

Анатолій Слюсар,

заступник голови ДПА в Черкаській області

Тенденції розвитку спеціальних податкових режимів у контексті світових інтеграційних процесів

У статті узагальнено світові тенденції розвитку спеціальних податкових режимів, критерії ідентифікації прийнятних і шкідливих податкових режимів, а також основні напрями міжнародного співробітництва щодо створення рівних умов оподаткування.

Ключові слова: спеціальний податковий режим, шкідливий податковий режим, Глобальний форум з оподаткування, податкова конкуренція, податкова гармонізація.

In the article it is summarized the global trends in the sphere of special tax regimes' evolution, the criteria for identification of acceptable and harmful tax regimes and main directions of international cooperation for creation of tax level playing field.

Key words: special tax regime, harmful tax regime, Global forum on taxation, tax competition, tax harmonization.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Розвиток глобалізаційних процесів у світі зумовив перегляд традиційних уявлень про податковий суверенітет країн та роль міждержавної координації податкової політики. Інтенсифікація мобільності факторів виробництва (насамперед робочої сили та капіталу) і поширення явищ податкової конкуренції між країнами засвідчили глобальний вимір оподаткування. В умовах зростаючої взаємозалежності країн нагальною потребою стало посилення міжнародного співробітництва у цій сфері.

Дії міжнародних організацій та інтеграційних угруповань, серед яких найбільшу активність виявляють Організація економічного співробітництва і розвитку (далі - ОЕСР) та Європейський Союз (далі - ЄС), призводять до поступової конвергенції національних податкових систем і вироблення глобальних принципів оподаткування та податкової політики. Зближення країн у податковій сфері відбувається шляхом упровадження спільно вироблених стандартів діяльності, тісного співробітництва між податковими органами, поступової уніфікації податкових інструментів та ін. Такі процеси характерні як для національних податкових систем у цілому, так і для окремих їх складових, включаючи спеціальні режими оподаткування.

Україна, досить швидко відкривши національні кордони, активно включилась у глобалізаційні процеси, а тому має адаптувати національну систему регулювання економіки відповідно до провідних світових трендів, включаючи і розвиток спеціальних податкових режимів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, та виділення невирішених раніше питань. У вітчизняній науковій літературі поступово з'являються публікації, присвячені розгляду спеціальних податкових режимів переважно у площині концептуального осмислення цього явища [2]. На глобальній арені ці питання вже давно стали предметом наукових і політичних дебатів, що переважно зосереджуються в Організації Об'єднаних Націй (далі - ООН), ЄС та ОЕСР [3-5; 7; 9; 10]. Значна кількість ініціатив, що вживаються цими організаціями, а також швидко змінювані умови глобального податкового середовища зумовлюють потребу в науковому аналізі світових тенденцій у сфері застосування спеціальних податкових режимів.

Формулювання цілей (постановка завдання) статті. У статті ставиться завдання узагальнити світові тенденції розвитку спеціальних податкових режимів, критерії ідентифікації прийнятних і шкідливих податкових режимів, а також основні напрями міжнародного співробітництва щодо створення рівних умов оподаткування.

Вклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Спеціальні податкові режими набули значного поширення у багатьох країнах і запроваджуються національними урядами з різних причин. Вони зазвичай закріплюються у податковому кодексі країни або в адміністративних практиках податкового органу, або можуть встановлюватись спеціальними податковими і навіть іншими законами, що не входять до податкового законодавства. У більшості випадків ці режими надаються суб'єктам господарювання з метою стимулювання певних видів економічної діяльності, наприклад надання фінансових послуг, що є дуже мобільними у відповідь на відмінності в оподаткуванні між країнами.

Запровадження спеціальних режимів оподаткування у багатьох країнах також було пов'язане з намаганнями урядів зменшити обсяги неформальної економіки, особливо шляхом

виведення з тіні малих і середніх підприємств, які не в змозі дотримуватись складних правил і виконувати процедури ведення податкового обліку і звітності, а тому переходять у тінь, зменшуючи офіційний ВВП і не сплачуючи податки. Це явище характерне переважно для країн, що розвиваються, та перехідних економік, але й країни з високим рівнем доходу також потерпають від нього. Застосування спрощених систем оподаткування дає змогу суттєво зменшити обсяги неформальної економіки, підвищити рівень ВВП країни та збільшити податкові надходження [8, с. 20, 23].

Таким чином, найбільшого поширення у світі набули спеціальні режими оподаткування малих і середніх підприємств, дослідницької та інноваційної діяльності [6, с. 7]. При цьому податкові режими для малих і середніх підприємств не обов'язково передбачають нижчі ставки податків; для таких платників податків можуть пропонуватись додаткові послаблення і знижені вимоги до ведення обліку і подання звітності. У деяких країнах від малих і середніх підприємств не вимагається здійснення авансових податкових платежів [6, с. 59].

За даними досліджень, проведених Міжнародною фінансовою корпорацією, Світовим банком і компанією PriceWaterhouse Coopers, у 40% країн світу застосовуються спеціальні режими оподаткування для малого і середнього бізнесу. Цей показник є дещо вищим для країн, що входять у ЄС, велику вісімку (далі - G8) та ОЕСР. При цьому всі країни - члени угруповання БРІК (Бразилія, Росія, Індія, Китай) надають спеціальні податкові режими для цього сектору економіки [6, с. 59].

Приблизно така ж кількість країн використовує спеціальні податкові режими для стимулювання дослідницької та інноваційної діяльності. У країнах - членах ОЕСР відсоток є вищим - на рівні 80%. Така ж ситуація з країнами, що входять до G-8 і ЄС (більше 70%). Так само всі країни БРІК застосовують податкові стимули для дослідницької та інноваційної діяльності [6, с. 59].

Водночас із розвитком процесів глобалізації та підвищенням мобільності капіталу уряди багатьох країн змінювали свої податкові системи з метою створення сприятливого фіскального клімату для інвестицій. Зменшення бар'єрів для міжнародної торгівлі та фінансових потоків створило

можливості для економічних суб'єктів мінімізувати свої податкові зобов'язання або ж навіть уникати оподаткування, використовуючи міждержавні відмінності в оподаткуванні і розміщуючи свій бізнес або фінансовий капітал у юрисдикціях з нижчим рівнем оподаткування. Деякі країни скористались такими можливостями і суттєво зменшили податкове навантаження з метою залучення капіталу з-за кордону та розширення бази оподаткування. Це явище дістало назву податкової конкуренції між країнами.

Податкова конкуренція вносить суттєві викривлення у структуру світової торгівлі та інвестицій, а також призводить до зменшення податкової бази в юрисдикціях з вищим рівнем оподаткування. Країни, що страждають унаслідок впливу капіталу, змінюють свої податкові системи шляхом перекидання податкового навантаження з мобільних на відносно менш мобільні фактори (наприклад природні ресурси), а також з доходу - на споживання, поступової відмови від прогресивних податкових ставок і зменшення перерозподільної функції оподаткування. Таким чином, податкова політика в одній країні стала суттєво залежати від змін в оподаткуванні, що проводяться в інших країнах. Негативні ефекти міждержавної податкової конкуренції продемонстрували потребу в посиленні міжнародного співробітництва у сфері оподаткування.

Розглядаючи еволюцію міжнародного співробітництва з податкових питань, можна відзначити, що перші активні спроби датуються ще кінцем XIX - початком XX ст. Але вони переважно спрямовувались на вирішення питань подвійного оподаткування через розмежування податкових баз між країнами. У другій половині XX ст. високий рівень оподаткування у провідних країнах світу (час розширення державного втручання в економіку і суттєвого підвищення видатків на соціальні програми) стимулював появу юрисдикцій з нижчим рівнем оподаткування (податкових гаваней) [1, с. 69].

Це привело до появи на порядку денному деяких міжнародних організацій та інтеграційних угруповань питання про гармонізацію податкових систем. Так, в Європейському Економічному Співтоваристві ще у 1962 р. розглядалась доповідь про гармонізацію оподаткування бізнесу. Однак знадобилось більше 30 років інтенсивних переговорів і роботи спеціально створених комісій і груп, щоб ці ініціативи були втілені в життя

ухваленням Угоди про податковий пакет, у який увійшли Кодекс поведінки з оподаткування бізнесу, Директива з оподаткування доходу від заощаджень і Директива з оподаткування роаялті [4, с. 2].

У рамках ОЕСР питання про необхідність вжиття заходів з метою протидії шкідливій податковій конкуренції було порушено міністрами країн-членів у 1996 р. У 1998 р. Комітет з фінансових питань ОЕСР представив звіт, в якому було розроблено критерії для розрізнення прийнятних і шкідливих преференційних податкових режимів [10, с. 3]. До останніх були віднесені такі, коли:

1) встановлені нульові або нижчі ефективні податкові ставки на однакові доходи;

2) преференційні податкові режими частково або повністю не застосовуються до внутрішнього ринку країни, що пропонує такий режим (коли платники податків-резиденти не можуть користуватись податковими преференціями, що надаються компаніям-нерезидентам; або коли компаніям, які користуються податковими преференціями, забороняється здійснювати діяльність на внутрішньому ринку країни);

3) недостатня прозорість у структурі та адмініструванні податкового режиму, що може включати серед іншого привілейоване застосування законів та інших нормативних актів, вирішення питань оподаткування компаній на договірній основі, відсутність прийнятних адміністративних практик у роботі з платниками податків;

4) недостатньо ефективний обмін інформацією щодо платників податків, які користуються преференційними податковими режимами [5, с. 27].

Додаткові фактори для ідентифікації шкідливих преференційних податкових режимів відзначені у звіті ОЕСР 1998 р., це:

1) штучне визначення податкової бази;

2) недотримання міжнародних принципів трансфертного ціноутворення;

3) звільнення іноземних джерел доходів від внутрішніх податків;

4) встановлення податкової ставки або податкової бази на договірній основі;

5) існування положень щодо збереження таємниці;

- 6) обмежена включеність країни у мережу міжнародних податкових угод;
- 7) режими, які сприяють мінімізації податків;
- 8) режими, які зумовлюють здійснення операцій або формування підприємницьких структур лише з податкових міркувань [5].

Водночас у 1997 р. ЄС визнав 66 шкідливих податкових режимів, які мають бути поступово ліквідовані на території спільного ринку [3]. Критерії, що застосовує ЄС, дещо повторюють критерії ОЕСР, але в дечому відрізняються, зокрема є більш детальними, але все одно залишають простір для інтерпретації. Вони включають такі:

- 1) якщо податкові преференції надаються тільки нерезидентам або стосовно трансакцій, виконаних з нерезидентами;
- 2) якщо податкові переваги відокремлені від внутрішнього ринку, так що вони не впливають на національну податкову базу;
- 3) якщо переваги в оподаткуванні надаються навіть без здійснення будь-якої економічної діяльності або суттєвої економічної присутності у країні, що пропонує такі податкові переваги;
- 4) якщо правила для визначення прибутку стосовно діяльності у мультинаціональній групі компаній відхиляються від міжнародно прийнятих принципів, особливо правил, ухвалених ОЕСР;
- 5) якщо податкові заходи зменшують прозорість, включаючи ситуації, коли законні заходи застереження ослаблені на адміністративному рівні [4, с. 3-4].

З часу розробки критеріїв ідентифікації прийнятних або шкідливих спеціальних податкових режимів зусилля ОЕСР та ЄС здебільшого спрямовувались на вдосконалення процедур міждержавного обміну інформацією з податкових питань та моніторингу шкідливих податкових режимів у світі. Принципи прозорості і ефективного обміну інформацією для податкових цілей були сформульовані та вдосконалені завдяки роботі ініційованого ОЕСР Глобального форуму з оподаткування (далі - Глобальний форум). Глобальний форум є майданчиком для багатостороннього обговорення податкових проблем між країнами-членами ОЕСР та іншими країнами. Головна мета

Глобального форуму - досягнення в глобальному масштабі рівних умов у сфері обміну інформацією для цілей оподаткування. У 2002 р. ОЕСР оприлюднила Модельну угоду щодо обміну інформацією з податкових питань [9, с. 6].

На зустрічі Глобального форуму у 2005 р. визначено низку кроків, включаючи індивідуальні, двосторонні і колективні дії, які потрібно здійснити для досягнення і підтримання мети щодо створення рівних умов у податковій сфері [9, с. 7]. У травні 2006 р. ОЕСР опублікувала звіт "Податкове співробітництво: на шляху до рівних умов - 2006. Оцінка Глобальним форумом з оподаткування". Однією з головних цілей цього звіту було описати й узагальнити принципи прозорого й ефективного обміну інформацією для цілей оподаткування. До них було віднесено:

- наявність механізмів для обміну інформацією на запити; обмін інформацією відповідно до внутрішнього податкового законодавства як з кримінальних, так і цивільних справ;

- відсутність обмежень на обмін інформацією, зумовлених кримінальною відповідальністю або внутрішніми податковими інтересами;

- визнання захисних застережень і обмежень;

- жорсткі вимоги щодо конфіденційності при обміні інформацією;

- наявність надійної інформації (зокрема банківської, про власність, ідентифікацію і бухгалтерський облік) і здатність країни отримувати та надавати таку інформацію на специфічні запити [9, с. 6].

Було досягнуто згоди, що Глобальний форум готуватиме періодичні звіти з оцінкою досягнутого прогресу після виходу першого звіту. Залучені країни мають регулярно надавати оновлену інформацію про розвиток їх законодавчих та адміністративних систем стосовно прозорості й ефективного обміну інформацією, і ця інформація буде доступною для всіх учасників. Звіти виступають важливим інструментом оцінки прозорості й ефективного обміну інформацією з податкових питань [9, с. 7-8]. З того часу ОЕСР щорічно оприлюднює подібні звіти, постійно розширюючи географію країн, які залучаються до роботи Глобального форуму.

Зусилля Глобального форуму у впровадженні високих стандартів прозорості та обміну інформацією також підтримуються міжнародними організаціями, включаючи G-8, велику двадцятку (далі - G-20) і ЄС. Так, на своїй зустрічі у Берліні в листопаді 2004 р. G-20 ухвалила Декларацію щодо прозорості та обміну інформацією для податкових цілей [9, с. 7]. У Декларації визнається, що рівні умови в оподаткуванні є фундаментальним принципом, який підтримують усі учасники зустрічі. У контексті обміну інформацією досягнення рівних умов означає конвергенцію існуючих практик до однакових високих стандартів з метою забезпечення ефективного обміну інформацією як з кримінальних, так і цивільних питань оподаткування у рамках прийнятного періоду часу для імплементації [9, с. 22-23].

Організація Об'єднаних Націй також включилась у глобальну дискусію з питань оподаткування. Так, у 2004 р. Економічною і соціальною радою ООН було створено Комітет експертів з міжнародного співробітництва у податковій сфері. Комітет складається з 23 експертів, які призначаються за професійним принципом на чотирирічний період. Завдання Комітету полягають у забезпеченні належного застосування міжнародних угод; формуванні сталої термінології; розробленні принципів оподаткування проектів розвитку; сприянні обміну інформацією відповідно до прийнятого ООН Кодексу поведінки щодо співробітництва у боротьбі з міжнародним ухиленням від оподаткування; періодичному перегляді Керівництва для ведення переговорів щодо двосторонніх податкових угод між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються; обговоренні резолюцій; перегляді Коментарів і приписів Модельної конвенції ОЕСР з оподаткування доходів і капіталу, Коментарів статей Модельної конвенції ООН з подвійного оподаткування між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються, та ін. На основі обговорення зазначених тем Комітет також надає рекомендації для розгляду Економічною і соціальною радою, країнами-членами і Секретаріатом ООН [7, с. 1].

Україна поки що не є активним учасником глобальних дискусій з проблем оподаткування і застосування спеціальних податкових режимів. Наша країна не долучилась до роботи Глобального форуму ОЕСР з питань оподаткування, при Комітеті експертів з міжнародного співробітництва у податковій сфері

ООН Україна є лише спостерігачем. Водночас сучасний етап розвитку світогосподарських процесів об'єктивно зумовлює потребу у якнайшвидшому включенні у міжнародне співробітництво та впровадженні у вітчизняну податкову систему міжнародно визнаних принципів і стандартів адміністративної практики.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Незважаючи на відмінності в моделях економічного розвитку, структурі національних економік, рівнях виробництва і т.ін., країни світу стають все більш взаємопов'язаними в оподаткуванні внаслідок розвитку інтеграційних процесів у сучасному світі. Україна, відчуваючи потребу в інноваційній модернізації власної економіки, повинна і може активно включитись у податкову конкуренцію між країнами за мобільні фактори виробництва, насамперед капітал, використовуючи різні засоби для створення сприятливого для підприємництва оподаткування. Розвитку спеціальних режимів оподаткування у цьому зв'язку має приділятися значна увага. Координація національної податкової політики на міжнародному рівні має здійснюватись на базі дво- та багатосторонніх міжнародних договорів з поступовою адаптацією податкового законодавства України до норм та стандартів ООН, ЄС та ОЕСР.

Подальші наукові дослідження порушеної у статті проблеми доцільно зосередити на аналізі використовуваних в Україні спеціальних податкових режимів та виявленні ступеня їх відповідності міжнародним стандартам.

Список використаних джерел

1. *Погорлецький А. И.* Конвергенция национальных налоговых систем / А. И. Погорлецький // Вестн. СПбГУ. - 2005. - Вып. 2. С. 65-73. - (Сер. 5).

2. *Сідляр В. В.* Теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів / В. В. Сідляр // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф., 2008 р. - Ірпінь, 2008. - С. 204-207.

3. *Bucovetsky, Sam.* Preferential tax regimes with asymmetric countries / Sam Bucovetsky, Andreas Haufler // National Tax Journal. Dec. 2007. - Режим доступу : <http://www.entrepreneur.com/tradejournals/article/175523987.html>

4. *Cattoir Philippe.* A history of the "Tax Package". The principles and issues underlying the Community approach / Philippe

Cattoir // EU, Working paper No 10. - December 2006. - 25 p. - Режим
доступу :

http://bookshop.europa.eu/eubookshop/download.action?fileName=КРАС06010ENC_002.pdf&eubphfUid=495329&catalogNbr=КР-АС06-010-EN-C

5. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue / Organisation for Economic Co-operation and Development. - Paris, 1998. - 81 p. - Режим доступа : <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>

6. Paying Taxes 2009. The global picture / International Finance Corporation, The World Bank, PriceWaterhouseCoopers, 2009. - 100 p. Режим доступа : http://www.doingbusiness.org/documents/paying_taxes_2009.pdf

7. Report on the third session (29 October - 2 November 2007) / Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters ; United Nations. - New York, 2008. - 26 p. - Режим доступа : <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N08/207/31/PDF/N0820731.pdf?OpenElement>

8. *Shende Suresh N.* Informal economy. The special tax regime for small and micro businesses: design and implementation / Shende Suresh N. - 23 p. - Режим доступа : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan006632.pdf>

9. Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field. 2007 Assessment by the Global Forum on Taxation / OECD. - Paris, 2007. 219 p.

10. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries / OECD, Centre for Tax policy and Administration. - 6 p. - Режим доступа : <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>