

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

На правах рукопису

АНДРІЯШ МИКОЛА МИХАЙЛОВИЧ

УДК 339.924:336.22

**ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ
СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇН В УМОВАХ АСОЦІАЦІЇ З ЄС
(на прикладі України, Грузії та Молдови)**

Спеціальність 08.00.02 – світове господарство і
міжнародні економічні відносини

**Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Науковий керівник:

Мазуренко Валерій Іванович

доктор економічних наук, доцент

Всі примірники дисертації

ідентичні за змістом

Учений секретар

спеціалізованої вченої ради

Поліщук Л.С.

КИЇВ – 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	Ошибка! Закладка не определена.
ВСТУП	Ошибка! Закладка не определена.
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ В ЄС	Ошибка! Закладка не определена.5
1.1. Концептуальні засади розвитку податкових систем країн ЄС та їх роль у державному регулюванні економіки	Ошибка! Закладка не определена.5
1.2. Економічний зміст та організаційні механізми координації національної податкової політики у країнах ЄС	Ошибка! Закладка не определена.5
1.3. Конвергенція процесу справляння податків в ЄС та перспективи створення фіскального союзу	Ошибка! Закладка не определена.6
Висновки до розділу 1	7Ошибка! Закладка не определена.
РОЗДІЛ 2. ДЕТЕРМІНАНТИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ УКРАЇНИ, ГРУЗІЇ ТА МОЛДОВИ В УМОВАХ АСОЦІАЦІЇ З ЄС	Ошибка! Закладка не определена.3
2.1. Особливості формування систем оподаткування України, Грузії і Молдови	Ошибка! Закладка не определена.3
2.2. Структурно-функціональна характеристика податкових систем асоційованих з ЄС східноєвропейських країн у контексті стратегії європейської інтеграції	Ошибка! Закладка не определена.07
2.3. Розвиток сучасної податкової політики України, Грузії та Молдови в умовах поглиблення європейського вектору інтеграційних процесів	Ошибка! Закладка не определена.4
Висновки до розділу 2	Ошибка! Закладка не определена.54

РОЗДІЛ 3. ІНСТИТУЦІЙНИЙ РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ
В УМОВАХ ДІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ З ЄС **Ошибка! Закладка не
определена.58**

3.1. Дисбаланси сучасної податкової системи України **Ошибка! Закладка не
определена.58**

3.2. Механізм оптимальної трансформації вітчизняної податкової системи до
вимог європейських стандартів **Ошибка! Закладка не определена.72**

3.3. Основні напрями удосконалення адміністрування податків, зборів і платежів в
Україні відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС **Ошибка! Закладка не
определена.87**

Висновки до розділу 3 **Ошибка! Закладка не определена.0**

ВИСНОВКИ **Ошибка! Закладка не определена.02**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **Ошибка! Закладка не определена.07**

ДОДАТКИ **Ошибка! Закладка не определена.47**

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АОІ	– автоматичний обмін інформацією
АПК	– агропромисловий комплекс
БФС	– Багаторічна фіскальна програма Європейського Союзу
ВВП	– валовий внутрішній продукт
ВМО	– Всесвітня митна організація
ВР	– Верховна Рада України
ВНД	– валовий національний дохід
ГС	– глобальний стандарт Організації економічного співробітництва та розвитку
ДПІ	– Державна податкова інспекція
ДФС	– Державна фіскальна служба України
ЕВС	– Економічний і валютний союз
ЄЕС	– Європейське економічне співтовариство
ЄОПА	– Європейська організація податкових адміністрацій
ЄПС	– Європейська політика сусідства

ЄС	– Європейський Союз
ЄСВ	– єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування
ІКТ	– інформаційно-комунікаційні технології
ІТ	– інформаційні технології
МБРР	– Міжнародний банк реконструкції та розвитку
МВФ	– Міжнародний валютний фонд
МКС	– Митний кодекс Співтовариства
МСБО	– міжнародний стандарт бухгалтерського обліку
МФК	– Міжнародна фінансова корпорація
НБУ	– Національний банк України
НДДКР	– науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи
ОЕСР	– Організація економічного співробітництва та розвитку
ООН	– Організація Об’єднаних Націй
ПДВ	– податок на додану вартість
ПДФО	– податок на доходи фізичних осіб
ПІ	– прямі іноземні інвестиції
ПСЗ	– Пакт про стабільність і зростання Європейського Союзу
РРО	– реєстратор розрахункових операцій
СБ	– Світовий банк
СДПІ	– Спеціалізована державна податкова інспекція
СЕА	– система електронного адміністрування
СЕЗіТІПР	– спеціальні економічні зони і технологічні парки
СНД	– Співдружність Незалежних Держав
ТНК	– транснаціональна компанія (корпорація)
УГМ	– Україна, Грузія, Молдова
УЕО	– уповноважений економічний оператор

- ЦСЄ – Центрально-Східна Європа
- BEPS – Проект по боротьбі з розмиванням бази оподаткування та переміщенням доходів
- CCCTB – Єдина консолідована корпоративна податкова база Європейського Союзу
- JTRF – Спільний форум трансфертного ціноутворення в Європейському Союзі
- KPI – ключовий показник ефективності
- MCAA – Багатостороння угода про обмін фінансовою інформацією
- NCTS – європейська митна інформаційна система

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Підписання угод про асоціацію з Європейським Союзом відкрило для України, Грузії та Молдови не тільки ринки товарів, капіталів і послуг країн – членів ЄС, але і новий спектр стратегічних можливостей та якісно новий рівень співпраці з усіма учасниками інтеграційного об'єднання. Одним із напрямів економічної євроінтеграції є сфера оподаткування. З огляду на це гармонізацію підходів і принципів податкової політики східноєвропейських країн з нормами ЄС можна розглядати як механізм наближення їхніх економічних систем до економічної моделі Євросоюзу. Це, безумовно, актуалізує науково-практичні дослідження питання модернізації процесу справляння податків і зборів в Україні, Грузії та Молдові з метою поглиблення їх євроінтеграційного вектора розвитку.

Численні спроби реформувати податкові системи України і Молдови у минулому засвідчили неефективність використання податкових інструментів та існування недосконалого механізму розподілу навантаження на платників податків. Однак імплементація принципів Угоди про асоціацію з ЄС створила для України,

Грузії та Молдови передумови для здійснення перетворень з урахуванням вимог і стандартів Євросоюзу в галузі оподаткування. Зважаючи на це надзвичайно важливо для східноєвропейських країн вивчати й упроваджувати досвід податкових реформ країн ЄС, особливо тих, які за соціально-економічним та інституційним потенціалом можна теоретично прирівняти до країн, що є об'єктами нашої наукової розвідки.

Теоретико-методологічні основи інтеграційних процесів у сфері оподаткування в ЄС, а також засади реформування податкових систем східноєвропейських країн, що передбачають поглиблення європейської інтеграції, предметно досліджували такі зарубіжні вчені, як: Е. Аткинсон, Х. Аппель, Є. Балацький, І. Бегг, А. Бенасі-К'юере, Ш. Бланкарт, М. Блеєр, Дж. Бюкенен, Ф. Васерфаллен, Р. Вебер, Б. Вігер, О. Вільямсон, П. Генчель, Є. Грігалашвілі, Ганс фон Гробен, Д. Демекас, М. Еванс, Дж. Кейнс, Т. Керікмай, Жак Ле Кешу, Б. Кларк, С. Кносен, А. Лаффер, П. Лебланк, Д. Норт, К. Огата, В. Оутс, В. Пансков, Дж. Стігліц, О. Сидорова, Є. Стюарт, М. Яхтенфухс.

Серед вітчизняних науковців вагомий внесок у вивчення податкової політики в межах європейського інтеграційного об'єднання та реформування податкової системи України відповідно до норм та стандартів ЄС здійснили: В. Валігура, О. Василик, В. Вишневський, В. Геєць, Л. Демиденко, Т. Єфименко, Т. Кошук, А. Крисоватий, І. Луніна, І. Лютий, В. Мельник, П. Мельник, В. Нусінов, А. Соколовська, І. Таранов, В. Федосов, Н. Хорошаєв, В. Шевчук, С. Юрій. Інтеграційні аспекти фіскально-бюджетної політики України було ґрунтовно розглянуто у працях І. Бураковського, О. Гребельника, О. Дюгованець, Р. Заблоцької, Л. Кістерського, З. Луцишин, В. Мазуренка, А. Румянцева, В. Сіденка, Я. Столярчук, А. Філіпенка, О. Шниркова.

Визначення шляхів поглиблення євроінтеграційного вектора розвитку податкових систем України, Грузії та Молдови – країн, що уклали угоди про асоціацію з ЄС є сьогодні новим напрямом наукових досліджень. Фундаментальні

праці в цій галузі після підписання угод про асоціацію з ЄС присвячені аналізу лише обмежених сфер реформування податкових систем та не містять рекомендацій щодо перспективних шляхів податкової трансформації. Особливу актуальність додає фактор невизначеності відносно подальшого розвитку Євросоюзу. Саме такі чинники зумовлюють вибір теми дисертації, її актуальність, практичну значущість, мету й основні завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до планових тем наукових досліджень кафедри світового господарства та міжнародних економічних відносин, згідно з науковими темами Інституту міжнародних відносин «Україна у міжнародних інтеграційних процесах» (ДР № 11БФ048-01, 2011–2015 рр.) та «Асоціація як новий формат співробітництва України з ЄС: політичний, правовий, економічний та інформаційний аспекти» (ДР № 16БФ048-01). Особистий внесок автора полягає у науково-практичному аналізі трансформації податкової системи України до європейських стандартів в умовах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС з урахуванням дисбалансів, характерних для фіскально-бюджетних процесів в Україні.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є концептуальне і теоретико-методологічне обґрунтування трансформаційних процесів у податкових системах України, Грузії та Молдови в умовах укладання угод щодо асоціації з ЄС, а також розробка основних векторів подальшої модернізації та реформування податкових систем відповідно до вимог і стандартів ЄС. Задля досягнення поставленої мети визначено такі основні завдання:

- комплексно дослідити генезу основних концепцій розвитку податкових систем у країнах ЄС;
- визначити характерні риси податкової конвергенції ЄС та оцінити перспективи створення європейського фіскального союзу;
- виокремити ключові пріоритети гармонізації податкових систем країн

ЄС;

- дослідити структурні перетворення в оподаткуванні в Україні, Грузії та Молдові в контексті реалізації євроінтеграційної стратегії;

- виокремити та науково обґрунтувати детермінанти трансформації податкових систем східноєвропейських держав в умовах формування європейського порядку оподаткування;

- сформулювати практичні рекомендації, спрямовані на реформування податкової політики України, Грузії і Молдови в умовах дії угод про асоціацію з ЄС;

- ідентифікувати соціально-економічні дисбаланси сучасної податкової системи України;

- на основі методу аналізу ієрархій Т. Сааті із застосуванням моделювання, експертних оцінок та попарних порівнянь визначити доміанти оптимізації податкової системи України відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС;

- визначити основні напрями удосконалення податкового адміністрування в Україні відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС.

Об'єктом дослідження є трансформація податкових систем України, Грузії та Молдови у контексті реалізації стратегії євроінтеграції.

Предмет дослідження – теоретичні засади та інституційні механізми удосконалення податкових систем як рушійної сили євроінтеграційного розвитку.

Методи дослідження. З метою розв'язання поставлених завдань і досягнення визначеної мети у дисертації використані загальнонаукові та спеціальні методи, а саме: статистичні методи – для дослідження еволюції, динаміки та тенденцій податкових трансформацій як у країнах ЄС-28, так і у східноєвропейських країнах у контексті євроінтеграційних прагнень; метод аналізу та синтезу, методи індукції та дедукції – для вивчення теоретико-методологічних засад податкових систем держав, що уклали угоди про асоціацію з ЄС; метод компаративного аналізу – для визначення податкових аспектів гармонізації та конвергенції економічної політики

України, Грузії, Молдови в умовах асоціації з ЄС; системний метод – для систематизації податкових інструментів, механізмів, заходів, що впроваджуються східноєвропейськими державами у контексті реформування вітчизняних податкових систем згідно з європейськими стандартами; метод попарних порівнянь і метод експертних оцінок за Т. Сааті – для визначення оптимізаційного механізму трансформації податкової системи України відповідно до євростандартів; метод логічного аналізу – для розробки та надання рекомендацій щодо подальших кроків у процесі податкової модернізації й усунення фіскальних дисбалансів; методи групування, табличний і графічний методи, метод класифікації.

Статистичною та фактологічною базою дисертації є основоположні договори ЄС, директиви та рекомендації Єврокомісії і Ради ЄС, нормативно-правові акти в галузі оподаткування профільних міністерств України, Грузії, Молдови, документи Світового банку, Міжнародного валютного фонду, ОЕСР, Євростату, Європейської організації податкових адміністрацій, аудиторських компаній «PwC», «EY», «Deloitte», «KPMG», наукові статті та монографії зарубіжних і вітчизняних учених, дані річних звітів, аналітичні ресурси Інтернету, матеріали міжнародних наукових конференцій тощо.

Наукова новизна одержаних результатів. У дисертаційній роботі детально розглянуто та проаналізовано податкові аспекти економічної євроінтеграції східноєвропейських країн, що уклали угоди про асоціацію з Євросоюзом. У процесі дослідження надано рекомендації щодо розв'язання комплексу проблемних питань, зокрема

вперше:

– виявлено соціально-економічні дисбаланси сучасної податкової системи України, що стоять на шляху її розвитку відповідно до вимог Угоди про асоціацію з ЄС, а саме: 1) між показниками зростання податкових надходжень та базою оподаткування; 2) між показниками податкових надходжень, що затверджені у державному бюджеті на поточний рік та фактичними надходженнями; 3) між

донарахованими контролюючими органами за результатами перевірок та фактично сплаченими до бюджету сумами податків і штрафних санкцій; 4) між обсягами надходжень та відшкодування ПДВ; 5) між пропорцією результативності й ефективністю економічної діяльності регіонів України (вузькі межі бюджетно-податкової автономії); 6) між якістю надання податкової інформації та своєчасністю її опрацювання фіскальними органами;

– здійснено дослідження механізмів адаптації податкової системи України до європейської моделі податкових відносин на основі методу експертних оцінок та попарних порівнянь. Для об'єктивності наукового експерименту було обрано сукупність країн Східної Європи (Польща, Естонія, Болгарія, Румунія), які приєдналися до ЄС під час п'ятої і шостої хвиль розширення. Отримані матричні оцінки відносної важливості досліджуваних податкових показників, а саме: обсягів податкових платежів; наявності податкових пільг; рівня податкового навантаження; складності податкового адміністрування; розміру податкових ставок – дозволили розрахувати податкові пріоритети та їх достовірність, а головне обрати оптимальний сценарій податкової трансформації для України, який передбачає: 1) створення гнучкої податкової системи, 2) оптимізацію структури податкових надходжень, 3) запровадження прозорості системи податкових пільг, 4) лібералізацію системи державного контролю й адміністрування;

удосконалено:

– інструменти реформування податкової політики та загалом системи податкових відносин України, Грузії та Молдови, які ґрунтуються на таких чинниках: 1) поступовій імплементації податкових механізмів країн ЄС (розширення сфери застосування зниженої ставки ПДВ, запровадження прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб, пропорційний розподіл внесків на державне соціальне страхування між працівниками та роботодавцями); 2) виконанні вимог Угоди про асоціацію з ЄС (щодо специфічних акцизів, адміністрування та відшкодування ПДВ, належного управління у сфері оподаткування, потенціалу

стягнення і контролю, протидії податковому шахрайству та контрабанді, у сфері обміну податковою інформацією тощо);

– систематизацію детермінант трансформації податкової політики України, Грузії та Молдови в умовах невизначеності подальшого розвитку Євросоюзу та, насамперед, у контексті набрання чинності поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі з ЄС. Це надає можливість класифікувати для групи східноєвропейських держав фазватер подальших податкових реформ і трансформацій в умовах асоціації з ЄС;

дістали подальшого розвитку:

– концептуальні підходи до визначення сутності понять «податкова координація», «податкова гармонізація» та «податкова конкуренція». Це дозволило розробити авторське трактування понятійно-категоріального апарату інтеграційних процесів у сфері оподаткування. Визначено, що: 1) «податкова гармонізація» являє собою найвужчу форму узгодження податкових механізмів, що має за основу уніфікацію податкових ставок, режимів оподаткування, суб'єктів та об'єктів податкових відносин тощо; 2) «податкова координація» – процес, що передбачає заходи з адаптації податкової системи однієї країни до системи оподаткування іншої, які орієнтовані на прийняття узгоджених рішень та застосування спільних правил і принципів; 3) «податкова конкуренція» ґрунтується на звуженні базових податкових диференціалів між країнами у результаті прагнення створити найкращі умови оподаткування підприємницької діяльності та залучення капіталів;

– дослідження шляхів удосконалення стратегії економічного інтегрування до Європейського Союзу у форматі групи східноєвропейських країн, що уклали Угоду про асоціацію – Україна, Грузія та Молдова, а саме: через гармонізацію підходів і принципів окремого інституційного механізму регулювання економіки – системи справляння податків. У роботі доводиться, що запровадження ефективної співпраці у сфері оподаткування наблизить економічну систему східноєвропейських держав до економічної моделі Євросоюзу, а досвід

секторальної інтеграції сприятиме інтенсифікації міжгалузевої взаємодії, що передбачає дотримання принципів прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції на рівні держав-членів ЄС;

– аналіз тенденцій трансформації оподаткування у країнах ЄС у 2010–2015 рр., які полягають у такому: 1) підвищенні фіскальної орієнтованості непрямих податків (зростання їхньої питомої ваги у загальній структурі оподаткування); 2) зміні прогресивної системи оподаткування на пропорційну; 3) гармонізації оподаткування прибутку; 4) поглибленні податкової конкуренції; 5) посиленні розбіжностей у податкових системах країн ЄС;

– обґрунтування того, що реформування та оптимізація системи оподаткування, гармонізація фіскальної політики, координація бюджетних заходів є одними з головних передумов та чинників успішної інтеграції східноєвропейських країн до ЄС. Це дає змогу: а) визначити завдання податкової політики України, Грузії та Молдови і, як наслідок, підвищити ефективність податкових інструментів; б) розробити пропозиції щодо реформування фіскальної системи східноєвропейських країн з урахуванням сучасних тенденцій, що спостерігаються у сфері податкової гармонізації між країнами ЄС; в) використати фіскально–регулюючий потенціал оподаткування для досягнення євроінтеграційних пріоритетів, визначених Угодою про асоціацію з ЄС.

Практичне значення одержаних результатів. Наукові результати дисертації використовуються у роботі Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Львові Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби України (довідка № 21043/28-06 від 03.11.2016) та Управління Державної казначейської служби України у Чечелівському р-ні м. Дніпра Головного управління ДКСУ у Дніпропетровській обл. (довідка № 01-08/2241 від 16.11.2016).

Окремі положення дисертації застосовують у навчальному процесі на кафедрах світового господарства і міжнародних економічних відносин та

міжнародних фінансів в Інституті міжнародних відносин Київського національного університету ім. Тараса Шевченка при викладанні навчально-методичних дисциплін: «Економічна інтеграція України з ЄС», «Спільна комерційна політика ЄС», «Міжнародний податковий менеджмент» (довідка № 048/11-431 від 26.10.2016).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати, висновки та рекомендації, що представлені в дисертації, наукових статтях та працях автора, є його особистим науковим здобутком.

Апробація результатів дослідження. Основні наукові результати та положення дисертаційної роботи, а також конкретні пропозиції щодо розв'язання окресленого кола завдань доповідалися і обговорювалися на Міжнародних науково-практичних конференціях студентів, аспірантів і молодих учених: «Актуальні напрями забезпечення ефективності економіки країни» (м. Запоріжжя, 10–11 червня 2016); «Стан, проблеми та перспективи вдосконалення економіки України» (м. Ужгород, 2–3 жовтня 2015); «Концепція сталого розвитку економічної та соціальної політики» (м. Київ, 3–4 жовтня 2014); «Проблеми економіки: нові ринки та нові напрями розвитку» (м. Дніпропетровськ, 6–7 лютого 2015); «Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформації» (м. Херсон, 10–11 жовтня 2014); «Актуальні проблеми міжнародних відносин» (м. Київ, 16 жовтня 2014); «Актуальні проблеми міжнародних відносин» (м. Київ, 22 жовтня 2015); «Економіка та сучасний менеджмент: теоретичні та практичні аспекти» (м. Одеса, 15–16 серпня 2014); «Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних процесів» (м. Київ, 1–2 серпня 2014); «Розвиток нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (м. Львів, 19–20 лютого 2016); «Розвиток національної економіки: теорія і практика» (м. Івано-Франківськ, 3–4 квітня 2015).

Публікації. Ключові результати дисертаційного дослідження опубліковано у 15 наукових працях (загальний обсяг 7,82 д. а.), з них 4 одноосібні статті (3,96 д. а.) та 1 стаття у співавторстві (0,48 д. а.) у фахових наукових журналах і збірниках наукових праць України, 2 одноосібні статті (1,61 д. а.) в іноземних наукових журналах, 8 – у матеріалах і тезах міжнародних науково-практичних конференцій (1,77 д. а.).

Структура й обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається з переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 332 позицій на 40 сторінках, додатків. Загальний обсяг основного тексту дисертації становить 205 сторінок. У роботі вміщено 15 таблиць на 18 сторінках та 15 рисунків на 13 сторінках, а також 32 додатки на 39 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ В ЄС

1.1. Концептуальні засади розвитку податкових систем країн ЄС та їх роль у державному регулюванні економіки

Розвиток соціально-економічних та фіскальних систем у країнах сучасного ЄС відбувався як із урахуванням досвіду розбудови динамічної інноваційно орієнтованої економіки і утвердження помірної фіскальної експансії у США та Японії, так і під впливом командно-адміністративної моделі господарювання й державних фінансів. Причому країни Західної Європи одразу обрали курс ефективного обмеження ринкового саморегулювання коригуючим впливом держави та формування розгалужених систем державного соціального забезпечення зокрема, а країни Центральної та Східної Європи, спочатку тяжіючи до планової економіки та фіскальної експансії, лише протягом двох останніх

десятиліть зосередились на створенні ринкового середовища господарювання і розбудові державних фінансів західноєвропейського зразка [1; 2]. У цьому контексті автор пояснює поняття фіскальної експансії як заходи урядової політики, що спрямовані на подолання циклічних спадів в економіці шляхом підвищення державних видатків та зниження податків або ж їх комбінування.

Проте вже сьогодні є можливість констатувати характерні ознаки європейського оподаткування як більш широке втілення їх у всі сфери життя, ніж у інших високорозвинутих країнах світу, підвищення фіскальної орієнтованості податків на споживання і, особливо, ПДВ, зменшення податкового навантаження на прибуток та об'єкти власності, акцент на використанні перерозподільних можливостей податку з доходів фізичних осіб і платежів до державних соціальних фондів [3; 4].

Починаючи з XIX ст. і особливо на початку XX ст. у Європі активізувалася робота вчених-економістів у сфері дослідження податкових систем, оподаткування та його впливу на відтворювальні процеси у суспільстві. У цьому аспекті в першу чергу слід виокремити наукову течію маржиналізму. Основоположником цього наукового напрямку прийнято вважати Б. Кларка, який стверджував, що розподіл доходів між факторами виробництва є необхідною умовою економічного зростання та процвітання [5], а його обґрунтування прогресивності оподаткування стало одним з основних постулатів методологічної і теоретичної бази маржиналістів. У подальшому фінансова наука частково запозичила концепцію маржиналізму під час дослідження податкової проблематики.

Вже з середини XX ст. вектор наукової дискусії стосовно ролі податків у державному регулюванні значно змінився під впливом доктрини Дж. Кейнса, хоча й він також був палким прихильником прогресивності оподаткування. Дж. Кейнс доводив у своїх працях [6; 7], що лише активне державне втручання в економіку спроможне поліпшити економічне становище в умовах кризи з огляду на

неспроможність ринку використовувати свій саморегулюючий потенціал. Одними з основних інструментів впливу держави на процес збалансування обсягів виробництва в країні та платоспроможним попитом, на думку вченого, є податки. За кейнсіанською теорією, якщо в суспільстві не виконується умова повної зайнятості, то велика кількість заощаджень провокує зменшення темпів економічного зростання, а тому, надлишкові заощадження слід вилучати за допомогою податків.

Ще однією важливою догмою кейнсіанства є позиціонування податків як «вбудованих механізмів гнучкості». Дж. Кейнс науково обґрунтував, що державне регулювання не повинно зводитися до зниження або підвищення податкових ставок, а має враховувати коливання величини доходів населення. Це стосується в першу чергу прибуткового оподаткування та його прогресивної шкали стягнення.

Наприкінці ХХ ст. абсолютно нова течія економістів – П. Самуельсон, Дж. Гелбрейт – інституціоналісти, прибічники змішаного типу економіки або ж неокейнсіанства, також не оминули в наукових працях [8; 9] питання принципів оподаткування в розвинутих країнах Західної Європи. На їхню думку, важливо знайти консенсус між приватним і державним секторами в процесі розподілу національного доходу. Поставленої мети можливо досягти шляхом ефективного використання податків і державних видатків, а саме: створити привабливі умови для залучення інвестицій, в тому числі застосовуючи метод прискореної амортизації (сума амортизаційних відрахувань зменшує валовий дохід і відповідно податки підприємства в результаті скорочення бази оподаткування). Положення зазначеної концепції є актуальними і в сучасній податковій політиці країн ЄС-28 та рекомендуються нами до використання під час реформування податкових систем східноєвропейських країн.

Послідовники кейнсіанської економічної моделі Є. Домар, Г. Хеллер, Е. Хассен, Р. Харрод та інші [10; 11] для забезпечення перманентного зростання

економіки пропонували розподіляти податкові інструменти державного регулювання на керовані (фінансові і податкові антикризові заходи) і автоматичні (прогресивна система прибуткового оподаткування, бюджетний перерозподіл витрат). Основна концепція послідовників Дж. Кейнса полягає в тому, що податкові важелі повинні бути пристосовані державою до циклічності економіки і тому відігравати важливу роль в її регулюванні. Таким чином, з наближенням рецесії пропонується стимулювати попит шляхом зниження податкових ставок та збільшення державних видатків, а при перших фазах економічного поживлення – підвищувати податкове навантаження, стримуючи попит та створюючи резервний фонд через скорочення видатків. Для цілей таргетування інфляції рекомендується за допомогою податків скорочувати обсяги доходів населення та бізнесу.

Як бачимо, різні наукові школи розглядають податкову систему країни як один із найважливіших інструментів регулювання економіки. За допомогою регулюючого потенціалу податків держава здійснює вплив на економічне зростання, суспільне виробництво, його структуру, динаміку і розміщення, прискорення науково-технічного прогресу, інвестиції в економіку, ділову активність (стимулюючи або обмежуючи її), підвищення конкурентоспроможності на світових ринках, регіональний розвиток, субсидування підприємницької діяльності, систему соціальної захищеності тощо.

На практиці у країнах Європейського Союзу основним концептуальним ядром податкових реформ наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. стало глобальне зменшення податкового навантаження на платників, особливо це стосувалося податку на прибуток корпорацій. Ці заходи комбінувалися зі скороченням державних видатків. У Великій Британії вчені-економісти К. Джозеф та Дж. Хау обґрунтовують [12, с. 7-8] обов'язковість скорочення державного навантаження у вигляді податків на приватну власність, ініціюючи цими методами державного управління стимулювання приватної ініціативи. Американські економісти-теоретики А. Лаффер, М. Еванс та М. Фельдстайн також пов'язували скорочення

державного втручання в економіку зі зменшенням державних видатків. Крім того, на їхню думку, підвищення соціальних гарантій та виплат з державного бюджету, а також перерозподіл доходів через податки призводять до зменшення заощаджень, що в свою чергу стимулює збільшення процентних ставок та гальмує капіталоутворення. М. Еванс емпірично обґрунтував, що зменшення податкових ставок на 10% підвищує особисті заощадження на 2% [13, с. 288-289].

Згідно з теорією А. Лаффера, максимальне зростання ВВП, як і максимальних податкових надходжень, можна очікувати тільки за оптимального рівня оподаткування, який з фіскальної точки зору виникає у момент, коли подальше збільшення ставок податку призводить до зменшення податкових надходжень, а відбувається це внаслідок зниження граничної віддачі, у вигляді суспільних благ від сплати податків. Рівень оподаткування з позиції забезпечення громадян суспільними благами визначається саме бажанням суспільства делегувати державі певний обсяг повноважень і готовністю їх фінансувати. Із цього випливає неможливість перевищення оптимального рівня оподаткування з точки зору забезпеченості громадян суспільними благами над рівнем оподаткування за кривою Лаффера, оскільки за зниження віддачі від податків суспільство перестав декларувати збільшення суспільних благ [14, с. 39-40].

На думку Л. Демиденко [15, с. 7], саме наукові ідеї представників теорії «економіки пропозиції» стали ключовими в процесі реформування податкових систем країн ЄС на зламі тисячоліття, в результаті чого на інтегрований ринок до участі в створенні дочірніх компаній та філій ТНК вдалося залучити колосальні обсяги іноземного капіталу.

Погоджуємося з думкою вчених, що реалізація урядами країн ЄС догм теорії «економіки пропозиції» привела паралельно зі зменшенням державних видатків до скорочення державного втручання в економіку, зниження податкового навантаження на прибуток компаній та на приватну власність, залучення значного

за обсягами іноземного капіталу на спільний ринок ЄС та поліпшення конкурентного середовища.

Протягом 1990-2000-х рр. у більшості країн Євросоюзу були знижені граничні ставки податку на прибуток компаній і станом на 1 січня 2016 р. вони варіювалися в діапазоні від 10,0% у Болгарії і до 35,0% на Мальті, що стосується податку на доходи фізичних осіб, то його граничні ставки найвищі в Швеції (57%), Португалії (56,5%) та Данії (55,8%) (додаток А).

Сучасну наукову літературу щодо європейської інтеграції в площині фіскальної політики доцільно поділити на дві широкі гілки. Перший виток наукової думки сфокусований на бюджеті ЄС, витратних статтях та джерелах доходу. Науковці дискутують як над проблематикою розміру і структури бюджету ЄС, так і над темою диверсифікованості джерел доходів. Серед іншого, слід виокремити роботи Е. Аткинсона [16, с. 401-411] та І. Бегга [17]. Найбільш клопітким та гострим у ракурсі дослідження фіскально-бюджетної політики є питання чи буде дозволено наднаціональним органам ЄС стягувати податки. Зараз по суті бюджет ЄС фінансується за рахунок внесків країн-членів. Наукова література щодо податків в ЄС сфокусована, переважно, на непрямих податках (ПДВ, екологічний податок). Інші джерела включають дані стосовно корпоративного прибуткового податку чи, більш нещодавні, стосовно податку на фінансові трансакції (податок Тобіна). Першопочатково планувалося, що ставка цього податку повинна варіюватися для операцій з акціями і облігаціями у розмірі 0,1% з обороту, а для похідних інструментів – 0,01% [18]. Новий податок призначений для банків, інвестиційних і брокерських компаній, пенсійних та хедж-фондів. Але ні в 2014 р. (як планувалося), ні на початку 2016 р. цей податок офіційно так і не був легалізований. Політико-наукові дебати тривають [19].

Жак Ле Кешу [20] та І. Бегг [21] стверджують, що ключовий аргумент на користь європейських податків полягає в тому, що європодаток підвищить прозорість і покращить демократичний контроль над політикою ЄС. Б. Вігер і

Ю. Варта [22] пропонують інший підхід та розвивають теоретичну модель, яка фокусується на взаємодії між податковою координацією і розподілом податкових прав на національному та наднаціональному рівнях ЄС. Вчені стверджують, що співіснування податкової влади на національному та наднаціональному рівнях призведе до надзвичайно обтяжливого податкового навантаження.

Проте, на нашу думку, саме впровадження європодатків створить стимул для поглиблення фіскальної інтеграції та збалансування Спільного бюджету.

Інший виток літературної дискусії стосується спроб поглиблення інтеграції в колі проблем ЕВС. Проте ця тема виходить за рамки цього дослідження.

Очевидно, що особливості сучасного європейського оподаткування проявлялись дедалі більше із поглибленням та розширенням інтеграції, що створювало умови для досягнення нового рівня економічної й податкової конвергенції. При цьому найцікавішим та малодослідженим є питання, як посилення інтеграційних процесів вплинуло на податкову політику країн ЄС.

Один із теоретиків створення Європейського економічного співтовариства – Ганс фон Гробен – ще на зорі створення європейського інтеграційного об'єднання, стверджував, що гармонізація податків – це шлях до повної європейської інтеграції. За Г. Гробеном: «Податки в Європі повинні бути гармонізовані для виконання подвійної мети – гарантування вільного руху факторів виробництва та рівноцінних умов конкуренції» [23, с. 2]. Корифей європейської податкової гармонізації також зазначає, що головна увага в аспекті оподаткування має бути сконцентрована на усуненні будь-яких дискримінаційних заходів по відношенню до країн-членів ЄЕС та згладжуванні викривлень добросовісної конкуренції. Інтеграція розглядається науковцем як процес, в якому спільні інституційні повноваження повинні здійснюватися тільки в тісній координації, без обмеження суверенних прав держав-членів більше, ніж необхідно, для ефективної роботи спільного ринку.

Інші європейські вчені-економісти, зокрема П. Генчель та М. Яхтенфухс [24; 25], запевняють, що створення спільного ринку обмежує національний простір для маневрів в оподаткуванні, а емпіричні дослідження доводять, що обсяги національних податкових надходжень обмежуються та скорочуються у зв'язку зі створенням спільного ринку, який призвів до інтенсифікації податкової конкуренції [26; 27]. Судова практика Європейського Суду, в якій пріоритет надається принципам спільного ринку по відношенню до національних фіскальних інтересів, підтверджує думку щодо підриву національного суверенітету [28; 29]. У рамках цієї загальної установки можна виокремити два механізми отримання потенційних вигідних ефектів внаслідок об'єднання податкових органів на європейському рівні. По-перше, припускається, що європейська податкова гармонізація призведе до законодавчого та адміністративного збалансування принципів єдиного ринку з національними фіскальними інтересами, і, як наслідок, держави-члени ЄС відновлять деяку владу над потенціалом податкових надходжень. По-друге, європейське податкове законодавство асоціюється з економічними вигодами, оскільки податкова гармонізація засвоює витрати, які гетерогенні системи оподаткування накладають на приватних осіб.

Можна підсумувати, держави-члени ЄС з високими податками більш схильні підтримувати реформи податкових органів до європейського наднаціонального рівня, в той час як низькоподаткові держави-члени виступають проти таких пропозицій. Тому, слід очікувати, що країни з низьким рівнем податку на прибуток корпорацій, швидше за все, будуть виступати проти подальшої податкової гармонізації [30, с. 265].

Але варто відзначити, що в жодному зі статутних документів, ні в Єдиному європейському акті, ні в Маастрихтському, ні в Лісабонському договорах немає чіткого визначення поняття «податкова гармонізація». До цього часу економісти, як вітчизняні, так і зарубіжні, по-різному трактують дане поняття.

Спробуємо з'ясувати теоретичну суть поняття «податкова гармонізація» та її взаємозв'язок / різницю з термінами «координація», «конвергенція», «конкуренція», але підкреслимо, що наявність кожного наступного з наведених понять аж ніяк не заперечує попереднього, а лише доповнює його.

Серед фундаментальних праць європейських дослідників можна виокремити три підходи до трактування зазначених вище понять. Так, на думку Г. Пратс [31, с. 519; 32, с. 12], ще Римська угода містила три різні вислови – «гармонізація», «координація», «зближення» – які варто розглядати як синоніми, незважаючи на доктринальні спроби встановити класифікаційні і догматичні критерії їх відмінностей. Аналогічної думки дотримуються вчені Французької ради економічного аналізу [33, с. 2], які розцінюють поняття «координації», «кооперації», «конвергенції» і «гармонізації» як синонімічні, хоча й наводять деякі характерні ознаки їх відмінностей.

Другий підхід полягає в інтерпретації «гармонізації» як складової «координації». М. Канзонері та Д. Хендерсон [34], використовуючи дані емпіричних досліджень, стверджують, що податкова гармонізація (наприклад, встановлення мінімальної стандартної ставки ПДВ або загальних правил, втілених у різних директивах ЄС з корпоративного оподаткування), є лише формою податкової координації. Що стосується «конвергенції», то це більш широке поняття, яке є сумісним з податковою координацією та податковою конкуренцією.

А. Бенасі-К'юере та Х. Вольф [33] також висвітлюють схожий підхід до трактування понять «податкова гармонізація» та «податкова координація». Згідно з ним, податкова політика інтеграційного утворення реалізується шляхом податкової координації, однією з форм якої є податкова гармонізація (полягає у вирівнюванні ставок податків та/або податкових баз). Автори зазначеного підходу дають визначення дефініції «конвергенція оподаткування», під якою розуміють зменшення відмінностей в національних податкових механізмах внаслідок

податкової координації та податкової конкуренції (остання часто відбувається шляхом «руху донизу», тобто податкової лібералізації).

Третя теорія, навпаки, суттєво відрізняє «координацію» від «гармонізації». Відмінності наводяться в працях Л. Коуба [35], А. Фарія [36], Б. Генсера і А. Хофлера [37], Т. О'Ши [38], Д. Пірву [39] і Д. Шікваті [40]. Учені стверджують, що податкова гармонізація передбачає високий рівень міждержавного співробітництва, який може бути досягнутий в рамках регіональних угод з економіки, заснованих на принципах, які є загальними для всіх, хто їх підписав, у той час як податкова координація включає в себе заходи, за допомогою яких податкова система однієї держави адаптується до системи оподаткування іншої країни, проте відповідні заходи все ж не дозволять досягти рівномірності податків. Думки європейських науковців сходяться в тому, що варто слідувати податковій координації, а не податковій гармонізації, оскільки гармонізація в основному спрямована на уніфікацію податкових ставок, що нереально, навіть в умовах загального ринку, а податкова координація орієнтована на застосування загальних правил і принципів.

Український вчений Т. Кошук [41] також розкриває сутність понять податкової «координації» та «гармонізації». Фактично дослідник розглядає податкову координацію в ЄС як податкову гармонізацію та запровадження інших узгоджених заходів, а також надання рекомендацій для заохочення учасників інтеграції до певних змін у національних інструментах оподаткування з метою досягнення перспективних цілей та виконання поточних завдань функціонування інтеграційного утворення.

Проаналізувавши різні наукові підходи до проблемної термінології, встановимо авторський взаємозв'язок між поняттями «координація», «гармонізація», «конкуренція» та «конвергенція» оподаткування в ЄС, змодельовавши теоретичну ситуацію підвищення ставки умовного податку країнами А і Б (рис. 1.1).

Отже, країни А і Б одночасно підвищують ставки умовного податку для виконання певних соціальних цілей. У цьому випадку мова йде про «податкову конкуренцію», оскільки податкова ставка визначається країнами незалежно один від одного. «Координація» передбачає певні зобов'язання, вибір країни А буде залежати від країни Б та однією з теоретичних умов може бути наявність кількох рівноваг (наприклад, низький рівень податкового навантаження в країні А та високий в країні Б). Відбувається взаємний обмін податковою інформацією та країна А приймає узгоджене рішення підвищити податкову ставку без завдання економічної шкоди країні Б. «Гармонізація» буде знаходитися в межах «координації», але буде мати за основу уніфікацію, якщо країни А і Б домовляться встановити єдину ставку умовного податку або уніфікувати податкову базу. «Конвергенція» відноситься до звуження базових або податкових диференціалів та може виникнути в результаті податкової координації або від податкової конкуренції (наприклад, у разі «гонки на дно»).

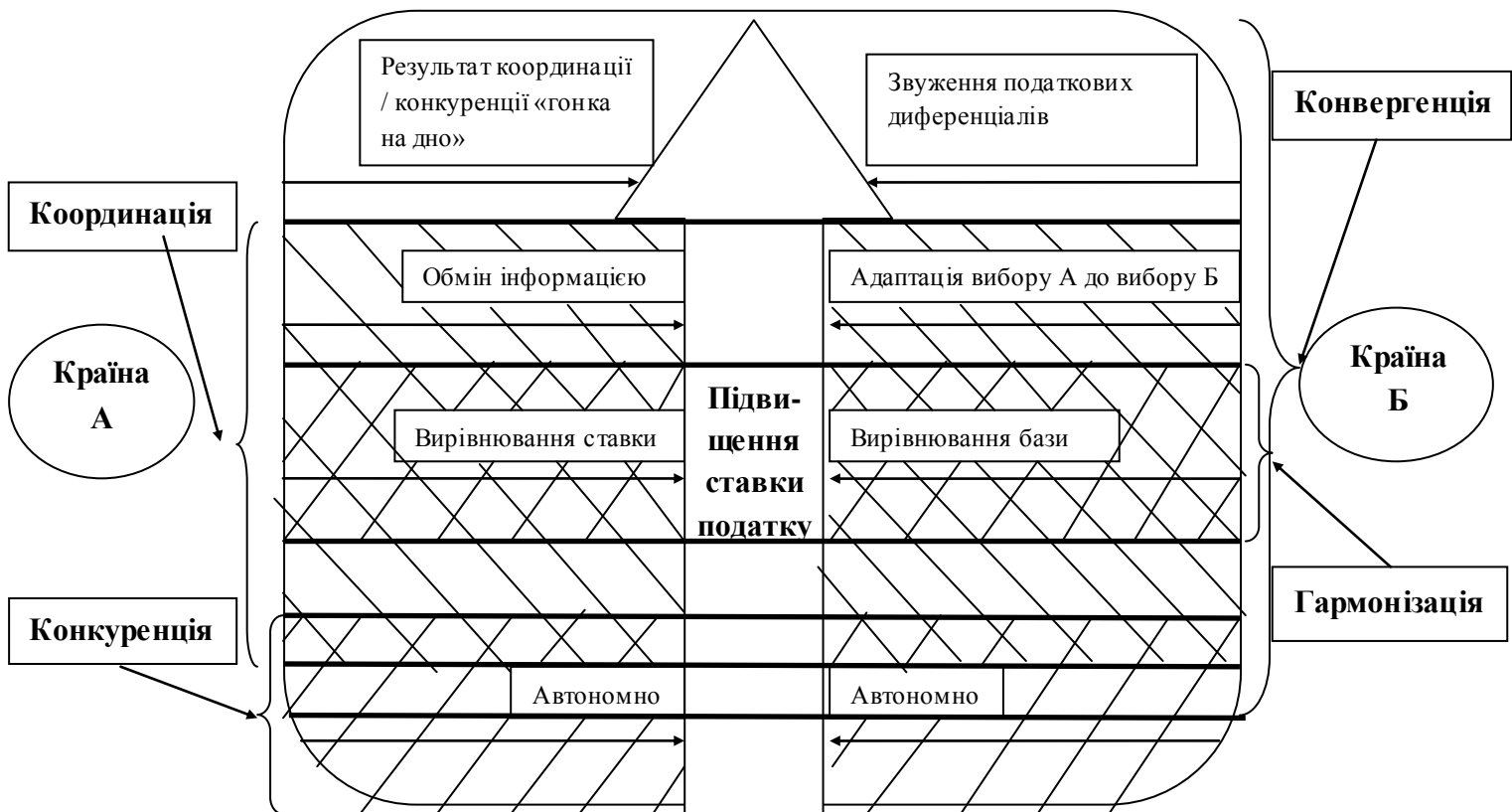


Рис. 1.1. Взаємозв'язок координації, гармонізації, конкуренції та конвергенції оподаткування в ЄС

Джерело: складено автором.

Наслідком податкової конкуренції може бути як конвергенція оподаткування, так і збільшення відмінностей в національних механізмах оподаткування. Не всі податкові трансформації, які є виразом податкової конкуренції та забезпечують «зближення» національних інструментів оподаткування, сприяють досягненню перспективних цілей та виконанню поточних завдань функціонування інтеграційного утворення. Податкова гармонізація – це найбільш дієвий імперативний інструмент усунення податкових перешкод співробітництва в ЄС, але на її основі відбувається тільки частина трансформацій у напрямі конвергенції оподаткування [42, с. 28].

Наприклад, Ф. Васерфаллен, з університету Цюріха, за результатами досліджень [43, с. 1-16] стверджує, що з прийняттям до ЄС країн Центральної і Східної Європи перспективи податкової гармонізації сильно постраждали. Його аналіз свідчить, що неоднорідність податків та суттєве розширення зони оподаткування чинять негативний ефект на податкову інтеграцію. Цю позицію активно підтримують представники країн-евроскептиків, які мають за мету обмежити інтеграцію для власних економічних цілей, фокусуючись на таких економічних концепціях, як-то: «економія на масштабі», «дерегулювання» та «скорочення витрат за трансакціями».

З огляду на зазначене вище, слід констатувати, що фактично в ЄС донині не створено єдиного податкового простору, що безумовно ускладнює функціонування спільного внутрішнього ринку. Водночас, важливо зазначити, що за півстолітню історію практики гармонізації національних систем оподаткування країн-учасниць у контексті розвитку ЄС встановлено такі загальні принципи податкової гармонізації:

- узгодження правового регулювання;

- синхронність прийняття гармонізованих законодавчих актів;
- пріоритетність міжнародних угод над національним законодавством.

Ці принципи, відповідно, зумовлюють необхідність системного підходу до гармонізації національних податкових систем, основні напрями якої в ЄС такі:

- гармонізація справляння непрямих податків (ПДВ і акцизів);
- уніфікація оподаткування суб'єктів ринку.

В якості фундаментальних принципів регулювання податкових відносин в ЄС сучасні вчені [44, с. 64-80; 45, с. 13-15] виокремлюють:

1.) принцип уникнення надмірного дефіциту бюджету, зафіксований в Маастрихтській угоді та Пакті СЗ [46, с. 1; 47, с. 5];

2.) принцип субсидіарності, який є одним із ключових для податкової гармонізації, оскільки встановлює розподіл повноважень між наднаціональними та національними органами в галузі податкового регулювання. Цей принцип закріплений в Протоколі субсидіарності і пропорційності (Другий додаток до Лісабонського договору) [48, с. 1].

Зазначені вище принципи – пропорційності і субсидіарності – покликані виконувати роль «вмонтованих стабілізаторів». По-перше, вони лімітують повноваження інституцій Євросоюзу, відстоюючи цим податковий суверенітет держав-членів ЄС, а по-друге – забезпечують ефективність проведення податкової гармонізації.

У книзі «На захист глобального капіталізму» [49, с. 21] Ю. Норберг відзначає: « ... в умовах поглиблення глобалізаційних процесів, корпорації не обов'язково перемістяться у країни із найнижчими податками. Вони направляються туди, де, на їх думку, отримують більше благ за сплачені податки».

Таким чином, податкова гармонізація передбачає приведення у відповідність структури податкових систем, порядку справляння основних податків та податкових платежів у всіх країнах співтовариства, а не їхню уніфікацію, і базується на таких принципах [50, с. 96-97]:

- забезпечення нейтральності податків з позиції умов конкуренції на єдиному ринку, інакше кажучи, недискримінаційний податковий режим для всіх його учасників;
- усунення податкового (митного) контролю на внутрішніх кордонах співтовариства;
- неможливості подвійного оподаткування прибутку компаній, які функціонують у двох або більше країнах ЄС.

Слід відмітити, що одним із найважливіших інструментів державного регулювання економіки та умов конкуренції у країнах Євросоюзу є надання податкових преференцій. Тому для усунення недобросовісної конкуренції здійснюють міждержавну гармонізацію преференційного оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності. Використання у країнах державної допомоги у формі податкових субсидій, незважаючи на спроби установ ЄС вплинути на податкову політику держав-членів із метою зменшення обсягів державної допомоги, залишається все ще значним [51, с. 272].

Сучасна структура оподаткування ЄС фактично залишає країнам-членам право самостійно вирішувати, яким чином їх податкові системи будуть дотримуватися загальних правил ЄС. Розвиток податкової політики ЄС пов'язаний безпосередньо з належним функціонуванням спільного ринку та завершенням фіскальної інтеграції. Проте, як і раніше, непряме оподаткування залишається найбільш гармонізованим серед усіх видів податкових платежів.

Європарламент традиційно вимагає, щоб у майбутньому витрати ЄС фінансувалися виключно шляхом стягнення європейських податків. Запровадження податку на фінансові трансакції ініціюється як надійне джерело податкової бази наповнення бюджету ЄС. Різноманітні податкові інструменти такі як модульований ПДВ, податок на прибуток корпорацій і податок на забруднення навколишнього середовища, були запропоновані до впровадження Єврокомісією та часто фігурують у наукових доповідях і академічних дослідженнях [29; 52].

Особливістю фіскальної сфери у більшості країн ЄС з високим рівнем розвитку є встановлення доволі високого рівня оподаткування, що розраховується як відношення усіх податкових надходжень державного бюджету разом з внесками у фонди соціального страхування до ВВП держави. Враховуючи, що середній показник рівня оподаткування в ЄС-28 становить 39% ВВП (додаток Б), всі країни ЄС, які знаходяться в діапазоні 40-45%, будуть автоматично належати до країн з високим рівнем оподаткування [53, с. 63-64]. Такі держави використовують потенціал доволі ефективного (у них) ринкового саморегулювання і регуляторні можливості податків, а також прагнуть покращити динаміку та якість соціально-економічного розвитку шляхом формування надійної фінансової бази усунення державою «провалів ринку» і структурних диспропорцій. Причому дедалі більше ускладнення соціально-економічних систем потребує постійного розширення сфери втручання держави у відтворювальні процеси за рахунок оптимізації видатків бюджету в умовах обмежень щодо розширення фіскальної експансії.

Аналіз практики реформування систем оподаткування країн-членів ЄС дав змогу встановити його основні тенденції, що склалися внаслідок пошуку шляхів подолання окреслених проблем. Серед таких тенденцій доцільно виокремити:

- посилення фіскальної функції з метою зменшення бюджетних дефіцитів та акумуляції фінансових ресурсів для виходу з боргової кризи;
- активне використання перерозподільної функції оподаткування з метою підвищення його соціальної справедливості [54, с. 95].

Тенденція до посилення фіскальної функції оподаткування з метою зменшення бюджетних дефіцитів та акумуляції фінансових ресурсів для виходу з боргової кризи. Наріжним каменем нових податкових реформ більшості розвинутих і постсоціалістичних країн ЄС є заходи, спрямовані на збільшення податкових надходжень до їхніх бюджетів. Основними інструментами реалізації цих заходів є підвищення ставок податків на споживання (ПДВ і акцизного

податку), а також деяких інших податків — у країнах із найбільшими фіскальними дисбалансами, запровадження нових податків.

Тенденція до активного використання перерозподільної функції оподаткування з метою підвищення його соціальної справедливості. Дефіцит фінансових ресурсів, а також протести проти оздоровлення державної фінансової системи за рахунок працюючих, змусили низку країн ЄС вдатися до заходів, спрямованих на збільшення податкового навантаження на доходи великих корпорацій і багатих громадян та його зменшення на низькодохідні групи населення [54, с. 100]. З цією метою вносяться зміни до оподаткування не лише доходів фізичних осіб, а й прибутку компаній.

Український науковець О. Гусак у контексті розширення Європейського Союзу класифікує основні тенденції податкових трансформацій країн-членів ЄС на дві концептуальні групи [55, с. 9]:

1.) системні тенденції, які значною мірою мають глобальний характер, стосуються усіх видів податків і зборів та можуть бути більш детально диференційовані ще на кілька груп:

1.1. реформування національних податкових систем країн ЄС шляхом коригування податкових ставок у бік зменшення, зміни прогресивної системи оподаткування на пропорційну, застосування податкових пільг для малозабезпечених прошарків суспільства;

1.2. усунення фундаментальних відмінностей у податкових системах країн-членів ЄС та згладжування фактору податкової конкуренції шляхом поглиблення процесу податкової гармонізації;

1.3. стабілізація рівня загального податкового навантаження в країнах ЄС у зв'язку з наявністю в останні 10 років суттєвого податкового тиску як на бізнес, так і на пересічних громадян, що позиціонувало Європейський Союз, порівняно з рештою країн світу, як зону з відносно високим загальним рівнем оподаткування;

2.) структурні тенденції (класифікація окремо за кожним видом податків).

Теоретично, за критерієм моделі податкової політики, в Європейському Союзі можна виокремити чотири групи країн [53, с. 28]:

- 1) високорозвинуті країни Західної Європи;
- 2) середньорозвинуті західноєвропейські країни;
- 3) країни ЄС з колишньою командно-адміністративною моделлю економіки;
- 4) країни ЦСЄ з найвужчими межами податкової експансії.

Такий поділ країн став актуальним у першому десятилітті ХХІ ст., коли була чітко ідентифікована тенденція динаміки їх рівнів податкового навантаження в умовах розширення Євросоюзу на Схід (додаток Б).

Першу групу країн формують північноєвропейські держави (Швеція, Данія, Фінляндія), країни ЄС-6 (Бельгія, Франція, Італія, Німеччина, Люксембург, Нідерланди), Австрія й Велика Британія. У більшості з них рівень оподаткування у 2000-2015 рр. або підвищився, або майже не зазнав змін. Тому можна говорити як про збереження найширших в Європі та світі меж податкової експансії у Данії, Швеції, Бельгії, Франції, Фінляндії, Італії та Австрії, в тому числі з причин необхідності пом'якшення державою негативних наслідків переміщення факторів виробництва територією Європейського Союзу (зменшення рівня зайнятості й темпів приросту інвестицій), так і про обрання Нідерландами, Німеччиною, Великою Британією й Люксембургом стратегії утримання рівня оподаткування на позначці, близькій до середнього показника по ЄС. Це, згідно з теорією найактивнішого розвитку економіки за середнього рівня факторних і роздрібних цін [56, с. 33-40], дало змогу створити деяким країнам на своїй території зони динамічного зростання ВВП на основі максимального використання переваг інтегрованого ринкового саморегулювання.

Друга група країн охоплює південноєвропейські держави (Іспанію, Португалію, Грецію), Ірландію, Кіпр і Мальту. Відставання в економічному розвитку від першої групи змусило їх реалізовувати євроінтеграційну стратегію шляхом створення особливо сприятливого податкового середовища

господарювання з метою прискорення зростання ВВП. Найбільших успіхів у цьому досягла Ірландія, що у 2000-2015 рр. дало їй змогу далі знижувати рівень оподаткування. Португалії, Іспанії, Греції не вдалося повторити успіх ірландської ліберальної податкової реформи, що змусило їх дещо збільшити коригуючий вплив держави на соціально-економічні процеси.

Третю групу країн утворюють держави з відносно високим у ЦСЄ рівнем економічного розвитку – Угорщина, Словенія, Чехія та Польща. Вони швидко досягли зростання ВВП на основі ринкового трансформування економіки й соціальної сфери, завдяки чому доволі ефективно запровадили західноєвропейські форми оподаткування. Щоправда, Угорщина і Словенія у 2000-2015 рр. обрали стратегію встановлення ширших, ніж у середньому в ЄС, меж податкової експансії для згладжування державою диспропорцій колишньої моделі командно-адміністративного господарювання. Зазначимо також, що Болгарія, припустившись багатьох помилок на початку ринкової трансформації, ще у 2007 р. прагнула наздогнати зазначену «четвірку» за допомогою доповнення податкового інструментарію сприяння активізації підприємництва доволі інтенсивним фіскальним втручанням держави у соціально-економічні процеси.

Крім Болгарії, четверта група країн включає Естонію, Литву, Латвію, Словаччину та Румунію. Країни Балтії, які успадкували від СРСР неефективну економіку та систему державного управління, але взяли курс на ринкове саморегулювання в умовах встановлення доволі вузьких меж податкової експансії. Зрозуміло, що країни зазначеної групи розглядали значно нижчий середнього у ЄС рівень оподаткування як своєрідну компенсацію транзитивних перешкод на шляху вільного переміщення факторів виробництва своєю територією. Водночас тривале зволікання із системними трансформаціями, які можливі лише за доволі вагомого розширення податкової експансії, загрожуватиме їм сповільненням економічного розвитку в перспективі [53, с. 30-31].

У подальших підрозділах дисертації порівняння податкових трансформацій країн, що уклали угоди про асоціацію з ЄС ми будемо проводити переважно з європейськими державами третьої та четвертої груп, виходячи з наближеного соціально-економічного та інституційного розвитку.

Основними напрямками податкових трансформацій у країнах, що увійшли до ЄС у зв'язку із посиленням інтеграційних процесів стали:

- «зближення» механізмів справляння непрямих податків;
- застосування деякими країнами ЄС стратегії активної податкової лібералізації для стимулювання іноземних інвестицій та зменшення завдяки цьому свого відставання за рівнем економічного зростання відносно держав, які започаткували євроінтеграцію.

Реалізація планів фіскальної консолідації за рахунок підвищення ролі непрямих податків зумовлена передусім їх вагомим внеском у наповнення бюджетів більшості європейських країн, попри нарікання на значні масштаби ухилення від їх сплати. Що стосується постсоціалістичних країн ЄС, то для них, враховуючи порівняно низький рівень доходів більшості населення та поширення пропорційного податку на особисті доходи, альтернативи непрямим податкам просто не існує.

Сучасною наукою [40; 44; 57; 58] зміна податкової структури внаслідок перенесення податкового навантаження з прямих на непрямі податки розглядається як така, що в довгостроковій перспективі може позитивно вплинути на економічне зростання. Крім того, традиційно вважається, що за умови поміркованості непрямі податки є найменш обтяжливими й помітними для платників податків. І хоча для сучасних споживачів «внесок» зазначених податків у підвищення цін є очевидним, зростання їхніх ставок усе ж викликає менше нарікань із боку суспільства, ніж ставок податків на доходи й майно чи ухвалення рішень про скорочення бюджетних видатків на соціальні цілі.

Водночас, ми вважаємо, що посилення європейської економічної інтеграції, вироблення загальної стратегії країн у сфері податкових відносин, що передбачає координацію податкової політики, систематизацію і уніфікацію окремих податків та податкових систем країн ЄС-28, запровадження обов'язкових однакових норм і правил у сфері оподаткування та формування на цій основі єдиної податкової системи закономірно зумовлять у перспективі активізацію наступної стадії поглиблення європейської економічної інтеграції (в тому числі можливе створення фіскального союзу), що наразі переживає «євроскептичні» тренди в політиці багатьох країн-членів ЄС, особливо загострені такими процесами, як: «Brexit», податкова конкуренція, нерівномірність розвитку країн Західної та Центрально-Східної Європи, посилення протиріч між країнами-членами ЄС у зв'язку зі збільшенням ролі наднаціональних інституцій ЄС.

Дослідивши концептуальні засади розвитку податкових систем країн ЄС, можна зробити висновок, що: по-перше, теоретичними детермінантами розвитку та реформування податкових систем країн ЄС стали ідеї представників теорії «економіки пропозиції», які спонукали європейські уряди знизити податкове навантаження на прибуток компаній та на приватну власність, стимулюючи цим залучення ПІІ та приватну бізнес-ініціативу; по-друге, паралельно з лібералізацією прибуткового оподаткування в площині ЄС відбувається підвищення фіскальної орієнтованості непрямих податків та їх ролі в структурі податкових надходжень національних бюджетів ЄС, а також зміна прогресивної системи оподаткування на пропорційну та перенесення податкового навантаження на більш сильні категорії платників; по-третє, особливістю фіскальної сфери у більшості країн ЄС з високим рівнем розвитку є встановлення доволі значного рівня оподаткування, в той час як у «нових» країнах-членах ЄС, враховуючи порівняно низький рівень доходів більшості населення та поширення пропорційного податку на індивідуальні доходи, альтернативи непрямим податкам просто не існує; по-четверте, сучасна структура оподаткування ЄС фактично залишає країнам-членам право самостійно

вирішувати, яким чином їх податкові системи будуть дотримуватися загальних правил ЄС; по-п'яте, розвиток податкової політики ЄС пов'язаний безпосередньо з належним функціонуванням спільного ринку та завершенням економічної інтеграції; по-шосте, з кожним роком в ЄС відбувається інтенсифікація податкової конкуренції та посилення розбіжностей у податкових системах, особливо між «новими» та «старими» країнами-членами ЄС, а усунення фундаментальних відмінностей у податкових системах країн-членів ЄС та згладжування фактору податкової конкуренції можливі лише шляхом поглиблення процесу податкової гармонізації та уніфікації оподаткування суб'єктів ринку.

1.2. Економічний зміст та організаційні механізми координації національної податкової політики у країнах ЄС

Поглиблення і розширення європейської економічної інтеграції, які супроводжуються розвитком податкової гармонізації та координації, позначаються на податковій політиці та оподаткуванні країн ЄС. Це проявляється як у реалізації заходів, які забезпечують конвергенцію механізмів оподаткування в ЄС, так і у прийнятті рішень, спрямованих передусім на підвищення ефективності (конкурентоспроможності) національних податкових систем з метою заохочення інвестицій, внаслідок чого відмінності в оподаткуванні на території інтеграції нерідко лише поглиблюються.

У свою чергу, для створення ефективної системи податкового регулювання та конвергенції податкової політики країн, що входять до ЄС, надзвичайно важливим є формування відповідних інституційних умов функціонування податкового сектору, а також неоліберальних органів податкової адміністрації та контролю. Таким чином, розбіжності між очікуваними й реальними результатами трансформації моделі податкових відносин, які виникають під впливом

інституційних умов, є характерною особливістю сучасних механізмів податкового регулювання у країнах ЄС [59; 60].

Теорію інституціоналізму, в аспекті регулювання та координації національної податкової політики у країнах ЄС, активно розвивають на Заході. Учені досліджують природу інститутів та їхній вплив на ринкове господарювання, основи інституційних трансформацій та інституційні умови фінансової діяльності держави [61; 62]. Утім, ці розробки часто є малокорисними для пояснення закономірностей трансформаційних процесів у галузі оподаткування.

Податкова політика ЄС в аспекті регулювання та поглиблення координації формується відповідно до глави 2 «Податкові положення» розділу VII «Загальні правила конкуренції, оподаткування і зближення законодавств» частини III «Внутрішня політика та діяльність Союзу» Угоди про функціонування ЄС [63] та Повідомлення Єврокомісії «Про податкову політику в ЄС – пріоритети на майбутні роки» від 23 травня 2001 р. Наднаціональні органи ЄС покликані вирішувати лише ті проблеми в оподаткуванні його членів, які вони неспроможні розв'язати самостійно. Вирішення більшості з цих проблем потребує тісної координації національних податкових політик, що регламентується Повідомленням Єврокомісії від 19 грудня 2006 р. [64].

Податкова політика ЄС спрямована на усунення податкових перешкод для діяльності юридичних і фізичних осіб на спільному ринку, переважно протиріч в оподаткуванні транскордонної діяльності (передусім щодо справляння ПДВ і специфічних акцизів, оподаткування компаній і транспортних засобів) [65; 66]. При цьому на Єврокомісію покладено завдання наполягати на внесенні змін до податкового законодавства країн ЄС відносно норм, які суперечать правилам ЄС.

Податкова політика ЄС складається із скоординованих заходів всіх країн-учасників щодо уникнення подвійного оподаткування, боротьби з ухиленням від сплати податків і запобігання ерозії податкової бази. Проте наголосимо, що основна роль у формуванні та реалізації податкової політики ЄС відводиться

Єврокомісії, яка займається як підготовкою податкових ініціатив в ЄС, так і наглядає за їх втіленням у життя (Рис. 1.2 і додаток В).



Рис. 1.2. Діяльність Єврокомісії щодо координації податкової політики країн ЄС

Джерело: складено автором за: [40; 64; 67; 68].

Як бачимо, податкова стратегія Європейського Союзу у галузі координації національної податкової політики країн-членів – це діяльність наднаціональних органів і країн ЄС щодо формування спільної законодавчої бази з питань оподаткування, запровадження інших скоординованих податкових заходів, обов'язкових для виконання, а також надання рекомендацій щодо заохочення певних змін в національних інструментах оподаткування з метою забезпечення досягнення перспективних цілей і виконання поточних завдань функціонування ЄС шляхом коригування перерозподільних механізмів його членів.

У цілому, загальноєвропейська практика оподаткування приводиться у відповідність із податковою юрисдикцією ЄС двома основними способами:

1. шляхом початкової розробки і створення власної правової бази оподаткування, яка збігається із загальноприйнятими нормами ЄС;

2. шляхом гармонізації місцевого податкового законодавства [44, с. 5].

Подальший розгляд цього питання свідчить про те, що в обох випадках правовий вплив ЄС залишається досить незначним. Вузька сфера правового впливу податкової системи ЄС в черговий раз вказує лише на відносно скромні досягнення на шляху до політичної інтеграції.

У перші роки інтеграції бюджет Європейського співтовариства можна було порівняти з обсягами фінансування інших міжнародних організацій. Пізніше, в 1970-их рр., глави держав створили систему «власних ресурсів», побудовану на основі митних і сільськогосподарських зборів та ПДВ. Здавалося, що інтеграція рухається у напрямі трансформації в податково-бюджетну федеральну структуру з всеосяжними європейськими фінансовими ресурсами, які були б незалежні від окремо взятої національної політики. Однак, протягом 1980-1990-х рр. почала переважати думка, що ЄС не потрібні значні спеціальні ресурси. Відповідно до цієї парадигми, національні внески, які розраховуються на основі обсягу валового національного доходу держав-членів, стали основним джерелом фінансування загальноєвропейського бюджету. Таким чином, лєвова частка бюджету ЄС більше не фінансувалася за рахунок «власних ресурсів», оскільки бюджет почав отримувати кошти шляхом одночасних внесків кожної країни-члена [69]. На сьогодні, основним принципом формування бюджету є відповідність витрат і доходів, а також той факт, що бюджет не повинен перевищувати 1,23% від ВНД.

Право держав самостійно проводити податкову політику, керуючись тільки власними міркуваннями, належить до однієї з ключових складових економічного суверенітету кожного члена ЄС. ПДВ після проведених в ЄЕС реформ вже до 1980-их рр. перетворився на основний податок ЄЕС, справляння якого стало невід'ємною умовою приєднання до Співтовариства [70, с. 111].

На перших порах в бюджет ЄС направляли 1% від зібраної суми ПДВ, але до 1985 р. норма цих відрахувань зросла до 1,4% [71, с. 21]. Для розширення фінансових можливостей Спільного бюджету в кінці 1980-х рр. було

запропоновано залучати нові додаткові ресурси. До 1999 р. це дозволило повернутися до 1% від ПДВ і зниження частки надходжень від цього податку продовжилося.

У ході реформи бюджетної політики ЄС в 2002-2003 рр. був встановлений норматив відрахувань від ПДВ – 0,75%, з подальшим зниженням до 0,5% (2004 р.) і 0,3% (2007 р.). У дійсності середній розмір відрахувань від ПДВ у 2003 р. склав 0,53%, а з 2004 р. знизився до 0,30% у ЄС-15 і 0,31% – по ЄС-27. За період 2008-2015 рр. ставка відрахувань з ПДВ склала 0,3%, за винятком Австрії – 0,225%, ФРН – 0,15%, Нідерландів та Швеції по 0,1%. У Постанові Євросоюзу від листопада 2011 р. містяться пропозиції щодо нової схеми відрахування ПДВ (щомісячного) [72, с. 15].

Наднаціональні інститути ЄС не мають права вводити нові податки для виконання Спільного бюджету. Дотепер законодавчо закріплені такі «власні ресурси» Спільного бюджету:

- збори на імпортовані товари сільського господарства;
- податкові збори на цукор, глюкозу та інші моносахариди;
- митні збори на імпорт сільськогосподарської продукції з країн, що не входять до ЄС;
- відрахування від ПДВ, які визначаються за єдиною ставкою з гармонізованої за правилами ЄС оподаткованої бази кожної з держав-членів;
- «додаткові» ресурси, засновані на розмірі ВНД країн-членів, і які стягуються щорічно за фіксованою ставкою [71, с. 22].

До доходів бюджету належить також прибуток від адміністративної діяльності наднаціональних інститутів, прибутковий податок, що стягується з їх співробітників, відсотки і штрафи за прострочені платежі попередніх років, перенесені з попереднього року залишки та інші другорядні надходження.

Проте в сучасних економічних реаліях функціонування ЄС, на нашу думку, більший інтерес становить пошук нових джерел доходів (табл. 1.1). Вони зможуть

не тільки скоротити існуючі надходження від ПДВ і ВНД. Цей крок також буде відображати підвищення ролі Спільного бюджету в економічній політиці ЄС.

Таблиця 1.1

Альтернативні джерела доходів Спільного бюджету ЄС

Джерело	Властивість
Оподаткування фінансового сектора	Подібні джерела можуть з часом замінити національні внески, знижуючи, таким чином, навантаження на національні бюджети
Надходження від торгівлі квотами на викид парникових газів	
Податок на повітряний транспорт	
Європейський ПДВ	
Європейський енергетичний податок	
Європейський податок на корпорації	

Джерело: складено автором за: [73, с. 27].

При виборі нових джерел доходів слід враховувати, що вони повинні максимально відповідати існуючим *acquis communautaire*, а також завданням ЄС щодо підвищення ефективності Спільного бюджету у досягненні названих цілей [74, с. 118]. Тобто альтернативні джерела поповнення бюджету ЄС повинні мати транснаціональні та гармонізовані ознаки, а їх збір не має бути занадто обтяжливим для ЄС.

Кожне з розглянутих джерел додаткових доходів має свої недоліки і переваги. Говорячи про недоліки, ще раз підкреслимо важливість національного фіскального суверенітету. Наприклад, європейський податок, запропонований ЄС, не є прямим результатом реалізації загальноєвропейської політики. Отже, країни-члени ЄС розглядають його як удар по своєму суверенітету. Тому ЄС всіляко підкреслює, що фіскальний суверенітет залишиться недоторканим [75, с. 19].

Таким чином, перераховані бюджетні правила різко обмежують потенціал фінансового управління в ЄС. Зокрема, з таким незначним бюджетом стає практично неможливим проведення політики стабілізації на макрорівні. І незважаючи на те, що і Єврокомісія, і Європарламент беруть участь у розробці

бюджетної політики, найважливіші бюджетні рішення, як і раніше, значною мірою спираються на міжурядові процедури узгодження [76].

У відповідь на цю думку, європейські вчені-економісти [33; 77, с. 293-314] наводять аргументи про те, що режим регулювання єдиного ринку буде все сильніше обмежувати місцеві податкові органи. І це означає, що, де-факто, ринкова інтеграція ЄС буде значною мірою підірвана. Найбільш очевидний ефект видно у взаємозв'язку між ринковою інтеграцією і діловою активністю ТНК. З точки зору єдиного ринку, місцеві податкові закони є по суті проблематичними, оскільки принципи їх роботи йдуть врозрід з принципом недискримінації та вільного руху послуг і капіталів. Що стосується парадигм щодо створення єдиного ринку, Європейський Суд скасував положення низки національних податкових законодавств [78, с. 1186-1255; 79, с. 1577-1623].

В ЄС в якості аксіоми було прийнято, що уряди країн зони євро мають регулювати національні податки на основі «інтертемпорального бюджетного обмеження» [80, с. 114], коли сума зменшення очікуваних витрат уряду не перевищує суму на яку скорочуються очікувані доходи. Ця вимога цілком адекватна, оскільки країни-члени ЄС не можуть самостійно вдатися до друкарського верстату для ліквідації державного боргу. Питання полягає в необхідності відобразити цю вимогу в європейських інституційних рамках, які обмежували б бюджетну політику країн-членів, не обмежуючи їх економічну політику в цілому [81, с. 170-171].

Негативним наслідком активної координації податкової політики країн-членів ЄС може бути як податкова конкуренція, так і збільшення відмінностей в національних механізмах оподаткування. Не всі зміни в оподаткування, які є відображенням податкової конкуренції та забезпечують «зближення» національних інструментів оподаткування, сприяють досягненню перспективних цілей та виконанню поточних завдань функціонування інтеграційного утворення [65; 66].

Тому для забезпечення гармонізації податкових систем країн-членів ЄС та кращої адаптації законодавчої бази Європейського Союзу до швидких темпів соціально-економічних змін, спільні наднаціональні органи управління ЄС запроваджують нові інструменти податкової політики, які покликані регулювати майбутні економічні виклики та проблеми, що постають перед інтеграційним об'єднанням, а також координувати діяльність місцевих податкових адміністрацій. У цьому напрямі здійснюються такі заходи [82, с. 10-11]:

✓ створення форумів під егідою провідних міжнародних організацій, що покликані сприяти активному обміну інформацією між країнами-членами ЄС щодо особливостей прямого оподаткування. У цьому контексті доцільно виокремити два багатовекторні податкові форуми – Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей ОЕСР та форум у вигляді міжурядової міжнародної організації – Європейська організація податкових адміністрацій. Перший виступає в ролі незалежної інституції, що здійснює моніторинг імплементації податкових стандартів прозорості та обміну інформацією серед усіх країн-членів форуму з метою запобігання незаконним фінансовим потокам, ухиленням від сплати податкових зобов'язань, об'єднання міжнародних зусиль у боротьбі з податковим шахрайством. Додатково надається технічне сприяння у процесі застосування зазначених вище стандартів. Другий – є організацією, членами якої можуть бути виключно податкові адміністрації, визнані ООН. Головною метою ЄОПА є надання майданчика / платформи для обговорення проблемних питань, пов'язаних з певними практичними аспектами податкового адміністрування (використання кол-центрів податковими адміністраціями, електронні податкові декларації та інші електронні сервіси, консультування платників податків, інші просвітницькі ініціативи, обмін інформацією, податкові «гавані», схеми ухилення від сплати податків, шахрайство з ПДВ та багато іншого);

- ✓ запровадження повсякденного діалогу з громадянами та підприємствами з метою їх інформування щодо податкових прав та обов'язків в інших країнах-членах ЄС;

- ✓ забезпечення уніфікації національного податкового законодавства та стратегії трансформації податкових систем згідно з загальними цілями ЄС з метою створення умов для перспективної реалізації ідеї фіскального союзу (авторська думка розвинена у наступному підрозділі);

- ✓ боротьба з махінаціями та фальсифікаціями в податковій галузі, превентивне виявлення можливих ризикових операцій та порушень у цій сфері.

Основоположними документами, спрямованими на регулювання податкової конкуренції в рамках ЄС, є: Кодекс податкової конкуренції (Code of Conduct for Business Taxation), прийнятий Радою з економічних і фінансових питань 9 березня 1998 р. [83], План дій щодо корпоративного оподаткування (Action Plan on Corporate Taxation), прийнятий Єврокомісією 17 червня 2015 р. [84], Пакет документів щодо протидії ухиленню від сплати податків (Anti Tax Avoidance Package), прийнятий Єврокомісією 28 січня 2016 р., як складова амбітного порядку денного Комісії для більш справедливого, простого й ефективного корпоративного оподаткування в ЄС [85], Проект по боротьбі з розмиванням бази оподаткування та переміщенням доходів (Base Erosion and Profit Shifting), прийнятий ОЕСР у жовтні 2015 р.

Відповідно до положень Кодексу [86], податкова конкуренція має бути об'єктом регулювання на наднаціональному рівні, оскільки необмежене застосування податкових інструментів окремими країнами призводить до виникнення згубної податкової практики, яка негативно впливає на розміщення бізнесу в ЄС і перешкоджає розвитку спільного ринку.

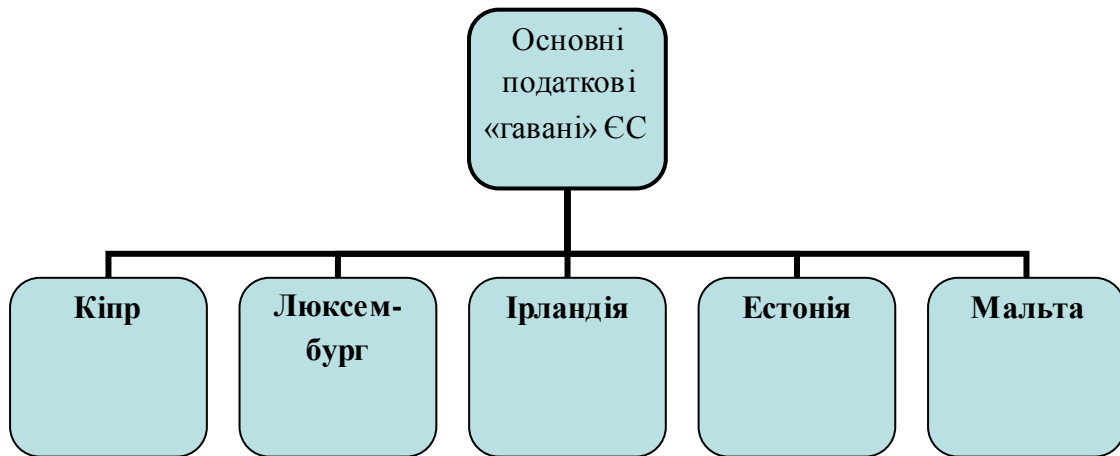
У цілому, слід зазначити, що Кодекс є своєрідною декларацією, яка підтверджує прагнення країн-членів ЄС боротися з проявами недобросовісної податкової конкуренції. Однак цей документ не є юридично обов'язковим

документом до застосування всіма країнами-членами ЄС, що, на нашу думку, є основним недоліком Кодексу.

Слід наголосити на невідворотності використання транснаціональними компаніями переваг податкового планування [102, с. 78] з використанням існуючих офшорних зон і податкових «гаваней» (Рис. 1.3).

Для боротьби з податковим шахрайством на внутрішньому спільному ринку Рада ЄС представила план дій ще в грудні 2012 р. [91, с. 21]. Цей план передбачає виконання 34 заходів, які проводяться як у короткостроковій, так і у середньостроковій перспективах. Він охоплює, зокрема, належне врядування податкових систем і досягнення прозорості в оподаткуванні (на внутрішньому європейському та міжнародному рівнях), боротьбу зі шкідливою податковою практикою у нарахуванні ПДВ, а також оподаткування місцевого бізнесу. План дій переважно передбачає збільшення рівня обміну інформацією в межах країн-членів ЄС та використання більш ефективних методів боротьби з шахрайством щодо ПДВ.

Однак зауважимо, що у всіх наведених на рис. 1.3 країнах є повноцінні податки на прибуток корпорацій, податки на доходи фізичних осіб, податки на оплату праці, тому мова йде швидше не про «офшорні» центри, а про низькоподаткові юрисдикції, які підривають ази – фундаментальні принципи добросовісної конкуренції, створюючи додаткові статті конкурентоспроможності для



суб'єктів господарювання, які зареєстровані всередині країн з пільговим оподаткуванням та дискримінуючи інших країн-членів ЄС.



Рис. 1.3. Податкові «гавані» Європейського Союзу

Джерело: складено автором за: [87; 88; 89].

Ще одним важливим документом у сфері координації і регулювання податкової політики країн ЄС є Багаторічна фіскальна програма (запроваджена ще в 1993 р.), і яка наразі охоплює період з 2014 по 2020 рр. [91, с. 22]. Мета програми полягає в тому, щоб зміцнити співпрацю між державами-членами ЄС, спрямовану на поліпшення належної роботи податкових систем на внутрішньому ринку. Передбачається, що обмін інформацією (включаючи надання інформації за запитом, без запиту або комп'ютеризований автоматичний обмін даними) дозволить податковим органам ефективно ідентифікувати і відстежувати випадки ухилення від сплати податків і податкового шахрайства. А це потребує наявності належних і ефективних методів ідентифікації платників податків, таких як система «ПІН» ЄС (ідентифікаційних номерів платників податків), яка допомагає проводити ефективну ідентифікацію прямих платників податків в автоматичному режимі.

- податок на дивіденди – 0%; - податок на приріст капіталу – 0%; - податок на прибуток від діяльності на фондовому ринку – 0%; - податок на прибуток компанії, отриманий за кордоном – 0%; - відсутність валютного контролю; - відсутність податку на процентну ставку	- податок на прибуток компанії, отриманий за кордоном – 0%; - «0» податок на дивіденди, виплачені материнським / дочірнім фірмам в ЄС; - доходи від цінних паперів та спеціалізовані інвестфонди звільнені від оподаткування; - конфіденційність інформації в офшорних банках	- іноземні резиденти сплачують податок лише на доходи, перераховані на банкрухунки; - легкість уникнення персонального податку; - корпоративний податок всього 12,5%; - звільнення від податків творч. людей	- відсутність податку на приріст капіталу; - відсутність податку на нерухомість; - «0» ставка податку на розподілений та реінвестований прибуток; - відсутність валютного контролю; - спрощена система реєстрації юридичної особи (відсутність необхідності обов'язкового статутного внеску	- відсутні правила трансфертного ціноутворення та «тонкої» капіталізації; - компанії-нерезиденти мають право на повернення сплачених податків; - відсутність валютного контролю
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

На міжнародному рівні співпраця здійснюється в рамках як двосторонніх, так і багатосторонніх угод. Основний акцент був зроблений на зниження рівня

банківської таємниці, а також активізацію процесу обміну інформацією. Тут вже є певні успіхи, зокрема вдалося законодавчо закріпити межі міжнародних активів (заощаджень), які регулюються Директивою Ради ЄС 2003/48/ЄС щодо Оподаткування доходів від заощаджень у формі виплати відсотків (прийнята в червні 2003 р.).

Що стосується багатостороннього рівня, то 29 жовтня 2014 р. було підписано Угоду про початок впровадження нового глобального стандарту ОЕСР (ГС), що передбачає автоматичний обмін інформацією (АОІ) 50 країнами (у тому числі 28 державами-членами ЄС). Новий стандарт передбачає, що переговори почнуться на рік раніше (в 2017-му, замість 2018-го), і це робиться з метою остаточного обміну податковими даними, отриманими в період починаючи з 31 грудня 2015 р. Держави-члени ЄС повинні будуть запровадити стандарт АОІ протягом 2017 р., в рамках переглянутої Директиви про Адміністративну співпрацю [92], метою якої є перенесення глобального стандарту ОЕСР щодо положень АОІ на кожну країну-члена ЄС. Зазначена Директива була узгоджена Радою ЄС 14 жовтня 2014 р. Що стосується Директиви ЄС про Оподаткування заощаджень, документ включає в себе більш скромний пакет заходів, і його реальна дія буде припинена відразу після набуття чинності проекту АОІ.

Всередині ЄС адміністративне співробітництво між державами-членами у першу чергу направлено на підтримку реалізації права і законодавства Союзу в галузі оподаткування. Існує кілька правових документів, що охоплюють сферу регулювання ПДВ і акцизів [92; 93; 94]. Співпраця включає в себе різні інструменти і практичні програми, зокрема методи обміну інформацією в цифровому форматі, а також за допомогою захищених засобів зв'язку та обмін передовими адміністративними практиками.

Заходи, що сприяють оздоровленню податкової системи ЄС, справді мають дуже широку сферу застосування, оскільки поширюються на всі податки і збори будь-якого роду [95], які стягуються від імені держави-члена, або спеціального

адміністративного підрозділу (включаючи місцеві органи влади), або ж від імені самого Союзу.

Що стосується непрямих податків, особливо ПДВ, нинішні перехідні угоди мають низку недоліків, зокрема всередині ЄС існує подвійний режим торгівлі, який передбачає здійснення продажу без ПДВ. А це має в собі потенційний ризик появи шахрайства. Така ситуація створює умови для явища т. зв. «карусельного шахрайства», яке базується на операціях з продажу, що виключають ПДВ.

Що стосується заходів по роботі з питаннями угод трансфертного ціноутворення [96], 4 липня 2014 р. керівництвом Комісії були опубліковані і взяті на озброєння праці Спільного форуму трансфертного ціноутворення в ЄС (JTRPF), метою якого були дослідження шляхів покращення безперебійного функціонування спільного ринку, а також досягнення кращої координації в корпоративному оподаткуванні. Нагадаємо, що в 2011 р. було представлено пропозицію створити Єдину консолідовану корпоративну податкову базу (СССТВ) [97], яка розглядається як система загальних правил для розрахунку податкової бази компаній, які є податковими резидентами ЄС, поряд з філіями компаній з третіх країн, що розташовані в ЄС. У ОЕСР є проект BEPS (Проект по боротьбі з розмиванням бази оподаткування та переміщенням доходів – т. зв. антиофшорний план ОЕСР), який націлений на роботу з усунення лазівок у податкових системах країн, якими активно зловживають транснаціональні корпорації для того, щоб ухилятися від сплати податків. Проект BEPS є основою для координації боротьби з незаконними офшорними операціями, використовується у країнах G20, і таким чином охоплює 44 країни, включаючи всі держави-члени ЄС. Проект переважно спрямований, зокрема, на роботу з пільговими схемами, наприклад з т. зв. «патентними коробками».

Для пояснення активізації координації податкової політики країн ЄС-28 на сучасному етапі та боротьби європейських виконавчих органів з ухиляннями від сплати податків слушно буде навести декілька прикладів податкових скандалів в

ЄС. Перший пов'язаний з претензією Єврокомісії до глобального цифрового гіганта – компанії «Apple», яку звинуватили в несплаті податкових зобов'язань до бюджету Ірландії в розмірі 13 млрд євро [98]. Ситуація полягає в тому, що податкові органи Ірландії незаконно (за рішенням європейського регулятора – Єврокомісії) надавали податкові пільги компанії «Apple» в період з 2003 по 2014 рр., що призвело до колосальних необґрунтованих втрат бюджету Ірландії та країн ЄС, де проводить свою діяльність транснаціональна корпорація. Вибірковість надання пільг ірландською владою фактично привела до зниження ефективної ставки податку на прибуток компанії «Apple» з 1% від прибутку в Європі в 2003 р. до 0,005% в 2014 р. [99]. По-факту, скориставшись корпоративною структурою материнської та дочірніх підприємств, компанія «Apple» вивела весь прибуток, акумульований на території Європейського Союзу, до Ірландії, де за допомогою податкових преференцій уникнула оподаткування більшої частини отриманого прибутку на території спільного ринку (в деяких джерелах така схема називається «подвійний ірландець» [100, с. 84]). Сума донарахувань є рекордною в історії ЄС та перевищує більш ніж в 10 разів попередню максимальну планку в розмірі 1,29 млрд євро, що були сплачені на користь бюджету Німеччини гоночною компанією «Nuerburgring Formula-One». Завдяки низьким ставкам податку на прибуток Ірландія вже давно стала «колицею» для американських компаній, котрі створили в країні більше 130 тис. робочих місць.

У 2015 р. європейський регулятор зобов'язав компанію «Starbucks Corp.» сплатити 30 млн євро податків до бюджету Нідерландів, а вже у 2016 р. до відповідальності були притягнуті ще 35 компаній у Бельгії (включно з фірмою «Anheuser-Busch InBev») на загальну суму 700 млн євро, що пройшли повз бюджет завдяки безпідставно наданим податковим пільгам. Наразі триває слідство Єврокомісії стосовно податкових угод корпорацій «Amazon.com Inc.» та «McDonald's Corp.» з урядом Люксембургу. Захист європейських економічних інтересів призвів до гострої реакції з боку влади США, яка на виконання

податкового законодавства США повинна буде частково компенсувати втрати американським компаніям, що були понесені за кордоном.

У відповідь на сучасні податкові дисбаланси, особливо щодо корпоративного оподаткування, Комісар з економіки та фінансів, податків та зборів ЄС – П. Московісі заявив, що Комісія буде продовжувати рухатися в тому ж напрямі та створювати єдину податкову базу для всіх компаній ЄС до кінця 2016 р. На думку Комісара, керівним принципом має бути те, що компанії будуть оподатковуватися податком на прибуток там, де вони його фактично генерують. «На сьогодні все ще можна продовжувати «штовхати» прибуток своїх дочірніх компаній в податкові «притулки», поки вони на кінцевій стадії вже не підлягатимуть оподаткуванню в США або Європі» [101].

Отже, діяльність ЄС в напрямі регулювання податкової конкуренції повинна бути взаємопов'язана з аналогічними діями інших регіонів і країн світу, а також міжнародних організацій. Таким чином, на цьому етапі країнам-членам ЄС слід розглянути можливість збереження низки пільгових податкових режимів у рамках ЄС до прийняття рішення про реформування податкових систем країн та територій, що відносяться до «податкових гаваней» і офшорних зон, розташованих за межами ЄС [102, с. 77-79].

Важливим питанням координації податкової політики країн ЄС є оподаткування цифрової економіки, поняття «диджиталізація» вже давно щільно впровадилося в повсякденне життя Європи. У діапазоні оподаткування телекомунікаційних послуг цифрової економіки ЄС з 1 січня 2015 р. функціонує ефективний сервіс – «Mini one-stop shop» (MOSS) – спрощена система, призначена для податкового обслуговування телекомунікаційних послуг [103]. Для отримання визначеного переліку послуг, «місце поставки» для ПДВ знаходиться в державі-члені ЄС, що виступає замовником.

Схема дозволяє постачальникам уникнути реєстрації в кожній державі-члені споживання (як це мало місце при поставці електронних послуг

неоподатковуваних осіб, що не входили до постачальників ЄС до 2015 р.) [266, с. 16]. З метою забезпечення правильного оподаткування цих послуг, провайдери повинні визначати статус свого клієнта (оподатковувана або неоподатковувана особа) та місце (в межах або за межами ЄС), до якого належить цей клієнт.

На теперішній час податкове адміністрування в країнах Європейського Союзу неможливо уявити без телекомунікаційних технологій. Це суттєво оптимізує час платників податків для виконання податкових зобов'язань та підвищує фіскальну ефективність податків, що пропонується О. Іванишиною [104, с. 222] розраховувати кількісно як відношення абсолютного обсягу надходжень податків до витрат на їх адміністрування.

Для практичного підтвердження сказаної вище тези слід навести конкретні приклади застосування електронних систем та сервісів податкового адміністрування і декларування у країнах ЄС. Так, Люксембург став чи не найпершою країною в ЄС, що ще під час податкової реформи 2000-2001 рр. запровадив систему сплати податків через Інтернет. Німеччина також однією з перших в ЄС прийняла Закон «Про електронно-цифровий підпис» у 1997 р., тому громадяни ФРН мають змогу з 1999 р. подавати податкову звітність вільно через електронну пошту. У Франції в 2015 р. понад 8,5 млн платників податків подали звітність податкового характеру за допомогою засобів телекомунікаційного зв'язку. Окрім того, електронні сервіси Головного податкового управління Франції дозволяють фізичним та юридичним особам підрахувати податки за допомогою онлайн-калькулятора, надають можливість отримати інформацію стосовно стану розрахунків та/або податкової заборгованості, заповнити податкову декларацію, розрахувати суму платежів на майбутній звітний період [105]. У Данії платники податків можуть скористатися системою телефонного зв'язку на ряду з загальноприйнятими каналами передачі податкових даних. У цьому випадку для ідентифікації використовується або електронний цифровий підпис, або ПІН-код, що отримуються автоматично на запит та за згодою

платника. У Данії податкові органи самостійно заповнюють попередні декларації замість платників податків, що безумовно є фактором якісного та професійного податкового адміністрування [106, с. 160]. Аналогічна ситуація спостерігається фактично в усіх країнах-членах ЄС-28, тому такий досвід буде корисно використати країнам, що проводять податкові трансформації у контексті євроінтеграційних прагнень.

Поряд із правилами гри, які регламентують дії економічних суб'єктів, існує група правил, що визначають механізми їх підтримки і примусу до виконання. Ці правила регулюють поведінку тих, хто контролює дотримання умов гри економічними суб'єктами. Тому, як зазначає Д. Норт, повне визначення інститутів включає в себе єдину сукупність правил контролю та регулювання [107, с. 73].

Поєднання європейської моделі ринкових відносин та державного фіскального регулювання характеризується суттєвими гарантіями з боку держави, що паралельно поєднуються з високим рівнем оподаткування [108]. Найбільший показник централізованого рівня ВВП характерний для країн Скандинавії, які характеризуються й найбільшим обсягом державного сектору та найвищими соціальними гарантіями (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Характерні риси фіскального регулювання у країнах ЄС-28

Країна	Прямі податки	Непрямі податки	Соціальні платежі
Данія, Велика Британія	Акцент на використанні фіскальних можливостей оподаткування капіталу, прогресивне оподаткування доходів від підприємницької діяльності для фізичних осіб. Велика Британія активно розвиває ресурсне оподаткування	Висока фіскальна ефективність, розгалужене акцизне оподаткування	Високі гарантії соціальної захищеності, переважно через систему страхування
Швеція, Фінляндія	Фіскальнозначиме персональне оподаткування. Податки з доходів	Висока фіскальна ефективність, розви-	Високі розміри соціальних

	від підприємницької діяльності стягуються за високими пропорційними ставками	нуте акцизне оподаткування, диференційоване оподаткування ПДВ	трансфертів
Бельгія, Франція, Австрія	Бельгія та Австрія – прогресивне персональне оподаткування, застосування податкових знижок. Франція – високе оподаткування корпоративного прибутку. Висока фіскальна ефективність майнових податків	Фіскальний потенціал специфічних акцизів використовується слабо, оподаткування ПДВ ефективне і соціально справедливе	Високий рівень оподаткування праці, реалізація потенціалу соціального страхування
Німеччина, Італія	Високе прогресивне персональне оподаткування, значуще оподаткування майна. Використання податкових знижок	Ставки ПДВ одні з найнижчих в Європі, менш розвинене акцизне оподаткування	Високі соціальні гарантії у Німеччині, в Італії – помірні
Люксембург, Мальта	Прогресивне персональне оподаткування із нижчими мінімальною і максимальною ставками. Обмежений перелік пільг	Оподаткування ПДВ соціально справедливе (стандартна ставка 17% і 18% відповідно, декілька знижених)	Однакове навантаження соціальних платежів на працевластця і працівника

Джерело: складено автором за: [108; 109].

Продовження табл. 1.2

Країна	Прямі податки	Непрямі податки	Соціальні платежі
Нідерланди, Ірландія, Кіпр	Прогресивне персональне оподаткування. Обмежені пільги в Нідерландах та розгалужена система преференцій в Ірландії та на Кіпрі. Податки на майно формують суттєву частину доходів бюджетів	Більша частина податкової бази ПДВ оподатковується за стандартною ставкою. Але в Ірландії та на Кіпрі існує ще до 3-х знижених	Високі соціальні гарантії
Іспанія, Греція, Португалія	Прогресивне персональне оподаткування. При оподаткуванні корпоративного прибутку застосовуються податкові знижки	Максимально використовується регуляторний потенціал ПДВ	Соціальні гарантії помірні
Естонія, Латвія, Литва	Суттєве обмеження прогресії прибуткового податку з метою детінізації доходів заможних прошарків населення без впливу на перерозподільні можливості оподаткування доходів фізичних осіб	Звуження сфери застосування знижених ставок ПДВ. Стандартна ставка в межах 20%	Комбінування прибуткового і соціального оподаткування працівників
Болгарія, Словаччина, Румунія	Фіскально значуще персональне прогресивне оподаткування. Тенденція до закріплення вагомих фіскальних зобов'язань за	Оподаткування ПДВ соціально справедливе, використовується потенціал специфічних	Складна система сплати соціальних податків

	суб'єктами господарювання	акцизів	
Словенія, Польща	Вирівнювання фіскальної функції прибуткового податку. Стратегія порівняно низької фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб	Непряме оподаткування не відіграє ключову роль. Періодичне підвищення акцизів	Мінімізація податкового навантаження на підприємницький сектор
Угорщина, Чехія	Надання переваги оподаткуванню прибутку корпорацій. Пропорційне оподаткування доходів	Стратегія фіскального регулювання непрямих податків. Одні з найвищих ставок ПДВ в ЄС	Непомірне навантаження на фонд заробітної плати
Хорватія	Застосування прогресивного персонального оподаткування (у наявності 4 ставки), але при цьому система максимально лібералізована, існують численні винятки та пільги. Низькі податки на власність	Рівень непрямого оподаткування один із найвищих в ЄС, складає більше половини бюджетних надходжень. Ставки диференційовані	Соціальне оподаткування недостатньо розвинуте. Навантаження рівномірно розподіляється між працедавцем і працівником

Незважаючи на достатньо великі відмінності податкових структур країн ЄС-15 та «нових» країн-членів, подальше зменшення відставання одних країн від інших за рівнем економічного розвитку (в 2014-2015 рр. рівень приросту ВВП у «нових» учасників ЄС становив в середньому 0,42% проти 0,5% у ЄС-15 [110]) створюватиме передумови для активнішого запозичення західноєвропейських податкових механізмів регулювання «новими» державами ЄС, що може сприяти конвергенції оподаткування в ЄС. До того ж, нові ризики для економічного розвитку та фіскальної стабільності і далі змушуватимуть країни ЄС вдаватися до схожих змін в оподаткуванні для вирішення таких проблем (сприятливий вплив нададуть рекомендації Єврокомісії щодо коригування податкової політики учасників інтеграції). Так, зменшення відмінностей у національних податкових системах може стати імпульсом для розвитку податкової гармонізації, а ухвалення нових інструкцій щодо оподаткування (їх повинні неухильно виконувати країни, які вступають до ЄС) забезпечуватиме посилення конвергенції механізмів оподаткування на території інтеграції.

Усунення податкових розбіжностей на загальному ринковому просторі ЄС, забезпечення вільного переміщення громадян, товарів, послуг і капіталу, недопущення недобросовісної податкової конкуренції та податкової дискримінації належать до перспективних задумів і проміжних цілей функціонування усіх, без винятку, виконавчих та законодавчих органів ЄС [43, с. 8], але важко сформулювати вичерпний перелік цих намірів і завдань. Внаслідок цього сутність податкової політики ЄС ми розуміємо більш широко.

Підкреслимо, що подальший розвиток податкової координації та конвергенції повинен більшою мірою охоплювати пряме оподаткування. Крім того, з 2015 р. в ЄС почали діяти поправки до Директиви Ради 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 р. [111] (замінила Директиву Ради 90/435/ЄЕС) про спільну систему оподаткування, яка застосовується до материнських і дочірніх компаній, що знаходяться у межах юрисдикції різних країн-членів, які спрямовані на запобігання агресивному податковому плануванню в ЄС. Поправки були розроблені на основі відповідних змін у національному податковому законодавстві Нідерландів [112].

Таким чином, зрілі ринкові інститути й відповідне їм фіскальне регулювання забезпечують формування умов, необхідних для економічного зростання. Щоправда в умовах ситуативного зниження попиту на ринку звикле до стабільності західне суспільство переглядає своє ставлення до реорганізаційних заходів (амплітуда трансформації точки зору обумовлена глибиною кризи), глобальний спад 2008-2009 рр., а також криза суверенних боргів 2010-2012 рр. стали потужним імпульсом для європейської конвергенції антикризового фіскального регулювання [113, с. 407].

З огляду на зазначене в підрозділі 1.2 можна дійти важливого висновку. Пильне вивчення податкової політики, що діє у країнах ЄС, є дуже важливим для України, Грузії та Молдови (підписали Угоду про асоціацію з ЄС). Угодою передбачено адаптацію податкового законодавства країн, що перебувають в

асоціації з ЄС до певного переліку директив ЄС стосовно ПДВ та інших специфічних податків (грунтовно досліджено в розділах 2 та 3).

Підсумовуючи отримані результати, розкриємо соціально-економічний зміст процесу координації національної податкової політики країн-членів ЄС через призму послідовних трактувань: податкова стратегія ЄС у галузі координації національної податкової політики – це діяльність наднаціональних органів і країн ЄС щодо формування спільної нормативної бази з питань оподаткування та запровадження скоординованих податкових заходів; країни-члени самостійно обирають прийнятні їм податкові механізми з дотриманням правил ЄС, а наднаціональні органи ЄС покликані вирішувати лише ті проблеми в оподаткуванні його членів, які вони неспроможні розв'язати самотужки; податкова координація в ЄС спрямована на усунення податкових перешкод для діяльності юридичних і фізичних осіб на європейському ринку, переважно протиріч в оподаткуванні транскордонної діяльності (передусім щодо справляння ПДВ і специфічних акцизів, оподаткування компаній та транспортних засобів); наднаціональні інститути ЄС не мають права вводити нові податки для виконання Спільного бюджету, але в сучасних економічних реаліях функціонування ЄС більший інтерес становить пошук нових та альтернативних джерел податкових надходжень; існуючі в ЄС бюджетні правила різко обмежують потенціал фінансового управління в ЄС, зокрема, з таким невисоким бюджетом практично неможливо проводити політику стабілізації на макрорівні; податкова координація в ЄС породжує й негативні наслідки такі, як-то: податкова конкуренція, збільшення відмінностей в національних механізмах оподаткування, виникнення податкових «гаваней», усунення яких повинно стати пріоритетним напрямом подальшої координації податкової політики на інтеграційному просторі.

У свою чергу, організаційні механізми податкової координації у межах ЄС можемо класифікувати так: податкові ініціативи Єврокомісії та Ради Європи як центральних наднаціональних органів ЄС; податкове стимулювання наукових

досліджень та інновацій; скоординовані заходи всіх країн-учасників щодо уникнення подвійного оподаткування, боротьби з ухиленням від сплати податків і запобігання ерозії податкової бази, недобросовісній податковій конкуренції, забезпечення прозорості й обміну інформацією стосовно оподаткування (під егідою європейських інституційних регуляторів); укладення податкових договорів із третіми країнами; використання «необов'язкових» інструментів координації; регулювання національних податків на основі «інтертемпорального бюджетного обмеження»; запровадження нових інструментів податкової політики (консультаційні форуми, BEPS, AOI, ГС, Багаторічна фіскальна програма тощо) та удосконалення використання вже прийнятих (Кодекс податкової конкуренції, План дій щодо корпоративного оподаткування, Пакет щодо протидії ухиленню від сплати податків тощо); електронні сервіси.

1.3. Конвергенція процесу справляння податків в ЄС та перспективи створення фіскального союзу

Нинішня боргова криза в євросоні природньо призвела до зміни основного пріоритету європейської політики на користь робіт по досягненню більш тісної фіскальної інтеграції між країнами-членами ЄС. Перед європейськими країнами стоїть серйозна проблема – на порядку денному вихід економіки з кризи, причому Спільний бюджет відіграє одну з ключових ролей. Наявність ефективної бюджетно-податкової політики особливо необхідна в час, коли Союз переживає системну кризу [74, с. 119]. Бюджет ЄС має розглядатися як «загальний інструмент досягнення загальних цілей», ключовою з яких є Лісабонська стратегія («Європа-2020») [114].

Ціла низка вчених-економістів [115; 116] вважають, що валютний союз не здатний існувати без наявності ефективного фіскального союзу. Тому у цьому

підрозділі роботи ми стисло розглянемо сучасні тенденції ЄС у напрямі створення фіскального союзу, найважливіші елементи введення широко інтегрованої системи оподаткування в ЄС та можливі економічні наслідки її впровадження. Більш детально зупинимося на конвергенції процесу справляння податків в ЄС, новітніх реформах та пріоритетах податкового розвитку.

У дебатах щодо реформ фіскального союзу в єврозоні, не завжди достатньо точно зрозуміло саме визначення поняття «фіскальний союз», тому різні науковці використовують його досить по-різному. К. Фуст і А. Пайхель [116, с. 2-7] пропонують п'ять необхідних умов існування європейського фіскального союзу:

- 1.) наявність фіскальних правил для всіх країн-членів, як і правил стосовно координації політики та фіскального контролю;
- 2.) наявність антикризового механізму;
- 3.) спільні гарантії для урядових боргів;
- 4.) фіскальне вирівнювання та/або інші механізми розподілу трансфертів між країнами-членами ЄС;
- 5.) розширення сфери впливу бюджету ЄС та європейських податків.

Множинність праць зарубіжних та вітчизняних учених стосовно поглиблення фіскальної інтеграції ЄС [117; 118; 119; 120] дозволяє виділити певні теоретичні моделі створення фіскальних союзів в Європі (додаток Д). Використовуючи теоретичну, нормативно-правову бази, а також економіко-соціальні характеристики існуючого інтеграційного рівня у країнах-членах ЄС, встановимо відповідність параметрів ЕВС ознакам фіскальних союзів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Відповідність ЕВС ознакам фіскального союзу

Модель	Головна характеристика	Маастрихтський договір (критерії фіскальної конвергенції)	Пакт про стабільність і зростання	Реформований ПСЗ + «Фіскальний пакт»
--------	------------------------	-----------------------------------------------------------	-----------------------------------	--------------------------------------

Податковий союз	Централізація податкових ставок	Ні	Ні	Ні
Трансфертний союз	Наявність централізованої системи міждержавних трансфертів	Ні	Ні	Ні
Фіскальний союз	Розподіл сеньйоражу, внески на формування союзного центробанку	Так (незалежність центробанку)	Ні	Ні
Бюджетний союз	Наявність централізованого бюджету для виконання делегованих повноважень	Так (існував ще до 1992 р.)	Ні	Ні
Борговий союз	Створення спільного пулу для подолання кризи суверенної платоспроможності	Ні	Ні	Так

Джерело: [117, с. 20].

Враховуючи тему нашого дослідження, вважаємо, що розвиток моделі податкового союзу повинен мати пріоритетне значення в процесі фіскальної інтеграції ЄС. Поступова централізація принаймні деяких податків та зборів посилить коригуючий вплив наднаціональних органів на усунення бюджетних дисбалансів і водночас підвищить увагу до вирішення боргових аспектів. Іншими словами, перспективна інтеграція у форматі податкового союзу підвищить фіскальну спроможність Спільного бюджету ЄС, враховуючи використання додаткових фіскальних інструментів, які будуть абсорбовувати негативні наслідки кризових явищ та посилять фіскальну солідарність у межах ЄС.

Наразі в ЄС вже підготовлена нормативна база для контролю за національними бюджетами [121, с. 158]. Так, економіка більшості країн Європейського Союзу страждає протягом останніх 35 років через відсутність належної бюджетної дисципліни. Обмеження, передбачені для держбюджетів Пактом стабільності та зростання (Stability and Growth Pact), у багатьох випадках не дотримувалися, а звітність у низці країн свідомо спотворювалася. ПСЗ складається з трьох частин: рішення Ради ЄС щодо Пакту стабільності і зростання від 17.06.1997 р. та двох постанов (Council Regulation). Основні положення Пакту

полягають у координації національної економічної політики та посиленні процедури нагляду за станом держбюджету. Максимально дозволений рівень дефіциту бюджету країн ЄС – 3% ВВП [122, с. 102]. Санкції за порушення критеріїв ПСЗ складаються з двох частин: безвідсоткового депозиту 0,2-0,5% ВВП, що повертається країні у разі корекції дефіциту протягом двох років, і штрафу, в який депозит трансформовується, якщо дефіцит зберігається довше двох років.

Для двох найбільших економік єврозони, Німеччини та Франції, ПСЗ швидко перетворився на серйозну проблему і навіть набув другу назву – «Пакт про впертість» [123, с. 752]. Фактично ПСЗ виконувався, коли цього вимагали обставини [71, с. 7].

ПСЗ двічі підлягав суттєвим реформам. У грудні 2011 р. в ЄС прийнято нову законодавчу базу щодо управління економікою в комплексі з шести документів – п'яти постанов та однієї директиви («Пакт Шести») [124, с. 104-109]. При цьому основні пункти досягнутого компромісу стосувалися, по-перше – встановлення мінімальних стандартів національних бюджетних правил; по-друге – посилення регулювання в частині превентивних заходів; по-третє – посилення регулювання в частині коригуючих заходів, особлива увага приділялася скороченню державного боргу; по-чверте: посилення фінансових і нефінансових санкцій за порушення умов ПСЗ у країнах єврозони.

У травні 2012 р. 25 з 27 країн ЄС (винятком є Велика Британія та Чехія) підписали Договір щодо забезпечення бюджетної дисципліни – повна назва документа – Договір про стабільність, координацію і управління в економічному і валютному союзі (Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union), або Фіскальний пакт – «крок на шляху до фіскального союзу» [125]. Відмова британців підписувати Фіскальний пакт обумовлена небажанням обмежувати бюджетно-податкову політику регулятивним втручанням наднаціональних органів ЄС, що фактично стало «спусковим гачком» для виходу

Великої Британії з ЄС. Влада Чехії в свою чергу висловила скептичність поглядів з приводу доцільності йти на поглиблену уніфікацію бюджетних заходів та рівня фіскальної залежності для країни, яка не входить до єврозони. Зауважимо, що країна, яка не ратифікує цей Пакт, позбавляється можливості запросити й одержати фінансову допомогу з боку ЄС [122, с.109].

Фіскальний пакт актуальний для єврозони, яка фактично знаходиться на межі розпаду, хоча європейські політики на вищому рівні і запевняють у неможливості цього. Основні положення і вимоги цього Пакту такі:

- «боргові гальма» – бюджети країн-членів ЄС повинні бути бездефіцитними. Передбачається обмеження річного державного боргу на рівні 0,5% ВВП країни (наразі цей показник в ЄС-28 складає 3%). Для країн, в яких державний борг значно нижче 60% – 1% ВВП;
- необхідність подавати на експертизу Єврокомісії проект державного бюджету. Таким чином, у Єврокомісії з'являється більше повноважень;
- створення автоматичних механізмів ліквідації дефіцитних та боргових дисбалансів.

На думку українського вченого-економіста В. Сіденка [126, с. 144]: «...передбачені дорожньою картою щодо завершення формування ЕВС «Інтегровані бюджетні рамки» (Integrated budgetary framework) запроваджують доповнення нині існуючих механізмів нагляду та координації бюджетної політики межами більш довготермінової координації та, у підсумку, формування повноцінних інтегрованих бюджетних рамок для забезпечення здійснення здорової бюджетної політики як на національному, так і європейському рівнях». Фактично мається на увазі формування у середньотерміновій перспективі фіскального союзу для країн єврозони.

Після розширення ЄС до 27 країн співвідношення донори-реципієнти бюджетних трансфертів погіршилося і структурно може бути представлене у такому вигляді: «вічно програють» (eternal losers) – переважно вісім країн, які

платять більше, ніж отримують назад та «вічно виграють» – 13 країн, і тільки шість займають проміжне положення [127, с. 2]. При цьому склад «великої п'ятірки» донорів не змінився навіть під час кризи: Німеччина (з великим відривом), Франція, Нідерланди, Італія, Велика Британія [128, с. 22].

Примітно, що основними одержувачами коштів з бюджету є «нові» члени. Якби вони не були нетто-одержувачами, їх громадськість зовсім по-іншому розглядала б європейську інтеграцію [129, с. 59].

Конкретно стосовно податкових трансформацій, на етапі створення фіскального союзу, нами пропонується централізація податкової адміністрації, введення європейських податків та запровадження альтернативних джерел надходжень від обов'язкових зборів та платежів (як це вже згадувалося у попередньому підрозділі). Наразі спільний бюджет ЄС структурно відображений на рис. 1.4.

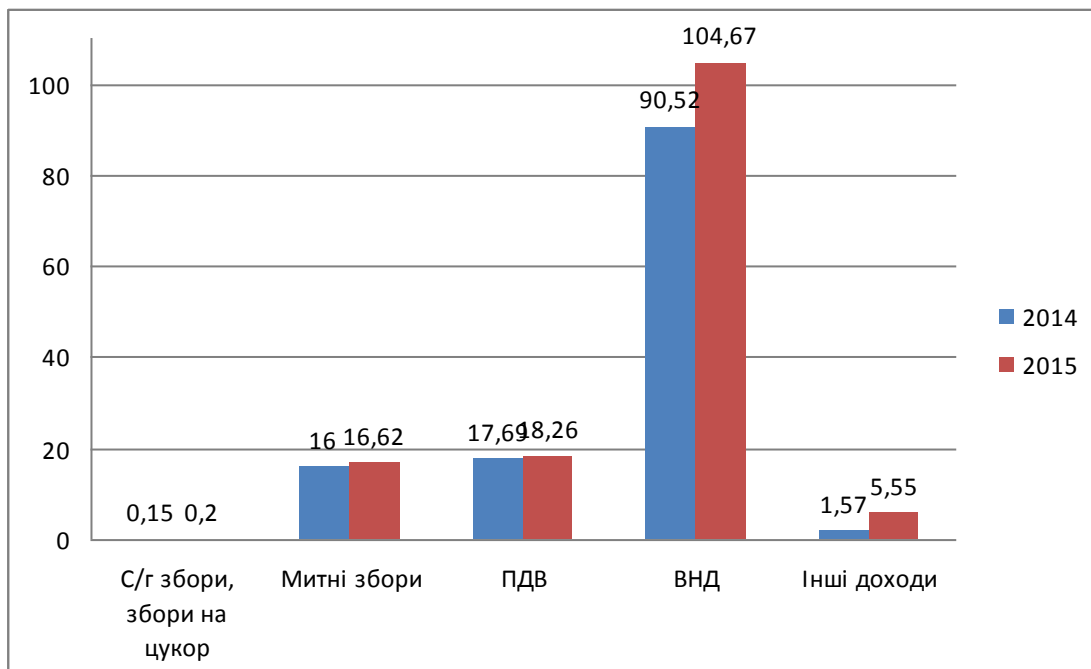


Рис. 1.4. Структура спільного бюджету Європейського Союзу (у млрд євро)

Джерело: складено автором за: [130].

Дослідження вчених провідних європейських наукових інститутів [115, с. 23; 131] свідчать, що у разі, якщо загальна податкова система ЄС буде впроваджена на 30%, вона обійдеться країнам у вигляді зменшення валового доходу (зокрема, 10% (Португалія) і 15% (Німеччина)). За умови використання більш прогресивної податкової системи в ЄС, ціна буде іншою. Ця система буде поглинати від 10% валового доходу країн-членів (Нідерланди) до цілих 29% (Греція). При приведенні податкових систем до загальноєвропейського параметру – стираються відмінності між податковою платоспроможністю окремих країн і середньою потужністю податкової бази ЄС [115, с. 23]. Не дивно, що це тягне за собою масову передачу податкових надходжень від країн з високорозвиненою економікою – країнам з низьким рівнем доходу. Зокрема, остаточний обсяг коштів, що виділяється із загального податкового бюджету, наприклад Греції, становить 33% валового доходу країни. У Франції ж відповідний обсяг фінансування еквівалентний 1,7% валового доходу. При цьому, найбільший тягар лягає на Нідерланди, де пропорція відрахувань досягає 9,6% валового доходу домогосподарств [115, с. 24].

Для порівняння, у США місцева податкова система передбачає, що федеральний прибутковий податок справді поглинає більше 30% валових доходів [131; 132].

Такі перерозподільчі ефекти набагато сильніші, ніж при введенні єдиного податку і переходу до нової системи, принаймні, в тому випадку коли реформування ведеться без збільшення прогресивності. Однак, реальні досягнення з точки зору макроекономічної стабілізації будуть вельми скромними, тим більше в умовах хиткої економічної рівноваги. Оскільки передбачається, що бюджетний механізм гармонізації може надати навіть повністю дестабілізуючий вплив на деякі окремі країни.

Згідно М. Долсу [131], вплив фінансових стабілізаторів буде відрізнятися, в залежності від типу потрясінь. Але, важливо розуміти, що в дослідженні [115; 131] вчені знехтували ефектом впливу реформ на непряме оподаткування, а також

систему державних витрат. Тому, з огляду на те, що існують значні відмінності між країнами-членами ЄС, найважливішим елементом на шляху введення єдиної податкової системи стане вирішення питання про уніфікацію податкового адміністрування і дотримання податкового законодавства.

Однак Фіскальний пакт багато критикують і не тільки політики, а й низка економістів, які не вважають його застосування реальним у всіх країнах. Наприклад, у ФРН існує стурбованість відсутністю в тексті Фіскального пакту застереження про денонсацію [133, с. 147]. Також занепокоєність у країн-членів ЄС викликають положення стосовно вимоги для національних парламентів отримувати перед прийняттям щорічних бюджетів схвалення на наднаціональному рівні.

Проте Пакт стабільності і зростання та Фіскальний пакт – це перші кроки на шляху до створення єдиної системи державних фінансів в Європейському Союзі. І хоча як і раніше держави намагаються залишити в недоторканності національні суверенітети, процес наднаціональної фіскальної консолідації, як видається, вже незворотний. Основним антагоністом створення фіскального союзу традиційно була Велика Британія, але зважаючи на активізацію т. зв. процесу «Brexit» існує думка, що ще одна вагома перешкода на шляху створення повноцінного фіскального союзу залишиться позаду.

Фіскальний союз буде найвищою формою податкової гармонізації та координації, для створення якого країнам ЄС та наднаціональним керівним органам потрібно врахувати досвід попередніх років та по максимуму узагальнені інтереси усіх країн-членів. Тому зараз доцільніше розглянути питання як саме відбувається податкова конвергенція на теренах Європейського Союзу, яка структура оподаткування має місце сьогодні в країнах ЄС-28, проведення яких реформ податкових систем є актуальним та які пріоритетні напрями подальшої конвергенції процесу справляння податків в ЄС.

Конвергенція справляння непрямих податків. Еволюція правового регламентування непрямих податків наведена в додатку Е. Проблеми, пов'язані з непрямим оподаткуванням в ЄС, вже досить ґрунтовно розглянуті як зарубіжними, так і вітчизняними науковцями, в тому числі і автором [134]. Тому зупинимося лише на ключових моментах.

Маастрихтським договором визначені основні положення країн ЄС щодо уніфікації непрямих податків: ПДВ сплачується в країні походження, єдність основної ставки ПДВ (не менше 15%) та пільгової (не менше 5%), обмежене коло товарів, які можуть бути звільнені від сплати ПДВ (переважно соціального призначення) [135, с. 4].

Фактично станом на 1 січня 2016 р. стандартна ставка ПДВ коливається в діапазоні 17-27% у країнах-учасниках порівняно з 1993 р., коли відповідний поріг становив 5-25% (додаток Ж).

Сучасна система справляння ПДВ в ЄС ґрунтується на принципі оподаткування товарів у країні призначення (за товарами, які експортуються, вхідний ПДВ повертається). Тобто ПДВ сплачує кінцевий споживач, і кінцеву суму ПДВ акумулює країна-учасниця, в якій відбувається кінцеве постачання. Імпорт оподатковується у країні споживання так само, як і подібна вітчизняна продукція, а експорт вилучається з оподаткування шляхом податкових кредитів або повернення податку експортерам. Отже, експорт з ЄС у треті країни та експорт із однієї країни-учасниці ЄС в іншу звільняється від оподаткування ПДВ.

Але наявність чітких правил не означає, що непрямі податки в ЄС так само справно сплачуються. Так, в тому випадку, якщо поставка товарів відбувається всередині ЄС, має значення чи зареєстрована компанія-споживач як платник ПДВ та чи має відповідний ПДВ-номер (наявність реєстраційного номеру дає можливість компанії мати доступ до єдиної системи ПДВ) [136]. При цьому в деяких країнах компанії третіх країн можуть також отримати ПДВ-номер в ЄС, для цього необхідно призначити податкового представника або мати постійне

місце діяльності у країні ЄС. Наявність ПДВ-номера дає можливість практично не сплачувати ПДВ при постачанні товарів в межах ЄС. Наприклад, якщо компанія, яка бере товар, зареєстрована на ПДВ у державі реєстрації, то компанія, що продає товар, виставляє рахунок без ПДВ, а приймаюча компанія в одній декларації відображає ПДВ за ставками, чинними в країні реєстрації приймаючої компанії, і право на податкові відрахування. Таким чином, фактичної сплати ПДВ не відбувається.

За даними профільних комітетів Єврокомісії, щорічно до державних бюджетів країн ЄС недонадходить астрономічна сума – близько 170 млрд євро, що осідають на рахунках підприємств, що використовують шахрайські схеми ухилення від сплати ПДВ та/або його незаконного відшкодування [137].

Тому можна запропонувати два альтернативні напрями реформування процесу справляння ПДВ. Відповідно до першого напрямку запровадити механізм сплати ПДВ у бюджет постачальниками як за операціями всередині країн-членів ЄС, так і між ними. Для цього необхідно, не змінюючи чинного механізму сплати ПДВ усередині країн-членів ЄС (згідно з цим механізмом платником ПДВ до бюджету і є постачальник), запровадити оподаткування операцій постачання між країнами-членами за принципом країни походження.

Відповідно до другого напрямку запровадити механізм сплати ПДВ до бюджету покупцями товарів і послуг. Для цього потрібно, не змінюючи механізму сплати ПДВ за операціями постачання товарів і послуг між країнами-членами (за принципом країни призначення), запровадити механізм оберненого утримання ПДВ (reverse charge VAT) за операціями всередині країн-членів ЄС [134, с. 222].

Щодо першого напрямку Єврокомісія розглянула модель взаєморозрахунків між країнами, що мають здійснюватися шляхом клірингу. При цьому, за даними Комісії, річний обсяг взаємних платежів міг би становити 30 млрд євро [138, с. 444].

Також є ще одна альтернативна пропозиція, що була висловлена на засіданні

Комітету регіонів у Брюсселі [137]. Йдеться про негайне перерахування суми сплаченого ПДВ відразу до державної казни, а також про цілковите вирівнювання ставок по ПДВ в усіх країнах-членах ЄС-28.

Щодо акцизних податків, то загалом, у ЄС було зроблено декілька спроб гармонізувати акцизи, проте жодна з них не була успішною. Тому уніфікація акцизів і надалі залишається актуальною в усьому Співтоваристві, оскільки цілковито вирівняти їхні фіскальні межі та уніфікувати їхні податкові ставки на практиці доволі складно. Водночас стабілізації щодо адміністрування акцизів можна досягти, утримавшись від запровадження нових і підвищення ставок діючих акцизів (зокрема, не варто змінювати ставки акцизного оподаткування бензину, алкогольних напоїв та тютюнової продукції, оскільки в ЄС спеціальними Директивами (додаток Е) узгоджено структуру акцизів з виробництва тютюну, на спирт і алкогольні напої, на нафтопродукти, а також регламентовано мінімальні акцизні ставки на окремі види перелічених груп підакцизних товарів).

Уніфікація оподаткування суб'єктів ринку (гармонізація прямих податків). Уніфікація оподаткування прибутку та доходів (за винятком укладених угод про уникнення подвійного оподаткування) в європейській практиці не набула масштабного поширення, оскільки надзвичайно складно створити однакові умови для всіх платників податків, полегшивши їм доступ до внутрішнього інтегрованого ринку. Римський договір не передбачав узгодження прямого оподаткування [51, с. 105-106]. Положення про прямі податки в ЄС доволі тривалий час не узгоджувалися і особливо не координувалися.

Якщо у сфері непрямого оподаткування процес гармонізації значно розвинутий, то у сфері прямого оподаткування гармонізація лише починається. Найбільш послідовні лобісти цього процесу – Франція та Німеччина. Підвищений інтерес до зазначеного питання з їхнього боку був повністю виправданий, оскільки ці країни є «локомотивами» економічного розвитку ЄС і водночас мають один із найвищих рівнів податкового навантаження на підприємства і громадян у

Європі. Так, за даними дослідження, проведеного аудиторською компанією «EY» навесні 2016 р., ефективна ставка прямих податків, що сплачуються з доходів підприємств у цих країнах, становила 39,4% у Франції й 28,2% у Німеччині (тоді як середня по країнах ЄС-28 – 21,1%) (детальніше щодо ефективних ставок податків в ЄС порівняно з країнами, що уклали угоди про асоціацію з ЄС в розділі 2). Отже, з боку урядовців Франції та Німеччини найчастіше звучать заклики про уніфікацію норм прямого оподаткування для уникнення такого явища, як згубна податкова конкуренція, наслідком якої, насамперед, є відплив капіталу з країн з високим рівнем оподаткування.

Першою спробою конвергенції прямого оподаткування в площині Європейського Союзу було ухвалення двох директив щодо гармонізації корпоративного оподаткування, які були введені в дію в 1992 р.: Директива Ради 90/434/ЄЕС щодо спільної системи оподаткування, що застосовується у випадках злиття, поділу, переведення активів та обміну акціями, коли товариства знаходяться в межах юрисдикцій різних країн-учасниць і Директива Ради 90/435/ЄЕС щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до материнських і дочірніх компаній, які знаходяться в межах юрисдикцій різних країн-учасниць. Ці директиви усунули можливість багаторазового оподаткування прибутку транснаціональної компанії за рахунок дотримання країнами інтеграційного утворення, в яких знаходяться материнські компанії, групи норм оподаткування [139].

У 1990 р. була ухвалена Конвенція про виключення подвійного оподаткування з причин регулювання прибутків пов'язаних осіб (Арбітражна конвенція). Ця Конвенція регламентувала механізми уникнення подвійного оподаткування та полегшила пошук взаємоприйнятних рішень спірних питань, які мають місце між податковими органами країн ЄЕС (ЄС) при оцінці активів пов'язаних осіб та компаній, які зливаються [139].

У 2003 р. після доволі складних перемовин було ухвалено: Директиву Ради 2003/48/ЄС про оподаткування прибутку від заощаджень у вигляді процентів (для усунення податкових викривлень і забезпечення мінімального ефективного рівня оподаткування доходів від заощаджень); Директиву Ради 2003/49/ЄС щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до виплат процентів і роялті між пов'язаними особами, які знаходяться у межах юрисдикції різних країн ЄС (з метою забезпечення одноразового оподаткування виплат процентів) [140, с. 215-216].

Водночас гармонізація корпоративного податку і далі відбувається з вагомими складнощами. Рекомендований на початку ХХІ ст. перехід до єдиної системи корпоративного оподаткування, що передбачав, зокрема, встановлення мінімальної ставки податку, зустрів значну протидію з боку низки країн ЄС (у першу чергу Великої Британії), не був втілений у життя. Натомість було прийнято рішення, що гармонізація оподаткування прибутку може торкатися тільки окремих кроків у напрямі уникнення недобросовісної податкової конкуренції [141].

Після глобальної фінансової кризи 2007-2009 рр. та у розпал кризи суверенних боргів всередині ЄС-27 активізувалися спільні зусилля країн-членів у пошуку механізмів податкової протидії кризовим явищем. Мова почала йти про пряме оподаткування та створення в 2011 р. Єдиної консолідованої корпоративної податкової бази [97], яка повинна була систематизувати загальні правила для розрахунку податкової бази компаній, які є податковими резидентами ЄС, поряд з філіями компаній з третіх країн, які розташовані в ЄС. Але на деякий час це питання було відтерміновано.

17 червня 2015 р. Європейська Комісія опублікувала План дій в рамках Програми структурного реформування системи корпоративного оподаткування в ЄС [84]. Зокрема документ передбачає заходи, які необхідні для впровадження змін і реформ, відповідно до рекомендацій, які містяться в проекті BEPS,

розробленому ОЕСР. Як відомо, проект BEPS – це пакет заходів, який покликаний боротися з розмиванням податкової бази, а також протистояти виведенню прибутку з-під оподаткування.

План дій сконцентрований на виконанні 5 ключових завдань [142, с. 1-15]:

✓ повторний запуск Єдиної консолідованої корпоративної податкової бази ЄС. Концепція буде здійснюватися в два етапи. Першим етапом є впровадження єдиної корпоративної податкової бази (тобто загальної системи ЄС для розрахунку оподатковуваного прибутку, але при цьому кожній групі підприємств, як і раніше, буде необхідно подавати окрему податкову декларацію в кожній державі-члені, в якій вона здійснює свою діяльність). Консолідація повинна слідувати на другій, більш пізній, стадії. Навіть якщо пропозиція не отримає одностайну підтримку, цілком можливо, що СССТВ може бути впроваджена для держав-членів, які її підтримають, в рамках розширеної процедури співробітництва. Ця процедура дозволяє групі не менше 9 держав-членів рухатися вперед з ініціативою, запропонованою Комісією, коли виявляється неможливим досягти одностайності серед усіх держав-членів ЄС-28;

✓ досягнення більшої прозорості в оподаткуванні прибутку (Комісією опубліковано список з 30 пільгових податкових юрисдикцій поза межами ЄС, яким присвоєно статус «неспівпрацюючих юрисдикцій») [84];

✓ збільшення ефективності податкової системи, завдяки якій генеруються доходи;

✓ створення більш сприятливих умов у податковій сфері для ведення бізнесу, завдяки роботі над поліпшенням класичних механізмів, які слугують для запобігання спірних ситуацій, пов'язаних з виникненням подвійного оподаткування;

✓ досягнення масштабнішого співробітництва, а також поліпшення координації та взаємодії між країнами-членами.

З 2015 р. в ЄС почали діяти поправки до Директиви Ради 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 р. [111] (замінила Директиву Ради 90/435/ЄЕС) про спільну систему оподаткування, яка застосовується до материнських і дочірніх компаній, що знаходяться в межах юрисдикцій різних країн-учасників, які спрямовані на запобігання агресивному податковому плануванню в ЄС.

Запровадження гнучких схем оподаткування трансакцій між загальноєвропейськими холдингами активізує заохочення інвестицій у підприємства в країнах ЄС, що є особливо актуальним з огляду на розширення Союзу (йдеться про капіталовкладення у «нові» країни-учасниці, інвестиційні можливості яких ще повністю не використані) [51, с. 107].

26 жовтня 2016 р. Єврокомісія опублікувала Повідомлення щодо побудови справедливої, конкурентоспроможної і стабільної корпоративної податкової системи для ЄС [143]. Основними вимогами для досягнення поставленої цілі, на думку європейського регулятора, є: погодження протягом 12 місяців усіма державами-членами податкових правил щодо автоматичного обміну інформацією (регламентується Директивою Ради (ЄС) 2015/2376 [144]) та щодо тз. зв. «звітів країни для країни» відносно податкової інформації, пов'язаної з діяльністю міжнародних ТНК (регламентується Директивою Ради (ЄС) 2016/881 [145]); гарантування того, що всі компанії, які здійснюють господарську діяльність на території ЄС сплатять податки у місці генерування їх доходів і цінностей (напередодні аналогічну думку висловив Комісар з економічних та фінансових питань П. Московісі [101]); обов'язкове виконання положень Директиви Ради (ЄС) 2016/1164 [146], що встановлює правила проти практики ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку; забезпечення до 2017 р. всіх країн-членів ЄС дієвими інструментами та механізмами боротьби з країнами, які відмовляються «грати чесно» в податковому аспекті.

Питання стосовно практичного застосування Кодексу податкової конкуренції, глобального стандарту ОЕСР щодо автоматичного обміну інформацією, Пакету документів щодо протидії ухиленню від сплати податків, БФП, Спільного форуму трансфертного ціноутворення та BEPS досліджені у попередньому підрозділі.

Отже, у сфері оподаткування прибутку суб'єктів ринку європейська податкова конвергенція передбачає:

- ✓ вирівнювання податкових ставок;
- ✓ уніфікацію податкової бази;
- ✓ усунення подвійного оподаткування;
- ✓ застосування спеціального статусу європейської компанії;
- ✓ взаємодопомогу країн-учасниць ЄС щодо оподаткування прибутку корпорацій.

Щодо систем персонального оподаткування, то вони, як і інші складові елементи податкових систем країн ЄС-28, істотно різняться. Скандинавські країни тяжіють до використання високих ставок і складного прогресивного механізму справляння податків, який доповнюється наданням соціальних пільг. Франція передбачила можливість численних вирахувань з оподаткованого доходу, встановила високий неоподатковуваний мінімум та широкий діапазон ставок персонального податку. Основними елементами прямого оподаткування доходів фізичних осіб у Німеччині є неоподатковуваний мінімум і різка прогресія. Велика Британія, навпаки, перейшла до прогресивного механізму справляння персонального податку за двома ставками (20 і 45%). За таких умов про уніфікацію персонального оподаткування не йдеться.

Майнове оподаткування за останні 80 років у країнах-членах ЄС істотно послабило свої фіскальні позиції [147, с. 48], але його повної уніфікації у ЄС і глобальної конвергенції також не відбулося. Майнові податки, будучи однією з найдавніших складових податкових систем, мають чимало традицій справляння і у

кожній країні по-різному забезпечують дотримання принципів економічної ефективності й соціальної справедливості у процесі перерозподілу ВВП. Попри те, що світова конкуренція за розміщення капіталу змусила зменшити податкове навантаження на об'єкти власності, національні механізми майнового оподаткування залишилися майже незмінними. Вчені навіть вважають, що порівняно незначна фіскальна роль майнових податків і надалі не спонукатиме до активних пошуків шляхів їх реформування. Вони залишаться своєрідним осередком «консервування» національних традицій податкової політики, а трансформуватимуться фіскально ефективніші форми оподаткування як, наприклад, соціальні платежі.

Високе податкове навантаження у більшості країн ЄС-15 було зумовлене в тому числі високими ставками внесків до державних соціальних фондів. Цей «тягар держави загального благоденства» знижував конкурентоспроможність європейської промисловості порівняно з промисловістю інших високорозвинутих країн. А відтік капіталу, зрозуміло, не сприяв активній модернізації виробництва у країнах ЄС-28.

Соціальне оподаткування в ЄЕС почало розвиватись у другій половині минулого століття і швидко утвердилось як один з основних способів поповнення фінансових ресурсів держави. Більшість країн з розвиненою ринковою економікою одразу сприйняла ідею створення за рахунок внесків суб'єктів ринку – роботодавців і громадян-працівників державних соціальних фондів, видатки яких мають цільове призначення: утримання громадян похилого віку та інших верств непрацездатного населення, фінансова підтримка при захворюваннях і втраті роботи. Утім, якщо високорозвинені країни континентальної Європи встановили широкі межі соціального оподаткування, то Велика Британія, з її скептичним ставленням до збільшення соціальних видатків, обрала стратегію поміркованої фіскальної ефективності соціальних платежів [148, с. 137-138].

Активний розвиток соціального оподаткування виявив його здатність не лише вирішувати соціальні проблеми, а й спотворювати відтворювальні процеси. Адже, по-перше, соціальні платежі працівників, які вираховуються з їх заробітної плати, як правило, за пропорційним принципом, поглиблюють соціальну диференціацію суспільства. Запровадження поряд із прогресивним персональним оподаткуванням пропорційного соціального оподаткування населення ускладнило завдання розбудови соціально справедливої фіскальної системи. По-друге, соціальні платежі суб'єктів ринку – роботодавців, які закладаються у собівартість продукції, зменшують прибутковість бізнесу. Цим обумовлене те, що країни з достатньо низьким навантаженням соціальних платежів на суб'єктів ринку мають змогу розвивати більш конкурентоспроможні виробництва порівняно з країнами із більш фіскально орієнтованим соціальним оподаткуванням роботодавців. І, відповідно, порушення балансу між економічними й соціальними пріоритетами формування та реалізації податкової політики може призвести до сповільнення зростання ВВП.

Детальніше простежити основні тенденції оподаткування у країнах ЄС можна за допомогою аналізу структури податкових надходжень та рівня оподаткування. Наведені статистичні дані свідчать, що в країнах Європейського Союзу найбільшу частку займають непрямі податки – 34,56% (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Структура податкових надходжень країн-членів ЄС (2015 р.)

Країна	Непрямі податки		Прямі податки		Соціальні податки	
	% до ВВП	% до загального оподаткування	% до ВВП	% до загального оподаткування	% до ВВП	% до загального оподаткування
Бельгія	12,83	28,64	16,81	37,53	13,92	31,07
Болгарія	14,78	51,75	5,41	18,94	7,89	27,62
Чехія	12,02	35,46	7,14	21,06	14,57	42,99
Данія	16,52	34,40	30,45	63,40	0,81	1,69
Німеччина	10,75	27,98	11,99	31,21	15,38	40,03
Естонія	14,37	43,85	7,27	22,18	11,20	34,18

Ірландія	11,30	39,01	12,88	44,46	4,43	15,29
Греція	15,93	45,57	8,96	25,63	10,22	29,23
Іспанія	11,43	34,56	9,84	29,76	11,57	34,99
Франція	15,80	34,71	12,53	27,53	16,90	37,13
Хорватія	18,67	51,02	5,69	15,55	12,26	33,51
Італія	15,12	34,99	14,93	34,55	12,93	29,92
Кіпр	14,70	43,92	9,99	29,85	8,95	26,74
Латвія	12,52	41,28	7,50	24,73	7,95	26,21
Литва	11,25	40,28	5,15	18,44	11,33	40,57
Люксембург	12,72	32,02	15,17	38,19	11,51	28,98
Угорщина	18,30	48,36	6,45	17,05	13,03	34,43
Мальта	13,92	40,22	14,51	41,92	5,86	16,93
Нідерланди	11,64	30,34	11,69	30,47	14,41	37,57
Австрія	14,40	33,20	13,87	31,97	14,95	34,46
Польща	12,78	39,63	6,96	21,58	12,52	38,82
Португалія	14,74	42,16	10,88	31,12	9,26	26,49
Румунія	12,66	47,05	6,33	23,52	8,06	29,95
Словенія	14,77	40,77	7,11	19,62	14,38	39,69
Словаччина	10,47	34,76	6,87	22,81	13,11	43,53
Фінляндія	14,40	32,46	16,65	37,53	13,04	29,40
Швеція	22,17	49,60	17,87	39,98	4,50	10,07
Велика Британія	13,18	38,26	13,76	39,94	7,15	20,75
ЄС-28	13,49	34,56	12,84	32,90	12,31	31,54

Джерело: [149, с. 106-107].

З табл. 1.4 витікає, що у країнах ЄС спостерігається значна диференціація питомої ваги кожного окремого податку в загальній структурі оподаткування. Найбільш вираженою є тенденція переважання прямих податків у т. зв. «старих» державах-членах ЄС, зокрема в Данії, Ірландії, Фінляндії, Швеції та Великій Британії. Для «нових» держав-членів ЄС, навпаки, характерним є переважання непрямих податків у структурі податкових систем. Ще значнішою виявляється розбіжність серед аналізованих країн стосовно частки обов'язкових платежів до державних цільових фондів у загальних податкових надходженнях. Різниця між крайнім найменшим значенням аналізованого показника в Данії та його максимумом у Словаччині розраховується числовим показником [17, с. 65], що в двадцять п'ять разів більше.

У податковій структурі країн ЄС привертає також увагу те, що частка непрямих податків у загальному обсязі податкових надходжень коливалась у

межах від 51,75% у Болгарії і 49,6% у Швеції до 28,64% у Бельгії та 27,98% у Німеччині, сумарна частка персонального, корпоративного і майнових податків – від 63,4% у Данії, 44,46% у Ірландії до 17,05% в Угорщині й 15,55% у Хорватії, а частка соціальних платежів – від 43,53% у Словаччині й 42,99% у Чехії до 16,93% на Мальті, 15,29% у Ірландії, 10,07% у Швеції та 1,69% у Данії. Це є свідченням існування значних відмінностей розвитку оподаткування не тільки у «старих» та «нових» країнах ЄС, а й у ЄС-15, ЄС-19 і навіть ЄС-6.

Найбільша частка ПДВ у загальному обсязі податкових надходжень у 2015 р. була характерна для Хорватії, Болгарії, Румунії, Кіпру, Литви, Естонії, а найменша – для Італії, Бельгії, Франції, Австрії, Нідерландів, Німеччини. Частка інших непрямих податків була найбільшою у структурі оподаткування Болгарії, Угорщини, Мальти, Швеції, Італії, Кіпру, Польщі, а найменшою – у податкових надходженнях Естонії, Бельгії, Словаччини, Литви, Чехії, Фінляндії, Німеччини. На основі сказаного вище можна стверджувати: більші фіскальні завдання на ПДВ покладали менш економічно розвинуті постсоціалістичні країни ЄС (у них порівняно вузька податкова база прямих податків), а менші – переважно високорозвинуті країни з широкими межами податкової експансії (мають кращі можливості для розвитку прямого та соціального оподаткування); незважаючи на посилення інтеграції, офшорні традиції Кіпру і Мальти зумовлювали значну роль ПДВ та інших непрямих податків у наповненні їхніх бюджетів; деякі країни ЄС-15 приділяли особливу увагу використанню фіскального потенціалу акцизів; чимало постсоціалістичних країн ЄС уникало посилення фіскальної ролі акцизів та інших непрямих податків.

У структурі податків на споживання в ЄС переважають акцизні платежі, а серед останніх – універсальний податок – ПДВ. Найбільшу частку у структурі загальних податкових надходжень ПДВ і акцизні податки займають у Болгарії – 32,0% та Угорщині 19,0% відповідно (додаток 31).

У свою чергу структура безпосередньо прямого оподаткування у країнах ЄС також є досить неоднорідною. Частка податку на прибуток у загальному оподаткуванні становить – від 3,5% в Угорщині до 18,7% на Кіпрі. Натомість найменше значення аналогічного показника з індивідуального прибуткового податку зафіксоване на все тому ж Кіпрі – 7,9%, а найбільше у Данії – 57,8%. У середньому по країнах ЄС у структурі податкових надходжень переважає податок на доходи фізичних осіб, частка якого становить 23,6%. Серед обов'язкових платежів до державних цільових фондів у країнах ЄС більше сплачують підприємці (17,6%), а не працівники (13,6%) [18] (додаток 32).

Податок з доходів фізичних осіб переважає у структурі оподаткування в Данії, Швеції, Фінляндії, Великій Британії, Бельгії і, навпаки, становив найменшу частку на Кіпрі, в Румунії, Чехії, Словаччині та Болгарії. Найбільша частка корпоративного податку в податкових надходженнях спостерігалась на Мальті, Кіпрі, у Люксембурзі, Чехії, Португалії, Латвії, Словаччині, Румунії, а найменша — у Словенії, Угорщині, Франції, Швеції, Австрії та Естонії. Майнові податки формували доволі вагому частину доходів бюджетів у Великій Британії, Нідерландах, Франції, Греції, Бельгії, Данії та Іспанії і були фіскально малозначимими у більшості постсоціалістичних країн Європейського Союзу.

Виходячи з наведених вище фактів, можна дійти висновку. По-перше, максимальні перерозподільні можливості закладались у прибуткове оподаткування високорозвинутих країн із широкими межами податкової експансії, а мінімальні – в оподаткування доходів населення менш економічно розвинутих держав ЦСЄ. По-друге, найбільша частка корпоративного податку у податковій структурі ЄС-28 спостерігалась у країнах із порівняно низьким рівнем оподаткування, найменша – була характерна для країн зі значним рівнем перерозподілу ВВП (податкове навантаження на прибуток, з огляду на високу мобільність капіталу, поступово вирівнюється). По-третє, деякі постсоціалістичні країни ЄС дотримувались закріпленого на початку ринкових трансформацій

помітного фіскального спрямування корпоративного податку, а інші – дещо змістили фіскальний акцент із оподаткування прибутку на пряме оподаткування доходів населення. По-четверте, фіскальна роль майнового оподаткування залежала від податкових традицій у країнах ЄС-28 і рівня економічного розвитку (якості бази оподаткування) у постсоціалістичних країнах ЄС. І по-п'яте, для податкової структури Кіпру та Мальти було властиве сформоване в офшорний період переважання частки корпоративного й майнових податків над часткою прибуткового податку.

Найбільша питома вага соціальних платежів у податкових надходженнях спостерігалась у Чехії, Словаччині, Німеччині, Франції і Словенії, найменша – на Кіпрі, у Швеції, Великій Британії, Ірландії, на Мальті й у Данії. Тому є підстави говорити про активний розвиток інституту державних соціальних фондів у провідних країнах ЄС-6 та успадковану з часів функціонування етатичної економіки схильність до розбудови розгалуженої системи державного соціального забезпечення у країнах ЦСЄ. Данія й острівні країни ЄС підтримували високі соціальні стандарти шляхом бюджетного фінансування численних соціальних програм.

Граничні ставки податку на прибуток корпорацій та соціальних внесків у країнах ЄС (станом на 2016 р.) наведені у додатку К.

Аналіз динаміки середнього рівня оподаткування у країнах ЄС-6, ЄС-15, ЕВС-19, «нових» країнах-членах Європейського Союзу (додаток Л) допомагає зробити ще два важливі висновки. По-перше, країнам Західної Європи вдалося досягти такого зближення параметрів соціально-економічного розвитку, за якого стала можливою синхронізація змін (звуження або розширення) їх податкової експансії. Це, звісно, можна вважати позитивним наслідком поглиблення європейської інтеграції. По-друге, «нові» країни ЄС, на відміну від «старожилів», у 1996 р. знизили рівень оподаткування, до і в період стагнації світової економіки 2007-2009 рр. закріпили ліберальну податкову реформу, дещо збільшивши

податкову експансію під час подальшого економічного поживлення у 2011-2015 рр. Тобто можна говорити, що розширення зони інтеграції 2004-2007 рр. та 2013 р. ініціювало формування особливого, трансформаційного типу європейського оподаткування. І, принаймні, поки країни ЦСЄ, Кіпр та Мальта помітно не зменшать своє відставання від ЄС-15 за рівнем економічного розвитку та (постсоціалістичні країни ЄС) не завершать процес ринкової трансформації, їх податкова політика значною мірою базуватиметься на ліберальних засадах із встановленням вужчих, ніж у більшості країн Західної Європи, меж коригуючої фінансової діяльності держави.

Так, є підстави вважати, що у разі досягнення якісно нового рівня соціально-економічного розвитку (змінami в базах оподаткування податків та податкових платежів) і завершенням країнами ЦСЄ ринкових інституційних трансформацій (активнішим запозиченням західноєвропейської практики оподаткування), фіскальні системи «нових» країн ЄС ставатимуть дедалі більше схожими між собою та фіскальними системами країн ЄС-15. Причому успіхи структурних реформ економіки, соціальної сфери та оподаткування Словенії, Словаччини, Болгарії, Польщі, Естонії – створили передумови для початку цього процесу. Економічна, соціальна і податкова конвергенції на території «нових» країн ЄС сприятимуть поглибленню інтеграції в ЄС у цілому. Як наслідок – з'являться нові стимули для вирівнювання податкових структур та конвергенції бюджетної політики у країнах Європейського Союзу.

Отже, дослідивши перспективи створення фіскального союзу на теренах ЄС, робимо аргументований висновок, що незважаючи на наявність нормативної бази для контролю та регулювання національних бюджетів на вищому інтеграційному рівні, а також економічних передумов для цього, нині політична кон'юнктура є несприятливою для створення єдиного фіскального утворення на території ЄС, особливо в частині відмови від суверенітету при проведенні внутрішньої бюджетної політики країнами-членами ЄС. Додатково неможливість створення у

найближчій перспективі фіскального союзу пояснюється прогнозованими досягненнями з точки зору макроекономічної стабілізації, які будуть вельми скромними, тим більше в умовах хиткої економічної рівноваги. Оскільки передбачається, що бюджетний механізм гармонізації може надати навіть повністю дестабілізуючий вплив на деякі окремі країни.

Стосовно конвергенції процесу справляння податків і зборів в ЄС, то вона, на нашу думку, полягає у такому: поглиблена уніфікація основних положень країн-членів ЄС в аспекті непрямого оподаткування (ПДВ сплачується в країні призначення, єдність основної та пільгової ставки ПДВ, обмежене коло товарів, які можуть бути звільнені від сплати ПДВ тощо); початок масштабної гармонізації прямого оподаткування (створення Єдиної консолідованої корпоративної податкової бази, оподаткування прибутку компаній за місцем генерування доходів, усунення подвійного оподаткування, уніфікація податкової бази тощо); боротьба з податковим шахрайством та агресивним податковим плануванням (створення списку «неспівпрацюючих юрисдикцій», імплементація вимог BEPS, впровадження автоматичного обміну інформацією та дієвого механізму відповідальності за порушення добросовісної податкової конкуренції тощо). Щодо структури оподаткування, то у країнах ЄС спостерігається значна диференціація – найбільш вираженою є тенденція переважання прямих податків у «старих» державах-членах ЄС, а для «нових» держав-членів, навпаки, характерним є переважання непрямих податків. Значно більшою є розбіжність стосовно частки соціальних внесків у загальних податкових надходженнях.

Висновки до розділу 1

Для того, щоб дослідити інтеграційні процеси у сфері оподаткування в ЄС, нами у першому розділі було проаналізовано концептуальні засади розвитку податкових систем країн-членів ЄС, соціально-економічний зміст та організаційні

механізми координації податкової політики ЄС, національні особливості й тенденції конвергенції оподаткування на території інтеграційного об'єднання з моменту заснування і до сучасного етапу, перспективи подальшого зближення податкових систем та новітні виклики, що постали у зв'язку з посиленням практики агресивного податкового планування, податковою дискримінацією та загрозою дезінтеграційного євроскептицизму.

Під час останньої рецесії і у період посткризового відновлення відбулися і далі тривають чи не найбільші з початку XXI ст. зміни у податковій політиці країн-членів ЄС-28. Причому серйозні проблеми зі збалансуванням бюджету та загострення боргової ситуації спонукали країни з розвинутою ринковою економікою, які до погіршення світової кон'юнктури дотримувались ліберальної фіскальної моделі, докладати особливих зусиль щодо збільшення податкових надходжень і перегляду податкових механізмів заохочення підприємництва.

Заходи щодо масштабної співпраці усіх країн-членів ЄС-28 реалізують необхідність працювати разом і дотримуватися «певних правил гри» для запобігання агресивній податковій конкуренції через штучне зменшення обсягів податкових зобов'язань та похідне зниження податкових надходжень країн-членів ЄС. Недолік конкурентної координації може призвести до постійного зменшення обсягів податкових надходжень. При цьому, односторонні дії щодо вирішення проблем у сфері податкової конкуренції мають лише обмежену ефективність, оскільки компанії можуть переміщати свої податкові бази в ті країни, де такі заходи не впроваджені.

Іншими словами, існує необхідність у співпраці, роботі в команді для досягнення спільної оптимізації. Особливо в умовах глобалізації економіки, коли використання ІКТ може перетворити проведені операції на важкі або взагалі непрозорі для контролю, оскільки національні системи оподаткування у кожній країні-члені ЄС не будуть володіти повною інформацією про кожен окрему зовнішньоекономічну операцію.

Саме тому, для досягнення загальноєвропейських цілей стратегії «Європа-2020» основними пріоритетами для покращення координації національної податкової політики країн ЄС-28 та подальшої конвергенції оподаткування є:

- налагодження механізму співпраці податкових адміністрацій у галузі автоматичного обміну інформацією;
- досягнення більшої прозорості в оподаткуванні прибутку;
- запровадження Єдиної консолідованої корпоративної податкової бази ЄС;
- боротьба з агресивним податковим плануванням та розмиванням бази оподаткування;
- поліпшення координації та взаємодії між країнами-членами;
- збільшення ефективності податкової системи, завдяки якій генеруються доходи.

Слід зазначити, що одна лише бюджетна дисципліна (хоча її дотримання дуже цінне) не спроможна вивести економіку з кризи. Необхідна більш широка постановка проблеми – стимулювання економічного зростання. Ймовірно, потрібні заходи, що виходять за межі (або не передбачені) ПСЗ і Фіскального пакту, які стосуються структури дохідної та видаткової частин бюджету. Справді, в ЄС має бути реформа не тільки фіскальної сфери, а й багатьох суміжних галузей, включаючи соціальну і трудову – тобто, всього того, що дає навантаження на державні фінанси.

Рух європейського інтеграційного утворення на Схід посилив його неоднорідність, що не створило передумов для поступу у розвитку податкової гармонізації. З'явилися нові перепони у напрямі формування наднаціональної законодавчої бази щодо зближення податкових інструментів в Європейському Союзі – суттєві відмінності у рівнях економічного розвитку та розвитку ринкової інфраструктури його «старих» і «нових» країн-членів.

Як показує практика ЄС, створення єдиного податкового простору державами чіткіше простежується у непрямому оподаткуванні (податках на споживання), тобто спочатку гармонізуються податки, які безпосередньо впливають на ціноутворення товарних потоків. Щодо фінансових потоків (капіталів), то механізм уніфікації прямих податків перебуває тільки на початковій стадії. Процес їхньої гармонізації відбувається значно важче, оскільки прямі податки, особливо корпоративний, є одним із головних регулювальних податків, за допомогою якого формується конкурентоспроможність національної податкової системи.

Для України та решти східноєвропейських країн, які уклали угоди про асоціацію з ЄС, важливо стежити за тим, як трансформується оподаткування в інших, передусім європейських, країнах, реагуючи на нові виклики соціально-економічного розвитку. Європейський досвід податкових реформ (як позитивний, так і негативний) може бути корисним із точки зору пошуку ефективних податкових інструментів поліпшення макроекономічної ситуації, збалансування державних фінансів та забезпечення соціальної стабільності. Крім того, проаналізувавши податкову політику в різних країнах та встановивши загальні тенденції й особливості розвитку оподаткування, можна визначити, які податкові механізми сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності економіки заданої країни. Тому оцінка програми реформування податкових систем східноєвропейських держав, які підписали Угоду про асоціацію з ЄС, у контексті тенденцій розвитку європейського оподаткування є надзвичайно актуальною темою та буде ґрунтовно досліджена у розділі 2.

Основні наукові результати розділу 1 висвітлено у працях автора [100; 134; 150; 151; 152; 153].

РОЗДІЛ 2

ДЕТЕРМІНАНТИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ УКРАЇНИ, ГРУЗІЇ ТА МОЛДОВИ В УМОВАХ АСОЦІАЦІЇ З ЄС

2.1. Особливості формування систем оподаткування України, Грузії і Молдови

У результаті структурної кризи в командно-адміністративній системі та розпаду Радянського Союзу у 1991 р. Україна, Грузія та Молдова, як уже незалежні держави, приступили до інституційних реформ, приватизації та реструктуризації великих підприємств у всіх галузях господарства [154, с. 26]. Радикальні податкові реформи, за підтримки реформи податкової політики та

податкового адміністрування, а також реформування бюджетного процесу, були проведені в Україні, Грузії та Молдові відповідно до пакету реформ [155], запропонованого МВФ та Світовим банком у рамках макроекономічної політики Вашингтонського консенсусу.

Нові уряди в Україні, Грузії та Молдові зіткнулися з певними проблемами, характерними для їх ринкової трансформації. Вони повинні були розробити системи оподаткування у контексті створення абсолютно нової економічної системи. З урахуванням великої частки підприємств, що підлягали приватизації, перед державами постало питання розробки нової прогресивної податкової політики для збору доходів вже переважно від господарської діяльності приватного сектору і приватних осіб. Таким чином, повинен був бути введений в дію або значно реформований широкий спектр податків, у тому числі податків на майно, податків на персональні доходи, податків на спадщину, податків на споживання, на нерухомість, приріст капіталу, а також обов'язково акцизів [156, с. 3]. При розподілі податкового навантаження між різними формами податків, лідери України, Грузії та Молдови мали урівноважити кілька конкуруючих ідей: які види податків будуть надійно піднімати бюджетні доходи та які податкові платежі будуть найважчими для ухилення.

Відтоді податкова політика в Україні, Грузії та Молдові має свою специфіку, пов'язану з потребою: 1) встановлення порівняно невисокого рівня оподаткування за обмежених можливостей використання фіскального потенціалу прямих податків і соціальних платежів; 2) забезпечення держави надійною фінансовою базою для усунення «провалів ринку» та перекосів колишнього планово-адміністративного господарювання; 3) частого внесення змін до податкового законодавства у зв'язку зі змінами економіко-інституціонального середовища в умовах розвитку ринкової економіки [157, с. 44-46].

У 2009 р. в Празі було започатковано політику «Східного партнерства» [158, с. 2-3]. Вона охоплює 6 країн, серед яких в епіцентрі нашого дослідження

знаходяться – Україна, Грузія та Молдова (далі по тексту – УГМ). Основна мета Партнерства полягає в прискоренні політичної асоціації та подальшій економічній інтеграції ЄС і його східних сусідів, а також у підтримці їх політичних та соціально-економічних реформ.

Поступова експансія Російської Федерації на Захід, трансформація Митного союзу і Євразійського економічного співтовариства в Євразійський союз та відповідне посилення його впливу в Східній Європі, а також революційні та військові події в Україні примусили Європейський Союз активізувати інтеграційні заходи в межах УГМ, що вилилося в кінцевому результаті у підписання 27 червня 2014 р. угод про асоціацію та поглиблену і всеохоплюючу зону вільної торгівлі, як її складову, між ЄС з одного боку та Україною, Молдовою і Грузією – з іншого [159, с. 130].

Проте в нинішніх соціально-економічних реаліях Україні (як і Молдові з Грузією) запропоновано лише угоди про асоціацію, в яких немає конкретних положень щодо можливості повноправного членства в Європейському Союзі. Це пояснюється, по-перше, помітним відставанням зазначених держав і від країн ЄС-15, і від постсоціалістичних країн ЄС за рівнем економічного розвитку. Наприклад, у 2014 р. ВВП на одну особу в Україні склав 6,1 тис. дол. США [160, с. 537] порівняно із середніми показниками у ЄС-15 та постсоціалістичних країнах ЄС-28 – 35,3 та 17,9 тис. дол. США відповідно [161]. Реальні макроекономічні показники за 2014 р. по УГМ наведено у таблиці 2.1. По-друге, Молдова і Україна досягли менших успіхів, порівняно з постсоціалістичними країнами ЄС, у формуванні ринкової економіки та побудові громадянського суспільства. Для зазначених держав є характерними, зокрема, високий рівень корупції та значна тінізація економічних відносин (за даними міжнародних експертів, у 2015 р. тіньовий сектор економіки України становив 46,8% ВВП порівняно із середніми показниками 17,4% ВВП у «старожилах» ЄС і 26,0% ВВП у постсоціалістичних країнах ЄС-28 [162]). Не краща ситуація у Молдові, яка, за даними міжнародних

фінансових організацій [163], залишається однією з найбільш бідніших країн Європи, де 41% населення існує менше ніж на 5 дол. США на день.

Тим не менш, незважаючи на всі складнощі економічного та соціального розвитку, у 2014 р. Грузія і Молдова продемонстрували позитивне зростання ВВП, що підтверджує впевненість у завершенні ринкових реформ першого покоління у названих країнах. Виняток України може бути пояснений суперечливістю зовнішнього і внутрішнього середовища, однак, згідно з прогнозом СБ [164], у 2016 р. очікується незначне зростання.

Таблиця 2.1.

Реальні макроекономічні показники в УГМ, 2014 р.

Країна	Ріст ВВП (%)	ВВП на душу нас. дол.США	Інфляція	Державний борг (% ВВП)	Рівень безробіття	ВВП млрд дол.США	Поточн. баланс
Грузія	4,8	3918	3,1	33,6	12,4	16,5	-7,8
Молдова	4,6	2280	5,1	28,0	5,8	7,9	-4,8
Україна	-6,5	2979	12,2	67,6	10,0	131,8	-2,7

Джерело: [155, с. 27].

Порівняльний аналіз в УГМ, пов'язаний з бізнес-кліматом реформ, показано на рис. 2.1, що представляє собою світовий рейтинг СБ щодо легкості ведення бізнесу серед економік 189 країн світу [165; 166]. Перспективні розробки у бізнес-середовищі були ключовими у Грузії, значно менший прогрес стався в Україні та Молдові.

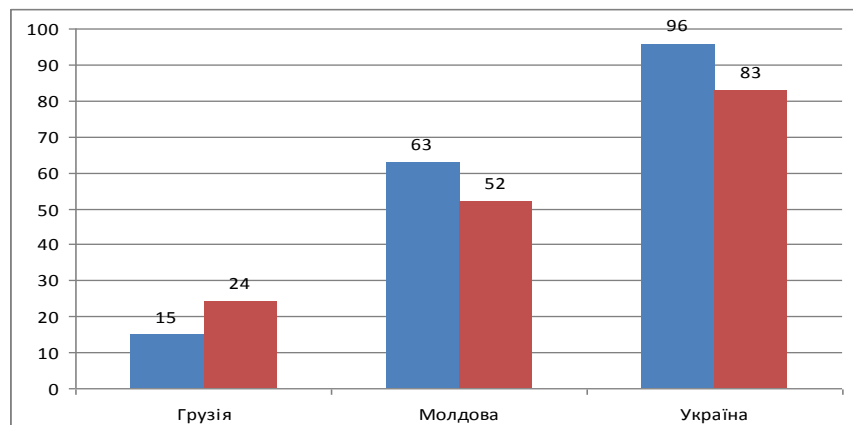


Рис. 2.1. Рейтинг «Doing Business» в УГМ за 2014-2015 рр.

Джерело: складено автором за: [165; 166].

За даними міжнародних фінансових установ [165; 166], реформи у фінансовому секторі і секторі банківської справи, страхуванні та на ринках капіталу, які є критичними галузями для припливу інвестицій, залишаються обмеженими в Україні та Молдові (винятком є Грузія).

Тому слід почати дослідження податкових трансформацій саме з Грузії, яка є країною безумовно з низькими податковими ставками і прозорою податковою системою. Податкове і митне законодавства об'єднані у рамках одного Податкового кодексу, а збір податків і контроль податкового середовища забезпечуються Податковою службою Грузії. Усі процедури податкового адміністрування і митне оформлення здійснюються на основі онлайн-режиму.

У Грузії існують всього шість видів фіксованих податків: ПДВ, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на імпорт, майновий податок та лише декілька видів акцизів [167].

Відповідно до Акту економічної свободи [168], прийнятий парламентом Грузії в 2011 р. у пакеті реформ Саакашвілі-Бендুকідзе, уряду не дозволяється збільшувати податкові ставки країни (за винятком акцизного податку) або кількість податків без проведення національного референдуму.

У Грузії немає податків на заробітну плату, соціальне забезпечення, приріст капіталу, багатство або спадок. Крім того, Податковий кодекс Грузії дає можливість компаніям використовувати прискорену амортизацію капітальних активів і перенесення витрат на наступний період щодо податку на прибуток (протягом десятирічного терміну).

Проте до здійснення реформ, зокрема, до кінця 2003 р. податкова система Грузії була досить складною і неефективною, в якій відповідальність і повноваження були дубльовані і розкидані по різних відомствах. Існувало кілька

державних органів, які несли відповідальність за адміністрування податків: Податковий департамент, Митний департамент і Дорожній департамент. Між ними не було практично ніякої координації. Крім того, функція боротьби проти фінансових злочинів була розподілена і дубльована в трьох відомствах: у міністерствах внутрішніх справ, держбезпеки та фінансів [169, с. 2]. Тобто, практично не існувало єдиної відповідальної особи, і це негативно позначалося на платниках податку.

Для контрастного порівняння у 2014 р. Грузія вже входила до першої десятки рейтингу легкості ведення бізнесу «Doing Business», піднявшись з 2004 р. більше ніж на 100 позицій вгору і станом на 2015 р. знаходилася на 15-му місці у світі (див. рис. 2.1). Дохідна частина бюджету зросла вдвічі по відношенню до ВВП – з 16% до 28% у 2015 р., загальна кількість приватних фірм, що регулярно сплачують обов'язкові податкові платежі зросла з 35% до 78-85% [170, с. 10]. Грузія на власному прикладі продемонструвала класичний випадок кривої Лаффера у дії: при зниженні економічно необґрунтованих податкових ставок надходження до бюджету збільшуються, оскільки бізнес виходить з тіні.

Значно пізніше, починаючи з грудня 2010 р. в Україні також стартувала радикальна податкова реформа. Це призвело до прийняття абсолютно нового Податкового кодексу. Більшість положень цього кодексу набули чинності, починаючи з 1 січня 2011 р., але правила щодо податків на прибуток суб'єктів господарювання вступили у дію тільки починаючи з 1 квітня 2011 р. Подальші зміни, внесені до Податкового кодексу, були спрямовані на усунення невідповідностей між податковим та бухгалтерським обліком, а також на подальше включення загальноприйнятих міжнародних податкових принципів у національне законодавство. Для порівняння у сусідній Грузії ще з 1 січня 2005 р. було реформовано бухгалтерський облік податку на прибуток, який на теперішній час відповідає МСБО.

Тим не менш, зміни до Податкового кодексу України, імplementовані у 2011-2012 рр. показали, що податкова реформа не зупиняється. З багатьох поправок, які було внесено, варто виокремити зміни стосовно адміністрування податку на прибуток, введення спеціальних правил оподаткування операцій з цінними паперами, впровадження пільгового режиму оподаткування для ІТ-компаній тощо. Таким чином, податкові трансформації сприяли поліпшенню динаміки економічного розвитку і зростанню ВВП, а також забезпечили короткострокове збільшення надходжень податків та обов'язкових платежів до державного бюджету [53, с. 159]. Крім того, у 2013 р. були введені в дію нові правила трансфертного ціноутворення [171, с. 8].

Податкова система третього партнера України і Грузії по асоціації з ЄС – Молдови – ґрунтується на прийнятій у грудні 2007 р. Національній стратегії розвитку Республіки Молдова, яка на сьогодні, є основним внутрішнім середньостроковим документом, який визначає цілі розвитку Молдови та визначає пріоритетні заходи для досягнення цих цілей. Основна мета Стратегії полягає у забезпеченні покращення рівня життя населення шляхом зміцнення економічної спроможності країни [172, с. 27].

У цьому контексті, дух і бачення Стратегії є прагненням наближення Молдови до європейських стандартів. Що стосується податкової системи, Стратегія приділяє особливу увагу поліпшенню податкового адміністрування, зниженню тиску на бюджет за рахунок розширення податкової бази та забезпеченню стабільності податкових надходжень до державного бюджету.

Щодо України, то комплекс податкових трансформацій по суті є зобов'язанням України перед міжнародними інституціями (ЄС, МВФ, ОЕСР). Варто підкреслити, що вони передбачені Стратегією сталого розвитку «Україна-2020» [173], відразу можна провести паралель з Лісабонською стратегією «Європа-2020» [114]. Указом Президента України від 12 січня 2015 р. визначено, що для сталого розвитку необхідно, окрім макроекономічної стабільності,

створити прозору податкову систему, що сприятиме підвищенню економічної активності та покращенню інвестиційної привабливості країни.

Загалом, Україна має дворівневу податкову систему, стягуючи податки на загальнодержавному та місцевому рівнях. Донедавна у країні існувало 18 державних і 5 місцевих податків і зборів [174, с. 157].

Основні податки, які застосовуються до компаній в Україні, є податок на прибуток та ПДВ. Інші податки включають податок на майно і податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Крім того, роботодавці повинні сплачувати суму нарахованого єдиного внеску на соціальне страхування (табл. 2.2). Доходи від економічної діяльності філій або постійних представництв в Україні оподатковуються аналогічним чином, як і доходи вітчизняної юридичної особи.

Якщо провести паралель з законодавчою базою Молдови, то, відповідно до Податкового кодексу Республіки Молдова держава стягує аналогічно Україні загальні державні та місцеві податки і збори. Основні загальні податки – це податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок, податок на приватизацію майна, митні збори і податок за користування дорогами. Система місцевих податків і зборів включає в себе: податок на нерухомість, податки на використання природних ресурсів, податок на розвиток територій, податок за організацію аукціонів і лотерей в адміністративно-територіальних одиницях, податок за використання місцевої символіки, податок на торгівлю та інші.

Таблиця 2.2

Структурна характеристика податкових систем УГМ, станом на 2016 р.

Факти прибуткового оподаткування	Україна	Грузія	Молдова
Ставка на прибуток корпорацій	18%	15%	12%
Ставка ПДФО	18%	20%	диф. 7%/ 18%

Ставка на приріст капіталу	18%	15%	6%/50%
Базис	прибуток, отриманий з усіх джерел	прибуток, отриманий з усіх джерел	прибуток, отриманий з усіх джерел
Податкові пільги			
Звільнення від подвійного оподаткування	так	так	так
Консолідація податку	ні	ні	ні
Правила трансфертного ціноутворення	так	так	так
Правила «тонкої» капіталізації	так	так	ні
Правила контрольованої іноземної компанії	ні	так	ні
Податковий рік	календарний рік	календарний рік	календарний рік
Податки, що утримуються з інших фінансових джерел прибутку компанії			
– Дивіденди	15%	5%	6%/15%
– Відсотки	15%	5%	12%/15%
– Роялті	15%	10%	12%
Податок на капітал	ні	ні	ні
Податок на майно	диф.	1%	диф.
Внески на соціальне страхування	22%	–	29%
Внески на медичне страхування	–	–	8%
ПДВ	0%/7%/20%	0%/18%	0%/6%/8%/20%

Джерело: складено автором за: [175; 176; 186].

У період з 1998 по 2008 рр., ставка податку на прибуток корпорацій у Молдові була знижена з 32% до 15%. Крім того, було надано безліч податкових пільг і стимулів. У 2008 р. ставка була знижена з 15% до нуля. Для порівняння – 19,5% у країнах СНД, 15,6% у країнах Центральної та Східної Європи, а також менше 22,2% у країнах-членах Європейського Союзу.

Ставка податку на прибуток була знижена з метою сприяння інвестиціям. Міжнародний досвід показує, що і податкові витрати, і просто більш низькі ставки є неефективними інструментами для залучення інвестицій. Більш того, це надто дорого обходиться бюджету. У залученні інвестицій важливі абсолютно інші політичні важелі. Емпіричні дані [177, с. 16] свідчать про те, що у країнах, які ще

розвиваються та формують власний ринок, негативний вплив податків на ПШ є незначним (порівняно з впливом якості державного управління, бізнес-клімату, якості інфраструктури, розміру внутрішнього ринку, фізичної відстані до основних ринків в Європі, а також витрат на робочу силу).

У 2012 р. влада знову ввела податок на прибуток у розмірі 12% (додаток М1), поряд зі скасуванням більшості інвестиційних стимулів, за винятком тих, які захищені законом (наприклад, у вільних економічних зонах).

Щодо Грузії, то прогресивна податкова реформа, розпочата командою М. Саакашвілі, ставила за основу не різке зниження податкових ставок, а створення системи мотивації чиновників державних податкових органів. З економічної точки зору, головним чином, можна виокремити три етапи проведення реформ:

– 2005-2006 рр. – скорочення кількості податків з 22 до 7, розширення податкової бази (скасування пільг, унеможливлення ухилення від сплати податків шляхом організації жорсткого контролю);

– 2007-2009 рр. – об'єднання соціального внеску з індивідуальним податком (ПДФО) та скорочення ставки з 32% до 25%, а з 2009 р. до 20%. Також у 2008 р. відбулося зниження ставки корпоративного податку з 20% до 15%, податку на дивіденди та проценти з 15% до 5%;

– 2010-2011 рр. – етап радикального зниження податкових ставок. Запровадження амортизації капітальних інвестицій в 100% розмірі з правом декларувати можливі збитки протягом 5 років [178].

Зменшення податкового навантаження на прибуток сприяло зростанню прибутковості, припливу інвестицій і створенню нових робочих місць. Незважаючи на це, у країні поки ще залишився високий рівень безробіття і низький рівень життя. Зручне географічне розташування Грузії створює всі передумови для започаткування нових вільних індустріальних зон, що дозволить залучити у країну прямі інвестиції та створити додаткові робочі місця.

Дивіденди, розподілені грузинськими компаніями (для фізичної особи або іноземної юридичної особи) підлягають прибутковому оподаткуванню за ставкою 5% від джерела, як власне і виплата відсотків від джерела, якщо джерело платежу у Грузії. Дохід, отриманий нерезидентами, а також не пов'язаний з постійним представництвом нерезидентів оподатковується від джерела за ставкою 10% або 4% (див. табл. 2.2), якщо дохід отриманий від джерела у Грузії.

Податок на доходи фізичних осіб. Фізичні особи в Україні підлягають оподаткуванню і сплаті тимчасового військового збору на доходи, одержані як у грошовій формі, так і доходів від приросту капіталу, нерухомості, землі та подарунків, а також внесків до фонду соціального страхування і податку на майно за ставками наведеними у табл. 2.3.

У Грузії до 1 січня 2005 р. ставка прибуткового персонального податку була прогресивною і диференційованою. Метою прогресивної ставки прибуткового податку було надання пільг платникам податків з низьким рівнем доходів і тим самим досягнення вертикальної справедливості. Однак згадана вище шкала доходів реально не вирішувала поставлене завдання. Після реформи, з 1 січня 2005 р. ставка прибуткового податку стала єдиною, у розмірі 12%, що спрощувало процедури розрахунку, декларування і адміністрування. У зв'язку зі змінами, внесеними до Податкового кодексу Грузії (20.12.2012 р.), ставка податку станом на 2016 р. є 20% (додаток М2). Замість зменшення податкової ставки з 1 січня 2013 р. почав діяти неоподатковуваний мінімум. Фізична особа, чия оподатковувана сума, отримана у вигляді зарплати протягом календарного року, не перевищує 6 000 ларі (2 430 дол. США), має право відняти від цього доходу неоподатковувану податком суму – 1 800 ларі (728 дол. США).

Таблиця 2.3

**Система персонального оподаткування в Україні, Грузії та Молдові,
станом на 2016 р.**

Податки для фізичних осіб	Україна	Грузія	Молдова
Доходи від зайнятості (ПДФО)	18%	20%	диф. 7%/18%
Податок на приріст капіталу	5%/18%	15%	6%/9%
Тимчасовий військовий збір	1,5%	—	—
Усунення подвійного оподаткування	так	так	так
Податковий рік	календарний рік	календарний рік	календарний рік
Податок на прибуток			
– Дивіденди	5%/18%	5%	10%
– Відсотки	18%	5%	10%
– Роялті	18%	20%	15%
Податок на майно	диф.	диф. до 1%	диф.
Соціальне страхування	ні	ні	6%
Медичне страхування	ні	ні	4%
Податок на спадщину	0%/5%/18%	ні	0,7%/2%
Податок на нерухомість	диф.	диф. до 1%	диф.

Джерело: складено автором за: [175; 176; 186].

Ставка податку на доходи фізичних осіб у Молдові включає в себе чотири компоненти: (1) прогресивна ставка на оподатковуваний дохід з двома рівнями – у розмірі 7% (на оподатковуваний дохід до 25 200 леїв – 1 271 дол. США), і 18% (на оподатковуваний дохід вище 25 200 леїв), з утриманням податку, якщо він накладається на суб'єкта з єдиним джерелом доходу; (2) остаточна ставка податку в розмірі 15% на певний дохід (без заробітної плати); (3) ставка податку на доходи від ренти у розмірі 10%; і (4) ставка на доходи від приросту капіталу, що оподатковуються у розмірі 50% стандартної ставки. Поточна ефективна ставка, розрахована на основі середніх річних обсягів заробітної плати, становить 7,8% – найнижчий показник серед країн СНД і Східної Європи – з 71,5% платників податків, які входять до нижньої семипроцентної категорії [179, с. 73].

У 2013 р. національні доходи держбюджету Республіки Молдова склали 36 899,5 млн леїв (близько 1 869 млн дол. США), порівняно з 2012 р. відбулось збільшення на 10,0%. Пряме оподаткування (доходи і майно, відрахування на соціальні потреби) склало 38,74% від доходів і непряме оподаткування (ПДВ, акцизи і податки на зовнішню торгівлю) склало 48,45%. Доходи державного бюджету у 2014 р. склали 42 446,8 млн леїв (майже 2 150 млн дол. США), що представляє собою збільшення на 15,0%, порівняно з 2013 р., непрямі податки у 2014 р. склали 51% доходів державного бюджету, серед них ПДВ склав 43,0% [180]. Структура податкових надходжень в УГМ у динаміці наведена на рисунках 2.2, 2.3, 2.4.

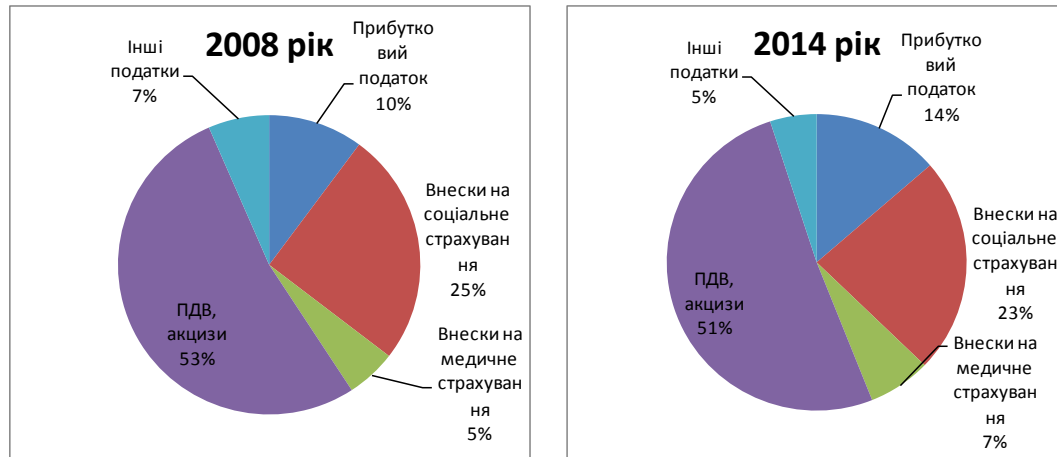


Рис. 2.2. Структура податкових надходжень Молдови за 2008 та 2014 рр.
Джерело: складено автором за: [180].

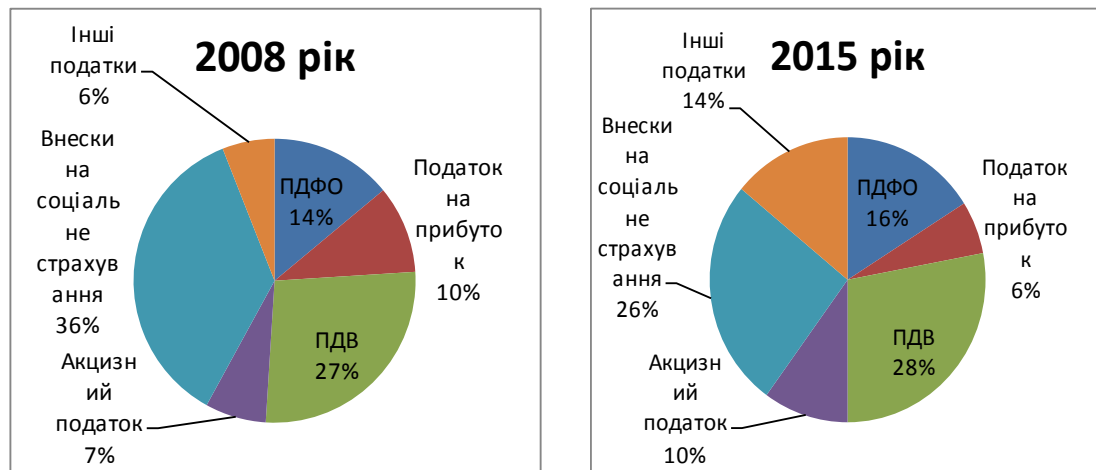


Рис. 2.3. Структура податкових надходжень України за 2008 та 2015 рр.

Джерело: складено автором за: [181; 182].

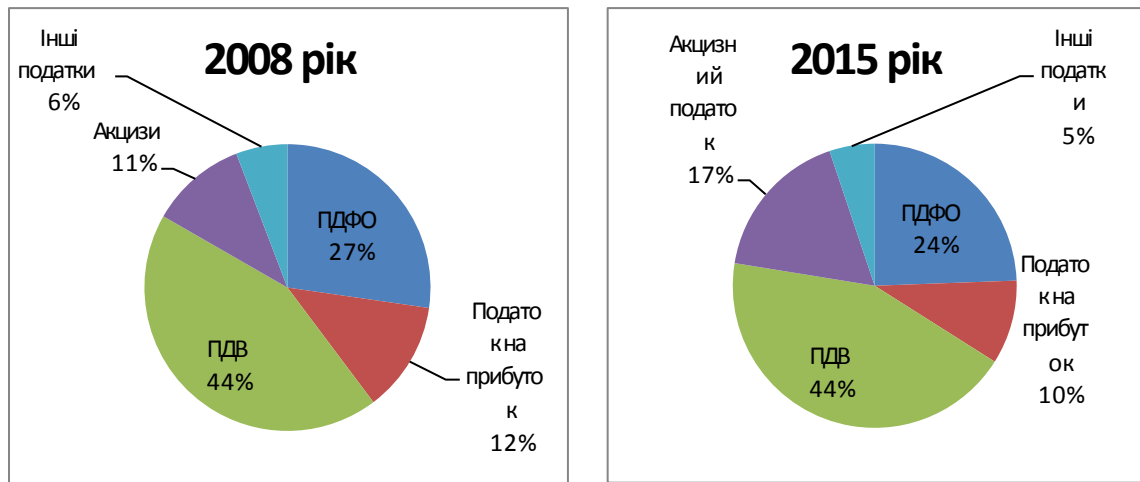


Рис. 2.4. Структура податкових надходжень Грузії за 2008 та 2015 рр.

Джерело: складено автором за: [183; 184].

Соціальне оподаткування. Стосовно заробітної плати чи подібної винагороди зайнятості, що виплачується працівникові в Україні, в тому числі винагороди за цивільно-правовими договорами, то сума виплати підлягає нарахуванню єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) у розмірі 22%. Хоча в 2015 р., залежно від групи професійного ризику, розмір зазначеного платежу міг сягати 53,3% (додаток МЗ). Для осіб з обмеженими фізичними можливостями ставка ЄСВ становить 8,41%.

База ЄСВ не може перевищувати 25 мінімальних розмірів прожиткового мінімуму, а саме:

- 34 450 грн за період січень-квітень 2016 р.;
- 36 250 грн у період з травня по листопад 2016 р.;
- 38 750 грн за грудень 2016 р.

Якщо база для розрахунку ЄСВ не перевищує місячний мінімальний розмір оплати праці, щомісячний ЄСВ розраховується на основі мінімального рівня заробітної плати.

У свою чергу в Грузії з 2008 р. відбулася одна з найбільш важливих податкових змін – об'єднання прибуткового податку з соціальним внеском [189, с. 36-37]. Соціальний внесок у 2004 р. становив 33%, а з 2005-го р. був знижений

до 20%. При їх об'єднанні у 2008 р. сумарна величина склала не 32%, а 26,6%, оскільки розрахунок проводився виходячи з різних податкових баз. І відразу ж ставка була знижена спочатку до 26%, потім до 25%, а після війни в Абхазії й Південній Осетії у листопаді 2008 р. – до 20%.

Зараз у Грузії пенсія – це вид соціальної виплати, і пенсійного фонду немає – державний бюджет універсальний. Замість пенсійного фонду було створено кращі умови накопичення – як індивідуального, так і колективного. Було внесено цілу низку змін до закону про цінні папери, запропоновано різного роду податкові стимули [190, с. 185]. Випадок такого характеру є безпрецедентним навіть для найбільш розвинутих країн ЄС-28.

У Республіці Молдова система обов'язкових загальнодержавних платежів має свою унікальність, яка полягає у запровадженні з 2004 р. обов'язкового медичного страхування поряд з єдиним внеском на соціальне страхування. Нововведення орієнтувалося на створення сприятливих умов для доступу населення до більш якісних медичних послуг. За 12 років існування такої системи розмір фонду зріс майже у 4,2 рази (з 0,97 млрд леїв у 2004 р. до 5,2 млрд леїв у 2015 р.) [191].

Як роботодавець, так і працівник у Молдові відраховують до фонду медичного страхування по 4% кожен, на загальну суму у розмірі 8% від загального фонду заробітної плати. Медичне страхування, яке обчислюється як близько 2,3% ВВП, як правило, можна порівняти з розміром податку на прибуток. Крім того, підприємець може придбати медичну страховку, заплативши 2 800 леїв (141 дол. США) на рік і отримати ті самі переваги страхування здоров'я, що і приватні особи.

У 2012-2014 рр. уряд зберіг обсяг внесків соціального забезпечення у розмірі 29%. З 2015 р. розмір внеску на медичне страхування був збільшений з 7 до 8%.

Соціальні внески у Молдові становили близько 8,84% ВВП у 2014 р. (більш ніж втричі вище, ніж відповідна частка ПДФО) [192]. Роботодавець платить 23%

від фонду оплати праці, а працівник – 6%. Виходячи з того, що 71% працівників заробляють нижче або близько середньої місячної заробітної плати (у 2015 р.), їх внески на соціальне забезпечення нижче максимальної суми ЄСВ, яку сплачують інші категорії платників. Внески на соціальне страхування з решти 29% працівників обмежені 5-кратним максимумом [179, с. 72].

Підсумовуючи систему соціального оподаткування в УГМ, слід зазначити, що в Україні та Молдові ці платежі складають основу в структурі податкових надходжень за досліджуваний період, варіюючись у діапазоні 26-30% та поступаючись лише непрямим податкам. Зниження ставки ЄСВ в Україні у 2016 р. неодмінно спричинить дефіцит Пенсійного фонду та посилить існуючий дисбаланс. У свою чергу Грузія, незважаючи на практику застосування обов'язкових соціальних внесків в ЄС, повністю скасувала будь-які нарахування на фонд заробітної плати, лібералізувавши складнощі його адміністрування.

Непряме оподаткування. Підкреслимо, що основним постійним і найбільш стабільним джерелом наповнення бюджету УГМ є непрямі податки, а саме: ПДВ. Порівняльний аналіз структури податкових надходжень за 2008-2015 рр. впливає з рисунків 2.2, 2.3, 2.4.

В Україні ПДВ стягується з поставки товарів та послуг, імпорту / експорту товарів та допоміжних послуг. Стандартна ставка ПДВ становить 20% для внутрішніх поставок й імпортних товарів (у тому числі допоміжних послуг). Ставка 7% застосовується до поставок лікарських засобів і виробів медичного призначення. Експортні товари та допоміжні послуги постачаються за нульовою ставкою.

Особливі режими ПДВ застосовуються до сільськогосподарських та ІТ-компаній. Реєстрація є обов'язковою умовою (для резидентів і нерезидентів), якщо вартість оподатковуваних поставок товарів або послуг перевищує 1 млн грн протягом будь-якого 12-місячного періоду. Юридична особа може подати заявку на добровільну реєстрацію навіть у тому випадку, якщо вона не проводить

діяльність, що оподатковується ПДВ або якщо обсяг операцій, що оподатковуються ПДВ є меншим ніж поріг реєстрації [185, с. 21-22].

За загальним правилом, сума ПДВ, що підлягає сплаті або відшкодуванню урядом, визначається як різниця між сумами вхідного ПДВ і вихідного ПДВ за визначений звітний період. Якщо вхідний ПДВ перевищує вихідний ПДВ, різниця може бути використана для погашення заборгованості по ПДВ (якщо така є), накопиченої у попередні періоди по сплаті зазначеного виду податку. Там, де немає таких боргів, платник податків може претендувати на відшкодування сплаченого ПДВ або, як альтернатива, компенсувати «надлишковим» вхідним ПДВ майбутні платежі з ПДВ. Відшкодування обмежується сумою податку на додану вартість, фактично сплаченою постачальникам у попередніх та поточних податкових періодах.

ПДВ повертається платникам податків у хронологічному порядку, відповідно до реєстру з відшкодування ПДВ для: (1) платників податків, які мають право на автоматичне відшкодування ПДВ і (2) усім іншим платникам податків.

Згідно з новим Податковим кодексом Грузії, ставка ПДВ зменшилася з 20 до 18%, що є найнижчим показником серед країн «Східного партнерства». Водночас обов'язковий для реєстрації платника ПДВ ліміт у розмірі 100 000 ларі (40 485 дол. США) був збережений [186].

Ця сума була встановлена виходячи з кількості платників ПДВ та на основі аналізу обсягів сум, фактично сплачених платниками. Зокрема, у 2013 р. лише 22% платників ПДВ мали річний оподатковуваний оборот більше, ніж 100 000 ларі, а суми, що перераховані ними у бюджет, становили 93% від сум, мобілізованих з цього податку. Крім того, незважаючи на межу (ліміт) обов'язкової реєстрації платниками ПДВ, всі вони зобов'язані пройти реєстрацію як платник ПДВ, що дає можливість податковій адміністрації краще контролювати обіг оподаткованого товару. Слід зазначити, що вже скасовано поріг у розмірі

75 000 ларі (30 364 дол. США) для реєстрації платником ПДВ, який обмежував добровільну реєстрацію тих осіб, у яких був обіг, менше 75 000 ларі [169, с. 3]. Відповідно, будь-яка особа може пройти добровільну реєстрацію як платник ПДВ. Це дозволить новим компаніям отримати залік ПДВ і збільшити ресурс обігу, а також малим і середнім підприємствам бути контактором великого підприємства так, щоб не порушувати цикл оплати ПДВ.

Як зазначалося, ПДВ є найбільшим джерелом податкових надходжень, у тому числі і в Молдові. У 2014 р. він разом з акцизами склав 16,26% від ВВП і 51% від загального обсягу податкових надходжень (див. рис. 2.2). Найхарактернішою рисою цього податку є висока сума надходжень, зібрана з імпорту, велика частина якого фінансується завдяки потокам грошових переказів від молдаван, які живуть і працюють за кордоном. Загальна структура ПДВ у цілому відповідає загальноприйнятій європейській практиці. ПДВ має стандартну ставку 20% для більшості товарів та послуг, і більш низьку ставку у розмірі 8% для поставок хліба і хлібобулочних виробів, молока і молочних продуктів, цукру, а також фармацевтичних препаратів. Окрема ставка в 6% накладається на поставки природного газу. Також існує 0% ставка для експорту товарів, спеціально відібраних для інвестиційних цілей та комунальних потреб.

Загальний рівень надходжень від акцизних податків у Молдові досить низький, переважно через невисокі акцизи, що накладаються на тютюнові вироби та нафтопродукти (зокрема, дизельне паливо). Акцизний податок на основні групи товарів у країні значно нижчий, ніж у середньому в країнах ЄС, Центральної та Східної Європи. Найбільш наочний приклад – це сигарети, нафтопродукти, а також етиловий спирт і алкогольні напої. Загальний обсяг акцизних надходжень, отриманих від продажу сигарет у Молдові в 2014 р., відповідав лише 5% від середнього обсягу, одержуваного у ЦСЄ, і всього лише 3% від середнього показника по країнах-членах ЄС. Аналогічне порівняння можна навести для бензину, дизельного палива, а також етилового спирту і алкогольних напоїв, для

яких акцизи у Молдові відповідають близько 15-31% від загального обсягу акцизів, одержуваних у країнах ЄС, ЦСЄ.

У період 2012-2014 рр. понад 99% акцизних надходжень у Молдові було отримано від відповідного податку на автомобілі, алкогольні напої, тютюнові вироби та нафтопродукти (остання категорія приносить бюджету Молдови близько 50% від загальних акцизних надходжень) [187, с. 22].

Основними причинами введення акцизів у Грузії стало отримання додаткового прибутку або/та зменшення споживання окремого товару. Загалом, у Грузії акцизи накладаються за різними ставками на конкретні товари, такі як-то спирт і алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби, бензин і дизельне паливо. Згідно з новим Податковим кодексом, у Грузії був введений акциз на послуги зв'язку, що викликало значне подорожчання похвилинного тарифу та через характер платежу стало тягарем для споживачів [188, с. 9]. У всьому світі, крім Грузії, акцизним податком оподатковується товар, а не послуга. Оподаткування акцизом послуги повністю змінює сенс податку і він, по суті, є новим, лише названим акцизом.

Податки на власність. У результаті реформи податок на майно (власність), податок на землю та податок з власників автотранспортних засобів були об'єднані у Грузії в єдиний – на власність. Метою вказаної зміни була оптимізація об'єкта оподаткування і чітке визначення уніфікованих правил і термінів підрахунку та декларування. Для фізичних осіб була введена адвалорна ставка. Через те, що податок на власність функціонує у місцевій системі оподаткування, його фіскальне значення є невеликим.

Податок нараховується як на фізичних, так і на юридичних осіб, а в разі фізичних осіб тільки тоді, коли річний дохід сім'ї становить 40 000 ларі (16 194 дол. США) або більше. Тарифи встановлюються на місцевому рівні, але не можуть перевищувати 1% від середньої залишкової вартості активів [195, с. 32].

Що стосується податку на майно в Україні, то він поки що не набув достатньо значної фіскальної ролі, на відміну від країн ЄС-28. Сплачується він як юридичними, так і фізичними особами та має три складові: плата за землю, податок на нерухоме майно та транспортний податок. Майнові податки в Україні сплачуються щорічно фізичними особами і щомісячно юридичними особами [185, с. 31]. Податок на нерухоме майно накладається на власників (у тому числі нерезидентів) житлової або комерційної нерухомості (за винятком землі). Річна ставка податку встановлюється місцевими органами влади, але не може перевищувати 3% від мінімальної заробітної плати, що діє на 1 січня звітного року (27,56 грн у 2016 р.) за квадратний метр.

Щорічний транспортний податок у розмірі 25 тисяч гривень за автомобіль накладається на власників автомобілів, чий вік не перевищує 5 років з моменту виробництва і середня ринкова вартість яких перевищує 750-кратну мінімальну заробітну плату станом на 1 січня звітного року (1 033 500 грн у 2016 р.).

Податкові органи обчислюють суму, яка виплачується приватними особами, у той час як юридичні особи розраховують податок самостійно і подають відповідні податкові декларації. Податок сплачується щорічно фізичними особами та щоквартально юридичними особами.

Починаючи з 2007 р., у Молдові було впроваджено нову систему оподаткування власності, яка передбачає адвалорний принцип стягнення обов'язкових платежів за володіння комерційною, промисловою і житловою нерухомістю. За попередніми оцінками [196, с. 87], у результаті використання нової методики розрахунку та оцінки власності до бюджету Молдови щорічно надходить близько 22-28 млн леїв. У 2014 р. професійна оцінка майна вже включала всі головні категорії власності. Ставка податку встановлюється на місцевому рівні у вигляді відсотка від вартості майна (у межах 0,1-0,3%).

Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. З 1 вересня 2006 р. кількість ставок ввізного митного податку у Грузії скоротилася до трьох (0%, 5%,

12%) і здійснилася лібералізація міжнародної торгівлі. Зокрема, нульова ставка була застосована до всіх товарів, крім будматеріалів і продуктів сільського господарства [195, с. 104-105]. Відповідно, база оподаткування скоротилася на 90%, що передбачає скасування митного податку на 90% товару, передбаченого товарною номенклатурою. Вивізне мито у Грузії відсутнє. Митний податок відображено у Податковому кодексі у вигляді податку на імпорт, чим і завершився процес відображення всіх податків в одному законодавчому акті. Це було важливо ще й тому, що сталася уніфікація правил адміністрування всіх податків.

У Молдові та Україні, на відміну від Грузії, всі експортно-імпортні операції та питання їх оподаткування регулюються Митним кодексом, прийнятим в 2000 та 2012 рр. відповідно.

Мито накладається на більшість товарів, що ввозяться на територію України і на деякі обмежені категорії товарів, що експортуються. Для цілей митного оформлення товари поділяються на 97 груп відповідно до Гармонізованої системи опису та кодування товарів. Зазначена система представляє собою міжнародну номенклатуру товарів та розроблена Всесвітньою митною організацією (ВМО). Останньою редакцією є Гармонізована система 2012 р.

В Україні мито на імпорт стягується на основі коду класифікації та країни походження товарів, що імпортуються. Мито зазвичай сплачується у діапазоні від 0% до 10%. Близько 64% ставок в українському митному тарифі не перевищують 5%. Однак, у деяких випадках, мито стягується за ставкою 25% і більше [193].

Вивізне (експортне) мито застосовується лише до деяких обмежених категорій товарів і сировини, зокрема: домашня худоба, сирі шкури та шкіри, насіння олійних культур і соняшнику, відходи чорних металів, брухт чорних металів, газ і природний газ (у тому числі зріджений природний газ).

Окрім двох основних видів мита, в Україні нараховується та сплачується сезонне мито та особливі види мита (спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне та додатковий імпортний збір) [193].

Оснoву митних платежів у Молдові при ввезенні та вивезенні товарів за митну територію країни становлять: мито, податки (податок на додану вартість, акцизи), збір за здійснення митних процедур та інші платежі [194]. Проте, як і у випадку з Україною, при аналізі податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції ми беремо до уваги виключно мито (митний податок), ПДВ та акцизні податки, які стосуються зовнішньоекономічної діяльності, розглядалися нами в блоці непрямих податків.

Ввізне мито у Молдові стягується митним органом згідно з митним тарифом на імпорту. Основні постулати митно-тарифного регулювання затверджено у Законі Республіки Молдова від 20.11.1997 р. № 1380-ХІІІ. Митна система Молдови має дуже багато спільних рис з українською, мова йде про аналогічну класифікацію мита та відповідних тарифних ставок. Ввізне мито сплачується за тарифною сіткою від 0% до 20% з можливою цільовою надбавкою у випадку застосування кількісних нетарифних обмежень. Вивізне мито – обмежене.

На виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС Україна, Грузія та Молдова повинні привести своє законодавство у відповідність з вимогами Модернізованого Митного кодексу Співтовариства (Регламент 450/2008/ЄС), в якому викладені загальні правила і процедури, що застосовуються до товарів, які ввозяться до або вивозяться з митної території ЄС.

Отже, підбиваючи підсумки результатів, отриманих у підрозділі 2.1, зазначимо, що досвід податкового реформування «сусідньої» по «Східному партнерству» Грузії, чия податкова система багато у чому навіть прогресивніша аніж в ЄС, цілком актуальний для України та Молдови, які хронічно страждають на неякісне адміністрування податків, службові зловживання та непрофесійність податкових органів, складність податкової системи та високий податковий тиск. У першу чергу названим вище країнам можна зробити такі висновки з податкових реформ Грузії:

- ✓ застосування прагматичної моделі проведення реформ, тобто головне фіскальне завдання наповнення бюджету поєднувалося з активною боротьбою з корупцією;

- ✓ відмова від радикальних заходів стосовно скорочення податкових ставок, поступальний рух стосовно оптимізації оподаткування поєднувався зі скасуванням необґрунтованих податкових пільг, що сприяло збалансуванню бюджетної дисципліни;

- ✓ організація більш ефективного адміністративного апарату;

- ✓ одночасна податкова амністія та організація жорсткого контролю за сплатою податкових зобов'язань;

- ✓ фіскальний лозунг «одинакові правила для всіх» набув реального значення наприкінці проведення реформ, попри численні протиріччя під час запровадження комплексного підходу.

В Україні до Податкового кодексу, з моменту прийняття у 2010 р. і до цього часу, вже більша ста разів вносилися зміни тими чи іншими законодавчими актами. Але, на жаль, практично жодного разу не спостерігалось комплексних програм змін, у більшості випадків мова йшла про зміни податкових ставок, надання або скасування податкових пільг та преференцій, уточнення окремих положень.

Лише з середини 2015-го та впродовж 2016 рр. відбуваються фундаментальні трансформації у податковій системі України. Перший ярус реформ стосується податкової децентралізації та надання відповідних повноважень органам місцевого самоврядування (розглянуто порівняно з «новими» країнами ЄС у п. 3.1 нашого дослідження); у другому ярусі проводяться реформи стосовно електронного декларування та адміністрування непрямих податків (п. 2.2 та 3.3 дисертації); у третьому ярусі – реформа власне податкових органів управління, починаючи з Державної фіскальної служби та нового формату взаємовідносин з платниками податків. Додатково проводиться реформування

оподаткування у галузі трансфертного ціноутворення (прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» (від 28.12.2014 р. № 72-VIII)) та адміністрування ПДВ (Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»).

Підписавши угоди про асоціацію з ЄС, УГМ взяли на себе цілу низку зобов'язань економічного характеру. Основні вимоги та критерії стосовно наближення податкових систем країн, що перебувають в асоціації з ЄС визначені у главі 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію. Поступова гармонізація структури оподаткування повинна обов'язково врахувати та імплементувати положення Додатку XVIII до Угоди про асоціацію (додаток Н) [197, 198]. Виконання умов Угоди передбачає більшою мірою спільну координацію непрямого оподаткування, що у майбутньому мало б привести до значного удосконалення системи адміністративних процедур та механізмів в аспекті відшкодування ПДВ, а зростання акцизів на тютюнові та алкогольні вироби сприятиме оптимізації виробництва відповідного сегменту ринку та підвищенню його якісних характеристик [199, с. 99-100].

Проте для країн, що перебувають в асоціації з ЄС це лише перший, хоча і доленосний, крок на шляху до повноправного членства в ЄС. Надзвичайно важливим у цьому аспекті залишається питання податкової гармонізації та сумісності внутрішніх національних правил і норм з європейськими фіскальними стандартами. Для країн-партнерів ЄС життєво необхідно провести (або завершити) податкову реформу, створити умови для розширення податкової бази шляхом коригування податкових ставок, водночас зниження податкових ставок сприятиме підвищенню господарської активності, залученню інвестицій, зростанню рівня зайнятості.

Підбиваючи підсумки аналізу особливостей формування та поступального трансформування систем оподаткування України, Грузії та Молдови, можна зазначити, що: по-перше, саме встановлення партнерських відносин з країнами Євросоюзу (через Європейську політику сусідства, з 2009 р. – політику «Східного партнерства» і, як наслідок, асоціацію з ЄС) створило підґрунтя для проведення системних реформ податкових систем східноєвропейських країн після тривалої структурної кризи в адміністративно-командних моделях господарської діяльності та державних фінансів, а також окреслило своєрідний трансформаційний вектор податкових змін у контексті євроінтеграційної стратегії; по-друге, відтоді податкова політика УГМ має свою специфіку, пов'язану з потребою: 1) встановлення порівняно невисокого рівня оподаткування за обмежених можливостей використання фіскального потенціалу прямих податків і соціальних платежів; 2) частого внесення змін до податкового законодавства у зв'язку зі змінами економіко-інституціонального середовища в умовах розвитку ринкової економіки; по-третє, як і серед країн ЄС, так і у площині асоційованих з ЄС держав відбувається економічний розвиток на різних «швидкостях». Грузію ми впевнено виокремлюємо як взірець проведення податкових реформ у поєднанні з позитивним трендом росту головних макроекономічних показників, значно випереджаючи за темпами росту навіть розвинуті країни ЄС-15; реальні макроекономічні показники України та Молдови, що є найбільш бідною країною Європи, значно відстають як від середніх по «нових» країнах-членах ЄС, так і від Грузії, характеризуючись суттєвою інфляцією, скороченням бази оподаткування, тінізацією економіки, корупцією та відсутністю прозорості, перманентними порушеннями податкових правил, складністю адміністрування податків і зборів, відповідно, перелічені фактори гарантували Україні та Молдові низькі місця в глобальних рейтингах легкості ведення бізнесу; по-четверте, податкова система України характеризується як розбалансована, фіскально спрямована (функція регулювання економічного середовища не задіюється), непропорційна (відсутність

прогресивної шкали в оподаткуванні доходів як фізичних, так і юридичних осіб, що нейтралізує перерозподільні можливості податків), соціальні платежі чинять значний тиск на фонд оплати праці, а ПДВ, враховуючи його схемний (шахрайський) характер та обсяги відшкодування, не призводить до росту реальних доходів бюджету; в аналогічній системі координат знаходиться і Молдова, з колосальним переважанням непрямих податків у структурі бюджетних надходжень, прогресивною системою оподаткування індивідуальних доходів і додатковими обов'язковими внесками на медичне страхування; діаметральна протилежність – Грузія, з низькими податковими ставками, прозорою податковою системою, інформатизованим адмініструванням і митним оформленням на основі передових технологій і ліберальністю бізнес-середовища.

2.2. Структурно-функціональна характеристика податкових систем асоційованих з ЄС східноєвропейських країн у контексті стратегії європейської інтеграції

Після глибокої кризи послідовне відновлення економік досліджуваних східноєвропейських країн супроводжується впливом зовнішніх і внутрішніх негативних чинників, а саме: загрозою втрати ринків продажу через неконкурентоспроможність виробництва товарів та послуг, недосконалістю податкових систем, непослідовністю бюджетно-фіскальної політики, нестабільністю фінансової системи загалом. Багато дослідників цілком слушно зазначають [200, с. 172], що суперечності у державних і ринкових взаємовідносинах останнім часом нерідко призводять до непередбачуваних зв'язків, котрі характеризують товарно-матеріальний рух та залучення інвестиційного капіталу. У результаті, за умови достатньої лояльності податкових правил до інвесторів та наявності загального потенціалу їхнього стабілізаційного впливу, істотно підвищується діловий рейтинг країни.

Однак слід розуміти, що основною проблемою податкових систем країн з колишньою планово-адміністративною моделлю фінансового управління, особливо України і Молдови, є наявність того чи іншого податку, пільгових режимів оподаткування, вільних зон, прогресивність чи пропорційність податкової системи, а розмите інституційне середовище, хаотичне адміністрування та низький рівень забезпеченості електронними сервісами декларування, консультування та сплати обов'язкових платежів.

Проаналізувавши у попередньому підрозділі концептуальну платформу формування податкових систем УГМ, зосередимо увагу на їх євроінтеграційному векторі трансформації та гармонізації зі стандартами ЄС-28. Починаючи з 2004 р. в УГМ зафіксовано стрімке падіння кількості податкових платежів більш ніж вдвічі, порівняно з будь-яким іншим регіоном світу. У результаті падіння загального показника необхідного часу для дотримання податкових зобов'язань та вирішення питань, пов'язаних з адмініструванням податків, Україна отримала ефект одного з найбільших падінь у кількості податкових платежів – 119. У Грузії відмічається також скорочення – 41 платіж [201, с. 83]. Використання електронного подання документів і оптимізація платіжних систем стали рушійною силою багатьох з цих змін разом зі зменшенням частоти платежів (перехід від місячних до квартальних).

Середня кількість податкових платежів у 2015 р. в УГМ є значно вищою за середній показник по групах країн ЄС-28 (табл. 2.4) (детальніше по кожному члену ЄС-28 див. додаток П1). Проте це зумовлено виключно тим, що податки на працю становлять основний кількісний тягар платежів у Молдові, навіть при тому, що в цій країні вже використовується прийнята система електронного подання звітних документів. При цьому спостерігається широкий діапазон розбіжностей у кількості податкових платежів – від 5 у Грузії та Україні до 21 у Молдові.

Таблиця 2.4

Окремі показники податкових систем УГМ та країн ЄС за 2015 р.

Країна	Кількість податкових платежів (од.)	Час на виконання та сплату податкових зобов'язань (год.)
--------	-------------------------------------	----------------------------------------------------------

	Прибуткові податки	Податки на працю	Інші податки	Корпоративний податок	Податки на працю	Податки на споживання
Україна	1	1	3	100	100	150
Грузія	1	1	3	191	56	115
Молдова	1	14	6	42	89	55
ЄС-15	1,5	2,1	6,5	35,8	71,4	45,6
ЕВС-19	1,4	2,5	7,1	35,8	77	50
«Нові» члени ЄС	1,15	2,0	8,5	43,8	108,3	71,3
ЄС-28	1,35	2,1	7,4	39,5	88,5	57,5

Джерело: складено автором за: [202].

Однак, незважаючи на поглиблену стадію постіндустріального розвитку Європи, серед країн ЄС-28 також спостерігається відсутність гармонізованого фінансового індикатора в аспекті кількості податкових платежів, що викликає відповідну диференціацію від 6 платежів у Швеції до 27 на Кіпрі (додаток П1).

За даними, наведеними у таблиці 2.4, Україна та Грузія, в аспекті кількості прибуткових платежів, мають більшу схильність до «нових» членів ЄС.

З 1 січня 2012 р. податкові органи Молдови запровадили правило обов'язкового подання звітності та декларацій з ПДВ і земельного податку у електронному вигляді. Відновлення податку на прибуток корпорацій, після його скасування в умовах фінансової кризи, призвело до введення авансових щоквартальних виплат з зазначеного податку, але оскільки вони можуть бути сплачені «онлайн», кількість платежів відповідно до методології «Paying Taxes» вважається лише одним [201, с. 84]. Ці зміни значно скоротили кількість податкових платежів у 2012 р. на 17 одиниць, від 48 до 31 і до 21 у 2015 р.

Україна скоротила кількість податкових платежів з 28 до 5, переважно у зв'язку зі збільшенням ефективності використання електронного декларування податкових зобов'язань та їх подальшої сплати. Причини цих істотних змін такі: спрощення податкових декларацій та подальше удосконалення електронної системи податкового декларування, що значно покращило час для виконання

податкових зобов'язань на 101 годину у 2012 р. та довівши його до 350 годин у 2015 р.

В умовах асоціації з ЄС проведення податкових реформ в УГМ неодмінно повинно бути чітко гармонізованим з положеннями Угоди про асоціацію, в якій зазначається, що формування належного управління у сфері оподаткування з метою покращення торгівлі та інвестицій є пріоритетним напрямом. У Грузії функцію адміністрування податків та превенцію виявлення порушень податкового законодавства виконує Служба доходів, яка була відокремлена зі структури Міністерства фінансів (але залишається йому підзвітна) у 2010 р. [207]. Служба доходів Грузії пропонує платникам податків широкий спектр електронних послуг. Платники податків можуть вести листування або подання звітності до податкових органів в електронному вигляді через веб-портал Служби доходів.

Державна фіскальна служба України також перейшла на шлях використання новітніх електронних сервісів для наближення до стандартів ЄС. Найефективніші електронні сервіси, які були впроваджені у 2014-2016 рр. в Україні, продемонстровано у таблиці 2.5.

Щоб сплата податків стала максимально зручною, у Молдові було спрощено форми податкових декларацій. Це призвело до зменшення загальних витрат часу до 186 годин у 2015 р. (див. табл. 2.4). Лише у Грузії, серед аналізованих східноєвропейських країн, відбулося зворотнє збільшення часу більш ніж на 50 годин [205, с. 31]. Аналогічний час у Грузії збільшився на 82 години після введення нової форми податкової декларації з корпоративного прибуткового податку, яка вимагає більше часу від податкових органів для отримання детальної інформації від підприємств, її аналізу та розбивки за статтями витрат [206, с. 109].

Таблиця 2.5

Електронні сервіси ДФС України

№	Електронний сервіс	Основні завдання
---	--------------------	------------------

1.	Електронний кабінет платника податків	- подання податкової звітності в електронному вигляді, розрахунки з бюджетом, податковий календар, облікові дані
2.	Дані реєстру платників ПДВ	- перевірка потенційних бізнес-партнерів щодо реєстрації платниками ПДВ
3.	Дізнайся більше про свого бізнес-партнера	- перевірка потенційних бізнес-партнерів щодо сумлінності сплати податків до бюджету
4.	Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс	- запитання-відповіді з Бази знань; - письмові консультації
5.	Антикорупційний сервіс «Пульс»	- можливість цілодобового повідомлення про неправомірні дії працівників ДФС
6.	Заповнення декларації громадянами	- заповнення декларації про майновий стан і доходи громадянами та підприємцями
7.	Реєстр платників єдиного податку	- перевірка потенційних бізнес-партнерів щодо реєстрації платником єдиного податку
8.	Акредитований центр сертифікації ключів	- надання послуг електронного цифрового підпису
9.	Електронна звітність	- підтримка користувачів; - спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності»
10.	Дані про взяття на облік платника податків	- перевірка потенційних бізнес-партнерів щодо обліку в органах ДФС

Джерело: [203].

3 квітня 2016 р. кількість користувачів «Електронного кабінету платника податків» в Україні збільшилася у 7 разів і наразі складає більше 3,5 млн осіб [204]. Поступальний рух реформ податкового адміністрування у контексті спрощення процедури декларування і сплати важливо продовжувати, оскільки, наприклад, у Франції показник користувачів електронними сервісами, ще станом на 2008 р. складав 7,5 млн платників податків [105]. Близчі до УГМ за соціально-економічним розвитком – Словенія та Словаччина – налагодили роботу електронних порталів податкової адміністрації ще до вступу в ЄС у 2003 р., а на сьогодні система податкових консультацій і платежів в них повністю автоматизована з використанням електронних сертифікатів, підписів, ключів та діючими офісами електронного прийняття документів.

Електронні документи, що надсилаються платниками податків або податковими органами мають у Грузії юридичну силу, рівнозначну паперовим документам. Платник податків може зареєструватися для отримання електронних послуг протягом одного робочого дня. Реєстрація та зняття з обліку можуть також проводитися «онлайн» через програму «Skype» за допомогою відеодзвінка податковому інспектору [195, с. 136]. Платник податків може здійснювати податкові платежі через інтернет-сервер Служби доходів.

Грузія, безумовно, є найпрогресивнішою країною, серед досліджуваних. Для порівняння найпрогресивніша європейська модель «електронної держави» була створена в Естонії завдяки впровадженню електронної реєстрації, що дозволило урізати до мінімуму адміністративні витрати, скоротивши час, необхідний для реєстрації, з п'яти днів до двох годин. Так, завдяки тому, що для онлайн-реєстрації естонської компанії достатньо мати електронне посвідчення особи – ID-карту, яку зобов'язані мати всі громадяни, і підключення до Інтернет. Наразі через систему електронної реєстрації реєструються майже 100% поданих на розгляд документів [208].

Щодо Молдови, то її євроінтеграційні пріоритети збігаються з Національною стратегією розвитку податкової служби, в якій [172, с. 28-29] викладені основні цілі:

- функціональне і структурне зміцнення державної податкової служби;
- підвищення якості послуг, що надаються платникам податків та розширення спектру надання послуг;
- удосконалення податкових процедур;
- розвиток інформаційних технологій у сфері обробки даних і обміну інформацією.

Податкова служба Молдови продовжує реалізовувати стратегію реформування податкового адміністрування за підтримки Міжнародного валютного фонду [209, с. 19]. Особливу увагу приділено реформам, спрямованим

на поліпшення збору податків, забезпечення більшої ефективності у галузі контролю та діяльності по координації, загальне поліпшення податкового адміністрування податкової служби (у тому числі впровадження більш передових комп'ютерних систем і цільових послуг), розширення ролі податкових інспекцій в інформуванні суспільства та надання консультацій платникам податків.

Національна стратегія розвитку Молдови визначає основну перспективу країни в інтеграції до ЄС, а у податковій сфері основна увага сконцентрована на роботі з удосконалення податкового адміністрування, зниження тиску на бюджет за рахунок розширення податкової бази та отримання стабільності у системі збору доходів бюджету. Державна програма на 2010-2015 рр. передбачала використання нових підходів згідно з Програмою комплексного відновлення економіки (прийнята урядом 18 листопада 2009 р.). Конкретні цілі включали в себе [210, с. 68]: (1) узгодження нового меморандуму з МВФ; (2) підвищення доходів, прогнозування витрат і усунення практики повторних щорічних змін до бюджету; (3) удосконалення системи управління ПДВ та акцизу, включаючи процедури відповідних відшкодувань; (4) прийняття та впровадження нових кодексів фіскальних і митних процедур; (5) збільшення до 60% питомої ваги податкової звітності, що подається в електронній формі; (6) підвищення потенціалу податкового адміністрування з ефективного збору податків; (7) встановлення чітких і об'єктивних принципів перерозподілу бюджетних ресурсів серед адміністративно-територіальних одиниць.

Обраний Україною курс інтеграції до ЄС також окреслив пріоритети розбудови вітчизняної податкової системи. Актуалізувалася необхідність системних змін української моделі оподаткування, які передбачають, з одного боку, перехід до європейської практики регламентування та регулювання податкових відносин, з іншого – усунення дисбалансів функціонування податкової системи [40, с. 161].

Так, Стратегія сталого розвитку «Україна-2020» [173], головними напрямками податкових трансформацій України стосовно гармонізації податкової системи з нормами ЄС та положеннями Угоди про асоціацію визнає: перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переplat; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, що спрямоване на посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість; формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику у діяльності платників податків; забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків; удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення; впровадження контролю за видатками фізичних осіб [318].

На виконання Меморандуму МВФ [211, с. 27] парламент прийняв Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [212], також у серпні 2015 р. у Міністерстві фінансів України оприлюднили план переформатування структури фіскальної служби відповідно до функціональних напрямів. Інституційна реформа ДФС передбачала 2 основні етапи:

- 1) затвердження нової структури центрального апарату ДФС, сформованої згідно з рекомендаціями МВФ;
- 2) реформування кадрового складу ДФС, зокрема повне оновлення кадрового складу центрального апарату [319].

Акцентувалася увага й на реструктуризації територіальних органів ДФС. Кількість державних податкових інспекцій планувалося зменшити з 311 до 161, щоб значно знизити бюрократичні перешкоди в обслуговуванні платників податків. Однак, дотепер повною мірою реформу ДФС не здійснено [319].

У цьому сенсі показовим є досвід запровадження реформ у країнах Балтії [213, с. 11-12]. Головною умовою отримання у 2004 р. членства в ЄС для цих країн була модернізація податкової системи, зокрема повна інформатизація відносин з платниками податків. Відтак, поступово функції адміністрування та контролю передавались до центральних підрозділів податкових відомств і водночас скорочувався штат працівників. У регіонах залишилися тільки структурні підрозділи, які виконують функцію суто обслуговування платників податків. Саме такий тип реформування фіскальної системи був обраний за перспективний і в Україні.

Стосовно модернізації та автоматизації системи митниці, а також поліпшення її управління, то ДФС України затвердила Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між структурними підрозділами ДФС при проведенні перевірок з питань митної справи. Покращення повинні бути здійснені за рахунок підвищення рівня організації проведення перевірок та визначення конкретного переліку підрозділів, які уповноважені їх проводити [214].

З метою побудови нової системи державного нагляду та контролю ВР України прийняла законопроект № 3153 стосовно введення мораторію на проведення планових перевірок бізнесу до кінця 2017 р. [215]. Щоправда, залишаються винятки (за рішенням суду, за власним бажанням підприємства), також на озброєнні контролюючих органів залишаються позапланові перевірки бізнесу.

У Грузії податкові перевірки проводяться на підставі впровадженої системи обліку ризиків [178]. З 2011 р. перевіркам підлягають тільки суб'єкти господарювання з високим ризиком ухилення від сплати податків.

Деякі особливості перевірок щодо сплати та/або відшкодування ПДВ. Як правило, якщо податкова перевірка проводиться до того, як здійснюється сплата ПДВ, проте, встановлений законом граничний термін визначається в ході аудиту, то платіж підлягає безвідкладному перерахуванню до відповідних казначейських рахунків податкових органів. На думку респондентів [202, с. 19], податкові органи дотримуються вказаних вище термінів, у більшості випадків у Грузії, Греції та Румунії. Однак, респонденти повідомляють про значні затримки. У Молдові, навпаки, термін включає в себе час для податкових перевірок. Податковий орган має у цілому 45 днів з моменту запиту на відшкодування, з яких 37 днів доступні для проведення податкової перевірки і винесення рішення і вісім днів для здійснення платежу.

За результатами одного з останніх досліджень Світового банку «Doing Business» [216], багато країн ЄС-28 та регіону Східної Європи мають фіксовані законом терміни винесення рішень відповідно до запитів з відшкодування ПДВ і обробки платежів у разі їх схвалення. До них належать Грузія та Молдова, а також «нові» країни-члени ЄС – Угорщина, Литва і Словаччина.

Важливим питанням є створення апеляційних рад у рамках податкових органів, які можуть бути ефективними інструментами для розгляду і вирішення скарг та уникнення переповненості у судах. Проте багато країн, в тому числі в ЄС-28, не відокремлюють апеляційні ради від аудиторів. Така ситуація склалася у Німеччині, Молдові, Швейцарії тощо.

В Україні за результатами роботи секцій Науково-технічної ради Державної фіскальної служби, що була створена відповідно до наказу ДФС України від 30 грудня 2014 р. № 411, більшість наукових досліджень визнані такими, що відповідають технічним завданням та можуть бути впровадженими в практичну діяльність ДФС [217]. Зокрема, вже на сьогодні результати проведеного наукового дослідження на тему: «Система індикаторів оцінювання результативності діяльності ДФС України» взяті за основу Міністерством фінансів України під час

розробки ключових показників ефективності (KPI) та стратегічних цілей і завдань для ДФС на 2016-2017 рр.

Результати проведених податкових реформ в УГМ знайшли своє відображення в оновленому глобальному рейтингу легкості ведення бізнесу «Doing Business 2017». Україна піднялась на 80 місце (+3), Молдова – 44 (+8), Грузія – 16 (+8) [218, с. 7]. Переважно це пов'язано з розглянутими на початку цього підрозділу інституційними реформами податкових служб, широкомасштабним запровадженням електронних сервісів, автоматизацією, спрощенням процедури декларування та сплати податкових зобов'язань, гармонізацією податкового та бухгалтерського обліку [218, с. 42].

Таким чином, робимо проміжний висновок, що вимоги ст. 349-351 Угоди про асоціацію з ЄС [197] виконуються в УГМ на належному рівні. А саме: відповідно до угод про асоціацію між Україною, Грузією, Молдовою та Європейським Союзом, Сторони домовилися про посилення і зміцнення співробітництва, спрямованого на удосконалення належного управління у сфері оподаткування, розвиток податкової системи та податкових органів.

Загалом Угодою передбачено такі зобов'язання Сторін [197]:

✓ застосовувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, тією мірою, в якій це погодили держави-члени на рівні ЄС;

✓ посилювати та зміцнювати співробітництво, спрямоване на удосконалення та розвиток податкової системи і податкових органів, включаючи посилення потужностей збору та контролю, із окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ задля уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків та посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків;

✓ докладати максимальних зусиль для активізації співпраці та обміну досвідом у сферах боротьби з податковим шахрайством, інтенсифікації обміну інформацією з європейськими фіскальними органами;

✓ розвивати співробітництво та гармонізувати політику щодо протидії та боротьби з шахрайством, контрабандою підакцизних товарів.

Згідно зі ст. 353 Угоди про асоціацію, передбачається поступове наближення до структури оподаткування, визначеної у *acquis* ЄС, що здійснюється відповідно до Додатка XXVIII до цієї Угоди. Йдеться про імплементацію: (1) Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. щодо спільної системи податку на додану вартість; (2) Директиви Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн; (3) Директиви Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 р. щодо гармонізації структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої; (4) Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру та ставки акцизів на тютюнові вироби; (5) Директиви Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії; (6) Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. стосовно загальних умов акцизного податку, що скасовує Директиву № 92/12/ЄЕС; (7) Тринадцятої Директиви Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 р. про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства тощо [318].

Слід зазначити, що більшість положень національного податкового законодавства УГМ адаптовані до законодавства ЄС в аспекті імплементації вимог Угоди про асоціацію. Зокрема це стосується загальних питань спільної системи податку на додану вартість, загального режиму акцизів та оподаткування акцизним податком [319].

В Україні застосування системи електронного адміністрування ПДВ не суперечить вимогам Директиви Ради 2006/112/ЄС та є важливим кроком на шляху вирішення завдання запобігання шахрайству при справлянні цього податку (запровадження заходів для обмеження таких податкових зловживань передбачено Угодою про асоціацію з ЄС). Утім, в експертних колах розгорнулася дискусія, чи можна за допомогою ПДВ-рахунків, застосування яких пов'язане із «вимиванням» обігових коштів суб'єктів ринку та істотним ускладненням податкового адміністрування, унеможливити використання усіх схем ухилення від сплати ПДВ. Висловлювалася думка [193; 219], що ці рахунки не дадуть змоги ліквідувати «карусельне шахрайство» та безсилі проти псевдоекспорту. Крім того, Болгарія, запровадивши ПДВ-рахунки у 2003 р., вже у 2007 р. (у рік вступу до ЄС) від них відмовилася, оскільки така система справляння ПДВ створювала певні перешкоди для вільного руху товарів і послуг територією Європейського Союзу.

Оскільки Молдова у зв'язку з підписанням у 2014 р. Угоди про асоціацію з Європейським Союзом стала повноцінним вигодонабувачем європейського інтеграційного об'єднання, то перелік неоподатковуваних товарів і послуг повинен бути скоригований відповідно до Директиви ЄС з ПДВ. Багато з винятків, згаданих у п. 2.1 (освітні та медичні послуги) збігаються з аналогічними винятками, перерахованими у директивах ЄС [220, с. 11]. Проте, винятки щодо деяких нестандартних товарів і послуг (таких як-то електрика і автотранспортні засоби) самі по собі жорстко обмежують потенційну базу ПДВ, тому ймовірно мають бути скасовані.

Чи не найбільший успіх податкової гармонізації та зближення параметрів податкових систем в УГМ до стандартів країн ЄС спостерігається у розрізі непрямого оподаткування. Хоча з огляду на національні різниці офіційного й реального ВВП доречно говорити лише про зближення формальних параметрів. Податковій гармонізації з нормами ЄС в УГМ сприяє насамперед таке: прагнення країн використати фіскальні можливості непрямого оподаткування для

забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави; вимоги керівних директив ЄС щодо встановлення стандартної ставки ПДВ, яка не може бути нижчою, ніж 15%; європейські рекомендації щодо обмеження переліку підакцизних товарів алкогольними напоями, тютюновою продукцією та енергоносіями, а також уніфікація митного оподаткування. Утім, аналіз часток непрямих податків у ВВП УГМ, країн ЄС-15 і «нових» членів Європейського Союзу у 2015 р. виявив низку розбіжностей (про це далі за текстом).

Як зазначається у Звіті про виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [221, с. 21] – перші кроки в аспекті податкових трансформацій після підписання Угоди полягали у гармонізації бухгалтерського та податкового обліку, запровадженні нового механізму адміністрування ПДВ, оптимізації кількості груп платників, що перебувають на спрощеній системі.

Утім, як підкреслювалося нами, найбільш гармонізованими в ЄС є ПДВ та специфічні акцизи, а Угода про асоціацію передбачає адаптацію вітчизняних податкових законодавств УГМ до низки директив ЄС щодо цих податків. Зменшення відставання «нових» країн Європейського Союзу від її «старожилів» за рівнем економічного розвитку і реалізація національними урядами УГМ схожих податкових реформ для розв'язання подібних проблем може дати поштовх для подальшого розвитку податкової гармонізації за межами самого ЄС, а ухвалення нових директив із питань оподаткування (їх дотримання є обов'язковим для країн, які вступають до ЄС) забезпечуватиме посилення конвергенції оподаткування. Тому податкова політика в Україні, Грузії та Молдові має враховувати як положення Угоди про асоціацію і особливості податкової гармонізації в ЄС, так і сучасні тенденції розвитку оподаткування у країнах ЄС і податкові рекомендації Єврокомісії.

У таблиці 2.6 та додатку П2 наводиться статистична інформація, яка характеризує трансформації податкових систем країн Європейського Союзу та України, Грузії і Молдови крізь призму динаміки руху загальної (ефективної)

податкової ставки у період з 2005 по 2015 рр. Загалом, тільки у 8 з 28 країн ЄС, а також у Грузії, були представлені значні зміни рівня загальної податкової ставки.

Зниження ставки податку на прибуток було саме тією зміною, яку багато урядів ЄС здійснили під час фінансової кризи. Молдова тимчасово знизилася ставку з 15% до 0%, фактично усунувши будь-які податки на прибуток у 2008-2011 рр., але у 2012 р. ставку податку було поновлено на рівні 12% [222, с. 16].

Деякі країни ЄС-28 (Греція, Словенія, Велика Британія) скорочували свої ставки поступово, протягом декількох років. Інші країни-члени ЄС займалися введенням тимчасових додаткових знижених ставок.

Таблиця 2.6

**Загальна (ефективна) податкова ставка в УГМ та країнах ЄС
(% від комерційного доходу), 2005/2015 рр.**

Країна	Загальна податкова ставка			Ставка податку на прибуток підприємств			Ставка податків на працю			Ставки на інші об'єкти оподаткування		
	2008	2010	2015	2008	2010	2015	2008	2010	2015	2008	2010	2015
Україна	57,3	57,2	52,9	12,2	12,3	9,7	43,3	43,1	43,1	1,8	1,8	0,1
Грузія	38,6	15,3	16,4	14,1	13,3	14,3	22,5	0,0	0,0	2,0	2,0	2,1
Молдова	44,0	31,1	40,2	10,5	0,0	9,2	31,6	30,8	30,8	1,9	0,3	0,2
ЄС-15	49,8	46,2	43,8	18,3	15,6	14,3	28,7	28,0	27,8	2,8	2,6	1,7
ЕВС-19	49,6	45,2	43,5	14,8	12,2	13,0	31,9	29,8	28,8	2,9	3,2	1,7
«Нові» члени ЄС	44,6	41,3	39,6	8,7	8,5	11,2	32,6	28,7	26,9	3,3	4,1	1,5
ЄС-27/28	47,7	42,4	41,5	14,5	12,0	12,5	30,2	27,3	27,3	3,0	3,1	1,7

Джерело: складено автором за: [202; 223].

Перше, що привертає увагу, це значний розрив між максимальним і мінімальним значеннями загальної податкової ставки у країнах ЄС-28 (у 2005 р. від 20,8% у Хорватії до 76,7% в Італії, у 2015 р. від 20,1% у Люксембурзі до 64,8% в Італії) та ефективної ставки оподаткування прибутку (у 2015 р. від 0,0% у згаданій вже Хорватії до 30,1% на Мальті). В УГМ найбільш суттєвою зміною за період 2005-2015 рр. стало кардинальне зниження загальної податкової ставки у Грузії з 57,0% у 2005 р. до 16,4% у 2015 р., що перемістило її до списку найбільш

зручних країн у міжнародних глобальних рейтингах за простотою ведення бізнесу. Україна та Молдова також досягли певних позитивних ефектів від впровадження податкових реформ у досліджуваному періоді, ефективна ставка у Молдові в 2015 р. становила 40,2% (при середньому значенні серед «нових» країн ЄС-28 – 38,8%), що демонструє перші серйозні сигнали для інвесторів, особливо в умовах асоціації та тісної співпраці з європейським об'єднанням. В Україні загальна податкова ставка за 10 років знизилась всього лише на 5,1%, але варто врахувати, що останні фундаментальні податкові реформи набули чинності лише з початку 2016 р. (зниження ставки ЄСВ з 53,3% до 22%, ставки ПДФО з 20% до 18% тощо) та будуть відображені у статистичних джерелах вже за підсумками 2016 р.

У 2005-2015 рр. найбільша в ЄС зміна показника ефективної ставки податків на працю спостерігалась у Данії – 3,0%, Ірландії – 12,1%, на Мальті – 10,7%, в Об'єднаному Королівстві – 11,2%. Розрив між максимальними та мінімальними показниками не зазнав істотних варіацій протягом всього аналізованого періоду, що є свідченням різних підходів до оподаткування праці навіть у ЄС-15. Щоправда, останнім часом відбулося збільшення такого розриву, що становить цілих 50,5% (від 3,0% у Данії до 53,5% у Франції). У 2015 р. найбільші показники ефективної ставки податків на працю були зафіксовані, окрім Франції, у Бельгії, Італії, Чехії, Естонії, Словаччині, Іспанії та Швеції, а найменші – крім Данії, у Люксембурзі, на Мальті, в Ірландії, на Кіпрі й у Хорватії. При цьому найбільші ефективні ставки оподаткування прибутку спостерігались у Німеччині, на Мальті, у Греції, Італії, Австрії, Данії та Нідерландах, найменші – у Хорватії, Болгарії, Франції, Латвії, Литві, Люксембурзі, Естонії та Бельгії.

Як бачимо, існує низка розбіжностей: Франція, попри досить високу ефективну ставку оподаткування праці, у 2015 р. займала передостанню позицію серед країн ЄС-28 за показником ефективної ставки оподаткування прибутку компаній; Нідерланди та Фінляндія не увійшли до країн ЄС із найвищою фіскальною ефективністю податків на прибуток; Швеція також не потрапила до

країн ЄС з найвищими ефективними ставками оподаткування праці тощо. Всі ці розбіжності є ілюстрацією дивергенції національних підходів країн ЄС до концептуальних засад розвитку податкових систем та фінансової політики загалом, що є наслідком посилення податкової конкуренції, створення пільгових режимів оподаткування, що спотворюють податкове середовище та викликають низку неузгодженостей у процесі збалансування як спільного, так і окремих бюджетів країн-членів ЄС.

Серед асоційованих з ЄС країн ефективна ставка податку на прибуток у 2015 р. була найвищою у Грузії – 14,3%. В Україні та Молдові вона знаходилась приблизно на одному рівні – 9,0% та 9,2% відповідно, що безпосередньо характеризує фіскальні напрями податкової політики кожної з країн та неопосередковано може свідчити про загальну податкову культуру сплати податків та рівень «тіньової» економіки. У країнах ЄС-28 зазначений вище середньозважений показник становить 12,5%, у «нових» членах ЄС – 11,2%.

У 2000-2015 рр. внески до державних соціальних фондів Молдови та України створювали приблизно третину загального обсягу надходжень податків та податкових платежів. Так, у 2012 р. фіскальна ефективність соціальних платежів в Україні (13,0% ВВП) перевищувала середні показники по ЄС у цілому (11,1% ВВП) та у постсоціалістичних країнах Європейського Союзу (11,6% ВВП) [109, с. 195]. Враховуючи те, що, на відміну від більшості країн ЄС, у Молдові левову частку внесків до державних соціальних фондів та фонду обов'язкового медичного страхування забезпечують соціальні платежі роботодавців, активний розвиток соціального оподаткування може бути чинником, що знижує конкурентоспроможність вітчизняної економіки та не сприяє детінізації економічних відносин. На користь цього висновку свідчить також те, що у 2015 р. ставка соціальних платежів для роботодавців у Молдові становила 27,5% на противагу 22,82% у середньому в ЄС-28 та 25,45% у постсоціалістичних країнах ЄС. Натомість базова ставка соціальних платежів для працівників у Молдові

(6,0%) є значно нижчою за середні ставки в ЄС-28 і постсоціалістичних країнах ЄС (13,05 і 14,37% відповідно) [224].

Фіскальні проблеми 2009-2015 рр. змусили країни ЄС шукати більш виважені підходи до майбутньої лібералізації оподаткування прибутку. Однією з кількох країн ЄС, які у цей період вдалися до зниження базової ставки корпоративного податку, була Угорщина (до 20,6%). Мали місце поступові зменшення ставок у Чехії (до 19%) і Словенії (до 17%), Естонія відклала таку податкову трансформацію, заплановану до рецесії [225, с. 113-114]. Литва підвищила базову ставку корпоративного податку до 20%, але незабаром повернула її на рівень 15%. У 2013 р. Словаччина збільшила цю ставку із 19 до 23%, а у 2014 р. вона вже склала 22%. У 2014 р. базова ставка податку на прибуток у «нових» країнах ЄС-28 варіювалася від 35% на Мальті та 22% у Словаччині до 10% у Болгарії та на Кіпрі за середньої ставки в ЄС-28 – 23,2%, а в розрізі країн ЄС-15 – 26,8 %. Динаміка зміни податкових ставок в УГМ детально розглянута у п. 2.1.

У більшості європейських країн у першій декаді ХХІ ст. спостерігалася стійка динаміка поступового зменшення податкового навантаження, що було пов'язано переважно з рекомендаціями Єврокомісії. За даними 2015 р., у Данії співвідношення податків і ВВП було максимальним серед європейських країн — 50,8%. Протягом двох кризових років навантаження невпинно зменшувалося – у 2010 р. – на 0,1% порівняно з 2009 р. Утім, у 2011 р. воно збільшилося до 48,07%, перевищивши відповідні показники за 2008-2010 рр. Аналогічні тенденції можна спостерігати й у інших європейських країнах із традиційно високим податковим навантаженням, зокрема у Бельгії та Фінляндії, причому щорічні коливання останнього у розвинутих країнах протягом 2011-2015 рр. істотно відрізняються. При цьому в 2011 р. у більшості країн ЄС спостерігалися тенденції зростання податкового навантаження порівняно з попередніми роками, що далі буде розглянуто детальніше [226]. Привертає увагу той факт, що у східноєвропейських

країнах, де фіскальний тягар традиційно є значно нижчим, у період 2012-2015 рр. він коливався у межах від 24,8% у Грузії до 38,7% в Україні, причому в 2008-2009 рр. спостерігалось або зниження, або збереження його рівня, а у 2010-2011 рр. – здебільшого підвищення (рис. 2.5).

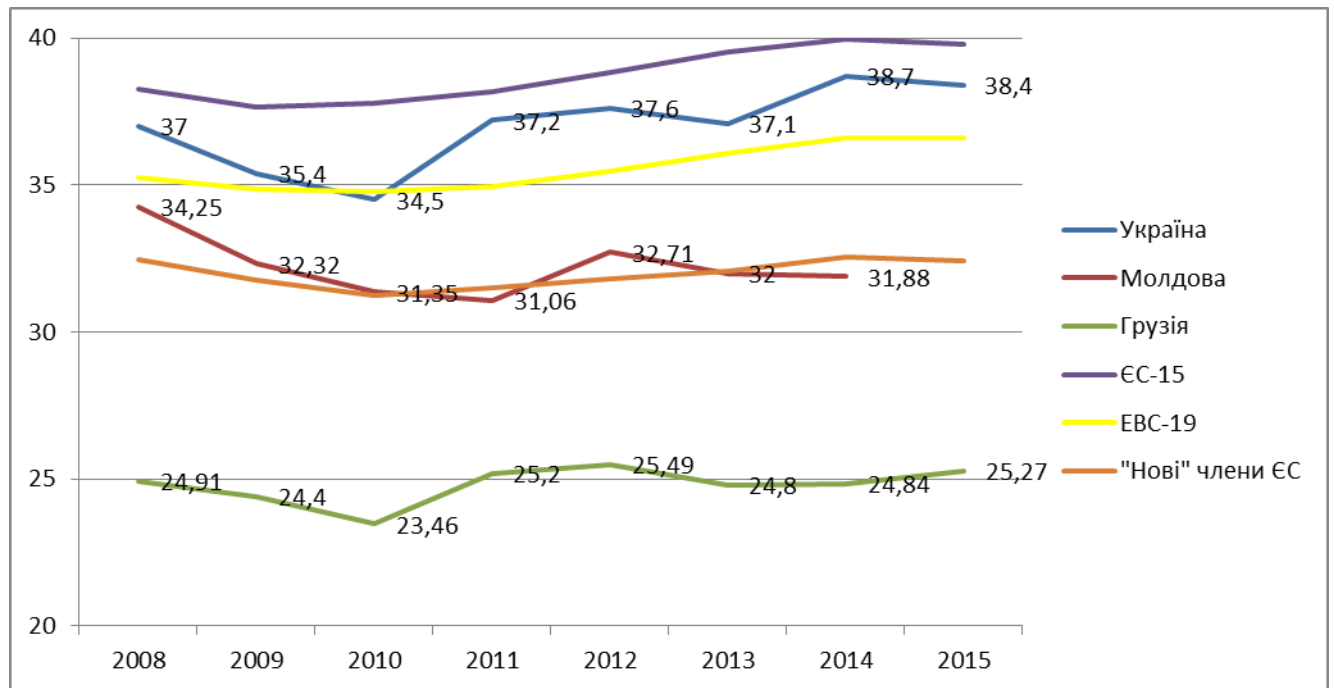


Рис. 2.5. Динаміка рівня оподаткування в Україні, Грузії, Молдові та країнах ЄС-28 за групами, 2008-2015 рр., % ВВП

Джерело: складено автором за: [149; 180; 182; 183; 184; 219; 227].

Безперечно, тренди податкового навантаження треба розглядати з урахуванням динаміки не лише податків, а й платежів на соціальне страхування. У період 2012-2015 рр. у більшості розвинутих європейських країн спостерігалось зростання такого навантаження з боку як податків на індивідуальні доходи, так і соціальних платежів. Водночас у Італії та Австрії при зменшенні загального податкового навантаження соціальні нарахування на заробітну плату збільшилися, а у Німеччині обидва показники зменшилися. Тому прийнято вважати, що, як правило, соціальні платежі становлять основу податкового тягара підприємців, створюючи паралельно умови для розвитку тіньового сектору економіки.

Дослідження сучасної податкової політики у країнах ЄС і наслідків її реалізації є надзвичайно актуальними для УГМ. Адже ця політика спрямована на розв'язання основної розбіжності як між підтриманням збалансованості державних фінансів і регулюванням ситуації з боргами, так і створенням умов для зростання ВВП. Причому, як показала практика, економічне зростання при гострій недостатності ресурсів світового ринку капіталу неможливе без модифікації фінансової системи держави, а помітних зрушень у питанні зменшення дефіциту бюджету та боргової залежності навряд чи можна досягти, не забезпечивши поліпшення динаміки економічного розвитку [228; 229; 230; 231].

Тому далі зіставимо структурні зрушення показників податкового навантаження серед країн ЄС-28 та східноєвропейських держав у кореляції з темпами приросту ВВП в 2012-2015 рр. (за даними, наведеними на рис. 2.6, додатках ПЗ, П4). У кризові роки податкове навантаження у більшості країн ЄС-28 знизилося. У період посткризового відновлення 2012-2015 рр. стійку тенденцію підвищення частки податків без обов'язкових соціальних платежів у ВВП можна було спостерігати практично в усіх країнах Європи. Індекс зростання перебував у інтервалі +0,1-0,9%, окрім Франції, де він становив +1,0%. В Італії та Нідерландах рівень сплати податкових платежів залишався незмінним, а у Словаччині й Португалії — відповідно — 3,1 і 2,5%.

Як свідчать дані, наведені на рис. 2.5 у 2010-2015 рр. рівень оподаткування в Україні зріс із 34,5 до 38,4% ВВП, досягши максимального значення у 2014 р. (38,7% ВВП). Зростання відбулося як за рахунок підвищення фіскальної ефективності податкових платежів зведеного бюджету, які враховуються при розрахунку рівня оподаткування (за методикою, наближеною до тієї, котра використовується Єврокомісією [232, с. 131-139]), так і за рахунок зростання частки внесків на державне соціальне страхування у ВВП. У Грузії рівень податкового навантаження у період 2008-2015 рр. залишався найбільш стабільним серед східноєвропейських країн та коливався у діапазоні 24,91-25,27% ВВП з

максимумом у 2012 р. (25,49% ВВП), що свідчить про зважену податкову урядову політику та надійність фіскальних джерел наповнення бюджету країни.

У динаміці зміни рівня оподаткування Республіки Молдова, за досліджуваний період, спостерігався активний тренд до податкової лібералізації шляхом зниження відповідного навантаження на бізнес та удосконалення ефективності процесу адміністрування і стягнення податків. Як наслідок, податковий коефіцієнт з 2008 р. по 2014 р. зменшився на 2,37% (з 34,24 до 31,88% ВВП).

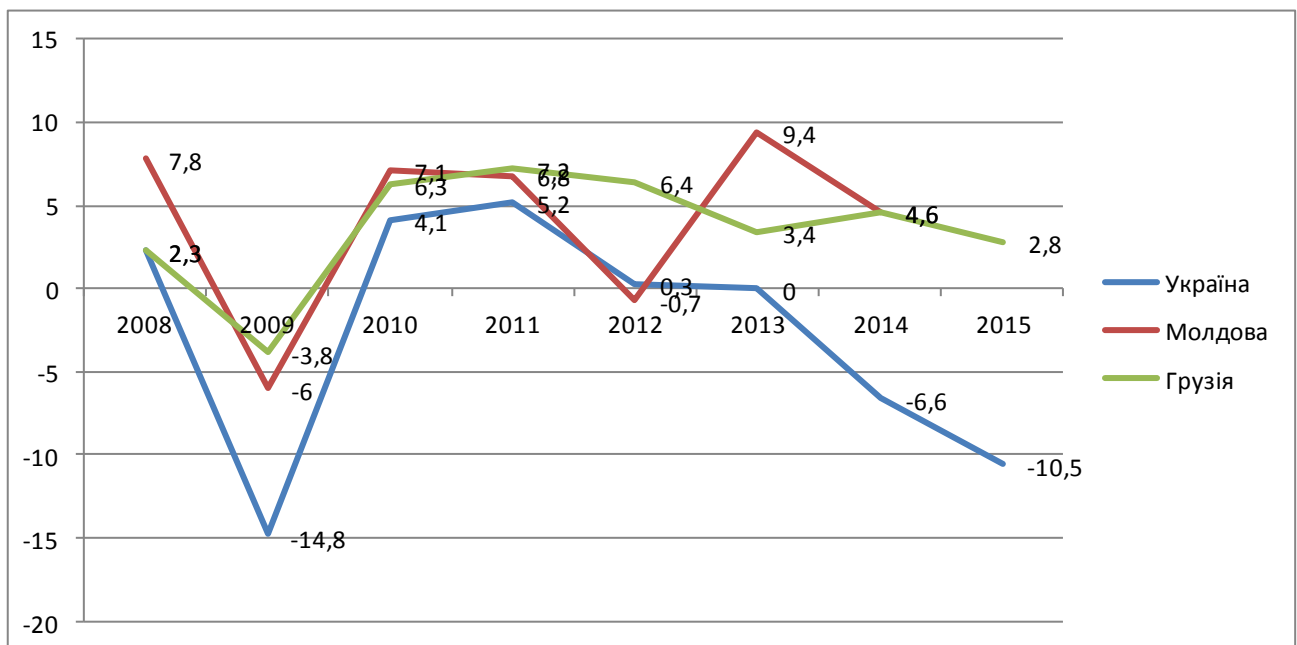


Рис. 2.6. Темпи приросту ВВП в УГМ за 2008-2015 рр., %

Джерело: складено автором за: [180; 182; 183; 184; 227].

Економічна криза 2009 р. підтвердила, що система державних фінансів Молдови залишається вразливою до макроекономічних і глобальних політичних потрясінь, оскільки реальний ВВП скоротився на 6%, що відображає різке зниження обсягів експорту, зменшення розміру грошових переказів і прямих іноземних інвестицій. Це відкрило величезну податкову прірву. Як результат, дефіцит бюджету збільшився з 1% ВВП у 2008 р. до 6,25% у 2009 р., а структурний дефіцит бюджету (без урахування грантів) досяг 7,5% ВВП.

Розуміючи, що не можна надовго зберігати такий високий структурний дефіцит, у 2010 р. влада Молдови вдалася до здійснення фундаментальних реформ з метою раціоналізації витрат і підвищення доходів. Було прийнято рішення зняти низку експортних та імпорتنних обмежень, спростити митний контроль, ліцензійні вимоги і процедури реєстрації / ліквідації бізнесу [233]. На тлі позитивної віддачі від податкових надходжень, у 2010 р. зростання ВВП досягло майже 7%, а завдяки реформам дефіцит бюджету вдалося знизити до 2,5% ВВП. Водночас, соціальні виплати збільшилися на 30% і стали ще більш цільовими (адресованими найбільш незахищеним, малозабезпеченим прошаркам населення) [187, с. 59]. Після незначного падіння ВВП у 2012 р. – на 0,7%, економіка продовжила впевнене зростання у 2013 та 2014 рр. – на +9,4% та +4,6% відповідно. Структурний баланс також покращився, хоча економіці Молдови ще дуже далеко до здобуття повної податково-бюджетної стійкості й стабільності.

В умовах посткризового відновлення у 2010-2013 рр. податкова політика України була спрямована передусім на пошуки додаткових джерел наповнення бюджету шляхом підвищення ставок акцизів та удосконалення адміністрування податків (у тому числі інтенсифікації податкового контролю). Утім, зменшення частки ПДВ у ВВП (насамперед зовнішнього ПДВ, надходження якого майже не змінилися за високого темпу зростання обсягів імпорту) при повільному зростанні надходжень податку на прибуток (попри обмеження на перенесення збитків минулих періодів) та податку на доходи фізичних осіб нівелювали позитивний ефект зазначених фіскально орієнтованих заходів. Спостерігалось зниження рівня оподаткування на 0,9% за темпу приросту реального ВВП 4,1% [41, с. 115].

У 2008-2015 рр. в Україні сукупна фіскальна ефективність основних податків – податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, ПДВ, акцизного податку коливалась від 19,03% ВВП у 2010 р. до 22,63% ВВП у 2015 р. (додаток Р2). Ці податки формували близько 55-60% загального обсягу надходжень податків і соціальних платежів. У Грузії вказаний вище показник

варіювався від 21,24% ВВП в 2009 р. до 24,12% ВВП в 2012 р. (додаток Р4), у Республіці Молдова мінімальний показник зафіксований у 2009 р. – 18,86% ВВП, максимальний у 2008 р. – 21,49% ВВП (додаток Р3).

У 2015 р. особливо фіскально ефективним в Україні, як і у Молдові з Грузією, був ПДВ. Його внесок у ВВП в цьому році становив 10,40% (у 2014 р. – 10,15%) проти 7,9% у середньому в ЄС та 8,4% – у країнах ЄС, які входили до соціалістичного табору [109, с. 179]. Фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб в Україні у 2008-2015 рр. була нижчою, ніж у більшості країн ЄС (у 2015 р. частка зазначеного податку у ВВП дорівнювала 5,82%, а у середньому на теренах євроінтеграції та у постсоціалістичних країнах ЄС – 7,8 і 4,3% відповідно [109, с. 189]). І навпаки, у 2008-2015 рр. фіскальна ефективність податку на прибуток в Україні перевищувала середні дані в ЄС та постсоціалістичних країнах ЄС (у 2012 р. ці показники становили 3,96; 2,6 та 1,9% ВВП відповідно [109, с. 191]). Підсумки порівнянь ситуації у різних країнах ЄС-28 слід враховувати при проведенні реформ податкових систем УГМ. Однак, у процесі вибору стратегії податкової політики у східноєвропейських країнах не менш важливе значення має аналіз факторів, які вплинули на динаміку часток основних податків у ВВП в 2008-2015 рр.

У 2013-2015 рр. фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб в Україні зросла, досягши у 2015 р. (напередодні введення пропорційного механізму прибуткового оподаткування за ставкою 18%) максимального значення протягом аналізованого періоду – 5,82% ВВП. У попередні роки діапазон коливання частки цього податку у ВВП становив від 4,62% у 2011 р. до 5,49% у 2014 р.

В Україні приріст частки податків без обов'язкових платежів у ВВП протягом 2011-2015 рр. значно перевищував такі показники по інших країнах як ЄС-28, так і східноєвропейських країнах, що перебувають в асоціації з ЄС – +3,9% (+0,07% – у Грузії, +0,82% – у Молдові). Це можна пояснити внесенням змін до

чинного законодавства з метою запровадження довгострокових заходів антикризового регулювання та зниження рівня тіньової економіки.

Особливістю фіскальної політики у багатьох країнах ЄС на сучасному етапі їх розвитку є тенденція до зменшення видатків держави та збільшення її доходів (у тому числі, за рахунок підвищення рівня оподаткування) з відповідним скороченням дефіциту бюджету (йдеться про доходи, видатки і дефіцит сектору загального державного управління) (додаток П5). У 2015 р., порівняно з 2012 р., частка видатків у ВВП, у цілому по країнах ЄС-28, знизилась на 1,6%, але при цьому збільшилася на більше ніж 3,0% у трьох країнах ЄС-28 – Словаччині, Угорщині та Болгарії. Натомість зменшення частки видатків держави у ВВП на 0,5% і більше відбулося у шістнадцяти країнах ЄС – Бельгії, Болгарії, Чехії, Данії, Німеччині, Ірландії, Іспанії, на Кіпрі, Литві, Люксембурзі, Нідерландах, Польщі, Румунії, Словенії, Швеції та Великій Британії. Зауважимо, що в 2015 р. лише у Греції спостерігалось падіння ВВП, а у решти із зазначених країн ЄС – економічне зростання. У середньому в ЄС-28 у 2012-2015 рр. видатки держави зменшилися з 49,0 до 47,4% ВВП, у країнах ЄС-15 – з 49,6 до 47,9% ВВП, у країнах ЕВС-19 – з 49,7 до 48,6% ВВП.

Обсяг державних витрат у Грузії в 2004-2007 рр. (додаток Р1) був близьким до оптимальних значень для країни такого рівня економічного розвитку [190, с. 191]. Можливо тому, грузинська економіка саме у цей період зростала темпами, що істотно перевищували середньосвітові показники. Державні витрати росли разом з доходами бюджету, які збільшувалися завдяки зростанню коефіцієнта виконання планових показників надходжень до бюджету, що викликане істотним зниженням податкових ставок. Причому збільшення державних витрат було в цілому збалансованим. У 2005-2007 рр. дефіцит консолідованого бюджету становив лише 0,2-0,3% ВВП. Однак тепер, після кризового періоду 2008-2009 рр., коли показники державних витрат з економіки дійсно серйозно відхилилися від оптимальних значень, необхідне їх повернення до рівня 2004-2007 рр., що

забезпечило тоді країні рекордні темпи економічного зростання. «Подібно іншим країнам, рецесія торкнулася і Грузії, проте уряд відреагував на це не підвищенням, а зниженням податків і продовженням реформ, – зазначає колишній прем'єр-міністр Естонії і спеціальний радник президента Грузії М. Лаар. – Схоже, економічна свобода є найкращою політикою, і спроби перевести країни у напрямку силової політики, як це відбувається у деяких пострадянських країнах, – це велика помилка» [190, с. 192].

Економіка Молдови у цей період вимагала значних державних інвестицій для розвитку трудових ресурсів. У результаті макроекономічних дисбалансів влада здійснила бюджетне коригування (переважно скорочуючи витрати) [220, с. 4-5]. Це дозволило зменшити дефіцит бюджету з 6,3% ВВП у 1999 р. до 1,7% ВВП у 2014 р. Скорочення витрат з 42,6% ВВП у 1998 р. до 39,72% ВВП у 2014 р. було досягнуто в основному за рахунок значного скорочення чистого (валового) кредитування підприємств з використанням бюджетних коштів, і майже повної ліквідації квазіфіскальних субсидій у вигляді банківських кредитів, спрямованих на конкретні сектори і позичальників. Раціоналізація витрат включає в себе усунення практично всіх видів субсидій і поліпшення цільового показника соціальної допомоги. Завдяки прагматичній політиці рівень інфляції почав знижуватися, а економічне зростання значно прискорилося. Проте, оскільки експорт країни складається в основному з продукції сільського господарства, сировинних ресурсів і продуктів з низьким ступенем переробки (малим виробничим циклом), Молдова залишається все більш чутливою до змін зовнішніх факторів, зокрема коливання світових цін на сировину або погодних умов для успішного ведення сільського господарства.

Змінюючи умови податкових відносин, держава створює додаткові стимули для збільшення фінансових ресурсів, отже, податкова система країни має сприяти створенню умов для розширення виробництва, науково-технічного прогресу і податкової бази, в іншому випадку знизиться можливість розвитку виробництва,

обмежитися податкова база і разом з цим виникнуть умови для тривалого хронічного дефіциту бюджету [159, с. 130-131].

За результатами нашого аналізу, структурно-функціональний стан податкових систем східноєвропейських країн у контексті стратегії європейської інтеграції можемо охарактеризувати такими чинниками: в УГМ коефіцієнт податкового навантаження у парі з темпами приросту ВВП значно коливався у 2008-2015 рр., при цьому економіка України має найвищий податковий коефіцієнт – 38,4% ВВП. Хоча за європейськими стандартами це норма, оскільки середнє значення по ЄС-28 за 2015 р. – 39,0%, але якщо в Європі високий рівень оподаткування супроводжується й високими або помірними темпами зростання всієї економіки загалом, то в Україні падіння ВВП у 2014 р. склало 6,6%, а у 2015 р. – 9,9%; у Грузії рівень податкового навантаження найбільш лояльний до бізнесу та за останні 10 років не перевищував 26% ВВП, а середній показник темпу приросту ВВП за 2008-2015 рр. склав +3,65%; як не парадоксально, але за цим критерієм Республіка Молдова досягла найсуттєвішого успіху серед країн, що підписали Угоду про асоціацію з ЄС, оскільки у період 2008-2014 рр. середньозважений темп приросту ВВП склав +4,14% при рівні оподаткування у 31,88% ВВП; показники податкових коефіцієнтів та соціально-економічного розвитку УГМ тяжіють до «нових» країн-членів ЄС, тому за основу потрібно брати досвід саме цих країн; загалом специфіка оподаткування в УГМ характеризується встановленням досить невисокого рівня податкового навантаження, що є значно нижче середнього як по країнах ЄС-28, так і окремо по групах країн-членів ЄС, акцент робиться на фіскальній, а не на регулюючій функції податків, відповідно на цьому тлі податкова система Грузії видається найбільш прогресивною та ліберальною, про що свідчить власне сама структура податкових надходжень; останні податкові реформи України поки що важко оцінити, але зміщення податкового курсу на непряме оподаткування та зниження тиску на фонд заробітної плати створюють передумови для формування

проєвропейської податкової культури; основна проблема Республіки Молдова у цьому контексті – це високий податковий консерватизм та складність і непрофесіоналізм податкової адміністрації.

Для успішного виконання в УГМ вимог Угоди про асоціацію з ЄС та загалом для поглиблення гармонізації податкових стандартів з європейськими нормами автор рекомендує найближчими роками: підвищити стимулюючу роль податку на прибуток; збільшити диференціацію ставок податку на додану вартість; впровадити прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб; запровадити метод прискореної амортизації, а також ввести обов'язкове правило оновлення основних засобів; підвищити акцизи на тютюнові вироби та алкогольні напої згідно з керівними директивами ЄС, що зазначені в Угоді про асоціацію; продовжити широкомасштабне впровадження і використання електронних сервісів; посилити боротьбу з шахрайством та ухиленням від сплати податкових зобов'язань; системно поглибити інституційну реформу податкової служби.

2.3. Розвиток сучасної податкової політики України, Грузії та Молдови в умовах поглиблення європейського вектору інтеграційних процесів

На сучасному етапі розвитку взаємовідносин з країнами ЄС-28 поглиблення європейського інтеграційного вектору для УГМ можливе переважно через призму належного, своєчасного та сумлінного виконання вимог Угоди про асоціацію та інших гармонізованих нормативно-правових актів Європейського Союзу. Фактично без уніфікації податкових меж неможливо уявити економічне та галузеве співробітництво, а також повноцінне функціонування поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі з країнами ЄС на такому рівні, щоб не було економічної дискримінації та недобросовісної конкуренції через надання податкових преференцій національним підприємствам.

Відповідно до ст. 351 і 352 Угоди про асоціацію з ЄС, УГМ необхідно докласти максимум зусиль для гармонізації процедур відшкодування ПДВ, забезпечення ефективного збору податків, боротьби з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків, контрабандою підакцизних товарів. При цьому для ефективної імплементації принципів Угоди про асоціацію передбачено тісне співробітництво, обмін досвідом, а також обмін інформаційними даними (у тому числі податковими) між Євросоюзом та країнами, що підписали угоди про асоціацію з ним. Тому сконцентруємо дослідження підрозділу 2.3 саме на зазначених вище питаннях, а також на виконанні вимог окремих директив ЄС по ПДВ та специфічним акцизам, які у підсумку, за умови успішної реалізації, безумовно, повинні підтвердити імідж УГМ як надійних партнерів та застрахувати Україну у майбутньому від таких неприємних політичних прецедентів [234], як референдум у Нідерландах щодо ратифікації Угоди про асоціацію з Україною.

Згідно з Угодою про асоціацію з ЄС, УГМ необхідно адаптувати положення національних податкових кодексів до відповідних положень Директиви Ради 2006/112/ЄС. Зазначимо, що чимало законодавчих положень, які регулюють оподаткування ПДВ в УГМ, є узгодженими з відповідними нормами Директиви Ради 2006/112/ЄС. Зокрема, порядок визначення бази оподаткування ПДВ при ввезенні товарів на митну територію УГМ наближено до вимог статті 86 Директиви, положення національних податкових систем УГМ щодо стандартної ставки ПДВ не суперечать статті 197 Директиви, а також питання відшкодування ПДВ узгоджується зі статтею 183 Директиви [235; 236].

Стосовно низки операцій, які звільнені в УГМ від оподаткування ПДВ, Директивою Ради 2006/112/ЄС передбачена можливість оподаткування за зниженими ставками. Серед таких операцій, зокрема: постачання товарів для дітей; медичного обладнання та інших пристроїв для інвалідів; бібліотечних книг, газет і періодичних видань, крім матеріалів, повністю або переважно призначених

для реклами; постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти [41, с. 124].

Зауважимо, що в Україні із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ правила формування і дата виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту платником податку, а також порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначені розділом V Податкового кодексу України, не змінилися і відповідають вимогам Директиви Ради 2006/112/ЄС [41, с. 125].

Серйозні побоювання з приводу функціонування системи ПДВ існують у Молдові, які відображені у нещодавньому звіті [238] Державної рахункової палати Молдови. З нього можна виділити такі ключові моменти:

- ухилення від сплати податків, вчинене «фантомними» компаніями, є серйозною проблемою для бюджетної системи Молдови і, як результат, щонайменше 2 млрд леїв податкових надходжень втрачається щорічно;
- професійна неспроможність деяких податкових органів вживати рішучих заходів під час виявлення сумнівної діяльності окремих платників податків;
- управління ДПІ по боротьбі з податковими злочинами не має достатньої інституційної спроможності та має бути розширене і краще навчене використанню міжнародного досвіду у боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Незважаючи на зазначене, ДПІ Молдови було досягнуто значного прогресу у реалізації Стратегії розвитку податкової служби на 2010-2015 рр., зокрема, стосовно створення функціональної організаційної структури, удосконалення ІТ-спроможності та створення Групи по роботі з великими платниками податків за схожим сценарієм, як це було організовано у 2013 р. в Україні, шляхом створення Центрального офісу по роботі з великими платниками податків. Щодо ефективності інституційної реформи в Україні свідчить той факт, що надходження від платників зазначеного структурного підрозділу ДФС України до бюджету з

акцизного податку забезпечило 97,6% від усіх надходжень по Україні, з податку на прибуток – 62,9%, з податку на додану вартість – 64,2% [239]. Одним із найкрасномовніших показників, які характеризують зміни в адмініструванні податків, є досягнення у частині надходження по податку на додану вартість. Так, за 9 місяців 2016 р. платники Центрального офісу збільшили нарахування сум до сплати з податку на додану вартість на 17,1%, а це – 9,7 млрд гривень.

Водночас залишилося ще чимало відмінностей у законодавчому регламентуванні оподаткування ПДВ в УГМ та ЄС. Так, Директивою Ради 2006/112/ЄС [237] не передбачено застосування нульової ставки ПДВ (яка присутня у податкових системах і України, і Грузії, і Молдови поряд зі зниженими ставками), але щодо частини операцій, звільнених від оподаткування, Директивою передбачено [237] право відносити на зменшення податкового зобов'язання ПДВ, що сплачений на попередніх етапах, а отже передбачено право на бюджетне відшкодування (є аналогом нульової ставки ПДВ) [41, с. 123].

Таким чином, залишилася ще низка невідповідностей між положеннями податкового законодавства УГМ та директив Ради ЄС щодо ПДВ. Як мінімум, слід внести зміни до податкового законодавства УГМ, що, зокрема, будуть передбачати знижену ставку ПДВ щодо низки товарів і послуг, котрі сьогодні звільнені від оподаткування або ж до яких застосовується нульова ставка.

Проте, зазвичай у постсоціалістичних країнах як і, безумовно, в Україні з Молдовою (Грузію ми сюди не відносимо), головну проблему складає система адміністрування ПДВ та заходи, що впроваджуються для боротьби зі схемним кредитом, податковими «ямами», «карусельним шахрайством», незаконним відшкодуванням ПДВ тощо. Тим паче, що розв'язання окресленого кола проблем передбачені ст. 351 Угоди про асоціацію з ЄС.

Як зазначалося, в Україні створена система електронного декларування ПДВ (СЕА ПДВ) з метою контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ, яка покликана мінімізувати зловживання з цим податком. За словами посадовців ДФС України

[240], СЕА ПДВ станом на кінець 2016 р. припинила більшість шахрайських схем, а надходження з ПДВ за час її функціонування зросли на 25%.

Існують проблеми з відшкодуванням ПДВ і в Молдові, яка ввела починаючи з 2007 р., нові пороги, а також нові процедури для реєстрації ПДВ і перейшла до активного впровадження європейського податкового досвіду у галузі повернення сплаченого ПДВ для нерезидентів. Утім, відшкодування ПДВ залишається проблематичним питанням і перешкодою на шляху до створення позитивного бізнес-клімату. Останні зміни [241], внесені до Податкового кодексу Молдови, передбачають можливість відшкодування ПДВ, пов'язаного з інвестиціями в основний капітал. Проте виникли занепокоєння щодо відсутності факту скарг стосовно відшкодування ПДВ для капітальних інвестицій у Кишиневі і Бельцях (два найбільших економічних центри у Молдові), а також за придбання житлових приміщень і транспортних засобів [242, с. 10-11].

У свою чергу уряд Грузії вжив відповідних заходів стосовно використання касових апаратів всіма підприємствами, що здійснюють операції з ПДВ та заборонив вуличну торгівлю за умови відсутності ліцензії. Одночасно модернізується система адміністрування податків, запроваджено електронну систему декларування податкових зобов'язань та подачі податкової звітності, проведено оптимізацію планових та позапланових податкових перевірок з метою створення комфортних умов для ведення бізнесу, що передбачає перевірки суб'єктів господарювання виключно у разі наявності ризику ухилення від сплати.

Враховуючи зазначені вище комплексні заходи, Грузії не тільки вдалося створити сприятливий інвестиційний клімат та умови для підприємців, а й позитивно вплинути на динаміку основних бюджетних показників та державного боргу (додаток Р1).

Що стосується касових апаратів, то 4 жовтня 2016 р. Верховна Рада України у першому читанні затвердила Закон «Про розробку системи касових апаратів нового покоління» [243]. Його суть полягає у наданні можливості підприємцям

використовувати в якості РРО смартфон або планшет, щоб легко вибивати фіскальний чек. Це дозволить підприємцям сплачувати постачальнику (виробнику) по безготівковій формі і не возити, ризикуючи, по всій країні невраховану готівку. Схожі механізми вже працюють у Чехії, Хорватії та інших країнах ЄС.

З метою гармонізації податкових систем з євростандартами УГМ проводять цілеспрямовану роботу по боротьбі з податковим шахрайством та ухиленням від сплати обов'язкових платежів. Так, до арсеналу впроваджених в УГМ заходів можна віднести: застосування СЕА для забезпечення відповідності сплаченого та нарахованого ПДВ; блокування фіктивного формування та неправомірного відшкодування ПДВ; імплементація заходів, заявлених у Плані BEPS; використання касових апаратів всіма підприємствами, що здійснюють операції з ПДВ; посилення застосування жорстких заходів щодо протидії агресивному податковому плануванню; кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків; обов'язкова реєстрація всіх податкових накладних; посилення митного контролю з метою скорочення контрабанди підакцизних товарів (особливо це стосується регіону Молдови – Придністров'я).

Ініціативу щодо виконання рекомендацій ОЕСР – BEPS очолили саме країни ЄС, решта країн поки що обережні у цьому напрямку. Незважаючи на остаточне затвердження Плану BEPS у жовтні 2015 р. [244] і підготовку проектів законодавчих актів Європейською Комісією на початку 2016 р. [245], багато країн ЄС завмерли в очікуванні, не наважуючись стати першими у реформуванні національного податкового законодавства відповідно до нових принципів. Як впливає з міжнародного огляду «EY» [246], більшості країн ЄС ще належить провести колосальну роботу по впровадженню п'ятнадцяти Кроків, заявлених у Плані BEPS.

Крім того, в Україні, відповідно до Указу Президента України [247], створено робочу групу для підготовки законопроектів з питань протидії

зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон. Зокрема, Україна взяла курс на адаптацію окремих принципів BEPS до національного законодавства, включаючи [248]:

- запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (Крок 3 BEPS);
- запровадження додаткової звітності з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній (Крок 13 BEPS);
- удосконалення правил стосовно обмеження витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами-нерезидентами (Крок 4 BEPS);
- запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування (Крок 6 BEPS);
- запобігання уникненню статусу постійного представництва (Крок 7 BEPS) [249].

Для поглиблення інтеграційних процесів України, Грузії та Молдови з Євросоюзом Угодою про асоціацію передбачається (ст. 351 і 354) постійний діалог з питань співпраці у галузі оподаткування, а також продуктивний обмін досвідом та інформацією з метою якнайшвидшої імплементації положень Угоди.

В аспекті обміну податковим досвідом, інформацією та даними для УГМ можна виокремити такі інструменти: (1) інтенсифікація обміну інформацією з європейськими фіскальними органами в межах, встановлених Директивою Ради ЄС 2003/48/ЄС від 03.08.2003 р. та Директивою Ради ЄС 2011/16/ЄС від 15.02.2011 р. щодо адміністративної співпраці у галузі оподаткування [250, с. 27]; (2) налагодження обміну інформацією, досвідом, технічною допомогою на базі Внутрішньо-європейської організації податкових адміністрацій (ЄОПА), Президентом якої з 2016 р., вперше в історії України, є Голова ДФС України – Р. Насіров [251] та (4) Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (Молдова приєдналася лише 27.10.2016 р.), з 2017 р. Україна та Молдова мають отримати доступ до автоматичного обміну

інформацією та звіту за принципом «країна для країни»; (5) співробітництво з Офісом технічної допомоги Казначейства США [252] (Україна та Грузія); (6) виконання зобов'язань численних двосторонніх угод стосовно обміну податковою інформацією та уникнення подвійного оподаткування.

Крім того, заплановано заходи з трансформації існуючих національних транзитних даних (існуючі ІТ-системи) до структури європейської митної інформаційної системи NCTS (New Customs Transit System) у контексті приєднання до Конвенції про спільну транзитну процедуру та імплементації Угоди про асоціацію з ЄС [106, с. 161].

Вважаємо, що у найближчій перспективі східноєвропейським країнам варто було б приєднатися до системи багатосторонньої Угоди про обмін фінансовою інформацією (МСАА – Multilateral Competent Authority Agreement), що дало б змогу в автоматичному режимі отримувати від банків, фінансових установ та інвестиційних фондів інформацію про доходи їх клієнтів. Це фактично поклало б край банківській таємниці, ухиленню від сплати податків, використанню офшорів.

Далі повернемося до ключових трансформацій прямого та непрямого оподаткування в УГМ, що здійснювалися вже в умовах асоціації з ЄС. У Грузії наразі передбачається подальше удосконалення системи вирішення податкових спорів і стягнення податкової заборгованості за рахунок зосередження на найбільших боржниках і підтримці заходів, що відповідають кризовим умовам, вжиття заходів для недопущення зростання обсягів протермінованої податкової заборгованості, посилення адміністративної спроможності при застосуванні законодавства про трансфертне ціноутворення тощо.

У Звітах [253; 254; 255] про перебіг справ щодо гармонізації національної податкової системи у Молдові з європейськими стандартами і правилами Європейська Комісія виявила низку важливих проблемних аспектів податкового законодавства і податкової політики. Зокрема:

- занепокоєння щодо контрабанди через Придністров'я до Молдови великих обсягів підакцизних товарів (алкоголю, тютюну і нафтопродуктів), які зменшують доходи від зовнішньої торгівлі;
- покроковий прогрес в укладанні угод про усунення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС, що спрямовані на запобігання податковому шахрайству та уникнення подвійного оподаткування доходів і майна;
- поліпшення адміністративних характеристик Державної податкової адміністрації, особливо щодо заходів по виконанню Стратегії розвитку податкової служби (наприклад, створення управлінь з антикорупційної діяльності, покращення роботи у відділеннях по обслуговуванню великих платників податків, ініціювання створення центру єдиної інформаційної допомоги для платників податків і удосконалення веб-сайту для поліпшення якості послуг та більш широкого спектру використання інформаційних технологій [253; 254; 255]).

На відміну від Грузії, світова економічна криза значно затьмарила перспективи економічного розвитку Молдови. Експорт і потоки грошових переказів серйозно постраждали від регіонального спаду з прямим впливом на внутрішню економіку. Глобальна криза також ускладнила фінансову політику, зробивши свій внесок у зниження фіскальної ефективності оподаткування доходів з одночасним підвищенням вимог до витрат на соціальний захист [256]. Всі ці фактори підкреслюють необхідність послідовної макроекономічної політики і стратегічного підходу до встановлення короткострокових і середньострокових пріоритетів розвитку.

Однак висновки Європейської Комісії свідчать, що Молдова почала активну фазу реформування національних податкових інструментів з метою виконання критеріїв і термінів, встановлених Угодою про асоціацію з ЄС, особливо директив Єврокомісії з непрямого оподаткування, а тому відповідно і з метою поглиблення європейської інтеграції та обопільної співпраці.

В Україні останні два роки політична еліта основною причиною економічної стагнації називає військові дії на Сході країни, але при цьому за всі роки незалежності та мирного існування, особливо з 2000 по 2013 рр., приріст реального ВВП становив лише 60,1%. Слід підкреслити, що цей показник є найгіршим на теренах колишнього Радянського Союзу, для прикладу ВВП в Азербайджані зріс в 4,4 рази, у Туркменістані – в 2,9 рази, у Таджикистані – в 2,7 рази. Навіть північний сусід України – Молдова, при обмеженості природних ресурсів і економічного потенціалу, досягла сукупного приросту за вказаний вище період у розмірі 90%. Тобто, підґрунтя для економічного колапсу були закладені набагато раніше, і не в останню чергу основна причина цього – податки [257].

Податкова реформа, що набула чинності в Україні з 1 січня 2016 р. передбачає створення умов для податкової лібералізації, що у першу чергу повинна мати характер добровільної сплати податкових зобов'язань та мінімальне втручання контролюючих податкових органів у фінансову та господарську діяльність суб'єктів господарювання [257].

У 2014-2015 рр. у зв'язку із загостренням проблем з наповненням бюджету, в Україні було підвищено податкове навантаження на пасивні та високі доходи фізичних осіб. Але подальше збільшення максимальної ставки прибуткового оподаткування навряд чи буде доцільним до зростання рівня економічного розвитку держави і/або досягнення зрушень у детінізації доходів населення (заробітної плати).

Проте податкові реформи в Україні фактично жодним чином не торкнулися податку на прибуток. Чи не єдиною зміною для платників податків у цьому сегменті є повернення квартальної звітності, але це стосується лише тих платників, чії доходи будуть перевищувати 20 млн грн. Сьогодні ставка податку на прибуток корпорацій в Україні становить 18%. Порівняно з країнами ЄС податок на прибуток в Україні має значно вищу фіскальну ефективність та в

середньому за останні декілька років становив 4% ВВП (у країнах ЄС-28 – 2,5% ВВП) [258].

У світлі останніх податкових тенденцій у світі постає питання загалом доцільності застосування податку на прибуток. Більш ефективним і виправданим на сьогодні мав би стати податок на розподілений прибуток. Перевага останнього полягає у тому, що він стягується лише з доходів, які перераховуються на користь юридичних чи фізичних осіб – власників або співвласників підприємства і неважливо чи є вони резидентами України, чи резидентами іншої держави. Інвестиції у цьому випадку повністю звільнюються від оподаткування.

Так, на засіданні Національної ради реформ України 25 жовтня 2016 р. було прийнято рішення ініціювати запровадження з 1 січня 2018 р. податку на виведений капітал, який мав би замінити податок на прибуток. За словами голови Комітету ВР з питань податкової та митної політики – Н. Южаніної – законопроект буде внесено для голосування до ВР до кінця 2016 р. [259].

Для його застосування Україні на практиці можна обрати одну з двох моделей – естонську або гонконзьку. Досвід Естонії показав, що податок на розподілений прибуток здатний істотно вплинути на залучення інвестицій. Естонія випереджає Литву і Латвію, в яких діє податок на прибуток, в 4 рази за сумою інвестицій на душу населення.

Характерні відмінності зазначених двох моделей знаходяться у площині відношення до віднесення витрат. Естонська модель є значно жорсткішою, оскільки передбачає контроль за умовно-розподіленим прибутком. Це означає, що будь-які витрати в інтересах власників / акціонерів підприємства підлягають врахуванню при розрахунку сукупної бази оподаткування податку на розподілений прибуток. Гонконзька модель виключає втручання податкових органів у процес формування підприємством бази оподаткування, що одночасно має свої переваги і недоліки. З одного боку це створює превентивний захід, протидіючий корупції та зловживанням контролюючих органів, скорочує витрати

державного бюджету на заробітну плату співробітникам ДФС та допомагає бізнесу досягнути додаткової економії на витратах. А з другого ракурсу, виникає суттєвий ризик необґрунтованого списання індивідуальних особистих витрат власників / акціонерів на валові витрати підприємства, що призводить до мінімізації бази оподаткування податком на розподілений прибуток [260].

Важливо, що не зазнала практичних змін в Україні спрощена система оподаткування (перша та друга групи). Нововведення стосуються виключно третьої групи платників, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, а саме: для платників ПДВ ставка єдиного податку зросла з 2% до 3%, для неплатників ПДВ – з 4% до 5% (це за обов'язкової умови, що загальний обсяг доходу за рік не перевищує 5 млн грн, раніше поріг становив – 20 млн грн). Реформа надає можливість малим підприємцям використовувати «пом'якшену» систему, без реєстрації, але з умовою подавати щорічний звіт та необхідністю сплати до казни 10% від різниці між доходами і витратами.

Нововведення до Податкового кодексу України торкнулись і транспортного податку, який уряд намагався реформувати більше як податок на розкіш. Так, транспортний податок будуть сплачувати власники легкових автомобільних транспортних засобів, яким не більше 5 років з моменту випуску та вартість яких перевищує 750 мінімальних заробітних плат.

Найбільш радикальні зміни були запроваджені по відношенню до непрямого оподаткування. Відтепер операції, які проводяться зернотрейдерами з постачання зернових і технічних культур будуть оподатковуватися ПДВ у загальному порядку без надання пільг. Щоправда, Прикінцеві положення Податкового кодексу України встановлюють перехідний період окремо для виробників зернових і технічних культур та виробників сектору тваринництва в аспекті частки перерозподілу та сплати ПДВ. Таким чином, ПДВ буде сплачуватися так: по операціях з зерновими та технічними культурами платник податку буде сплачувати до бюджету 85%, а 15% залишати у власному розпорядженні; по

операціях у сфері тваринництва – 20% до бюджету, 80% – у власному розпорядженні; по інших операціях у галузі АПК – 50% сплачується до державної казни, 50% – у власному розпорядженні [261].

Ще однією важливою зміною стало скасування правила по відшкодуванню ПДВ, яке передбачало, що компанії, які претендують на відшкодування повинні були зареєструватися платниками не раніше, ніж за рік до моменту подачі заявки на відшкодування, а також скасування автоматичного відшкодування ПДВ та введення двох публічних реєстрів.

16 листопада 2016 р. до ВР України було внесено законопроект № 5401 щодо скасування ПДВ. Автори ініціативи пояснюють такий крок дискримінаційним та корупційним характером ПДВ, особливо його відшкодування та складністю адміністрування. Ми оцінюємо скасування ПДВ неможливим з огляду на обов'язкову вимогу ЄС щодо наявності у структурі оподаткування ПДВ та відсутність механізму теоретичного переходу на податок з продажів чи аналогічний податок з обороту.

Податкова лібералізація не буде достатньо ефективною, якщо паралельно не проводитимуться супутні реформи для покращення бізнес-клімату та, як наслідок, зростання економіки. У Грузії кардинальне зниження рівня оподаткування супроводжувалося боротьбою на загальнонаціональному рівні з корупцією у судовій, правоохоронній системах, у податкових органах. Також було кардинально реформовано законодавчу базу юридичної відповідальності чиновників та посадових осіб за скоєні фінансові злочини, ґрунтуючись на принципі невідворотності суворого покарання [262].

Головною метою сучасних податкових трансформацій в Грузії є, насамперед, подальше спрощення ведення комерційної діяльності. Зокрема, нові правила будуть вигідні для підприємств малого бізнесу і мікропідприємств та призведуть до створення нових робочих місць. Крім того, уряд планує підвищити рівень довіри до грузинської системи оподаткування та привести її у повну

відповідність з європейськими стандартами для поглиблення європейської інтеграції.

Зареєстровані мікропідприємства з річним оборотом до 30 000 грузинських ларі (12 145 дол. США), не включаючи найману працю та інвентар вартістю до 45 000 грузинських ларі (18 218 дол. США), повністю звільняються від сплати податків [263]. Для мікропідприємств не передбачено жодних формальних вимог.

Зареєстровані підприємства малого бізнесу з річним оборотом до 100 000 грузинських ларі (40 485 дол. США) та інвентарним начинням до 150 000 грузинських ларі (60 728 дол. США) сплачують податок на додану вартість у розмірі 5%, який виключається з усіх інших податків. Ця податкова ставка може бути знижена за певних умов до 3%. Підприємства малого бізнесу мають вести журнал закупівель і продажів, а також касовий журнал. Для них не передбачено зарплатних податків, якщо витрати на оплату праці найманих робітників становлять менше 25% від обороту.

Також у Грузії набули чинності нові правила визначення розрахункових цін, що служать для приведення у відповідність грузинської системи оподаткування з міжнародними стандартами та нормами Євросоюзу. Нові правила ґрунтуються на принципі «шанобливої відстані» ОЕСР, які застосовуються у більшості держав. До них належать такі методи, як: «порівняно неконтрольовані ціни», «вартість при перепродажі», «витрати плюс фіксований прибуток», «рентабельність» і «розподіл прибутку».

Серед нововведень у Молдові: скасування податкових пільг для юридичних і фізичних осіб на доходи, отримані за відсотками від банківських депозитів на термін більше трьох років, і за корпоративними цінними паперами у вигляді облігацій, випущених строком більше трьох років. Щоправда, натомість Міністерство фінансів Молдови пропонує надати на невизначений термін податкові пільги при звільненні від прибуткового податку на проценти по державних цінних паперах [264].

Оцінка непрямого оподаткування у Молдові виявила низку критичних точок, що стосуються як системи ПДВ, так і акцизів. Стосовно ПДВ, конкретні рекомендації зосереджені на додаткових пільгах, системі нульових ставок, операціях з відшкодування ПДВ і по рахунках-фактурах, юридичному визначенні місця постачання послуг, боротьбі з шахрайством стосовно відшкодування ПДВ і поліпшеному застосуванню ПДВ. У сфері акцизів основні питання стосуються ставок, бази для акцизного оподаткування, необхідністю подальшого удосконалення законодавства (зокрема, стосовно моменту оподаткування та складів акцизних товарів) та регулювання у вільних економічних зонах. Поетапний підхід до цих питань рекомендується зосереджувати, передусім, на системних пунктах і тільки потім на гармонізації непрямих податкових ставок / мінімальних ставок.

Основне питання прямого оподаткування у Молдові стосується необхідності надання можливості виключення з бази оподаткування дивідендів, виплачених дочірніми компаніями Молдови материнським компаніям у країнах ЄС. Окремі положення Податкового кодексу Молдови також потребують перегляду, а саме стосовно співпраці з державами-членами ЄС з питань оподаткування відсоткових виплат і взаємної допомоги у галузі забезпечення професійного аудиту та контролю за митним оформленням та перетином кордонів. Крім того, в інтересах правової ясності і визначеності платників рекомендовано включення основних загальних процедурних положень до Податкового кодексу.

Аналіз останніх податкових змін у податковій політиці Молдови свідчить, що більшість з них пов'язана з адмініструванням податків і підвищенням акцизів. До кінця 2016 р. планується зберегти прогресивну систему прибуткового податку з громадян та одночасно збільшити суму доходів, оподатковуваних податком і щорічних особистих звільнень з урахуванням рівня інфляції, що прогнозується на цей період (до 4,3%). Цей захід спрямований на підтримку фізичних осіб з

низьким рівнем доходу та поступове перекладення податкового тягара на населення з середнім і вище середнього рівнем доходів.

Проте, як зазначалося, для поглиблення євроінтеграційного вектору для УГМ важливо імплементувати низку директив Ради ЄС, передбачених Додатком XXVIII Угоди про асоціацію з ЄС, у тому числі стосовно гармонізації специфічних акцизів, а саме йдеться про Директиву Ради № 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої, Директиву Ради № 2011/64/ЄС про структуру та ставки акцизного податку на тютюнові вироби, Директиву Ради № 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії, Директиву Ради № 2008/118/ЄС стосовно загальних умов акцизного податку.

Зазначеними директивами, зокрема, встановлено мінімальні ставки акцизів, які мають бути встановлені в УГМ протягом перехідного періоду.

Таблиця 2.7

Порівняння акцизів за основними видами підакцизних товарів в УГМ та мінімально дозволених у країнах ЄС, 2016 р.

№	Підакцизний товар	Од. виміру	Україна	Грузія	Молдова	Мінімальне значення згідно з директивами Ради ЄС
1.	Сигарети	1000 шт.	15,2 євро	20,57 євро	4,61 євро	90 євро
2.	Спирт	1 л.	3,8 євро	3,74 євро	3,51 євро	5,5 євро
3	Бензин	1000 л.	171 євро	93,21 євро	190,6 євро	421 євро
4.	Дизпаливо	1000 л.	125 євро	55,93 євро	79,23 євро	302 євро

Джерело: складено автором за: [188; 195; 261; 264; 265].

Дані, наведені у таблиці 2.7, містять порівняння основних акцизів в УГМ та ЄС (розраховано згідно з офіційним курсом валют станом на 11.11.2016 р.).

Основні вимоги до тютюнових акцизів у ЄС встановлено Директивою 2011/64/ЄС про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до цих виробів. Стаття 10 Директиви встановлює, що, починаючи з 1 січня 2014 р., мінімальне

акцизне навантаження у ЄС складає не менше 90 євро за тисячу штук сигарет та не менше 60% від середньозваженої роздрібної ціни сигарет.

Зараз в Україні мінімальний акциз на сигарети встановлено на рівні 425,75 грн за тисячу штук, що за валютним курсом складає понад 15 євро [261]. Отже, акцизам є куди зростати. Україна – не перша держава, яка зобов’язалась поступово збільшувати ставки акцизів до європейських. Такі ж зобов’язання брали на себе країни, які вступали до ЄС у 2004-2013 рр. (Угорщина, Польща, Словаччина, Румунія, Болгарія, Естонія, Литва, Латвія тощо). Усі вони погоджували перехідні періоди для підвищення акцизів – від 12 до 15 років [266].

За даними Європейської Комісії, станом на початок 2016 р. деякі країни ЄС (Литва, Болгарія та Угорщина) досі не досягли рівня акцизу у 90 євро за тисячу штук (стаття 10 Директиви 2011/64/ЄС дозволяє їм це зробити до 01.01.2017 р.).

Фактично Грузія та Молдова також на сьогодні повинні активно працювати над питанням розробки графіку гармонізації акцизних ставок з нормами ЄС. Однак зібрана нами інформація свідчить про те, що у Грузії ця дискусія поки активно не ведеться, а керівництво Молдови схильне до гармонізації акцизних ставок до 90 євро за 1000 сигарет протягом наступних десяти років (до 2025 р.) з можливістю подовження цього терміну.

УГМ у відносинах з ЄС мають чітку формулу дій у питанні перехідного терміну для гармонізації акцизів з європейським рівнем: Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію з ЄС передбачено, що гармонізація акцизних ставок повинна здійснюватися відповідно до графіку, який встановлюється Радою асоціації.

У Грузії рівень мінімального акцизного оподаткування вищий, ніж в Україні – більше 450 грн на 1000 сигарет. Однак, рівень нелегального ринку сигарет на дуже низькому рівні (близько 1%). Що стосується Молдови, то рівень мінімального акцизного зобов’язання у цій країні становить близько 145 грн за 1000 сигарет. І поки йдеться про потенційне рівномірне збільшення акцизу на сигарети у середньому на 8 євро на рік [267, с. 18].

Загалом, акцизні ставки в Україні було підвищено у півтора-два рази: на пиво з 1,24 до 2,48 грн, на вермути – з 3,58 до 7,16 грн, на шампанське – з 5,20 до 10,40 грн, на 1 літр 100% спирту – з 70,53 до 105,80 грн. Суттєвих змін у напрямі зростання зазнала специфічна ставка акцизу на тютюнові вироби, яка зросла з 304,11 до 425,75 грн для сигарет з фільтром (за 1000 штук). Також розширено перелік платників акцизних податків, до якого додатково було включено суб'єктів господарювання, що здійснюють реалізацію пального [261].

У Молдові з 2015 р. також була переглянута система акцизів на сигарети з фільтром і без фільтру. Акциз на тютюнові вироби склав 80 леїв – +32% проти 75 леїв у 2014 р. і +24% у 2013 р. У 2016 р. акциз на 1000 сигарет склав 100 леїв – +33%, а у 2017 р. заплановано складе 120 леїв – +34%. Акциз на сигарети без фільтру планується підвищити з 50 до 80 леїв за 1 тис. сигарет.

Запропоноване владою Молдови зростання акцизів на сигарети пояснюється необхідністю поетапного приведення їх розміру до європейських стандартів. У результаті підвищення акцизів на сигарети до бюджету Молдови у 2015 р. додатково надійшло 250 млн леїв (11,6 млн дол. США).

Акцизи на пиво, вино і міцні алкогольні напої у Молдові в 2015 р. збільшилися у середньому на 4,3%, у відповідності з рівнем інфляції, прогнозованим на наступний рік. Так, акциз на пиво збільшився з 2,02 до 2,1 лея за 1 літр, на вермути та інші виноградні натуральні вина з додаванням рослинних або ароматичних екстрактів – з 10,5 до 11 леїв за літр. Водночас акциз для етилового спирту, для дистилатів, спиртових настоянок, лікерів та інших спиртних напоїв зріс з 73 до 76,1 леїв за літр абсолютного спирту [264].

Упродовж 2008-2016 рр. середня ставка акцизу на пачку сигарет в Україні зросла в 14 разів, завдяки чому надходження до держбюджету зросли з 3,5 млрд грн у 2008 р. до 22,2 млрд грн у 2015 р., при скороченні обсягів продажу з 125 млрд до 73 млрд сигарет та зменшенні поширеності куріння в Україні (серед осіб старше 12 років) з 25,6% (у 2006 р.) до 18,4% (у 2015 р.).

Згідно з матеріалами на сайті Міністерства фінансів Грузії [268], з 2016 р. ставку акцизу на сигарети з фільтром (20 штук) підвищено на 0,20 ларі – до 1,10 ларі, на сигарети без фільтра (20 штук) – на 0,05 ларі, до 0,30 ларі. Таким чином, акциз на сигарети зріс у середньому на 20-22%.

Також підвищено акцизні ставки на віскі, ром, джин і винні настоянки з 10 ларі до 15 ларі за 1 літр, а на інші алкогольні напої й етиловий спирт – до 10 ларі за 1 літр (на теперішній час складають від 5,2 ларі до 10 ларі за 1 літр) [268].

Метою внесення поправок до чинного законодавства Грузії є посилення заходів по боротьбі з тютюнопалінням, зближення з законодавством Євросоюзу і оптимізація ставок акцизів на алкогольні напої.

По пальному в Україні змінилися і ставки, і одиниці виміру. Так, для бензину було 202 євро/т, а стало 171,50 євро за 1000 літрів; для дизпалива (важких газойлів) фіскальне навантаження змінилося зі 100 і 132 євро/т до 95 і 125,50 євро за 1000 літрів [261].

Для платників акцизного податку з 1 березня 2016 р. новою статтею 232 ПКУ впроваджено систему електронного адміністрування реалізації пального.

Акцизи на нафтопродукти у Молдові з 2016 р. було збільшено у середньому на 11,4%. Це передбачено бюджетно-податковою політикою на 2016 р. [269]. Розмір акцизу на бензин збільшився з 3 714 до 4 137 леїв, а на дизпаливо – з 1 544 до 1 720 леїв. Акциз на скраплений газ підвищився з 2 313 до 2 577 леїв/т.

Підсумовуючи трансформацію податкових систем України, Грузії та Молдови у контексті імплементації вимог Угоди про асоціацію з ЄС, систематизуємо отримані результати (додаток С).

За результатами розділу 2 класифікуємо детермінанти трансформації податкових систем України, Грузії та Молдови в умовах дії угод про асоціацію з ЄС за такими групами: фундаментальні чинники; індикаторні детермінанти; ключові фактори відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС; домінантні детермінанти за характером сектору походження, тобто притаманні окремим

сферам оподаткування, а саме: прямі податки, непрямі податки та обов'язкові внески до цільових фондів; інституційні чинники; адміністрування; боротьба з податковим шахрайством та агресивним податковим плануванням; обмін податковою інформацією. Значна частина визначених детермінант податкових трансформацій формує податкове середовище незалежно від інтеграційних прагнень держави, але у ракурсі нашого дослідження каталізатором кожного з перелічених факторів є європейський вектор розвитку.

Детальний перелік систематизованих детермінант наведено у таблиці 2.8.

У свою чергу розвиток податкової політики УГМ в умовах поглиблення європейського вектору інтеграційних процесів здійснюється шляхом реалізації таких заходів: поступова гармонізація ставок акцизів для приведення їх у відповідність з мінімально допустимими значеннями, прийнятими у податковій практиці країн-членів ЄС; гармонізація непрямого оподаткування (встановлення порядку визначення бази оподаткування ПДВ при ввезенні товарів на митну територію, наявність стандартних та знижених ставок ПДВ тощо); запровадження систем електронного декларування ПДВ та реалізації пального для забезпечення відповідності сплаченого та нарахованого ПДВ, блокування фіктивного формування та неправомірного відшкодування ПДВ; посилений податковий та митний контроль для запобігання втраті частини податкової бази за рахунок контрабанди, незаконного виробництва і продажу, інших форм ухилення від сплати податків; адаптація окремих принципів BEPS; протидія агресивному податковому плануванню; впровадження автоматичного обміну податковою інформацією згідно зі стандартами ОЕСР; удосконалення адміністрування податків; розвиток електронних сервісів та автоматизації податкових процесів; реорганізація рудиментної інституційної бази; обмін досвідом та інформаційними даними з Євросоюзом.

Таблиця 2.8

Детермінанти трансформації податкових систем УГМ в умовах асоціації з ЄС

Фундаментальні чинники	Ключ. фактори згідно з Угодою про асоціацію	Індикаторні детермінанти	Пряме оподаткування	Непряме оподаткування	Соціальні внески	Інституційні чинники	Адміністрування	Боротьба з податковим шахрайством	Обмін податковою інформацією	
Виконання вимог Угоди про асоціац.	Гармонізація структури оподатк.	Податкові надходження	Уніфікація бухг. та под. обліку	Підвищення фіскал. ролі непр.под.	Україна	Єдина ставка ЄСВ; накопич. система; єдиний принцип нарах. пенсій	Скорочення та оновлення кадр. складу	Спрощення податкових декларацій	Створення мобільних груп	Принцип прозорості
Гармонізація оподаткув. з нормами ЄС	Контроль за відшкодуванням ПДВ	Податкове навантаження	Трансферт. ціноутворення	Диференціація ставок ПДВ		Нова структура фіск. органів	Використ. електронних сервісів	Імплементация заходів BEPS	Обмін інформ. в межах дир. Ради ЄС	
Розширення податкової бази	Добросовісна податкова конкуренція	Частка податків у ВВП	Прискорена амортизація	Відшкодування ПДВ		Система мотивації	Оптимізація платіжних систем	Протидія агресив.под. плануванню	Автоматичний обмін інформацією	
Бюджетна дисципліна	Зближення акцизн. ставок	Податкові ставки	Скасування низки пільг	Підвищення акцизів	Грузія	Відсутні податки на зароб. плату та соц. под.; індивід. та колектив. накопич.	Протидія корупції	Електронне адмініструв.	Використ. кас. апаратів	Обмін інформ. в межах ЄОПА
Зниження податкового навантаж.	Обмін податковою інформацією	Структура оподаткування	Єдина баз. ставка по ПДФО	Вед. публ. реєстрів ПДВ		«Комп'ютеризоване» прийм. рішень	ІТ-технології в обробці даних	Блок. непр. відшкодув. ПДВ	Обмін інформ. на базі форуму ОЕСР	
Покращення бізнес-клімату	Імплемент. принципів прозорості	Загальна кількість платежів	Угоди про уникнення подв. опод.	Регуляторн. потенціал непр. подат.		Ліквідація силових відомств	Реєстр податкових консультацій	Контроль за обігом готівки	Співпраця з Офіс. тех. доп. Казнач. США	
Лібераліз. та спрощення податкового процесу	Належне управління у сфері оподаткув.	Час на виконання податков. зобов'яз.	Стимулююча роль податку на прибуток	Добровіл. реєстрація платником ПДВ	Молдова	Розгалуж. система соц. страх.; обов'язк. медичне страхув.; соціальні трансферти	Інтегроване управління кордонами у митній сфері	Єдиний інформ. простір для учасн. под. процесу	Кримінал. відповід. за ухил. від сплати под.	Використання звітів за принц. «країна для країни»
Підвищення фіскальної ефективності	Боротьба з податковим шахрайством	Темпи приросту ВВП	Звільнення від сплати под. малого бізнесу	Звуж. сфери застосуван. знижених ставок ПДВ		Інститут уповноваж. економічних операторів	Мораторій на проведення податкових перевірок	Реєстрація всіх податк. накладних	Постійний діалог фіск. орг. на рег. рівні	
Стабілізація податкового законодав.	Боротьба з контрабанд. на митниці	Рівень тінізації	Перегляд методики віднес. витр.	Використання «онлайн» систем		Податкова децентралізація	Автомат. процесів мит. оформлення	Скорочення контраб. підакц. тов.	Підписання двосторонніх угод	

Джерело: складено автором.

Висновки до розділу 2

Підсумовуючи результати, отримані у розділі 2, слід почати з того, що інтегруючись до ЄС варто розуміти, що без реформування системи оподаткування у напрямі наближення до норм та стандартів ЄС у податковій сфері, не може йти мови про поглиблення європейської інтеграції, а власне поглиблення євроінтеграційного вектору на сучасному етапі можливе переважно через призму належного та своєчасного виконання вимог Угоди про асоціацію з Євросоюзом та інших гармонізованих нормативно-правових актів ЄС, іншої альтернативи немає.

Аналіз податкових трансформацій у східноєвропейських країнах, що досліджуються упродовж 2005-2015 рр., надав змогу автору виокремити базові чинники таких процесів, а саме: 1) запровадження відносно невисоких ставок оподаткування; 2) обмежені можливості використання фіскального потенціалу прямих податків і обов'язкових внесків до державних цільових фондів у зв'язку з низьким рівнем доходів платників податків; 3) складність податкового адміністрування та часте внесення змін до податкового законодавства; 4) розвиток на різних «швидкостях» за зразком країн ЄС, що призводить до нерівномірності зростання бази оподаткування податками на прибуток компаній та доходи фізичних осіб.

У процесі дослідження обґрунтовано підхід до реформування системи податкових відносин України, Грузії та Молдови, який передбачає поступову гармонізацію з податковими механізмами країн ЄС шляхом виконання таких дій: наближення структури оподаткування; вирівнювання коефіцієнта податкового навантаження; удосконалення систем податкового адміністрування і контролю; ефективного виконання інших вимог Угоди про асоціацію з ЄС.

Детермінанти трансформації податкових систем України, Грузії та Молдови в умовах дії угод про асоціацію з ЄС ми визначаємо так: розширення податкової бази; збалансування державних фінансів; спрощення умов ведення бізнесу шляхом використання електронних сервісів декларування, консультування та сплати обов'язкових платежів, оптимізації платіжних систем, реформи інституційного середовища, структури та кадрового складу фіскальних органів, удосконалення механізмів адміністрування та процедури відшкодування ПДВ; розвиток інформаційних технологій у сфері обробки даних і обміну інформацією; гармонізація бухгалтерського та податкового обліку; коригування систем оподаткування відповідно до вимог директив ЄС з ПДВ та специфічних акцизів.

Дослідження темпів економічного росту, рівня оподаткування, бюджетної дисципліни та податкової структури УГМ у кластерному зіставленні з групами країн ЄС виявило низку спільних рис з «новими» країнами-членами ЄС, тому об'єктивно зробити висновок, що під час трансформацій податкових систем східноєвропейським державам доречно переймати досвід саме цих країн.

Головними причинами неефективності податкової політики східноєвропейських країн, особливо України і Молдови, є рудиментне інституційне середовище, недосконале адміністрування, низький рівень забезпеченості електронними сервісами декларування, консультування та сплати податків, незадовільний стан обміну податковою інформацією з країнами-реципієнтами капіталу вітчизняних підприємств, високий рівень ухилення від сплати податків, зокрема, «карусельного шахрайства», «каральний» характер контролюючих органів.

З метою успішного виконання Україною, Грузією та Молдовою вимог Угоди про асоціацію з ЄС та поступової імплементації податкових механізмів країн ЄС, автором рекомендується: підвищити стимулюючу роль податку на прибуток; збільшити диференціацію ставок податку на додану вартість; впровадити прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб;

запровадити норми амортизації, а також інші інструменти, що стимулюють оновлення основних засобів для усіх суб'єктів ринку; підвищити акцизи на тютюнові вироби та алкогольні напої згідно з вимогами ЄС, що зазначені в Угоді про асоціацію; вжити комплексних заходів із широкомасштабного впровадження електронних сервісів; посилити боротьбу з шахрайством та ухиленням від сплати податків; поглибити інституційну реформу державної фіскальної служби.

У контексті зусиль Молдови в напрямі поглибленої інтеграції з ЄС, наближення податкового законодавства і податкової системи до стандартів ЄС має особливе значення. Воно має відбуватися у два етапи – скасування всіх видів податкових бар'єрів у торгівлі, виробництві та залученні інвестицій і в кінцевому підсумку, вирівнювання національних податкових правил та процедур з прийнятими в Європейському Союзі.

З точки зору гармонізації податкової політики з нормами країн-членів ЄС, Грузія не даремно вважається найбільш реформаторською та прогресивною східноєвропейською країною, чий успішний досвід проведення реформ може слугувати яскравим прикладом для України та Молдови.

Однак вивчення галузевої структури податкових доходів, встановлення їх оптимальної структури, проведення правильної податкової політики та удосконалення бюджетного процесу є одними з головних економічних проблем у Грузії, від розв'язання яких значно залежить формування бюджетних доходів країни і прискорення подальшого розвитку всіх галузей економіки.

З огляду на важливість впровадження ефективного податкового адміністрування у загальному процесі наближення податкового законодавства та політики до європейських стандартів, ключова рекомендація автора стосується терміновості модернізації до функціонального рівня ІТ-систем і процесів у фіскальних органах усіх східноєвропейських держав. Кардинальні реформи фіскальних органів повинні бути завершені якнайшвидше, особливо в Україні та Молдові, як з метою поліпшення поточного стану справ у галузі податкового

адміністрування, так і підготовки адміністрації для вирішення європейських викликів. Зокрема, розробка нової інституційної та адміністративної систем має бути побудована у такий спосіб, щоб мати можливість відповідати вимогам ЄС.

Отже, чимало положень податкового законодавства України, Грузії та Молдови узгоджено з вимогами директив ЄС, імплементація яких передбачена згідно із Додатком XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію з ЄС. Утім, залишилося багато розбіжностей між податковими нормами асоційованих з ЄС країн і директивами ЄС щодо ПДВ і акцизів, вказаними у Додатку. Ці розбіжності стосуються насамперед операцій, які можуть бути звільнені від оподаткування ПДВ і оподатковуватися ним за зниженими ставками, структури підакцизних товарів та ставок їх оподаткування акцизним податком.

Основні результати дисертаційної роботи, які знайшли відображення у розділі 2, висвітлено у наукових працях автора [159; 174; 270; 271; 272; 273; 274].

РОЗДІЛ 3

ІНСТИТУЦІЙНИЙ РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ДІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ З ЄС

3.1. Дисбаланси сучасної податкової системи України

Головні фундаментальні причини виникнення дисбалансів податкової системи України та неефективності її функціонування варто виокремити у дві групи – внутрішні, спричинені вадами системи, та зовнішні. Так склалось, що під дією низки економічних та політичних факторів податкова система України почала власноруч сприяти поширенню на неї факторів негативного впливу зовнішнього характеру, створюючи круговий взаємовплив, який негативно відображається на суб'єктах господарювання та знижує фіскальну ефективність податків. Так, до основних і найбільш важливих чинників зовнішнього характеру, що впливають на порядок речей у податковій системі та спотворюють ефективність функціонування податкової системи України, ми відносимо: високий рівень тіньової економіки, низьку інвестиційну активність суб'єктів ринку, поширення явища корупції, неефективну грошово-кредитну політику, низький соціально-економічний розвиток держави, відсутність фіскальних традицій та низьку податкову культуру платників податків, а також низький рівень фінансування суспільних благ.

Зазначені вище чинники негативно впливають на функціонування податкової системи України, знижуючи ефективність її фіскальної функції та здатність регулювати економічну активність платників податків. Якщо усунути внутрішні соціально-економічні дисбаланси податкової системи, можна мінімізувати негативний ефект факторів зовнішнього характеру.

У підрозділі 3.1 ми ідентифікуємо найважливіші внутрішні дисбаланси податкової системи України, які створюють перешкоди для підвищення

фіскальної ефективності податків та спотворюють бізнес-середовище, що негативно впливає на процес податкової гармонізації з ЄС.

Перший дисбаланс знаходиться у площині нормативно-правового регулювання податкових відносин. Проаналізувавши законодавство України щодо оподаткування, можна стверджувати, що нормативно-правова база у царині справляння податків потребує удосконалення. З метою врахування інтересів усіх учасників податкових відносин та, як наслідок, зниження ризиків ухилення від сплати податкових зобов'язань законодавство повинно стати надійним засобом гармонізації взаємних прагнень останніх. Але, на жаль, сьогодні, чинне податкове законодавство вносить у більшості випадків дисгармонію у процес справляння податкових платежів та вимагає чіткої політики модернізації й індикаторної сумісності. Постійні юридичні колізії створюють правові суперечності між працівниками фіскальних органів та платниками податків стосовно методологічного тлумачення та власне самого справляння податкових платежів.

Одним із критеріїв ефективності функціонування податкової системи у світовій практиці прийнято вважати кількість та якість розгляду судових справ в частині неузгодженості норм оподаткування між підприємствами та фіскальними органами. Так, у січні-грудні 2016 р. в Україні на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 44,8 тис. справ за позовами платників податків до територіальних органів ДФС про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень на загальну суму 164,2 млрд грн, з них на користь платників податків вирішено 7 тис. справ на суму 22,3 млрд грн, а також – 27,3 тис. справ за позовами органів ДФС до платників податків на загальну суму 51 млрд грн, з них на користь органів ДФС вирішено 9,2 тис. справ на суму 21,7 млрд гривень [275].

Окрім того, протягом січня-грудня 2016 р. до Головних управлінь ДФС надійшло 11 758 первинних скарг на 15 172 податкових повідомлення-рішення, за результатами розгляду скасовано повністю та частково 3 024 податкові повідомлення-рішення на суму 2 200,3 млн грн [275].

У 2016 р. було розпочато 6 800 кримінальних проваджень стосовно осіб, які підозрювалися в ухиленні від сплати податків. Водночас показник закінчених проваджень вдвічі менший – 3 358. З числа закінчених – 2 245 закрито, а найбільше – 1900 – за відсутності складу кримінального правопорушення. Як і в 2015 р. ця підстава для закриття проваджень є абсолютним лідером [276].

Наведені вище факти виявляють черговий дисбаланс сучасної податкової системи України. Дисбаланс між донарахованими контролюючими органами в ході планових та позапланових перевірок сум несплачених податків, штрафів, пені та кінцевими надходженнями коштів до державного бюджету після подання скарг до ДФС та оскаржень у судах, які зменшуються в деяких випадках більше чим в 2,5-3 рази. Це говорить про неефективність податкових перевірок, чинення адміністративного тиску на підприємців, створення умов для подальшого розвитку корупції.

Наступним каменем спотикання для злагодженої роботи Міністерства фінансів України, ДФС та її територіальних органів є якість і своєчасність надання статистичної інформації, що істотно впливає на ефективність управління бюджетно-фіскальними процесами на всіх рівнях.

На жаль, незважаючи на певний прогрес, загалом стан української статистики не можна вважати адекватним. Про це свідчить хоча б елементарне порівняння обсягу статистичних даних, доступних у мережі Євростату та в мережі Державної служби статистики України або ж значна кількість пропусків даних щодо України в міжнародних статистичних джерелах. Виникають проблеми при порівнянні статистичних даних щодо обсягів податкових надходжень до державного бюджету та бюджетів районного і місцевого рівнів, відсутні надійні дані щодо розміру податкової заборгованості та бюджетного відшкодування ПДВ, дані про сплату авансових платежів не дають навіть приблизного уявлення про щоквартальні обсяги чистого прибутку підприємств [126, с. 152].

Наступним суттєвим дисбалансом податкової системи України є дисбаланс

між сумою сплаченого та відшкодованого ПДВ. В основу цього твердження ми поклали показник загального обсягу відшкодування по відношенню до валових надходжень по ПДВ, хоча він і відповідає загальноєвропейській практиці (так, у 2014 р. зазначений показник становив – 43,3 млрд грн або 31% від надходжень по ПДВ, у 2015 р. – 68,4 млрд грн або 38% [279], при цьому середній показник по країнам ЄС становить 38,1%, по країнам Східної Європи – 36,8%, по країнам СНД – 29,6%) [280, с. 231], а також зростання заборгованості по відшкодуванню ПДВ перед підприємцями, яка станом на 01.01.2016 р. становила 12,8 млрд грн.

Європейська та світова практики відшкодування ПДВ свідчать, що основні фактори, які визначають обсяг відшкодування податку з бюджету, це структура і специфіка економіки, що проявляються в обсязі інвестицій, які генерують надлишковий податковий кредит, масштабах оподаткування експортних галузей, пропорції між продажами, що оподатковуються за стандартною і зниженою ставками.

Таким чином, цілком економічно необґрунтованим видається зростання показника відшкодування ПДВ в умовах суттєвого скорочення експортної діяльності, суб'єкти якої, як правило, є одними з основних заявників на відшкодування. У 2014 р. експорт скоротився порівняно з 2013 р. приблизно на 13,5%, у 2015 р. – на 29,4%. Заявки на відшкодування, а також у зв'язку з цим і податковий кредит об'єктивно мали скоротитися приблизно на стільки ж.

Девальвація у даному випадку могла вплинути на збільшення обсягів відшкодування лише незначною мірою. Адже податковий кредит формується всередині країни. А за офіційною статистикою, у 2014 р. інфляція склала не більше 25%. Зате фізичний обсяг експорту скоротився приблизно на стільки ж. Таким чином, девальвація і подальша за нею інфляція ніяк не належать до тих ключових факторів, що вплинули на формування заявок на відшкодування ПДВ.

Тобто, мова йде про зловживання з фіктивним податковим кредитом, продовження використання «податкових ям» та ланцюгів фіктивних поставок.

Подальший блок дисбалансів розглянемо шляхом емпіричного розрахунку статистичних коефіцієнтів ефективності податкової системи. Встановлюючи ефективність та визначаючи дисбаланси податкової системи України загалом, скористаємося показниками коефіцієнтів еластичності, рівня оподаткування та виконання планових надходжень до державного бюджету.

Податкова система вважається еластичною, якщо коефіцієнт еластичності більший за одиницю. Це свідчить про зростання податкових надходжень швидшими темпами, ніж збільшується база оподаткування (без уведення нових податків), за яку, зазвичай, приймають ВВП. Така ситуація може спостерігатися при підвищенні ефективності роботи контролюючих органів, зниженні ухилення від оподаткування та податкової заборгованості [14, с. 78]. У додатку Т1 представлено розрахунок коефіцієнта еластичності податків, а на рис. 3.1 – його динаміка.

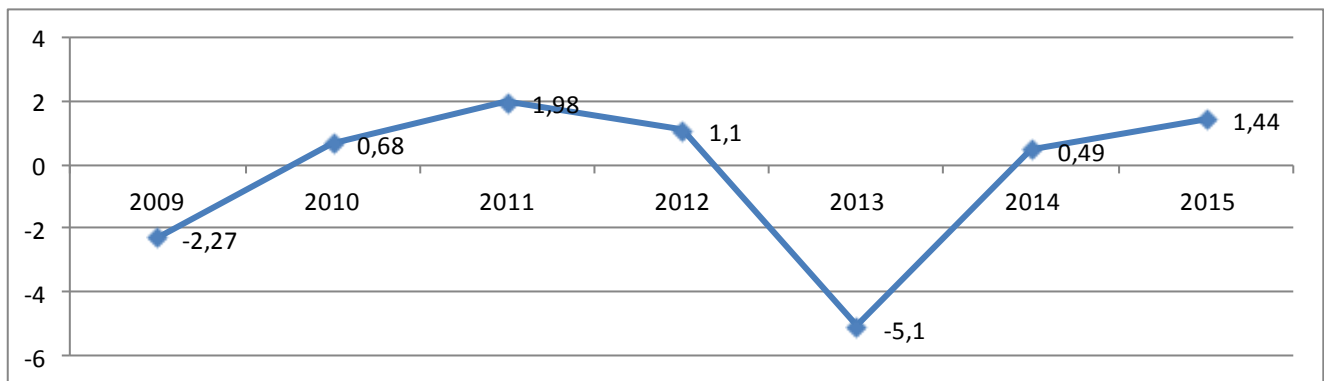


Рис. 3.1. Динаміка коефіцієнта еластичності податків в Україні у 2009-2015 рр.

Джерело: складено автором за: [182; 281; 282; 283; 284; 285; 286; 287; 288].

Проведені автором розрахунки засвідчили відсутність вираженої тенденції у динаміці досліджуваного індикатора ефективності оподаткування, що є ознакою нестабільності податкової системи. Якщо його значення у 2009 р. взагалі було з від'ємним знаком, оскільки падіння темпів зростання зафіксовано як у показників ВВП, так і податкових надходжень, що було спровоковане піковими спадами в умовах глобальної фінансової кризи, то вже у 2010-2011 рр. значення коефіцієнта

еластичності продемонструвало позитивну динаміку та перебувало у межах 0,68% у 2010 р., а у 2011 р. підвищилося до рівня 1,98, що є для України найкращим показником за останні 10 років. У 2012 р. коефіцієнт еластичності був дещо вищим за одиницю – 1,1, але у 2013 р. знизився до рівня -5,1, що навпаки є найгіршим показником за всі роки незалежності. Такий різкий спад досліджуваного показника у 2013 р. ми пояснюємо розбалансуванням державних фінансів, виникненням суттєвих бюджетних прірв, скороченням податкової бази, зниженням ставки податку на прибуток підприємств з 21% до 19%. Його подальше збільшення у 2015 р. до рівня 1,44 пов'язане зі суттєвим підвищенням надходжень основних податків. Останні зросли переважно завдяки зростанню майже на половину надходжень ПДВ (у результаті скасування низки пільг), збільшенню на 33% надходжень ПДФО та на 40% – акцизних податків.

Згідно з даними табл. 3.1, рівень податкового навантаження в Україні у 2009-2015 рр. перебував у діапазоні 0,337-0,382. Вказане значення навіть нижче, ніж середній показник рівня податкового навантаження за аналогічний період у країнах ЄС-15 та ЕВС-19, але вищий, аніж в «нових» членів ЄС (додаток Л). Однак говорити про ефективність функціонування податкової системи тільки ґрунтуючись на статистичних показниках рівня оподаткування – некоректно. Тому що навіть при низькому рівні коефіцієнтів податкового навантаження оподаткування може лягати важким тягарем на плечі платників податків, і таким чином викликати деструктивні дисбаланси в економіці держави. Ґрунтовніші результати будуть отримані при аналізі рівня податкового навантаження у динаміці паралельно з характеристикою зміни окремих елементів податків.

У 2014 р. податковий коефіцієнт зменшився до мінімального рівня за аналізований період – 0,337. Причиною цього стало, у першу чергу, різке скорочення кількості платників податків, скорочення розміру податкової бази та загалом глобальне ухилення від сплати податкових зобов'язань, що було викликане втратою Україною частини територій у Криму та на Донбасі в

результаті військових дій, також частково зменшенням ставки податку на прибуток підприємств із 19% до 18%.

Таблиця 3.1

Динаміка коефіцієнта податкового навантаження та податкових надходжень в Україні у 2009-2015 рр., млн грн

Роки	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові надходження	323185	372660	486419	539368	552785	528213	675794
у тому числі:							
Податок на прибуток	32569	40359	55096	55793	54993	40201	39053
Податок із доходів фізичних осіб	44485	51029	60224	68092	72151	75202	99983
ПДВ із вироблених в Україні товарів (послуг, робіт)	11438	12965	34068	37222	31725	31737	39686
ПДВ із імпортованих товарів, послуг	73157	73350	96025	101604	96544	107287	138766
Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	17584	23715	26097	28660	27721	28244	38783
Акцизний збір із ввезених із-за кордону товарів	3690	4600	7822	9767	8946	16855	24326
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	6929	9071	11774	13186	13342	12608	40300,8
Інші податки та збори	18220	19358	43585	46243	48546	55376	86736
Внески до державних соціальних фондів	115112	138213	151728	178801	198817	160702	168159
ВВП	913345	1082569	1316600	1408889	1454931	1566728	1979458
Податковий коефіцієнт	0,353848	0,344237	0,369451	0,382832	0,379939	0,337144	0,341404

Джерело: складено автором за: [182; 281; 282; 283; 284; 285; 286; 287; 288].

Найвищим протягом періоду, що досліджувався значення коефіцієнта податкового навантаження було у 2012 р. Його збільшення до рівня 0,382 було спричинене зростанням податкових надходжень за всіма позиціями аналізу, включно з акцизом з імпортованих на територію України товарів та обов'язковими внесками до державних цільових фондів. Так, у 2012 р. надходження по податкам та обов'язковим платежам до цільових фондів соціального страхування зросли на 10,9% при збільшенні ВВП на 7,0%. Найбільшою мірою таку ситуацію визначили незначний приріст номінального ВВП та зростання ПДВ, а також збільшення надходжень податку на доходи фізичних осіб на 13,06%.

Ситуація щодо ПДВ покращилася з 2005 р., завдяки кардинальній трансформації цього податку. Зокрема було скасовано низку галузевих пільг, що надавалися суб'єктам СЕЗіГПР та технопарків. Окрім того, було удосконалено механізм відшкодування ПДВ шляхом створення єдиного порядку відшкодування за експортними операціями та операціями з постачання товарів на внутрішній території України й обмеження зловживань щодо отримання бюджетного відшкодування [14, с. 82].

Зазначені нормативні удосконалення, а також зростання внутрішнього споживання призвели до майже подвійного розширення бази оподаткування ПДВ та підвищення його фіскальної ефективності (% у ВВП) з 4,8% у 2004 р. до 8,1% у 2005 р. [289, с. 158]. У 2006 р. рівень податкового навантаження зменшився на 0,006 пункта щодо аналогічного періоду у 2005 р., у 2007 р. – ще на 0,003 пункта, а у 2008 р. – підвищився до 0,362. Якщо аналізувати зміну податкових надходжень від ПДВ у період 2009-2015 рр., то зростання сягає показника 210,94% в абсолютних цифрах.

Для дослідження ефективності адміністрування податків та податкового планування доцільно проаналізувати рівень мобілізації податків до бюджету. Для цього використовується коефіцієнт виконання планових показників надходжень до державного бюджету. Чим більше значення цього коефіцієнта наближається до

одиниці, тим ефективнішою є робота фіскальних органів щодо планування податків. Величина відхилення коефіцієнта від одиниці свідчить про ефективність адміністрування податків із боку органів фіскальної служби [14, с. 84-85]. У додатку Т2 наведено статистичні дані щодо розрахунку коефіцієнта виконання планових показників надходжень до державного бюджету, а на рис. 3.2 – його динаміка.

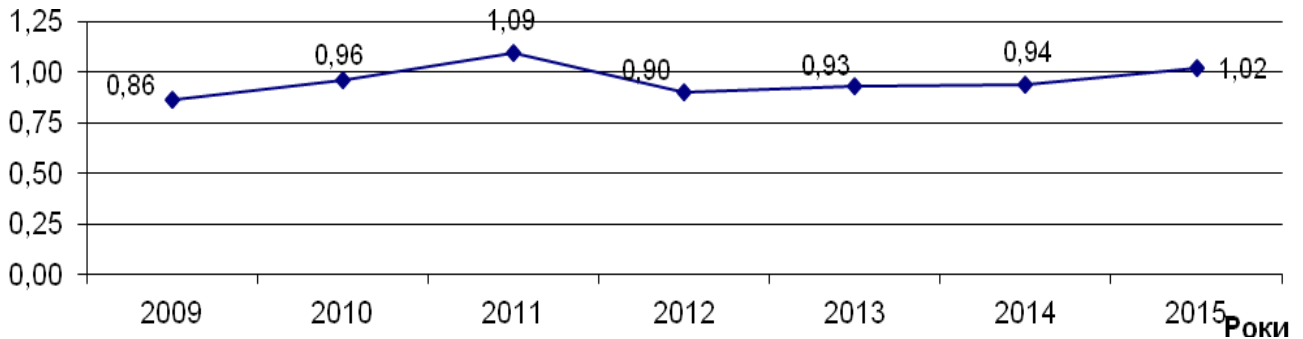


Рис. 3.2. Динаміка коефіцієнта виконання планових показників надходжень до державного бюджету України у 2009–2015 рр.

Джерело: складено автором за: [182; 283; 284; 285; 286; 287; 288].

Рисунок 3.2 засвідчує, що упродовж аналізованого періоду, крім 2011 та 2015 рр., коефіцієнт виконання планових показників надходжень до державного бюджету не перевищував одиницю.

На основі вказаного вище, можна зробити висновок, що в Україні ефективність планування у галузі оподаткування знаходиться на досить низькому рівні. Найголовнішою причиною зазначеного твердження можна виокремити те, що не розроблено всеохоплюючих професійних методик процесу податкового планування та прогнозування, які б враховували велику сукупність факторів.

Враховуючи суттєві деформації та викривлення інституційної основи для розвитку оподаткування в Україні, нам варто перейняти європейський досвід для впровадження правильної інституційної моделі, особливо це актуально в умовах асоціації з ЄС. Найуспішнішими економіками інноваційного характеру серед «старих» членів Європейського Союзу прийнято вважати Німеччину, Швецію,

Данію, Фінляндію, серед «нових» – країни Балтії та Словенію. Перелічені країни мають дуже багато спільних рис та особливостей інституційного розвитку, а саме:

1. місцева влада міст та районів має досить значну бюджетну та адміністративну автономію;
2. центральний податковий орган, як правило, повертає значну частку податкових надходжень місцевим громадам, переважно мова йде про єдиний податок, певний процент від податку на доходи фізичних осіб та прибуткового податку;
3. центральна, регіональна та місцева влади вирівнюють доходи та розміщують бюджетні гранти за фіксованою формулою.

Для контрастного порівняння візьмемо приклад Греції, яка вважається «якорем» ЄС. Якщо брати бюджетно-податкову та адміністративну складові, то Греція є повністю централізованою державою. Як видно з рисунку 3.3 тільки 0,7% від усіх податків та зборів повертаються до місцевих бюджетів, хоча у середньому по країнах ЄС-28 цей показник становить – 10,6% [290].

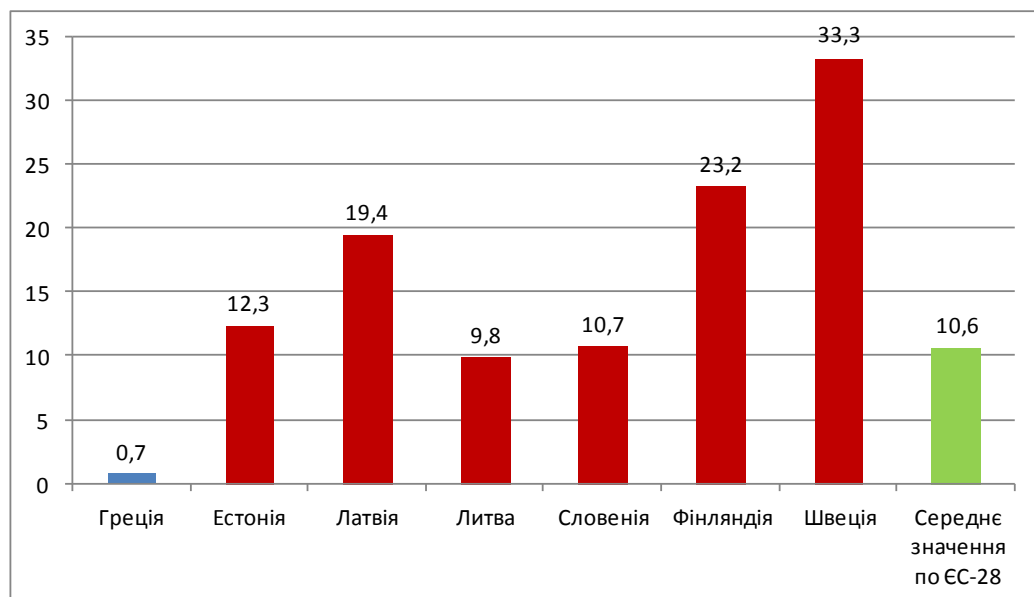


Рис. 3.3. Податки, які отримують місцеві уряди у % від усіх податкових надходжень серед країн ЄС, 2015 р.

Джерело: [290].

Як уже зазначалося, на відміну від Греції, країни Балтії, Швеція та Німеччина навпаки мають високий рівень децентралізації. Тому логічно зробити припущення, що перерозподіл податкових платежів та надання додаткових повноважень місцевим громадам (районів та міст) є важливими чинниками зростання інновацій та забезпечення стабільного економічного зростання [290].

В Україні місцеві бюджети мають на озброєнні малодиверсифіковану структуру джерел фінансових надходжень, яка до того ж повністю залежна від міжбюджетних трансфертів та податкових надходжень від оподаткування доходів фізичних осіб. Останні законодавчі ініціативи щодо внесення змін до бюджетного та податкового законодавств суттєво не змінили структуру доходів місцевих бюджетів – п'ять основних джерел продовжують забезпечувати формування близько 97% доходів міст (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Структура доходів українських міст, районів та селищ
у 2014-2015 рр., % від загального розміру місцевого бюджету**

Вид доходу	2014	2015
Податок на доходи фізичних осіб	76,9	69,6
Єдиний податок	6,7	10,7
Плата за землю	5,8	7,6
Власні надходження бюджетних установ	3,7	6,9
Кошти пайової участі у розвитку інфраструктури населеного пункту	3,0	2,8
Інші джерела	4,0	2,5

Джерело: складено автором за: [291].

Оскільки склалась така ситуація, що податкова база нерівномірно розподіляється між регіонами, варто зафіксувати чіткий диверсифікований портфель джерел надходжень для кожного міста та регіону. Головне завдання у цьому аспекті – зберегти зв'язок між розміром доходів місцевого бюджету та загалом результативністю й ефективністю місцевої економічної діяльності [290].

Але реформувати адміністративну систему управління потрібно таким чином, щоб уникнути потенційних загроз політичної децентралізації. Тобто необхідно розставити чітку межу між фіскальним та адміністративним управлінням.

Загалом світова практика бюджетної та податкової децентралізації доводить, що подібні кроки виступають в ролі передумови для створення системи стимулів, що покликані перевести економіку країни на рейки інноваційного та стабільного розвитку паралельно з підвищенням довіри населення до державної влади.

У цьому випадку діятиме досить простий механізм, коли місцева влада починає отримувати у місцевий бюджет до цього небачені фінансові засоби у вигляді частки податків від доходів фізичних осіб та прибутків підприємств, їй фактично стає вигідно підтримувати і всіляко сприяти розвитку місцевого бізнесу, залучати інвестиції та нові компанії з корисними ідеями. Підсумовуючи наведену вище інформацію та аналіз автора стосовно податкової децентралізації, можна сформулювати рекомендації для України:

1. подальші податкові реформи варто проводити у напрямі більш широкої бюджетної автономії влади у регіонах та на місцях;
2. для того щоб місцева влада була зацікавлена у розвитку як великих, так і малих підприємств регіону, необхідно проводити перерозподіл податків так, щоб якомога більше фінансових засобів від проведення економічної діяльності суб'єктів господарювання залишалось на рахунках місцевих бюджетів. Сьогодні, з урахуванням останніх змін, внесених до Податкового кодексу України у 2015-2016 рр., ми маємо досить непогані стартові позиції для реалізації поставленого

завдання: місцева влада має право залишати у власному розпорядженні 60% ПДФО (м. Київ – 40%), єдиний податок, 10% податку на прибуток компаній, 80% екологічного податку, податок на нерухомість тощо;

3. адміністративні права в аспекті оподаткування на регіональному рівні повинні бути чітко обґрунтовані та бути зведеними до мінімального впливу на процес справляння податків;

4. для громад та міст необхідно розробити чіткі фіскальні правила й удосконалити процедуру оформлення банкрутства суб'єктами господарської діяльності, щоб уникнути непотрібних витрат.

Говорячи про фінансову стабільність та бюджетну збалансованість в Україні, викликає значні занепокоєння проект Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» [292]. Одразу впадає в око запланований ріст дохідної частини майже на 12% порівняно з 2016 р. (з 595 млрд грн до 721 млрд грн) [293]. Це економічно нереальний показник, якщо врахувати, що зростання ВВП України на 2017 р. очікується на рівні 3%. У країнах ЄС-28 такого не буває. Якщо зростання ВВП 3%, то збільшення дохідної частини держбюджету країни може бути 3,5-3,7%, у крайньому разі, 4%.

При цьому акцентуємо увагу, що податкові надходження у 2017 р. повинні вирости на 21% (порівняно з 2016 р.). За умови, що ставки по податках не планується підвищувати, а тільки передбачається підвищення акцизів. Навряд чи за рахунок акцизів можна буде забезпечити таке зростання доходів держбюджету. Тому, ймовірно, уряд просто очікує зростання доходів держбюджету за рахунок посилення фіскального тиску на бізнес. Наприклад, збір ПДВ має зрости на 21%. І, передусім, повинен вирости ПДВ за імпортними товарами [293].

Ще один спектр недовіри викликає заплановане підвищення мінімальної заробітної плати у 2017 р. до рівня 3 200 грн. Важко у таких умовах говорити про детінізацію економіки, якщо обов'язкові платежі до соціальних фондів зростуть для підприємців більше ніж вдвічі.

У результаті фундаментального дослідження сучасних дисбалансів податкової системи України виділяємо ті, що вимагають негайного вирішення при подальшій податковій реформі: нормативно-правова колізія, що викликає численні суперечності у процесі справляння податків; дисбаланс між донарахованими контролюючими органами у ході планових та позапланових перевірок сум несплачених податків, штрафів, пені та кінцевими надходженнями коштів до державного бюджету; якість і своєчасність надання статистичної інформації; дисбаланс між сумою сплаченого та відшкодованого ПДВ; нееластичність податкової системи у зв'язку з відсутністю чіткої тенденції у динаміці коефіцієнта еластичності податків, що свідчить про неефективність роботи контролюючих органів, значне ухилення від сплати податків, зростання податкової заборгованості; розбалансоване планування податкових надходжень (рівень коефіцієнта виконання планових показників надходжень до державного бюджету свідчить про або низький рівень мобілізації податків до бюджету, або ж про перевиконання плану, у цьому контексті мова йде про чинення адміністративного тиску на суб'єктів підприємницької діяльності, що спричиняє підвищення додаткового податкового навантаження); вузькі межі бюджетно-податкової автономії та повноважень влади у регіонах та на місцях у ракурсі розпорядження власними економічними результатами, що призводить до викривлення пропорції результативності й ефективності місцевої економічної діяльності; розбалансування державних фінансів (на прикладі проекту бюджету України на 2017 р.), а саме: невідповідність зростання ВВП збільшенню дохідної частини держбюджету країни, що спричиняє виникнення суттєвих бюджетних прірв.

3.2. Механізм оптимальної трансформації вітчизняної податкової системи до вимог європейських стандартів

Характерною рисою сучасної податкової системи України є пошук найбільш оптимального шляху трансформації до європейських стандартів в умовах економічної асоціації з країнами ЄС, особливо після того, як набула чинності зона вільної торгівлі. На сьогодні актуальним є питання яка саме модель податкових відносин зможе стати пріоритетною для України та принесе максимальний ефект віддачі, що проявиться у зростанні економіки, стимулюванні інвестицій, поліпшенні умов ведення бізнесу.

Для моделювання податкових відносин, з метою пошуку оптимальної моделі трансформації податкової системи України до вимог європейських стандартів, у роботі пропонується використати метод аналізу ієрархій, запропонований американським ученим Т. Сааті [294]. Метод Сааті є замкненою логічною конструкцією, яка за допомогою простих математичних правил забезпечує аналіз складних проблем у всьому їх різноманітті. Він успішно використовується для розв'язання практичних задач та досить часто призводить до оптимальних відповідей на різних рівнях планування. Приклад застосування методу аналізу ієрархій як інструменту для прийняття рішень при стратегічному плануванні наведений у праці [295, с. 427-434].

У пункті 3.2 дисертації досліджується застосування методу аналізу ієрархій для експертних оцінок важливості показників у податкових системах Польщі, Румунії, Болгарії та Естонії, які досягли значних успіхів в аспекті оптимізації оподаткування. За допомогою проведеного аналізу пропонується можливий шлях податкової трансформації України до європейських стандартів з урахуванням досвіду країн, які приєдналися до ЄС під час п'ятої та шостої хвиль розширення.

Шкала попарних порівнянь та основні податкові показники. Для представлення результатів оцінок у кількісному вигляді Т. Сааті вводить шкалу

попарних порівнянь, правомірність якої доведена теоретично і практично [294]. При проведенні попарних порівнянь ставляться такі запитання: «Який з елементів є важливішим? Який найвірогідніший? Який з них найефективніший?». Тому, згідно з цією шкалою, відсутність фізичних чи об'єктивних одиниць виміру показників, які підлягають аналізу, не є критично важливою.

Шкала попарних порівнянь, яка доповнена та адаптована для дослідження питання податкової трансформації до євростандартів, наведена у додатку Ф1.

Основною перевагою методу Сааті є те, що він є безрозмірним, оскільки згідно з додатком Ф1, не виникає проблем при приведенні різного роду показників податкової трансформації до однакових одиниць виміру. В якості основних показників будемо розглядати найважливіші елементи для прийняття оптимальних рішень при плануванні податкової та/або фіскально-бюджетної політики.

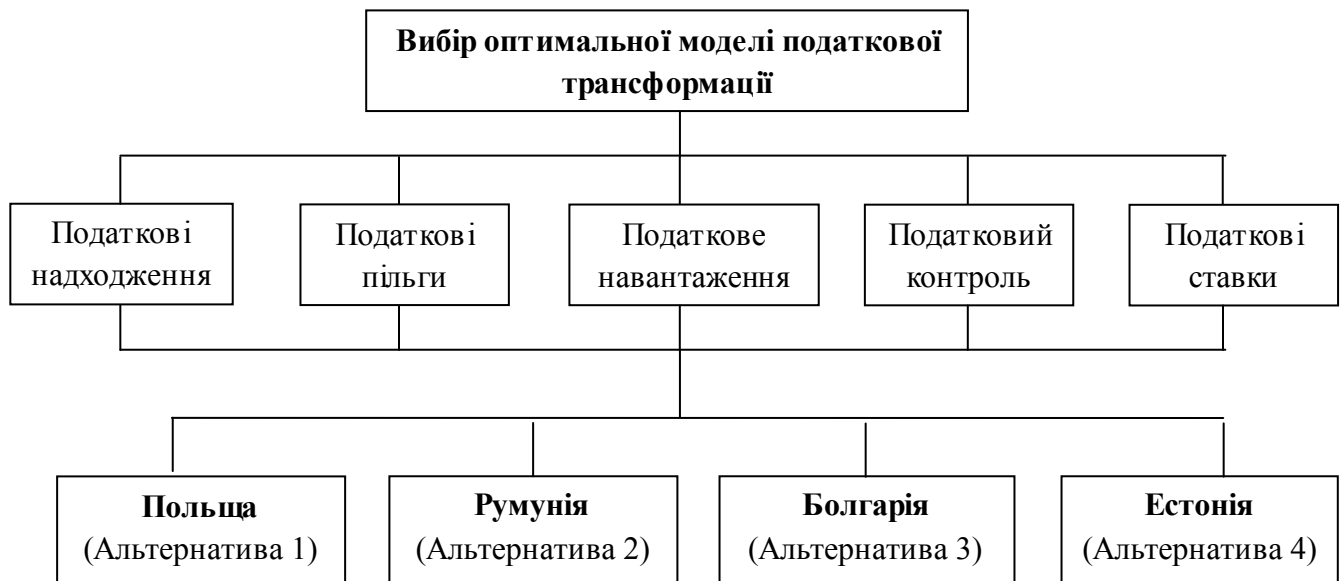


Рис. 3.4. Ієрархія задачі вибору оптимальної моделі податкової трансформації

Джерело: складено автором за: [295, с. 397].

Ієрархія, у тому вигляді, в якому вона представлена вище на рис. 3.4, є моделлю реальної ситуації, що в результаті розв'язання дасть відповідь на

актуальне питання вибору оптимального сценарію трансформації податкової системи України. Вона відображає проведений нами аналіз найважливіших елементів у процесі прийняття рішень чи планування податкової та/або фіскально-бюджетної політики, які об'єднані у такі групи критеріїв:

1. податкові надходження характеризують кількість податкових платежів за основними видами податків і рівнями бюджетів у регіональному та галузевому розрізах;
2. податкові пільги характеризують «податкові витрати» держави у вигляді переваг, що надаються платникам за основними видами податків;
3. податковий тягар – (навантаження) на макроекономічному рівні, розраховується як відношення загального обсягу сплачених податків до ВВП;
4. податковий контроль – витрати часу на податкове адміністрування та сплату податків, характеризує роботу контролюючих органів: чисельний склад фіскальної служби та видатки на його утримання, кількість перевірок та їх результати, донараховані штрафні санкції та суми, що оскаржуються у судах тощо;
5. загальна податкова ставка – сума податків і обов'язкових платежів, що підлягають сплаті підприємствами після вилучення допустимих відрахувань і пільг, розраховується як частка від комерційного прибутку.

Запропоновані показники досить повно характеризують податковий режим і у цьому сенсі представляють основу для якісного аналізу податкової політики (податкової реформи). Доречно підкреслити необхідність крайньої обережності у поводженні з результатами зіставлень у силу переважання нелінійних залежностей між економікою та податками [296].

Маючи сформований перелік найсуттєвіших показників трансформації податкових систем, метод Сааті дає нам можливість обчислювати важливість кожної з характеристик у чисельному вигляді, використовуючи матрицю попарних порівнянь.

Алгоритм розрахунку полягатиме у такому:

1. на підставі суб'єктивного аналізу експерта (у цьому випадку експертом є автор) та сформованих у результаті цього суджень стосовно важливості парних об'єктів, які підлягають порівнянню (нехай вони будуть представлені у вигляді C_1, C_2, \dots, C_n), потрібно побудувати додатню кососиметричну матрицю, яка буде представлена матрицею A розміром $n \times n$ таким чином:

$$A = (a_{ij}), (i, j = 1, 2, \dots, n) \quad (3.1)$$

Використовуючи правила Сааті [198], елементи a_{ij} повинні підпорядковуватися визначеним умовам: якщо $a_{ij} = a$, то $a_{ji} = 1/a$, $a \neq 0$. При цьому якщо судження C_i та C_j будуть мати однакову відносну важливість, то $a_{ij} = 1$, $a_{ji} = 1$, відповідно матриця A матиме вигляд:

$$A = \begin{bmatrix} 1 & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ 1/a_{12} & 1 & \dots & a_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ 1/a_{1n} & 1/a_{2n} & \dots & 1 \end{bmatrix} \quad (3.2)$$

У подальшому завдання полягатиме у тому, щоб навантажити судження C_1, C_2, \dots, C_n множинними числовими значеннями w_1, w_2, \dots, w_n у відповідності з розставленими пріоритетами;

2. наступною дією буде обчислення максимального власного числа λ_{\max} та відповідного йому власного вектора x_A , який задовольняє умові:

$$Ax_A = \lambda_A x_A, \quad \sum_{i=1}^n (x_A)_i = 1, \quad (3.3)$$

де A – $n \times n$ матриця, x – n -вимірний вектор, λ – числове значення судження.

Пояснемо це на прикладі наших 5 характеристик податкової системи. Нехай ми маємо вектор w_1, w_2, \dots, w_5 . Тоді кососиметрична невід'ємна матриця матиме такий вигляд:

$$A = \begin{pmatrix} w_1/w_1 & w_1/w_2 & w_1/w_3 & w_1/w_4 & w_1/w_5 \\ w_2/w_1 & w_2/w_2 & w_2/w_3 & w_2/w_4 & w_2/w_5 \\ w_3/w_1 & w_3/w_2 & w_3/w_3 & w_3/w_4 & w_3/w_5 \\ w_4/w_1 & w_4/w_2 & w_4/w_3 & w_4/w_4 & w_4/w_5 \\ w_5/w_1 & w_5/w_2 & w_5/w_3 & w_5/w_4 & w_5/w_5 \end{pmatrix} \quad (3.4)$$

Для неї максимальне власне число дорівнює 5 і йому відповідає власний вектор w_1, w_2, \dots, w_5 . Це можна записати у вигляді матричного рівняння:

$$A \times w = \begin{pmatrix} w_1/w_1 & w_1/w_2 & w_1/w_3 & w_1/w_4 & w_1/w_5 \\ w_2/w_1 & w_2/w_2 & w_2/w_3 & w_2/w_4 & w_2/w_5 \\ w_3/w_1 & w_3/w_2 & w_3/w_3 & w_3/w_4 & w_3/w_5 \\ w_4/w_1 & w_4/w_2 & w_4/w_3 & w_4/w_4 & w_4/w_5 \\ w_5/w_1 & w_5/w_2 & w_5/w_3 & w_5/w_4 & w_5/w_5 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} w_1 \\ w_2 \\ w_3 \\ w_4 \\ w_5 \end{pmatrix} = \quad (3.5)$$

$$\begin{pmatrix} w_1/w_1 \times w_1 + w_1/w_2 \times w_2 + w_1/w_3 \times w_3 + w_1/w_4 \times w_4 + w_1/w_5 \times w_5 \\ w_2/w_1 \times w_1 + w_2/w_2 \times w_2 + w_2/w_3 \times w_3 + w_2/w_4 \times w_4 + w_2/w_5 \times w_5 \\ w_3/w_1 \times w_1 + w_3/w_2 \times w_2 + w_3/w_3 \times w_3 + w_3/w_4 \times w_4 + w_3/w_5 \times w_5 \\ w_4/w_1 \times w_1 + w_4/w_2 \times w_2 + w_4/w_3 \times w_3 + w_4/w_4 \times w_4 + w_4/w_5 \times w_5 \\ w_5/w_1 \times w_1 + w_5/w_2 \times w_2 + w_5/w_3 \times w_3 + w_5/w_4 \times w_4 + w_5/w_5 \times w_5 \end{pmatrix} = 5 \begin{pmatrix} w_1 \\ w_2 \\ w_3 \\ w_4 \\ w_5 \end{pmatrix}$$

Так, узгодженість позитивної кососиметричної матриці еквівалентна вимозі, що її максимальне власне значення λ_{\max} дорівнює n , додамо ще, що нерівність $\lambda_{\max} \geq n$ завжди буде правильною [297, с. 2];

3. далі поділимо покомпонентно складові добутку $A \times w$ на складові вектору відносних цінностей w . Отримаємо новий вектор, після чого за наближене значення λ_{\max} виберемо середнє арифметичне компонент цього вектора;

4. визначення достовірності отриманого результату, що обчислюється, як:

$$\Delta = (\lambda_{\max} - n) / n \quad (3.6)$$

Чим ближче індекс достовірності буде до нуля (або n – кількості об'єктів чи дій в матриці), тим більш узгодженим буде результат.

Таблиці попарних порівнянь показників для Польщі, Румунії, Болгарії та Естонії. При порівнянні показників «податкові надходження» і «податковий тягар» експерт порівнює ці показники відносно їх важливості для оптимальної податкової трансформації. Якщо експерт вважає, що обидва показники рівною мірою впливають на досягнення головної мети, він ставить позначку біля якісної оцінки «однаково важливі». Якщо, на думку експерта, показник «податкові надходження» важливіший, ніж показник «податкове навантаження», тобто для оптимальної податкової трансформації є більш пріоритетним порівняно з податковим навантаженням на макроекономічному рівні, то обирається лише одна з якісних оцінок із запропонованих. Ступінь значущості (помірковано, сильно, дуже сильно, абсолютно) залежить від зацікавленості особи, яка приймає рішення. Усього експертові пропонується $n(n-1)/2$ порівнянь, де n – кількість показників для заданих альтернативних сценаріїв. Оскільки у нашій ієрархії присутні чотири сценарії та п'ять показників, то експерту необхідно провести $4 \times 5(5-1)/2 = 40$ порівнянь пар показників для альтернативних сценаріїв.

Експертна оцінка важливості того чи іншого показника альтернативних сценаріїв (податкова політика Польщі – **A1**, Румунії – **A2**, Болгарії – **A3** та Естонії – **A4**) ґрунтувалася на емпіричних даних та економічних показниках зазначених країн у період до та після приєднання до ЄС [298; 299; 300]. Узагальнено експертні альтернативні сценарії можуть бути представлені, як-от:

A1. У Польщі на етапі трансформації податкової системи до стандартів ЄС, як до, так і після приєднання, найбільш популярними були реформи, спрямовані на пониження та оптимізацію загальної податкової ставки та скорочення кількості податкових платежів. Загальна податкова ставка під дією ефекту «створення торгівлі» знизилася до 38,4% у 2007 р., кількість податків також невпинно скорочувалася, починаючи з позначки на рівні 43 платежів. З 01.01.2004 р. ставка податку на прибуток була знижена, і на сьогодні становить 19%. Активно впроваджуються податкові пільги та достатньо дієвою є система податкових

преференцій. Від податку звільняються, зокрема: пошта та філателія, медичні послуги, послуги банків і страховиків, послуги освіти та мистецтва, надання послуг на експорт. Знижена ставка ПДВ, що становить 7%, застосовується до сільськогосподарських засобів виробництва. Однак деякою мірою поза увагою залишилося питання податкового адміністрування, податкового контролю – час, необхідний для сплати податків з 2004 по 2007 рр., зріс з 175 годин до 418 годин, що значно ускладнило процедуру сплати податків для суб'єктів підприємницької діяльності.

A2. У січні 2004 р., виконуючи обов'язкові вимоги ЄС щодо членства, уряд Румунії вніс суттєві зміни до Фінансового кодексу країни. Були зняті податкові градації і встановлена з 1 січня 2005 р. єдина ставка податку на доходи громадян в обсязі 16%. Податок на прибуток компаній зменшено з 25 до 16%, але збільшено податок з обігу для невеликих компаній з 1,5 до 3% та податок на дивіденди й інші відсоткові доходи для приватних осіб – з 5 до 10%. У 2009 р. (після вступу до ЄС) Румунія мала найменше податкове навантаження в Європейському Союзі – відношення податків до ВВП складало у цій країні 27%. У свою чергу відбулося посилення фінансового контролю з боку органів влади, що проявилось у тому числі і в інтенсивній боротьбі з корупцією, рівень якої, за результатами опитування представників бізнесу, скоротився з 14% до 8%. У третьому ешелоні реформ залишилася загальна кількість обов'язкових платежів, що зросла у період з 2007 по 2009 рр. з 89 до 113. Характерною рисою податкової політики Румунії також є практична відсутність будь-яких податкових пільг [301].

A3. Зниження податкових ставок у 2007-2008 рр. було основним трендом податкової політики та економічних перетворень у Болгарії. Загальна податкова ставка була знижена до рівня 34,9%. Болгарія у 2008 р. ввела єдиний прибутковий податок для всіх громадян, що дорівнює 10% і є одним з найнижчих у світі. Окрім країн Східної Європи, низькі податки зберігаються в Гонконгу, Саудівській Аравії і Кувейті, а також у таких податкових гаванях як Багамські острови і Бермуди.

Одночасно однією з найбільш топових реформ у структурі оптимізації оподаткування у Болгарії стало глобальне скорочення кількості податкових платежів, які у 2009 р. становили всього лише 17 податків та зборів. Роль болгарських компаній у міжнародному податковому плануванні найчастіше недооцінюють, а даремно. Саме на Болгарію змінюють «прописку» втомлені від «податкового терору» платники податків Греції, Румунії, Італії та інших високоподаткових країн Європи. Але, оцінюючи аспекти змін у системі податкового контролю та податкового навантаження на макроекономічному рівні, експерт може зробити висновок, що вони фактично не зазнали жодних змін та залишалися на стабільному рівні впродовж всього етапу реформування податкової системи на шляху євроінтеграції.

A4. Регіон Балтійського моря – бізнес-регіон Європи, що найшвидше розвивається. Торговельний потік між країнами регіону щороку збільшується. Податкова система Естонії вважається однією з найвільніших у світі. У 2000 р. на шляху євроінтеграції Естонія провела обширну податкову реформу з метою створення найпростішої, найповнішої і найзручнішої податкової системи. Основна перевага цієї країни – це система низьких податків, яка проста, без неприємних сюрпризів і створена для розвитку бізнесу та збільшення доходів громадян Європи. Крім того, Естонію інколи називають європейськими «Маршалловими Островами», чим фактично відносять її до рангу податкових «гаваней». У результаті реформ головною користю для підприємців стало звільнення від корпоративного податку на прибуток у результаті реінвестування доходів. Таким чином, естонські підприємці зобов'язані платити прибутковий податок тільки на розподілений прибуток, тобто на дивіденди. Корпоративний податок на прибуток (податок на розподілений дохід) становить 20% від дивідендів до вирахування податків. Традиційно досить незначним є загальний список обов'язкових до сплати податків і зборів, що складає менше 10 податкових платежів. Максимально лібералізованою залишається і система адміністрування та контролю. За

статистикою підприємці за рік витрачають лише 81 годину на оформлення всіх необхідних формальностей, пов'язаних зі сплатою податків до державного бюджету. Податкове навантаження у країні продовжує залишатися на рівні 31%, виключно завдяки високим податкам на заробітну плату.

Попарні порівняння на основі експертних оцінок важливості показників для альтернативних сценаріїв наведено у додатку Ф2.

Вивчення взаємозв'язку між показниками у матрицях (додаток Ф2) дає можливість здійснити комплексне зіставлення динаміки експертних оцінок важливості податкових показників з найважливішими соціально-економічними показниками для кожної з вказаних країн.

Обчислювальний експеримент. Метою експерименту є встановлення пріоритетів податкових показників на основі матриць попарних порівнянь для кожної із країн з додатку Ф2. Для $n \times n$ -матриці A – матриці попарних порівнянь для n показників, такий пріоритет метод аналізу ієрархій визначає за допомогою λ_A – максимального власного числа матриці A та відповідного йому власного вектора x_A , який задовольняє умові формули 3.3.

Для матриць, компоненти яких є невід'ємними, число λ_A називають числом Фробеніуса, а вектор x_A – вектором Фробеніуса. Їх можна обчислити за допомогою Octave – програми frobenius [302]. Згідно з теоремою Фробеніуса-Перона, для будь-якої невід'ємної матриці $A \geq 0$ існує власне значення $\lambda_a \geq 0$ (число Фробеніуса) таке, що $\lambda_a \geq |\lambda|$ для будь-якого значення λ матриці A . Для довільної невід'ємної матриці число Фробеніуса завжди додатне і не менше модуля будь-якого власного числа цієї матриці [303, с. 86]. Крім того, існує невід'ємний вектор $x_{a \geq 0}$. При чому, якщо $A \neq 0$, то $\lambda_a \neq 0$ і $x \neq 0$ [304, с. 12].

Використана нами під час проведення обчислення система GNU Octave представляє собою інтерактивний командний інтерфейс для розв'язання лінійних і

нелінійних математичних задач, а також проведення інших чисельних експериментів та математичних розрахунків. Математичний розрахунок нашої задачі виконувався через систему GNU Octave за допомогою програми:

```
function [lambda_A x_A] = frobenius(A)
[N M] = size(A);
if N ~= M
error('matrix A is not squared: N= %i M= %i.', N,
M);
stop
end
[V D] = eig(A);
[lambda_A, ind] = max(ones(1,M)*D);
x_A = V(:,ind)/sum(V(:,ind));
endfunction
```

де центральну роль відіграє «октавовська» функція $\text{eig}(A)$, яка для матриці A розраховує власні числа та відповідні їм власні вектори для квадратної матриці A . Ці вектори нормовані так, що норма кожного з них дорівнює одиниці [302, с. 1].

Наші обчислення власних чисел та відповідних векторів проводились за допомогою коду:

<p>A1, роздрукувати матрицю A_1</p> <pre>[lambda_A1 x_A1] = frobenius(A1); lambda_A1, x_A1 delta_A1 = A1*x_A1-lambda_A1*x_A1</pre>	<p>A2, роздрукувати матрицю A_2</p> <pre>[lambda_A2 x_A2] = frobenius(A2); lambda_A2, x_A2 delta_A2 = A2*x_A2-lambda_A2*x_A2</pre>
<p>A3, роздрукувати матрицю A_3</p> <pre>[lambda_A3 x_A3] = frobenius(A3); lambda_A3, x_A3 delta_A3 = A3*x_A3-lambda_A3*x_A3</pre>	<p>A4, роздрукувати матрицю A_4</p> <pre>[lambda_A4 x_A4] = frobenius(A4); lambda_A4, x_A4 delta_A4 = A4*x_A4-lambda_A4*x_A4</pre>

та за такими матрицями попарних порівнянь:

$$\begin{aligned}
 A1 &= \begin{pmatrix} 1 & 2 & 5 & 3 & 1/4 \\ 1/2 & 1 & 5 & 4 & 1/5 \\ 1/5 & 1/5 & 1 & 1/3 & 1/7 \\ 1/3 & 1/4 & 3 & 1 & 1/6 \\ 4 & 5 & 7 & 6 & 1 \end{pmatrix} & A2 &= \begin{pmatrix} 1 & 4 & 1/6 & 1/4 & 1/5 \\ 14 & 1 & 1/7 & 1/5 & 1/6 \\ 6 & 7 & 1 & 5 & 3 \\ 4 & 5 & 1/5 & 1 & 1/3 \\ 5 & 6 & 1/3 & 3 & 1 \end{pmatrix} \\
 A3 &= \begin{pmatrix} 1 & 3 & 5 & 7 & 1 \\ 1/3 & 1 & 3 & 4 & 1/2 \\ 1/5 & 1/3 & 1 & 2 & 1/4 \\ 1/7 & 1/4 & 1/2 & 1 & 1/5 \\ 1 & 2 & 4 & 5 & 1 \end{pmatrix} & A4 &= \begin{pmatrix} 1 & 1/3 & 5 & 3 & 1/2 \\ 3 & 1 & 6 & 5 & 1 \\ 1/5 & 1/6 & 1 & 1/4 & 1/5 \\ 1/3 & 1/5 & 4 & 1 & 1/4 \\ 2 & 1 & 5 & 4 & 1 \end{pmatrix}
 \end{aligned}$$

Відповідний код наведено у додатку Ф3, отримані результати подано у додатку Ф4, розрахунок системи GNU Octave – у додатку Ф5.

Узгодженість $\delta_{A1, \dots, A4}$ визначає з якою точністю обчислений вектор x_a задовольняє властивості формули 3.3 та обчислюється за формулою:

$$\delta = Ax_a - \lambda_{\max} x_a, \quad (3.7)$$

Чим ближчими до нуля будуть компоненти вектора δ_a , тим точнішими будуть компоненти вектора x_a . Як бачимо, компоненти вектора x_a знайдено з точністю не гірше ніж 10^{-15} .

Порівняємо власні вектори відносних цінностей окремо за альтернативами показників w_1, w_2, \dots, w_n . Важливо зауважити, що в обох випадках оціночні судження органічно відобразили податкову кон'юнктуру та трансформації у досліджуваних країнах. Як видно з результатів обчислення, у Болгарії власні вектори за показниками податкового навантаження і податкових ставок найбільш узгоджені 0,38 та 0,31 відповідно і мають переважну питому вагу у структурі факторів, що впливають на податкову систему. Математичний розрахунок підтверджується фактами, з 2000 по 2015 рр. податкове навантаження у країні варіювалося у межах 27,05% ВВП (2010 р.) – 32,16% ВВП (2007 р.), що у поєднанні зі стабільними податковими надходженнями та скороченням податкових ставок свідчить про фінансову стійкість та еластичність податкової системи в умовах кризових явищ. Вказане судження підтверджується динамікою

ВВП на душу населення за 2006-2015 рр., яка мала постійний висхідний тренд з 3400 дол. США у 2006 р. до 5500 дол. США у 2015 р. Достатньо узгодженими видаються і векторні показники даних по Естонії. Розрахунково ступінь функціональної важливості системи державних податкових пільг та ліберальних ставок податків суттєвіший решти показників мінімум в 4 рази. У цьому випадку раціональне співвідношення власних векторів між Естонією та Болгарією є асиметричним, поділяючи показники на слабкі та сильні, що екстрапольовано говорить про абсолютно різні вектори економічного розвитку країн та їх ролі в інтеграційному утворенні Європи. У випадку Польщі маємо практично рівноцінні вектори, що може на практиці констатувати виважену фіскальну політику.

У таблиці 3.3 наведені пріоритети податкових показників для Польщі, Румунії, Болгарії та Естонії, які ранжовані за рівнем їх достовірності. Максимальні власні числа матриць A_1 , A_2 , A_3 , A_4 та відповідні їм власні вектори обчислювались за допомогою програми *frobenius*. Для них максимальні власні числа є такими: $\lambda_{A_1} = 5.3419$, $\lambda_{A_2} = 5.4580$, $\lambda_{A_3} = 5.0749$, $\lambda_{A_4} = 5.2321$. Чим ближче максимальне власне число до 5, тим краще узгодженими між собою будуть пріоритети показників для відповідної матриці попарних порівнянь. У випадку повної узгодженості власному числу 5×5 -матриці A (матриці попарних порівнянь для 5 показників) відповідає максимальне власне число $\lambda_A = 5$. Тому достовірність пріоритетів податкових показників у таблиці 3.3 визначається як $(\lambda_A - 5)/5$.

Як видно із таблиці 3.3, найкращою є достовірність податкових показників для Болгарії. Тут основні пріоритети розставлені навколо трансформації податкових ставок та зміни структури податкових надходжень. Усередненими є показники наявності податкових пільг, що можуть створити додаткову привабливість для залучення прямих іноземних інвестицій. Інші податкові показники мають досить низький рівень пріоритетності. Абсолютно протилежний характер має податкова система Румунії, де робиться явний акцент на скороченні податкового навантаження на бізнес, що у свою чергу і призвело до низьких

податкових надходжень, які фактично, як це і зазначено у таблиці, мають відносну важливість у 7 разів меншу.

Таблиця 3.3

Пріоритети податкових показників та їх достовірність

Показники	Країна			
	Болгарія	Естонія	Польща	Румунія
Податкові надходження	0,384260	0,182020	0,199136	0,070224
Податкові пільги	0,174680	0,371929	0,159223	0,035831
Податкове навантаження	0,076582	0,043358	0,039482	0,488498
Податковий контроль	0,049066	0,091288	0,072083	0,144615
Податкова ставка	0,315413	0,311406	0,530077	0,260831
Достовірність податкових показників				
	0,01498	0,04642	0,06838	0,0916

Джерело: складено автором.

Отже, у структурному підрозділі 3.2 розглядалося практичне питання обрання найбільш оптимальної моделі податкових відносин для України за допомогою методу аналізу ієрархій Т. Сааті. Такий підхід може використовуватися як для прийняття рішень групою експертів, так і для використання однією особою, яка вникає у поставлену проблемну задачу та встановлює пріоритети, виходячи з власного судження. Проте, на думку автора, якою б не була узгодженість власних векторів та достовірність податкових показників, методологія розрахунку має відносний характер та цілком логічно є чутливою в оцінці абсолютних величин, що підлягають впливу адміністративного регулювання, кон'юнктурних дисбалансів, грошово-кредитних інструментів макроекономічного впливу, неформальних ринкових відносин.

Для об'єктивності аналізу було обрано чотири країни Східної Європи, які одними з останніх приєдналися до ЄС, та відповідно чий податкові системи мають

Таким чином, виходячи з отриманих результатів дослідження та з урахуванням моделі податкових відносин Болгарії (обрана за методом Т. Сааті), механізм оптимальної трансформації податкової системи України в умовах асоціації з ЄС схематично відображений на рис. 3.5 та полягає у: 1) створенні гнучкої податкової системи, яка буде реагувати на зміну кількості податкових платежів та зниження / підвищення податкових ставок стабільними податковими надходженнями до бюджету (Болгарія активно використовує коригування податкових ставок та платежів, але це кардинальним чином не впливає на бюджетні надходження); необхідно відкоригувати структуру податкових надходжень так, щоб вона максимально відповідала загальноєвропейській практиці, тобто звернути більше уваги на оподаткування індивідуальних доходів, що у розвинених країнах становить базове ядро податкових надходжень на ряду з непрямыми податками; при цьому податкова система має бути ясною і чіткою для суб'єктів господарювання; 2) використанні зваженої та обов'язково прозорої системи податкових пільг для підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції та підприємств в умовах світової податкової конкуренції; 3) повній лібералізації та спрощенні системи державного контролю та адміністрування (в Болгарії протягом останніх 10-ти років фактично не приділялася увага цьому питанню, оскільки глибоке системне реформування податкового сектору власне і починалося з адміністрування, ще в період узгодження євроінтеграційної стратегії, тобто тоді це був основний пріоритет), що буде включати спрощення податкової звітності та форм декларацій, оптимізацію податкових перевірок, зниження адміністративного тиску, запобігання корупції, скорочення витрат часу на сплату обов'язкових платежів, оновлення кадрового складу фіскальних органів; 4) збалансуванні податкового навантаження шляхом запровадження прогресії в оподаткуванні ПДФО, розширення податкової бази податку на нерухомість та інших майнових податків, підвищення ставок ресурсних платежів тощо, головною метою якого буде відновлення економічного зростання та розвитку.

3.3. Основні напрями удосконалення адміністрування податків, зборів і платежів в Україні відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС

Аналізуючи ретроспективу податкових реформ та трансформацій в Україні у напрямі удосконалення безпосередньо адміністративної системи процесу справляння податків та обов'язкових платежів, можна зробити висновок, що основними стимулами та індикаторами для початку змін були не стагнація, промисловий спад, необхідність бюджетної дисципліни та консолідації, низький рівень соціально-економічного розвитку, надмірний податковий тиск на підприємців, а зобов'язання перед міжнародними фінансовими інституціями, Європейським Союзом, МФВ, МБРР, Світовим банком тощо. Так і цього разу, основні податкові трансформації здійснювалися згідно з вимогами Угоди про асоціацію з ЄС та частково Меморандуму МФВ для отримання чергового кредитного траншу.

Виокремимо основні зміни в адмініструванні податків, зборів і платежів, які були проведені в Україні в умовах асоціації з ЄС [305; 306]:

1. гармонізація податкового та бухгалтерського обліку;
2. запроваджено електронне адміністрування ПДВ;
3. скасовано автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, створено два публічні реєстри та удосконалено порядок відшкодування ПДВ з урахуванням черговості подання заявок платниками податків;
4. реалізовано низку позитивних змін у порядку складання податкових накладних та ведення обліку ПДВ;
5. врегульовано питання визначення бази оподаткування ПДВ з постачання самостійно виготовлених товарів / послуг;
6. запроваджено електронне адміністрування реалізації пального;
7. затверджено нові спрощені форми податкових декларацій та звітності;

8. скасовано низку податкових пільг, у тому числі скорочено перелік галузевих пільг з податку на прибуток підприємств [305, с. 56];
9. удосконалено процедури переміщення товарів через митний кордон;
10. робота по внесенню змін до Митного кодексу щодо уповноважених економічних операторів та спрощень митних формальностей [306, с. 10];
11. затверджено Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи;
12. продовжено мораторій на проведення планових перевірок контролюючими органами у сфері господарської діяльності до 31.12.2017 р.;
13. запровадження нових електронних сервісів для платників податків;
14. створення громадських, наглядових, науково-технічних рад при ДФС;
15. реорганізація інституційної структури ДФС України (про це далі).

Оптимізація та реорганізація податкових і митних органів України триває з грудня 2010 р. За цей період їх штатна чисельність скоротилась на 27,4%.

Так, станом на 01.01.2011 р. загальна чисельність працівників Державної податкової адміністрації становила 62 233 особи, станом на 01.01.2012 р. – в органах ДПС працювало 55 826 працівників. Тобто, при реорганізації Державної податкової адміністрації у Державну податкову службу України чисельність було скорочено на 10,3% [307].

За цей період чисельність Державної митної служби скоротилась з 18 210 осіб до 15 411 – тобто на 15,3%. Для прикладу, чисельність працівників Пенсійного фонду за аналогічний період було скорочено на 3% (з 37 738 до 36 595 осіб), Держфінінспекції – на 19,7% (з 8 880 до 7 127 осіб).

При утворенні Міністерства доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України чисельність працівників скорочено на 8,2% (станом на 01.01.2013 р. чисельність

ДПС становила 55 826 осіб, митної служби – 15 411 осіб, загальна чисельність Міндоходів станом на 01.01.2014 р. – 65 396 осіб) [308].

Крім того, у 2013 р. до органів доходів і зборів була передана функція адміністрування єдиного внеску на загальнобов'язкове державне соціальне страхування без передачі відповідної штатної чисельності працівників Пенсійного фонду.

Так, виконання функції адміністрування ЄСВ у 683 територіальних органах районного рівня Пенсійного фонду забезпечувало 12 200 працівників (станом на 01.07.2013 р.). В органах Міндоходів виконання цієї функції здійснювали лише 1 550 працівників у 333 державних податкових інспекціях [307].

При утворенні Державної фіскальної служби шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів відбулося скорочення на 10%. Станом на 01 січня 2015 р. чисельність працівників Державної фіскальної служби становила 58 826 осіб [309]. На кінець 2016 р. цей показник і взагалі скоротився до 41 285 осіб.

Слід зазначити, що наявна чисельність працівників ДФС України цілком відповідає загальній європейській практиці. Так, наприклад, у Польщі при зареєстрованих 394 324 платниках податків – юридичних осіб працює 42,8 тис. податківців (коефіцієнт співвідношення 10,85%), у Франції зареєстровано 1,8 млн таких платників при майже 69,7 тис. податківців (коефіцієнт – 3,87%), в Угорщині – 536,9 тис. платників та 22,5 тис. податківців (коефіцієнт – 4,19%). Натомість в Україні при зареєстрованих понад 3,5 млн юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців працює близько 41,3 тис. податківців (коефіцієнт – 1,18%).

Для митних органів зазначених країн коефіцієнти співвідношення кількості митників до чисельності населення становлять: Польща (кількість населення – 38,5 млн осіб) – 0,038%, Франція (60,9 млн осіб) – 0,030%, Угорщина (10 млн осіб) – 0,059%, Україна (43 млн осіб (без урахування АР Крим та Севастополя) – 0,026% [307].

Слід наголосити на фінальній стадії реформування Офісу великих платників податків [239]. Наразі триває приєднання Спеціалізованих державних податкових інспекцій до єдиної юридичної особи – Офісу великих платників ДФС. Завдяки цьому буде створено єдиний центр прийняття управлінських рішень і контролю, а платники отримають можливість обирати зручне місце обслуговування протягом року, а також отримати адміністративні послуги у кожному територіальному підрозділі Офісу.

На сьогодні вже створені відокремлені сервісні управління: при Офісі – Полтавське, Вінницьке; при СДПІ у м. Львові – Івано-Франківське, Луцьке, Тернопільське, які забезпечують обслуговування великих платників у відповідних областях України.

Окремо хотілося б згадати про питання надання індивідуальних податкових консультацій, зазначивши, що значна частка нарікань на недолуге адміністрування оподаткування в Україні, серед платників податків, зводиться саме до цього сегменту [310]. Наразі, як правило, платники податків можуть отримати повноцінну професійну консультацію щодо протиріч та неточностей податкового законодавства через публікацію Міністерством фінансів України узагальнюючої податкової консультації, але це лише в разі наявності великої кількості запитів та скарг. Таким чином повністю відсутній індивідуальний підхід та розривається комунікаційний зв'язок між платником та ДФС. Тому у доопрацьованому Мінфіном законопроекті № 3357, поданому на розгляд ВР, містяться положення стосовно створення Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій з вимогою зосередження всіх виданих консультацій платникам податків в одному місці.

Серед нововведень на митниці – створення 20 мобільних груп та Міжрегіональної митниці ДФС, діяльність яких спрямована на боротьбу з контрабандою та корупцією, а також розробка фіскальною службою проекту закону щодо уповноважених економічних операторів [204]. З червня 2016 р. цей

законопроект було подано до Верховної Ради України, а в серпні 2016 р. його було представлено на розгляд бізнес-спільноті.

Згаданий вище законопроект покликаний запровадити в Україні дієвий механізм інституту уповноважених економічних операторів (УЕО) аналогічний тому, що функціонує в ЄС та який є одним із основних базисів митного співробітництва між Україною та ЄС, а головною його метою є наближення українського законодавства у податковій та митній сферах до вимог Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Запровадження УЕО допоможе покращити адміністративні умови для митного оформлення товарів українськими експортерами та імпортерами, і тим самим максимізувати використання вигоди, що дає українським виробникам зона вільної торгівлі з ЄС [204].

Держава здійснюватиме видачу сертифікатів УЕО двох видів [311], залежно від характеру вимог та спрощень: сертифікат щодо надійності та безпеки буде отримуватися підприємством для мінімізації митного контролю товарів та скорочення часу перетину кордону; сертифікат на спрощення митних процедур надається УЕО для спрощення і прискорення проведення митних формальностей для випуску товарів у митний режим. Подальше прийняття законопроекту та його реалізація дозволять значно наблизити українське законодавство до стандартів ЄС та зменшити бар'єри для міжнародної торгівлі.

Проблемним залишається питання оцінки митної вартості. Митні органи ДФС України частково відмовляються використовувати метод 1 для вартісної оцінки товарів, який передбачає застосування фактичної договірної ціни, а намагаються використовувати інші методи, які у свою чергу, штучно змінюють митну вартість. Найбільше від цього страждають імпортери сільськогосподарської та текстильної продукції. За даними ДФС, метод визначення вартості за ціною договору був використаний у 82% випадків у 2015 р., у той час як у ЄС цей метод застосовується до понад 90% імпорту [312, с.56].

Усі нововведення та плани у митній сфері, що спрямовані на спрощення митних процедур, на основі положень Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, рекомендацій американських партнерів та експертів МВФ представляються на розгляд та обговорюються із бізнес-спільнотою, Громадською радою при ДФС, Європейською Бізнес-асоціацією, Американською промисловою палатою.

Завдяки спрощенню митних процедур, покращенню сервісів та посиленню боротьби з контрабандою митні платежі з початку року зросли майже на 41%, порівняно з аналогічним періодом 2015 р. [204].

З 1 серпня 2016 р. запрацювала автоматизована система «Єдине вікно» [204]. Вона спрямована на пришвидшення та спрощення митних процедур завдяки широкому використанню ІТ-технологій. Нині через «Єдине вікно» вже оформлено більше 14,5 тисяч декларацій, у середньому – 460-470 декларацій на день.

У Плані роботи ДФС України на 2016 р. [106, с. 161] передбачено не лише супроводження існуючого програмного та апаратного забезпечення із формування та подання до органів ДФС податкової звітності в електронному вигляді, а і впровадження та удосконалення електронних методів проведення камеральних перевірок, модернізацію програмного забезпечення з метою створення єдиного інформаційного простору для всіх учасників процесу митного контролю і митного оформлення товарів на зразок того, як це організовано у Грузії. Також нещодавно відбулася третя зустріч на найвищому рівні керівного комітету проекту Twinning «Підтримка Державної фіскальної служби України у розвитку елементів інтегрованого управління кордонами у митній сфері» [313].

У лютому 2015 р. у ДФС затвердили «Стратегічний план розвитку на 2015-2018 роки» [314]. Серед основних стратегічних цілей розвитку, які ще не розглядалися, варто виокремити: посилення централізованої аналітичної функції (трансформація прогнозування доходів бюджету у координацію бюджетного процесу за доходами та оптимізація методологічної складової процесу ведення митної статистики відповідно до міжнародних стандартів); удосконалення методів

комунікації між керівництвом та персоналом ДФС України; комплексне поліпшення обліково-звітної складової діяльності ДФС України.

Та незважаючи на численні стратегічні та щорічні плани розвитку й діяльності ДФС, нарікання на податкову систему і на діяльність ДФС тільки зростають. Однією з вимог МВФ для продовження подальшої співпраці з Україною у 2016 р. було запровадження репрезентативної системи показників, призначеної для моніторингу результативності ефективності функціонування ДФС. Мова йде про незалежну оцінку та контроль за ефективністю і правомірністю діяльності ДФС та його територіальних органів [315].

Під тиском громадськості та міжнародних організацій «Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015-2018 роки» було доповнено ціллю «Проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів ДФС України та її територіальних органів, формування системи управління якістю їх роботи». Також було видано Наказ від 26.02.2016 р. № 184 «Про затвердження цілей ДФС України на 2016 рік та порядок підготовки Цілей структурних підрозділів ДФС та територіальних органів ДФС на 2016 рік» [315].

Декларування ДФС України створення системи оцінювання своєї діяльності як одного із стратегічних орієнтирів, можна вважати симетричною реакцією на нагальну потребу реформування системи управління. Але і тут не обійшлося без казусів. У зазначеному вище Наказі індикатори оцінювання (КРІ) чомусь названі цілями та викладені у такій послідовності:

- надходження податків до бюджету;
- динаміка рівня податкової заборгованості;
- рівень задоволеності платників податків;
- виконання плану інституційних змін / операційна діяльність.

Хоча у світовій практиці система КРІ – це набір кількісних показників, які використовуються організацією з метою оцінки або порівняння результативності з точки зору досягнення стратегічних або оперативних цілей. Зауважимо, що у

розвинених країнах переважна більшість організацій приватного та публічного секторів економіки функціонують на основі КРІ [315].

Таким чином, основними недоліками стратегічних планів ДФС в контексті реалізації принципу КРІ у фіскальних органах є: порушення принципу об'єктивності (оцінкою повинна займатися незалежна установа), обмеження чисельності КРІ для територіальних органів ДФС, відсутність єдиного формату індикаторів для структурних підрозділів та територіальних органів ДФС, розрахунок певного КРІ на основі інших КРІ (оскільки кореляція між КРІ, яка стане наслідком використання такого механізму розрахунку буде необ'єктивною).

Серед цілей КРІ, задекларованих Міністерством фінансів України [316], на нашу думку, потребують подальшого доопрацювання: система Ризик менеджменту, перетворення ДФС з карального на сервісний орган, обсяг заборгованості ПДВ, граничний час митного оформлення у митних режимах, частка узгоджених грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудитів, вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку.

У свою чергу, експерти «податкової групи» Реанімаційного пакету реформ у дослідженні «Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення» [317, с. 16-18] визначили такі головні проблеми у сфері адміністрування податків і зборів, а саме:

1. високий рівень корупції в органах ДФС;
2. наявність правових колізій норм нормативних та регуляторних актів;
3. низька якість консультаційно-роз'яснювальної роботи;
4. низький рівень кваліфікації персоналу ДФС;
5. наявність великої кількості кодів бюджетної класифікації;
6. проблема у поверненні платникам надміру сплачених коштів, у тому числі митних платежів, неправомірно нарахованих до бюджету внаслідок перерахунку митної вартості;

7. відсутність достатньої кількості електронних сервісів для платників податків, технічно недосконале програмне забезпечення, сприяння органами ДФС створенню монополій у сфері автоматизованих систем з надання електронної звітності, РРО тощо.

На нашу думку, крім названих вище заходів, покращенню ефективності системи оподаткування в Україні мають сприяти:

- розробка графіку гармонізації акцизних ставок відповідно до європейського законодавства з метою ефективного планування бюджетних надходжень;
- скасування акцизного податку на роздрібну торгівлю підакцизними товарами як такого, що не відповідає Угоді про асоціацію;
- зниження ставки податку на прибуток, перегляд бази оподаткування; скорочення кількості податкових різниць;
- реформи в інших напрямках, зокрема, антикорупційна, дерегуляційна реформи, реформа судових та правоохоронних органів, державної служби, пенсійна реформа;
- зміна принципів і підходів до діяльності фіскальних органів; перехід до сервісної служби з надання якісних послуг та використанням новітніх електронних інструментів для платників податків; посилення відповідальності за корупційні діяння; перегляд кількості та функціональних обов'язків працівників фіскальної служби, підвищення їхньої кваліфікації; продовження широкого обговорення реформування ДФС із залученням бізнесу, громадськості та міжнародних партнерів;
- удосконалення процесу законотворення, зокрема у частині перевірки якості регуляторних положень, збільшення консультування з громадськістю, розгляд ефекту від законів комплексно, з урахуванням довгострокових наслідків. Закони повинні бути простими та зрозумілими, забезпечувати передбачуваність правил ведення бізнесу.

Аналізуючи досвід податкових реформ країн ЄС, зазначимо, що у європейській практиці запроваджується горизонтальний моніторинг на противагу вертикальному – тобто, податковим перевіркою. Платники податків, які уклали відповідні угоди з фіскальними органами, повністю або частково звільняються від таких перевірок. Натомість, фіскальні служби здійснюють моніторинг не тільки поточної господарської діяльності платника податків, але й нарахування та сплати податків за минулі періоди. Всі спори вирішуються між сторонами угоди про горизонтальний моніторинг та відповідно до її положень [318].

Як свідчить досвід ліберальних податкових реформ у постсоціалістичних країнах ЄС, як правило, у ході їх здійснення відбувається зниження ставок податків на доходи фізичних осіб і прибуток підприємств. Поширеною є практика переходу до пропорційного податку на доходи фізичних осіб. Зокрема, цей перехід було здійснено у восьми з одинадцяти таких країн (щоправда, у Словаччині та Чехії пропорційний податок проіснував лише до 2013 р.). Розповсюдженою є практика встановлення єдиної ставки оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб (наприклад, Болгарія, Естонія, Литва, Румунія) [319].

Натомість податки на споживання, у тому числі ПДВ, вважаються менш деформуючими податковими інструментами, поступаючись лише періодичним податкам на нерухоме майно. З цієї причини одним із неодмінних заходів податкових реформ, орієнтованих на економічне зростання, вважається перенесення податкового навантаження з податків на доходи на оподаткування споживання і нерухомого майна.

Водночас, країни ЄС активно впроваджують програми стимулювання наукових досліджень та інновацій. Задля цього більшість цих країн надають спеціальні податкові стимули [319].

Так, у Латвії із середини 2014 р. введено спеціальну форму податкового забезпечення для певних коштів, пов'язаних з дослідженнями та розробками. Італія запропонувала на 2014-2016 рр. податковий кредит для компаній з річним

доходом до 500 млрд євро, які інвестують у дослідження та інновації. Швеція зменшила внески на соціальне страхування для працівників цих галузей. Чехія розширила перелік витрат з професійного розвитку працівників, які зменшуватимуть об'єкт оподаткування податком на прибуток. Окремі податкові преференції країни надали т. зв. «business angels» – людям, що інвестують у «стартапи».

У центрі уваги в країнах ЄС залишається боротьба з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням. Такі заходи дозволяють не лише зменшити податковий розрив, але й допомагають податковим органам підвищити ефективність справляння податків та знизити тягар відповідальності платника податків. Якість адміністрування податків підвищується шляхом запровадження електронних сервісів та посилення контролю за обігом готівки.

Враховуючи європейський досвід реформування податкових систем, окремі вчені [318; 319] пропонують конкретні новації підвищення ефективності податкової системи України, а саме:

- ✓ впровадження обов'язкового використання амортизаційних відрахувань на оновлення основних засобів;
- ✓ запровадження непрямих методів визначення доходів фізичних осіб, зокрема, через надання фіскальним органам суб'єктами, що реалізують товари (послуги), інформації про витрати платників податків, які перевищують 10 мінімальних заробітних плат за одиницю;
- ✓ зміна співвідношення сум єдиного соціального внеску у пропорції 1,8 до 1 для роботодавців та робітників відповідно до європейської практики;
- ✓ збільшення диференціації ставок податку на додану вартість, встановивши ставку 9% для товарів першої необхідності та 21% – як базову ставку;

✓ поступове підвищення акцизних податків на тютюнові вироби та алкогольну продукцію тощо.

Водночас потребує додаткового обговорення законопроект № 2388а [320] щодо удосконалення справляння акцизного податку при роздрібній торгівлі нафтопродуктами, який передбачає розширення переліку підакцизної продукції шляхом включення до поняття «пальне» низки товарних позицій у контексті невідповідності цих положень Директиві Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування продуктів енергії та електроенергії.

Крім того, впровадження акцизного податку з реалізації через роздрібну торговельну мережу підакцизних товарів не відповідає Директиві Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. про загальний режим акцизних податків та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС.

Останні законодавчі ініціативи щодо гармонізації податкової системи України зі стандартами Європейського Союзу в контексті реалізації Угоди про асоціацію наведено в додатку Х.

Отже, на сучасному етапі податкової реформи, удосконалення адміністрування податків, зборів і платежів в Україні відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС доцільно зосередити на таких конкретних напрямках: реформування Державної фіскальної служби (структури, кадрового складу, повноважень); запровадження дієвого механізму інституту уповноважених економічних операторів на митниці; спрощення податкових та митних процедур завдяки широкомасштабному використанню ІТ-технологій, електронних сервісів; розширення можливостей Електронного кабінету платника податків; створення Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій; модернізація програмного забезпечення з метою створення єдиного інформаційного простору для всіх учасників процесу податкового контролю; застосування на усіх без винятку митницях методу 1 для оцінки митної вартості; розгляд можливості

впровадження прогресивної системи податку на доходи фізичних осіб; удосконалення справляння податку на нерухомість; підвищення контролю за обігом готівки; удосконалення механізмів боротьби з ухиленням від сплати податків, податковим шахрайством та виведенням капіталів за межі країни; скасування акцизного податку на роздрібну торгівлю підакцизними товарами як такого, що не відповідає Угоді про асоціацію з ЄС; розробка графіку гармонізації акцизних ставок відповідно до європейського законодавства з метою ефективного планування бюджетних надходжень; антикорупційна, дерегуляційна, судова реформи; реформа правоохоронних органів; пенсійна реформа; залучення бізнесу, громадськості та міжнародних партнерів до обговорення реформи ДФС; розробка альтернативної системи оцінювання результативності ДФС України на базі застосування провідного світового досвіду використання КРІ.

Висновки до розділу 3

У результаті дослідження інституційного розвитку системи оподаткування в Україні в умовах асоціації з ЄС та аналізу ефективності її адміністративного функціонування виявлено низку фіскальних дисбалансів:

- відсутність чіткої тенденції у динаміці коефіцієнта еластичності податків;
- неефективне планування податкових надходжень (рівень коефіцієнта виконання планових показників надходжень до державного бюджету свідчить про або низький рівень мобілізації податків до бюджету, або ж про адміністративний тиск на платників податків);
- дисбаланс між донарахованими та сплаченими сумами податків та штрафних санкцій;
- дисбаланс між обсягами надходжень та відшкодування ПДВ;
- недостатня бюджетно-податкова автономія та обмеженість повноважень

місцевої влади, що призводить до викривлення пропорції результативності і ефективності. Бюджетна та податкова централізація підривають перспективи економічного розвитку міст та регіонів України, що гальмує динаміку залучення інвестицій, покращення рівня життя та знижує зацікавленість місцевої влади у результатах економічної діяльності підприємств;

- дисбаланс між запланованими темпами зростання ВВП та дохідної частини держбюджету;
- низька якість та несвоєчасність надання податкової інформації;
- дослідження світового досвіду застосування податку на прибуток корпорацій поставило під сумнів загалом доцільність використання в Україні прямого оподаткування у його класичному вигляді.

За поточних умов раціонально було б перейти до активного комбінування фіскальних складових майнового податку та імплементувати введення податку на розподілений прибуток.

На основі використання методу аналізу ієрархій Т. Сааті визначено на теоретичному рівні найбільш оптимальну модель податкових відносин України за прикладом Болгарії. Для об'єктивності аналізу було обрано чотири країни Східної Європи, які одними з останніх приєдналися до ЄС, та відповідно чий податкові системи мають спільні риси з вітчизняною. Обчислювальний експеримент за допомогою методу аналізу ієрархій показав, що податкові показники Болгарії мають найвищий ступінь достовірності. Механізм оптимізації податкової системи України до євростандартів полягає у такому: 1) створенні гнучкої податкової системи, яка буде реагувати на зміну кількості податкових платежів та зниження / підвищення податкових ставок стабільними податковими надходженнями до бюджету; 2) оптимізації структури податкових надходжень; 3) використанні зваженої та обов'язково прозорої системи податкових пільг для підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції та підприємств в умовах світової податкової конкуренції; 4) повній лібералізації та спрощенні системи державного

контролю та адміністрування.

Продовжуючи реформування податкової системи України, варто враховувати не лише внутрішньогалузеві дисбаланси справляння податків, але й поєднувати їх разом з бюджетними трансформаціями. Агресивна фіскальна консолідація обов'язково призведе до подальшого падіння ВВП України ще на 5-10%. Помилково боротися виключно з бюджетним дефіцитом.

Тому, якщо розмірковувати стратегічно з позиції покращення динаміки розвитку національної економіки, трансформації податкової системи мають бути спрямовані насамперед на поліпшення інвестиційної привабливості для внутрішніх інвесторів, а вже потім для зовнішніх. За допомогою податкових трансформацій та реформ необхідно у першу чергу стимулювати розвиток стратегічних галузей економіки, сферу послуг, ІТ-сектор, де Україна має конкурентні переваги на міжнародній арені.

По-друге, найбільш кардинальної та жорсткої реформи потребує рудиментна фіскальна служба, яка, як і раніше, продовжує залишатися у площині корупції та непрофесійності, а також перманентно втручатися у господарську діяльність платників податків шляхом частих перевірок, порушуючи конкуренцію та завдаючи додаткових невимушених збитків підприємствам.

Важливо розуміти, що на сьогоднішньому етапі розвитку України, радикальне зниження податкових ставок (скорочення більше ніж вдвічі ставки ЄСВ, скасування прогресивності ПДФО) не зможе компенсуватися стрімким зростанням економіки та ВВП, що у свою чергу тільки посилить бюджетне розбалансування. На теперішньому етапі вкрай важливо максимально розширити податкову базу та забезпечити дотримання правил податкового законодавства усіма учасниками податкового процесу.

Основні результати дисертаційної роботи, які знайшли відображення у розділі 3, висвітлено у працях автора [321; 322; 323].

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні проаналізовано процеси трансформації податкових систем України, Грузії та Молдови в умовах підготовки та підписання угод про асоціацію з ЄС, здійснено порівняльний аналіз чинників формування податкової політики східноєвропейських країн і розроблено теоретико-практичні рекомендації щодо адаптації до вимог і стандартів ЄС у сфері оподаткування.

За підсумками проведеного наукового дослідження, відповідно до поставлених завдань і мети роботи, зроблені висновки.

1. Податкові системи країн ЄС розвиваються на підставі таких базових концептуальних засад: 1) теоретичним фундаментом трансформації податкових систем країн ЄС стали концепції теорії «економіки пропозиції», які спонукали європейські уряди знизити податкове навантаження на прибуток компаній й на приватну власність, стимулюючи цим залучення ПІІ та розвиток підприємницького сектору; 2) паралельно з лібералізацією корпоративного оподаткування в ЄС відбувається підвищення фіскальної орієнтованості непрямих податків та їх ролі у структурі податкових надходжень національних бюджетів країн ЄС, а також зміна прогресивної системи оподаткування на пропорційну й активне використання перерозподільних функцій оподаткування; 3) особливістю фіскальної сфери у більшості країн ЄС-15 із високим рівнем розвитку є встановлення й високого рівня оподаткування, тоді як у державах п'ятої та шостої хвиль розширення ЄС, ураховуючи порівняно низький рівень доходів більшості населення та пропорційну шкалу оподаткування індивідуальних доходів, непрямі податки є бюджетоутворюючими; 4) розвиток податкової політики ЄС пов'язаний безпосередньо з подальшою еволюцією економічної інтеграції.

2. Оцінка перспектив створення фіскального союзу в межах ЄС та/або ЕВС доводить, що, незважаючи на наявність нормативної бази з контролю та регулювання національних бюджетів на вищому інтеграційному рівні, а також

економічних передумов для цього, в сучасних реаліях кон'юнктура є несприятливою для створення єдиного фіскального утворення на території ЄС. Неможливість створення в найближчій перспективі фіскального союзу пояснюється негативними економічними прогнозами з погляду макроекономічної стабілізації в умовах хиткої економічної рівноваги, політичною невизначеністю та поширенням дезінтеграційних процесів.

3. З метою досягнення загальноєвропейських цілей стратегії поглибленої інтеграції основними пріоритетами подальшої конвергенції оподаткування ЄС є: 1) налагодження механізму співпраці податкових органів країн – членів ЄС у галузі автоматичного обміну інформацією; 2) досягнення більшої прозорості в оподаткуванні прибутку; 3) початок гармонізації прямого оподаткування (створення Єдиної консолідованої корпоративної податкової бази, оподаткування прибутку компаній за місцем генерування доходів, уніфікація податкової бази тощо); 4) боротьба з ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням (створення списку «неспівпрацюючих юрисдикцій», імплементація вимог Проекту з протидії розмиванню бази оподаткування та переміщенню доходів – BEPS).

4. Аналіз особливостей формування та поступального трансформування систем оподаткування України, Грузії та Молдови у контексті реалізації євроінтеграційної стратегії, доводить, що саме встановлення партнерських відносин із країнами ЄС (через Європейську політику сусідства, політику «Східного партнерства» і, як наслідок, асоціацію з ЄС) створило підґрунтя для здійснення системних реформ у сфері оподаткування після тривалої структурної кризи адміністративно-командних моделей господарювання. Відтоді податкова політика УГМ має свою специфіку структурних перетворень, що полягає у: 1) встановленні порівняно невисокого рівня податкового навантаження, що є значно нижчим середнього як по країнах ЄС-28, так й окремо по групах країн – членів ЄС; 2) зміщенні податкового курсу на непряме оподаткування та зниження

тиску на фонд оплати праці; 3) низькій фіскальній ефективності використання прямих податків та внесків на державне соціальне страхування у зв'язку з низьким рівнем доходів платників податків.

Вивчення показників темпів економічного зростання, рівня оподаткування, бюджетної дисципліни та податкової структури УГМ у кластерному зіставленні із групами країн ЄС дозволило виявити низку спільних рис із «новими» країнами – членами ЄС. У зв'язку з чим, за основу автором було обрано досвід саме цих країн.

5. Детермінанти трансформації податкових систем України, Грузії та Молдови в умовах дії угод про асоціацію з ЄС класифікуємо за такими групами: 1) фундаментальні чинники; 2) індикаторні детермінанти; 3) ключові фактори відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС; 4) детермінанти за характером походження податків, а саме: а) прямі податки, б) непрямі податки, в) внески до цільових фондів; 5) інституційні чинники; 6) адміністрування; 7) боротьба з податковим шахрайством та агресивним податковим плануванням; 8) сфера обміну податковою інформацією. Значна частина визначених детермінант податкових трансформацій формує податкове середовище незалежно від інтеграційних прагнень держави, але в ракурсі нашої наукової розвідки каталізатором кожного із зазначених факторів є європейський вектор розвитку.

6. Реформування податкової політики України, Грузії та Молдови в умовах дії угод про асоціацію з ЄС рекомендується здійснювати в такому руслі: 1) підвищити стимулюючу роль податку на прибуток, 2) збільшити диференціацію ставок ПДВ з метою підтримки стратегічних галузей економіки, 3) упровадити прогресивну шкалу податку на доходи фізичних осіб, 4) поліпшити умови амортизації для стимулювання оновлення основних засобів усіма суб'єктами господарювання, 5) гармонізувати ставки акцизних податків з метою приведення їх у відповідність до вимог Угоди про асоціацію, 6) вжити комплексних заходів з упровадження електронних сервісів, 7) посилити боротьбу

з ухиленням від сплати податків, 8) адаптувати принципи Проекту по боротьбі з розмиванням бази оподаткування та переміщенням доходів, 9) поглибити інституційну реформу фіскальних органів, 10) упровадити автоматичний обмін податковою інформацією згідно зі стандартами ОЕСР.

7. Фундаментальне дослідження інституційного розвитку податкової системи України дозволило нам ідентифікувати соціально-економічні дисбаланси, що потребують негайного усунення. До них належать такі дисбаланси: між донарахованими та сплаченими сумами податків і штрафних санкцій, між очікуваними та фактичними показниками податкових надходжень, між показниками зростання податкових надходжень і базою оподаткування, між сумою сплаченого та відшкодованого ПДВ, між пропорцією результативності й ефективності економічної діяльності регіонів України (вузькі межі бюджетно-податкової автономії), між якістю і своєчасністю надання податкової інформації, між запланованими темпами зростання ВВП та дохідної частини держбюджету (на прикладі проекту бюджету України на 2017) тощо.

8. Задля розв'язання практичного завдання обрання найоптимальнішої моделі податкових відносин України використано метод аналізу ієрархій Т. Сааті. Досліджено застосування методу попарних порівнянь для експертних оцінок важливості показників у податкових системах Польщі, Румунії, Болгарії та Естонії, які успішно провели оптимізацію оподаткування у процесі євроінтеграції. Отримані матричні оцінки відносної важливості досліджуваних податкових індикаторів, а саме: обсягів податкових платежів, наявності податкових пільг, рівня податкового навантаження, складності податкового адміністрування, розміру податкових ставок дозволили розрахувати податкові пріоритети та їх достовірність для кожної із досліджуваних країн. Обчислювальний експеримент підтвердив найвищий ступінь достовірності показників, що були розраховані за даними економіки Болгарії. З огляду на отримані результати дослідження та з урахуванням досвіду й особливостей трансформації систем справляння податків у

Польщі, Румунії, Болгарії та Естонії, механізм оптимальної трансформації податкової системи України повинен передбачати: 1) створення гнучкої податкової системи зі стабільними податковими надходженнями, 2) оптимізацію структури оподаткування, 3) використання прозорої системи податкових пільг з метою підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції та підприємств в умовах світової податкової конкуренції, 4) лібералізацію системи державного контролю й адміністрування.

9. Система рекомендацій, спрямованих на удосконалення процесу адміністрування податків, зборів і платежів в Україні, що була розроблена автором роботи, відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС передбачає: реформування ДФС (структури, кадрового складу, повноважень); запровадження дієвого механізму функціонування інституту уповноважених економічних операторів; спрощення податкових і митних процедур завдяки використанню ІТ-технологій; розширення можливостей електронного кабінету платника податків; створення єдиного інформаційного простору для всіх суб'єктів процесу податкових відносин; запровадження прозорого механізму визначення митної вартості; удосконалення справляння податку на нерухомість; чітке виконання календарного плану гармонізації акцизних ставок відповідно до вимог ЄС з метою ефективного планування бюджетних надходжень; удосконалення механізмів боротьби з податковим шахрайством і виведенням капіталів; розробка альтернативної системи оцінювання результативності ДФС України на базі застосування провідного світового досвіду використання КРІ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: учеб. для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев. – М.: МЦФЭР, 2003. – С. 171-172.
2. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна. – К.: НДФІ, 2006. – С. 65-178.
3. Мельник П. В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій // Знання України. – К.: 2008. – С. 52-75.
4. Шевчук В. О. Уніфікація податкових систем країн Європейського Союзу як критерій поглиблення інтеграції / В. О. Шевчук, Р. Ю. Римарська // Фінанси України. – №12. – 2007. – С. 51-56.
5. Clark John Bates. The Distribution of Wealth: A Theory of Wages, Interest and Profits / John Bates Clark // The Macmillan Company: N.-Y. – 1908. – 324 pp.
6. Keynes John Maynard. The General Theory of Employment, Interest and Money / John Maynard Keynes // Macmillan Cambridge University Press, for Royal Economic Society: N.-Y. – 2002. – 263 pp.
7. Keynes John Maynard. The Means to Prosperity / John Maynard Keynes // Macmillan Cambridge University Press, for Royal Economic Society: N.-Y. – 2008. – P. 35.
8. Samuelson Paul A. Economics / Paul A. Samuelson, William D. Nordhaus // The McGraw-Hill Companies – Higher Education: 19th edition – N.-Y. – 2009. – 263 pp.
9. Гэлбрейт Джон. Экономические теории и цели общества / Джон Гэлбрейт // перевод с английского: В. В. Зотов, В. А. Киров, Т. Л. Клячко, «Прогресс», – М: – 1976. – 390 с.

10. Гусейнов Р. М. Історія економічних вчень / Р. М. Гусейнов, Ю. В. Горбачова, В. М. Рябцева // підручник: Новосибірська державна академія економіки і управління, ТОВ «Видавничий Будинок ИНФРА-М», 2000. – 248 с.

11. Sheffrin. General account of the new classical economics / Sheffrin, M. Steven // Rational Expectations, 2d ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1996. – P. 119-133.

12. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки / Л. М. Шаблиста // Наук. видання. – К.: Інститут економіки НАН України. – 2000. – С. 7-8.

13. Лютий І. О. Податкова система / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін. // – Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.

14. Валігура В. А. Гармонізація оподаткування: вітчизняні реалії та міжнародні орієнтири / В. А. Валігура // дис. канд. екон. наук: Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2010. – 292 с.

15. Демиденко Л. М. Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору / Л. М. Демиденко // автореф. дис. канд. екон. наук: Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2000. – С. 19.

16. Atkinson A. B. 1% of €10,000 billion, in Townsend / A. B. Atkinson, P. and D. Gordon (eds) // «World poverty: New policies to defeat an old enemy», Policy Press, Bristol. – 2002. – P. 401-411.

17. Begg I. Funding the European Union. Making sense of the EU budget / I. Begg // A Federal Trust Report on the Union's Budget. The Federal Trust, London. – 2005. – 219 pp.

18. Еврокомиссия предложила Европарламенту с 2014 г. ввести налог на финансовые операции во всех 27 странах ЕС / Аналитический банковский портал [Електронний ресурс]. – 28.09.2011 // Режим доступу до статті : <http://www.my-banks.info>.

19. Приблизилось введение в ЕС налога на финансовые транзакции / [Электронный ресурс] / Брюссельское бюро. – 08.12.2015. // Режим доступа до статті: <http://ru.euronews.com/2015/12/08/ten-eurozone-governments-strike-partial-deal-on-transaction-tax>.

20. Le Cacheux J. Funding the EU Budget with a Genuine Own resource: The Case for a European Tax / J. Le Cacheux // Notre Europe Studies, – 2007. – P. 57.

21. Begg I. An EU Tax – Overdue Reform or Federalist Fantasy? / I. Begg // Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, – February 2011. – 121 pp.

22. Wigger B. How to allocate the power to tax in Europe? / B. Wigger, U. Wartha, H. Kliemt, D. Schmidtchen, M. E. Streit (eds.) // «European Governance», Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie, 22, Mohr Siebeck, Tübingen, – 2007. – P. 172-190.

23. Groeben H. Harmonizing taxes – a step to European integration / Hans von der Groeben // European Community Information Service, London, – November 1968. – P. 1-8.

24. Genschel P. Beyond the Regulatory Polity: The European Integration of Core State Powers / P. Genschel, M. Jachtenfuchs // Oxford: Oxford University Press. – 2013. – 54 pp.

25. Genschel P. Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market / P. Genschel, A. Kemmerling, E. Seils // JCMS, Vol. 49, No. 3,– 2011. – P. 585-606.

26. Rixen T. How Effective is the European Union’s Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States / T. Rixen, P. Schwarz // JCMS, Vol. 50, No. 1. – 2012. – P. 151–168.

27. Ganghof S. Taxation and Democracy in the EU / S. Ganghof, P. Genschel // Journal of European Public Policy, Vol. 15, No. 1. – 2008. – P.58–77.

28. Genschel P. Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market / P. Genschel, A. Kemmerling, E. Seils // *JCMS*, Vol. 49, No. 3. – 2011. – P. 585–606.

29. Höpner M. Embeddedness and Regional Integration: Waiting for Polanyi in a Hayekian Setting / M. Höpner, A. Schäfer // *International Organization*, Vol. 66, No. 3. – 2012. – P. 429–455.

30. Frieden J. A. One Europe, One Vote? The Political Economy of European Union Representation in International Organizations / J. A. Frieden // *European Union Politics*, Vol. 5, No. 2. – 2014. – P. 261–276.

31. Prats G. Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero / Garcia Prats // *La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 51. – 2001. – 519 pp.

32. Grau A. The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives / Amparo Grau, Pedro M. Herrera // *Universidad Complutense de Madrid, Spanish Tax Journal Impuestos*, No. 10. – 2002. – P. 12.

33. Bénassy-Quéré A. Tax harmonization in Europe: Moving forward [Электронный ресурс] / A. Bénassy-Quéré, A. Trannoy, G. B. Wolff // *French Council of Economic Analysis* No. 14, 2014 – Режим доступа: <http://www.bruegel.org/publications/publication-detail/publication/841-tax-harmonization-in-europe-moving-forward/>.

34. Canzoneri M. On the difference between cooperation and coordination / M. Canzoneri, D. Henderson // *Monetary Policy in Interdependent Economies Game-Theoretic Approach*, MIT Press – 1991. – 241 pp.

35. Kouba L. Policy autonomy, coordination or harmonization in the persistently heterogeneous European Union? / Luděk Kouba, Michal Mádr, Danuše Nerudová // *European Union's Seventh Framework Programme for research, technological development and demonstration, Working Paper No. 95*. – 2015. – P. 1-27.

36. Faria A. Tax coordination and harmonization / A. Faria // Tax policy, Handbook. Washington: International Monetary Fund, In: SHONE, P., 1995. – 329 pp.
37. Genser B. Tax competition, tax coordination and tax harmonization: The effects of EMU / B. Genser, A. Haufler // Empirica, vol. 23, issue 1, 1996. – P. 59-89.
38. O'Shea T. Tax Harmonization vs. Tax Coordination in Europe: Different Views / T. O'Shea // Tax Notes International, vol. 46, 2007. – P. 811-814.
39. Pirvu D. Corporate Income Tax Harmonization in the European Union / D. Pirvu // New York: Palgrave Macmillan, 2012. – 235 pp.
40. Shikwati J. Towards African Tax Policy: Coordination, Rationalization or Harmonization? [Електронний ресурс] / J. Shikwati // The African Executive. Режим доступу: <http://www.africanexecutive.com/modules/magazine/articles.php?article=6673>.
41. Кошук Т. В. Податкова політика в контексті стратегії інтеграції України до ЄС / Т. В. Кошук // дис. канд. екон. наук: Держ. навч.-наук. установа «Академія фінансового управління». – К., 2015. – 205 с.
42. Захаров А. С. Становление системы налогового права ЕС / А. С. Захарова // автореф. дис. канд. экон. наук. – М., 2010. – 28 с.
43. Wasserfallen F. Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization / Fabio Wasserfallen // University of Zurich, Journal of Common Market Studies: Oxford, UK– 2013. – P. 1–16.
44. Сеницына М. Л. Антикризисные меры ЕС. Анализ современных финансовых реформ / М. Л. Сеницына // Налоги и налогообложение. № 8. – 2012. – С. 64-80.
45. Сеницына М. Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе / М. Л. Сеницына // автореф. дис. канд. эк. наук. – М.: МГИМО МИД РФ, 2012. – С. 13-15.
46. Council Regulation (EC) № 1055/2005 of 27 June 2005 amending Regulation (EC) № 1466/97 on the strengthening of the surveillance of budgetary

positions and the surveillance and coordination of economic policies // O. J. L 174 of 07 July 2005.

47. Council Regulation (EC) № 1056/2005 of 27 June 2005 amending Regulation (EC) No 1467/97 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure // O. J. L 174 of 07 July 2005.

48. Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community // O. J. C 310 of 16 December 2004.

49. Girard–Vasseur M. Tax competition in EU-15: what is the reality? / M. Girard–Vasseur, J. Guieze // *Ecoweek. Special Issue.* – Paris: BNP Paribas, 2004. – P. 21.

50. Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2010. – 292 с.

51. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водяніков, І. Коноваленко // *Консум* – Харків : 2004. – 960 с.

52. Lang M. The Case For and Against an EU Tax / M. Lang, M. Zagler // *International Tax Coordination* (London: Routledge). – 2010. – 87 pp.

53. Крисоватий А. І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 236 с.

54. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // *Фінанси України.* – 2012. – №1. – С. 94-115.

55. Гусак О. Ю. Міжнародна конкурентоспроможність національної податкової системи (на прикладі країн Європейського Союзу) / О. Ю. Гусак // автореф. дис. канд. екон. наук: Інститут світової економіки і міжнародних відносин. – К., 2009. – С. 19.

56. Ревякин Е. Инерция интеграции как одна из особенностей ее динамики / Е. Ревякин // *Мировая экономика и международные отношения*. – 2006. – №7. – С. 33-40.

57. Мельник В. М. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // *Економіка України* № 6 (631). – К.: 2014. – С. 37-56.

58. Krever R. Is Integration of Income Taxation Possible in the EU? / Richard Krever, Shafi U. Khan Niazi // Monash U. Department of Business Law & Taxation Research Paper No. 2015 02 22 – July 27, 2015. – 447 pp.

59. Эггертсон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертсон. – М.: Дело, 2001. – 404 с.

60. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М.: Начала, 1997. – 190 с.

61. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка; передмова та наук. ред. В. М. Федосова / Ш. Бланкарт. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.

62. Стиглиц Д. Е. Крутое пике: Америка и новый экономический порядок после глобального кризиса: пер. с англ. В. Лопатка / Д. Е. Стиглиц. – М.: Эксмо, 2011. – 512 с.

63. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>.

64. EU Tax Policy Strategy [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm.

65. Snossen S. Tax policy in the European Union: a review of issues and options [Электронный ресурс] / S. Snossen. – Режим доступа: <http://digitalarchive.maastrichtuniversity.nl/fedora/get/guid:93ca5ed7-c036-46eb-b64d-48f748522995> / ASSET1.

66. Zodrow G. R. Tax Competition and Tax Coordination in the European Union [Електронний ресурс] / G. R. Zodrow // International Tax and Public Finance November 2003. – Режим доступу: <http://link.springer.com/article/10.1023/A:1026377819946>.

67. На шляху до більш ефективного використання податкових пільг в інтересах науково-дослідницьких робіт [Електронний ресурс]: Повідомлення Єврокомісії від 22 листопада 2006р. – СОР (2006) 728. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

68. Towards more growth friendly tax systems. What are the tax priorities for the 2014 European Semester [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/european_semester/index_en.htm.

69. Laffan B. The Finances of the European Union / B. Laffan // St. Martin's Press – New York, 2007. – 319 pp.

70. Вавилова М. А. В Европе НДС тоже платят / М. А. Вавилова // Современная Европа. № 4 [24]. – 2015. – 111 с.

71. Сидорова Е. А. Особенности бюджетной политики в Европейском Союзе / Е. А. Сидорова // ИМЭМО РАН – М.: 2012 – 129 с.

72. Batten G. Proposal for a Council Regulation on the methods and procedure for making available the own resource based on the value added tax / G. Batten // Brussels, 9.11.2011. – P. 15.

73. Communication from the commission to the European parliament, the Council, the European economic and social committee, the Committee of the regions and the national parliaments / The EU Budget Review. Brussels, 2010. – P. 27.

74. Сидорова Е. А. Евросоюз: общий бюджет после Лиссабона / Е. А. Сидорова // Современная Европа, №4 – М.: 2014 – 129 с.

75. Leen A. R. Eurotax and the fiscal sovereignty of the member states / A. R. Leen // Op. cit. – P. 19.

76. Lindner J. Conflict and Change in EU Budgetary Politics / J. Lindner // Routledge – London : 2015. – 298 pp.

77. Genschel P. How the European Union Constrains the State: Multilevel Governance of Taxation / P. Genschel, M. Jachtenfuchs // European Journal of Political Research, Vol. 50, No. 3, – P. 293–314.

78. Graetz M. J. Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe / M. J. Graetz, A. C. Warren // Yale Law Journal, Vol. 115, 2014 – P. 1186–1255.

79. Graetz M. J. Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy / M. J. Graetz, A. C. Warren // Common Market Law Review, Vol. 44, 2007 – P. 1577–1623.

80. Стрежнева М. В. Управление экономикой в Европейском Союзе: институциональные и политические аспекты / М. В. Стрежнева, И. Л. Прохоренко // ИМЭМО РАН, – М.: 2013. – 215 с.

81. Hallenberg M. Fiscal Governance in Europe / M. Hallenberg, R. R. Strauch, J. von Hagen. – N.Y.: Cambridge University Press, 2009. – 98 pp.

82. Дмитренко Г. В. Державне управління процесами адаптації податкової системи України до вимог Європейського Союзу / Г. В. Дмитренко // автореф. дис. канд. наук з держ. управл.: Національна академія державного управління при Президентові України. – К., 2004. – 20 с.

83. Code of Conduct Group (Business Taxation) [Електронний ресурс]: European Council – Council of the European Union. – Режим доступу: [http : //www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/](http://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/).

84. Action Plan on Corporate Taxation, on 17 June 2015 [Електронний ресурс]: European Commission – Taxation and Customs Union. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/action-plan-corporate-taxation_en.

85. Anti Tax Avoidance Package, on January 2016 [Электронный ресурс]: European Commission – Taxation and Customs Union. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en.

86. The Report of the Code of Conduct group on business taxation as submitted to the ECOFIN Council, 29.11.1999 [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.europa.eu.int.

87. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Luxembourg: Eurostat Statistical books. – 2015 edition. – 147 pp.

88. Лучшие налоговые гавани мира [Электронный ресурс] / Ведущий корпоративный портал оффшорной индустрии на русском языке. – Режим доступа: <https://offshorewealth.info/uncategorised/world-best-tax-havens-tw/>.

89. Киосе В. Оффшоры и налоговые гавани Европы / В. Киосе, Ю. Семенова // Мировое и национальное хозяйство, Издание МГИМО МИД России, №4 (23). – 2012. – 27 pp.

90. European Commission’s 2015 Work Programme / European Parliamentary Research Service // Authors: Ariane Debyser, Eva-Maria Poptcheva and Etienne Bassot. Members’ Research Service PE 545.732, 2015 – P. 1–9.

91. Tax policy in the EU. Issues and challenges: Taxation in-depth analysis / European Parliamentary Research Service // Authors: Cécile Remeur. Members’ Research Service PE 549.001, February 2015 — P. 1-30.

92. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC / Official Journal of the European Union [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:En:PDF>.

93. Council Regulation (EU) No. 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax / Official Journal of the European Union [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:en:PDF>.

94. Council Regulation (EU) No. 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004/ Official Journal of the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:121:0001:0015:en:PDF>.

95. Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures / Official Journal of the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:084:0001:0012:EN:PDF>.

96. Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States measures / Official Journal of the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/fb19de7b-13cc-11e4-933d-01aa75ed71a1/language-en>.

97. Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) / Commission staff working document, Impact assessment // Brussels, 16.3.2011 SEC (2011) 315 final, Electronic version only.

98. Apple soll bis zu 13 Milliarden Euro Steuern in Irland nachzahlen / Media Center – Deutsche Welle // Themen / Wirtschaft – Datum 30.08.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dw.com/de/apple-soll-bis-zu-13-milliarden-euro-steuern-in-irland-nachzahlen/a-19512372>.

99. Streit um Apple-Steuernachzahlung / Media Center – Deutsche Welle // Themen / Wirtschaft – Datum 31.08.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dw.com/de/streit-um-apple-steuernachzahlung/av-19515460>.

100. Андріяш М. М. Податкова лібералізація як ключовий фактор розвитку ІТ-сектору Ірландії / М. М. Андріяш // Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і

контролю в умовах інтеграційних процесів. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (1-2 серпня 2014 р.). – Київ, 2014. – С. 83-87.

101. EU-Finanzminister im Kampf um faire Steuern / Media Center – Deutsche Welle // Themen / Welt / Europa – Datum 10.09.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dw.com/de/eu-finanzminister-im-kampf-um-faire-steuern/a-19542065>.

102. Клементьев М. И. Налоговая гармонизация в развитии интеграционных процессов в ЕС / М. И. Клементьев, О. Б. Лихачев // Москва : МГИМО, 2005. – С. 1-94.

103. EU: 2015 Place of Supply Changes - Mini One-Stop-Shop / Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www2.deloitte.com/ae/en/pages/tax/articles/eu-2015-place-of-supply-changes-mini-one-stop-shop.html>.

104. Іванишина О. С. Удосконалення адміністрування прямих податків як чинник підвищення їхньої фіскальної ефективності / О. С. Іванишина // Актуальні проблеми економіки №6 (108). – К., 2010. – С. 221-225.

105. Запровадження електронної звітності: світовий досвід / Державна фіскальна служба України // Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/elektronzvitr/>.

106. Трофименко О. Г. Аналіз світового досвіду впровадження систем електронної податкової звітності / О. Г. Трофименко // Порівняльно-аналітичне право №8 (2016) . – С. 159-162.

107. Норд Д. Институты и экономический рост: историческое введение / Д. Норд // THESIS. – Т.1. – Вып. 2.– 1993. – С. 73.

108. Паєнтко Т. В. Інструменти фіскального регулювання фінансових потоків / Т. В. Паєнтко // Електронне наукове фахове видання. Ефективна економіка №8 (2011) – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=659>.

109. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway [Електронний ресурс]: Eurostat Statistical books. – 2014 edition. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.

110. GDP and main components (output, expenditure and income). [Електронний ресурс]: European Statistical Office. – Eurostat Statistic Explained. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/namq_10_gdp.

111. Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів (оновлена) [Електронний ресурс]: Директива Ради ЄС від 30 листопада 2011 р. – 2011/96/ЄС. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

112. ЕС внёс очередные поправки в «Директиву о материнских и дочерних компаниях» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nexus.ua/es-vnyos-ocherednyie-popravki-v-direktivu-o-materinskih-i-dochernih-kompaniyah>.

113. Погорлецкий А. И. Налоговое регулирование в условиях глобального экономического кризиса. В кн.: Налоговые реформы. Теория и практика: Моногр. для магистров, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ, аудит» / И. А. Майбуров и др.; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 407 с.

114. EUROPE-2020. A strategy for smart, sustainable and inclusive growth / Communication from the Commission // Brussels, 3.3.2010 COM (2010) 2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET%20EN%20BARROSO%20%20%20007%20-%20Europe%202020%20-%20EN%20version.pdf>.

115. Bargain Olivier. Fiscal Union in Europe? Redistributive and Stabilising Effects of an EU Tax-Benefit System / Olivier Bargain, Andreas Peichl, Mathias Dolls,

Nico Pestel, Clemens Fuest and others // Discussion Paper No. 6585 May 2012 – Bonn. – P. 1-31.

116. Fuest C. European Fiscal Union: What is it? Does it work? And are there really «no alternatives»? / C. Fuest, A. Peichl // CESifo Forum, 13 (1) 2012 – P. 3-9.

117. Козюк В. В. Ориентиры фискальной интеграции в ЕВС: теория фискальных союзов и глобальный финансовый кризис / В. В. Козюк // Экономика Украины. – 2014. – № 10 (627) – С. 14-31.

118. Dmitriev M. The Optimal Design of a Fiscal Union / M. Dmitriev, J. Hoddenbagh // Munich Personal PePec Archive Paper. – 2012. – № 46166. – P. 1–45.

119. Werning I. Fiscal Unions / I. Werning, E. Farhi // NBER Working Paper. – 2012. – № 18280. – P. 1–50.

120. Vetter S. Do All Roads Lead to Fiscal Union? Options for Deeper Fiscal Integration in the Eurozone / S. Vetter // Deutsche Bank Research. EU Monitor. – 2013. – P. 1–16.

121. Цибулина А. Банковский и Фискальный союзы в ЕС: что важнее? / А. Цибулина // Европейские проблемы на VIII Конверте рами. – 2015. – С. 155–161.

122. Сидорова Е. От Пакта о стабильности и роста к Фискальному росту / Е. Сидорова // Экономические стратегии №1/2013. – 2013. – С. 102–111.

123. Кругман П. Основы экономикс / П. Кругман, Р. Веллс, М. Олни // СПб и др.: Питер, 2011. – 752 с.

124. Сидорова Е. А. Пакт стабильности и роста и бюджет Евросоюза: что впереди? / Е. А. Сидорова // Экономические стратегии. 2010. № 6. С. 104–109.

125. Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union / The 2 March 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://europa.eu/rapid/press-release_DOC-12-2_en.htm.

126. Шнирков О. І. Економічна асоціація України з Європейським Союзом / О. І. Шнирков, В. І. Муравйов, Р. О. Заблоцька та ін. // кол. монографія, ВПЦ «Київський університет». – 2015. – С. 141–151.

127. Richter S. Facing the monster «Juste Retour». On the net financial position of Member States vis-à-vis the EU budget and a proposal for reform / S. Richter // EU–Consent EU–Budget Working Paper № 7. Aug. 2008. – P. 2.

128. European Union Finances 2010: statement on the 2010 EU Budget and measures to counter fraud and financial mismanagement / The Stationery Office – L.: 2010, Dec. – P. 22.

129. Pietras J. The future of the EU budget. In search of coherence of objectives, policies and finances of the Union / J. Pietras // Centre for European Strategy. Warsaw. – 2008. – P. 59.

130. General budget of the European Union for the financial year 2015 / General Statement of Revenue // European Commission Documents – COM (2014) 300. – 87 pp.

131. Dolls M. Automatic Stabilizers and Economic Crisis: US vs. Europe / M. Dolls, C. Fuest, A. Peichl // Journal of Public Economics, 96 – 2012. – P. 279-294.

132. Eichengreen B. One Money for Europe? Lessons from the US Currency Union / B. Eichengreen // Economic Policy, 5 (10). – P. 117-166.

133. Туркина А. В. Особенности ратификации фискального договора государств-членов Европейского Союза в ФРГ / А. В. Туркина // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. 2015. Вып. 3. – С. 144-149.

134. Андріяш М. М. Проблеми розвитку оподаткування податком на додану вартість країн ЄС / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць. – Випуск 122 (частина І). – К.: КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин, 2014. – С. 215-227.

135. Юрченко В. В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України / В. В. Юрченко // Центр

перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів ДПС України.
– К.: – 2014. – С. 1-15.

136. Утиралова Е. Европейский НДС: запутано или удобно? / Е. Утиралова // International Consulting Group [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://i-c-g.com.ua/evropeyskiy-nds-zaputanno-ili-udobno>.

137. НДС проходит мимо кассы / Інформаційний портал Vesti. LV – 28.10.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.telegraf.lv/news/turlais-nds-prohodit-mimo-kassy>.

138. Майбуров И. А. Налоговые реформы. Теория и практика: моногр. для магистрантов / под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 444 с.

139. Прямое налогообложение в ЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rus-finans.com/osobnosti-nalogooblozheniya-v-stranah-evropeiskogo-soyza/pryamoe-nalogooblozhenie-kompanii-v-es.php>.

140. Соколовська А. М. Основи теорії податків: Навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – С. 213-287.

141. Загоруйко Ю. Дисгармония от гармонизации [Електронний ресурс]. / Ю. Загоруйко // Зеркало недели. – 1998. – № 51 – Режим доступу: http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/disgarmoniya_ot_garmonizatsii.html.

142. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action / Communication from the Commission to the European Parliament and the Council // Brussels, 17.6.2015 COM (2015) 302 final. – P. 1-15.

143. Building a fair, competitive and stable corporate tax system for the EU / Communication from the Commission to the European Parliament and the Council // Strasbourg, 25.10.2016 COM (2016) 682 final. – P. 1-9.

144. Council Directive (EU) 2015/2376 on amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation / Official Journal of the European Union // Brussels, 18.12.2015, Electronic version only.

145. Council Directive (EU) 2016/881 on amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation / Official Journal of the European Union // Brussels, 03.06.2016, Electronic version only.

146. Council Directive (EU) 2016/1164 on laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market / Official Journal of the European Union // Brussels, 19.07.2016, Electronic version only.

147. Вишневецький В. П. Оподаткування нерухомості: теорія та зарубіжний досвід / В. П. Вишневецький, В. Д. Чекіна // Фінанси України. – 2007. – №11. – С. 43-52.

148. Крисоватий А. І. Податкова гармонізація та національні особливості оподаткування високорозвинених країн / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // – Економіка і прогнозування. – 2009. – №4. – С. 126-139.

149. Tax reforms in EU Member States / Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability – 2015 report – Luxembourg: Publications Office of the European Union – 2015. – P.1-121.

150. Андріяш М. М. Трансформація податкової політики країн Європейського Союзу у посткризовий період / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць. – Випуск 120 (частина II). – К.: КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин, 2014. – С. 176-188.

151. Андріяш М. М. Динаміка впливу сучасної податкової конкуренції країн-членів ЄС на поглиблення європейської фіскальної політики / М. М. Андріяш // Стан, проблеми та перспективи вдосконалення економіки України. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (2-3 жовтня 2015 р.). – Ужгород, 2015. – С. 11-14.

152. Андріяш М. М. Шляхи та напрями реформування оподаткування податком на додану вартість країн ЄС / М. М. Андріяш // Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформації. Матеріали

Міжнародної наук.-практ. конференції (10-11 жовтня 2014 р.). – Херсон, 2014. – С. 21-24.

153. Андріяш М. М. Податкова політика Європейського Союзу в посткризовий період / М. М. Андріяш // Концепція сталого розвитку економічної та соціальної політики. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (3-4 жовтня 2014 р.). – Київ, 2014. – С. 83-86.

154. Kerikmae Tanel. Political and Legal Perspectives of the EU Eastern Partnership Policy / Tanel Kerikmae, Archil Chochia // Springer International Publishing: Switzerland – 2016. – 257 pp.

155. Blejer I. Mario. Financial Policies in Emerging Markets / Mario I. Blejer, Marko Skreb // Massachusetts Intitute of Technology: Palatino USA. – 2002. – 251 pp.

156. Appel Hilary. Tax politics in Eastern Europe: Globalization, regional integration, and the democratic compromise / Hilary Appel // Ann Arbor, MI: University of Michigan Press. – 2011. – 202 pp.

157. Мельник В. Н. Фискальный потенциал совершенствования администрирования налогов в Украине / В. Н. Мельник, Н. М. Крючкова, Т. В. Кошук // Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крысоватого. – К.: Кондор, 2011. – 305 с.

158. EU cooperation for a successful Eastern Partnership / European Commission // DG Development and Cooperation – Europe Aid. – 2012 edition. – P. 1-16.

159. Андріяш М. М. Трансформація податкових систем країн «Східного партнерства» як чинник європейської інтеграції / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць. – Випуск 123 (частина II). – К.: КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин, 2015. – С. 130-141.

160. Статистичний щорічник України за 2014 рік / Держ. служба статистики України [за ред. О. Г. Осауленка]. – К.: Август Трейд, 2015. – 552 с.

161. World Economic Outlook Database, April 2016 / Gross domestic product based on purchasing-power-parity (PPP) per capita GDP // International Monetary Fund [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2016/01/weodata/weorept.aspx?sy=2013&ey=2015&ssd=1&sort=country&ds=, &br=1&pr1.x=67&pr1.y=12&c=PPPPC&grp=0&a>.

162. Schneider F. New Estimates for the Shadow Economies all over the World [Электронный ресурс] / F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro // International Economic Journal No. 24, 2010. – Режим доступа: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.

163. FY 2016 Moldova Country Opinion Survey Report / The World Bank Group // Public Opinion Research Group. July 2016. – 118 pp.

164. Ukraine Economic Update / The World Bank. September 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.worldbank.org/en/country/ukraine/publication/ukraine-economic-update-fall-2016>.

165. Doing Business 2015. Going Beyond Efficiency / A World Bank Group Flagship Report // International Bank for Reconstruction and Development – 12th edition. – W.: – 2014. – P. 1-253.

166. Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency / A World Bank Group Flagship Report // International Bank for Reconstruction and Development – 13th edition. – W.: – 2016. – P. 1-338.

167. Invest in Georgia / Georgian National Investment Agency [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.investingorgia.org/ru/georgia/taxation>.

168. Закон Грузии «Об экономической свободе» № 4979-вс от 01 июля 2011 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://matsne.gov.ge/ka/document/download/1405264/0/ru/pdf>.

169. Григалашвили Е. Г. Результаты реформы налоговой системы Грузии и перспективы ее развития / Е. Г. Григалашвили // ООО «Группа Финансового Управления». – Т.: – 2014. С. 1-5.

170. Kemularia Rusudan. Tax Reforms of Georgia / Rusudan Kemularia // Ministry of Finance of Georgia, Deputy's Minister of Finance of Georgia report. – 12 April 2011. – 38 pp.

171. Ukraine Tax Guide 2013. Baker Tilly International/ UK firm Baker Tilly UK Group LLP // – K-L.: – 2013. – P. 1-40.

172. Stuart Eugene. Law Approximation to EU Standards in the Republic of Moldova / Eugene Stuart // Taxation Law and Policy. IBF International Consulting. – Ch.: – 2010. – P. 1-210.

173. Указ Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020» / офіційний веб-портал Верховної Ради України. 12 січня 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

174. Андріяш М. М. Реформування моделі податкових відносин в Україні у контексті європейської інтеграції / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць. – Випуск 124 (частина I). – К.: КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин, 2015. – С. 156-167.

175. Податковий кодекс України зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: від 2 грудня 2010 р. – № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

176. Worldwide Corporate Tax Guide 2015 / Ernst & Young GM Limited // EYG No. DL1164. April 2015. – 1607 pp.

177. Demekas Dimitri G. Foreign Direct Investment in Southeastern Europe: How (and How Much) Can Policies Help? / Dimitri G. Demekas, Balázs Horváth, Elina Ribakova, Yi Wu // IMF Working Paper No. 05/110. – Washington:– 2005. – P. 1-33.

178. Bilan Olena. The Reform in Georgia : Lessons for Ukraine / Olena Bilan // Dragon Capital and Editorial Board of VoxUkraine, 25 November 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://voxukraine.org/2015/11/25/tax-reform-in-georgia-lessons-for-ukraine-en/>.

179. Ogata K. Tax policy strategy / K. Ogata, M. Grote, S. Canerand, T. Kinda // Fiscal Affairs Department's Aide Memoire: International Monetary Fund. – Washington: – 2011. – 78 pp.

180. Публичный национальный бюджет (2008-2014) / Национальное бюро статистики Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.statistica.md/category.php?l=ru&idc=146&>.

181. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2008 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147461>.

182. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2015 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

183. Statistical Yearbook of Georgia: 2015/ National Statistics Office of Georgia. – Tbilisi, 2015 – 274 pp.

184. Government Finance Statistics / Revenue, Expense and Net Operating Balance of General Government Budget // National Statistics Office of Georgia [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng.

185. Taxation and Investment in Ukraine 2016: Reach, relevance and reliability / A publication of Deloitte Touché Tohmatsu Limited. – 2016 – P. 1-38.

186. Податковий кодекс Грузії зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: від 17 вересня 2010 р. – № 3591-Псрм. – Режим доступу: <http://www.refworld.org/cgi-bin/texis/vtx/rwmain/opendocpdf.pdf?reldoc=y&docid=548f00b54>.

187. Republic of Moldova: Second Reviews Under the Extended Arrangement and Under the Three-Year Arrangement Under the Extended Credit Facility, and Request for Waiver of Applicability of Performance Criteria / IMF Country Report No. 11/89 : International Monetary Fund. – Washington:– 2011. – 59 pp.

188. Georgia Tax Facts 2015 / BDO LLC Georgian limited liability company // Audit, Tax, Advisory. – Tbilisi, 2015. – P. 1-16.

189. Кокашвили Нанули. Актуальные вопросы налоговой системы и анализ путей ее совершенствования в учетности / Нанули Кокашвили, Лали Садагашвили // Институт бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. – К.-П.: 2014. – С. 36-39.

190. Буракова Л. А. Почему у Грузии получилось / Л. А. Буракова // Альпина Бизнес Букс. – М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2011. – 271 с.

191. Закон Республики Молдова от 12 апреля 2015 года №74 «О фондах обязательного медицинского страхования на 2015 год» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=75324.

192. Основные макроэкономические показатели (2008-2014) / Национальное бюро статистики Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.statistica.md/category.php?l=ru&idc=191&>.

193. Митний Кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, №48, ст. 552 / Верховна Рада України – офіційний веб-портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

194. Таможенный Кодекс Республики Молдова от 20.07.2000 № 1149 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=2&id=319745>.

195. Georgia Pocket Tax Book: 2014 / Ministry of Finance of Georgia in association with EY Georgia LLC. – Tbilisi, 2014 – 168 pp.

196. Buzu Olga. Development of Ad Valorem Real Property Taxation System in Moldova / Olga Buzu // Eurasian Journal of Economics and Finance, 2(3), 2014. – P. 79-88.

197. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами –

членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]: від 21 березня, 27 червня 2014 р. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

198. Додаток XVIII до Глави 4 «Оподаткування» Розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/material/000/072/115110/Annex_XXVI_to_XLIII_to_Agreement.pdf.

199. Економічна складова Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: наслідки для бізнесу, населення та державного управління / Інститут економічних досліджень та політичних консультацій // Звіт за підтримки Міжнародного фонду «Відродження» під ред. Ігоря Бураковського та Вероніки Мовчан. – К.: – 2014. – 139 с.

200. Евстигнеева Л. П. Экономика как синергетическая система / Л. П. Евстигнеева, Р. Н. Евстигнеев. – 2-е изд. – М.: Книжн. Дом «Либроком», 2012 – 272 с.

201. Paying Taxes 2014: The global picture / PricewaterhouseCoopers' research // The World Bank and International Finance Corporation – 2013 edition. – W.: – 2013. – P. 1-175.

202. Paying Taxes 2016: The global picture / PricewaterhouseCoopers' research // The World Bank and International Finance Corporation – 10th edition. – W.: – 2015. – P. 1-144.

203. Практично, надійно та мобільно: ТОП-10 найефективніших електронних сервісів ДФС України / інтерактивна платформа податкових знань Taxlink. 28 липня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxlink.ua/ua/news/praktichno-nadijno-ta-mobilno-top-10-najefektivnishi-h-elektronnih-servisiv-dfs-ukraini.htm>.

204. Створення електронних сервісів – крок назустріч платникам податків / газета «Консультант», № 43, – 31.10.2016 р.

205. Paying Taxes 2015: The global picture / PricewaterhouseCoopers' research // The World Bank and International Finance Corporation – 2014 edition. – W.: – 2014. – P. 1-166.

206. Paying Taxes 2012: The global picture / PricewaterhouseCoopers' research // The World Bank and International Finance Corporation – 2011 edition. – W.: – 2011. – P. 1-127.

207. Закон Грузії «О службе доходов» № 2666-Іс от 23 февраля 2010 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://matsne.gov.ge/ru/document/download/91384/7/ru/pdf>.

208. Бизнес за рубежом: как открыть компанию в Эстонии. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ubr.ua/business-practice/own-business/biznes-za-rubejom-kak-otkryt-kompaniu-v-estonii-325282>.

209. Activity of the State Tax Service during the year 2014 / Ministry for Finance of the Republic of Moldova Report. – 2015. – 145 pp.

210. Overview of EU-Moldova Action Plan Implementation / Ministry for Foreign Affairs and EU Integration of Moldova (February 2010-November 2015), December 2015. – 97 pp.

211. Request for Extended Arrangement under the Extended Fund Facility and Cancellation of Stand-By Arrangement – Ukraine / International Monetary Fund // IMF Country Report No. 15/69 – March 2015 – P. 1-37.

212. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII / офіційний веб-портал Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.

213. Низова О. Реформування податкової системи – процес незворотній / О. Низова // Вісник податкової служби України. - № 28 (648). – С. 11-12.

214. ДФС упорядкувала організаційні питання щодо пост-митного аудиту / інтерактивна платформа податкових знань Taxlink. 02 листопада 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxlink.ua/ua/news/dfs-uporjadkuvala-organizacijni-pitannja-shhodo-post-mitnogo-audit.htm>

215. Планові перевірки бізнесу заборонили до кінця 2017 року, але не для всіх / інтерактивна платформа податкових знань Taxlink. 04 листопада 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxlink.ua/ua/news/planovi-perevirki-biznesu-zaboronili-do-kincja-2017-roku-ale-ne-dlja-vsih.htm>.

216. Doing Business 2014. Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises / A World Bank Group Flagship Report // International Bank for Reconstruction and Development – 11th edition. – W.: – 2013. – 249 pp.

217. Відбулося засідання секцій Науково-технічної ради ДФС / газета «Консультант», № 41, – 10.10.2016 р.

218. Doing Business 2017. Equal Opportunity for All / A World Bank Group Flagship Report // International Bank for Reconstruction and Development – 14th edition. – W.: – 2016. – 356 pp.

219. Main national accounts tax aggregates [Електронний ресурс]: European Statistical Office. – Eurostat Statistic Explained. – Режим доступу: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en.

220. Qehaja Driton. Fiscal Policy Response to External Crises: The Case of Moldova 1998-2010 / Driton Qehaja // IMF Working Paper, European Department: WP/12/82. – March 2012. – P. 1-30.

221. Звіт про виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом за вересень 2014 року – січень 2015 року / Урядовий офіс з питань європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України (2015). – С. 1-27.

222. Paying Taxes 2013: The global picture / PricewaterhouseCoopers' research // The World Bank and International Finance Corporation – 2012 edition. – W.: – 2012. – 156 pp.

223. Total tax rate (% of commercial profits) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS?end=2015&start=2005&view=chart>.

224. Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2014-2015/europe/ssptw14europe.pdf>.

225. Мельник В. М. Сучасні податкові реформи у нових країнах – учасницях ЄС / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка і прогнозування №3. –К.: 2012. – С. 102-118.

226. OECD. Revenue Statistics – Comparative Tables [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.

227. Gogoberishvili L. Gross Domestic Product of Georgia in 2015 / Levan Gogoderishvili, Mariam Kavelashvili // National Statistics Office of Georgia (geostat)– Tbilisi, March 2016 – P. 1-6.

228. Le Blanc P. The Tax Policy Landscape Five Years after the Crisis [Електронний ресурс] / P. LeBlanc, S. Matthews, K. Mellbye // OECD Taxation Working Paper No. 17, 2013. – Режим доступу: <http://www.oecd-ili-brary>.

229. Mourre G. Tax policy challenges in EU countries: a few lessons from the 2012 [Електронний ресурс] / G. Mourre // Commission tax reform report and the European semester. The Economic and Social Review Vol 44, No 4, 2013. – Режим доступу: <http://www.esr.ie/article/view/92>.

230. Princen S. The role of the tax policy in times of fiscal consolidation [Електронний ресурс] / S. Princen, С. Mourre. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2013/pdf/ecp502_en.pdf.

231. Tax reforms in EU Member States 2014. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2014/pdf/eeб_en.pdf.

232. Єфименко Т. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська, О. М. Тимченко [та ін.]. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – 492 с.

233. Republic of Moldova: 2010 Article IV Consultation and Staff Report for the 2010 Article IV Consultation, First Reviews Under the Extended Arrangement and Under the Three-Year Arrangement Under the Extended Credit Facility, and Request for Modification of a Performance Criterion / IMF Country Report No. 10/234: International Monetary Fund. – Washington: – July 2010. – 498 pp.

234. Dutch vote against EU-Ukraine treaty: final result / Reuters // World News. Tue Apr 12, 2016 [Електронний ресурс] – Режим доступу до статті: <http://www.reuters.com/article/us-netherlands-eu-idUSKCN0X91QI>.

235. Пономаренко Д. В. Сравнительный анализ налоговой политики Украины и Европейского Союза в сфере косвенного налогообложения / Д. В. Пономаренко // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 1. – С. 120-128.

236. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азаров]. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – Т. 2. – 784 с.

237. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax / Official Journal of the European Union L/347 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>.

238. Decision of the Audit Chamber on the legitimacy of decisions taken by the State Tax Inspectorate 2014 / Monitorul Oficial 112-114/16 of 17 July 2015. – 356 pp.

239. 58% надходжень до державного бюджету забезпечено великими платниками податків / Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби // офіційний портал – 21.10.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/271426.html>.

240. Гетман Олег. Електронное администрирование НДС: геноцид бизнеса или способ борьбы с «налоговыми ямами»? / Олег Гетман, Павел Янковский // газета «Економічна правда» – 21.10.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ru/news/-/385593/elektronnoe-administrirovaniya-nds-genotsid-biznesa-ili-sposob-borby-s-nalogovymi-yamami>.

241. Янчева Анна. Налоги–2015: ставки, изменения, противоречия / Анна Янчева // Минфин Республики Молдова. BusinessClass – 2015, №105 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.businessclass.md/%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0/Nalogi_2015_stavki_izmenenia_protivorechia/.

242. Commission Staff Working document accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: «Implementation of the European Neighborhood Policy in 2012, Progress Report Republic of Moldova», SEC (2008) 399 of 8 April 2013. – P. 10-11.

243. Експерти РПР: впровадження новітніх технологій в сферу ПРО зменшить витрати малого та середнього бізнесу та сприятиме детенізації економіки / InterFax – Україна, інформаційне агентство – 14.10.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/376751.html>.

244. Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance / BEPS 2015 Final Reports // OECD Home – 25.10.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>.

245. European Commission releases anti-tax avoidance package designed to provide uniform implementation of BEPS measures and minimum standards across Member States / Executive summary by EY // Global Tax Alert (News from EU Tax

Services) – 28 January 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--european-commission-releases-anti-tax-avoidance-package-designed-to-provide-uniform-implementation-of-beps-measures-and-minimum-standards-across-member-states>.

246. The outlook for global and national tax policies in 2016 / «Ernst & Young» Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016/\\$FILE/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016/$FILE/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016.pdf).

247. Указ Президента України № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» / Офіційне інтернет-представництво Президента України, 28 квітня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/1802016-19966>.

248. Проект BEPS «Розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування» / офіційний сайт компанії «Deloitte Ukraine» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/about-beps.html>.

249. BEPS – Ключові аспекти для України / офіційний сайт компанії «Deloitte Ukraine», серпень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/tax/beps/Deloitte_BEPS.pdf.

250. Останні тенденції у сфері міжнародного оподаткування. Обмін податковою інформацією та прозорість офшорних структур / дослідження аудиторсько-консалтингової компанії «EY» // 23 червня 2015 року. – С. 1-59.

251. Романа Насірова обрано Президентом Внутрішньо-європейської організації податкових адміністрацій (ІОТА) / Державна фіскальна служба України // Офіційний портал – 08.07.2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/257572.html>.

252. ДФС використовує передовий досвід у сфері податкового адміністрування / газета «Консультант», № 44, – 07.11.2016 р.

253. Commission staff Working Paper, European Neighborhood Policy: «Country Report Moldova», SEC (2004) 567 of 12 May 2004, COM (2004) 373 Final. – 234 pp.

254. Commission to the European Parliament and the Council: «Implementation of the European Neighborhood Policy in 2007, Progress Report Republic of Moldova», SEC(2008) 399 of 8 April 2008. – 197 pp.

255. Commission Staff Working document accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: «Implementation of the European Neighborhood Policy in 2008, Progress Report Republic of Moldova», SEC(2009)514/2 of 23 April 2009. – 332 pp.

256. Moldova – Policy Notes to the Government / World Bank, United Nations, European Union // Comprehensive report. – May 2009. – 101 pp.

257. Себастьянович Павло. Податкова реформа визначить майбутнє України / Павло Себастьянович // група «Податки «ДП «Нова Країна», 18 листопада 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://voxukraine.org/2015/11/18/podatкова-reforma-vyznachyt-maibutne-ukrainy-ua/>.

258. Aslund Anders. Ukraine Needs a Radical but Sensible Tax Reform / Anders Aslund // Atlantic Council in Washington, 4 September 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://voxukraine.org/2015/09/04/ukraine-needs-a-radical-but-sensible-tax-reform-eng/>.

259. Податок на виведений капітал замінить податок на прибуток у 2018 році? / інтерактивна платформа податкових знань Taxlink. 26 жовтня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxlink.ua/ua/news/podatok-na-vivedenij-kapital-zaminit-podatok-na-pributok-u-2018-roci.htm>.

260. Амелін Анатолій. Модернізація податку на прибуток стане драйвером зростання економіки/ Анатолій Амелін // аналітичний центр «Amelin Strategy»,

27 серпня 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://voxukraine.org/2015/11/18/podatкова-reforma-vyznachyt-maibutne-ukrainy-ua/>.

261. Податкова реформа: основні зміни, які вступили в дію з 1 січня 2016 року / Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/231988.html>.

262. Sologub Dmytro. Tax Reform in the Light of Macroeconomic Stability: the NBU Perspective / Dmytro Sologub, Serhiy Nikolaichuk // National Bank of Ukraine, 9 November 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://voxukraine.org/2015/11/09/tax-reform-in-the-light-of-macroeconomic-stability-the-nbu-perspective/>.

263. Церетели Зураб. Грузия: Значительная либерализация налогового кодекса/ Зураб Церетели // Roedl&Partner [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.roedl.com/ru/de/publikationen/newsletter/newsletterarchive/mandantenbrief/mb_russland_2011/mandantenbrief_gus_januar_2011_bjulleten_sngjanvar_2011/informacija_ob_ekonomike_nalogakh_i_prave/gruzija_znachitel'naja_liberalizacija_nalogovogo_kodeksa.html.

264. Мокану Ольга. Налоговая политика будет ужесточена в 2015 году / Ольга Мокану // Независимый информационный портал NOIMD, 14 июля 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.noi.md/ru/news_id/43828close.

265. Обзор акцизов Европейского Союза. European Commission / Trade Export Helpdesk [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId1=EU&file1=ehit_eu11_04v002/eu/main/ovr_exc_eu_0612.htm&reporterLabel1=EU&label=&languageId=ru&status=PROD.

266. Черніков Денис. Вкурино по-європейськи? Чи відповідає збільшення акцизів зобов'язанням перед ЄС / Денис Черніков // Парламентська експертна група, газета «Українська правда». – 17 жовтня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eurointegration.com.ua/experts/2016/10/17/7055849/>.

267. Боярчук Д. Сигарети, контрабанда і акцизи: європейські практики гармонізації акцизних ставок. Д. Боярчук, Н. Лещенко / Бізнес-рада «Ціни держави», – К.: 15 липня 2015 року – С. 1-24.

268. Excises Rise on Tobacco and Alcoholic Beverages / Ministry of Finance of Georgia. – 19 November 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mof.ge/en/News/7045>.

269. Акцизы на нефтепродукты в Молдове в 2016 г. планируется увеличить в среднем на 11,4%. InfoMarket – Агентство деловых новостей / RTR Moldova, 15.03.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rtr.md/novosti/ekonomika/akcizy-na-nefteprodukty-v-moldove-v-2016-g-planiruetsya-velichit-v-srednem-na-114>.

270. Andriyash Mykola. Tax Optimization as a Decisive Factor of Economic Development (The Case of Poland) / Mykola Andriyash // Baltic Journal of Economic Studies. – R.: 2016. – Vol. 2. – No 1. – P. 4-11.

271. Андріяш М. М. Реформування податкової системи України в умовах асоціації з Європейським Союзом / М. М. Андріяш // Розвиток національної економіки: теорія і практика. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (3-4 квітня 2015 р.). – Івано-Франківськ, 2015. – С. 191-192.

272. Андріяш М. М. Аналіз проекту податкової реформи України в контексті ратифікації Угоди про асоціацію з ЄС / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (22 жовтня 2015 р.). – Київ, 2015. – С. 15.

273. Андріяш М. М. Результати реформи податкової системи Грузії та перспективи її розвитку / М. М. Андріяш // Проблеми економіки: нові ринки та нові напрямки розвитку. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (6-7 лютого 2015 р.). – Дніпропетровськ, 2015. – С. 56-59.

274. Andriyash Mykola. Comparative Analysis of Tax Reforms in East European Countries Associated with EU / Mykola Andriyash // Journal of Global Economy

Review, Publication of the Department of Business Administration. – Kozani: 2016. – Vol. 1. – No 6. – P. 21-29.

275. Врегулювання податкових спорів, інформація щодо оскарження рішень/ Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/vregulyuvannya-podatkovih-sp/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/281467.html>.

276. Звіт про роботу органів досудового розслідування (12 місяців 2016 року) / Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156743/12_2016.pdf.

277. Інформаційно-аналітичні матеріали до звіту про виконання бюджету Пенсійного фонду України за 2015 рік / Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/index>.

278. Розрахунок впливу мінімальної зарплати на розмір дефіциту Пенсійного фонду України / Урядовий портал. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249655476&cat_id=244276429.

279. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету / Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/233084.html>.

280. Harrison G. VAT Refunds: A Review of Country Experience / G. Harrison, R. Krellove // International Monetary Fund – Fiscal Affairs Department, Working Paper WP/15/218: 2015. – P. 231-232.

281. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

282. Валовой внутренний продукт Украины / Финансовый портал Минфин [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>.

283. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2009 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147329>.

284. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2010 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147453>.

285. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2011 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

286. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2012 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

287. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2013 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

288. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2014 рік / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

289. Таранов І. М. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні / І. М. Таранов, В. А. Валігура // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 3. – С. 157–170.

290. Bernard Mark. Smart Decentralization: a Bottom-up Path Toward Functioning Institutions and Economic Prosperity / Mark Bernard // Goethe University Frankfurt, 25 August 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://voxukraine.org/2015/08/25/smart-decentralization-a-bottom-up-path-toward-functioning-institutions-and-economic-prosperity/>.

291. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.

292. Проект Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» № 5000 від 15.09.2016 р. / Верховна Рада України, офіційний веб-портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60032.

293. Найважливіші протиріччя проекту держбюджету на 2017 рік / Незалежний аудитор – інформаційний портал, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://n-auditor.com.ua/uk/novini/finansi/item/42930-BA.html>.

294. Саати Т. Принятие решений. Метод анализа иерархий / Т. Саати // Радио и связь.– М.: – 1993.– 278 с.

295. Хомяков В.І. Менеджмент підприємства / В. І. Хомяков // 2-ге вид. – Київ: Кондор, 2009. – 434 с.

296. Горский И. В. Оценка налоговой политики / И. В. Горский, Н. И. Малис // Аудит и финансовый анализ. – М.: –2002. – 245 с.

297. Трунова О. В. Застосування методу Сааті при прийнятті управлінських рішень / О. В. Трунова // Вісник Чернігівського національного педагогічного університету. Педагогічні науки, 2013. Вип. 108.1. – С. 1-34.

298. Статистична інформація [Електронний ресурс]: Organization for Economic Cooperation and Development, OECD. Table 2. Total tax revenue as % of GDP 1965-2013. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-2-total-tax-revenue--gdp-1965-2013.htm>.

299. Paying Taxes 2007: The global picture / PricewaterhouseCoopers' research // The World Bank and International Finance Corporation – 2007 edition. – W.: – 2007. – P. 1-51.

300. Paying Taxes 2009: The global picture / PricewaterhouseCoopers' research // The World Bank and International Finance Corporation – 2009 edition. – W.: – 2009. – P. 1-97.

301. Савуляк Эдуард. Румыния: 155 ответов про налоги / Э. Савуляк // Московский офис Tax Consulting U. K. – М.: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://taxconsulting-uk.com/seminar/4029/>.

302. Стецюк П. И. О спектральных свойствах матриц Леонтьева / П. И. Стецюк // Статистика. Моделирование. Оптимизация: сборник трудов Всероссийской конференции (Челябинск, 28 ноября – 3 декабря 2011 г.). – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ. – 2011. – С. 173–178.

303. Стецюк П. И. О спектральных свойствах модели Леонтьева / П. И. Стецюк, А. В. Бондаренко // Теорія оптимальних рішень: Збірник наукових праць. – Випуск 10. – К.: Інститут кібернетики імені В. М. Глушкова, 2011. – С. 84-90.

304. Обросова Н. К. Математические модели в экономике: методическое пособие по практической работе / Н. К. Обросова, Н. Н. Оленев // Российский университет дружбы народов – М.: 2004. – С. 11-15.

305. Звіт про виконання Порядку денного асоціації та Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом за 2015 рік / Урядовий офіс з питань європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України (станом на 10.01.2016 р.). – 166 с.

306. Звіт про виконання Порядку денного асоціації та Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом за січень – травень 2016 року / Урядовий офіс з питань європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України (станом на 23.05.2016 р.). – С. 1-74.

307. Кількість працівників ДФС України відповідає загальним європейським практикам / Державна фіскальна служба України – офіційний портал, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/arhiv/aparat2/13-organizacijno-rosplyad-dep/povidomlennya/print-180869.html>.

308. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін у додатки до постанов Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2011 р. № 937 і від 14

листопада 2011 р. № 1184» від 9 січня 2013 р. № 14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/14-2013-п>.

309. Постанова Кабінету Міністрів України «Про деякі питання затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів» від 5 квітня 2014 р. № 85 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/85-2014-п>.

310. Остаточний варіант проекту змін до ПКУ готовий до затвердження / інтерактивна платформа податкових знань Taxlink. 29 вересня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxlink.ua/ua/news/ostatochnij-variant-proektu-zmin-do-pku-gotovij-do-zatverdzennja.htm>.

311. Проект Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей» № 4777 від 03.06.2016 / Верховна Рада України – офіційний веб-портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59320.

312. Емерсон М. Поглиблення відносин між ЄС та Україною. Що, чому і як? / М. Емерсон, В. Мовчан // Центр європейських політичних досліджень, Інститут економічних досліджень і політичних консультацій. – Київ: 2016. – С. 51–59.

313. 5 жовтня відбудеться установча зустріч в рамках проекту ЄС Twinning / Урядовий портал – єдиний веб-портал органів виконавчої влади України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249363262&cat_id=247229077.

314. Наказ ДФС України від 12.02.2015 № 80 «Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015-2018 роки» / Державна фіскальна служба України // Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html>.

315. Хотенко О. Оцінка якості роботи ДФС за методикою КРІ: імітація чи вихід? / Олена Хотенко // Громадська організація «Інститут податкових реформ» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ngoipr.org.ua/blog/otsinka-yakosti-roboti-dfs-za-metodikoju-kri-imitatsiya-chi-vihid/>.

316. Ключові показники ефективності (KPIs) для Державної фіскальної служби / Міністерство фінансів України // Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Presentation%20KPI%20_%20Minfin.pdf.

317. Дроговоз Ю. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення / Ю. Дроговоз, В. Дубровський // Реанімаційний пакет реформ. Посольство Чеської Республіки в Україні. – К.: 2015. – С. 3-32.

318. Копиленко О. Л. Аналітична довідка щодо процесу реформування податкової системи України / О. Л. Копиленко // Дослідження Інституту законодавства Верховної Ради України, 23.06.2016 р. – К.: 2016 – С. 1-17.

319. Законодавче забезпечення реформування податкової системи України / Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики, 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/publish/article;jsessionid=1C166473465B684AB80513174AD0ACA2?art_id=58528&cat_id=50568.

320. Проект Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо удосконалення справляння акцизного податку при роздрібній торгівлі нафтопродуктами» № 2388а від 17.07.2015 / Верховна Рада України – офіційний веб-портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56082.

321. Стецюк П. І. Метод Сааті для аналізу показників податкової трансформації / П. І. Стецюк, М. М. Андріяш // Комп'ютерна математика: Збірник наукових праць. – Випуск 1. – К.: Інститут кібернетики імені В. М. Глушкова, 2016. – С. 37-46.

322. Андріяш М. М. Внутрішні фіскальні дисбаланси податкової системи України та реалії адаптації вітчизняного оподаткування в контексті євроінтеграції / М. М. Андріяш // Актуальні напрями забезпечення ефективності економіки України. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (10-11 червня 2016 р.). – Запоріжжя, 2016. – С. 112-116.

323. Андріяш М. М. Застосування методу аналізу ієрархій при виборі ефективної моделі податкової трансформації / М. М. Андріяш // Розвиток нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях. Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (19-20 лютого 2016 р.). – Львів, 2016. – С. 22-26.

324. European Union Personal Income Tax Rate [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tradingeconomics.com/european-union/personal-income-tax-rate>.

325. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st July 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

326. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 13th January 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

327. Breakdown of tax revenue by country and by detailed tax categories in 2014 (% of GDP) / [Електронний ресурс]: European Statistical Office. – Eurostat Statistic Explained. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/images/2/22/Breakdown_of_tax_revenue_by_country_and_by_detailed_tax_categories_in_2014_%28%25_of_GDP%29.png.

328. European Union Corporate Tax Rate [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tradingeconomics.com/european-union/corporate-tax-rate>.

329. Moldova Tax Rates [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tradingeconomics.com/moldova/tax-rates>.

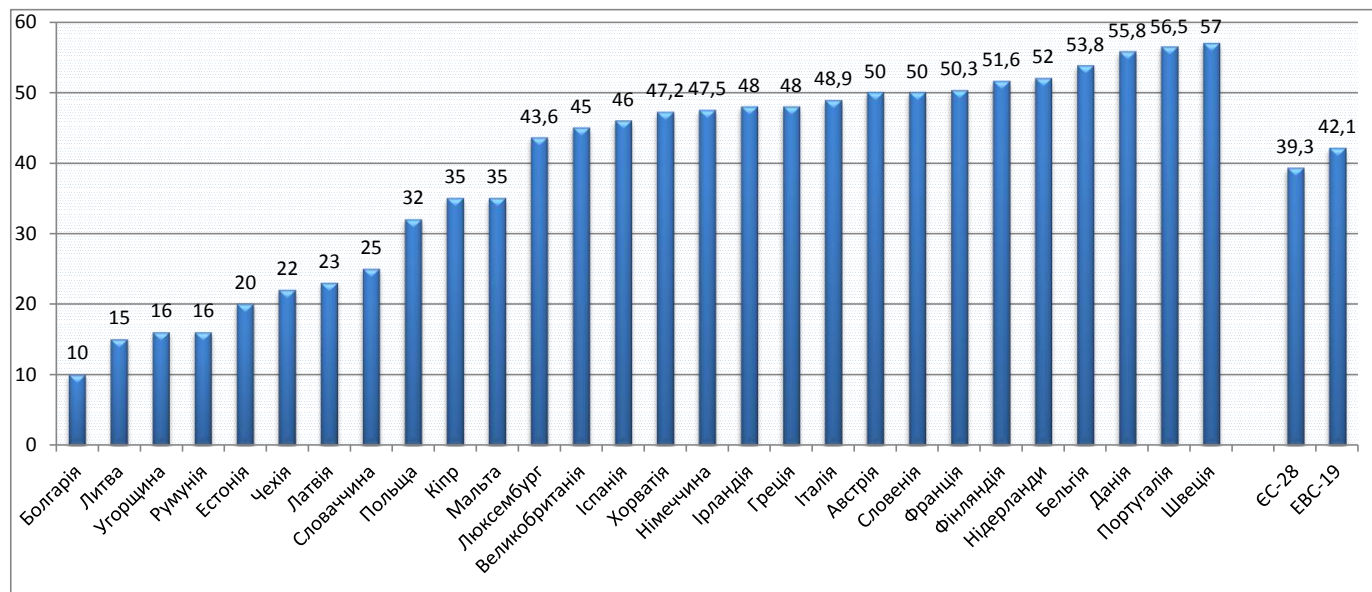
330. Georgia Tax Rates [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tradingeconomics.com/georgia/tax-rates>.

331. Ukraine Tax Rates [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tradingeconomics.com/ukraine/tax-rates>.

332. Government revenue, expenditure and main aggregates [Электронный ресурс]: European Statistical Office. – Eurostat Statistic Explained. – Режим доступа: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_main&lang=en.

ДОДАТКИ

Граничні ставки персонального прибуткового податку в країнах ЄС (станом на 2016 р.)



Джерело: складено автором за: [324].

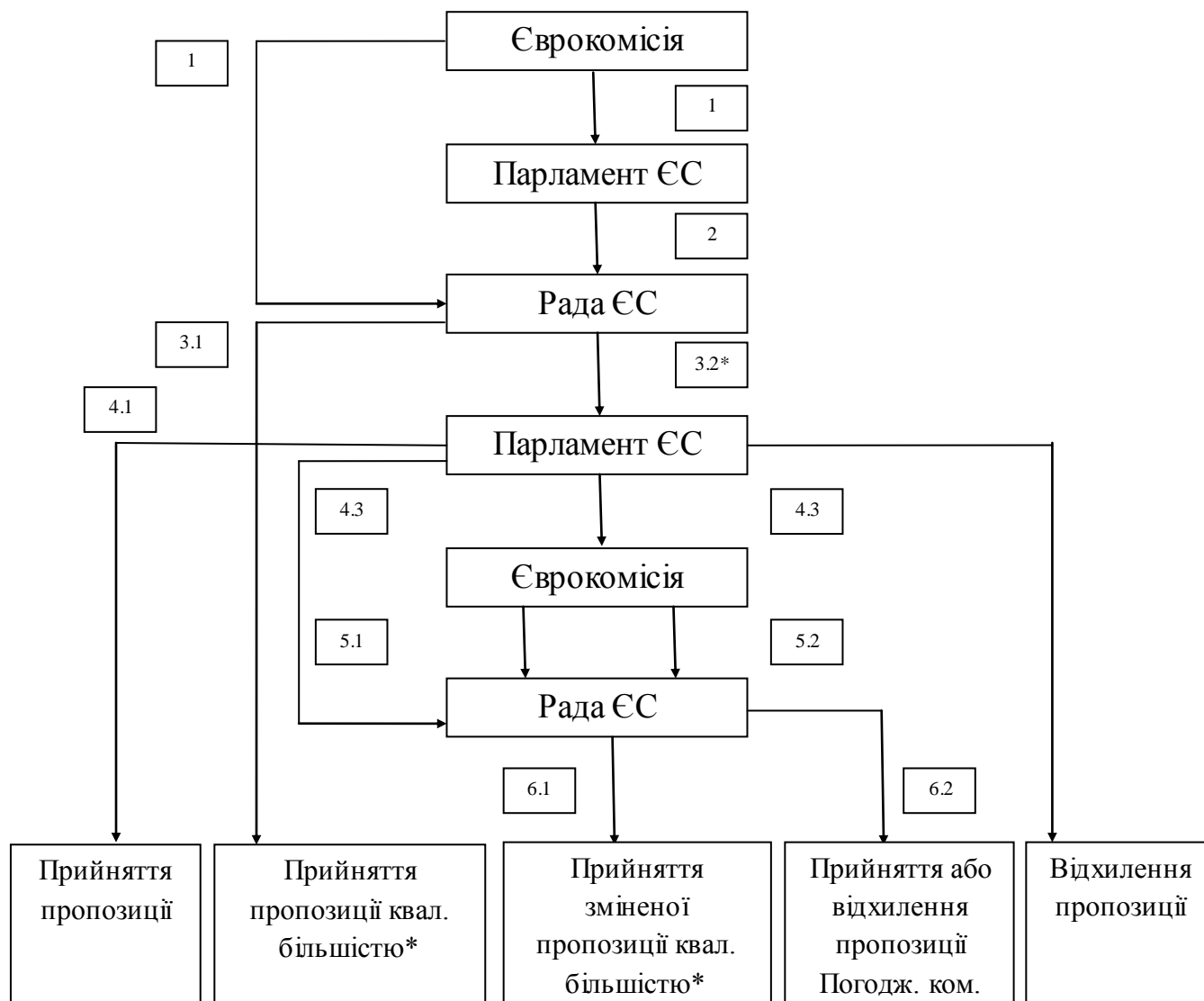
Додаток Б

**Відношення податкових надходжень (включаючи відрахування до фондів соціального страхування)
до ВВП в країнах ЄС за 2000-2015 рр. (%)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Бельгія	43.88	43.78	43.92	43.38	43.44	43.31	42.96	42.75	43.20	42.33	42.69	43.34	44.42	45.12	45.01	44.79
Болгарія	30.47	29.84	27.87	30.38	31.74	30.83	30.31	32.16	31.36	28.09	27.05	26.08	27.23	28.25	28.49	28.56
Чехія	32.53	32.44	33.35	34.12	34.58	34.21	33.85	34.40	33.09	32.13	32.54	33.67	34.14	34.85	34.18	33.89
Данія	48.13	47.11	46.59	46.76	47.55	49.07	47.46	47.39	45.82	46.15	46.28	46.34	47.27	48.38	51.31	48.03
Німеччина	40.39	38.39	37.91	38.24	37.37	37.36	37.64	37.70	38.03	38.37	37.03	37.53	38.18	38.39	38.51	38.42
Естонія	30.97	30.25	31.09	30.84	31.16	29.90	30.43	31.11	31.32	34.91	33.20	31.92	32.08	31.82	32.73	32.77
Ірландія	30.87	28.81	27.99	28.64	29.70	30.14	31.57	30.85	29.12	27.75	27.53	27.42	28.07	28.85	29.60	28.97
Греція	:	:	:	:	:	:	30.91	31.73	31.56	30.32	31.56	33.17	34.32	34.17	35.08	34.96
Іспанія	33.23	32.84	33.23	33.15	34.13	35.17	35.96	36.38	32.15	29.75	31.27	31.08	31.88	32.45	32.96	33.07
Франція	42.87	42.66	42.06	41.98	42.11	42.74	43.15	42.61	42.53	42.00	42.16	43.30	44.51	45.36	45.62	45.52
Хорватія	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	35.23	35.89	36.47	36.28	36.59
Італія	39.85	39.90	39.57	39.79	39.16	38.97	40.12	41.40	41.22	41.70	41.47	41.46	43.42	43.29	43.33	43.21
Кіпр	27.68	28.47	28.53	29.43	29.92	31.88	32.48	36.62	35.29	32.29	32.37	32.25	31.47	31.23	33.98	33.47
Латвія	29.97	29.50	28.91	28.32	28.78	28.47	29.29	28.55	28.79	28.91	30.33	29.44	30.09	29.97	30.45	30.33
Литва	:	:	:	:	28.90	29.09	30.00	29.89	30.44	30.02	28.15	27.07	26.85	26.95	27.84	27.93
Люксембург	37.31	38.26	38.11	38.30	37.24	38.31	36.44	37.45	37.36	39.31	38.22	37.71	38.57	39.50	39.85	39.72
Угорщина	39.20	38.11	37.48	37.50	37.23	36.92	36.79	39.73	39.74	39.28	37.60	36.95	38.63	38.40	38.52	37.84
Мальта	27.29	28.63	29.99	29.06	30.05	31.55	31.94	32.83	32.11	32.46	31.19	31.83	31.96	32.86	34.39	34.61
Нідерланди	37.18	36.04	35.56	35.29	35.42	35.69	36.75	36.31	36.60	35.35	36.09	35.85	36.33	37.18	37.95	38.36
Австрія	42.49	44.02	42.81	42.62	42.13	41.23	40.65	40.79	41.64	41.23	41.15	41.24	41.86	42.69	43.27	43.38
Польща	33.02	32.81	33.03	32.49	32.12	33.15	33.76	34.65	34.35	31.44	31.31	31.90	32.16	31.79	31.96	32.25
Португалія	31.05	30.82	31.25	31.34	30.15	30.81	31.33	31.82	31.73	29.91	30.40	32.33	31.78	34.29	34.27	34.96
Румунія	30.35	28.51	28.01	27.56	27.22	27.72	28.33	28.97	27.62	26.49	26.37	28.12	28.00	27.30	27.47	26.91
Словенія	36.83	37.04	37.38	37.55	37.68	38.20	37.89	37.29	36.83	36.71	37.25	36.78	37.12	37.18	36.42	36.23
Словацьчина	33.63	32.70	32.57	32.22	30.85	30.68	28.72	28.69	28.57	28.29	27.58	28.20	27.92	29.88	30.32	30.12
Фінляндія	45.99	43.33	43.49	42.53	41.96	42.25	42.29	41.63	41.32	41.06	40.92	42.17	42.81	43.99	44.21	44.36
Швеція	49.59	47.46	45.84	46.19	46.36	47.34	46.65	45.71	44.78	44.91	44.86	44.20	44.24	44.56	44.44	44.70
Об.Корол.	35.60	35.71	34.34	34.32	34.99	35.36	36.03	35.67	37.10	34.27	34.80	35.34	34.80	34.78	34.35	34.45
ЄВС-19	:	:	:	:	:	:	38.83	38.94	38.50	38.09	38.02	38.51	39.52	40.02	40.26	40.30
ЄС-28	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	37.97	38.65	39.04	39.14	39.03

Джерело: [149, с. 106].

Загальний порядок прийняття рішень інститутами ЄС



* Рішення з питань оподаткування приймаються Радою ЄС на основі принципу одноголосності.

1. Надання Комісією пропозиції на розгляд Парламенту ЄС і Ради ЄС;
2. Надання Раді ЄС Парламентом ЄС висновку стосовно пропозиції;
- 3.1. Прийняття пропозиції кваліфікованою більшістю Ради ЄС в редакції, запропонованій Комісією, або з урахуванням поправок, запропонованих Парламентом ЄС;

- 3.2. Прийняття Радою ЄС загальної позиції відносно пропозиції і її представлення на розгляд Парламенту ЄС;
- 4.1. Прийняття пропозиції на підставі схвалення Парламентом ЄС загальної позиції Ради ЄС або відсутності якого-небудь рішення з боку Парламенту ЄС впродовж 3-х місяців з моменту представлення загальної позиції;
- 4.2. Відхилення Парламентом ЄС пропозиції після розгляду загальної позиції;
- 4.3. Представлення Парламентом ЄС поправок до загальної позиції на розгляд Комісією і Радою ЄС;
- 5.1. Представлення Комісією позитивного висновку до окремих поправок, внесених Парламентом ЄС;
- 5.2. Представлення Комісією негативного висновку до окремих поправок, внесених Парламентом ЄС;
- 6.1. Прийняття зміненої пропозиції кваліфікованою більшістю Ради ЄС впродовж 3-х місяців з моменту отримання усіх матеріалів щодо пропозиції. У частині поправок, що отримали негативний висновок Комісії, рішення повинно прийматися Радою ЄС одноголосно;
- 6.2. У разі, якщо усі поправки, внесені Парламентом ЄС (крок 4.3) не приймаються, пропозиція має бути розглянута Погоджувальним комітетом, сформованим з членів Ради ЄС і представників Парламенту ЄС. Погоджувальний комітет повинен прийняти рішення щодо прийняття або відхилення пропозиції впродовж 6-ти тижнів з моменту свого скликання.

Джерело: складено автором за: [Стаття 251 Договору ЄС].

Теоретичні моделі фіскальних союзів

Модель	Теоретична валідність	Функціональне призначення
Податковий союз	1. В умовах низької взаємозамінності товарів – зміна умов торгівлі здійснює дестабілізуючий ефект, оскільки країни-члени ЄС в цьому випадку виступають в ролі монополіста	1. Координація в галузі оподаткування дозволяє компенсувати інтенцію маніпулювання умовами ринку та мінімізувати їх викривлення; 2. Створення передумов для розподілу фіскальних ризиків
Трансфертний союз	1. Фінансові фрикції (транзакційні витрати) дестабілізують механізм фіскального страхування проти асиметричних флуктуацій ВВП; 2. Незначна відкритість посилює позитивний вплив трансфертів; 3. Децентралізована фіскальна реакція на асиметричні шоки погіршує макрофінансову стабільність; 4. Негнучкість ринків посилює фіскальну дивергенцію	1. Система централізованих трансфертів виконує роль компенсатора стабілізаційної фіскальної політики; 2. Формування країнами-членами інтеграційного об'єднання фонду трансфертів; 3. Направлення грошових потоків з спільного фонду в країни з різними циклічними позиціями має контрциклічні наслідки та посилює номінальну конвергенцію
Фіскальний союз	1. Розподіл сеньйоражу вимагає прийняття фіскальних правил; 2. «Неділимість» фіскальної і монетарної політики	1. Наявність норм, що регулюють питання фіскальних екстерналій спільної монетарної політики 2. Розподіл втрат і вигод від діяльності союзного центрального банку.
Бюджетний союз	1. Фіскальний федералізм передбачає виведення на вищий рівень тих витрат, що породжують ефекти макро-економічної стабілізації; 2. Можливості окремих національних бюджетів обмежені	1. Витрати спільного бюджету дозволяють попередити проциклічне скорочення витрат в окремих країнах і тим самим згладити асиметричні шоки; 2. Формування спільного бюджету за рахунок закріплених джерел робить його незалежним від перебування різних країн в різних циклічних позиціях
Борговий союз	1. Недостатність ємності національних ринків кредитування звужує ефективність позичкового капіталу; 2. Необхідність функціонування спільного механізму кредитування для тісного зв'язку між суверенними та приватними спредами; 3. Висока схильність ринків капіталу до сегментації є дискримінаційною для окремих позичальників	1. Борговий союз покликаний забезпечити централізацію механізмів пропозиції екстреної ліквідності для протидії загрози банківської кризи платоспроможності; 2. Централізація механізмів кредитування потребує створення інструментів, що будуть гарантувати масштабні позики у випадку виникнення стабілізаційних потреб

Джерело: складено автором за: [117, с. 17-19; 118; 119; 120].

**Фундаментальна матеріально-правова база забезпечення конвергенції
непрямого оподаткування в ЄС**

Дата	Нормативно-правовий акт	Основні положення щодо заходів податкової конвергенції
04. 1967	Перша Директива Ради ЄЕС 67/227/ЄЕС	Перша директива впроваджувала в співтоваристві спільну систему податку на додану вартість, друга – порядок його обчислення. Відповідно до вимог цих директив, п'ять держав із шести, що первісно утворили ЄЕС, замінили кумулятивні податки з обігу податком на додану вартість
	Друга Директива Ради ЄЕС 67/228/ЄЕС	
17.05. 1977	Директива Ради 77/388/ЄЕС про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту (Шоста Директива)	гармонізація основних податкових елементів: визначення платників податку; операцій, що підлягають оподаткуванню; виникнення податкових зобов'язань із ПДВ; бази оподаткування; структури і рівня ставок; спільного переліку звільнень від ПДВ; спільних режимів спрощеного оподаткування для окремих груп платників [61, с. 247]
16.12 1991	Директива Ради 91/680/ЄЕС щодо доповнення єдиної системи податку на додану вартість та внесення змін до Директиви 77/388/ЄЕС	застосування перехідного режиму оподаткування ПДВ, що ґрунтується на принципі країни призначення; оперативний контроль почав здійснюватися на основі системи статистики торгових операцій у ЄЕС (ЄС) [61, с. 261]
19.10 1992	Директива Ради 92/77/ЄС	введено в дію мінімальну стандартну ставку ПДВ на рівні 15%. Крім того, можна встановлювати одну або дві знижені ставки для окремих видів товарів та послуг на рівні або більше ніж 5% [302, с. 4]
27.11 1995	Директива Ради 95/59/ЄС щодо податків, інших ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів	передбачала поступову конвергенцію ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів для зменшення рівня диференціації цін на ці товари на території ЄС, спричиненої національними особливостями справляння акцизів
27.10 2003	Директива Ради 2003/96/ЄС щодо реструктуризації системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії [71]	внесла доволі істотні зміни до гармонізованої системи акцизного оподаткування енергопродуктів, в тому числі регламентувавши включення до гармонізованого переліку підакцизних товарів електроенергії, з метою поліпшення конкурентного середовища на енергетичному ринку ЄС, стимулювання енергозбереження, а також недопущення загострення екологічних проблем
28.11. 2006	Директива Ради 2006/112/ЄС (112 Директива) про спільну систему податку на додану вартість	прийшла на зміну чинній раніше Шостій Директиві; виправляла виявлені в процесі її застосування прогалини та недоліки) [61, с. 248]. Спостерігається найбільша диференціація попиту незахищених та заможних прошарків населення [302, с. 6]

20.01. 2007	Директива Ради 2007/74/ЄС	встановлено обмеження на звільнення від ПДВ і акцизів товарів, які імпортуються особами, що прибувають з третіх країн [67]
12.02. 2008	«Пакет щодо ПДВ» (Директиви 2008/9/ЄС; 2008/8/ЄС)	Поправки були внесені з метою спрощення і вдосконалення механізмів справляння ПДВ на території інтеграції, а також щоб уникнути випадків шахрайства [68]. Передбачалося поступове введення в 2010-2015 рр. нових порядку оподаткування послуг (якщо їх постачальник і споживач є резидентами різних країн ЄС) і процедури відшкодування ПДВ, сплаченого в інших країнах ЄС
16.12. 2008	Директива Ради 2008/118/ЄС	регламентування загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви 92/112/ЄЕС [69] для уніфікації та ліквідації низки «проблемних ділянок» у регламентуванні основних засад акцизного оподаткування в межах ЄС
14.10. 2010	Директива Ради 2010/66/ЄС	встановлення правил відшкодування податку на додану вартість [303]
21.10 2011	Директива Ради 2011/64/ЄС про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) [72]	зведення в одному законодавчому акті положень трьох прийнятих раніше директив з питань гармонізації акцизного оподаткування цих товарів (до яких неодноразово вносилися зміни), а також корекції відповідних податкових механізмів у зв'язку із потребою подальшого усунення податкових викривлень (зокрема, підвищення мінімальних ставок акцизів)

Джерело: складено автором.

Додаток Ж

Ставки ПДВ у країнах ЄС від початку його застосування до січня 2016 р.

Країни	Дата запровадження	Ставки при запровадженні, %			Ставки у січні 1986 р., %		
		Стандартна	Знижені	Підвищені	Стандартна	Знижені	Підвищені
Бельгія	01.01.1971	18	6; 14	25	19	1; 6; 17	25; 25+8
Італія	01.01.1973	12	6	18	18	2; 9	30
Люксембург	01.01.1970	8	4	-	12	3; 6	-
Нідерланди	01.01.1969	12	4	-	19	5	-
Німеччина	01.01.1968	10	5	-	14	7	-
Франція	01.01.1968	16,66	6; 13	20	18,6	4; 5,5; 7	33,33
Велика Британія	01.04.1973	10	-	-	15	-	-
Ірландія	01.11.1972	16,37	1; 5,26; 11,11	30,26	23	2,2; 10	-
Данія	03.07.1967	10	-	-	22	-	-
Греція	01.01.1987	18	3; 6	36		x	
Іспанія	01.01.1986	12	6	33	12	6	33
Португалія	01.01.1986	16	8	30	16	8	30
Австрія	01.01.1973	16	8	-	20	10	32
Фінляндія	01.06.1994	22	5; 12	-		x	
Швеція	01.01.1969	11,11	2,04; 6,38	-	23,46	3,95; 12,87	-
Болгарія	01.04.1994	18	-	-		x	
Естонія	1991	10	-	-		x	
Кіпр	01.02.1992	5	-	-		x	
Латвія	01.05.1995	18	-	-		x	
Литва	01.05.1994	18	-	-		x	
Мальта	01.01.1995	15	5	-		x	
Польща	08.01.1993	22	7	-		x	
Румунія	01.07.1993	18	-	-		x	
Словаччина	01.01.1993	23	5	-		x	
Словенія	01.07.1999	19	8	-		x	
Угорщина	01.01.1988	25	0; 15	-		x	
Чехія	01.01.1993	23	5	-		x	
Хорватія	01.08.1988	22	-	-		x	
У середньому	x	x	x	x	17,85	x	x

Країни	Ставки у січні 1993 р., %			Ставки у січні 2008 р., %		Ставки у січні 2016 р., %	
	Стандартна	Знижені	Підвищені	Стандартна	Знижені	Стандартна	Знижені
Бельгія	19,5	1; 6; 12	-	21	6; 12	21	6; 12
Італія	19	4; 9; 12	-	20	4; 10	22	4; 10
Люксембург	15	3; 6; 12	-	15	3; 6; 12	17	3; 8; 14
Нідерланди	17,5	6	-	19	6	21	6
Німеччина	15	7	-	19	7	19	7
Франція	18,6	2,1; 5,5	-	19,6	2,1; 5,5	20	2,1; 5,5; 10
Велика Британія	17,5	-	-	17,5	5	20	5
Ірландія	21	2,7; 10; 12,5; 16	-	21	4,8; 13,5	23	4,8; 9; 13,5
Данія	25	-	-	25	-	25	-
Греція	18	4; 8	-	19	4,5; 9	23	6,5; 13
Іспанія	15	3; 6	-	16	4; 7	21	4; 10
Португалія	16	5	30	21	5; 12	23	6; 13
Австрія	20	10	-	20	10; 12	20	10
Фінляндія		x		22	8; 17	24	10; 14
Швеція	25	21	-	25	6; 12	25	6; 12
Болгарія		x		20	7	20	9
Естонія	18	-	-	18	5	20	9
Кіпр	5	-	-	15	5; 8	19	5; 9
Латвія		x		18	5	21	12
Литва		x		18	5; 9	21	5; 9
Мальта		x		18	5	18	5; 7
Польща	22	7	-	22	3; 7	23	5; 8
Румунія		x		19	9	24	5; 9
Словаччина	23	5	-	19	10	20	10
Словенія		x		20	8,5	22	9,5
Угорщина	25	0; 6	-	20	5	27	5; 18
Чехія	23	5	-	19	9	21	10; 15
Хорватія		x		22	0; 10	25	5; 13
У середньому	18,91	x	x	19,58	x	21,60	x

Джерело: складено автором за: [87; 325; 326].

Структура непрямого оподаткування країн-членів ЄС
(станом на 2015 р. % до загального оподаткування)

Країна	ПДВ	Акцизний збір	Інші податки на продукцію (імпортне мито)	Інші податки на виробництво
Бельгія	14,3	7,5	1,2	4,6
Болгарія	32,0	17,8	0,6	2,0
Чехія	22,0	8,0	4,2	1,4
Данія	18,9	9,1	0,3	4,5
Німеччина	17,6	6,4	2,0	1,7
Естонія	26,4	0,5	13,6	2,4
Ірландія	20,0	5,8	6,3	5,1
Греція	18,3	13,4	0,4	8,3
Іспанія	18,1	9,6	0,5	5,6
Франція	14,5	8,8	0,2	9,7
Хорватія	34,0	14,1	0,4	2,8
Італія	13,7	12,8	0,3	8,5
Кіпр	25,4	11,9	0,6	6,1
Латвія	26,0	12,7	0,5	4,2
Литва	27,1	10,9	1,0	2,2
Люксембург	18,6	2,3	7,8	4,5
Угорщина	24,4	19,0	0,3	4,9
Мальта	22,6	14,6	0,5	1,4
Нідерланди	17,0	6,1	3,6	4,2
Австрія	17,7	7,5	0,3	7,8
Польща	21,6	11,4	1,7	4,5
Португалія	22,9	10,1	1,5	4,1
Румунія	28,0	14,0	1,4	3,2
Словенія	22,9	14,0	0,4	3,7
Словаччина	21,3	9,3	0,5	3,5
Фінляндія	21,0	11,2	0,2	0,5
Швеція	20,6	6,3	0,3	23,3
Велика Британія	19,9	12,5	0,5	4,6
ЄС-28	17,5	9,4	1,0	6,1

Джерело: складено автором за: [327].

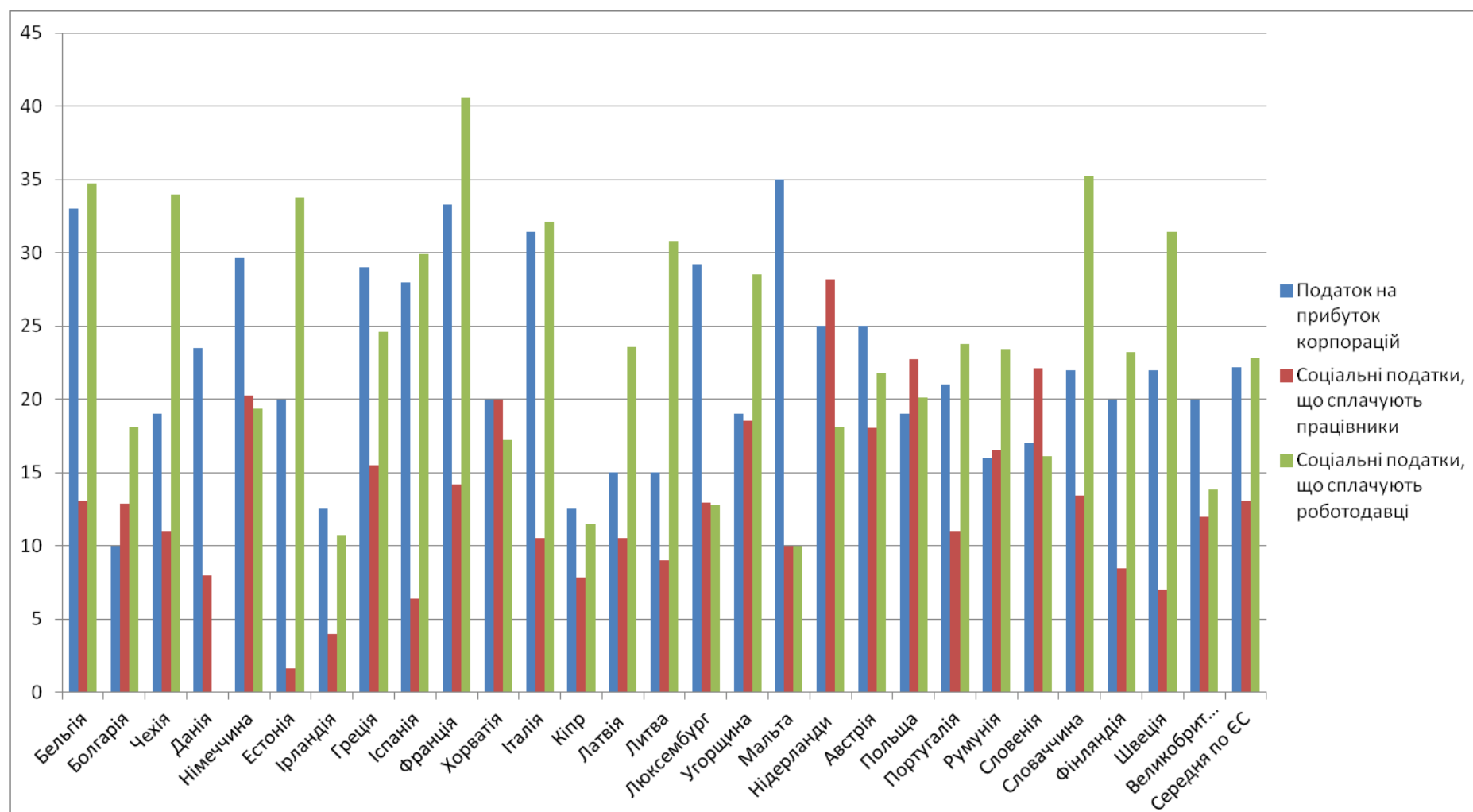
**Структура прямого оподаткування та соціальних податків країн-членів
ЄС (станом на 2015 р. % до загального оподаткування)**

Країна	Прямі податки			Соціальні податки	
	Податок на прибуток корпорацій	Індивідуальний прибутковий податок	Інші прямі податки	що сплачують працівники	що сплачують роботодавці
Бельгія	6,7	26,8	1,0	11,6	18,3
Болгарія	7,2	11,1	0,5	10,9	16,8
Чехія	9,9	11,1	0,2	15,6	27,6
Данія	5,3	57,8	2,6	1,5	0,1
Німеччина	6,2	22,5	0,6	22,3	16,6
Естонія	5,3	17,5	0,0	2,1	31,6
Ірландія	8,1	32,0	3,2	6,6	10,1
Греція	4,8	15,0	3,2	15,3	11,5
Іспанія	5,8	22,5	1,1	10,3	23,9
Франція	5,7	18,4	2,4	11,7	24,1
Хорватія	4,8	10,6	1,1	15,1	16,9
Італія	5,0	27,6	1,1	9,9	20,2
Кіпр	18,7	7,9	3,0	8,4	17,8
Латвія	5,3	20,3	1,1	9,0	19,8
Литва	4,9	13,0	0,2	13,1	26,7
Люксембург	11,1	22,5	1,7	16,2	11,8
Угорщина	3,5	12,9	0,6	14,0	19,8
Мальта	18,1	19,7	2,8	8,8	7,7
Нідерланди	6,8	18,4	2,9	24,9	14,2
Австрія	5,0	24,0	1,5	18,2	15,8
Польща	5,3	13,9	1,9	22,0	15,4
Португалія	7,7	20,8	1,1	10,6	13,6
Румунія	7,8	12,8	1,3	11,0	20,0
Словенія	3,8	13,6	1,9	24,2	14,7
Словаччина	10,3	9,6	1,1	18,6	24,4
Фінляндія	4,4	30,5	2,5	9,3	19,9
Швеція	6,1	34,2	0,6	0,2	8,0
Велика Британія	7,0	26,0	6,6	8,7	11,9
ЄС-28	6,3	23,6	2,2	13,6	17,6

Джерело: складено автором за: [327].

Додаток К

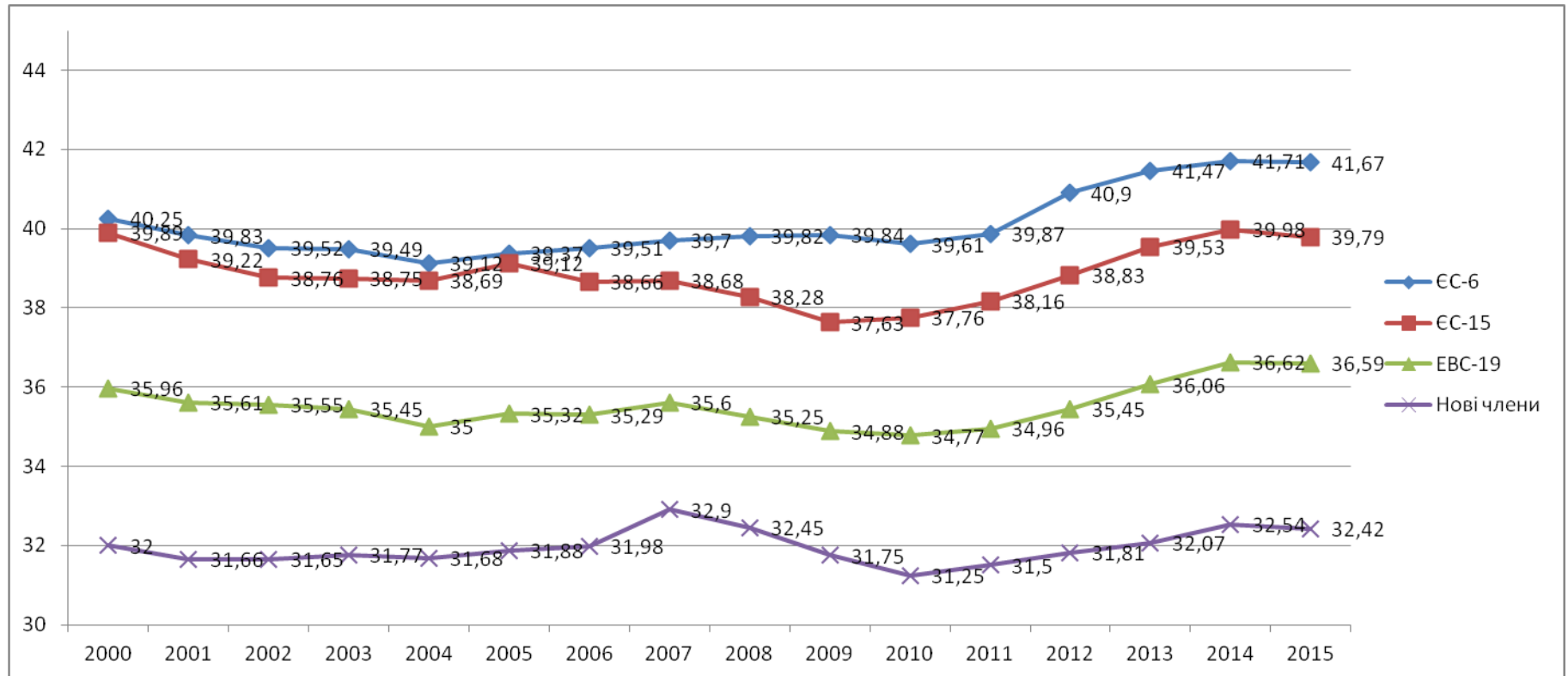
Граничні ставки податку на прибуток корпорацій та соціальних податків в країнах ЄС (станом на 2016 р. %)



Джерело: складено автором за: [328].

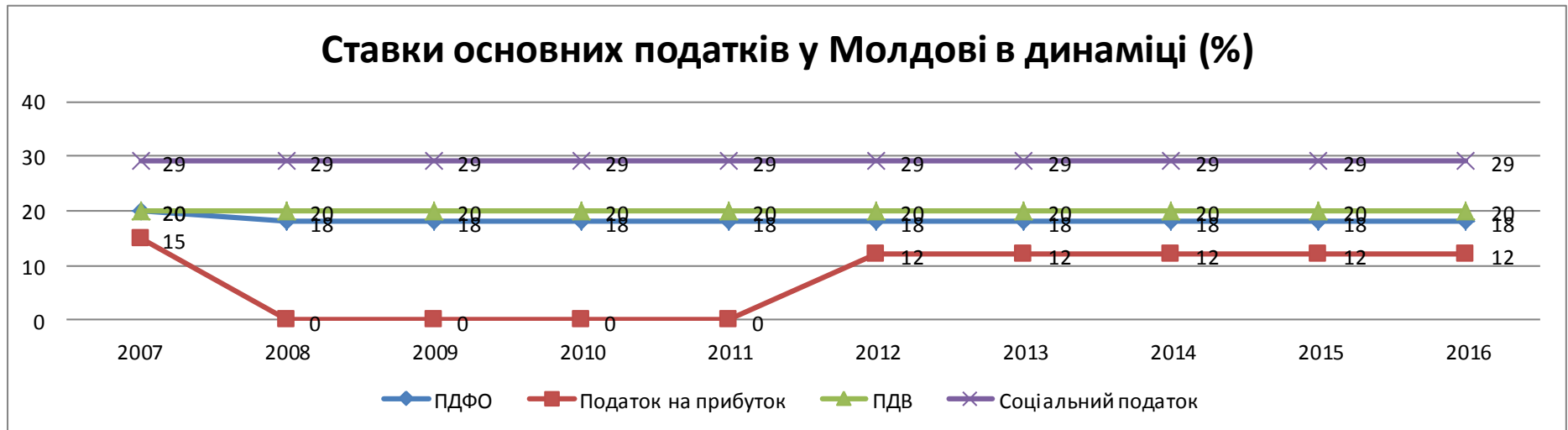
Додаток Л

**Динаміка середнього рівня оподаткування у країнах ЄС-6, ЄС-15, ЕВС-19 та нових країнах ЄС
за 2000-2015 рр.**



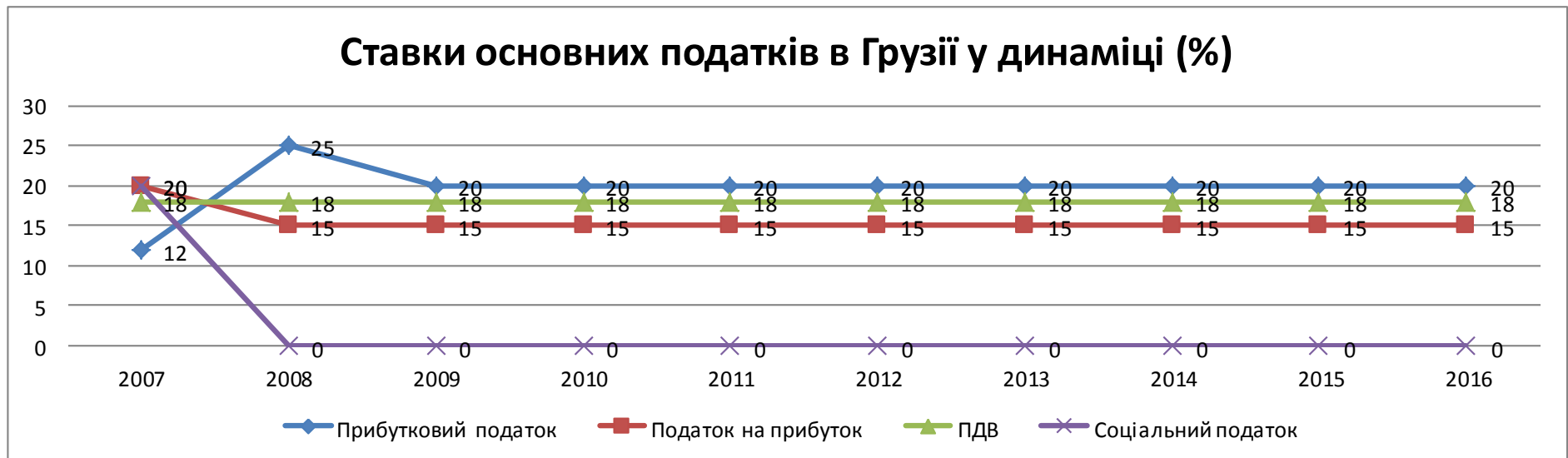
Джерело: складено автором за: [149].

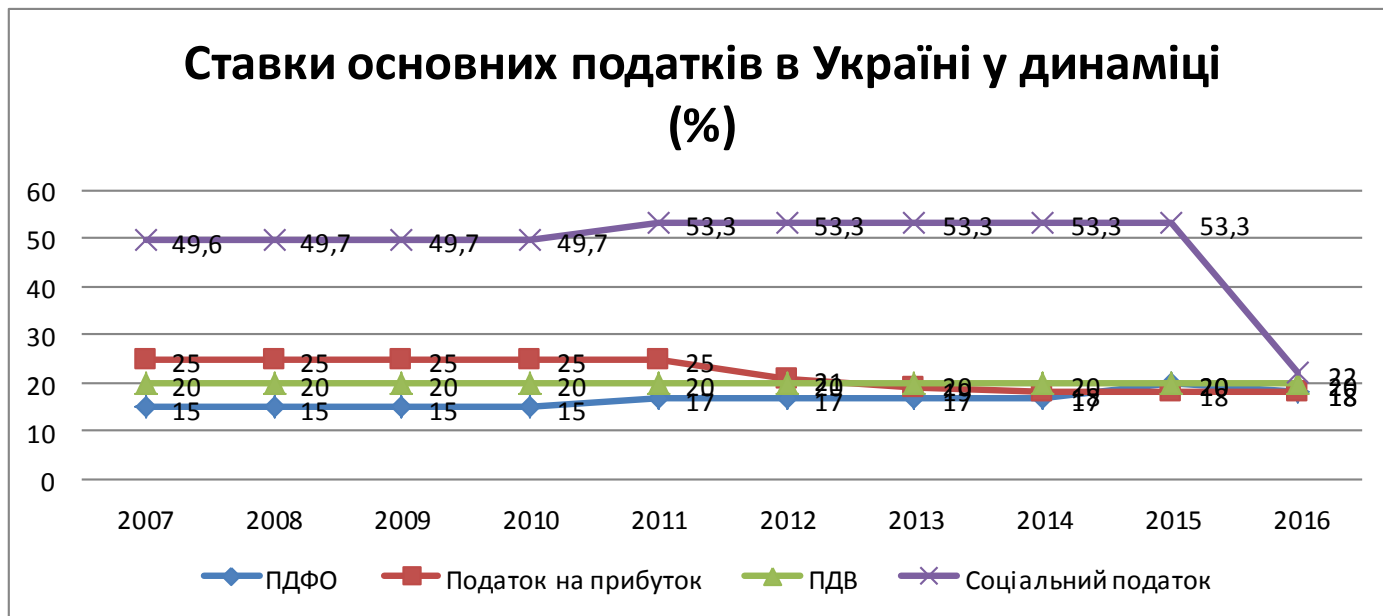
Додаток М1



Джерело: складено автором за: [329; 330].

Додаток М2





Джерело: складено автором за: [331].

Додаток Н

ДОДАТОК XXVIII

ДО ГЛАВИ 4 «ОПОДАТКУВАННЯ»

РОЗДІЛУ V «ЕКОНОМІЧНЕ І ГАЛУЗЕВЕ СПІВРОБІТНИЦТВО»

Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у наступні встановлені терміни:

Непряме оподаткування

Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року про спільну систему податку на додану вартість;

Графік: Положення Директиви, за винятком статей 5-8, 20, 33, 40-42, 79, 100-101, 123-130, 140-142, 145, 146 (1«В»), 147, 155, 164-166, 170-171, 175, 203, 205, 209, 210, 212, 219, 238-240, 245, 254, 258, 274-280, 293-294, 370-395, 396-400, 402-410, 411-413 (положення, що застосовуються до держав-членів ЄС); статей 281-294, 295-305, 306-325, 326-332, 333-343, 348-349, 358-369 (щодо спеціальних податкових режимів), мають бути впроваджені протягом 5 років з дати набрання чинності цією Угодою.

Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 року про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн:

- розділ 3 щодо кількісних обмежень

Графік: Ці положення Директиви мають бути впроваджені протягом 3 років з дати набрання чинності цією Угодою.

Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої;

Графік: Положення Директиви мають бути впроваджені протягом 5 років з дати набрання чинності цією Угодою.

Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії;

Графік: Положення Директиви мають бути впроваджені поступово, виходячи із майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності, якими вони можуть бути, зокрема у результаті міжнародних переговорів після 2012 року щодо зміни клімату.

Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС:

- Стаття 1

Графік: Ці положення Директиви мають бути впроваджені протягом 2 років з дати набрання чинності цією Угодою.

Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація);

Графік: Положення Директиви мають бути впроваджені протягом 2 років з дати набрання чинності цією Угодою, за винятком статей 7(2), 8, 9, 10, 11, 12, 14(1), 14(2), 14(4), 18 та 19, для яких графік імплементації буде встановлений Радою Асоціації.

З дати набрання чинності Угодою про асоціацію, Рада асоціації визначить графік імплементації Україною наступних директив:

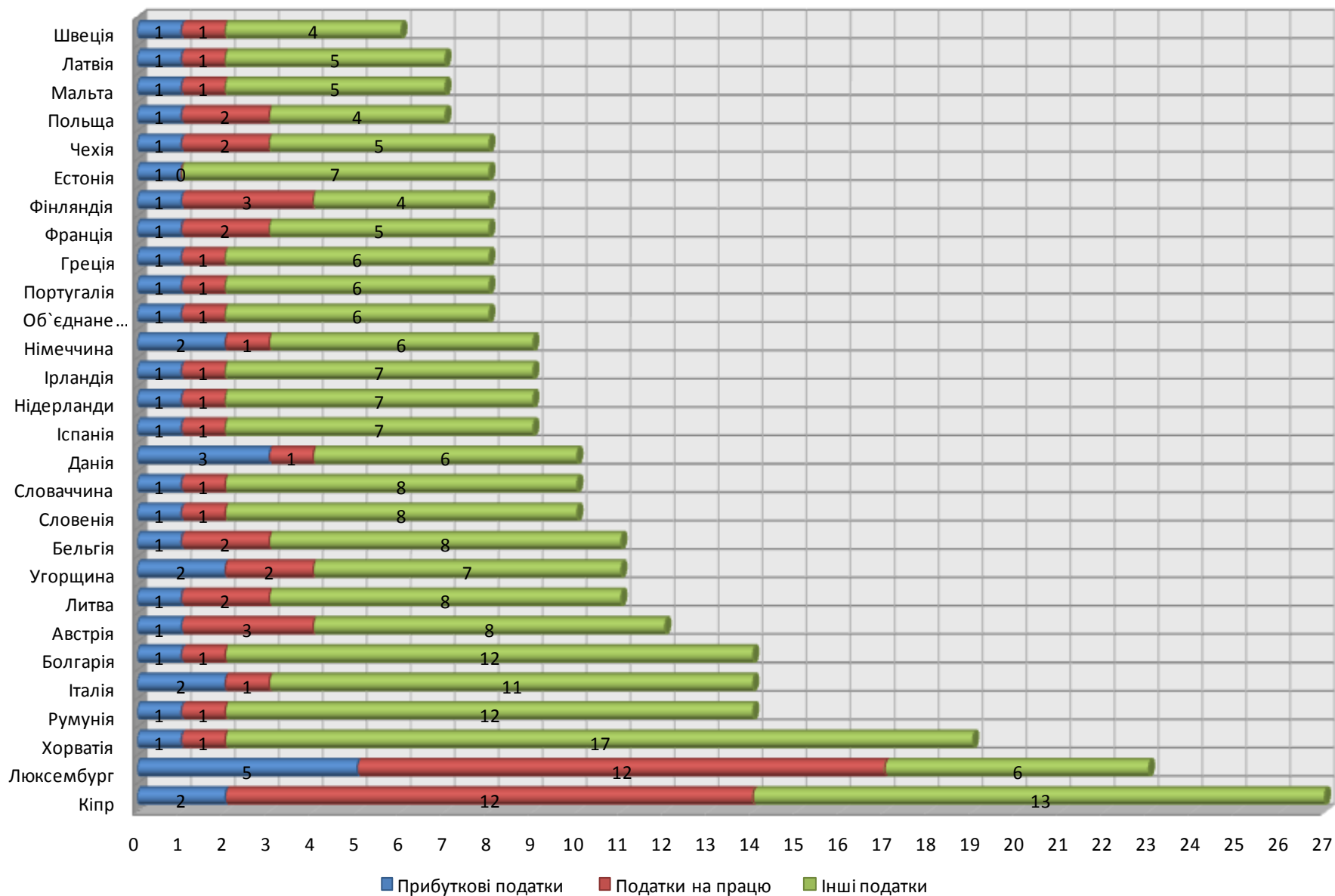
Тринадцята Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства.

Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої в частині проміжних продуктових категорій, як визначено в директиві.

статті 7(2), 8, 9, 10, 11, 12, 14(1), 14(2), 14(4), 18 та 19 Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація).

Джерело: [198].

Додаток ПІ. Кількість податкових платежів у країнах ЄС-28, 2015 р.

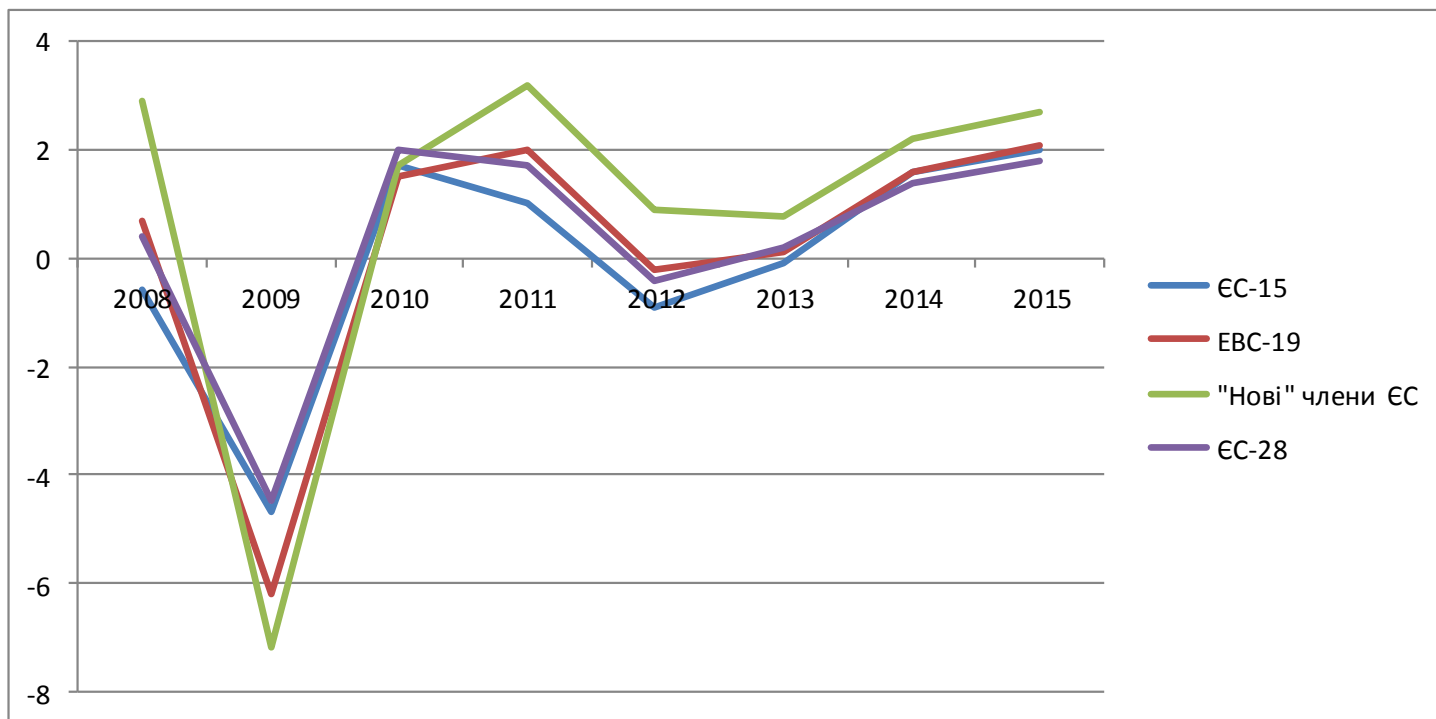


Додаток П2

Загальна (ефективна) податкова ставка в країнах ЄС-28 (% від комерційного доходу), 2015 р.

Країна	Загальна податкова ставка		Прибуткові податки (ефективна ставка)	Податки на працю (ефективна ставка)	Інші податки (ефективна ставка)
	2005	2015			
Австрія	57,2	51,7	16,8	34,3	0,6
Бельгія	60,1	58,4	8,4	49,4	0,6
Болгарія	45,2	27,0	5,0	20,2	1,8
Хорватія	20,8	20,0	0,0	18,8	1,2
Кіпр	-	24,4	9,3	13,4	1,7
Чехія	55,1	50,4	9,5	38,4	2,5
Данія	33,3	24,5	18,7	3,0	2,8
Естонія	50,6	49,4	8,4	39,0	2,0
Фінляндія	49,5	37,9	11,8	24,8	1,3
Франція	66,0	62,7	0,5	53,5	8,7
Німеччина	47,7	48,8	23,2	21,2	4,4
Греція	54,0	49,6	19,7	29,3	0,6
Угорщина	56,6	48,4	11,8	34,3	2,3
Ірландія	25,3	25,9	12,4	12,1	1,4
Італія	76,7	64,8	19,5	43,4	1,9
Латвія	36,2	35,9	6,3	26,6	3,0
Литва	51,2	42,6	5,9	35,2	1,5
Люксембург	-	20,1	4,2	15,5	0,4
Мальта	-	41,3	30,1	10,7	0,5
Нідерланди	47,7	41,0	20,4	20,2	0,4
Польща	43,2	40,3	14,5	24,8	1,0
Португалія	43,8	41,0	13,6	26,8	0,6
Румунія	55,8	42,0	10,9	30,0	1,1
Словаччина	50,0	51,2	10,5	39,7	1,0
Словенія	39,2	31,0	12,7	18,2	0,1
Іспанія	60,4	50,0	13,3	35,9	0,8
Швеція	54,1	49,1	13,1	35,4	0,6
Об'єднане Королівство	34,7	32,0	19,2	11,2	1,6
Середнє значення по ЄС-28	48,5	41,5	12,5	27,3	1,7

Темпи приросту ВВП у країнах ЄС за 2008-2015 рр., %



Джерело: складено автором за [219; 332].

**Рівень оподаткування та темпи приросту ВВП у країнах ЄС-28
у 2013-2015 рр.**

Країни	Темп приросту ВВП, %			Податковий коефіцієнт, % ВВП	
	2013	2014	2015	2012	2015
Бельгія	0,2	1,3	1,4	47,1	47,9
Болгарія	0,9	1,5	3,0	27,5	27,8
Чехія	- 0,9	2,7	4,5	34,8	34,1
Данія	- 0,2	1,3	1,0	47,6	50,8
Німеччина	0,4	1,6	1,7	40,6	39,5
Естонія	0,8	2,9	1,1	33,0	32,5
Ірландія	1,4	5,2	7,8	30,1	30,5
Греція	- 3,9	0,7	- 0,2	36,5	39,0
Іспанія	- 1,7	1,4	3,2	33,6	34,4
Франція	0,2	0,6	1,3	46,9	47,9
Хорватія	- 1,1	- 0,4	1,6	35,9	36,7
Італія	- 1,9	- 0,3	0,8	44,0	43,7
Кіпр	- 5,4	- 2,5	1,6	34,9	34,2
Латвія	4,1	2,4	2,7	27,8	29,3
Литва	3,3	3,0	1,6	27,4	28,0
Люксембург	4,3	4,1	4,8	39,6	39,4
Угорщина	1,1	3,7	2,9	38,7	38,4
Мальта	2,4	3,5	6,4	35,2	35,0
Нідерланди	- 0,8	1,4	2,0	39,1	38,0
Австрія	0,3	0,4	0,9	44,2	43,8
Польща	1,6	3,3	3,6	32,4	33,0
Португалія	- 1,4	0,9	1,5	34,6	36,9
Румунія	3,5	3,0	3,8	28,1	27,7
Словенія	- 1,1	3,0	2,9	37,8	37,0
Словаччина	0,9	2,5	3,6	28,1	31,2
Фінляндія	- 1,4	- 0,7	0,5	43,4	44,0
Швеція	1,5	2,3	4,2	44,5	43,8
Велика Британія	1,7	3,1	2,2	37,1	34,4
ЄС-28	0,2	1,4	2,0	36,8	40,0
ЕВС-19	- 0,3	0,9	1,7	40,7	41,5

Джерело: складено автором за [219].

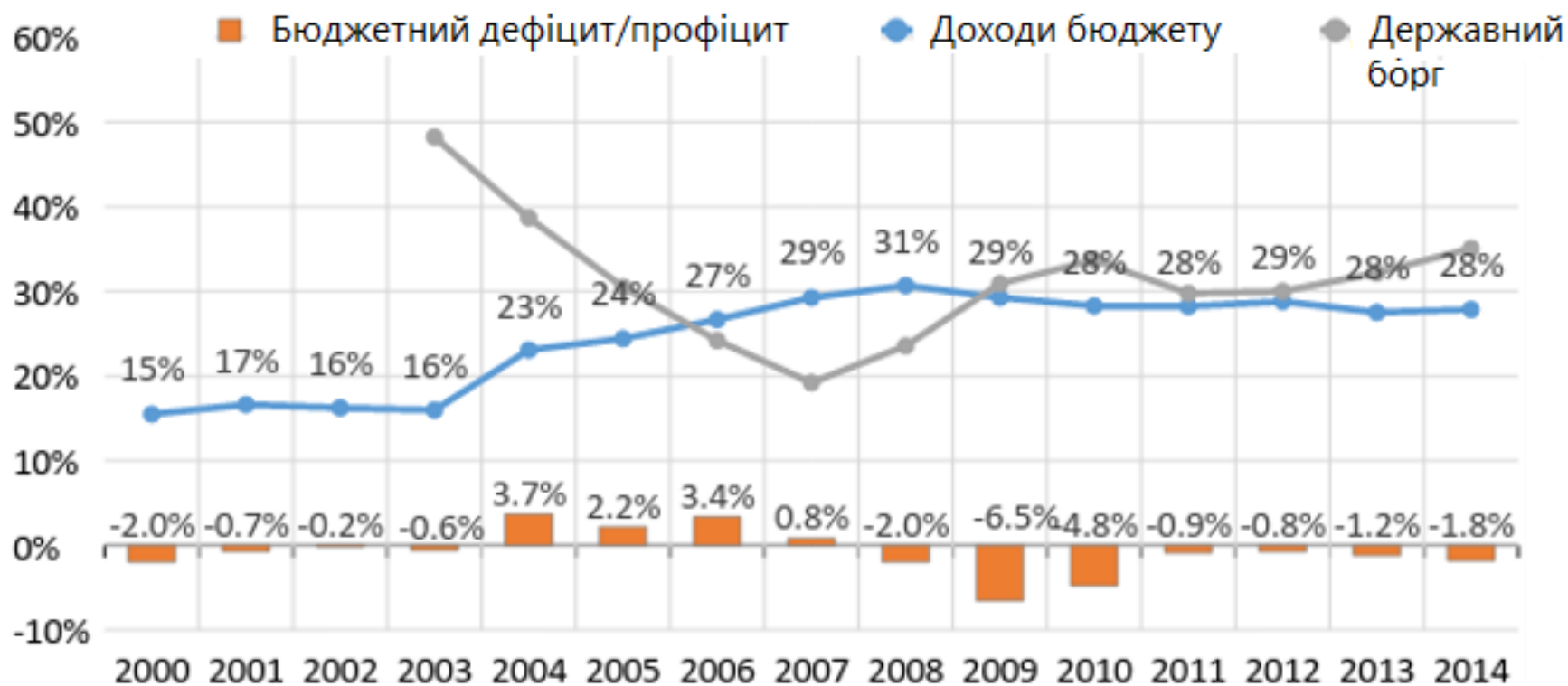
Додаток П5

**Окремі показники державних фінансів у країнах ЄС-28
у 2012 і 2015 рр., % ВВП**

Країни	Видатки держави		Доходи держави		Дефіцит бюджету		Податковий коефіцієнт	
	2012	2015	2012	2015	2012	2015	2012	2015
Бельгія	55,8	53,9	51,6	51,3	-4,2	-2,6	47,1	47,9
Болгарія	34,7	40,2	34,4	38,2	-0,3	-2	27,5	27,8
Чехія	44,7	42,6	40,7	42,2	-4	-0,4	34,8	34,1
Данія	58,3	55,7	54,8	53,6	-3,5	-2,1	47,6	50,8
Німеччина	44,5	43,9	44,4	44,6	-0,1	0,7	40,6	39,5
Естонія	39,1	39,5	38,8	40,0	-0,3	0,5	33,0	32,5
Ірландія	41,8	35,1	33,8	32,8	-8	-2,3	30,1	30,5
Греція	55,3	55,3	46,4	48,1	-8,9	-7,2	36,5	39,0
Іспанія	48,0	43,3	37,5	38,2	-10,5	-5,1	33,6	34,4
Франція	56,8	56,8	52,0	53,2	-4,8	-3,6	46,9	47,9
Хорватія	47,0	46,9	41,7	43,7	-5,3	-3,2	35,9	36,7
Італія	50,8	50,5	47,8	47,9	-3	-2,6	44,0	43,7
Кіпр	41,9	40,1	36,1	39,0	-5,8	-1,1	34,9	34,2
Латвія	37,2	37,2	36,4	35,9	-0,8	-1,3	27,8	29,3
Литва	36,1	35,1	33,0	34,9	-3,1	-0,2	27,4	28,0
Люксембург	44,6	41,5	44,8	42,8	0,2	1,3	39,6	39,4
Угорщина	48,6	50,7	46,3	48,7	-2,3	-2	38,7	38,4
Мальта	42,4	43,3	38,9	41,9	-3,5	-1,4	35,2	35,0
Нідерланди	47,1	44,9	43,2	43,0	-3,9	-1,9	39,1	38,0
Австрія	51,1	51,7	48,9	50,6	-2,2	-1,1	44,2	43,8
Польща	42,6	41,5	38,9	38,9	-3,7	-2,6	32,4	33,0
Португалія	48,5	48,3	42,9	43,9	-5,6	-4,4	34,6	36,9
Румунія	37,1	35,5	33,4	34,8	-3,7	-0,7	28,1	27,7
Словенія	48,6	48,0	44,5	45,1	-4,1	-2,9	37,8	37,0
Словаччина	40,5	45,6	36,2	42,7	-4,3	-2,9	28,1	31,2
Фінляндія	56,2	58,3	54,0	55,5	-2,2	-2,8	43,4	44,0
Швеція	51,7	50,4	50,7	50,4	-1	0	44,5	43,8
Велика Британія	46,8	43,2	38,5	38,8	-8,3	-4,4	37,1	34,4
ЄС-15	49,6	47,9	45,3	45,5	-4,3	-2,4	40,6	40,7
ЄС-28	49,0	47,4	44,8	45,0	-4,2	-2,4	36,8	40,0
ЕВС-19	49,7	48,6	46,1	46,6	-3,6	-2	40,7	41,5

Джерело: складено автором за: [332].

Динаміка основних бюджетних показників Грузії у 2000-2014 рр. (% ВВП)



Джерело: складено автором за: [183; 184; 227].

Частка надходжень основних податків у ВВП в Україні в 2008-2015 рр., %

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податок на доходи фізичних осіб	4,83	4,87	4,71	4,62	4,82	4,96	5,49	5,82
Податок на прибуток	5,05	3,62	3,73	4,23	3,96	3,78	2,93	2,27
ПДВ	9,71	9,26	7,97	9,99	9,84	8,81	10,15	10,40
Акцизний податок	1,35	2,36	2,62	2,58	2,72	2,52	3,29	4,12
Основні бюджетоутворюючі податки, всього	20,94	20,11	19,03	21,42	21,30	20,07	21,87	22,63

Джерело: складено автором за: [160; 181; 182].

Загальний обсяг основних податків у ВВП України в 2008-2015 рр., млн грн

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податок на доходи фізичних осіб	37092	40949	46430	54590	65129	72404	75202	99983
Податок на прибуток	38781	30438	36770	49981	53508	55178	40201	39053
ПДВ	74568	77862	78567	118042	132961	128604	139024	178452
Акцизний податок	10367	19843	25827	30485	36753	36785	45099	70795
Основні бюджетоутворюючі податки, всього	160810	169094	187596	253099	287812	292973	29952	388284

Джерело: складено автором за: [160; 181; 182].

Додаток Р3

**Податкові надходження в загальний (консолідований) бюджет Молдови
в 2008-2014 рр., млн леїв**

Найменування	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Прибутковий податок	2197,1	1907,8	2028,6	2340,5	3993,7	4258,1	4877,5
Внутрішні податки на товари та послуги (ПДВ, акцизи)	11355,2	9491,8	11679,3	13580,8	14335,0	16460,6	18175,9
Податок на майно (власність)	262,0	252,7	281,0	280,7	300,5	314,0	342,4
Соціальний податок	6587,2	6971,8	7472,0	8198,7	8947,5	9723,3	10777,1

Джерело: складено автором за: [180].

Додаток Р4

Загальний обсяг основних податків у ВВП Грузії в 2008-2015 рр., млн ларі

Найменування	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податок на дохід	1296,3	1118,9	1202,1	1551,0	1764,8	1934,2	1938,8	2223,2
Податок на прибуток	592,1	517,7	575,9	832,2	850,9	806,5	828,9	1025,2
Податок на додану вартість (ПДВ)	2069,0	2051,7	2203,1	2784,3	3040,4	2847,8	3298,5	3505,4
Акциз	518,5	443,2	560,8	615,2	659,4	722,3	810,2	870,7
Податок на майно (власність)	131,9	160,4	191,7	220,4	230,1	230,9	245,9	290,2
Соціальний податок	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші податки	93,0	61,0	64,0	38,4	35,3	28,2	24,4	26,9

Джерело: складено автором за: [183; 184; 227].

Додаток С

**Трансформації податкових систем УГМ після підписання Угоди про
асоціацію з ЄС**

№	Сфера застосування	Україна	Грузія	Молдова
1.	Пряме оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> - гармонізація бухгалтерського і податкового обліку; - встановлено єдину базову ставку ПДФО – 18%; - скасовано низку галузевих пільг; - скасовано авансові платежі по податку на прибуток; - створення передумов для введення з 2018 року податку на виведений капітал, що замінить податок на прибуток; - прийняття змін щодо контролю за трансфертним ціноутворенням; - розроблено Стратегію щодо перегляду діючих Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування 	<ul style="list-style-type: none"> - впровадження прискореної амортизації капітальних активів; - перенесення витрат на наступний період щодо податку на прибуток; - з 2017 року заплановано перехід до «естонської» моделі податку на прибуток; - звільнення від сплати податків суб'єктів малого бізнесу; - спрощення декларацій з податку на прибуток (скасування окремого переліку додатків до неї); - скасування податку на дивіденди та відсотки 	<ul style="list-style-type: none"> - скасування пільг по оподаткуванню доходів від процентів, облігацій, цінних паперів; - введення авансових щоквартальних виплат з корпоративного прибуткового податку; - надання можливості суб'єктам господарювання вираховувати з оподаткованого доходу витрати на капітальні внески у виробництво
2.	Непряме оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> - удосконалено порядок відшкодування ПДВ; - скасування автоматичного відшкодування ПДВ та введення двох публічних реєстрів; - збільшення у 1,5-2 рази акцизних ставок (на разі окремі акцизні ставки в 6 разів менше мінімальних європейських) 	<ul style="list-style-type: none"> - підвищення ефективності «онлайн» системи, яка використовується для подачі декларацій з ПДВ; - надання підприємцям можливості добровільно реєструватися платниками ПДВ; - перманентне підвищення акцизів 	<ul style="list-style-type: none"> - подання електронної звітності та декларування ПДВ; - скасування пільг по ПДВ; - розширено перелік платників акцизних податків; - підвищення акцизів в 1,5-2 рази
3.	Соціальні внески	<ul style="list-style-type: none"> - встановлено єдину ставку ЄСВ для роботодавців, для працівників повністю скасовано; - запровадження накопичувальної системи 	<ul style="list-style-type: none"> - відсутні податки на заробітну плату та соціальне забезпечення, пенсійного фонду відповідно також немає 	<ul style="list-style-type: none"> - підвищення ставки на медичне страхування до 4,5% одночасно і для роботодавців, і для працівників

		загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та єдиних принципів нарахування пенсій		
4.	Податкове адміністрування	<ul style="list-style-type: none"> - запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ та реалізації пального; - впровадження численних електронних сервісів («Електронний кабінет», «Пульс», «Єдине вікно» тощо); - робота над зміною форм декларацій; - спрощення порядку ведення реєстру, форм заяв, накладних, актів коригування, актів інвентаризації платників акцизних податків; - продовжено мораторій на проведення планових перевірок контролюючими органами у сфері господарської діяльності до 31 грудня 2017 року 	<ul style="list-style-type: none"> - використання «онлайн» режиму для податкового адміністрування та митного оформлення; - створення широкого спектру електронних послуг (використання інтернет-серверів податкової служби, спілкування з інспекторами через програму «Skype»); - пришвидшення митного оформлення шляхом цілковитої автоматизації та електронізації 	<ul style="list-style-type: none"> - спрощення податкових декларацій; - сертифікація програм бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також програмного забезпечення РРО; - поліпшення якості послуг і більш масштабного використання інформаційних технологій
5.	Інституційна реформа	<ul style="list-style-type: none"> - затвердження нової структури центрального апарату ДФС, реорганізація Офісу великих платників; - скорочення та оновлення кадрового складу; - розпочав роботу проект Twinning «Підтримка ДФС України у розвитку елементів інтегрованого управління кордонами у митній сфері», партнери Німеччина-Польща-Литва; - проведення податкової децентралізації 	<ul style="list-style-type: none"> - удосконалення системи мотивації співробітників податкової служби; - протидія корупції шляхом запровадження системи «однієї зупинки», що знижує можливість безпосереднього контакту платника податків з податковим інспектором; - введення системи «комп'ютеризованого» прийняття податкових рішень 	<ul style="list-style-type: none"> - створення Групи по роботі з великими платниками податків; - скорочення кількості податкових інспекторів та працівників податкової служби; - створення Відділу по боротьбі з податковим шахрайством; - ініціювання Центру єдиної інформаційної допомоги
6.	Боротьба з податковим шахрайством	<ul style="list-style-type: none"> - за допомогою електронних сервісів забезпечено відповідність сплаченого та нарахованого ПДВ; - блокування фіктивного формування та 	<ul style="list-style-type: none"> - використання касових апаратів всіма підприємствами, що здійснюють операції з ПДВ; - посилення застосування жорстких 	<ul style="list-style-type: none"> - обов'язкова реєстрація всіх податкових накладних, а не лише тих, що перевищують 100 тис. леїв;

		<p>неправомірного відшкодування ПДВ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - імплементація заходів, заявлених в Плані BEPS; - створено 20 мобільних груп та Міжрегіональну митницю ДФС, діяльність яких спрямована на боротьбу з контрабандою 	<p>заходів щодо протидії агресивному податковому плануванню;</p> <ul style="list-style-type: none"> - кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків 	<ul style="list-style-type: none"> - скорочення контрабанди підакцизних товарів через Придністров'я
7.	Обмін податковою інформацією	<ul style="list-style-type: none"> - інтенсифікація обміном інформації з європейськими фіскальними органами в межах встановлених Директивою Ради ЄС 2003/48/ЄС від 03.08.2003 р. та Директивою Ради ЄС 2011/16/ЄС від 15.02.2011 р. щодо адміністративної співпраці; - налагодження обміну інформацією, досвідом, технічною допомогою в межах Внутрішньо-європейської організації податкових адміністрацій (ІОТА) та Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (Молдова приєдналася лише 27.10.2016 року), з 2017 року Україна та Молдова повинні отримати доступ до автоматичного обміну інформацією та звіту за принципом «країна для країни»; - співробітництво з Офісом технічної допомоги Казначейства США (Україна та Грузія); - виконання зобов'язань численних двосторонніх угод стосовно обміну податковою інформацією 		

Джерело: складено автором.

**Динаміка податкових надходжень, ВВП та коефіцієнта еластичності податків
в Україні у 2009-2015 рр.**

Роки	Податкові надходження, млн грн	ВВП, млн грн	Темп росту податкових надходжень	Темп росту ВВП	Коефіцієнт еластичності податків
2008	227164	948056	40,9	31,5	1,29
2009	208073	913345	-8,4	-3,7	-2,27
2010	234447	1082569	12,7	18,5	0,68
2011	334691	1316600	42,8	21,6	1,98
2012	360567	1408889	7,7	7,0	1,1
2013	353968	1454931	-1,8	3,3	-5,1
2014	367511	1566728	3,8	7,7	0,49
2015	507635	1979458	38,1	26,3	1,44

Джерело: складено автором за: [182; 281; 282; 283; 284; 285; 286; 287; 288].

Додаток Т2

**Вихідні дані для розрахунку коефіцієнта виконання планових показників
надходжень до державного бюджету України у 2009-2015 рр.**

Показники	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові надходження до Зведеного бюджету України (факт)	208073	234447	334691	360567	353968	367511	507635
Податкові надходження до Зведеного бюджету України (план)	240648	243409	306593	397504	378995	387169	495392
Коефіцієнт виконання планових показників надходжень до державного бюджету	0,86	0,96	1,09	0,90	0,93	0,94	1,02

Джерело: складено автором за: [182; 283; 284; 285; 286; 287; 288].

Шкала попарних порівнянь Т. Сааті для податкових показників

Відносна важливість (бали)	Визначення	Пояснення
1	однакова важливість	обидва елементи роблять однаковий вклад в стимулювання ділової активності, ріст економіки, створення сприятливого інвестиційного клімату
3	один елемент трохи важливіший за інший	досвід впровадження аналогічних заходів (на базі визначеного критерію) дозволяє поставити один елемент трохи вище за інший
5	суттєва перевага	досвід впровадження аналогічних заходів (на базі визначеного критерію) дозволяє встановити безумовну перевагу одного над іншим
7	значна перевага	один елемент настільки важливіший за інший, що є практично значимим, тобто створює фактичні ефекти віддачі без часового лагу
9	абсолютна перевага одного над іншим	очевидність переваги підтверджується більшістю економічних параметрів, які невідкладно реагують, на будь-яку зміну кон'юнктури критерію
2,4,6,8	проміжні оцінки між сусідніми твердженнями	компромісне рішення
обернені величини	якщо при порівнянні одного елемента з іншим було отримано одне з вищевказаних чисел (1-9), то при порівнянні цього іншого з першим, матимемо обернену величину	

Джерело: складено автором.

Додаток Ф2

Попарні порівняння податкових показників сценаріїв А1, А2, А3, А4

Показник	Польща					№ Матриці
	Податкові надходження	Податкові пільги	Податкове навантаження	Податковий контроль	Податкова ставка	
Податкові надходження	1	2	5	3	1/4	А1
Податкові пільги	1/2	1	5	4	1/5	
Податкове навантаження	1/5	1\5	1	1/3	1/7	
Податковий контроль	1/3	1\4	3	1	1/6	
Податкова ставка	4	5	7	6	1	
	Румунія					А2
	Податкові надходження	Податкові пільги	Податкове навантаження	Податковий контроль	Податкова ставка	
Податкові надходження	1	4	1/6	1/4	1/5	
Податкові пільги	1/4	1	1/7	1/5	1/6	
Податкове навантаження	6	7	1	5	3	
Податковий контроль	4	5	1/5	1	1/3	
Податкова ставка	5	6	1/3	3	1	
	Болгарія					А3
	Податкові надходження	Податкові пільги	Податкове навантаження	Податковий контроль	Податкова ставка	
Податкові надходження	1	3	5	7	1	
Податкові пільги	1/3	1	3	4	1/2	
Податкове навантаження	1/5	1/3	1	2	1/4	
Податковий контроль	1/7	1/4	1/2	1	1/5	

Податкова ставка	1	2	4	5	1	
	Естонія					А4
	Податкові надходження	Податкові пільги	Податкове навантаження	Податковий контроль	Податкова ставка	
Податкові надходження	1	1/3	5	3	1/2	
Податкові пільги	3	1	6	5	1	
Податкове навантаження	1/5	1/6	1	1/4	1/5	
Податковий контроль	1/3	1/5	4	1	1/4	
Податкова ставка	2	1	5	4	1	

Джерело: складено автором.

**Розрахунок матриць попарних порівнянь для кожної з досліджуваних країн
(Польща, Румунія, Болгарія, Естонія)**

A1 =

1.00000	2.00000	5.00000	3.00000	0.25000
0.50000	1.00000	5.00000	4.00000	0.20000
0.20000	0.20000	1.00000	0.33333	0.14286
0.33333	0.25000	3.00000	1.00000	0.16667
4.00000	5.00000	7.00000	6.00000	1.00000

A2 =

1.00000	4.00000	0.16667	0.25000	0.20000
0.25000	1.00000	0.14286	0.20000	0.16667
6.00000	7.00000	1.00000	5.00000	3.00000
4.00000	5.00000	0.20000	1.00000	0.33333
5.00000	6.00000	0.33333	3.00000	1.00000

A3 =

1.00000	3.00000	5.00000	7.00000	1.00000
0.33333	1.00000	3.00000	4.00000	0.50000
0.20000	0.33333	1.00000	2.00000	0.25000
0.14286	0.25000	0.50000	1.00000	0.20000
1.00000	2.00000	4.00000	5.00000	1.00000

A4 =

1.00000	0.33333	5.00000	3.00000	0.50000
3.00000	1.00000	6.00000	5.00000	1.00000
0.20000	0.16667	1.00000	0.25000	0.20000
0.33333	0.20000	4.00000	1.00000	0.25000
2.00000	1.00000	5.00000	4.00000	1.00000

Джерело: розраховано автором за: [GNU Octave, version 3.0.0].

Результати розрахунку матриць попарних порівнянь

Матриця A1					Вектор відносних цінностей x_{A1}	Узгодженість δ_{A1}
1,0000	2,000	5,000	3,000	0,25000	0,199136	-2,2204e-016
0,5000	1,000	5,000	4,000	0,20000	0,159223	-6,6613e-016
0,2000	0,200	1,000	0,333	0,14286	0,039482	-5,5511e-017
0,3333	0,250	3,000	1,000	0,16667	0,072083	-1,1102e-016
4,0000	5,000	7,000	6,000	1,00000	0,530077	-1,3323e-015
λ_{A1}					5,3419	

Матриця A2					Вектор відносних цінностей x_{A2}	Узгодженість δ_{A2}
1,000	4,000	0,16667	0,250	0,20000	0,070224	1,6653e-016
0,250	1,000	0,14286	0,200	0,16667	0,035831	-1,3878e-016
6,000	7,000	1,00000	5,000	3,00000	0,488498	0,0000e+000
4,000	5,000	0,20000	1,000	0,33333	0,144615	-5,5511e-016
5,000	6,000	0,33333	3,000	1,00000	0,260831	-1,1102e-015
λ_{A2}					5,4580	

Матриця A3					Вектор відносних цінностей x_{A3}	Узгодженість δ_{A3}
1,00000	3,00000	5,000	7,000	1,000	0,384260	1,3323e-015
0,33333	1,00000	3,000	4,000	0,500	0,174680	0,0000e+000
0,20000	0,33333	1,000	2,000	0,250	0,076582	-1,1102e-016

0,14286	0,25000	0,500	1,000	0,200	0,049066	-2,7756e-017
1,00000	2,00000	4,000	5,000	1,000	0,315413	2,2204e-016
lambda_A3					5,0749	

Матриця A4					Вектор відносних цінностей x_A4	Узгодженість delta_A4
1,00000	0,33333	5,000	3,000	0,500	0.182020	-2.2204e-016
3,00000	1,00000	6,000	5,000	1,000	0.371929	-2.2204e-016
0,20000	0,16667	1,000	0,250	0,200	0.043358	0.0000e+000
0,33333	0,20000	4,000	1,000	0,250	0.091288	5.5511e-017
2,00000	1,00000	5,000	4,000	1,000	0.311406	2.2204e-016
lambda_A4					5,2321	

Джерело: розраховано автором за: [GNU Octave, version 3.0.0].

Розрахунок достовірності податкових показників

$\lambda_{A1} = 5.3419$ (Польща)

$x_{A1} =$

0.199136

0.159223

0.039482

0.072083

0.530077

$\lambda_{A2} = 5.4580$ (Румунія)

$x_{A2} =$

0.070224

0.035831

0.488498

0.144615

0.260831

$\lambda_{A3} = 5.0749$ (Болгарія)

$x_{A3} =$

0.384260

0.174680

0.076582

0.049066

0.315413

$\lambda_{A4} = 5.2321$ (Естонія)

$x_{A4} =$

0.182020

0.371929

0.043358

0.091288

0.311406

Джерело: розраховано автором за: [GNU Octave, version 3.0.0].

Законодавчі ініціативи щодо гармонізації податкової системи України до стандартів Європейського Союзу в контексті реалізації Угоди про асоціацію

№	Законодавча ініціатива	Основні положення
1.	Законопроект № 2633 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкового моніторингу»	Пропонується законодавчо визначити більшість питань, які мали би вирішуватися на рівні регламенту взаємодії між великим платником податків та фіскальною службою
2.	Законопроект № 3357 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації»	Пропонується віднести до контролюючих органів державні податкові інспекції (центри обслуговування платників податків), які здійснюють виключно функцію сервісного обслуговування платників податків, митниці. Право законодавчої та нормотворчої ініціативи пропонується надати виключно Міністерству фінансів України, тобто органу, який не працює безпосередньо з платниками податків
3.	Законопроект № 0918 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Пропонується дещо спростити подання фінансової та податкової звітностей
4.	Законопроект № 1094 щодо удосконалення адміністрування податків, зборів	Передбачається порядок оподаткування земельних ділянок та нерухомого майна для нерезидентів
5.	Законопроект № 1724 щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності	Передбачається виключення із переліку осіб, які не можуть бути платниками єдиного податку, комунальних унітарних підприємств, створених органами місцевого самоврядування
6.	Законопроект № 1265 щодо посилення відповідальності посадових та службових осіб контролюючих органів	Спрямовано на вирішення окремих питань реформування органів ДФС. Проектом фактично перекладено цивільно-правову відповідальність держави на посадових та службових осіб контролюючих органів, у той час як стаття 1172 ЦК передбачає відшкодування шкоди, завданої працівником юридичної або фізичної особи під час виконання ним своїх трудових (службових) обов'язків роботодавцем
7.	Законопроект № 2960 щодо перехідного періоду	Пропонується подовжити термін дії перехідного періоду системи електронного адміністрування ПДВ

	електронного адміністрування	
8.	Законопроект № 2444 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо зменшення тиску на бізнес»	Пропонується надати право не застосовувати реєстратори розрахункових операцій платникам єдиного податку першої - третьої (фізичні особи - підприємці) груп, а також підприємствам, установам, організаціям усіх форм власності, крім підприємств торгівлі та громадського харчування, у разі проведення розрахунків у касах цих підприємств, установ і організацій
9.	Законопроект № 2049а «Про мораторій на застосування реєстраторів розрахункових операцій платниками єдиного податку першої, другої та третьої груп»	Пропонується встановити заборону (мораторій) на застосування реєстраторів розрахункових операцій платниками єдиного податку першої-третьої груп
10.	Законопроект № 2272 щодо реєстрації осіб платниками податку на додану вартість	Передбачається спрощення порядку реєстрації осіб платниками ПДВ. Слід зазначити також, що деякі норми цього законопроекту виходять за межі його предмету, а деякі – потребують додаткового обґрунтування
11.	Законопроект № 3614 щодо підтримки суб'єктів малого підприємництва	Пропонується подовжити термін застосування ставки 0 відсотків для деяких категорій платників податку на прибуток
12.	Законопроект № 1250 щодо впорядкування проведення контролюючими органами податкових перевірок та зустрічних звірок	Містить пропозиції щодо скасування зустрічних звірок даних суб'єктів господарювання та документальних невивізнних перевірок
13.	Законопроект № 2795 щодо щомісячних авансових внесків з податку на прибуток підприємств	Стосуються авансових внесків з податку на прибуток, які з 1 січня 2016 року не сплачуються відповідно до Закону України від 24.12.15 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»
14.	Законопроект № 1281 щодо регулювання питання порядку сплати податків з доходів фізичних осіб	Передбачає сплату податків з доходів фізичних осіб, які працюють у структурних, а не відокремлених підрозділах підприємств за місцезнаходженням таких структурних підрозділів

Джерело : складено автором.



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА
СПЕЦІАЛІЗОВАНА ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА ІНСПЕКЦІЯ
З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ У М. ЛЬВОВІ
МІЖРЕГІОНАЛЬНОГО ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ ДФС**

№ 21048/28-06 від 03.11.2016 79003, м. Львів, вул. Стрийська, 35 тел. 297-32-22

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача
кафедри світового господарства і міжнародних економічних відносин
Інституту міжнародних відносин Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
Андріяша Миколи Михайловича
«Трансформація податкових систем східноєвропейських країн в умовах їх
асоціації з ЄС (на прикладі України, Грузії та Молдови)»**

Результати, отримані у дисертаційному дослідженні Андріяша М.М., щодо трансформації податкової системи України в контексті сучасних євро-інтеграційних прагнень нашої держави використовуються у практичній діяльності СДПІ з ОВП у м. Львові МГУ ДФС.

Прийнято до уваги та впроваджено під час роботи пропозиції автора щодо оптимізації кількості та якості податкових перевірок суб'єктів господарської діяльності; усунення дисбалансів у процесі планування податкових надходжень шляхом перегляду методики прогнозування та адміністрування бюджетоутворюючих податків.

Також, враховано положення дисертації в ракурсі застосування провідного досвіду податкового реформування постсоціалістичних країн-членів ЄС на підставі представлених автором економічних моделей багатофакторного аналізу.

Довідку видано для пред'явлення у спеціалізовану вчену раду.

Голова комісії з реорганізації
СДПІ з ОВП у м. Львові МГУ ДФС,
заступник начальника СДПІ
з ОВП у м. Львові МГУ ДФС



С.В.Скробач

ІНСТИТУТ МІЖНАРОДНИХ ВІДНОСИН
КИЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ ІМЕНІ ТАРАСА
ШЕВЧЕНКА

04119, м. Київ, вул. Мельникова, 36/1
Тел: (044) 481-44-37
Факс: (044) 481-45-55
E-mail: office@iir.kiev.ua



INSTITUTE OF
INTERNATIONAL RELATIONS
TARAS SHEVCHENKO NATIONAL
UNIVERSITY OF KYIV

36/1, Melnikova St., Kyiv 04119 Ukraine
Phone: (044) 481-44-37
Fax: (044) 481-45-55
E-mail: office@iir.kiev.ua

26.10.2016р № 048/11-431

на _____ від _____

Довідка

про практичне впровадження результатів дисертаційного дослідження Андріяша Миколи Михайловича на тему “Трансформація податкових систем східноєвропейських країн в умовах їх асоціації з ЄС (на прикладі України, Молдови та Грузії)” (спеціальність 08.00.02 – світове господарство і міжнародні економічні відносини)

Видана здобувачу Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка Андріяшу Миколі Михайловичу про те, що теоретичні положення та практичні рекомендації його дисертаційного дослідження впроваджені у практику науково-педагогічної діяльності кафедри світового господарства і міжнародних економічних відносин та кафедри міжнародних фінансів.

Окремі положення дисертації щодо концептуальних засад та практичних механізмів трансформації податкових систем України, Молдови та Грузії в умовах їх асоціації з Європейським Союзом використані при викладенні навчально-методичних дисциплін: “Економічна інтеграція України з ЄС”; “Спільна комерційна політика ЄС”; “Міжнародний податковий менеджмент”.

Директор



Копійка В.В.



ДЕРЖАВНА КАЗНАЧЕЙСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
У ДНІПРОПЕТРОВСЬКІЙ ОБЛАСТІ
**УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У
ЧЕЧЕЛІВСЬКОМУ РАЙОНІ М. ДНІПРА**

вул. Тітова, 7 м. Дніпро, 49055, тел./факс (056) 370-36-44. Код за ЄДРПОУ 37989253

16.11.2016 № 01-08/2241

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Видана Андріюшу Миколі Михайловичу, здобувачу кафедри світового господарства і міжнародних економічних відносин Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка про те, що результати його дисертаційного дослідження “Трансформація податкових систем східноєвропейських країн в умовах їх асоціації з ЄС (на прикладі України, Грузії та Молдови)” на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, розглянуті в управлінні Державної казначейської служби України у Чечелівському районі м. Дніпра, а окремі елементи дослідження прийняті до використання.

Зокрема, враховано пропозиції автора щодо взаємодії з органами Державної фіскальної служби України (далі — органи ДФС) в контексті оптимізації проведення звірок надходжень платежів, контроль за справлянням яких покладено на органи ДФС; отримання від органів ДФС в електронному вигляді документів про обсяги бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі — ПДВ), визначених висновками, для перерахування платникові податку суми бюджетного відшкодування ПДВ з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку; оптимізації взаємовідносин з територіальними органами ДФС в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань за платежами, контроль за справлянням яких покладено на органи ДФС.

Заслужують на особливу увагу наукові розробки автора щодо поглиблення децентралізованого розподілу бюджетних коштів у вигляді надходжень від податків, зборів та обов'язкових платежів між державним бюджетом та місцевими бюджетами усіх рівнів.

Довідку видано для пред'явлення у спеціалізовану вчену раду.

Начальник управління



О.В.Чорна