

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

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

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2017

Дисертація на правах рукопису.

Дисертаційну роботу виконано на кафедрі світового господарства і міжнародних економічних відносин Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник доктор економічних наук, доцент
Мазуренко Валерій Іванович,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка,
Інститут міжнародних відносин,
доцент кафедри світового господарства
і міжнародних економічних відносин

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор,
член-кореспондент НАН України
Сіденко Володимир Романович,
Український центр економічних
і політичних досліджень
імені Олександра Разумкова,
науковий консультант з економічних питань

кандидат економічних наук, доцент
Дюгованець Олеся Михайлівна,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
доцент кафедри міжнародного бізнесу,
логістики та менеджменту

Захист відбудеться «29» травня 2017 р. о 16:00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.001.02 в Інституті міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка за адресою: 04119, м. Київ, вул. Мельникова, 36/1, зал засідань вченої ради.

З дисертацією можна ознайомитись у Науковій бібліотеці ім. М. Максимовича Київського національного університету імені Тараса Шевченка за адресою: 01601, м. Київ, вул. Володимирська, 58, к. 12.

Автореферат розіслано «28» квітня 2017 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Л. С. Поліщук

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. 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 домінанти 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 прозорої 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 фарватер 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 напрямки 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.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету та завдання, об'єкт і предмет, окреслено методи дисертаційної роботи, визначено наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, подано інформацію про їх взаємозв'язок із науковими програмами, матеріалами й апробацію основних положень дисертації, викладено відомості про публікації автора за темою роботи.

У **розділі 1** «*Теоретичні основи дослідження інтеграційних процесів у сфері оподаткування в ЄС*» здійснено комплексний аналіз генези основних концепцій розвитку податкових систем у країнах ЄС, розкрито економічний зміст та механізми координації податкової політики у ЄС, надано оцінку інструментам їх регулювання та конвергенції, а також проаналізовано вплив спільного інституційного механізму справляння податків на поглиблення євроінтеграційних процесів.

У дисертації узагальнено головні чинники гармонізації податкових відносин у країнах ЄС, останні тенденції в оподаткуванні й окреслено перспективи створення єдиного фіскального союзу.

Аналіз сутності понятійного апарату інтеграційних процесів у сфері оподаткування в ЄС свідчить, що наукові терміни «гармонізація», «координація», «конвергенція» та «зближення» мають синонімічний характер, незважаючи на доктринальні спроби встановити класифікаційні та догматичні критерії їх відмінностей. Обґрунтовано, що гармонізація – найвужче із зазначених понять та є формою податкової координації, тоді як «конвергенція» оподаткування – наслідок податкових «координацій» та/або «конкуренції».

З огляду на результати узагальнення теоретичних підходів до визначення сутності та концептуальних засад розвитку податкових систем країн ЄС обґрунтовано, що в їх основу покладено ідеї представників теорії «економіки пропозиції» – А. Лаффера, Р. Мандела, М. Еванса та М. Фельдстайна, реалізація якої паралельно зі зменшенням державних видатків привела 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. Автор доводить, що реформування та оптимізація систем оподаткування, гармонізація фіскальної політики, координація бюджетних заходів розглядаються одними з головних передумов та чинників як попередніх, так і сучасного етапів євроінтеграції.

Аналіз структури податкових надходжень країн ЄС виявив її характерні риси, а саме: а) зростання питомої ваги податків на споживання в загальній структурі оподаткування; б) зменшення податкового навантаження на прибуток корпорацій та об'єкти власності; в) тенденцію до заміни прогресивної системи оподаткування на пропорційну; г) перенесення акцентів податкового навантаження з доходів фізичних осіб і платежів до державних соціальних фондів на більш платоспроможні категорії населення з метою підвищення соціальної справедливості процесу оподаткування.

На основі дослідження економічного змісту механізмів координації національних податкових стратегій країн – членів ЄС обґрунтовано, що: 1) податкова політика ЄС у сфері оподаткування охоплює діяльність наднаціональних органів ЄС (Єврокомісії, Ради ЄС, Парламенту ЄС) і державних установ окремих країн, що мають за мету формування спільної нормативної бази з питань оподаткування та запровадження скоординованих податкових інструментів; 2) гнучкий характер податкових механізмів ЄС дозволяє країнам-членам самостійно обирати прийнятні їм інструменти податкового регулювання з дотриманням правил ЄС, а наднаціональні органи ЄС покликані вирішувати лише такі проблеми в оподаткуванні країн-членів, які вони неспроможні розв'язати самостійно з огляду на застосування принципу субсидіарності у процесі вирішення питань, що стосуються економічних інтересів кількох та/або усіх країн-членів; 3) податкова координація в ЄС спрямована на усунення податкових перешкод для діяльності юридичних і фізичних осіб на спільному європейському ринку, переважно в оподаткуванні ПДВ, специфічних акцизів і податку на прибуток компаній; 4) наднаціональні інститути ЄС не мають повноважень запроваджувати нові податки для виконання Спільного бюджету, проте в сучасних економічних реаліях функціонування ЄС більший інтерес становить пошук нових та альтернативних джерел податкових надходжень; 5) податкова координація в ЄС викликає й негативні наслідки, такі як: агресивне податкове планування, виникнення податкових «гаваней» тощо.

У дисертаційній роботі подано авторське визначення поняття «фіскальний союз», яке ґрунтується на спільних правилах для всіх членів ЄС та зроблено спробу встановити відповідність ЄВС ознакам фіскального союзу за п'ятьма моделями: 1) податковий союз, 2) трансфертний союз, 3) фіскальний союз, 4) бюджетний союз, 5) союз спільного регулювання заборгованості. Обґрунтовано, що розвиток моделі податкового союзу повинен мати пріоритетне значення у процесі фіскальної інтеграції ЄС. Підвищення рівня централізації стягнення податків сприятиме посиленню впливу наднаціональних органів ЄС на усунення бюджетних дисбалансів

і підвищенню фіскальної стабільності за допомогою використання додаткових податкових інструментів.

Процеси податкової гармонізації та створення єдиного податкового простору країн ЄС в теперішній час простежуються саме у сфері непрямого оподаткування, що безпосередньо впливає на ціноутворення товарних потоків.

Розробка механізму уніфікації прямого оподаткування в ЄС перебуває на початковій стадії, оскільки прямі податки, особливо корпоративний, залишаються одними із головних регулюючих податкових інструментів, що забезпечують конкурентоспроможність національних податкових систем країн – членів ЄС.

Водночас поглиблення європейської економічної інтеграції, формування спільної стратегії країн ЄС у сфері податкових відносин, що передбачає координацію податкової політики, систематизацію й уніфікацію окремих податків країнами ЄС-28, запровадження обов'язкових уніфікованих норм і правил у сфері оподаткування закономірно зумовлять у перспективі поглиблення європейської економічної інтеграції (у т. ч. можливе створення фіскального союзу). Сьогодні ж під дією відцентрових сил у політиці багатьох країн – членів ЄС економічна інтеграція має невизначений характер, особливо загострений такими процесами, як: «Brexit», податкова конкуренція, нерівномірність розвитку країн Західної та Центрально-Східної Європи, поглиблення суперечностей між країнами – членами ЄС у зв'язку зі зростанням ролі наднаціональних інституцій тощо.

Грунтовне дослідження сучасної податкової політики країн ЄС є актуальним для України, Грузії та Молдови, оскільки угодами про асоціацію з ЄС передбачено адаптацію національних податкових норм і стандартів до вимог директив ЄС щодо ПДВ та специфічних акцизів тощо.

У **розділі 2** *«Детермінанти трансформації податкових систем України, Грузії і Молдови в умовах асоціації з ЄС»* визначено особливості формування та основні напрями розвитку податкових систем східноєвропейських держав – України, Грузії та Молдови (УГМ). Виявлено детермінанти трансформації національної податкової політики цих держав та їх вплив на поглиблення європейського вектора інтеграційних процесів, розроблено рекомендації щодо модернізації податкових систем країн, які уклали угоди про асоціацію з ЄС та удосконалення механізму впровадження європейської моделі справляння податків.

Аналіз податкових трансформацій упродовж 2005–2015 рр. у східноєвропейських країнах, що досліджуються, надав змогу автору виокремити базові чинники таких процесів, а саме: 1) запровадження відносно невисоких ставок оподаткування; 2) обмежені можливості використання фіскального потенціалу прямих податків й обов'язкових внесків на державне соціальне страхування у зв'язку з низькою платоспроможністю суб'єктів оподаткування; 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.

Дістав подальшого розвитку підхід до реформування системи податкових відносин у країнах УГМ, який передбачає гармонізацію з податковими механізмами держав ЄС шляхом виконання таких дій: наближення структури оподаткування, вирівнювання коефіцієнта податкового навантаження, удосконалення податкового адміністрування, ефективної реалізації інших вимог Угоди про асоціацію з ЄС.

Автор акцентує увагу на відсутності уніфікованого фінансового індикатора оптимального рівня податкового навантаження (ефективної податкової ставки) серед країн ЄС-28 (табл. 1).

Таблиця 1

Загальна (ефективна) податкова ставка в Україні, Грузії, Молдові та країнах ЄС (% від доходу суб'єктів оподаткування), 2008-2015 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 ¹	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 даними Світового банку: 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>.

Зазначено, що податкові реформи у Грузії в поєднанні з позитивним трендом зростання основних макроекономічних показників продемонстрували позитивну динаміку, яка значно випереджає аналогічні процеси в інших країнах. Так, загальна податкова ставка в 2015 р. у Грузії була найнижчою – 16,4 %. В Україні та Молдові цей показник складав 52,9 та 40,2 % відповідно, що констатує фіскальний характер їх податкової політики та свідчить про високий рівень «тіньової» економіки. У країнах ЄС-28 вищеподаний середньозважений показник за аналогічний період становив 41,5 %, а у «нових» країнах – членах ЄС – 39,6 %.

Структурно-функціональний стан податкових систем країн, що досліджувалися, можна охарактеризувати такими параметрами: а) коефіцієнтом податкового навантаження, б) темпами приросту бази оподаткування, в) кількістю податкових платежів, г) питомою вагою кожного з видів податків у структурі бюджетних надходжень, д) розміром податкових ставок, е) часом на ведення податкового обліку, ж) ефективністю податкового адміністрування.

Здійснений аналіз свідчить про високу волатильність коефіцієнта податкового навантаження у 2008–2015 рр. в УГМ. Економіка України має найвищий коефіцієнт податкового навантаження серед країн, що досліджувались – 38,4 % ВВП (рис. 1), що знаходиться на рівні середнього значення по ЄС-28 за 2015 р. – 39,0 %. Проте якщо в Європі високий рівень оподаткування супроводжується помірними темпами зростання економіки, то в Україні падіння ВВП у 2014 р. становило 6,6 %, у 2015 р. – 9,9 %. Рівень податкового навантаження у Грузії створює найвигідніші умови для ведення бізнесу та за останні 10 років не перевищував 26 % ВВП. У той же час за цим критерієм саме Молдова досягла найсуттєвішого успіху серед країн, що уклали

¹ Країни п'ятої та шостої хвиль розширення ЄС, що приєдналися у 2004, 2007 та 2013 рр. (Кіпр, Естонія, Литва, Латвія, Мальта, Польща, Словаччина, Словенія, Угорщина, Чехія, Болгарія, Румунія, Хорватія).

Угоду про асоціацію з ЄС, оскільки в період 2008–2014 рр. середньозважений темп приросту ВВП досяг +4,14 % з рівнем оподаткування у 31,88 % ВВП.

У роботі обґрунтовано, що показники коефіцієнтів податкового навантаження, структури оподаткування та темпів економічного розвитку України, Грузії та Молдови є наближеними до показників «нових» країн – членів ЄС.

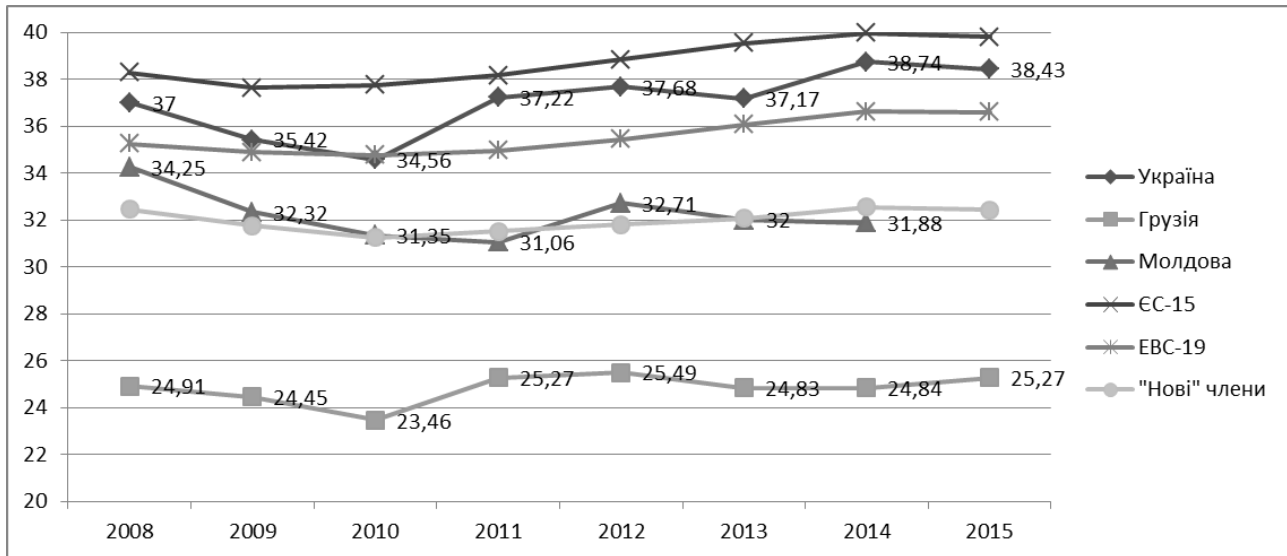


Рис. 1. Динаміка рівня оподаткування в Україні, Грузії, Молдові та країнах ЄС-28 за групами, 2008-2015 рр., % ВВП

Джерело: складено автором за даними Євростату: 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.

Детермінанти трансформації податкових систем України, Грузії та Молдови, що відповідають вимогам положень угод про асоціацію з ЄС, запропоновано систематизувати 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; б) адміністрування; 7) запобігання податковому шахрайству й агресивному податковому плануванню; 8) розвиток та розширення сфери обміну податковою інформацією (табл. 2).

Виконання умов Угоди про асоціацію з ЄС передбачає координацію непрямого оподаткування, що сприятиме удосконаленню системи адміністративних процедур і механізмів в аспекті відшкодування ПДВ, а зростання акцизів на тютюнові та алкогольні вироби сприятиме оптимізації виробництва відповідного сегменту ринку та підвищенню його якісних характеристик. Так, згідно вимог ст. 349 – 354 глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди та Додатку XXVIII до цієї глави УГМ зобов'язані у встановлені терміни гармонізувати податкові системи шляхом імплементації положень відповідних директив ЄС (щодо ПДВ, акцизів, оподаткування енергоносіїв та електроенергії, адміністрування податків і зборів, боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів).

Аналіз стану виконання вимог Угоди про асоціацію в контексті податкової гармонізації засвідчив, що більшість положень у сфері оподаткування адаптовані

Таблиця 2

Детермінанти трансформації податкових систем України, Грузії та Молдови в умовах асоціації з ЄС

Фундаментальні чинники	Ключові фактори згідно з Угодою про асоціацію	Індикаторні детермінанти	Пряме оподаткування	Непряме оподаткування	Внески до цільових фондів	Інституційні чинники	Адміністрування	Боротьба з податковим шахрайством	Обмін податковою інформацією	
Виконання вимог Угоди про асоціацію	Гармонізація структури оподаткування	Податкові надходження	Уніфікація бухгалтерського і податкового обліку	Підвищення фіскальної ролі непрямих податків	Україна	Єдина ставка ЄСВ; накопичувальна система; єдиний принцип нарахування пенсій	Підвищення професійного рівня кадрового складу	Спрощення податкових декларацій	Створення мобільних груп	Принцип прозорості
Гармонізація оподаткування з нормами ЄС	Контроль за відшкодуванням ПДВ	Податкове навантаження	Трансфертне ціноутворення	Диференціація ставок ПДВ			Нова структура фіскальних органів	Використання електронних сервісів	Імплементация заходів проекту BEPS	Обмін інформ. в межах директив Ради ЄС
Розширення податкової бази	Добросовісна податкова конкуренція	Частка податків у ВВП	Прискорена амортизація	Відшкодування ПДВ			Система мотивації	Оптимізація платіжних систем	Протидія агресивному податк. плануванню	Автоматичний обмін інформацією
Бюджетна дисципліна	Зближення акцизних ставок	Податкові ставки	Скасування низки пільг	Підвищення акцизів	Грузія	Відсутні податки на заробітну плату та соціальні податки; індивідуальне та колективне накопичення	Протидія корупції	Електронне адміністрування	Контроль за обігом готівки	Обмін інформацією в межах ЄОПА
Зниження податкового навантаження	Обмін податковою інформацією	Структура оподаткування	Єдина базова ставка по ПДФО	Ведення публічних реєстрів ПДВ			«Комп'ютеризоване» ухвалення рішень	ІТ-технології в обробці даних	Блокування неправомірного відшкодування ПДВ	Обмін інформацією на базі форуму ОЕСР
Поліпшення бізнес-клімату	Імплементация принципів прозорості	Загальна кількість платежів	Угоди про уникнення подвійного оподаткуван.	Регуляторний потенціал непрямих податків			Ліквідація силових відомств	Реєстр податкових консультацій	Використання касових апаратів	Співпраця з Офісом тех. доп. Казначейства США
Лібералізація та спрощення податкового процесу	Належне управління у сфері оподаткування	Час на виконання податкових зобов'язань	Стимулююча роль податку на прибуток	Добровільна реєстрація платником ПДВ	Молдова	Розгалужена система соціального страхування; обов'язкове медичне страхування; соціальні трансферти	Інтегроване управління кордонами у митній сфері	Єдиний інформаційний простір для суб'єктів податк. процесу	Кримінальна відповідальн. за ухилення від сплати податк.	Використання звітів за принципом «країна для країни»
Підвищення фіскальної ефективності	Боротьба з податковим шахрайством	Темпи приросту ВВП	Звільнення від сплати податків малого бізнесу	Звуження сфери застосуван. знижених ставок ПДВ			Інститут уповноважених економічних операторів	Мораторій на проведення податкових перевірок	Реєстрація всіх податкових накладних	Постійний діалог фіскальних органів на регіональному рівні
Стабілізація податкового законодавства	Боротьба з контрабандою на митниці	Рівень тінізації	Перегляд методики віднесен. витрат	Використання «онлайн» систем			Податкова децентралізація	Автоматизація процесів митного оформлення	Скорочення контрабанди підакц. товарів	Підписання двосторонніх угод

Джерело: розроблено автором

в країнах УГМ до норм ЄС, зокрема, це стосується загальних питань системи податку на додану вартість, умов справляння акцизів, їх структури та ставок.

Автор дійшов аргументованого висновку про те, що 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 із країнами – реципієнтами капіталу вітчизняних підприємств; високий рівень ухилення від сплати податків, зокрема, поширення «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, рекомендується: підвищити стимулюючу роль податку на прибуток; збільшити диференціацію ставок податку на додану вартість; упровадити 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 й алкогольні напої згідно з вимогами ЄС, що зазначені в Угоді про асоціацію; ужити комплексних заходів із широкомасштабного впровадження електронних сервісів; посилити боротьбу із податковим шахрайством; кардинально реформувати інституційну структуру державних фіскальних органів.

У **розділі 3 «Інституційний розвиток податкової системи України в умовах дії Угоди про асоціацію з ЄС»** виявлено внутрішні інституційні та соціально-економічні дисбаланси податкової системи України, обрано найбільш практичний механізм оптимізації податкової системи з використанням методу аналізу ієрархій Т. Сааті, визначено основні шляхи удосконалення податкового адміністрування в умовах асоціації з ЄС.

У ході дослідження встановлено, що податкова система України характеризується суттєвими внутрішніми дисбалансами, які знижують її фіскальну ефективність та здатність стимулювати економічну активність платників податків. Визначальними серед них є: 1) диспропорція між темпами зростання податкових надходжень та базою оподаткування; 2) невідповідність між запланованими та фактичними показниками 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); 3) дисбаланс між донарахованими фіскальними органами та сплаченими до бюджету сумами податків і штрафних санкцій; 4) дисбаланс між обсягами надходжень та відшкодування ПДВ; 5) недостатня бюджетно-податкова автономія та обмеженість повноважень місцевої влади, що призводить до викривлення пропорції результативності й ефективності; 6) низька якість та несвоєчасність надання статистичної інформації; 7) дисбаланс між вимогою Податкового кодексу щодо завчасного оприлюднення запланованих змін та фактичним правовим регламентуванням податкового середовища, що позбавляє бізнес можливості оперативно адаптуватися до нових правил.

Суттєвим недоліком сучасної податкової системи України є неефективна реалізація принципу «витагнутої руки» під час здійснення контрольованих операцій. У результаті чого, компанії мінімізують ринковий рівень прибутку та не сплачують

відповідну суму податку до бюджету, а що найгірше – виводять значну частину отриманих прибутків за кордон на рахунки пов'язаних (афілійованих) осіб.

Здійснені автором розрахунки засвідчили відсутність чіткої тенденції в динаміці коефіцієнта еластичності податків. Упродовж 2009–2015 рр. цей показник коливався від $-5,1$ у 2013 р., що було викликане різкими спадами податкових надходжень та ВВП в умовах економічної стагнації, до $+1,44$ у 2015 р. Таке зростання у першу чергу обумовлюється збільшеннями обсягів надходжень ПДВ (унаслідок скасування низки пільг), податку на доходи фізичних осіб (на 33 % порівняно з 2014 р.) та акцизних податків (на 40 %).

Рівень податкового навантаження в Україні у 2009–2015 рр. перебував у діапазоні $0,337-0,382$. Таке значення нижче за середній показник рівня податкового навантаження за аналогічний період у країнах ЄС-15 та ЄВС-19, але водночас перевищує аналогічні показники економік «нових» країн – членів ЄС. У дисертації зазначено, що у 2014 р. податковий коефіцієнт досяг свого мінімального значення за весь період, що досліджувався, – $0,337$. Серед причин такого явища, насамперед, відмічається різке скорочення кількості платників податків та зменшення податкової бази у зв'язку із втратою Україною контролю над окупованими територіями на Півдні та на Сході країни внаслідок військової агресії з боку Російської Федерації.

З метою визначення найоптимальнішої моделі податкових відносин України автором проведено обчислювальний експеримент із застосуванням методу аналізу ієрархій Т. Сааті. Метод парних порівнянь для експертних оцінок важливості індикаторів було застосовано з метою аналізу податкових систем Польщі, Румунії, Болгарії та Естонії, які успішно провели оптимізацію оподаткування у процесі євроінтеграції.

Алгоритм розрахунку має таку послідовність:

1) на підставі важливості парних об'єктів, що підлягають порівнянню, побудовано додатну кососиметричну матрицю, яка представлена матрицею A розміром $n \times n$ таким чином:

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

2) обчислено максимальне власне число λ_{\max} та відповідний йому власний вектор x_A , який задовольняє умову:

$$Ax_A = \lambda_A x_A, \quad \sum_{i=1}^n (x_A)_i = 1; \quad (2)$$

3) визначено достовірності отриманих результатів, що обчислюються, як

$$\Delta = (\lambda_{\max} - n)/n. \quad (3)$$

Таблиця 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: розраховано автором

У таблиці 3 наведені пріоритети податкових показників для Польщі, Румунії, Болгарії та Естонії, які були ранжовані за рівнем їх достовірності. Обчислювальний експеримент підтвердив найвищий рівень достовірності показників, що були розраховані за даними економіки Болгарії.

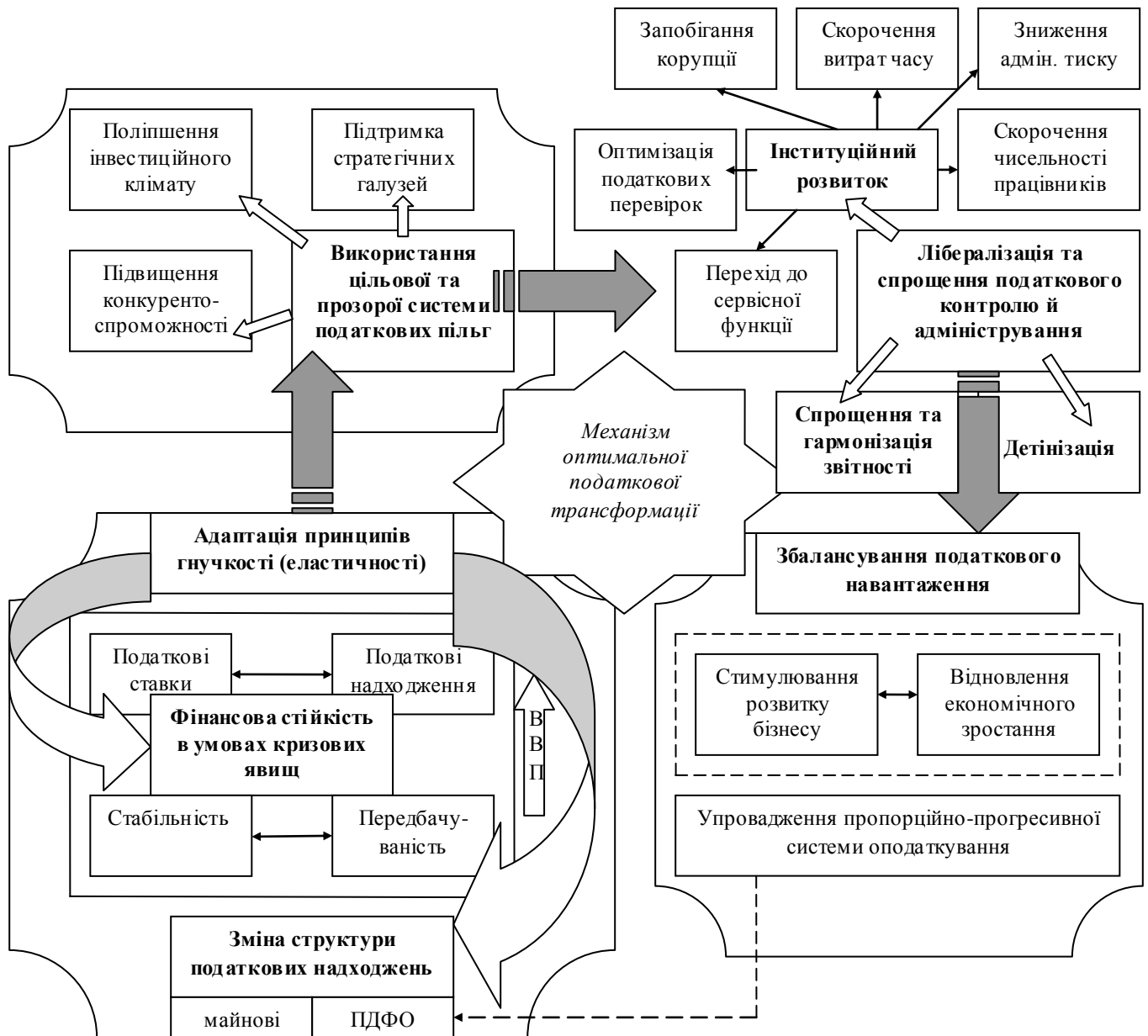


Рис. 2. Механізм оптимальної податкової трансформації України

Джерело: розроблено автором

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 в умовах дії Угоди про асоціацію з ЄС (рис. 2), на думку автора, має передбачати: 1) створення гнучкої податкової системи, що реагуватиме на зміну кількості податкових платежів і зниження / підвищення податкових ставок стабільними податковими надходженнями до бюджету; 2) оптимізацію структури податкових надходжень з акцентом на оподаткуванні доходів фізичних осіб (ПДФО) і непрямих

податків шляхом розширення податкової бази податку на нерухомість за рахунок її визначення на основі професійної оцінки вартості майна і встановлення ставки відповідного податку у вигляді відсотка від ринкової (справедливої) вартості об'єкта нерухомості, запровадження прогресивної шкали в оподаткуванні ПДФО, підвищення ставок ресурсних платежів тощо; 3) з метою забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної продукції та підприємств в умовах світової податкової конкуренції запровадження прозорої системи податкових пільг; 4) лібералізацію системи державного контролю та адміністрування, що передбачатиме такі першочергові заходи: спрощення форм та порядку подання податкової звітності, оптимізацію податкових перевірок, зниження адміністративного тиску на платників податків, підвищення професійного рівня кадрового складу фіскальних органів та запобігання корупції в органах ДФС, скорочення витрат часу на ведення податкового обліку.

Крім того, з метою модернізації системи управління процесами справляння податків і зборів в Україні, автором запропоновано такі заходи: а) широкомасштабне використання ІТ-технологій та електронних сервісів; б) створення єдиного інформаційного простору для всіх суб'єктів податкового процесу; в) оцінювання результативності ДФС України на базі застосування провідного світового досвіду використання КРІ (ключових показників ефективності); г) суворе дотримання графіка гармонізації акцизних ставок відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС; д) удосконалення механізмів протидії ухиленням від сплати податків; е) підвищення контролю за обігом готівки за рахунок удосконалення та розширення застосування системи реєстраторів розрахункових операцій (РРО); ж) запровадження дієвого механізму функціонування інституту уповноважених економічних операторів на митниці; з) застосування прозорого механізму визначення митної вартості товарів з акцентом на використанні основного методу – за ціною договору.

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) прями 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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. *Андріяш М. М.* Трансформація податкової політики країн Європейського Союзу у посткризовий період / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин : зб. наук. праць. – К. : КНУ ім. Тараса Шевченка, Інститут міжнародних відносин, 2014. – Вип. 120 (ч. II). – С. 176–188 (1,00 д. а.);

2. *Андріяш М. М.* Проблеми розвитку оподаткування податком на додану вартість країн ЄС / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин : зб. наук. праць. – К. : КНУ ім. Тараса Шевченка, Інститут міжнародних відносин, 2014. – Вип. 122 (ч. I). – С. 215–227 (0,99 д. а.);

3. *Андріяш М. М.* Трансформація податкових систем країн «Східного партнерства» як чинник європейської інтеграції / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин : зб. наук. праць. – К. : КНУ ім. Тараса Шевченка, Інститут міжнародних відносин, 2015. – Вип. 123 (ч. II). – С. 130–141 (0,99 д. а.);

4. *Андріяш М. М.* Реформування моделі податкових відносин в Україні у контексті європейської інтеграції / М. М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин : зб. наук. праць. – К. : КНУ ім. Тараса Шевченка, Інститут міжнародних відносин, 2015. – Вип. 124 (ч. I). – С. 156–167 (0,98 д. а.);

5. *Стецюк П. І.* Метод Сааті для аналізу показників податкової трансформації / П. І. Стецюк, *М. М. Андріяш* // Комп'ютерна математика : зб. наук. праць. – К. : Інститут кібернетики ім. В. М. Глушкова, 2016. – Вип. 1.– С. 37–46 (0,48 д. а.).

Статті у наукових фахових виданнях іноземних держав:

1. *Andriyash M. Tax Optimization as a Decisive Factor of Economic Development (The Case of Poland) / M. Andriyash // Baltic Journal of Economic Studies. – 2016. – Vol. 2, № 1. – P. 4–11 (0,89 д. а.);*

2. *Andriiash M. Comparative Analysis of Tax Reforms in East European Countries Associated with EU / M. Andriiash // Journal of global economy review. – University of Western Macedonia, Greece. – 2016. – Vol. 1, № 6. – P. 26–32 (0,72 д. а.).*

Тези доповідей на наукових конференціях, симпозиумах та круглих столах:

1. *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 : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (2–3 жовтня 2015). – Ужгород, 2015. – С. 11–14 (0,23 д. а.);*

2. *Андріяш М. М. Шляхи та напрями реформування оподаткування податком на додану вартість країн ЄС / М. М. Андріяш // Національні моделі економічних систем : формування, управління, трансформації : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (10–11 жовтня 2014). – Херсон, 2014. – С. 21–24 (0,23 д. а.);*

3. *Андріяш М. М. Податкова політика Європейського Союзу в посткризовий період / М. М. Андріяш // Концепція сталого розвитку економічної та соціальної політики : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (3–4 жовтня 2014). – К., 2014. – С. 83–86 (0,24 д. а.);*

4. *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 : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (1–2 серпня 2014). – К., 2014. – С. 83–87 (0,24 д. а.);*

5. *Андріяш М. М. Реформування податкової системи України в умовах асоціації з Європейським Союзом / М. М. Андріяш // Розвиток національної економіки : теорія і практика : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (3–4 квітня 2015). – Івано-Франківськ, 2015. – С. 191–192 (0,21 д. а.);*

6. *Андріяш М. М. Результати реформи податкової системи Грузії та перспективи її розвитку / М. М. Андріяш // Проблеми економіки : нові ринки та нові напрями розвитку : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (6–7 лютого 2015). – Дніпропетровськ, 2015. – С. 56–59 (0,23 д. а.);*

7. *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 : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (10–11 червня 2016). – Запоріжжя, 2016. – С. 112–116 (0,19 д. а.);*

8. *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 : мат. Міжнародної наук.-практ. конф. (19–20 лютого 2016). – Л., 2016. – С. 22–26 (0,20 д. а.).*

АНОТАЦІЯ

Андрияш М. М. Трансформація податкових систем східноєвропейських країн в умовах асоціації з ЄС (на прикладі України, Грузії та Молдови). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.02 – світове господарство і міжнародні економічні відносини. – Інститут міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Київ, 2016.

У дисертації узагальнено концептуальні засади розвитку податкових систем країн ЄС та визначено ключові тенденції оподаткування у 2010–2015 рр. Надано оцінку перспективам створення фіскального союзу. Запропоновано дослідження шляхів поглиблення економічної інтеграції до ЄС у форматі групи східноєвропейських країн, що підписали Угоду про асоціацію, – Україна, Грузія та Молдова через призму гармонізації податкових систем із європейськими підходами та принципами.

Систематизовано детермінанти податкової трансформації асоційованих із ЄС країн у контексті реалізації євроінтеграційної стратегії. Експериментальним шляхом обрано механізм оптимізації податкової системи України. Виявлено внутрішні інституційні дисбаланси та надано рекомендації з удосконалення податкового адміністрування в Україні відповідно до Угоди про асоціацію.

Ключові слова: податкова система, податкова політика ЄС, податкова координація, конвергенція оподаткування, фіскальний союз, економічна асоціація з ЄС, трансформація оподаткування асоційованих із ЄС держав, податкова реформа, оптимізація процесу справляння податків і зборів.

АННОТАЦИЯ

Андрияш Н. М. Трансформация налоговых систем восточноевропейских стран в условиях ассоциации с ЕС (на примере Украины, Грузии и Молдовы). – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.02 – мировое хозяйство и международные экономические отношения. – Институт международных отношений Киевского национального университета имени Тараса Шевченка, Киев, 2016.

В диссертации обобщены концептуальные основы развития налоговых систем стран ЕС и определены ключевые тенденции налогообложения в 2010–2015 гг. Дана оценка перспективам создания фискального союза. Предложено исследование путей углубления экономической интеграции в ЕС в формате группы восточноевропейских стран, подписавших Соглашение об ассоциации – Украина, Грузия и Молдова путем гармонизации налоговых систем с европейскими подходами и принципами.

Систематизированы детерминанты налоговой трансформации ассоциированных с ЕС стран в контексте реализации евроинтеграционной стратегии. Экспериментальным путем избран механизм оптимизации налоговой системы Украины. Определены внутренние институциональные дисбалансы и даны

рекомендации по совершенствованию налогового администрирования в Украине в соответствии с Соглашением об ассоциации.

Ключевые слова: налоговая система, налоговая политика ЕС, налоговая координация, конвергенция налогообложения, фискальный союз, экономическая ассоциация с ЕС, трансформация налогообложения ассоциированных с ЕС государств, налоговая реформа, оптимизация процесса взимания налогов.

ANNOTATION

Andriiash M. M. Tax Transformations in the East European States under Conditions of Association with the EU (in terms of Ukraine, Georgia and Moldova). – Manuscript.

The dissertation for the Candidate Degree in Economics: Specialty 08.00.02 – World Economy and International Economic Relations. – Institute of International Relations of Kyiv Taras Shevchenko National University, Kyiv, 2016.

This research describes and gives assessment of the primary concepts and development points for taxation in the EU member-states, as well as their implication for sub-national economy guidance. Central tax policy tools, their fundamental operational basis, subnational coordination across the EU, in line with all-round elaboration inquiry have been guiding the research. The study provides conceptual assessment that foresees actual prospects for the EU-based fiscal union creating. It also covers a comprehensive analysis for common factors driving tax reforms in Ukraine, Georgia, and Moldova, as they come closer to actual implementation for the EU Association Agreement requirements.

The study looks into sector's integration to the EU by analyzing the East European states, which had already passed through the EU Association Agreement, even deeper integration efforts recently seen in Europe, owing to fundamental tax reforms.

Among the other findings were tax reforms in the EU-associated states on their way to harmonization with the fiscal-budget practice in the Union ruled by joint efforts on euro-integration strategy. The research also considers the major elements of every national tax system determining progress for deeper integration in the EU. The research also identifies the most preferable applicatory scheme for driving taxation towards optimization in Ukraine by way of quantitative analytic hierarchy process technique developed by T. Saaty.

Inquiries for internal imbalances of institutional / social and economic nature looming over the tax system in Ukraine are found among the most vital conclusions of the study, as well as references to guide subsequent steps for tax policy reconstruction in Ukraine, Georgia, and Moldova, in line with building-up levy procedure corresponding with the European practice. The research also demonstrates originally designed set of basic vectors developed for Ukraine, which would pave the way to optimized and more efficient administration of taxes, duties, and receipts in compliance with the EU Association Agreement.

Keywords: tax system, the EU tax policy, tax coordination, tax convergence, fiscal union, economic association towards the EU, tax adjustments in the EU-associated states, tax reform, tax optimization.