

**Анна Вікторівна МАКСИМЕНКО**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
E-mail: an-maksimenko@ukr.net

**НОВІ ВЕКТОРИ СУЧАСНОЇ ПОДАТКОВОЇ АРХІТЕКТУРИ**

Максименко, А. В. Нові вектори сучасної податкової архітектури [Текст] / Анна Вікторівна Максименко // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. – Том 27. – № 2. – С. 111-115. – ISSN 1993-0259.

**Анотація**

**Вступ.** На сучасному етапі розвитку світового господарства через серйозне загострення соціально-економічних протиріч між суб'єктами глобальної економічної системи стало рельєфно проявлятися істотне відставання регулювальних механізмів від динаміки і масштабів глобальних податкових трансформацій. Щоб протистояти цьому, потрібне якісне вдосконалення і структурно-функціональна оптимізація новітньої податкової системи через застосування більш гнучкого і мобільного інструментарію та транспарентних методів економічної взаємодії. Попри суттєву варіативність податкових систем різних країн у глобальному масштабі динаміка свідчить про поступове нівелювання регіональних диференціацій. Податкові системи набувають нових якостей – скорочення кількості податків на міжнародну торгівлю та зменшення фіскального тиску на платників. Визначені тенденції зумовлюють необхідність оцінки нових напрямів модифікації сучасної податкової системи.

**Мета** статті – охарактеризувати іманентні метаморфози сучасної податкової архітектури та визначити нові вектори її розвитку

**Метод.** При вирішенні завдань використовувались загальнонаукові та спеціальні методи: узагальнення, аналізу та синтезу, системного підходу, графічного аналізу.

**Результати.** Охарактеризовано трансформації сучасної податкової архітектури в контексті прогнозування зміни структури глобального податкового поля, що виявляються в скороченні невідповідності фіскального тиску податків на індивідуальні й корпоративні доходи; активізації податкового стимулювання розвитку країн на інноваційно-інвестиційній основі; наростаючому глобальному інтересі до податків з єдиною ставкою оподаткування (flat tax). Уточнено вектори розвитку податкової системи, що полягають в асиметричності податкових стимулів, зміні акцентів податкового регулювання від локального до глобального, диверсифікації інструментарію та посилення ефектів його впливу. Акцентовано посилення тенденцій до електронного обміну інформацією в синергії з інфраструктурою фінансового моніторингу.

**Ключові слова:** податкове регулювання; міжнародне оподаткування; податкові реформи.

**Anna Viktorivna MAKSYMENKO**

PhD in Economics,  
Associate Professor,  
Department of International Accounting and Auditing,  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman  
E-mail: an-maksimenko@ukr.net

**NEW VECTORS OF MODERN TAX ARCHITECTURE**

**Abstract**

*The purpose of the paper is to characterize the inherent metamorphoses of modern tax architecture and identify new vectors for its development.*

**Method.** *The general scientific and special methods have been used in this research. They are the method of generalization, method of analysis and synthesis, method of system approach, method of graphical analysis.*

**Results.** *The transformations of the modern tax architecture in the context of forecasting changes in the structure*

---

*of the global tax field have been described. They are manifested in reducing the inconsistency of fiscal pressure on individual and corporate income taxes; intensification of tax incentives for developing countries on the innovative and investment basis; growing global interest in taxes with a flat tax. The vectors of the tax system development, which consist of the asymmetry of tax incentives, changes in the emphasis of tax regulation from local to global, the diversification of tools and strengthening the effects of its influence, have been specified. The emphasis has been made on the strengthening of tendencies for electronic exchange of information in synergy with the financial monitoring infrastructure.*

**Keywords:** tax regulation; international taxation; tax reforms.

**JEL classification:** H20, H21

---

### Вступ

Розвиток глобальної економіки має контрадикторний характер. Її визначальними рисами є, з одного боку, еволюційність і послідовність розвитку, а з іншого – асиметричність і дискретність. Така суперечливість відбивається і на податковій архітектурі, що є іманентною складовою цієї системи. Еволюція податкового регулювання, диверсифікація інструментарію, інтенсифікація глобальних векторних трендів визначає подальший розвиток оподаткування. Інтенсифікація інтеграційних процесів у сфері оподаткування допоможе нівелювати негативні наслідки податкової конкуренції, зробити більш прозорим застосування норм податкового законодавства, запобігти ухиленню від сплати податків. За цих умов потребують уточнення нові вектори сучасних податкових трансформацій, що дозволить виявити іманентні метаморфози сучасної податкової архітектури.

Дійсно, питання побудови ефективної податкової системи перебуває в центрі наукової дискусії. Проблематика податкових трансформацій завжди була відправною точкою у вітчизняних і зарубіжних наукових дослідженнях, зокрема цьому присвячені праці В. Валігури, О. Гречишкіної, Р. Дернаберга, А. Крисоватого, Т. Лоуса, П. Масгрейва, В. Мельника, Д. Нерудової, К. Пугачевської, Д. Рибової. Проте зростаюча турбулентність світогосподарського життя надає нових якостей податковій архітектурі, що вимагає оцінки її модифікацій та визначення сучасних трендів.

### Мета статті

Мета – охарактеризувати іманентні метаморфози сучасної податкової архітектури та визначити нові вектори її розвитку

### Виклад основного матеріалу дослідження

На сучасному етапі розвитку глобальної економіки перед світовою спільнотою постала проблема відкритості інформації для податкових органів. З 2014 року країни-члени ОЕСР та деякі офшорні юрисдикції (Британські Віргінські острови зокрема) закликали до впровадження глобального стандарту Автоматичного Обміну Інформацією між податковими органами, який дозволить виявляти випадки ухилення від сплати податків. Несплата податків міжнародними компаніями спричиняє зростання дефіциту бюджету. Саме тому ОЕСР закликає світову спільноту переглянути стандарти щодо трансфертного ціноутворення, змусити ТНК щорічно звітувати щодо своїх доходів, сплачених або нарахованих податків на доходи, кількості працівників, зареєстрованого капіталу і нерозподіленого прибутку, активів у кожній країні, де компанії ведуть свою діяльність. Продовжується тенденція щодо укладання Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування та автоматичний обмін інформацією, основними принципами якого є безумовний доступ до інформації про рахунки та фінансові інструменти фізичних осіб-резидентів та контрольованих ними компаній за кордоном та синергія з інфраструктурою фінансового моніторингу (ідентифікація, верифікація та вивчення клієнтів, звітність) [1].

Як свідчать дані досліджень [2], у 2012 році країни G20 порушили питання щодо зміни існуючих правил міжнародного оподаткування з метою підвищення їх ефективності. Організація економічного співробітництва і розвитку у відповідь підготувала та 12 лютого 2013 року опублікувала Звіт з питань розмивання бази оподаткування та переміщення доходів (Addressing Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)). Він спрямований на боротьбу з розмиванням податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування. Метою проекту є вирішення проблем, що виникають унаслідок невідповідності наявних принципів національного та міжнародного оподаткування глобальному характеру сучасних моделей торгівлі та бізнесу. Зокрема, сучасні правила дають бізнесу забагато можливостей для спекулювання податковими ставками та режимами. У межах BEPS розроблено 15 кроків, що покривають різні сфери протидії агресивному податковому плануванню, серед яких: вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, запобігання ухиленню від оподаткування за допомогою міжнародних договорів, оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній, обмін інформацією та багато інших.

У березні 2015 року Європейська Комісія розробила Проект заходів, спрямованих на досягнення прозорості у податкових питаннях (Transparency Package). Основні пропозиції: автоматичний обмін інформацією щодо податкових погоджень (rulings), виданих державами-членами ЄС, публічне розкриття міжнародними бізнес-групами деяких відомостей податкової звітності, перегляд підходів щодо визначення «шкідливих податкових режимів», які порушують конкуренцію між державами ЄС, підготовка статистичних відомостей щодо податкових злочинів та інших зловживань у податковій сфері для розробки ефективних заходів протидії.

Посилення вимог до прозорості бізнесу та звітності полягає у створенні відкритих реєстрів юридичних осіб та послаблення режиму банківської таємниці на користь обміну інформацією. 20 травня 2015 року Парламент та Рада ЄС ухвалили четверту директиву щодо протидії легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом (Директива (ЄС) 2015/849). Протягом 2 років держави-члени ЄС зобов'язані створити централізовані реєстри з інформацією про юридичних осіб та трасти. Доступ до реєстрів мають отримати контролюючі органи та агенти фінансового моніторингу. У 2014 році Швейцарія погодилась імплементувати стандарти ОЕСР щодо обміну інформацією та залучитись до автоматичного обміну з 2017 року, а також підписала Конвенцію про адміністративну допомогу.

Офшорні юрисдикції також залучаються до прозорого обміну інформацією. 31 березня 2014 року Велика Британія поширила дію Конвенції про взаємну адміністративну відповідальність на низку залежних офшорних територій, обмін інформацією з якими раніше був неможливим. Панама, один із класичних офшорів, у 2013 році прийняла закон про переведення акцій на пред'явника в бездокументарну форму (контроль за переходом права власності на акції покладено на зберігачів ЦП). З 2014 року відбулися зміни і в законодавстві Нідерландів. Відповідно до декретів, податкові органи Нідерландів можуть повідомляти податкові органи інших держав про недотримання голландськими компаніями вимог до бізнес-присутності [2].

Для уникнення подвійного оподаткування в державах-членах ЄС була прийнята Директива 90/435/ЕЕС [3], яка стосується оподаткування дочірніх і материнських компаній, що знаходяться в різних державах-членах. Вони можуть бути оподаткованими двічі, оскільки податок стягується і державою, в яку надходять гроші, і державою, де знаходиться платник – withholding tax – податкове утримання на виплати за кордон. Директива передбачає усунення податку з джерела в державі компанії-платника дивідендів із паралельним вирахуванням компанією-одержувачем дивідендів податку, сплаченого з розподіленого прибутку компанією-платником дивідендів або виокремленням дивідендів з оподаткування. З 2015 року були внесені зміни в цю Директиву – європейські країни більше не зможуть надавати податкові пільги компаніям, які не ведуть реальну економічну діяльність у країнах Євросоюзу [3].

Більшість податкових політик урядів провідних країн спрямовані на зменшення дефіциту бюджету для стабілізації фінансових ринків. Деякі з них активно просувають упровадження податку на фінансові транзакції. G-20 активно обговорювали необхідність цього кроку, але деякі країни не підтримали таку ініціативу. Водночас Франція впровадила гербовий збір на низку фінансових транзакцій.

Незважаючи на різні підходи до податкового регулювання в розвинутих країнах, країнах, які розвиваються або мають перехідну економіку, все ж таки можливо визначити його загальні тенденції останніх років, що притаманні майже всім країнам світу й зумовлені наростаючою глобалізацією економічних і соціальних відносин:

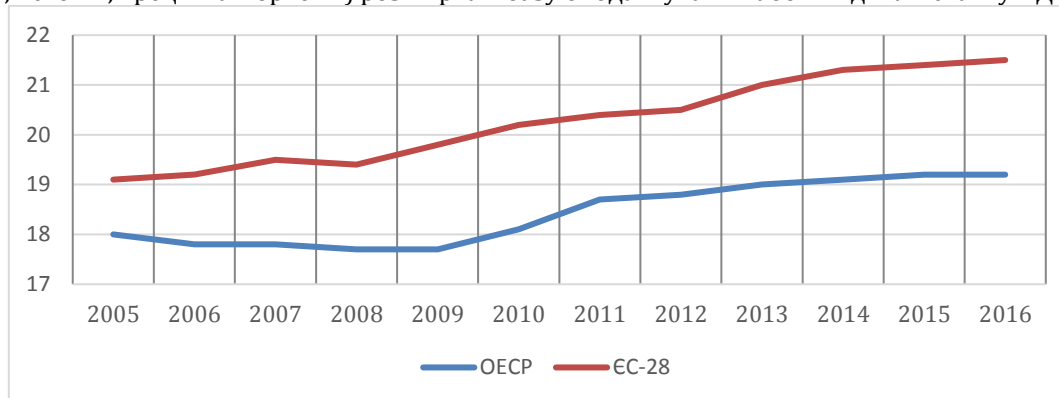
- скорочення кількості податків на міжнародну торгівлю та їх фіскального тиску на платників;
- скорочення невідповідності фіскального тиску податків на індивідуальні й корпоративні доходи;
- активізація податкового стимулювання розвитку країн на інноваційно-інвестиційній основі;
- наростаючий глобальний інтерес до податків з єдиною ставкою оподаткування (flat tax).

Дослідження сучасних тенденцій податкового регулювання дає можливість зробити висновок, що регулювання останнім часом еволюціонувало від локального: в межах окремих країн (макроекономічний рівень) чи галузей народного господарства (мезорівень), до глобального застосування (міжнародний рівень), значно розширився інструментарій та зросли ефекти його впливу на мікро- та нанорівнях [4, с. 236-237].

Непрямі податки є важливим елементом податкового регулювання держави, оскільки складають суттєву частку надходжень до державного бюджету. Непрямі податки, такі, як ПДВ (Value Added Tax) та податок на товари та послуги (Goods and Services Tax (GST)), прямо пов'язані з виробництвом, дистрибуцією та продажем товарів і послуг компанією, таким чином переплітаючись з бізнес-моделлю компанії.

Основними тенденціями у сфері непрямого оподаткування є відведення значної ролі непрямим податкам у державних доходах, зростання ставки податку на додану вартість та бази оподаткування (рис. 1). За останні десять років середній рівень ПДВ в країнах ОЕСР зріс з 17,8 % до 19,2 %. На 2015 рік непрямі податки склали третю частину всіх податкових надходжень країн ОЕСР. Середня ставка ПДВ складала 19,2 % у 2016 році. Однак у 2015 та 2016 роках тенденція до збільшення ПДВ вповільнилася, що

пов'язано зі зменшенням ставки Румунією з 24 до 20 %, Ізраїлем – з 18 до 17 %. Інші ж країни (Австрія, Бельгія, Естонія, Греція та Норвегія) розширили базу оподаткування або ж підняли ставку ПДВ.



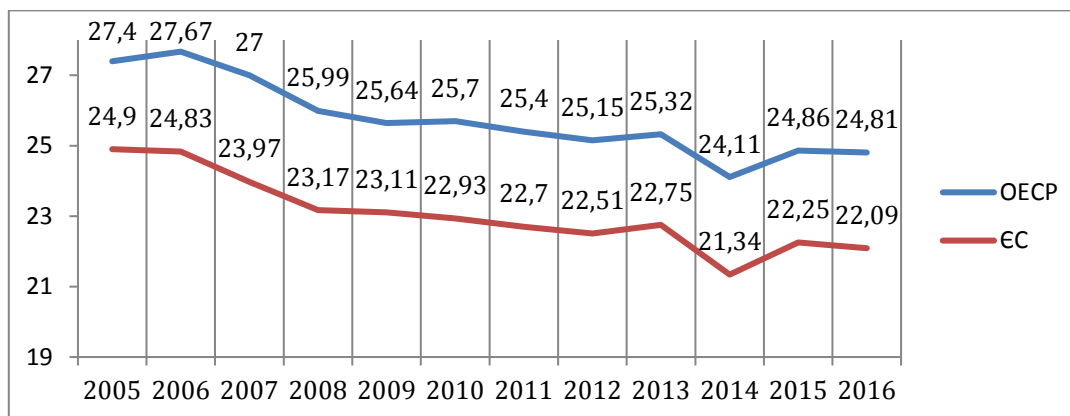
**Рис. 1. Середня ставка ПДВ в країнах ОЕСР та ЄС-28, %**

*\*Складено автором на основі [5].*

Тенденція до переходу нових країн на систему ПДВ свідчить про зростаючу роль непрямих податків для економік світу. Більше ніж 160 країн зараз використовують цей вид податку, у 2016 році до них приєдналися ще Пуерто Ріко, Коста Ріка. Оскільки юрисдикції США переходять на систему ПДВ, США може прийняти її також. В Китаї уряд розповсюдив використання ПДВ на нові сфери: нерухомість, операції з власністю, фінансові транзакції, страхові та послуги для населення.

Також багато країн збільшили свої акцизні податки на алкогольні, тютюнові вироби, нафту та нафтопродукти. Акцизний податок на тютюнові вироби зріс у Бельгії, Фінляндії, Ірландії, Латвії, Росії, Україні та Замбії, на алкоголь – в Бельгії, Латвії, Мадагаскарі, Україні та Росії [6].

У стягненні корпоративного податку спостерігалась протилежна тенденція, оскільки більшість країн поступово зменшували ставки цього податку (рис 2). У країнах ЄС вона зменшилась з 24,9 % у 2005 році до 22,09 % у 2016 році. У країнах ОЕСР середня ставка зменшилась з 24,9 % у 2005 році до 22,09 % у 2016 році.



**Рис. 2. Середня ставка корпоративного податку в країнах ЄС та ОЕСР**

*\*Складено автором на основі [7].*

Наступною тенденцією у сфері непрямого оподаткування є те, що розвиток електронної торгівлі призводить до втрати податкових надходжень урядами країн. Це пов'язано з тим, що вартість більшості товарів, які замовляються фізичними особами, не досягає межі оподаткування (не сплачується імпортне мито, ПДВ), а їх обсяги сягають мільйонів. На багатьох ринках такі вантажі низької вартості надають перевагу іноземним постачальникам над місцевими виробниками. Уряди країн ініціюють зменшення межі оподаткування імпортних товарів практично до нуля. У теорії будь-який імпорт буде оподатковуватись. Але на практиці це збільшить адміністративні навантаження на митні органи і уповільнить транскордонне переміщення товарів. Туреччина з червня 2016 року зобов'язала перевізників та логістичні компанії повідомляти сукупний обсяг вантажів від постачальника, незалежно від кількості покупців. В Євросоюзі визнали необхідність сплати ПДВ в країні доставки товару, у випадку поставки приватним особам. Швейцарія планує впровадити подібну процедуру з 2017 року [6].

---

## Висновки та перспективи подальших досліджень.

Основними тенденціями у сфері податкового регулювання є посилення вимог до прозорості ведення бізнесу, автоматичного обміну інформацією, підвищення непрямих податків і зниження прямого оподаткування, корпоративного податку зокрема, з одночасним розширенням бази оподаткування, скорочення кількості податків на міжнародну торгівлю та їх фіскального тиску на платників, активізація податкового стимулювання розвитку країн на інноваційно-інвестиційній основі. Ключові вектори розвитку податкової системи полягають в асиметричності податкових стимулів, зміні акцентів податкового регулювання від локального до глобального, диверсифікації інструментарію та посилення ефектів його впливу. В умовах глобалізації міжнародними компаніями активно використовуються схеми оптимізації оподаткування, що спричинило активну співпрацю міжнародних організацій та урядів країн щодо впровадження ряду заходів боротьби з податковим плануванням.

### Список літератури

1. KPMG. Trends in taxation. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/12/trends-in-taxation.pdf>.
2. Останні тенденції у сфері міжнародного оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-international-tax-trends-23-jun-2015/\\$FILE/EY-international-tax-trends-23-jun-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-international-tax-trends-23-jun-2015/$FILE/EY-international-tax-trends-23-jun-2015.pdf).
3. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990//Official Journal. – 1990. – L 225. – P. 6-9.
4. Сусіденко, В. Т. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства / В. Т. Сусіденко, А. О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 1. – С. 234-242. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape\\_2012\\_1\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2012_1_31).
5. OECD Consumption tax trends [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>.
6. EY Indirect Tax in 2016. A review of global indirect tax developments and issues [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-indirect-tax-developments-in-2016/%24FILE/ey-indirect-tax-developments-in-2016.pdf>.
7. KPMG Corporate tax rates [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>.

### References

1. KPMG. (2014). Trends in taxation. Retrieved from: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/12/trends-in-taxation.pdf>.
2. EY. (2015). Ostanni tendentsiyi u sferi mizhnarodnogo opodatkuвання [Recent trends in international taxation]. Retrieved from: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-international-tax-trends-23-jun-2015/\\$FILE/EY-international-tax-trends-23-jun-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-international-tax-trends-23-jun-2015/$FILE/EY-international-tax-trends-23-jun-2015.pdf). (in Ukrainian).
3. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990. *OJ. 1990, L 225, 6-9*.
4. Susidenko, V. T. (2012) Suchasna sutnist i arhitektonika podatkovogo reguluvannya rozvitku suspilstva [Modern nature and architectonic tax regulation of society]. *Aktualni problemi ekonomiky*, 1, 234-242. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape\\_2012\\_1\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2012_1_31).
5. OECD. (2016). Consumption tax trends. Retrieved from: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>.
6. EY. (2016). Indirect Tax in 2016. A review of global indirect tax developments and issues. Retrieved from: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-indirect-tax-developments-in-2016/%24FILE/ey-indirect-tax-developments-in-2016.pdf>.
7. KPMG. (2017). Corporate tax rates. Retrieved from: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>.

Стаття надійшла до редакції 19.06.2017 р.