

Київський національний торговель-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

СИСТЕМА МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Студента 2м курсу,
7 групи, спеціальності 072
Фінанси, банківська справа
та страхування, спеціалізації
«Міжнародні фінанси»

Фундамент
Марина
Анатоліївна

Науковий керівник,
доктор економічних
наук, професор кафедри
фінансів

Козарезенко
Людмила
Володимирівна

Гарант освітньої
програми,
доктор економічних
наук, доцент, професор
кафедри фінансів

Кучер Галина
Вікторівна

Завідувач кафедри фінансів,
доктор економічних наук, професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	
1.1. Становлення і розвиток системи міжнародного оподаткування	6
1.2. Роль системи міжнародного оподаткування в розвитку міжнародних фінансово-економічних відносин	10
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СИСТЕМИ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	
2.1. Методичні підходи до оцінки ефективності податкової політики в країнах Європейського Союзу	16
2.2. Оцінка ефективності системи міжнародного оподаткування	23
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	
3.1. Напрями реформування системи міжнародного оподаткування	33
3.2. Впровадження заходів з оптимізації системи міжнародного оподаткування та підвищення її ефективності	42
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	53
ДОДАТКИ	58

Актуальність теми. Оподаткування в міжнародних відносинах набуває актуальності зважаючи на зростання зовнішньоекономічної активності, оскільки податки виступають універсальним важелем, за допомогою якого можливо впливати на міжнародну торгівлю, рух інвестицій, здійснення інших міждержавних взаємин.

Розгляд проблеми міжнародного подвійного оподаткування та пошук оптимальних шляхів її розв'язання вже виступали об'єктом дослідження у фінансовій науці. Теоретичним підґрунтям для цієї дипломної роботи, стали праці багатьох вчених, зокрема: Р.Л. Дорнберг, І. Я. Олендер, С.А. Баєва, С. Бланкарт, М. Деверьє, Р. Гриффіт, А. Клем, Л. Бентам, Д. Міль, Дж. Сمارт, Р. Хар, П. Самуельсон, Ф. Рамсей, А. Пігу, С.Покропивного, В. Г. Андрійчук, В.І. Грушко, Ю.О. Махортов, Н.А. Телічко, В.М. Бородачова, І.І.Дяконова, М. І. Макаренко, Ф. О. Журавка, С.В Мочерний.

З аналізу наукових робіт вищевказаних авторів вбачається, що окремі аспекти фінансового інституту міжнародного оподаткування в сучасній науці є недостатньо дослідженими, а розгляд питання комплексного механізму усунення проблематики в міжнародному оподаткуванні не було усунено.

Ефективна податкова система це відображення ефективної податкової політики кожної держави. Тому проблематика дослідження впливу податкової системи на економічні процеси є актуальною. Аналіз впливу різних несприятливих тенденцій допомагає удосконалити механізми ефективної політики оподаткування для фінансової системи.

Мета дипломної роботи полягає у формулюванні пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення засад міжнародного оподаткування.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання дипломної роботи:

- розглянуть основні напрямки реформування міжнародної системи оподаткування;
- запропонувати заходи з оптимізації міжнародної системи оподаткування
- розкрити сутність, структуру та основні принципи функціонування системи міжнародного оподаткування;
- визначити основні недоліки системи міжнародного оподаткування;
- розкрити основні напрямки для оптимізації системи міжнародного оподаткування.

Об'єктом дослідження є система міжнародного оподаткування.

Предметом дослідження є фінансові відносини, які виникають в процесі функціонування системи міжнародного оподаткування.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання, що виявилось, зокрема, у застосуванні окремих категорій діалектики (форма і зміст, структура та елемент тощо). В роботі також використано такі методи наукових досліджень: історико-правовий, порівняльний, статистичний, системно-структурний.

Історико-правовий метод було використано при розгляді еволюції міжнародного податкового співробітництва. Порівняльний метод дозволив проаналізувати різні підходи щодо встановлення системи міжнародного оподаткування в законодавстві різних країн. Використання системно-структурного методу дозволило, зокрема, чітко визначити основи міжнародного оподаткування. В процесі дослідження використовувалися також інші загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Становлення і розвиток системи міжнародного оподаткування

Термін «міжнародне оподаткування» використовується американськими та європейськими фінансистами з метою ідентифікації податкових відносин з іноземним елементом, у вітчизняній науці застосування вказаного терміну пов'язують з появою у 1977 році перекладу монографії американського дослідника Р.Л. Дорнберга «Міжнародне оподаткування» [11].

У фінансовій доктрині міжнародне оподаткування розглядається як у вузькому, так і у широкому розумінні [43]. В першому випадку вказане поняття використовується для позначення суспільних відносин, які пов'язані з оподаткуванням державою осіб, що підпадають під її податкову юрисдикцію, зокрема іноземних фізичних та юридичних осіб, які тимчасово знаходяться на території відповідної держави.

Окрім того, досліджуваний термін використовується для позначення процесу оподаткування доходів, отриманих резидентами за межами держави. У широкому розумінні міжнародне оподаткування разом із названим предметом регулювання включає додатково сукупність питань взаємодії між податковими органами різних держав, ефективного обміну інформацією, протидії міжнародному ухиленню від сплати податків та інші аспекти співробітництва держав у сфері оподаткування, які врегульовані двосторонніми та багатосторонніми договорами з податкових питань. В сучасних умовах глобалізації відбувається поступовий перехід від використання терміну «міжнародне оподаткування» у вузькому значенні, що зумовлено постійним розвитком співробітництва між державами з питань створення ефективного механізму усунення подвійного оподаткування та протидії ухиленню від оподаткування.

За таких умов слушним є висновок С.А. Баєва про необхідність в сучасних реаліях використовувати виключно розширене тлумачення міжнародного оподаткування, яке повинно включати не лише питання нарахування та сплати податків, а й сферу транскордонного податкового співробітництва та взаємодії [1, с. 5].

Формування системи врегулювання міжнародного подвійного оподаткування відбувається під впливом процесів, що відбуваються у світовій економіці, таких як глобалізація та пов'язана із цим явищем міжнародна податкова конкуренція.

Утворення єдиного політичного, інформаційного і фінансового простору почалося ще в 70-80-і роки минулого століття, у той час, як дискусії навколо глобальних проблем розгорнулися і переросли в так званий глобальний «диспут» (global talk) ще в останнє десятиліття ХХ століття. З огляду на значущість інтернаціоналізації фінансових потоків, часто глобалізацію ототожнюють з її головним різновидом – фінансовою глобалізацією. Деякі економісти вважають, що вона не зводиться до об'єднання грошових систем, як це відбулося в Європейському Союзі. Даний процес може включати й інші компоненти, насамперед, єдину бюджетно-податкову і грошово-кредитну політику, створення наднаціональних банківських установ та ряду інших елементів.

До мети фінансової глобалізації відносять:

1. Формування єдиного фінансового простору, всесвітнього товарного ринку;
2. Об'єднання фінансових ресурсів для глобальних інвестиційних проектів;
3. Створення передумов для утворення всесвітньої валюти;
4. Створення нових рушійних сил для конкуренції.

Процеси глобалізації характерні для найбільш розвинутих держав світу, тому активні комплексні економіко-правові дослідження міжнародної податкової конкуренції вперше стали здійснювати такі відомі фахівці як С. Бланкарт, М. Деверьє, Р. Гриффіт, А. Клем [3, с.10].

За останні 50 років розвинуті ринкові країни переживали два переломні періоди, завдяки яким було істотно змінено характер економічної політики, модель господарювання, методи та масштаби державного втручання в економіку.

Розглянемо повоєнний період (1946-1950 рр.), коли відбувся масштабний перехід від воєнної до мирної економіки. В цей період була сформована змішана система господарювання з превалюючим сектором державних фінансів, що відігравали головну роль у структурній, кон'юнктурній і соціальній політиці [13].

Наступні 20 років - до початку 70-х - для індустріально розвинутих країн став періодом економічного зростання. Політика держави в бюджетно-податковій сфері була спрямована до головної мети - створення "трансфертної держави" з високим рівнем добробуту та соціальних витрат. Для проведення кейнсіанського антикризового регулювання широко використовувались доходи та витрати держави.

Друга половина 70-х років - наступний переломний період, що характеризується виникненням стагфляції та нафтовою кризою. Відбулося банкрутство кейнсіанських методів управління економікою, настала криза попередньої моделі розвитку. Методи й цільова спрямованість макроекономічної політики, в тому числі бюджетно-податкового регулювання, змінилися.

Отже, бюджетно-податкова політика потребувала радикальних змін. У 70-80-ті роки розвинуті ринкові країни обрали новий курс економічної політики, зміни відбулися у зв'язку з переходом влади від реформаторів до консерваторів, від принципів кейнсіанства до консервативних монетаристів, для яких зміцнення ринкових засад та грошово-кредитне регулювання були пріоритетними. Для кожної держави у цей період притаманні свої, національні особливості економічної політики та бюджетно-податкової як її складової.

У 90-ті роки основою для змін в бюджетно-податковому регулюванні країн з розвинутими ринковими економіками стала низка заходів, зокрема: створення

Європейського Центрального Банку (ЄЦБ), прискорення інтеграційних процесів в Європі, створення Європейської Валютної Системи (ЄВС) та ін.[16].

У результаті поглиблення процесів міжнародної економічної інтеграції, одержали свій динамічний розвиток тенденції з гармонізації податкових систем і податкової політики деяких країн, що входять у міжнародні регіональні угруповання й об'єднання.

Тенденції уніфікації структури і принципів оподаткування, загальні характеристики і напрямки податкових реформ, а також узгодження податкової політики різних держав світу, дали підстави говорити про нову хвилю гармонізації основних показників податкових систем і національного податкового права в закордонних країнах. Орієнтація на уніфікацію фіскальної політики особливо помітна в країнах-членах ЄЕС у процесі створення єдиного європейського ринку, але її не можливо не помітити й в інших країнах. ЄЕС – Європейське Економічне Співтовариство. Положення про уніфікацію національних податкових систем і податкового законодавства вперше було зафіксовано в Римському договорі 25 березня 1957 року. Це фактично свідчило про створення Європейського Економічного Співтовариства (ЄЕС), до якого спочатку входили Великобританія, Італія, Франція, Західна Німеччина, Іспанія, Бельгія, Греція, Нідерланди, Португалія, Данія, Ірландія і Люксембург. Однак спочатку уніфікація податкових систем здійснювалася тільки в рамках створення митного союзу.

У результаті розвитку економічних і політичних процесів у Європі поступово було сформульовано ідею, що від проведення загальної податкової політики країн-учасників ЄЕС необхідно перейти до створення території з єдиним податковим режимом. Реалізації даної ідеї повинні були сприяти загальні принципи, якими б керувалися країни-учасники.

Також протягом 90-х років була створена ОПЕК. ОПЕК - Організації країн-експортерів нафти Іншим прикладом податкової уніфікації може служити

податкова система держав-членів Організації країн-експортерів нафти (ОПЕК), що представляє собою узгоджену систему платежів до бюджету цих держав, стягнутих з іноземних нафтових компаній, які ведуть розробку нафти на їхніх територіях.

Отже, дослідивши історичний аспект та сутність поняття міжнародного оподаткування можна зробити висновок, що формування вказаного процесу пройшло складний процес еволюції. Для того щоб бути у такому вигляді як система існує сьогодні їй потрібно було пройти довготривалий шлях. Система міжнародного оподаткування є розвиненою, проте досі має ряд недоліків, тому її варто дослідити у подальшому та удосконалити певні її аспекти.

1.2. Роль системи міжнародного оподаткування в розвитку міжнародних фінансово-економічних відносин

На сьогоднішній день, у кожній країні є свої особливості податкової системи, а тому зміни, що в ній відбуваються, потребують ретельного аналізу й можуть у кожному конкретному випадку слугувати тільки додатковим інформативним матеріалом у практичних діях.

Західна наукова доктрина побудови податкових систем стверджує, що необхідною умовою для здійснення податкових реформ є функціонування відповідних політичних інститутів. Певні демократичні принципи становлять їхнє підґрунтя: вибір імовірної вільної економічної поведінки, яка має за основу приватну власність, свобода політичного вибору.

На проблемі досягнення в суспільстві справедливого оподаткування найчастіше зосереджує свою увагу наука європейських країн. Займалися розв'язанням цієї тематики послідовники основних ідей вчення І. Бентама та Д. Мілля - такі, як Дж. С্মарт (Австралія), Р. Хар (Англія), які хотіли досягти справедливості у задоволенні потреб якнайбільшого кола людей. Оцінка точки зору

цих авторів на справедливість в оподаткуванні дає змогу помітити їх ліберальний, навіть гуманістичний, загальнолюдський характер.

Наприкінці ХХ століття набула розповсюдження теорія оптимальної податкової системи. Представниками цієї доктрини є П. Самуельсон та Ф. Рамсей. Пізніше її підтримав А. Пігу. Основні характеристики оптимального оподаткування: врахування не тільки фіскального, але й побічних економічних та соціальних факторів [32].

Сучасна міжнародна податкова система базується на так званому «компромісі 1920-х років» (Graetz 2001 , р. 262). У дуже базових рисах під "компромісом" основне право на оподаткування активного доходу бізнесу надається там, де діяльність здійснюється - у країні "джерела", тоді як право на оподаткування пасивних доходів, таких як дивіденди, роялті та проценти, передається країні „проживання” - де проживає суб'єкт господарювання або особа, яка отримує прибуток і в кінцевому рахунку володіє ним. Однак система еволюціонувала таким чином, що значно відхиляється від цього історичного «компромісу», і міжнародні податкові домовленості в даний час ґрунтуються на німецькому та суперечливому балансі податкових прав між резидентами та країнами джерела (МВФ, 2014).

Отже, визначення місця оподаткування доходу, коли діяльність перетинає кордони, вимагає наступного: визначення характеру доходу (активний проти пасивного); де джерело доходу; де знаходиться місце проживання залучених сторін; і, що важливо, чи має діяльність достатній зв'язок із країною-джерелом („зв'язок”), щоб визнати, що там можна розподілити. У сучасній архітектурі, припускаючи, що дохід, про який йдеться, є "активним", що існує достатня взаємозв'язок із країною-джерелом, чистий прибуток розподіляється сторонами за принципом "витагнутої руки" - ціноутворення всіх окремих операцій між пов'язаними суб'єктами, як ніби вони відбуваються між не пов'язаними суб'єктами

на конкурентному ринку - і таким чином визначаючи прибуток, який, як вважається, має бути в кожній країні, яка бере участь у ланцюзі господарських операцій.

Проаналізувавши всі наявні аспекти можна сказати, що існуюча міжнародна система оподаткування є складною, що відображає різні інтереси юрисдикцій, що її розробляли, а також історичний розвиток подій. Існує широка домовленість щодо системи, але є також безліч винятків, невідповідностей, лазівок та спеціальних рішень. Витрати на дотримання та адміністративні вимоги величезні, а деякі визначення навіть не є концептуально ясними - і їх стає все важче застосовувати та розуміти, оскільки економіка стає все менш географічно прив'язаною. Зміна системи для вирішення конкретних труднощів відбувається постійно. Запровадження фундаментальної реформи для переходу до послідовної альтернативи, заснованої на принципах, набагато складніше і спричинить за собою серйозні політичні компроміси [5, с.88].

Міжнародне оподаткування зорієнтовано на усвідомлення основ динамічного розвитку тенденцій з гармонізації податкових систем і податкової політики між усіма країнами світу, й особливо тих, що входять у міжнародні регіональні угруповання й об'єднання.

Інтеграція економічних систем світового співтовариства і розвиток зовнішньоекономічної діяльності неминуче приводять до взаємодії податкових систем закордонних країн. У результаті поглиблення процесів міжнародної економічної інтеграції одержали свій динамічний розвиток тенденції з гармонізації податкових систем і податкової політики деяких країн, що входять у міжнародні регіональні угруповання й об'єднання

Основними цілями міжнародного співробітництва в податковій сфері – є усунення подвійного оподаткування і дискримінації платників податків.

Однак не менш важливими є й інші цілі:

- гармонізація податкових систем і світової податкової політики;

- уніфікація фіскальної політики й податкового законодавства;
- запобігання дискримінації платників податків - нерезидентів;
- гармонізація оподаткування інвестиційної діяльності [9, с.10].

Проте поруч із позитивними аспектами можна відмітити ряд недосконалостей міжнародної системи оподаткування. Слід зазначити, що попри розбіжності, виявлені при аналізі співвідношень, що характеризують податкову політику країн, чітко простежується тенденція до залежності питомої ваги деяких податків безпосередньо від рівня загального економічного розвитку в тій чи іншій країні.

Нерівномірність економічного розвитку позначається на динаміці питомої ваги у ВВП країн податків, проте частка має тенденцію до зростання. Також чітко простежується тенденція до поступового, дозованого підвищення рівня економічного розвитку, а також зростання частки податкових стягнень.

На сьогоднішній день для регулювання міжнародної системи оподаткування існує два ключові важелі. Серед них співвідношення прямих та непрямих податків, бо кожна з цих груп не тільки розв'язує загальні фіскальні завдання, але й виконує свої, притаманні лише їй регуляційні функції. Пріоритет інтересів виробництва перед інтересами бюджету - саме той принцип, завдяки якому ми бачимо відмінність та неефективність національного оподаткування у порівнянні з системою оподаткування розвинутих зарубіжних країн.

У наявності загальних підходів до формування оподаткування бачимо підтвердження тому, що різні країни постають перед загальними податковими проблемами, серед яких:

- відсутність ефективного управління податкових органів та складні сучасні податкові системи, незрозумілі для платників податків. А це, в свою чергу, призводить до появи нових способів та варіантів ухилення від сплати податків.

- несправедливий розподіл податкового тягаря характеризує особисте прибуткове обкладання і полягає в тому, що часто однаковий рівень доходів супроводжує неоднаковий рівень оподаткування;
- значущі різниці в ставках для особистого прибуткового обкладання й обкладання компаній стимулюють їх до інкорпорації;
- дискримінація дивідендів призводить до того, що фінансувати нові інвестиції стає краще за рахунок позикових коштів.

Основними недоліками податкових систем зарубіжні фахівці вважають їх невпорядкованість, складність та надмірність податкових ставок [21].

Протягом столітньої еволюції нинішня міжнародна система оподаткування перетворилася на гібридну конструкцію, що визначається складною мережею взаємодій між національним законодавством та зобов'язаннями щодо податкових договорів. Правила розподілу доходів до певної географічної області відображають політичні, правові, економічні, історичні та адміністративні реалії. Отримана в результаті справедливість - або несправедливість - рівноваги податкових прав між юрисдикціями, що мають законні податкові вимоги, викликає дедалі більшу стурбованість міжнародного податкового співтовариства.

На основі даної інформації я можу зробити висновок, що в більшості країн правляча влада реально оцінює власні можливості в оподаткуванні, та усвідомлює, що великі податки підривають виробництво і не сприяють приватній ініціативі і, зрештою, зменшують дохідну частину бюджету. Повне стримування свободи приватного бізнесу у податкових питаннях може призвести до відтоку капіталу за межі країни, що в свою чергу може обмежувати потенційні податкові надходження, перешкоджати збільшенню кількості робочих місць та іншим негативним наслідкам. Для суспільства надзвичайно важливо забезпечувати стійкий розвиток національного виробництва, і не підпорядкувати його поточним інтересам бюджету. Ось чому в західних країнах використовують багато важелів, які

сприяють економічному розвитку, і не обмежуються лише періодичними масштабними зниженнями податкових ставок.

Тому проаналізувавши всі теорії, еволюцію сучасної системи оподаткування, виділивши переваги, дежаві необхідно звернути уваги на недоліки та розробити план дії, який їх усуне. Такий підхід дасть змогу розвинути підприємництво у країні та розвинути економіку вцілому.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СИСТЕМИ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Методичні підходи до оцінки ефективності податкової політики в країнах Європейського Союзу

Глобалізація світогосподарських зв'язків об'єктивно породжує необхідність гармонізації національних податкових систем. Однак, податкова гармонізація на глобальному рівні реально стає потрібною лише в тій мірі, у якій складається світове господарство, як особлива органічна цілісна система. Історія формування світового господарства безпосередньо пов'язана з міжнародним поділом праці, тобто з поділом праці між країнами, пов'язаними завдяки обміну діяльністю й її продуктами. Вона спирається на економічно вигідну спеціалізацію виробництва окремих країн і виявляється у взаємному обміні результатами спеціалізованого виробництва у визначених пропорціях. Міжнародна економічна інтеграція обумовила тенденції з гармонізації податкової політики і національного податкового права в іноземних країнах [4, с.15].

Однією з головних ознак сучасної держави, поряд із територією, населенням та публічною владою, є здатність породжувати податкові правовідносини. Податковий суверенітет держави – це визнане міжнародним співтовариством виключне право держави на породження податкових правовідносин на своїй території. Адже сучасна фінансова система держави ґрунтується не на надходженнях до публічних фондів коштів від реалізації сировини або доходів від доменів чи регалій, а на оподаткуванні – всі державні інститути забезпечуються фінансовими ресурсами переважно з податкових надходжень. Таким чином, податковий суверенітет – це одна з головних ознак сучасної держави [18,с.18] З точки зору суто міжнародного податкового права, всі фактори, що пов'язують платника податків з державою поділяються на дві групи, залежно від того, чи стосуються вони особистої або

територіальної сфери державного суверенітету. Громадянство або фіскальна резиденція особи є єдиним фактором, що вказує на розповсюдження на цю особу особистого суверенітету держави (персональної податкової юрисдикції). Всі інші підпорядковують особу територіальній сфері державного суверенітету – це пов'язані фактори, що стосуються оподаткування доходів, наприклад, місцезнаходження джерела походження доходів, економічної діяльності особи тощо. У зв'язку з цим, фінансово-правовий зв'язок можна простежити, як через принцип резиденства, так й через принцип територіальності походження доходів – це дві основи для поширення фіскальної юрисдикції держави.

В сучасному світі, податковий суверенітет держави може бути обмежений розповсюдженням наддержавної податкової юрисдикції, яскравим прикладом цьому є податкові правовідносини в Європейському Союзі [32].

Однак, податкова гармонізація на глобальному рівні реально стає потрібною лише в тій мірі, у якій складається світове господарство, як особлива органічна цілісна система. У даний час відбувається якісна зміна ролі оподаткування в економіці. Зберігаючи функції основного важеля наповнення бюджету, оподаткування починає відігравати значний вплив на міжнародне розміщення виробництва, прями і портфельні інвестиції, діяльність фінансових ринків. Нова роль оподаткування виявляється в рамках функціонування різних інтеграційних угруповань, зокрема, гармонізація оподаткування є одним з перспективних елементів євроінтеграційних процесів в державах та неминучим наслідком глобалізації.

Податкова гармонізація передбачає обмеження частини податкових повноважень держав-членів міждержавного об'єднання. Такі обмеження проявляються у формі регламентації видів податків, межі встановлення їх ставок, способів адміністрування тощо. У свою чергу, держави-члени міждержавного об'єднання погоджуються на обмеження своїх фіскальних повноважень тією мірою,

наскільки їх інтереси краще задовольняються на рівні об'єднання, ніж на національному рівні. Тому створення однакових умов і можливостей, з одного боку, та податкова суверенність держав-членів об'єднання, з іншого, забезпечують основні інституційні принципи податкової гармонізації, зокрема:

- принцип пропорційності - передбачає обмеження діяльності інститутів ЄС повноваженнями, наданими їм установчими документами ЄС та встановленими цілями європейської інтеграції;
- принцип субсидіарності - інститути ЄС не мають права самостійно втручатись у функціонування будь-якого з сегментів економіки держав-членів ЄС за винятком випадків, коли подібне втручання необхідне для виконання стратегічних завдань ЄС;
- принцип одноголосності - будь-яке рішення щодо формування податкової політики в ЄС мають приймати за одностайною згодою держав-членів ЄС і зафіксувати у відповідній нормі інтеграційного законодавства. Можливість держави-члена ЄС накладати вето на будь-яке рішення у сфері гармонізації податків, що здатне спричинити згубні наслідки для економіки даної держави;
- принцип податкової недискримінації - охоплює два основні положення: по-перше, неможливість прямого або непрямого оподаткування внутрішніми податками однією державою-членом ЄС продукції іншої держави-члена ЄС в розмірі, що перевищує оподаткування національної продукції; по-друге, держава-член ЄС не повинна оподатковувати продукцію інших держав-членів ЄС внутрішніми податками з метою непрямого захисту своїй продукції;
- принцип нейтральності оподаткування - полягає у забороні відшкодування внутрішнього оподаткування при вивезенні продукції

на територію іншої держави-члена ЄС в розмірі, що перевищує рівень сплачених прямих або непрямих податків.

Перші два принципи - пропорційності і субсидіарності виконують роль «вмонтованих стабілізаторів», — з одного боку, вони обмежують роль інституцій Євросоюзу, відстоюючи тим податковий суверенітет держав-членів ЄС, а з другого – забезпечують ефективність проведення податкової гармонізації [7, с. 18].

В той же час податкові системи країн-членів ЄС мають свої особливості, що пов'язані з пріоритетами національної економічної політики, бюджетними взаємовідносинами між різними рівнями влади або іншими чинниками. Так, на відміну від всієї решти країн-членів ЄС, податковим законодавством Франції передбачається стягування податку на прибуток за територіальним принципом, який припускає оподаткування прибутку, одержаного виключно від діяльності у відповідній країні.

Ефективність міжнародних податкових систем в європейських країнах визначає розвиток стягнення податків та зборів на міжнародному рівні. Найпоширенішими є непрямі податки, які дещо урізноманітнені в різних країнах – акцизи та мито, ПДВ.

Одним із чинників, що останнім часом визначає напрямки реформування податків на доходи в постсоціалістичних країнах – нових членах ЄС, є податкова конкуренція, спрямована на створення найсприятливіших умов для залучення прямих іноземних інвестицій. Наслідком цієї конкуренції стало зниження ставок податку на прибуток. Однак, дана податкова конкуренція викликає невдоволення в «старих» країнах-членах ЄС, проявом якого стали пропозиції щодо посилення гармонізації податку на прибуток, у тому числі запровадження єдиної мінімальної ставки цього податку, обов'язкової для всіх країн-членів ЄС. Подальше загострення податкової конкуренції може дати поштовх для активізації обговорення та застосування рішучих дій, оскільки така конкуренція – це «перегони на

виснаження», від яких, в кінцевому підсумку, можуть постраждати уряди всіх країн, оскільки державні доходи зменшаться.

На економічну динаміку в довгостроковій перспективі впливає не стільки податкова політика (принаймні зменшення податкових ставок саме по собі не гарантує прискорення економічного розвитку), скільки такі чинники, як накопичення та розповсюдження знань, нагромадження людського капіталу, рівень розвитку інститутів, якість економічної політики держави і бюрократичного апарату. Практичним підтвердженням зазначених теоретичних висновків є висока конкурентоспроможність таких країн, як Фінляндія, Швеція і Данія. Незважаючи на найвищий рівень оподаткування (Фінляндія – 45,9% від ВВП, Швеція – 50,6%, Данія – 48,9%), ці країни, завдяки ефективному макроекономічному регулюванню, якості державних інститутів, значним державним інвестиціям у розвиток людського капіталу, впровадженню новітніх технологій посідають за даними Всесвітнього економічного форуму в Давосі у міжнародному рейтингу конкурентоспроможності чільні місця [35].

Однією з найважливіших перешкод на шляху досягнення мети в області розвитку в умовах глобалізації є недостатній ступінь узгодження державної економічної та, зокрема, податкової політики на національному, регіональному і глобальному рівнях. Стало фактом те, що глобалізація об'єктивно веде до розмивання і знецінення регулюючих функцій податків національної держави, яка вже не може, як раніше, захищати національну економіку від небажаних зовнішньоекономічних дій, проте їхня роль залишається виправданою.

Вагому складову податкових систем складає податок на прибуток. Його функціонування розповсюджене по всьому світі, проте він є видозміненим в залежності від політики певної держави [14].

З урахуванням того, що цей податок має різні ставки оподаткування в різних країнах, перед державами постає проблема уніфікації оподаткування. Суть цієї

проблеми полягає в тому, щоб особливо для країн — членів ЄС, полегшити доступ на внутрішній ринок інших країн, а також збільшити залучення іноземних інвестицій у вигляді утворення різних філій та дочірніх компаній.

З цією метою передбачається:

1. Встановлення однакових ставок податків
2. Усунення подвійного оподаткування між державами.
3. Встановлення тісних міжнародних зв'язків між державами.

Порядок розрахунку прибутку, який оподатковується, принципово однаковий (з загальної суми валового доходу підприємства відіймаються валові витрати). Але при розрахунку прибутку до оподаткування та при визначенні валових витрат приводиться в дію стимулюючі заходи.

Варто також приділити увагу прибутку на доходи фізичних осіб. В певних ситуаціях він трактується по-різному. По-перше, він застосовується як податок з юридичних осіб і практично являє собою податок на прибуток підприємств. По - друге, цим терміном позначається податок, який сплачують фізичні особи.

Прибутковий податок сплачується всіма громадянами з усіх видів доходів, які вони отримують протягом року. Цей податок існує у всіх країнах світу і носить, як правило, прогресивний характер, тобто нараховується за прогресивною шкалою. Індивідуальним прибутковим податком обкладаються доходи фізичних осіб. В основу стягування прибуткового податку покладений принцип рівного податку на рівний дохід незалежно від його джерела. Роль прибуткового податку не тільки фіскальна, але і регулююча - за допомогою прибуткового оподаткування здійснюється регулювання і перерозподіл доходів фізичних осіб.

У США відмовилися від прогресивної шкали оподаткування прибутку згідно з якою прибуток підлягав оподаткуванню за ставками до 35%. Податки встановлено на федеральному (національному) рівні, на рівні штатів, міст, іноді навіть районів.

Органи місцевого самоврядування мають змогу запроваджувати додаткові податки на доходи фізичних осіб та прибутки юридичних осіб, податок з товарів та податок на майно. При цьому на місцях вирішують, які з цих податків запроваджувати, та встановлюють ставку податку й пільги в оподаткуванні.

Самосвідомість населення по сплаті податків у Німеччині набагато нижче, ніж у США. Особливо низкою мораль по сплаті податків є серед фізичних осіб. Законодавством Німеччини встановлена стандартна ставка корпоративного податку на прибуток в розмірі 15%. До неї додається ще 5,5% від загальної суми податку, які є надбавкою за солідарність. Базою прибуткового податку в ФРН є сукупний дохід фізичної особи [23, с.11].

Досить цікавою є система стягнення податку на прибуток фізичних осіб у Великій Британії. Існує дещо інший принцип (на відміну від інших країн Європи) побудови та нарахування податку на прибуток, який розподіляє дохід на певні групи (шедули) в залежності від джерела отриманого доходу. Діє всього 5 груп, кожна така група оподатковується за особливим принципом і названа в порядку англійського алфавіту: А, С, D, E, F. [36]

Прибутковий податок з фізичних осіб забезпечує близько 1/5 доходів державного бюджету. Податок поширюється на сукупність доходів, одержаних фізичною особою протягом року з джерел як у самій Франції, так і за кордоном, а саме: заробітну плату, пенсію, ренту, доходи від усіх видів комерційної й некомерційної діяльності, винагороди. Платником даного податку вважають так звану фіскальну одиницю – сім'ю в складі подружжя та осіб, які знаходяться на утриманні. Для самотніх фіскальною одиницею є відповідно сама людина [22].

Як висновок, можна сказати, що урегулювання міжнародної податкової системи складний процес, який залежить від багатьох факторів, які впливають на кожну країну, яка є частинкою системи.

2.2. Оцінка ефективності системи міжнародного оподаткування

На сьогоднішній день ставки податків є своєрідним віддзеркалення того, наскільки держава «тисне» на громадян та бізнес. З економічної теорії відомо, що податковий прес у вигляді ставок податків понад 40% демотивує людей до праці та декларування своїх доходів, і, як наслідок, спричиняє до зниження податкових надходжень до бюджету і тінізації економіки на міжнародному рівні.

Таблиця 2.1

Ставки податків в країнах ЄС 2021 р.

Назва країни	ПДФО	Податок на прибуток
Франція	Прогресивна (5-ти ступенева) від 14 до 45%	31%
Словаччина	Прогресивна 19 і 25%	21%
Іспанія	Прогресивна від 9,5% і 22,5%	25%
Угорщина	15% Депозити і дивіденти – 15%	9%
Польща	Прогресивна(двохступенева) 18% і 32%	19%
Румунія	10%	16%
Україна	18% Депозити 18%, дивіденди – 9%	18%

Складено на основі:[41]

Згідно з даними дослідження Financial Secrecy Index , загальносвітовий обсяг незаконних транскордонних фінансових потоків оцінюється в діапазоні 1-1,6 трлн USD на рік, а розміри розміщених в офшорних юрисдикціях і податкових гаванях

активів досягають астрономічної суми в 32 трлн USD. За оцінками Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), в результаті застосування шкідливих податкових практик країни втрачають щорічно до 250 млрд USD податкових надходжень (Додаток А)[18].

Масштаби офшоризації української економіки також вражають:

- офшори є локомотивом зовнішньоекономічної діяльності. Частка зовнішньоекономічних контрактів, в межах яких товар проходить через компанії, зареєстровані в податкових гаванях, перевищує на сьогодні 80%;
- офшори відіграють важливу роль в інвестиціях. Із 32,3 млрд USD прямих іноземних інвестицій здійснених в Україну 8,9 млрд USD або 27,5% мають кіпрське походження (за даними Держстату). Таким чином, Кіпр – офіційно визнана офшорна юрисдикція – довгі роки залишається найбільшим інвестором України. Не менш вагомою є роль Нідерландів (де-факто – один з найбільш привабливих податкових офшорів ЄС), Швейцарії та Британських Віргінських островів.

Офшори є головним інструментом втечі капіталу та ухилення від податків. Виводяться величезні кошти (в середньому з 2015 по 2020 роки з України виводилися кошти в еквіваленті 10.6% ВВП на рік). За підрахунками з використанням методології міжнародної організації GlobalFinancialIntegrity, протягом 2015-2020 рр. з України до низькоподаткових юрисдикцій було виведено близько 113 млрд USD (Рисунок Б).

На сьогоднішній день в Україні існує проблема при застосуванні системи міжнародного оподаткування та стягнення податку на прибуток. Загалом динаміка втрат бюджету від несплати податку на прибуток з 1991 по 2018 рр виглядає наступним чином - Рисунок В [24].

У зв'язку з посиленням податкового навантаження та зниженням дерегуляції в українському бізнесі, багато підприємців всерйоз почали замислюватися про реєстрацію компанії за кордоном в країнах з низьким оподаткуванням або його

відсутністю, або в країнах, які мають спрощену і лояльну для бізнесу законодавчу базу, а відповідно і оптимальне оподаткування. Найбільш бізнес-привабливими для українських компаній є наступні країни: Естонія, Польща, Литва, Латвія, Словаччина, Чехія та Угорщина.

Якщо брати до уваги Естонію до переваг відкриття підприємства можна виділити наступні:

- податок на прибуток нульовий;
- можливість отримання ВАТ номеру;
- російськомовна та англomовна оперативна підтримка, в тому числі банківська;
- державні органи працюють з російськомовними представниками;
- розвинений інтернет-банкінг і можливість керувати рахунками фірми в Естонії з будь-якого місця перебування;
- низькі тарифи банків на міжнародні перерахування грошових коштів;
- можливість використання маркування на товарах «зроблено в ЄС»;
- можливість відкривати європейські філії компанії.

До особливостей оподаткування можна віднести те, що в Есонії немає податку на нерозподілений прибуток – якщо естонська компанія отримала прибуток від ведення господарської діяльності, то пподаток на прибуто сплачується лише у тому випадку, якщо компанія вирішила розподілити дивіденти між власниками компанії. Ставка корпоративного податку на розподілений прибуток становить 21%. Ставка ПДВ в Естонії становить 20%. Дивіденди – 0%, за винятком виплат з офшорів - 21%.

Щодо відкриття компанії в Польщі відносимо:

- безпроблемне співробітництво з будь-якими європейськими компаніями;
- присвоєння ВАТ номеру для компанії;
- немає обмеження на введення господарської діяльності;

- невисокий початковий статутний капітал.

Польща застосовує прості умови для відкриття компанії. При цьому застосовуються невисокі витрати на реєстрацію компанії та ведення бізнесу. Також надається допомога в підборі директора компанії і працівників. Компанія в Польщі має сплачувати податок на прибуток 19%, ПДВ – 22%, ПДФО - 22%.

Також привабливою країною для відкриття бізнесу є Литва. Серез переваг для ведення можна виділити наступні:

- недорога робоча сила, оренда;
- проводиться політика «чотирьох мов» - клієнта зрозуміють якщо він розмовляє литовською, англійською, російською чи польською мовами;
- підтримка бізнесу з боку держави для іноземних громадян;
- зручний механізм відносин з державними структурами;
- невелика конкуренція, можливість для тісного спілкування та взаємодії;
- сприятливе середовище для малого бізнесу, особливо ІТ стартапів;
- можливість реєстрації малих підприємств для яких передбачений податок 5%;
- наявність вільних економічних зон (Клайпеда та Каунас);
- для компаній, що мають не більше 10 працівників.

Більшість державних послуг доступно через онлайн-серіси і їх використовують 99% підприємців. Варто виділити те, що Литва стоїть на першому місці по використанню онлайн-сервісів [25, с. 85].

Приєднавшись у 2017 році до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати «Мінімальний стандарт» Плану дій BEPS.

План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – проект Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)/ «Групи двадцяти» з вирішення проблем розмивання (заниження) податкової бази та переміщення прибутків, який

був представлений ОЕСР та затверджений у вересні 2013 року на саміті голів держав G20. Зазначений План містить 15 кроків, результатом опрацювання яких буде надання країнам внутрішніх та міжнародних інструментів, за допомогою яких права щодо оподаткування будуть приведені у відповідність до економічної діяльності міжнародних корпорацій.

Планується реалізація таких кроків Плану:

- розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній;
- обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;
- боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування [29].

У ПКУ необхідно запровадити поняття «податкової гавані», чітко визначивши критерії, на основі яких територія повинна визнаватися «податковою гаванню». Аналогічно переліку офшорних зон, перелік «податкових гаваней» повинен формувати КМУ. Критерії визначення «податкових гаваней» повинні відповідати Керівництву ОЕСР щодо застосування звіту про недобросовісні податкові режими. Такими критеріями мають стати:

- низький або нульовий рівень оподаткування;
- обмежений доступ до податкової інформації;
- недостатня прозорість законодавства та адміністративних процедур;
- наявність особливих режимів або пільг для нерезидентів.

Втілення даних положень має призвести до:

- запобіганню зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування;
- запобіганню штучному уникненню визнання статусу постійного представництва;

- запобіганню контролю за трансфертним ціноутворенням;
- правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній;
- механізм вирішення конфліктів;
- впровадження багатостороннього інструменту – MLI (Multilateral Instrument) [36].

Була впроваджена низка фундаментальних змін, спрямованих на боротьбу з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування, підвищення податкової прозорості, дотримання податкових норм та вдосконалення податкового адміністрування, формального запровадження принципу «превалювання суті над формою» та інших важливих правил протидії уникненню оподаткування, що наближуватимуть українську податкову систему до стандартів ОЕСР.

Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Це явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторговельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів [17].

Подвійне оподаткування можливо, коли одна країна претендує на право стягувати податок на підставі факту проживання (або громадянства) платника податків, а інша - на підставі місця одержання доходу. Також подвійне оподаткування може виникати, якщо обидві країни вважають конкретного платника податків своїм чи резидентом кожна з двох країн думає, що доход отриманий саме на її території [26, с.10].

Законодавче регулювання питань оподаткування, встановлення податків та рівня податкових ставок є прерогативою органів влади кожної держави відповідно до її національних пріоритетів. Водночас, кожна країна зобов'язана дотримуватися

загальних фундаментальних принципів в організації податкової системи і побудові внутрішньої податкової політики, які полягають в уникненні податкової дискримінації чи обмежень вільного переміщення товарів на внутрішньо європейському ринку. Наприклад, контроль за виконанням даних принципів при встановленні країнами-учасницями норм податкового законодавства та перевірку узгодженості їх податкової політики з політикою ЄС здійснюють регулюючі органи ЄС, зокрема Європейська комісія.

На Європейську комісію покладаються обов'язки перевіряти встановлення різноманітних податкових пільг окремим підприємствам, секторам економіки чи громадянам в країнах ЄС з метою недопущення надання їм несправедливих конкурентних переваг порівняно з іншими суб'єктами економіки. Якщо наявність таких пільг виявлена, Єврокомісія може вимагати їх скасування і компенсацію отриманих вигод. Крім того, Європейська комісія може виступити з пропозиціями щодо норм та конкретних напрямків податкового регулювання, які стосуються функціонування загальноєвропейського ринку і потребують впровадження в усіх країнах ЄС (наприклад, оподаткування транскордонних операцій). Для того, щоб запропоновані ініціативи Європейської комісії щодо податкового законодавства набули чинності необхідна одностороння згода всіх країн-учасниць.

В питаннях, які не стосуються функціонування загальноєвропейського ринку, країнам ЄС надана значна автономія у провадженні внутрішньої податкової політики, наслідком чого є наявність суттєвих відмінностей між податковими системами окремих європейських країн [27].

Хоча національне законодавство кожної окремої країни встановлює правила, загалом описані в попередньому пункті, міжнародна система оподаткування - що дуже важливо - перекрита мережею з понад 3000 двосторонніх договорів про подвійне оподаткування. Вони, як правило, додають (серед інших функцій) рівень визначень та правил розподілу доходів, які намагаються привести у відповідність і,

отже, можуть змінити правила, накладені окремими підписантами. Більшість з цих договорів досить точно відповідають одній із двох моделей - ОЕСР чи ООН. Найважливіше те, що податкові угоди визначають необхідну взаємозв'язок для країни-джерела для оподаткування податку на активний прибуток бізнесу та відмовляються від (деяких або всіх) податкових прав щодо "пасивних" виплат доходу з країни джерела до країни проживання одержувача.

Також під час заснування фірми, керівництво намагається мінімізувати майбутні витрати по оподаткуванні податку на прибуток. Виникає явище офшор, що саме по собі має двосторонній характер.

Офшорне підприємництво – це будь-яка підприємницька діяльність, яка здійснюється з використанням зареєстрованих в офшорних зонах компаній. Особлива риса такої діяльності полягає в тому, що підприємець у її здійсненні переслідує не тільки конкретну комерційну мету – отримання прибутку від реалізації товарів чи послуг, але й максимізує цей прибуток, користуючись тими податковими пільгами, що створені для учасника схеми операції – офшорного підприємства.

Офшорні зони – це держави або їх окремі території зі спеціальним податковим режимом, що дозволяє частково або повністю звільнити від оподаткування доходи компаній, які були отримані поза межами кордонів країни реєстрації. Вже багато років між політиками, вченими-фінансистами та правниками ведуться дискусії щодо доцільності терміну «офшорна зона». Дуже часто термін «податкова гавань» використовується на практиці як синонім терміну «офшорна зона», проте термін «податкова гавань» не завжди коректно застосовувати у значенні «офшорна зона», оскільки в останніх немає банківської таємниці, що охороняється законом, та в багатьох офшорних зонах були підписані договори з іноземними державами та міжнародними організаціями щодо обміну податковою інформацією. На сьогоднішній день, існує чотири основні офшорні зони:

Таблиця 2.2

Типи офшорних зон

Назва офшорної зони	Країни поширення
Традиційні європейські офшори	Швейцарія, Люксембург, Ліхтенштейн, Монако, Андорра, Лондон та Нідерланди .
Офшори - Британські колонії	Кайманові острови (Карибське море), Британські Віргінські острови (Кариби), Бермуди, острови у Гібралтарі.
Американські офшори	Штати Америки

Складено на основі:[21]

Як висновок, можна сказати, що податкові системи зарубіжних країн мають певні особливості. В міжнародному врегулюванні виникає ряд питань та проблем. Серед них найбільші є проблема подвійного оподаткування та тінізація доходів в офшорних зонах.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Напрямки реформування системи міжнародного оподаткування

Міжнародна система оподаткування сьогодні, в успадкувані від початку 20 століття, є застарілою. Це дозволяє багатонаціональним підприємствам використовувати складність, прогалини та невідповідність у міжнародних податкових правилах, щоб уникнути сплати податків та перевести прибуток у юрисдикції з низьким оподаткуванням. Водночас фірми скаржаться, що неузгоджена національна політика уникнення оподаткування породжує подвійне оподаткування та податкову невизначеність.

Реформи міжнародного оподаткування підприємств зараз на першому місці у порядку денному, переговори проходять в ОЕСР. Вони повинні прагнути уникнути подвійного оподаткування та запропонувати прості правила, що запобігають зміні доходів. Для досягнення цих цілей зростає потреба у детальній та гармонізованій міждержавній співпраці. Важливо оцінити, як фірми реагують на кожну пропозицію з точки зору місця продажу, виробництва та прибутку, а також щодо стратегій переведення прибутку.

Офшорні центри є невід'ємною частиною системи міжнародних економічних відносин. Вони виникли в процесі історичного розвитку світового співтовариства і були зумовлені передусім економічними чинниками. Протягом останніх років офшорна діяльність посідає все більш важливе місце у функціонуванні світової фінансової системи [6].

Відплив коштів за кордон також дуже розповсюджене явище в Україні. До основних чинників прихованого відпливу капіталу з України слід віднести:

1. Недобросовісну податкову конкуренцію між країнами. Території, які часто звать «податковими гаванями» (taxhaven), встановлюють сприятливі податкові режими для здійснення окремих видів підприємницької діяльності, забезпечуючи високий рівень конфіденційності, лояльні регуляторні процедури або їх відсутність, низькі або нульові податкові ставки.
2. Міжнародне структурування бізнес-процесів. Переведення окремих бізнес-процесів в інші країни, з локалізацією на них прибутків дозволяє транснаціональним корпораціям та промислово-фінансовим групам зменшувати зобов'язання за податками та витрати, пов'язані з дотриманням регуляторних процедур.
3. Низьку якість бізнес-клімату в Україні. Через несприятливі умови інвестування та ведення бізнесу інвестори надають перевагу розміщенню коштів у сприятливішому бізнес-середовищі.
4. Глобалізацію фінансових систем, розвиток міжнародних банківських мереж, електронних торговельних систем, мереж здійснення операцій з нерухомим майном. В умовах швидкого розвитку засобів комунікацій нівелюються географічні обмеження, що дозволяє суб'єктам господарювання швидко приймати та реалізовувати рішення щодо переміщення фінансових ресурсів.
5. Прогалини у законодавстві, яке регулює сферу оподаткування, зовнішньоекономічну діяльність, фінансові ринки [7, с.50].

Через неврегульованість окремих сфер господарської діяльності, схеми прихованого відпливу капіталу з України залишаються цілком легальним способом зменшення податкових зобов'язань та ухилення від виконання регуляторних процедур. Наприклад, національне податкове законодавство не передбачає оподаткування контрольованих іноземних компаній, містить лише окремі елементи регулювання трансфертного ціноутворення, окремі договори про уникнення подвійного оподаткування підписані на не вигідних для України умовах тощо.

Для переводу фінансових ресурсів за межі юрисдикції, у тому числі для цілей податкового планування, в результаті якого відбувається розмивання бази оподаткування прибутку підприємств, підприємницькі структури використовують різноманітні схеми. Найбільшого поширення набули: лізингова, агентська, давальницька схема, а також схеми експорту, імпорту, володіння активами, продажу бізнесу, використання нематеріальних активів.

1. Лізингова схема застосовується для виведення фінансових ресурсів за межі країни шляхом виплати лізингових платежів на користь лізингодавця, який зареєстрований як суб'єкт підприємницької діяльності у офшорній зоні. В подальшому, виведені фінансові ресурси за межі країни можуть бути реінвестованими в економіку тієї ж самої країни, або використовуватися для фінансування відповідних проектів у інших країнах.

2. За агентською схемою офшорна компанія доручає резиденту (агенту) здійснити купівлю та продаж товарів (робіт, послуг) у юрисдикції, резидентом якої є такий агент, за мізерну винагороду, наприклад, 0,5% вартості угоди, які і підлягають оподаткуванню за місцем реєстрації агента. Відповідно, офшорна компанія здійснює фінансове забезпечення цих операцій. Як правило, такі угоди організовуються та здійснюються за участю третіх осіб, що дозволяє уникнути безпосереднього контакту агента із офшорною компанією і укладаються із резидентами країн, між якими застосовуються угоди про уникнення подвійного оподаткування, а також з урахуванням переліку офшорних зон, офіційно затвердженого у юрисдикції, резидентом якої є агент.

3. У випадку передачі у власність активів заздалегідь зареєстрованого трасту, припустимо, у європейській країні, матеріальні цінності продаються офшорній компанії, яка їх придбає на кошти такого трасту. Така офшорна компанія може бути засновником цього трасту. В той же час, активи трасту (наприклад, рухоме та нерухоме майно, земля, депозити та боргові зобов'язання) можуть купуватися

резидентом. Означені операції здійснюються залежно від певних завдань бізнес-структури, тобто, введення чи виведення грошових коштів із конкретної юрисдикції. Одним із варіантів схеми передачі у власність активів може бути придбання акцій (паїв)компанії, зареєстрованої у офшорній зоні. В подальшому, кошти вертаються в економіку, але у вигляді позики під конкретні відсотки, які дозволяють мінімізувати об'єкт оподаткування прибутку підприємств.

4. Офшорні компанії також реєструють право інтелектуальної власності. Таку власність офшорні компанії передають користувачеві через транзитну компанію на умовах субліцензії. Найчастіше, використовуються підприємства Нідерландів, оскільки у цій країні не застосовується податок на роялті, що стягується при виплаті на користь власника.

5. Офшорні компанії також використовуються при виробництві продукції з давальницької сировини. Тобто, офшорна компанія придбає продукцію на території України та передає її на переробку виробничій компанії резиденту України, в подальшому, спрямовуючи готову продукцію на експорт. Умови угоди на виробництво продукції з давальницької сировини узгоджуються таким чином, щоб мінімізувати податкові зобов'язання виробничої компанії – резидента України.

6. При імпорті (експорті) через офшорну зону підприємство штучно завищує або знижує вартість поставки товарів (робіт, послуг) залежно від завдань – мінімізувати зобов'язання зі сплати податку на прибуток підприємств, або митних платежів [9, с. 10].

Основна схема, яку використовують міжнародні корпорації – це Подвійний Ірландський із Голландським сандвіч (Double Irish Dutch Sandwich). Суть схеми полягає в жонглюванні платежами з використанням інтелектуальної власності (рис. Г).

Спочатку закордонна компанія (американська ТНК) передає нематеріальні активи афілійованій фірмі, зареєстрованій в Ірландії. Ірландія не вважає

резидентами компанії, керовані з-за кордону, тому її управління розміщується в офшорній зоні, де відсутнє взагалі оподаткування прибутку. Друга компанія створюється в Голландії і субліцензує права на інтелектуальну власність в ірландській компанії. Наступним кроком є передача такої ж ліцензії на інтелектуальну власність третій компанії, зареєстрованій в Ірландії. Голландське законодавство дає змогу передавати технології абсолютно безкоштовно з податкового погляду. При цьому ірландська компанія № 2 – 100-відсоткова «дочка» компанії № 1. Фактично компанії передають нематеріальні активи одна одній, по ходу очищаючи їх від податкового тягаря. Ірландська компанія № 2 є податковим резидентом Ірландії, і вся діяльність ведеться через неї. У результаті прибуток у вигляді роялті проходить через першу фірму в Ірландії, яка сплачує податок в офшорній зоні [40, с. 68].

За останні роки на побідних схемах намагалися викрити найбільші технологічні ТНК, зокрема Google та Apple. Так, Google перерахувала 10,7 млрд. євро (\$12 млрд.) через Нідерланди в Бермуди в 2014 р. за допомогою побудови схеми, що дає їм змогу не оподатковувати більшу частину іноземного прибутку. Рахунки Google в Нідерландах показують, що відділення переказало майже весь свій дохід, а саме виплати роялті від ірландської філії, через яку проходить більшість доходів за межами США, до підрозділу, розташованому на Бермудах, а зареєстрованому в Ірландії під назвою Google Ireland Holdings. Це дає змогу Google, що є частиною холдингу Alphabet Inc, не підпадати під оподаткування в США податком на прибуток або європейським податком на дивіденди. Ця схема вже десять років дає змогу Alphabet Inc використовувати ефективну податкову ставку лише у 6% від його доходів за межами США, що становить близько чверті середньої податкової ставки на зарубіжних ринках. Як показали рахунки Google, Нідерланди Holdings NV, що не має співробітників, у Голландії сплатили лише 2,8 млн. євро податку [44].

Яскравим прикладом застосування для зменшення оподаткування може служити угода, укладена в листопаді 2015 р. Pfizer Inc. придбала виробника ботоксу Allergan Plc. заради зменшення ставки оподаткування, що спричинило жорсткі політичні дебати щодо такого фінансової маневру. Сума угоди становила 160 млрд. дол., або 363,63 дол. за акцію. У результаті такого поглинання була створена найбільша у світі фармацевтична компанія, і головний офіс Pfizer буде перенесено до Ірландії, що також стане прикладом найбільшого перенесення головного офісу компанії зі США для зменшення податкового зобов'язання. Щоб уникнути подальших обмежень, транзакція була подана так, ніби менша, зареєстрована в Дубліні компанія Allergan Plc. купує Pfizer, хоча об'єднана компанія матиме назву Pfizer Plc. До цього компанія намагалася за 118 млрд. дол. придбати британську AstraZeneca, але угода не відбулася через незгоду управління компаніями та політиками. Таким чином, Pfizer знизила оподаткування з 40% до 12,5% [43].

Податкові пільги в зарубіжних країнах націлені на зниження ПДВ, податку на прибуток, податку на приріст капіталу і іноді — податку на доходи фізичних осіб. При цьому в різних країнах застосовують різні комбінації податкових преференцій.

Для отримання податкових пільг та іншої державної підтримки всі країни висувають досить жорсткі вимоги до компаній-претендентів, що, у свою чергу, стримує отримання таких стимулів.

Посилення боротьби з офшорами підвищило інтерес до низькоподаткових юрисдикцій – оншорів, які не розглядаються як офшори, але при дотриманні певних умов можуть бути використані в низькоподатковому режимі. Деякі офшори (приміром, Кіпр) згодом стали низькоподатковими оншорами.

Низькоподаткові юрисдикції відрізняються від офшорних юрисдикцій за такими ознаками:

- нижчий рівень конфіденційності;
- фінансові втрати компенсуються вищим престижем у світі;

- компанії зареєстровані в цих країнах мають доволі високий авторитет у міжнародній спільноті;
- не розглядаються як офшори, відсутні в «Чорних списках»;
- сплачують податки у заниженому розмірі;
- проходження аудиту та решта бухгалтерської звітності обов'язкові.

Як правило, компанії зареєстровані в низькоподаткових юрисдикціях не ведуть самі повноцінну бізнес діяльність, а виступають посередником між компанією із офшорної і компанією з Європи, чи Росії, України, Білорусі та інших. В якості посередника такі компанії забезпечують дотримання правил трансфертного ціноутворення, транзит товарів.

Варто виділити проблему подвійного міжнародного оподаткування. Під подвійним оподаткуванням не завжди слід розуміти буквально використання однакових податкових важелів, адже воно можливе також за умови часткового накладання одного об'єкта на інший, причому це явище має місце як у межах національної системи податків і зборів, так і у різних податкових системах. Подвійне оподаткування виникає в рамках національної податкової системи з причин, які носять внутрішньо- та зовнішньоекономічний, а також політичний характер [16].

Міжнародне подвійне оподаткування виникає з причин існування певних економічних передумов та суперечностей між податковими законодавствами двох або більше держав. Немодернізована система автоматизації починаючи від митного контролю та закінчуючи впровадженням електронного уряду. Дана сфера потребує значних інвестицій, однак ці витрати є виправданими у перспективі.

Цілком зрозуміло, що для платника податків подвійне оподаткування є явищем негативним. При цьому реалізація обов'язку зі сплати податку (самими платником або податковим агентом) є подією, що приносить дохід до бюджету країни. Будь-яка держава переслідує при регулюванні податкових відносин передусім фіскальну

мету, аргументуючи це, як правило, необхідністю фінансування заходів, спрямованих на задоволення публічного інтересу. Уникнення подвійного оподаткування, що досягається державами за 248 рахунків застосування різних засобів, безумовно, передбачає певні поступки у своїх фіскальних інтересах, принаймні однієї з країн. Водночас сам прояв зусиль, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування між державами, свідчить про наявність спільних урядових інтересів. При цьому можна констатувати наявність індивідуального (у рамках окремої держави) стимулу запобігати подвійному оподаткуванню, адже на практиці майже всі країни закріплюють у національному податковому законодавстві можливість надання пільги щодо подвійного оподаткування в односторонньому порядку.

Найчастіше в міжнародній податковій практиці спостерігається двостороннє усунення подвійного оподаткування. Обов'язковою умовою уникнення подвійного оподаткування є міждержавні угоди, які стосуються взаємного погодження юридичної інтерпретації фіскальних порушень [14].

Якщо договір про усунення подвійного оподаткування побудовано на 260 базі Модельної конвенції ОЕСР, то країна проживання зобов'язана забезпечити звільнення від подвійного оподаткування у випадках повного або обмеженого оподаткування джерел. Ураховуючи норми ст. 23 Модельної конвенції ОЕСР це можна зробити, дозволивши зарахувати податок, сплачений у країні-джерелі, на податок, який сплачується у країні проживання, або звільнивши прибуток, оподаткований країною-джерелом, із домашнього податку. При цьому потрібно враховувати, що зазвичай країни вже передбачають звільнення від подвійного оподаткування в односторонньому порядку. У межах їхнього національного податкового законодавства містяться положення або про звільнення іноземного доходу від оподаткування, або про надання кредиту за податки, сплачені з таких доходів у країні джерела. У цих випадках вже вдалося ефективно запобігти

подвійному оподаткуванню. Прикладом таких догорів є підписані Україною договори Double Tax Treaty, Tax Information Exchange Agreement – ТІЕА.

Приділивши увагу вітчизняним системам покращення даної системи – можна сказати, що наявні механізми є дієвими порівняно з попереднім досвідом, проте все ще вимагають детального розбору та покращення у майбутньому. На сьогоднішній день у світі існує велика кількість зловживань офшорами, що також варте приділення уваги зі сторони влади кожної держави.

3.2. Впровадження заходів з оптимізації системи міжнародного оподаткування та підвищення її ефективності

Сьогодні процес глобалізації світової економіки чинить значний вплив як на трансформацію механізму функціонування світового господарства, так і на придбання ним якісно нових характеристик розвитку. Водночас різке посилення взаємодії економік більшості країн світу, а також формування глобальних ринків капіталу, праці та послуг, створення і розвиток глобальної інфраструктури вивели на новий рівень боротьбу за підвищення глобальної конкурентоспроможності національних економік і бізнес-структур, а ще активізували появу нових форм світогосподарської взаємодії.

На тлі реалізації вищевказаних процесів особливої актуальності у світі набуває утворення вільних економічних зон, створення умов для розвитку офшоризації, а також формування стратегій розвитку офшорного бізнесу, орієнтованого передусім на залучення й обслуговування міжнародних потоків капіталу. Феномен явища «офшоризація» сьогодні зосереджує велику кількість уваги серед усієї наукової спільноти.

Багато в чому визначення специфіки офшорних зон міститься у понятті «вільна економічна зона», оскільки сучасне наукове співтовариство більшою мірою

схиляється до трактування поняття «офшор» як територіального утворення (у рамках цілої держави або його адміністративної одиниці), у рамках якого створено особливі сприятливі умови і пільги для суб'єктів, які реєструються на його території та ведуть лише екстериторіальну бізнес-діяльність. Нині актуальність розвитку офшорингу забезпечується низкою сучасних тенденцій:

- підвищенням забезпеченості світової економіки капіталом;
- прискоренням обороту фінансових активів у міжнародному масштабі, їх більш ефективним використанням;
- зниженням ризиків шляхом переміщення капіталу в економічно стабільні та безпечні країни.

При цьому з погляду держави можна виділити основні негативні наслідки застосування таких схем, окрім зниження рівня податкових надходжень:

- господарюючі суб'єкти істотно знижують свої податкові витрати й отримують необґрунтовану конкурентну перевагу;
- поступова монополізація ринку підриває стабільність та ефективність функціонування конкурентного середовища;
- дестабілізація інвестиційного клімату [15, с.3].

Проте для приватного підприємництва застосування офшор для введення власного бізнесу є досить позитивним явищем. Серед переваг застосування офшорів для підприємства можна виділити:

а) низьке чи відсутнє оподаткування. Від початку у західному світі компанії почали використовувати офшори для уникнення подвійного оподаткування. Якщо британська компанія експортує в Аргентину, то вона ризикує двічі сплачувати податки. Офшори використовувалися для уникнення цього. Але де-факто офшорні схеми дозволяють уникати не просто подвійного оподаткування, а будь-якого оподаткування. Багатонаціональна компанія, маючи дочірні підприємства в

офшорах, через них проводить велику частину своїх операцій, які могли би оподатковуватися.

б) офшори часто дають гарантію збереження фінансової таємниці.

У цьому великий парадокс: сучасний світ стає все більше і більше прозорим. Але всередині нього існує офшорна мережа, яка будується на зовсім інших принципах – на принципах секретності і таємниці. Ці дві тенденції все більше вступають у конфлікт між собою.

в) гра між різними юрисдикціями. Міжнародний бізнес використовує офшори для «гри між юрисдикціями». Тобто розподіляється на багато компаній, які зареєстровані в різних юрисдикціях, а тому щодо них можна застосовувати різне законодавство – більш зручне для бізнесу в тих чи інших ситуаціях. Гра між правовими системами – це одна з причин масштабів та успіхів багатонаціональних компаній. І ще один спосіб уникнення сплати податків.

г) використання «багатоступеневих» моделей. Це коли компанії засновані іншими компаніями, а ті — ще іншими, а ті – ще іншими і т.д.[13].

Успішні фірми у всьому світі уникають сплати податків з допомогою податкових гаваней, і Україна — не виняток. Втім, через аномально високу концентрацію власності (згідно з останніми доступними оцінками, на 2021 рік 18 мільярдерів володіли багатством в еквіваленті близько 40% ВВП країни) та “олігархічний” характер статків, Україна опинилася серед лідерів дослідження організації Global Financial Integrity “Незаконний вивіз капіталу”, проведеного з використанням статистики світової торгівлі: протягом 2015-2020 років відтік капіталу становив від 3 до 10%. Скоригувавши дані авторів звіту й додавши 65 млрд грн, сплачених у 2021 році у вигляді відсотків афілійованим компаніям (розташованих здебільшого у податкових гаванях) або за вкрай високими ставками, можна оцінити загальний відтік капіталу в приблизно 10% від ВВП. Це вражаюча цифра, однак вона узгоджується з даними НБУ та нещодавною заявою чільного

працівника Державної фіскальної служби про те, що майже $\frac{3}{4}$ експортних контрактів України є “непрямими”, тобто проходять через офшори. Якщо врахувати, що експорт становить близько половини офіційного ВВП, а деякі відтоки пов’язані також із імпортом, цифра видається досить реалістичною. А значить, бюджет втрачає близько 2% від ВВП внаслідок приховування прибутків у податкових гаванях. Відтак, потенційні прибутки від податку на прибуток підприємств зменшуються майже вдвічі [28].

Антиофшорне регулювання здійснюється на трьох рівнях:

- глобальний (ОЕСР, МВФ, ООН, ФАТФ);
- регіональний (в рамках співдружності країн, наприклад ЄС);
- двосторонній (на основі підписання міждержавних угод).

Усі заходи щодо деофшоризації, в кінцевому рахунку, спрямовані на:

- 1) запобігання використанню офшорів для несумлінного податкового планування і зниження рівня оподаткування окремих їх компаній і громадян;
- 2) зміцнення податкової бази держав за рахунок податкових платежів з доходів, одержуваних в офшорних зонах;
- 3) підвищення стабільності транскордонного руху коштів і зниження впливу офшорного спекулятивного капіталу на національні фінансові ринки;
- 4) зниження рівня анонімності бенефіціарів офшорних компаній і проведених ними операцій [8, с. 18]

Для мінімізації діяльності офшорних схем необхідно реалізувати комплекс заходів, зокрема:

- вкрай важливим є докорінна інституційна реформа податкової та митної служб;
- створення єдиного органу по розслідуванню економічних злочинів;

- ліквідація податку на прибуток та перехід до оподаткування виведеного капіталу;
- суттєве зниження навантаження на фонд оплати праці;
- модифікація податку на землю та нерухоме майно;
- підсилення інституту контролю ТЦО;
- створення єдиного дата-центру із всією податковою та митною інформацією у Міністерстві фінансів [38].

Заходи щодо деофшоризації економіки України мають розроблятися з урахуванням тенденцій розвитку технологій управління грошовими та іншими ресурсами, у тому числі, щодо постачання та реалізації товарів (робіт, послуг) із використанням можливостей віддаленого доступу до об'єкту управління через Інтернет. Уваги потребують умови контролю та взаємозв'язків між підприємствами із вибудовуванням чіткої ієрархії, яка може без зайвих зусиль визнаватися та ідентифікуватися у судовому порядку, у тому числі, на основі вжиття запобіжних заходів щодо штучного відхилення від статусу постійного представництва, наприклад, за рахунок використання угод комісії. В той же час, вагомим елементом системи заходів протидії поширення офшорних схем ведення підприємницької діяльності має стати розбудова мережи безперешкодного та оперативного інформаційного обміну між податковими службами різних країн світу, у тому числі, щодо викриття агресивного податкового планування.

Для зниження негативного впливу використання підприємницькими структурами компаній, що зареєстровані в офшорних юрисдикціях, необхідно впровадження чітких критеріїв визначення офшорного підприємства, бенефіціарного власника і його податкової резидентності, у тому числі, за місцем основної (операційної) діяльності із визначеннями у національному законодавстві з питань оподаткування та господарської діяльності. При цьому, потребує уточнення розуміння податкового планування яке в окремих випадках розглядається як

податкова оптимізація або навіть відкрите ухилення від оподаткування, що не має нічого спільного з перевагами офшорів як інструменту податкового планування, умов і механізмів його застосування із використанням офшорів, а також розгляду можливих заходів щодо забезпечення адресності та правомірності застосування офшорного механізму вітчизняним бізнесом.

З метою створення умов економічної недоцільності застосування офшорних схем ведення підприємницької діяльності в Україні необхідно розробити та впровадити економічно обґрунтовані обмеження щодо запобігати розмиванню бази оподаткування прибутку підприємств на основі встановлення межі використання суб'єктами підприємницької діяльності так званого «податкового щита» через недопущення віднесення на собівартість продукції обсягів виплат по обслуговуванню позики, що перевищують певний рівень, а також удосконаленню методів встановлення звичайної (ринкової) ціни для цілей оподаткування.

В міжнародній практиці були вироблені способи і методи усунення подвійного оподаткування, які являють собою основу механізму податкового регулювання. На сьогоднішній день, виділяють два основні способи усунення подвійного оподаткування:

- односторонні заходи, передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою даної країни без узгодження з іншими державами;
- багатосторонні заходи, які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [37].

В Україні, як і в інших державах, поєднуються обидва ці заходи, які доповнюють один одного, але не можуть бути взаємозамінними. Для пом'якшення (чи усунення) ефекту подвійного оподаткування варто використовувати наступні методи:

- метод вирахування (дохід оподатковується в обох договірних країнах, але за умови вирівнювання до рівня податку в країні з меншим розміром податку);

- метод звільнення (виключення з оподаткованої бази доходів, отриманих за кордоном та майна, яке перебуває за кордоном);
- метод податкового кредиту (залік сплачених за кордоном податків в рахунок зменшення зобов'язань платника податків по сплаті податку в своїй країні);
- метод відстрочки (відстрочення оподаткування іноземних доходів до моменту їх ввезення в країну постійного місцезнаходження платника податків);
- метод податкової знижки (податок сплачений за кордоном розглядається як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню)[35]

Усунення зовнішнього подвійного оподаткування, на відміну від внутрішнього, може здійснюватись як самостійними зусиллями кожної держави, так і шляхом об'єднання їхніх зусиль, тобто через укладення міжнародних договорів. Укладення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (Double Taxation Treaties, DTT) прийнято вважати основним способом запобігання виникненню випадків зовнішнього (міжнародного) подвійного оподаткування

Також необхідним є забезпечення тісної взаємодії заходів податкового регулювання із удосконаленням макроекономічного і фінансового регулювання:

- забезпечення стабільності грошової одиниці;
- фінансової відкритості країни;
- ефективного макроекономічного регулювання [16].

На мою думку, побудова та застосування механізмів податкового міжнародного регулювання має носити комплексний характер в рамках стратегії розвитку міжнародних фінансів та в поєднанні із інституційними ринковими реформами – це створення стимулюючої податкової системи та конкурентної

ринкової системи. У нинішніх реаліях механізм податкового регулювання має будуватися та зазнавати змін в комплексі із структурними реформами.

Отже, побудова та застосування механізмів податкового регулювання має носити комплексний характер в рамках стратегії розвитку міжнародних фінансів та в поєднанні із інституційними ринковими реформами – це створення стимулюючої податкової системи, яка буде відповідати вимогам світового співтовариства.

Отже, сьогодні проблематика застосування офшорів українськими компаніями вимагає серйозної уваги та активних дій із боку держави. І, незважаючи на негативну репутацію офшорного бізнесу, існує цілий комплекс заходів, здатних поліпшити ситуацію і сформувані цивілізований підхід до використання офшорів як метод міжнародного податкового планування. Необхідно поліпшувати внутрішній інвестиційний клімат. На основі такого підходу вирішується не тільки проблема офшорів, а й безліч інших завдань: модернізація економіки, прискорення економічного зростання, скорочення темпів інфляції, збільшення припливу прямих іноземних інвестицій, підтримка соціальної стабільності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Сучасні системи міжнародного, транскордонного оподаткування доволі складні. Ця складність пояснюється поступовим розвитком систем, що існують зараз для вирішення питань транскордонної торгівлі. Знання податкової історії є важливою основою для розуміння сучасної податкової практики та вивчення можливостей майбутньої податкової реформи [15, с.3]. Також були розглянуті всі етапи розвитку системи міжнародного оподаткування.

2. Оподаткування у всі часи було однією із складових якісно нових підходів до формування системи державного регулювання. Постійно відбуваються зміни у виробничих процесах, у фінансово-економічних відносинах між господарюючими суб'єктами, між державою, інвесторами, змінюється якість соціальної сфери. Все це веде до пошуку нових механізмів державного регулювання, використовуючи при цьому податкові інструменти.

3. Глобалізація світогосподарських зв'язків об'єктивно породжує необхідність гармонізації національних податкових систем. Однак, податкова гармонізація на глобальному рівні реально стає потрібною лише в тій мірі, у якій складається світове господарство, як особлива органічна цілісна система. Ефективність міжнародних податкових систем в європейських країнах визначає розвиток стягнення податків та зборів на міжнародному рівні

З цією метою передбачається:

1. Встановлення однакових ставок податків;
2. Усунення подвійного оподаткування між державами;
3. Встановлення тісних зв'язків між державами;
4. У зв'язку з посиленням податкового навантаження та зниженням дерегуляції в українському бізнесі, багато підприємців всерйоз почали замислюватися про реєстрацію компанії за кордоном в країнах з низьким оподаткуванням або його

відсутністю, або в країнах, які мають спрощену і лояльну для бізнесу законодавчу базу, а відповідно і оптимальне оподаткування. Найбільш бізнес-привабливими для українських компаній є наступні країни: Естонія, Польща, Литва, Латвія, Словаччина, Чехія та Угорщина.

Подвійне міжнародне оподаткування є обкладанням податками однієї особи по відношенню до однієї бази в більш ніж двох державах за один і той же період. Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування.

Також під час заснування фірми, керівництво намагається мінімізувати майбутні витрати по оподаткуванні податку на прибуток. Виникає явище офшор, що саме по собі має двосторонній характер.

5. Кожна країна Європейського Союзу має окрему податкову систему. На рівні спільного уряду врегульовуються питання максимальних і мінімальних ставок податків, оподаткування руху товарів та послуг між країнами ЄС та боротьби з уникненням від оподаткування і виведенням прибутків за кордон. Такі країни, як Ірландія та Нідерланди, створили умови для міжнародних корпорацій, за яких вони можуть законним способом значно зменшувати своє податкове навантаження. Питання вибору фінансового механізму використання офшору, який дав би змогу здійснити оптимальне податкове планування, у сучасних умовах для компаній є надзвичайно важливим. Звісно, не можна не звернути увагу на те, що кожна компанія є унікальною, тому не існує стандартизованих загальних методів використання офшорів. Також варте уваги держав ситуація повійного оподаткування. Вона потребує значної концентрації сил та дослідження.

6. Протягом 21 століття держави задовольняли проводили ряд дій для усунення подвійного оподаткування, враховуючи значне неоподаткування доходів

підприємств та покращення системи міжнародного оподаткування. Цей досвід є ефективним та, на мою думку, вартий уваги для вивчення та дослідження.

Проте, на мою думку, існує ряд моментів, які варті допрацювання.

Усі заходи щодо деофшоризації, в кінцевому рахунку, спрямовані на:

- 1) запобігання використанню офшорів для несумлінного податкового планування і зниження рівня оподаткування окремих їх компаній і громадян;
- 2) зміцнення податкової бази держав за рахунок податкових платежів з доходів, одержуваних в офшорних зонах;
- 3) підвищення стабільності транскордонного руху коштів і зниження впливу офшорного спекулятивного капіталу на національні фінансові ринки;
- 4) зниження рівня анонімності бенефіціарів офшорних компаній і проведених ними операцій.

Для мінімізації діяльності офшорних схем необхідно реалізувати комплекс заходів, зокрема:

- вкрай важливим є докорінна інституційна реформа податкової та митної служб;
- створення єдиного органу по розслідуванню економічних злочинів;
- суттєве зниження навантаження на фонд оплати праці;
- модифікація податку на землю та нерухоме майно.

Також варто ввести в розробку договори, щодо усунення міжнародного оподаткування. Необхідним є забезпечення тісної взаємодії заходів податкового регулювання із удосконаленням макроекономічного і фінансового регулювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баєв С.А. Погодження про уникнення подвійного оподаткування: порівняльно-правове дослідження Баєв С.А. – М. : Волтерс Клувер. 2007,С.5 – С.7.
2. Бородачов А.Ю.; Держ. закл. Луган. нац. ун-т імені Тараса Шевченка. – Луганськ : Вид-во ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка»,2019,С.151 - С.158.
3. Бутенко К. В. Методичні підходи до оцінки організації оперативного податкового планування на промисловому підприємстві>//Ефективна економіка. 2014, №3, С.10 –С.11.
4. Грушко В.І. Міжнародне оподаткування : навч. посіб. для студ. економіч. спец. / В.І. Грушко, Ю.О. Махортов, Н.А. Телічко— Т. 2 / Редкол.: В.І. Грушко: Вид-во ДЗ ЛНУ імені Тараса Шевченка, 2019, С.15 – С.17.
5. Гуржій О.Ю. Процес деофшоризації в умовах світової глобалізації Світове господарство і міжнародні економічні відносини, 2019, №12, С.88 - С.90.
6. Звіт про проведення національних ризиків у сфері запобігання та протидії легалізації(відмиванню доходів), одержаних злочинним шляхом та фінансування тероризму : [Електронний ресурс]. - Режим доступу <https://finmonitoring.in.ua/NRA2019.pdf>.
7. Ковальчук К. Ф. Дослідження сучасних проблем у сфері уникнення подвійного оподаткування Проблеми економіки та політичної економіки, 2018, №1, С.18 – С.20, С.50 – С.51 .
8. Максименко А.В. Офшорні схеми в європейському оподаткуванні. Економіка і суспільство. 2019, №1. С.18-24.
9. Маринчак Є. С. Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою Фінансове право, №8, С.10. – С.15, С.25 – С.27.

10. Міжнародне оподаткування : навч. посіб. для студ. економіч. спец. / Грушко В.І., Махортов Ю.О., Телічко Н.А., Бородачова В.М.; Держ. закл. Луган. нац. ун-т імені Тараса Шевченка. – Луганськ : Вид-во ДЗ ЛНУ імені Тараса Шевченка, 2018, С.10 – С.15.
11. Міжнародне оподаткування. Сутність та еволюція податкових систем світу - : [Електронний ресурс]. - Режим доступу - https://pidru4niki.com/1904092444255/finansi/mizhnarodne_opodatкування.
12. Мочерний В.С. Економічна енциклопедія: У 3-х т. — Т. 2 / Редкол.:С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Видавничий центр Академія, 2020. С.7 – С.9, С.200 - С.203.
13. Найбільш вигідні з точки зору податків країни Європи- : [Електронний ресурс]. - Режим доступу - <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-delovye-novosti-36-naibolee-vygodnye-s-tochki-zreniya-nalogov-strany-evropy/>.
14. Наскільки популярні офшори в Україні : [Електронний ресурс]. - Режим доступу] <https://biz.nv.ua/ukr/experts/naskilki-populjarni-v-ukrajini-ofshori-2454606.html>.
15. Олендер І.Я. Міжнародне подвійне оподаткування: до історії питання// Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції, 2019, №3, С.3. – С.5.
16. Особливості проведення судово-медичних експертиз, пов'язаних з оподаткуванням нерезидентів, які отримують доходи в Україні : [Електронний ресурс]. - Режим доступу] <http://ondise.minjust.gov.ua/osoblivosti-provedennya-sudovo-ekonomichnix-ekspertiz-povyazanix-z-opodatкуванняm-nerezidentiv-yaki-otrimuyut-doxodi-v-ukra%D1%97ni/>.
17. Офшори у світі: 7 ключів для розуміння : [Електронний ресурс]. - Режим доступу <https://hromadske.ua/posts/ofshory-u-sviti-7-kliuchiv-dlia-rozuminnia>.
18. Павлик О.В. Сутність глобалізації у податковому регулюванні економічного розвитку Ефективна економіка, 2018, №5, С.18 – С.22.

19. Пахненко О. М. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі Ефективна економіка, 2020, №12, С. 10. – С.15.
20. Порівняння офшорів та низькоподаткових юрисдикцій: податковий аспект : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/27752/1/090-143-144.pdf>.
21. Про податки: [Електронний ресурс]. - Режим доступу <chrome://settings/security?q=enhanced>.
22. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування - : [Електронний ресурс]. - Режим доступу - <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5502>.
23. Ртищева І.О. Вплив сучасних регіональних і глобальних чинників на податкову реформу Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України, 2019, №14, С.11. – С.14.
24. Столяров В.Ф. Становлення та розвиток офшорної діяльності резидентів України Економічний вісник Донбасу, 2019, №1(43), С. 65 – С.70.
25. Столяров В. Ф. Становлення та розвиток офшорної діяльності резидентів України Фінанси, 2019, №11, С. 85. – С.87.
26. Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн європейського союзу. Ефективна економіка 2018, №12, С.10-14.
27. ІТ - бізнес в Дії - : [Електронний ресурс]. <https://www.epravda.com.ua/columns/2021/02/4/670705/>.
28. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет втрачає найбільше: [Електронний ресурс]. - Режим доступу <https://voxukraine.org/rejting-shem-uhilennya-vid-podatviv-ina-chomu-ukrayinskij-byudzhet-vtrachaye-najbilshe/>.

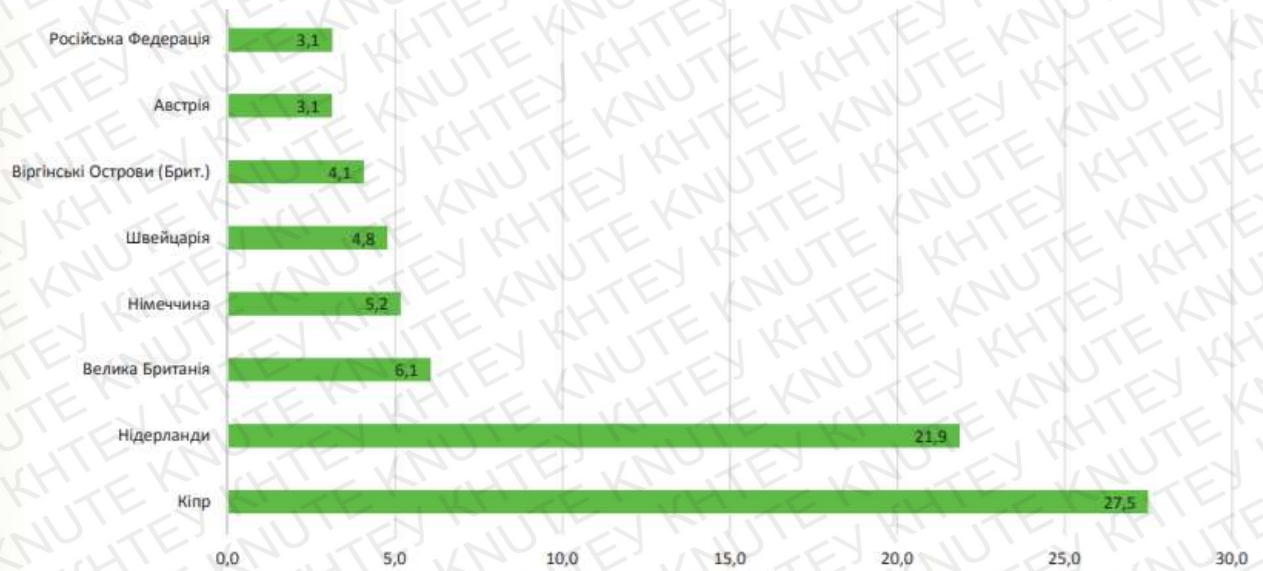
29. Світовий досвід оподаткування - : [Електронний ресурс]. - Режим доступу <https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/fransia/>.
30. Світовий досвід оподаткування: Німеччина [Електронний ресурс]. - Режим доступу. <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/germany/>.
31. Світовий досвід податкового адміністрування та його значення для України - : [Електронний ресурс]. http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4903/1/4598_IR.pdfC.58.
32. Система державного регулювання в сфері оподаткування - : [Електронний ресурс]. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=896>.
33. Стартувала міжнародна онлайн конференція «Реалізація плану BEPS в Україні»: [Електронний ресурс]. - Режим доступу <https://www.kmu.gov.ua/news/startovala-mizhnarodna-onlajn-konferenciya-realizaciya-planu-beps-v-ukrayini>
34. Сходінками американського досвіду [Електронний ресурс]. - Режим доступу. <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1561>
35. Уникнення подвійного оподаткування : [Електронний ресурс]. - Режим доступу] <https://blog.liga.net/user/sbarbashin/article/25810>.
36. Щодо напрямків протидії прихованому впливу капіталу з України. Аналітична записка : [Електронний ресурс]. - Режим доступу <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/schodo-napryamiv-protidii-prikhovanomu-vidplivu-kapitalu-z-ukraini>
37. Як уникнути подвійного оподаткування? : [Електронний ресурс]. - Режим доступу] <https://sumy.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/463139.html>.

38. Які схеми з'їдають з бюджету від 150 до 260 млрд грн : [Електронний ресурс].
- Режим доступу] <https://biz.liga.net/ekonomika/all/opinion/kakie-shemy-sedayut-iz-byudjeta-ot-150-do-260-mlrd-grn>
39. Brothers J. From the Double Irish to the Bermuda Triangle / Joseph V. Brothers // Tax Analysts. – 2014. – P. 687-695 10, с. 687-690, с. 18
40. The Current International Tax Architecture: A Short Primer : [Електронний ресурс]. - Режим доступу <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/28329-9781513511771-en/ch003.xml>.
41. European Commission [Електронний ресурс]. - Режим доступу https://ec.europa.eu/info/index_en.
42. History of international business taxation - : [Електронний ресурс]. https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4615-1071-0_3.
43. Smith G., Groden, C. Pfizer, Allergan Confirm \$160 Billion Merger Deal – 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: fortune.com/2015/11/23/Pfizer-allergan-merger
44. Sterling T., Bergin T. Google accounts show 11 billion euros moved via low tax ‘Dutch sandwich’ in 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reuters.com/article/us-google-tax-idUSKCN0VS1GP>.

ДОДАТКИ

Рисунок А

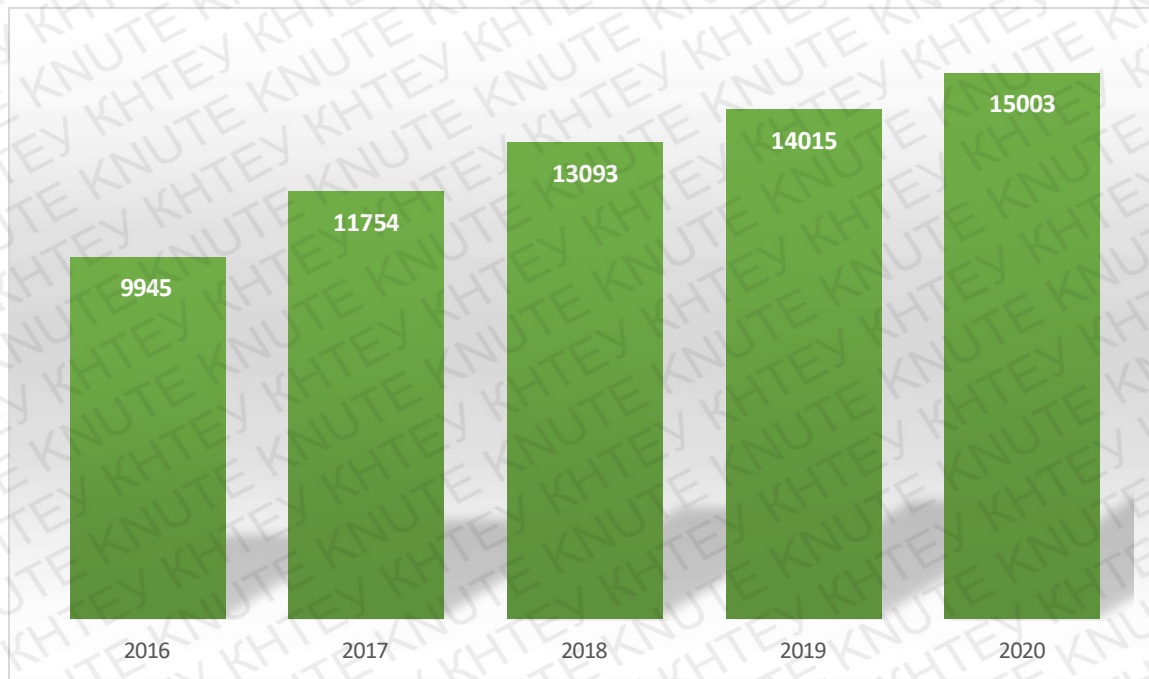
Розподіл 75% прямих іноземних інвестицій в економіку України між країнами їх походження



Складено на основі:[6]

Рисунок Б

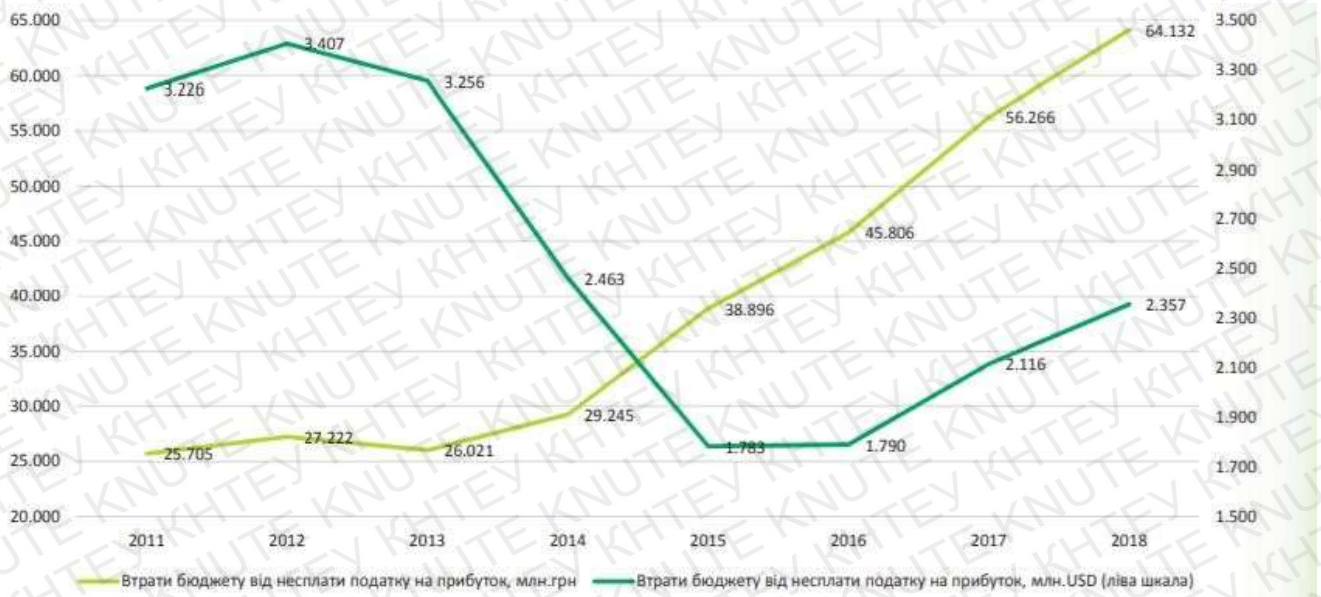
Сумарний обсяг чистого іллегального фінансового відтоку з України, млн.дол



Складено на основі:[6]

Рисунок В

Динаміка втрат бюджету від несплати податку на прибуток із сумарного обсягу чистого іллегального фінансового відтоку з України



Складено на основі:[6]

Рисунок Г



Складено на основі:[39]