута податкова сфера, прозорість адміністративних втручань, автоматизація податкових органів).

Необхідність проведення податкової реформи (найбільш поширене – скорочення ставки податку на прибуток, але ослаблення тягара відповідальності не менш важливе для бізнесу).

Перша хвиля проведення податкових реформ (2006-2011 рр.) спричинила падіння економіки (за даний період реформу проведено більш, ніж у 100 країнах: витрати на оподаткування знизилися на 5 %; час, необхідний для виконання податкових зобов'язань – до тижня, кількість податкових платежів – до 4).

Найбільше зниження загальної податкової ставки, часу для виконання і кількості платежів спостерігалось у Східній Європі та Центральній Азії. Зниження загальної ставки спричинене зниженням корпоративного прибуткового податку, податку з обороту. Кількість платежів та час на їх виконання знизилися у зв'язку із зменшенням фактичних платежів, а також імплементації системи електронної подачі заявок та оплати (автоматизація податкових органів).

Найефективніші методи щодо спрощення процесу оподаткування: електронне подання заявок та оплати (імplementовано в 60 країнах); введення 1 загального (сукупного) податку замість декількох (50 країн); використання автоматизованої системи реєстрації платників податків (більш ніж 135 країн дозволяють платникам податків самостійно нарахувати податкові платежі).

Найбільшу питому вагу у податковому тягарі займає корпоративний прибутковий податок.

Сплата податку на прибуток підприємств займає лише 12 % платежів, 25 % часу для виконання. Тому реформи повинні проводитись не лише по корпоративному податку, а й інших (соціальні внески, податок на додану вартість), що підвищують податкове навантаження.

Ставка податку на прибуток підприємств не є показником ефективності податкової політики суб'єкта господарювання. Податкові пільги в деяких країнах скоротили розмір платежу за даним податком (відповідно знизили податкове навантаження), а тому заборона пільг може знизити ефективні ставки оподаткування за податком на прибуток.

На ефективність податкового адміністрування впливають такі чинники, як оперативність і якість роботи податкових органів, кількість зустрічних позовів до суду, за суперечливими нарахуваннями, що виникають за результатами перевірок – головні проблеми, що наявні у податковій системі кожної з країн [2].

Проаналізувавши стан податкової системи провідних європейських країн на основі оцінки кількості податкових платежів, визначення часу для їх сплати, рівня складності у сплаті податків, загальної ставки оподаткування (таблиця 1), можемо наголосити, що зі 183 країн Україна знаходиться на 182 місці. Це пояснюється необхідністю наявності значного обсягу часу для здійснення платежів та їх великою кількістю. Після прийняття Податкового кодексу дані показники повинні зменшитися, але кінцевий ефект від таких змін ми зможемо побачити не менш, ніж через 5 років.

**Таблиця 1 – Стан системи оподаткування країн Європи [2]**

Країна	Місце у рейтингу (із 183 країн) за критерієм				Дані по країні		
	простота сплати	кількість платежів	час для сплати	сукупна податкова ставка	Кількість платежів на рік	Кількість годин для сплати	Сукупна податкова ставка, %
Австрія	78	49	57	147	14	170	53,1
Бельгія	73	40	50	153	11	156	57,3
Білорусь	156	63	172	157	18	654	62,8
Великобританія	18	17	24	82	8	110	37,3
Греція	79	38	91	128	10	224	46,4
Грузія	39	4	152	14	4	387	16,5
Данія	15	38	41	33	10	135	27,5
Іспанія	40	17	66	90	8	187	38,7
Італія	133	54	127	170	15	285	68,5
Кіпр	37	92	47	24	27	149	23,1
Латвія	62	11	128	86	7	290	37,9
Литва	57	40	61	115	11	175	43,9
Молдова	109	158	98	47	48	228	31,3
Німеччина	86	44	88	130	12	221	46,7
Польща	127	96	130	112	29	296	43,6
Португалія	74	17	121	108	8	275	43,3
Росія	102	29	128	132	9	290	46,9
Словаччина	129	103	100	135	31	231	48,8
Словенія	83	83	109	68	22	260	34,7
Угорщина	114	46	124	143	13	277	52,4
Україна	181	183	175	152	135	657	57,1
Фінляндія	21	17	19	92	8	93	39,0
Франція	55	11	38	164	7	132	65,7
Чехія	117	17	169	137	8	557	49,1
Швейцарія	16	68	8	43	19	63	30,1
Швеція	44	4	32	146	4	122	52,8

Провівши оцінку динаміки окремих елементів податкових систем провідних країн Європи можемо зробити висновок, що здебільшого реформи у податковій сфері проводилися в напрямку зменшення кількості податкових платежів та часу, необхідного для їх сплати. На сьогодні 115 країн із 183 знаходяться на шляху податкової реформи з метою полегшення процесу сплати та адміністрування податків. При цьому за 2010 рік 40 країн здійснили успішні податкові реформи, які були спрямовані на зниження ставок прибуткових податків, податкового навантаження в країні та полегшення процесу сплати податків.

Таблиця 2 – Динаміка елементів податкових систем країн Європи [2]

Країна	2009			2010			2011		
	Кількість платежів на рік	Кількість годин для сплати	Сукупна податкова ставка, %	Кількість платежів на рік	Кількість годин для сплати	Сукупна податкова ставка, %	Кількість платежів на рік	Кількість годин для сплати	Сукупна податкова ставка, %
Білорусь	112	1188	117,5	107	900	99,7	18	654	62,8
Великобританія	8	105	35,3	8	110	35,9	8	110	37,3
Греція	10	224	47,4	10	224	47,4	10	224	46,4
Іспанія	8	234	60,2	8	213	56,9	8	187	38,7
Італія	15	334	73,3	15	334	68,4	15	285	68,5
Німеччина	16	196	50,5	16	196	44,9	12	221	46,7
Польща	40	418	40,2	40	395	42,5	29	296	43,6
Португалія	8	328	43,6	8	328	42,9	8	275	43,3
Росія	22	448	48,7	11	320	48,3	9	290	46,9
Україна	99	848	58,4	147	736	57,2	135	657	57,1
Фінляндія	20	269	47,8	8	243	47,7	8	93	39,0
Франція	11	132	65,4	7	132	65,8	7	132	65,7
Чехія	12	930	48,6	12	613	47,2	8	557	49,1
Швейцарія	24	63	54,5	24	63	29,7	19	63	30,1
Швеція	2	122	28,9	2	122	54,6	4	122	52,8

Проблемним питанням в міжнародному оподаткуванні є визначення географічного джерела доходу транснаціональних корпорацій. Ускладнення податкових юрисдикцій в рамках протекціоністської та фіскальної політики держави призводить до ускладнення податкового планування, дотримання законодавства, адміністрування податків. Державна політика, направлена на мінімізацію податкових платежів та полегшення процедури їх справляння, стимулюватиме дотримання податкового законодавства, залучення капіталу тощо. Але міжнародні наслідки податкової політики виходять за межі впливу на поведінку транснаціональних корпорацій. В умовах глобалізації виникає ситуація, коли податкова політика однієї країни може поширюватись на інші, впливаючи при цьому на структуру торгівлі, обсяг заощаджень та інвестицій тощо [1].

Також однією з проблем міжнародного оподаткування є відмінність податкових юрисдикцій. Кожна з країн намагається оподатковувати дохід, отриманий в межах своїх кордонів, незалежно від громадянства або юридичної адреси економічного суб'єкта, що призводить до виникнення подвійного оподаткування. З метою уникнення такої ситуації та зниження податкового навантаження укладаються двосторонні договори. Такі угоди передбачають використання наступних методів уникнення подвійного оподаткування:

а) метод податкового кредиту, який передбачає сплату у своїй країні лише суму перевищення нарахованих податків над сплаченими в іншій країні. Даний метод не передбачає відшкодування у разі оподаткування доходів платника в іншій країні за вищою ставкою. У міжнародній практиці застосовується найчастіше, так як виключає випадки уникнення оподаткування;

б) метод звільнення іноземних доходів від оподаткування полягає у отриманні податкового платежу країною-джерелом доходу;

в) метод податкових заліків передбачає, що сума сплаченого податку вираховується з прибутку компанії-резидента;

г) метод повного звільнення передбачає повне звільнення від сплати прибуткового податку резидента країни (якщо податок сплачено в іншій країні) [4].

Варто зазначити, що в міжнародних угодах між іноземними контрагентами зазначені умови усунення подвійного оподаткування, при цьому сторони мають право вибирати будь-який метод, застосовувати їх комбінації тощо. Наприклад, холдингова компанія Milkiland N. V. базується в Нідерландах, але провадить свою

діяльність в Україні та Росії. Очевидно, що одним з основних ризиків у діяльності компанії є нестабільність та неоднозначність податкового законодавства України. Наявність різних підходів стосовно юридичної інтерпретації ускладнюють не тільки функціонування компанії, але й міжнародні зв'язки країни, включаючи питання подвійного оподаткування, диференціації ставок, урегулювання міжнародних конфліктів в податковій сфері.

Станом на 01.01.2012 Україна є стороною в 70 діючих двосторонніх міжнародних договорах, які націлені на усунення подвійного оподаткування і попередження ухилення від сплати прибуткових та майнових податків. Необхідно зазначити, що ст. 103 Податкового кодексу України регулюється порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України [5].

Процес глобалізації чинить глибокий вплив на вибір податкової політики країн та практики в приватному і державному секторах, оскільки під впливом світової інтеграції змінюються існуючі системи оподаткування, що діяли в рамках національного суверенітету. Тому, при виборі податкової політики необхідно враховувати її чутливість до світових змін, адже глобалізаційні процеси практично знищують автономність національних податкових систем. В Україні вплив наднаціональних перетворень відбувається особливо швидкими темпами, про що свідчать структурні зміни не тільки в адмініструванні податків але й у цілому в системі оподаткування.

Світова фінансова криза та нестабільність фінансового ринку спричинили зниження темпів розвитку української економіки. На момент початку нестабільності економіка України була досить стабільною: зростала в середньому на 7,5 % на рік, дефіцит бюджету складав 1,5 % ВВП, розмір зовнішнього державного боргу зменшувався. Зростання експорту більш ніж на 50 % річних за перші три квартали 2008 року було зумовлене потужним зовнішнім попитом. Від'ємне сальдо поточного рахунку платіжного балансу покривалося за рахунок значних надходжень іноземного капіталу. Зростав також обсяг прямих іноземних інвестицій до країни – близько 8 млрд. дол. щорічно. Але відкритість української економіки до екзогенних факторів впливу викликала спад ринку ліквідності. В результаті зміни потоків іноземного капіталу ставало дедалі складніше управляти зовнішнім боргом країни. До кінця 2008 року експорт товарів скоротився на 16 % в річному обчисленні. Окрім цього внаслідок глобалізованості українських міжнародних зв'язків знецінення національної валюти по відношенню до долара США склало понад 50 %, фондовий індекс ПФТС скоротився більш ніж на 70 % [6]. Поліпшення економічної ситуації в Україні відбувається за рахунок застосування фіскальних методів. Прийняття Податкового кодексу має усунути суперечності в системі оподаткування, підвищити рівень надходжень основних податків. При цьому зовнішні фактори продовжують свій вплив у вигляді електронних грошей, наявності офшорних зон, неможливості оподаткувати тіньовий фінансовий капітал [8].

Також наявна податкова конкуренція між країнами може спричинити незаконне ухилення від сплати податків або мінімізацію податкових платежів на основі податкового планування та аналізу податкового законодавства країни. Тому виникає необхідність застосування інструментів нейтралізації такого впливу економічних суб'єктів на податкову систему.

**Висновки.** Отже, у більшості країн світу оподаткування є пріоритетним джерелом фінансування широкого спектру соціальних та економічних програм. Обсяг податкових надходжень також залежить від ефективності державного адміністрування та готовності економічних суб'єктів діяти в рамках закону. Ухилення від оподаткування, зростання розмірів тіньової економіки, корупція спричиняють не лише відтік коштів (у т. ч. іноземних інвестицій), а й погіршують репутацію держави на міжнародному ринку. Утримання ставок податків на прийнятному рівні сприятиме розвитку приватного сектору. Дане питання є особливо актуальним для підприємств малого і середнього бізнесу, що можуть сприяти створенню робочих місць і є рушіями розвитку економіки, але при цьому не сплачують значних податків.

#### Література:

1. Grubert, H. Corporate taxes in the world economy : reforming the taxation of cross-border income [Текст] / H. Grubert, R. Altshuler // Матеріали Baker III Institute for Public Policy Conference. – Houston : Baker III Institute, 2006. – 50 с.
2. Paying Taxes 2011. The global picture [Електронний ресурс] / Режим доступу : [www.pwc.com/en\\_ZM/zm/pdf/paying-taxes-2011.pdf](http://www.pwc.com/en_ZM/zm/pdf/paying-taxes-2011.pdf). – 15.11.2011. – Назва з екрана.

3. Visser, E. Netherlands Tax and Customs Administration. Co-ordination group on the treatment of very large businesses [Текст] / E. Visser, TCF Working Group // Tax Control Framework, 2008. – 37 с.
4. Демянчук, Ю. Г. Методи уникнення подвійного оподаткування [Текст] / Ю. Г. Демянчук // Часопис Національного університету «Острозька академія» (серія «Право»). – 2011. – №1 (3). – С. 1-13.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 23.12.10 № 2755-VI [зі змін. та доп.]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. – 09.01.2012. – Назва з екрана.
6. Вплив світової кризи ліквідності на Україну та шлях до економічного відновлення. Форум з економічного розвитку України. Вашингтон (15.10.2009) [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.usubc.org/reports/TBFPositionPaperForum09Ua.pdf>. – 11.01.2012. – Назва з екрана.
7. Соколовська-Гонтаренко, І. Є. Теоретичні та методологічні основи сучасних наукових підходів до побудови оптимальної системи оподаткування суб'єктів господарювання України [Текст] / І. Є. Соколовська-Гонтаренко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 529-538.
8. Швабій, К. І. Вплив глобалізації на систему оподаткування та податкову політику України [Текст] / К. І. Швабій // Стратегічні пріоритети. – 2009. – №1 (10). – С. 137-144.

*Стаття надійшла до редакції 01.02.2012*