

**С. І. Склярів**

аспірант

відділу міжнародного права та порівняльного правознавства  
Інституту держави і права імені В. М. Корецького

## РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЙ

*Стаття присвячена ретроспективному аналізу міжнародно-правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій. У статті досліджуються історичні етапи формування міжнародних норм і правил оподаткування для корпоративних структур, їх вплив на економіку та податкові системи різних країн. Розглядаються ключові аспекти міжнародного оподаткування, такі як концепція трансфертного ціноутворення, проблеми уникнення податків, взаємодія між податковими системами різних країн та роль міжнародних організацій у формуванні податкових політик. Головною метою цієї статті є проведення ретроспективного аналізу міжнародно-правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій з метою розкриття еволюції податкових норм та їх впливу на глобальну економіку. Досліджуються основні етапи розвитку міжнародних податкових систем, їх взаємозв'язок з економічними та соціальними аспектами, а також роль міжнародних організацій у формуванні цього режиму.*

*У статті також висвітлюється вплив транснаціонального оподаткування на розвиток країн, особливості його впровадження в умовах глобалізації та роль міжнародних угод у регулюванні цього питання. Розглядаються позитивні та негативні наслідки міжнародних податкових практик для економічної стабільності та соціального розвитку. Стаття містить висновки та рекомендації щодо подальших напрямків розвитку міжнародного правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій з урахуванням сучасних викликів і тенденцій у світовій економіці.*

*Дослідження слугує підґрунтям для подальших наукових робіт, спрямованих на вдосконалення міжнародно-правового режиму оподаткування та розробку ефективних стратегій для управління податковими питаннями транснаціональних корпорацій у глобальному контексті.*

**Ключові слова:** ретроспективний аналіз, міжнародно-правовий режим, оподаткування, транснаціональні корпорації, глобалізація, вплив на економіку, корпоративна відповідальність, міжнародні відносини, глобальна конкуренція.

**Постановка проблеми.** Ретроспективний аналіз міжнародно-правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій розкриває низку складних проблем, які виникають у зв'язку з глобалізацією міжнародної економіки та розвитком міжнародних бізнес-структур впродовж останніх століть. Перш за все, існує проблема недостатньої гармонізації податкових систем різних країн, що призводить до використання корпораціями податкових прийомів та уникнення оподаткування шляхом переміщення прибутків між юрисдикціями. Другий аспект полягає в нерівності між країнами у здатності створювати ефективні механізми протидії ухиленню від оподаткування та визначенні реального обсягу прибутків, які заробляють транснаціональні корпорації, адже це призводить до

втрати податкових надходжень для країн, в яких розташовані філії чи дочірні підприємства корпорацій [1, с. 93].

Крім того, важливо враховувати проблему невизначеності та розбіжностей у трактуванні податкових правил між різними юрисдикціями, що зумовлює потребу у створенні єдиних та взаємно зрозумілих стандартів оподаткування для транснаціональних корпорацій. Додатково, слід звернути увагу на проблему недостатньої прозорості та відкритості інформації щодо фінансової діяльності транснаціональних корпорацій, що ускладнює контроль та виявлення податкових порушень.

Найважливішим викликом є необхідність створення ефективних міжнародних механізмів співпраці та координації між країнами з метою

розв'язання проблем, пов'язаних із податковою політикою транснаціональних корпорацій та забезпеченням справедливого розподілу податкового навантаження [2, с. 8].

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Останніми роками спостерігається зростаючий інтерес до створення глобальних ініціатив з метою боротьби з ухиленням від оподаткування та забезпечення більшої прозорості у фінансовій діяльності корпорацій. Ініціативи такі, як Загальний стандарт звітності (Common Reporting Standard) та пропозиції ОЕСР щодо глобальної мінімальної ставки корпоративного податку, визначають нові стандарти у міжнародному оподаткуванні. Цифрова економіка та зростання транснаціональних цифрових компаній також стали об'єктом уваги. Такі дослідники, як: Волковський М., Безверхий К., Імнадзе І., Карєв В., Кінг-Савич С., Ковова І., Малишкін О., Радіонова Н., Семенова С., Скіннер Г., Шуляренко С. в своїх працях аналізують, які виклики виникають у зв'язку з оподаткуванням цифрових послуг та як міжнародні правові структури адаптуються до цих змін. Аброл Д., Безрукова Н., Зуколото Г., Максименко А., Матвєєва А., Кассіолато Дж., Кумар К., Обідаіро С., Панченко В., Рубі Б., Свічкарь В., Черніч Я. акцентувати увагу, в своїх дослідженнях, на ролі оподаткування транснаціональних корпорацій у досягненні цілей сталого розвитку й розглядають можливості створення податкових стимулів для компаній, які активно долучаються до соціально-екологічних ініціатив.

**Мета статті** полягає у проведенні ретроспективного аналізу міжнародно-правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій. В статті розглядається еволюція податкових норм та угод, які визначають оподаткування міжнародних корпорацій протягом певного періоду часу. Основний акцент робиться на змінах, що відбулися в правовому середовищі та податкових стратегіях корпорацій у контексті глобалізації економіки.

**Виклад основного матеріалу.** Сучасний світ характеризується глобалізацією економіки та висхідним впливом транснаціональних корпорацій (ТНК), тому така глобалізація породжує необхідність ефективного регулювання оподаткування транснаціональних компаній для забезпечення справедливості, стійкого економічного розвитку та забезпечення фінансової стабільності в країнах.

Міжнародне оподаткування — це складний аспект податкової системи, який містить взає-

модію різних країн у сфері оподаткування корпоративних структур та фізичних осіб, що проводять господарську діяльність за межами своєї держави [3, с. 32]. Враховуючи сучасні виклики, науковці виокремлюють у своїх дослідженнях основні аспекти міжнародного оподаткування, що визначаються рядом факторів:

- подвійне оподаткування виникає, коли дохід оподатковується у двох або більше країнах, адже міжнародні податкові угоди спрямовані на уникнення подвійного оподаткування через механізми, такі як кредитування податку або визначення пріоритетної юрисдикції для оподаткування;

- ухилення від оподаткування, адже, ТНК можуть використовувати різноманітні стратегії для мінімізації податкових зобов'язань, використовуючи різні юрисдикції, податкові пільги;

- міжнародні податкові угоди, тобто держави укладають податкові угоди для регулювання оподаткування доходів, що виникають внаслідок міжнародної діяльності, тому, що ці угоди визначають правила щодо розділу податкових прав між країнами;

- відповідні стандарти обміну інформацією, адже має відбуватися зростання практики обміну інформацією між країнами для боротьби з уникненням податків та утриманням фінансової прозорості;

- зростання ролі цифрових технологій і міжнародних компаній створює нові виклики у визначенні місця оподаткування прибутків;

- грамотна політика держав, адже різні країни мають власні підходи до оподаткування, що може призводити до конкуренції за привабливішими податковими умовами для інвесторів [4, с. 119].

Ретроспективний аналіз міжнародно-правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій вказує на постійні зміни та адаптації у цій сфері. Починаючи з початку ХХ століття, коли виникали перші спроби координувати оподаткування через податкові конвенції та угоди, і до сьогодення, ми спостерігаємо еволюцію міжнародних стандартів та норм, які регулюють оподаткування ТНК. У 60-70-х роках минулого століття були прийняті ключові документи та відповідні моделі, такі як Модельну Конвенцію ООН та Модельну конвенцію ОЕСР, тому відповідним чином дані моделі надавали загальні принципи стосовно розподілу права на оподаткування між країнами та уникненню подвійного оподаткування [5, с. 42].

Проте з глибшою інтеграцією глобальних ринків у 80-90-х роках та зростанням міжнарод-

ної торгівлі, з'явилися нові виклики. Тривале уникнення оподаткування через трансфертне ціноутворення, створення офшорних структур та інші методи стали актуальними питаннями, що вимагали удосконалення міжнародно-правового регулювання. Тому формування міжнародних норм і правил оподаткування для корпоративних структур відбувалося упродовж численних історичних етапів:

– до 20-х років XX століття національні системи оподаткування визначалися внутрішньодержавними потребами та відсутністю широкомасштабних міжнародних стандартів оподаткування;

– інтербелум (20-ті роки XX століття), — зростання міжнародної торгівлі й іноземних інвестицій створювали необхідність для співпраці між державами у сфері оподаткування та відбулися перші спроби стандартизації оподаткування через податкові угоди між окремими країнами;

– після Другої світової війни відбулося збільшення обсягів міжнародної торгівлі та іноземних інвестицій, тому це призвело до появи нових проблем у сфері оподаткування. Тому створення Організації Об'єднаних Націй сприяло встановленню міжнародних стандартів у багатьох галузях, включаючи оподаткування;

– в 1950-1970 рр. відбулося поширення мережі податкових угод та конвенцій між країнами та створення Організації економічного співробітництва та розвитку, що сприяло розробці стандартів і рекомендацій щодо оподаткування;

– в 1980-1990 рр. сталося посилення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, але разом з цим постало питання щодо уникнення податків і виведення прибутків з-під оподаткування через розмивання бази оподаткування;

– початок XXI століття розпочався зростанням уваги до проблеми баз інформації та створення стандартів обміну податковою інформацією, таких як Загальний стандарт звітності;

– сьогодні спостерігається загальний рух до боротьби з ухиленням від оподаткування і розв'язання проблем подвійного оподаткування та збільшення уваги до впливу цифрової економіки на оподаткування [6, с. 18].

Варто відзначити, що саме на початку XXI століття спостерігається збільшення уваги до прозорості та боротьби з ухиленням від оподаткування [7, с. 156]. Запровадження стандартів BEPS ОЕСР та ініціативи в рамках роботи G20

стали важливими кроками у боротьбі з податковими ухиленнями. Зважаючи на вищевикладене генезу міжнародних принципів регулювання діяльності транснаціональних корпорацій, вони встановлені наступними нормами та документами:

- Декларація про міжнародні інвестиції та багатонаціональні підприємства 21 червня 1976 року;

- Тристоронньою декларацією Міжнародної організації праці від 16 листопада 1977 р. про принципи щодо багатонаціональних підприємств і соціальної політики;

- Проект Кодексу поведінки транснаціональних корпорацій 1983 року;

- Проект Конвенції про відповідальність ТНК та інших комерційних підприємств у відношенні до прав людини 2003 р.;

- Конвенція про транснаціональні корпорації від 6 березня 1998 р. [8, с. 41].

До організацій, створених для дослідження питань регулювання діяльності транснаціональних корпорацій, входять Центр ООН з питань транснаціональних корпорацій, Комісія ООН з питань ТНК, Відділ міжнародних інвестицій, ТНК і технології ЮНКТАД (Конференція ООН з торгівлі та розвитку — орган Генеральної Асамблеї ООН), Комісія з міжнародних інвестицій та ТНК Спільного секретаріату з питань торгівлі та розвитку ЮНКТАД [9, с. 119]. Відповідним чином роль транснаціональних корпорацій у світовій спільноті протягом останнього десятиліття значно зросла. Так, транснаціональні корпорації вносять внесок у розвиток інвестиційного середовища та впливають на політичні, фінансові, економічні та соціальні процеси у країні перебування. За даними UNCTAD, обсяг готівки, що перебуває в розпорядженні 100 найбільших транснаціональних корпорацій, досяг 5 трлн доларів США, з яких 0,5 трлн доларів США може бути інвестовано [10, с. 164]. ТНК відзначаються галузевою спрямованістю та наявністю сучасних технологій. На підприємствах ТНК працює приблизно 10% всіх робітників в не аграрному секторі (з них майже 60% працюють у материнських компаніях, 40% — у дочірніх підрозділах). Активно беручи участь на ринку, вони можуть витіснити вітчизняних виробників та стати монополістами, що негативно впливає на розвиток відповідної галузі в приймаючій країні. Як транснаціональні центри, ТНК впливають на світову економіку. За оцінками деяких експертів, ТНК здійснюють більше ніж половина світового зовнішньоторговельного обороту. На

долю ТНК припадає понад 80% торгівлі сучасними технологіями, а утворюючи єдину мережу, транснаціональний капітал володіє 1/3 всіх виробничих фондів і виробляє майже половину світового валового продукту. ТНК контролюють до 90% експорту капіталу. Загальні валютні резерви транснаціональних компаній у п'ять-шість разів перевищують резерви центральних банків усіх країн світу [11, с. 211].

На кожному етапі формування міжнародних норм і правил оподаткування відбувалася активна дискусія, консультації між державами й розвиток стандартів для адаптації до змін у світовій економіці.

Основним інструментом податкової політики транснаціональних корпорацій є їх внутрішній ринок [12, с. 211], який може бути створений у будь-якій міжнародній структурі, що включає багато юридичних осіб. Господарські операції, формально вважаються ринковими (та реалізовані за договорами купівлі-продажу, постачання), фактично становить собою переміщення грошових коштів та послуг в межах однієї контрольованої групи компаній [13, с. 109]. При цьому, залежно від особливостей структури власності ТНК, перерозподіл фінансів та податкового навантаження визначається двома основними концепціями:

- перерозподіл на користь країни походження (характерно для ТНК з державною участю та ТНК, які тісно пов'язаних з державою країни походження);

- перерозподіл на користь «податкових оазисів» (характерно для ТНК з незалежним приватним капіталом) [15, с. 74].

Тому, міжнародно-правовий режим оподаткування є складною системою норм, угод та принципів, які визначають, як країни взаємодіють у сфері оподаткування міжнародних бізнес-операцій. Головною метою такого режиму є уникнення подвійного оподаткування та створення стабільної правової основи для співпраці між країнами. У цьому контексті, багатосторонні організації, такі як Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), відіграють важливу роль у розробці та удосконаленні міжнародних стандартів оподаткування. Зокрема, модель податкової конвенції про уникнення подвійного оподаткування, розроблена ОЕСР, послужила основою для багатьох податкових угод між країнами. Крім того, інші організації, такі як Міжнародна фінансова корпорація та ООН, також зробили вагомий внесок у формування міжнародно-правового режиму опо-

даткування, зокрема в контексті розвинених та країн що розвиваються, а останні роки свідчать про збільшення уваги до питань податкової прозорості та боротьби з податковим ухиленням на міжнародному рівні.

Один з прикладів міжнародно-правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій — це система податкових угод (tax treaties), які укладаються між країнами [15, с. 317]. Ці угоди визначають правила, за якими оподатковуються прибутки транснаціональних корпорацій, що діють у багатьох країнах. Основна мета таких податкових угод — уникнення подвійного оподаткування, коли прибуток підлягає оподаткуванню в обох країнах, де діє корпорація. Зазвичай, податкові угоди встановлюють правила розподілу права на оподаткування між країнами, а також механізми для вирішення податкових спорів.

Окрім того, останнім часом активно обговорюються ініціативи, спрямовані на боротьбу з уникненням оподаткування транснаціональних корпорацій через використання різних податкових прогалів та оптимізацію ставок оподаткування. До цих ініціатив входять, наприклад плани щодо впровадження глобального мінімального податку для корпорацій та зміни в структуру оподаткування цифрових компаній [15, с. 399]. Ці міжнародно-правові механізми спрямовані на створення чітких правил для оподаткування транснаціональних корпорацій та запобігання подвійному оподаткуванню, а також на зменшення можливостей для уникнення оподаткування через різноманітні податкові стратегії. Наприклад, Google здійснює свою діяльність у сфері інтернет-технологій та онлайн-послуг, і має глобальний вплив. Одним з важливих аспектів оподаткування для ТНК, таких як Google, є розподіл прибутку між країнами, де вони мають філії чи представництва. У контексті податкових угод, укладених між країнами, зазвичай визначається, яка частина прибутку підлягає оподаткуванню в кожній конкретній країні. Однак у світі технологій і інтернет-бізнесу може виникати ситуація, коли прибуток компанії генерується великою мірою в онлайн-середовищі, а не в фізичних офісах у кожній країні, а це може призводити до складнощів у визначенні місця, де саме слід оподатковувати цей прибуток. Нещодавно світ стикнувся з ініціативами, спрямованими на введення глобального мінімального податку для корпорацій, який має за мету уникнення ситуацій, коли компанії штучно переносять свій при-

буток до країн з низькими ставками оподаткування [15, с. 605]. Тому є важливим є питання оподаткування цифрових компаній, таких як Google, що викликає обговорення стосовно того, як адаптувати податкові правила до нових реалій глобального інтернет-бізнесу та забезпечити справедливий розподіл оподаткування.

**Висновки і пропозиції.** В ретроспективному аналізі міжнародно-правового режиму оподаткування транснаціональних корпорацій виділяється неабияка еволюція стандартів, що регулюють цю сферу. З початку ХХ століття, коли з'явилися перші спроби створення міжнародних податкових конвенцій та угод, і закінчуючи сучасністю зі стандартами BEPS, визначення правил оподаткування транснаціональних компаній постійно змінювалося. Проте із заглибленням глобалізації у 80-90-х роках та збільшенням обсягів міжнародної торгівлі з'явилися нові виклики, — трансфертне ціноутворення, створення офшорних структур та інші методи оподаткування вимагали нових підходів у регулюванні.

Запровадження стандартів BEPS ОЕСР та інші ініціативи, спрямовані на підвищення прозорості та уникнення податкових ухилень, стали кроками у правильному напрямку. У наш час, не дивлячись на досягнення, існують невирішені питання та виклики, особливо в контексті цифрового оподаткування та податкової конкуренції. Перегляд сучасних тенденцій, таких як ініціативи з регулювання цифрового бізнесу, вказує на необхідність подальшого адаптування міжнародного правового режиму. У системі оподаткування транснаціональних корпорацій необхідно особливу увагу звернути на непрямі податки.

Зважаючи на природну відмінність ТНК від суб'єктів малого підприємництва, можлива модифікація або розробка спеціального єдиного податку для них. Зокрема, критерії оцінки бізнесу та ставки можуть розроблятися індивідуально для певних галузей, в яких ведуть діяльність ТНК. У поєднанні зі спеціалізованим податковим обліком ця система повністю дозволить обмежити застосування всіх методів «оптимізації» оподаткування та перерозподілу прибутку, які використовуються ТНК. Якщо цього не вдасться досягти, корисними були б об'єднання приймаючих країн, розробка однорідної політики щодо ТНК та практична співпраця на рівні законодавців, податкових та правоохоронних органів.

У перспективах розвитку можливе введення для транснаціональних корпорацій, таких як

Amazon, Apple, Google, обов'язкової сплати місцевих податків з будь-якого доходу від продажів, здійснених у країні. ОЕСР пропонує змусити корпорації розкривати податковим органам прибуток продажів та податків в розрізі по країнах, встановити жорсткі правила, які дозволять блокувати переміщення нематеріальних активів високої вартості в податкові офшори, мало або зовсім не пов'язані з бізнес-діяльністю; затвердити вимоги щодо відкриття закордонних філій транснаціональними корпораціями; виправити законодавство для нейтралізації податкових переваг складних фінансових інструментів, включаючи гібридний капітал, відрахувань на виплати відсотків.

#### Список використаної літератури:

1. Skinner G. L. *Transnational Corporations and Human Rights: Overcoming Barriers to Judicial Remedy*. Cambridge University Press. 2020. 250 p.
2. Безрукова Н. В., Свічкарь В. А. Інноваційний менеджмент транснаціональних корпорацій. *Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»*, 2023. С. 7-9.
3. Ruby B. *New World Order – The Rise of Transnational Corporate Republic*. Balvinder Ruby. 2023. 174 p.
4. Černič J. L. *Corporate Accountability under Socio-Economic Rights (Transnational Law and Governance)*. Routledge. 2018. 308 p.
5. King-Savic S. *Forging Transnational Belonging through Informal Trade: Thriving Markets in Times of Crisis (Southeast European Studies)*. Routledge. 2021. 198 p.
6. Cassiolato J., Zucoloto G., Abrol D. *Transnational Corporations and Local Innovation: BRICS National Systems of Innovation*. Routledge India. 2020. 478 p.
7. Волковський М.А. Транснаціональні корпорації та їх роль в економіці світу. *Інноваційне підприємництво та торгівля: сучасний стан та перспективи розвитку. Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. 2023. Том 1 С. 155-158.
8. Імнадзе І. Н. Забезпечення сталого розвитку транснаціональних корпорацій. *Журнал стратегічних економічних досліджень*. 2023. № 3(14). С. 38-45.
9. Радіонова Н. Й. Особливості обліку та фінансової звітності транснаціональних корпорацій. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2023. № 6 (74). С. 116-120.
10. Obidairo S. *Transnational Corruption and Corporations: Regulating Bribery through Corporate Liability*. Routledge. 2016. 286 p.

11. Kumar K. *Transnational Enterprises: Their Impact On Third World Societies And Cultures*. Routledge. 2019. 350 p.
12. Малишкін О. І., Безверхий К. В., Ковова І. С., Семенова С. М., Шуляренко С. М., Карєв В. П. *Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС*. Монографія. Державний університет інфраструктури та технологій. Київ: ВД «АртЕк». ДУІТ. 2018. 418 с.
13. Максименко А. *Асиметрії оподаткування діяльності ТНК в умовах нерівномірності економічного розвитку*. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. Том 2, № 37. С. 105–115.
14. Панченко В. В., Матвєєва А. В. *Економіко-правові аспекти міжнародного регулювання іноземного інвестування*. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. №3. С. 110-114.
15. Langlois R. N. *The Corporation and the Twentieth Century: The History of American Business Enterprise (The Princeton Economic History)*. Princeton University Press. 2023. 816 p.

### **Skliarov S. I. Retrospective analysis of the international legal regime of taxation of transnational corporations**

*The article is dedicated to a retrospective analysis of the international legal regime of taxation for transnational corporations. It explores the historical stages of the formation of international norms and rules of taxation for corporate structures, their impact on the economy, and the tax systems of different countries. Key aspects of international taxation are examined, such as the concept of transfer pricing, tax avoidance issues, the interaction between the tax systems of different countries, and the role of international organizations in shaping tax policies. The main objective of this article is to conduct a retrospective analysis of the international legal regime of taxation for transnational corporations to reveal the evolution of tax norms and their impact on the global economy. The study explores the main stages of the development of international tax systems, their correlation with economic and social aspects, as well as the role of international organizations in shaping this regime.*

*The article also highlights the impact of transnational taxation on the development of countries, the peculiarities of its implementation in the context of globalization, and the role of international agreements in regulating this issue. Positive and negative consequences of international tax practices for economic stability and social development are discussed. The article includes conclusions and recommendations regarding further directions for the development of the international legal regime of taxation for transnational corporations, taking into account contemporary challenges and trends in the global economy.*

*The research serves as a foundation for further scientific work aimed at improving the international legal regime of taxation and developing effective strategies for managing tax issues for transnational corporations in a global context.*

**Key words:** *retrospective analysis, international legal regime, taxation, transnational corporations, globalization, impact on the economy, corporate responsibility, international relations, global competition.*