

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ВАЛІГУРА ВОЛОДИМИР АНДРІЙОВИЧ

УДК 336.221:339.972

**ГАРМОНІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ: ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ ТА
МІЖНАРОДНІ ОРІЄНТИРИ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

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

Науковий керівник:
Крисоватий Андрій Ігорович,
доктор економічних наук,
професор

Тернопіль – 2010

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ	11
1.1. Концептуальні основи гармонізації оподаткування.....	11
1.2. Наукова парадигма узгодження внутрішньодержавних інтересів учасників податкових взаємовідносин.....	28
1.3. Міждержавна податкова гармонізація та реалії оподаткування в країнах Європейського Союзу.....	51
Висновки до розділу 1.....	67
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	70
2.1. Ефективність функціонування податкової системи України як індикатор внутрішніх фіскальних дисбалансів.....	70
2.2. Аналіз збалансованості справляння основних бюджетоутворюючих податків.....	103
2.3. Реалії адаптації оподаткування в контексті євроінтеграції.....	123
Висновки до розділу 2.....	144
РОЗДІЛ 3. ВЕКТОРИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ІНТЕРЕСІВ СУБ'ЄКТІВ ОПОДАТКУВАННЯ	147
3.1. Оптимальні напрями міждержавної податкової гармонізації та оцінка адаптивності вітчизняної податкової системи.....	147
3.2. Макроекономічні детермінанти ефективності податкових реформ.....	163
3.3. Розбудова податкової системи України в умовах гармонізації оподаткування.....	176
Висновки до розділу 3.....	195
ВИСНОВКИ	197
ДОДАТКИ	201
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	267

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення економічного зростання держави. Від діючих механізмів справляння податків залежать забезпеченість держави фінансовими ресурсами та розвиток суб'єктів господарювання. Водночас сучасні міжнародні реалії свідчать про поширення впливу податків на економічні процеси, що відбуваються на міждержавному рівні. Висока мобільність факторів виробництва спричиняє рух капіталу в держави з низькими податками для отримання високих прибутків. Це зумовлює необхідність контролю за рівнями оподаткування з боку міжнародної спільноти в особі міждержавних об'єднань, визначає доцільність уніфікації податків та веде до виникнення міжнародної податкової конкуренції.

Для України актуальними є проблеми, пов'язані з функціонуванням податків на внутрішньодержавному та міжнародному рівнях. Вітчизняна практика показує, що численні реформи у сфері оподаткування не сприяли вирішенню ключових проблем справляння податків. Ці проблеми полягають у: нерівномірності розподілу податкового навантаження між платниками і носіями податків, факторами виробництва; ухиленні та уникненні оподаткування; переобтяженні податкової системи різними преференціями; множинності й нестабільності податкового законодавства та ін. Це спотворює конкурентне середовище у країні, знижує стимули до виробничої активності суб'єктів господарювання і негативно позначається на фіскальній достатності держави. Водночас активна участь України в євроінтеграційних процесах зумовлює необхідність адаптації її податкової системи до умов Євросоюзу.

У процесі закладення теоретичних і практичних основ оподаткування вітчизняні та зарубіжні вчені-фінансисти розробили ряд концептуальних підходів до ведення податкової політики на рівні держави і у сфері міждержавної податкової гармонізації. Однак потребує подальшого дослідження проблема комплексного вивчення гармонізації оподаткування з урахуванням інтересів державних та

міждержавних суб'єктів справляння податків одночасно.

Вагомими є здобутки фінансової науки у цій сфері як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Концептуальні основи оподаткування заклали у своїх працях М. Алексеєнко, Б. Дітман, І. Кулішер, Ф. Нітті, І. Озеров, К. Рау, Д. Рікардо, А. Сміт, В. Твердохлебов, М. Туган-Барановський, І. Янжул. Серед сучасних українських науковців, які зробили значний внесок у дослідження проблематики узгодження інтересів внутрішньодержавних суб'єктів оподаткування, варто назвати В. Андрущенко, І. Бурденко, В. Вишневецького, В. Вітлінського, Т. Єфименко, В. Загорського, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луніну, І. Лютого, В. Мельника, П. Мельника, С. Онишко, Л. Сідельникову, А. Скрипника, А. Соколовську, В. Суторміну, В. Федосова, С. Юрія, а серед зарубіжних – Є. Басалаєву, Ш. Бланкарта, Дж. Бюкенена, А. Ільїна, В. Панскова, А. Погорлецького, Дж. Стігліца. Проблематиці міждержавної податкової гармонізації присвячені праці П. Бачетта, К. Беренса, Р. Болдвіна, Ф. Гаварі, М. Еспінози, В. Кашина, М. Кіна, П. Конконі, К. Котсогіаніса, І. Кравченка, Г. Кремера, П. Кругмана, С. Лахірі, Г. Майлса, Й. Оссави, К. Пероні, Т. Персона, Р. Простера, П. Раймондос-Меллера, Р. Різмана, І. Русакової, Дж. Слемрода, С. Сутиріна, Г. Табеліні, С. Хансена, Ю. Шведа.

Актуальність, недостатнє вивчення у вітчизняній та зарубіжній літературі окресленої проблематики, її теоретична й практична значущість визначили вибір теми дисертації, мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження є складовою держбюджетних науково-дослідних робіт кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету на тему «Фіскально-податкове адміністрування: прагматика, проблематика та перспективи розвитку» (державний реєстраційний номер 0101U005699) та «Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України» (державний реєстраційний номер 0106U000521). В межах цих тем автор розробив теоретичні підходи до дослідження податкової політики на державному та міждержавному рівнях і запропонував практичні рекомендації щодо

реформування податкової системи України для підвищення ефективності справляння податків та її адаптації до умов Євросоюзу.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження – обґрунтувати теоретико-методологічні засади гармонізації оподаткування та окреслити основні вектори збалансування інтересів міждержавних об'єднань, держави, платника і носія податку.

Вказана мета зумовила необхідність виконання таких завдань:

- визначити суб'єкти процесу оподаткування з точки зору врахування інтересів внутрішньодержавних і міждержавних учасників податкових взаємовідносин;
- розкрити зміст та дати визначення понять «гармонізація податків», «міждержавна податкова гармонізація», «внутрішньодержавна податкова гармонізація» і «гармонізація оподаткування»;
- висвітлити теоретичні основи узгодження інтересів суб'єктів оподаткування на внутрішньодержавному рівні;
- дослідити процес здійснення міждержавної податкової гармонізації;
- встановити рівень внутрішньодержавної податкової гармонізації в Україні шляхом аналізу ефективності функціонування податкової системи;
- проаналізувати сучасний стан функціонування основних фіскально значущих податків і визначити розподіл податкового навантаження між споживачами, працівниками та власниками капіталу;
- оцінити рівень адаптації й адаптивність податкової системи України до умов Євросоюзу;
- розглянути макроекономічні детермінанти ефективності податкових реформ;
- обґрунтувати практичні рекомендації щодо реформування податкової системи України з метою гармонізації оподаткування.

Об'єкт дослідження – процес оподаткування в контексті узгодження інтересів учасників податкових взаємовідносин.

Предмет дослідження – теоретичні та організаційні засади гармонізації оподаткування як способу досягнення податкового компромісу на внутрішньодержавному і міждержавному рівнях.

Методи дослідження. Методологічна основа дослідження базується на діалектичному методі наукового пізнання та системному підході до вивчення процесу гармонізації оподаткування. Зокрема використано: а) семантичний аналіз, методи індукції й дедукції, загального і конкретного, графічного зображення – при визначенні понятійного апарату гармонізації оподаткування, дослідженні логічного взаємозв'язку його окремих складових та формуванні концептуальних основ гармонізації оподаткування (перший розділ); б) методи аналізу і синтезу, динамічних порівнянь, формалізації – при оцінюванні рівня внутрішньодержавної податкової гармонізації (другий розділ); в) економіко-математичні методи й прийоми – при дослідженні збалансованості справляння окремих податків (другий розділ); г) методи статистичних групувань, коефіцієнтний, аналогії та наукового абстрагування – при аналізі адаптації й адаптивності податкової системи України і формуванні напрямків її вдосконалення (третій розділ).

Теоретичною базою дослідження є праці класиків фінансової науки, наукові дослідження зарубіжних та українських вчених у сфері державних фінансів і оподаткування.

Інформаційну основу дисертації становлять вітчизняні нормативно-правові акти з питань оподаткування, директиви, положення й регламенти інституцій Євросоюзу, матеріали Державного комітету статистики України, Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України і документи міжнародних організацій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних основ ведення податкової політики на державному та міждержавному рівнях з урахуванням інтересів усіх суб'єктів оподаткування одночасно. Зокрема:

вперше:

– сформовано концептуальні основи узгодження податкових інтересів суб'єктів оподаткування на рівні держави й міждержавному рівнях одночасно і на цій основі розмежовано поняття «гармонізація податків», «податкова гармонізація» та «гармонізація оподаткування». При цьому виокремлено внутрішньодержавну й

міждержавну податкову гармонізацію, а поняття «гармонізація оподаткування» визначено як узгодження податкових інтересів носія податку, платника податку, держави і міждержавного об'єднання шляхом справедливого розподілу податкового навантаження, встановлення оптимального рівня оподаткування, міждержавної податкової уніфікації й адаптації податкової системи до умов міждержавного об'єднання;

удосконалено:

– підхід до визначення суб'єктів оподаткування, який базується на врахуванні як формальних, так і неформальних інститутів оподаткування. На відміну від існуючих, такий підхід дав змогу виділити перелік суб'єктів оподаткування з точки зору внутрішньодержавної податкової гармонізації та міждержавної уніфікації податків: носія податку, платника податку, державу та міждержавне об'єднання;

– механізм оцінювання ефективності функціонування податкової системи, який побудований на основі комплексної методики дослідження ефективності нормативно-правової бази оподаткування, загальних параметрів податкової системи й окремих її ланок з метою встановлення фіскальних дисбалансів як індикаторів низького ступеня внутрішньодержавної податкової гармонізації;

– формування напрямів ефективного розвитку міждержавної податкової гармонізації та адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу, які полягають у врахуванні критеріїв максимізації добробуту громадян і податкових надходжень держави;

набули подальшого розвитку:

– обґрунтування однієї з основних причин повільного розвитку міждержавної податкової гармонізації, яка полягає в обмеженні фіскальної свободи держави законодавчими нормами, прийнятими на рівні міждержавного об'єднання. Запропоновано трактувати фіскальну свободу як можливість держави повною мірою використовувати оподаткування з метою регулювання соціально-економічного розвитку суспільства;

– методичні підходи до оцінювання адаптації й адаптивності вітчизняної

податкової системи до умов Євросоюзу, що передбачають розробку та визначення коефіцієнтів адаптації й адаптивності як комплексних величин, побудованих на основі сукупності показників, які характеризують податкову систему України і країн-членів ЄС. Запропонований підхід дає змогу оцінювати у динаміці ефективність адаптації й адаптивність податкової системи нашої держави до умов Євросоюзу;

– теоретичні розробки щодо прогнозування впливу податкових реформ на темпи економічного розвитку держави та фіскальну ефективність податків. З урахуванням часових лагів дії податкової реформи для збалансування інтересів всіх суб'єктів оподаткування побудовано графічну модель визначення рівня зростання ВВП і податкових надходжень.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що теоретико-методологічні основи, висновки та практичні пропозиції автора можуть бути використані ДПА України й іншими органами державної влади у процесі вдосконалення податкового законодавства для формування податкової політики держави з урахуванням необхідності адаптації вітчизняної податкової системи до умов Євросоюзу.

Окремі наукові результати дисертаційного дослідження використовуються у роботі Управління зовнішніх зносин, зовнішньоекономічної та інвестиційної діяльності Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 383-2/01-10-1 від 05.08.2009 р.) і Державної податкової адміністрації у Хмельницькій області (довідка № 12311/10/23-514 від 06.08.2009 р.), а також у навчальному процесі при викладанні фінансових і податкових дисциплін (довідка Тернопільського національного економічного університету № 126-33/2080 від 11.09.2009 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є одноосібно виконаною науковою працею. Сформульовані у дисертації науково-практичні результати, висновки й пропозиції, що винесені на захист, одержані автором самостійно і є його науковим здобутком.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення та результати дослідження доповідались і обговорювались на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: II Міжнародній науково-

практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 24 – 25 лютого 2005 р.), V Міжрегіональній науково-практичній конференції «Оподаткування у промисловому регіоні: теорія, практика та перспективи розвитку» (м. Донецьк, 18 листопада 2005 р.), Міжвузівській науковій конференції студентів та молодих вчених «Фінансово-бюджетне регулювання соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці» (м. Чернівці, 23 – 24 грудня 2005 р.), IV Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 22 – 23 лютого 2007 р.), VI Міжнародній науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Країни з перехідною економікою в умовах глобалізації» (м. Москва, 28 – 30 березня 2007 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Фінансові ринки та інститути» (м. Харків, 7 – 8 грудня 2007 р.), VII Міжнародній науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Країни з перехідною економікою в умовах глобалізації» (м. Москва, 26 – 28 березня 2008 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України» (м. Ірпінь, 19 вересня 2008 р.), XI Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Проблеми і перспективи становлення фінансової системи України» (м. Севастополь, 8 – 11 жовтня 2008 р.), VI Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 26 – 27 лютого 2009 р.).

Публікації. Основні положення і найважливіші результати дисертаційного дослідження викладено у 24 наукових публікаціях. З них 9 публікацій – у наукових фахових виданнях (6,69 д. а.), 15 – в інших виданнях (2,71 д. а.). Загальний обсяг публікацій становить 9,4 д. а., з яких автору належить 8,49 д. а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, 45 додатків, розміщених на 66 сторінках, і списку

використаних джерел з 210 позицій на 23 сторінках. Загальний обсяг дисертації становить 200 сторінок. У роботі вміщено 22 таблиці на 22 сторінках та 25 рисунків на 25 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Концептуальні основи гармонізації оподаткування

Упродовж розвитку теорії і практики фіску людство змогло виправдати у своїй свідомості доцільність функціонування податків, змінивши їхнє розуміння із примусу з боку держави на усвідомлену, об'єктивну необхідність. Але навіть за свідомого розуміння суспільної потреби у податках, до того ж, властивого далеко не всім платникам, є проблеми, пов'язані з їхнім справлянням. Завдяки притаманності податкам соціально-економічних рис вони зачіпають інтереси держави, платників податків та окремих громадян, які отримують суспільні блага. Інтереси перелічених суб'єктів оподаткування є зазвичай протилежними. Держава прагне забезпечити максимум доходів, платники податків – мінімізувати витрати на оподаткування, а громадяни – отримати якомога більше суспільних благ. Розбіжність інтересів суб'єктів оподаткування спонукає державу здійснювати податкову політику, що максимально задовольнятиме потреби всіх сторін оподаткування. У процесі розвитку теорії і практики фіску для цього створюють нові форми податків, способи та механізми їх справляння. Разом із цим, поширюється сфера дії податків. На сучасному етапі розвитку суспільства окреслені проблеми стосуються не тільки внутрішньодержавного оподаткування, а й виходять за межі національних кордонів, впливаючи на зовнішньоекономічну політику держави. Питання, пов'язані з неузгодженістю інтересів учасників податкових взаємовідносин, вирішують, гармонізуючи справляння податків.

Дослідженням проблеми узгодження інтересів суб'єктів оподаткування займалися багато вітчизняних науковців, із яких варто відзначити за вагомий доробок В. Загорського [1], Ю. Іванова [2], А. Крисоватого [3; 4], В. Мельника [5], Т. Паєнтко [6], В. Суторміну, В. Федосова, В. Андрущенко [7; 8; 9], І. Таранова [10],

Ю. Швед [11], С. Юрія [12].

Серед зарубіжних учених, які вивчали згадану царину, виділимо праці Є. Басалаєвої [13], Ш. Бланкарта [14], Дж. Бюкенена [15], А. Ільїна [16], А. Погорлецького [17], В. Панскова [18], Дж. Стігліца [19].

Відаючи належне науковим здобуткам зазначених авторів, зауважимо, що обрана проблематика дослідження не втратила актуальності й нині. Причиною неповноти науково-теоретичного дослідження в царині гармонізації оподаткування є те, що розвиток фіску виводить сьогодні питання податкових взаємовідносин на якісно новий рівень. Базисом тут служать насамперед мотиваційні основи платника податку як економічно мислячої людини, а надбудовою є роль держави як учасниці податкового процесу всередині країни і у представленні її фіскальних інтересів на міжнародній арені. До розвитку міжнародних інтеграційних процесів проблеми узгодження інтересів суб'єктів оподаткування виникали, і їх розв'язували на рівні держави. Тепер, із поширенням явища міждержавної податкової уніфікації, при здійсненні податкової політики держави необхідно враховувати вплив тенденцій оподаткування міждержавних інтеграційних угруповань. Тому основна проблема гармонізації оподаткування полягає, на нашу думку, в узгодженні інтересів суб'єктів оподаткування на рівні окремої держави у нерозривному взаємозв'язку з міжнародними тенденціями фіску.

Для України питання гармонізації оподаткування є особливо важливими. Це пов'язано, насамперед, із тим, що інститут податків у нашій державі виник лише наприкінці ХХ ст. і тому в суспільстві нема високої фіскальної дисципліни. Крім цього, зважаючи на спрямованість зовнішньоінтеграційного вектора України в напрямку Євросоюзу, при формуванні податкової системи потрібно зважати на вимоги зазначеного об'єднання.

Необхідність гармонізації оподаткування постала одночасно з виникненням податків як постійного явища в житті суспільства. Протилежність інтересів держави та платника під час справляння податків викликала сумнів у ідеї доцільності їхнього справляння. Зокрема, представник німецької економічної науки Г. Шмоллер стверджував, що сплата податків – це відволікаюча ідея виділяти безособовій істоті

добровільно, без точного розрахунку з нею, частину всього доходу населення. Ще один німецький економіст – Галлер на початку XIX ст. невизнання податків мотивував тим, що пан має годувати своїх слуг, а не слуги пана, тобто державі слід забезпечувати громадян, а не навпаки. А представник німецького міста Брауншвейга на зборах земських чинів у 1653 р. заявив, що податки протирічать природі держави, оскільки люди об'єдналися в публічні союзи лише для того, щоб зберегти свою власність, а не віддавати її [20, с. 58]. Цілком зрозуміло, що погодитись із наведеними твердженнями неможливо, оскільки вони софістичні, тобто категорія «податок» розглянута не як об'єктивне явище, а лише зі суб'єктивної точки зору платника податку. Натомість, не заперечуючи необхідність фінансування держави, безпідставно відкинута можливість його здійснення за допомогою податків.

Об'єктивний підхід до розуміння категорії «податок» потребує її всебічної характеристики. Позиція держави щодо справляння податків полягає у тому, що цей процес не є самоціллю, а його здійснюють задля фінансування державних видатків, пов'язаних із виконанням її функцій. Останні виражають волю громадян, більшість із яких і є платниками податків. Це спонукає платників до іншого усвідомлення податку, яке полягає не лише в примусовому відчуженні частини їхнього доходу, а в сплаті обов'язкових платежів для фінансування суспільних благ, якими вони зможуть користатися. Податок, сплачений на основі свідомого індивідуального вибору внаслідок самостійної оцінки державної діяльності з боку платника отримав назву «податок Кларка» – на честь американського економіста Е. Кларка, який описав механізм функціонування цього роду податків [8, с. 187].

Отже, нині в демократичному суспільстві питання доцільності функціонування податку не виникає. Натомість періодично у державі загострюються проблеми як потрібно правильно справляти податки. Дане питання більше стосується не категорії «податок», а поняття «оподаткування», що відрізняється від першої. Якщо категорія «податки» належить до філософського розуміння явища, то поняття «оподаткування» є процесом.

П. Мікеладзе ще у першій половині XX ст. розумів під оподаткуванням будь-яке примусове вилучення коштів із приватних господарств без їхнього

безпосереднього еквівалентного відшкодування /21/¹. Наведене визначення, звичайно, нині не віддзеркалює усю сутність трактованої категорії, але слово «вилучення» чітко вказує, що під оподаткуванням розуміли певний процес. В. Андрущенко зазначив, що між термінами «податок» і «оподаткування» є певна семантична різниця. Якщо податки – це грошові суми (money), які державні та місцеві органи влади справляють із осіб, власності, господарства, то під оподаткуванням слід розуміти накладання податків (imposition of taxes) для фінансування видатків та здійснення фіскальної політики /9/². Ми цілком погоджуємось із запропонованим трактуванням згаданих термінів. А також зазначаємо, що приблизно через вісімдесят років слово «вилучення», якому притаманний авторитарний зміст, перестали вживати, змінивши більш усвідомленим із точки зору платника податку поняттям «справляння». Але як у сучасному, так і в ранішому визначеннях під оподаткуванням розуміли процес, в результаті якого державу забезпечують фінансовими ресурсами.

Оскільки при оподаткуванні відбувається перерозподіл частини вартості ВВП, то між учасниками цього процесу виникають суспільні фінансові відносини, які можна виразити через категорію інститутів. Останні, згідно з класифікацією Д. Норта, поділяють на формальні та неформальні [22, с. 19]. Податкові відносини є однією з найбільш формалізованих сфер суспільних відносин завдяки їхній чіткій законодавчій регламентації. До основних формальних інститутів податкових відносин належать суб'єкти цих відносин. Із одного боку – це платники податків та їхні представники, а з іншого – держава, податкові органи, податкові агенти, а також інститут податку. Неформальним інститутом є середовище, в якому функціонують податкові відносини (політичне, економічне, соціальне, культурне тощо), а також явища, що виникають у сфері цих відносин (тіньова економіка, ухилення і уникнення податків тощо).

Характеристика оподаткування з точки зору фінансових відносин дає можливість виділення його суб'єктів. Зауважимо, що в економічній літературі

¹ /21/ Глава IV. Тяжесть обложения в иностранных государствах, стор. 142.

² /9/ Розділ 2. Західні концепції податків та податкового регулювання економіки, стор. 48.

виділяють поняття «суб'єкт податку» [23, с. 31; 24, с. 21], під яким розуміють учасника процесу справляння податку (платник, держава, державні органи) та «суб'єкт оподаткування» [25, с. 110], котре ототожнюють із платником податку. Ми погоджуємось із наведеним визначенням «суб'єкта податку», однак заперечуємо ототожнення «суб'єкта оподаткування» і «платника податку». У вітчизняній нормативно-правовій базі платниками податку визначено юридичних або фізичних осіб, яких згідно зі законодавством України зобов'язано сплачувати податки і збори [26]. Таким чином, «суб'єкт оподаткування» – поняття значно ширше, ніж «платник податку». Разом із цим, на нашу думку, число суб'єктів оподаткування не можна обмежувати переліченими суб'єктами податку. Розглядаючи оподаткування як процес накладання податків із точки зору фінансових відносин, ми вважаємо, що при виділенні суб'єктів оподаткування необхідно враховувати як формальні інститути податкових відносин, так і неформальні. Тобто, до суб'єктів оподаткування потрібно відносити й опосередкованих учасників процесу справляння податків, які впливають на середовище функціонування податкових відносин. На рівні держави таким суб'єктом оподаткування є носій податку. Ми виділяємо останнього як опосередкованого суб'єкта оподаткування у зв'язку з тим, що його визначення нема в законодавчій базі щодо справляння податків. Натомість, у результаті явища перекладання, носій податку є ключовою особою оподаткування, яка в кінцевому випадку несе весь тягар податків. На міждержавному рівні найважливіший суб'єкт оподаткування – міждержавне інтеграційне угруповання, яке визначає міжнародне середовище податкових відносин. Зважаючи на зазначене, найважливішими суб'єктами оподаткування є, на нашу думку, носій податку, платник податку, держава та міждержавне угруповання.

Враховуючи економічну сутність податку, податкові інтереси згаданих суб'єктів різні. Носій податку зацікавлений звільнитися від його тягара, платник податку намагається мінімізувати податкове зобов'язання, держава прагне максимізувати податкові надходження, а інтеграційне угруповання уніфікувати на своїй території справляння податків. Саме тому виникає проблема узгодження інтересів згаданих суб'єктів у процесі оподаткування, тобто необхідно

гармонізувати оподаткування. Кінцевою метою гармонізації є побудова податкової системи держави, в якій максимально можливо враховані інтереси всіх суб'єктів оподаткування.

Гармонізація оподаткування тісно пов'язана з теорією вибору і теорією узгодження інтересів, засновником яких є Дж. Бюкенен. Основний постулат згаданих теорій – раціональна поведінка суб'єкта у процесі прийняття рішень. Теорія громадського вибору виходить з того, що політична поведінка базована на тій самій логіці, що й ринкова поведінка, а питання про мотиви є похідним. Одноставність, якої учасники колективного вибору досягнули в політиці, є аналогічною добровільному обміну індивідуальних товарів на ринку. Таким чином, колективна згода суспільства сплачувати податки залежить від того, наскільки раціональний для індивідів обмін податків на суспільні блага. Своєю чергою, згода держави йти на поступки вимогам інтеграційного угруповання під час податкової уніфікації залежить від сукупності вигод для неї в результаті членства.

Необхідність гармонізації оподаткування очевидна, проте дискусійне трактування терміну «гармонізація оподаткування». Дослідження останнього розпочнемо з тлумачення поняття «гармонізація» і встановимо його етимологію. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови за редакцією В. Бусела слово «гармонізація» витлумачено у трьох значеннях:

1. Створення акордного супроводу до якої-небудь мелодії;
2. Музичний твір, створений на основі запозиченої мелодії;
3. Приведення в стан відповідності, злагодженості, збільшення гармонійності [27, с. 223].

Варто також зазначити, що гармонізація – слово іноземного походження, про що свідчить його наявність у словниках іншомовних слів [28, с. 169; 29, с. 121]. У згаданих словниках значення поняття «гармонізація» відповідає першим двом із наведених тлумачень. У зв'язку з цим доходимо до висновку, що в сучасній українській мові досліджуване поняття набуло якісно нового змісту. Воно полягає у характеристиці не лише музичної сфери, а й позначає процес досягнення відповідності та злагодженості будь-якої іншої системи. Тому саме третє з

наведених визначень слова «гармонізація» відповідає характеристиці досліджуваної сфери оподаткування.

Вивчення етимології слова «гармонізація» спонукає нас звернутися до поняття «гармонія», від якого походить це слово. Під поняттям «гармонія» (яке, своєю чергою, походить від грецького ἁρμονία – злагодженість) розуміють струнку узгодженість частин єдиного цілого [28, с. 170], єдність, злагодженість, поєднання елементів, властивостей, явищ [30, с. 50]. Додамо, що ἁρμονία від грецького ἄρμα – колісниця або упряжка.

Отже, аналіз поняття «гармонія» дає змогу стверджувати про його глибоке етимологічне коріння, яке сягає грецької мови. Крім цього, узагальнивши викладене, ми можемо стверджувати, що тлумачення етимологічного ряду грецьких слів ἄρμα (колісниця) – ἁρμονία (злагодженість) та сучасного поняття «гармонізація» передбачає наявність певних частин, елементів, структури, які мають бути у чіткому взаємозв'язку та поєднанні й не суперечити між собою. Однак поняття «гармонізація» більше характеризує процес приведення згаданих елементів у злагоджений між собою стан.

Характеризуючи поняття «гармонізація» в економічній сфері, відзначимо, що останнє застосовують не лише до царини оподаткування. В економічній енциклопедії С. Мочерний навів визначення гармонізації економічних процесів як взаємного узгодження, координації, уніфікації, зведення цих процесів до єдиної системи [31, с. 257]. Оскільки оподаткування є процесом, то цілком логічно і ймовірно поширення поняття гармонізації на сферу оподаткування. Ширшу дефініцію досліджуваного поняття подано в сучасному економічному словнику [32, с. 58]. Його автори під гармонізацією економічних процесів, відносин, товарів, податків розуміють взаємне узгодження, зведення в систему, уніфікацію, координацію, впорядкування, забезпечення взаємної відповідності. Таким чином, ми ще раз підкреслюємо, що процес гармонізації взагалі й у економічній сфері зокрема, як видно з наведених визначень, передбачає наявність певних структурних елементів, між якими має відбуватися процес гармонізації.

Проаналізувавши значення поняття гармонізації взагалі, а також частково в

економічній сфері, перейдемо до його дослідження у площині оподаткування. Для характеристики гармонізації податкового процесу застосовують певний термінологічний апарат, до якого відносять поняття «гармонізація податків», «податкова гармонізація», «гармонізація оподаткування» і «гармонізація податкових відносин». Не викликає ніяких дискусій лише перше з наведених понять – «гармонізація податків». Це пояснюємо тим, що тільки даний термін чітко й однозначно витлумачено в економічній літературі. Гармонізація податків (tax harmonization) – це систематизація та уніфікація податків, координація податкових систем і податкової політики країн, які належать до міжнародних регіональних угруповань (додаток А.1). Дане поняття ми знаходимо у кількох довідкових джерелах, де воно тлумачено практично ідентично до наведеного вище [31, с. 257; 33, с. 132; 32, с. 58; 34, с. 99]. Тобто у цьому контексті гармонізація податків передбачає міждержавну податкову уніфікацію між країнами-членами інтеграційного угруповання з головною метою – недопущення міграції капіталу в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування. Нині найвищий рівень гармонізації податків – у країнах-членах Європейського Союзу.

Дискусійна ситуація простежується щодо трактування поняття «податкова гармонізація», яке почали часто використовувати у вітчизняній економічній літературі, попри відсутність його тлумачення у довідкових джерелах. У працях [10, с. 86 – 87; 35, с. 74; 36, с. 77; 11, с. 41; 37, с. 39; 38, с. 17] дане поняття розглядають ідентично до змісту поняття «гармонізація податків» (додаток А.2). Однак із розвитком теорії фіску поняття податкової гармонізації не тільки поширюється на сферу міждержавної податкової уніфікації, а й віддзеркалює відносини платника податку та держави щодо взаємоузгодження їхніх інтересів, що можна простежити із джерел [4; 6]. Різні підходи до розуміння податкової гармонізації часто породжують підміну понять, що створює проблеми для розуміння досліджуваних явищ. Це відбувається внаслідок надання одному й тому самому термінові – «податкова гармонізація» – різного змісту залежно від того, на якому рівні (державному чи міждержавному) відбувається процес гармонізації. Зважаючи на те, що суб'єкти оподаткування, котрі ми виділили, охоплюють як державний, так і

міждержавний рівень, ми погоджуємось із необхідністю поширення явища податкової гармонізації на згаданих рівнях. Однак її суть та мета на рівні держави і міждержавному рівнях є абсолютно різною. Тому структуруємо податкову гармонізацію згідно з критерієм рівня її здійснення та щодо членства країни в інтеграційному угрупованні, що дасть змогу уникнути двозначності при її трактуванні. Згідно зі згаданим критерієм структуруємо гармонізацію щодо країни-члена міждержавного угруповання та країни поза ним. Зважаючи на зазначене, пропонуємо розглянути податкову гармонізацію з наступних точок зору:

- країни-члена інтеграційного об'єднання, метою якої є уніфікація податкових систем для протидії відтоку капіталу та робочої сили;
- країни, що не є членом інтеграційного об'єднання, мета якої – встановлення оптимального рівня оподаткування, котрий дає змогу узгодити інтереси платників податків і держави.

Розглядаючи податкову гармонізацію з точки зору країни-члена інтеграційного об'єднання, доцільно виділити міждержавну податкову гармонізацію, яка практично відповідає значенню та розумінню явища гармонізації податків і спостерігається тільки на рівні країн-членів міждержавного регіонального об'єднання. Із точки зору країни, що не є членом міждержавного об'єднання, потрібно розглядати внутрішньодержавну податкову гармонізацію. Графічна інтерпретація напрямів податкової гармонізації зображена на рис. 1.1.

Наведені напрями обумовлюють необхідність визначення завдань та змістовного наповнення кожного з них. Основними завданнями внутрішньодержавної податкової гармонізації є розширення бази оподаткування, зростання податкових надходжень, підвищення рівня забезпеченості суспільними благами, зменшення тіньової економіки та інші, що в кінцевому результаті має забезпечити економічне зростання та підвищення добробуту населення. Основними складовими внутрішньодержавної податкової гармонізації є гармонізація структури системи податків і зборів; забезпечення ефективності функціонування окремих ланок податкової системи та досягнення високого рівня справляння основних податків задля встановлення оптимального рівня оподаткування й розподілу

податкового навантаження.

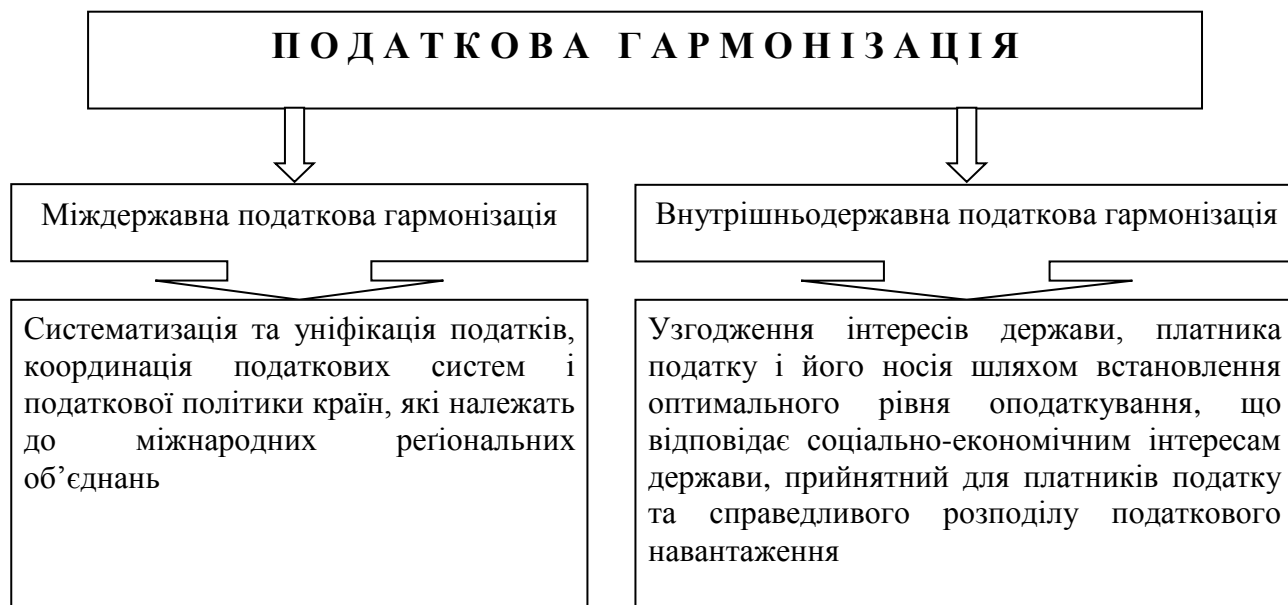


Рис. 1.1. Напрями податкової гармонізації.

Завдання міждержавної податкової гармонізації можна звести до:

- спрощення податкових меж для створення однакових конкурентних умов суб'єктам господарювання;
- об'єднання та уніфікації внутрішнього ринку ЄС як основного рушія податкових інтеграційних процесів у регіоні;
- приведення до єдиної структури податкових систем, порядку справляння основних видів податків у всіх країнах співтовариства [10, с. 87].

Реалії гармонізації податків у країнах ЄС свідчать, що основними пріоритетами цього процесу є гармонізація ПДВ, специфічних акцизів та уніфікація оподаткування компаній. Основний акцент міждержавної гармонізації ПДВ необхідно спрямовувати у напрямку уніфікації ставок та функціонування клірингу щодо цього податку.

Основною передумовою гармонізації специфічних акцизів є зниження «туристичного шопінгу» та прикордонної торгівлі, оскільки згадані явища зумовлюють бюджетні втрати. Тому перелік підакцизних товарів та їхні ставки необхідно уніфікувати задля вирівнювання цінової політики країн міждержавного об'єднання.

У сфері оподаткування прибутку корпорацій найпріоритетнішими напрямками

є: зближення податкових ставок; уніфікація податкової бази; усунення подвійного оподаткування; застосування спеціального статусу європейської компанії; взаємодопомога країн-членів ЄС у сфері оподаткування прибутку корпорацій.

Таким чином, ми стверджуємо, що поняття «податкова гармонізація» – набагато ширше, ніж «гармонізація податків». Якщо остання покликана головним чином гармонізувати міждержавні податкові інтереси на рівні міждержавного угруповання, для недопущення відтоку капіталу, то перша охоплює згадане розуміння, але, разом із тим, її зміст значно ширший. Він полягає у тому, що охоплює узгодження інтересів платника податку та держави. Звичайно, можна заперечити наведену вище логіку і припустити, що поняття «гармонізація податків» уже містить характеристику процесу узгодження інтересів платника податку та держави. Однак із наведеного визначення цього поняття цілком зрозуміло, що гармонізацією податків передбачають досягти тільки певної узгодженості, систематизації, єдності процесу справляння податків і лише в межах міждержавного об'єднання. Отже, за такої логіки, назвавши терміном «гармонізація податків» взаємоузгодження інтересів держави і платника податків, неможливо реалізувати такий процес у державі, котра не є членом міждержавного регіонального угруповання. Крім цього, теоретично можливо проводити міждержавну уніфікацію, не узгоджуючи інтереси в сфері оподаткування для учасників податкового процесу окремої держави.

Зазначене доводить правомірність застосування поняття «гармонізації податків», не порушуючи принципу У. Окамма, який стверджував, що в науковій сфері не варто сутності множити без необхідності, прихильниками чого є й ми [8, с. 14]. Тому пропонуємо застосовувати термін «податкова гармонізація» у двох наведених розуміннях.

Розглянувши напрями податкової гармонізації, зазначимо, що жодного з них не можна застосувати як дефініцію, яка характеризує узгодження інтересів одночасно всіх суб'єктів оподаткування, що ми виділили (носія податку, платника податку, держави та міждержавного угруповання), незалежно від членства країни у міждержавному об'єднанні. Це пояснюється тим, що міждержавна податкова

гармонізація або гармонізація податків – явища, котрі функціонують на рівні міждержавного об'єднання, натомість внутрішньодержавна податкова гармонізація характеризує процес, що покликаний узгоджувати інтереси суб'єктів оподаткування на рівні держави, не зважаючи на її зовнішньоінтеграційні вектори. Таким чином, податкова гармонізація не враховує процес адаптації податкової системи країни, що прагне отримати членство, до вимог міждержавного об'єднання. Тому для характеристики узгодження інтересів усіх суб'єктів оподаткування одночасно та незалежно від того, є країна членом міждержавного об'єднання чи ні, на нашу думку, найприйнятнішим буде поняття «гармонізація оподаткування», яке в даному контексті визначено вперше. Проте в економічній літературі ми зустрічаємо поняття «гармонізація непрямого оподаткування», «гармонізація прямого оподаткування» [39, с. 218 – 227], «гармонізація прибуткового оподаткування» [6, с. 37] і навіть «гармонізація оподаткування» [4, с. 109]. Так, Т. Паєнтко під гармонізацією прибуткового оподаткування розуміє: «...забезпечення підприємцям належних умов для ведення підприємницької діяльності, громадянам – відповідного рівня життя, а державі – можливості виконувати свої обов'язки» [6, с. 37]. Ми не сповна розділяємо наведену думку автора, оскільки переконані, що відповідних умов для підприємців громадян та держави необхідно досягати не лише через удосконалення прибуткового оподаткування. Крім того, викликає сумнів наведений перелік суб'єктів процесу гармонізації. Якщо з участю в ньому платників податків – фізичних і юридичних осіб та держави ми абсолютно погоджуємося, то доцільність застосування поняття «громадянин» у даному випадку викликає дискусійність. У зв'язку з певною опосередкованістю даного поняття до процесу оподаткування доцільніше, на нашу думку, з точки зору податкової термінології вживати поняття «носій податку», яке в економічній літературі застосовували ще до початку ХХ ст. [20, с. 86]. У праці [4] поняття «гармонізація оподаткування» розглядають як процес поліпшення взаємовідносин фіску і платників податків на рівні держави. Підтримуючи та розвиваючи таку позицію, пропонуємо податкові відносини не обмежувати рівнем однієї держави, а поширювати на наддержавний рівень.

Ми попередньо встановили, що гармонізація – це процес приведення у стан

відповідності, злагодженості, збільшення гармонійності. Своєю чергою, оподаткування передбачає накладання податків. Із урахуванням характеристики термінів «гармонізація» та «оподаткування» логічно сформулювати наступне визначення: гармонізація оподаткування – це приведення процесу накладання податків у стан відповідності, злагодженості, збільшення гармонійності. Проаналізуємо детальніше обґрунтування наведеного визначення. Оскільки гармонізація передбачає приведення до певної відповідності, злагодженості гармонійності, то для досягнення цього окреслюють ще ряд завдань (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Завдання гармонізації.

При дослідженні етимології поняття «гармонізація» ми наголошували, що його зміст передбачає наявність певних чітко структурованих елементів. Із рис. 1.2 також видно, що є потреба визначити такі елементи структури. Зокрема, виникають запитання: відповідність до чого необхідно досягти гармонізацією оподаткування, або між чим мають бути злагодженість, узгодженість тощо? Оскільки процес оподаткування виходить сьогодні за межі національних кордонів, ми стверджуємо, що має бути відповідність внутрішнім та зовнішнім інтересам держави у сфері оподаткування. До внутрішніх суб'єктів оподаткування, між якими треба забезпечити злагодженість інтересів, ми відносимо державу, платника податку та носія податку, а до зовнішніх – міждержавне інтеграційне угруповання або інші держави.

Однак процес гармонізації оподаткування повинен бути цілісною системою взаємовідносин між його суб'єктами: носієм податку, платником податку, державою та міждержавним об'єднанням. Виділення зазначених суб'єктів зумовлено тим, що

під час реалізації процесу оподаткування виникають неузгодженості в інтересах саме цих суб'єктів, і навколо згаданих інтересів породжуються проблеми фіску, починаючи від виникнення податків і закінчуючи нинішніми днями.

Зважаючи на викладене, ми можемо зробити висновок, що наведене визначення гармонізації оподаткування не відповідає дійсності, оскільки воно софістичне і не відображає всю сутність трактованого поняття. Тому пропонуємо сформулювати його так: *гармонізація оподаткування – це узгодження податкових інтересів носія податку, платника податку, держави і міждержавного об'єднання, шляхом справедливого розподілу податкового навантаження, встановлення оптимального рівня оподаткування, міждержавної податкової уніфікації й адаптації податкової системи до умов міждержавного об'єднання.*

Сформулювавши визначення ще одного з понять термінологічного апарату, що ми досліджуємо необхідно простежити як воно співвідноситься з попередніми. Оскільки ми встановили, що поняття «гармонізація податків» – складова частина податкової гармонізації, то нема сенсу порівнювати його з поняттям «гармонізація оподаткування». Останнє, в свою чергу, співвідноситься з податковою гармонізацією як загальне і часткове. Так насамперед тому, що поняття «гармонізація оподаткування» охоплює в своєму змісті розуміння гармонізації податків і два напрями податкової гармонізації, але не вичерпується цим. Така вичерпність дала б змогу ототожнювати поняття податкової гармонізації з гармонізацією оподаткування. Однак перша не враховує процеси адаптації податкових систем країн, які розташовані за межами міждержавного об'єднання і прагнуть інтегруватися до умов податкового середовища даного об'єднання.

Отже, поняття «гармонізація податків», «податкова гармонізація» і «гармонізація оподаткування» співвідносяться між собою щодо наступного і попереднього як загальне й часткове (рис. 1.3).

Підкреслимо, що наявність кожного наступного з наведених понять аж ніяк не заперечує попереднього, а лише доповнює його. Тому вживання того чи іншого з них абсолютно можливе залежно від того, до якої ділянки гармонізації інтересів у сфері оподаткування його застосовують. Але найширшим із них є поняття

«гармонізація оподаткування», що й служить предметом нашого дослідження.

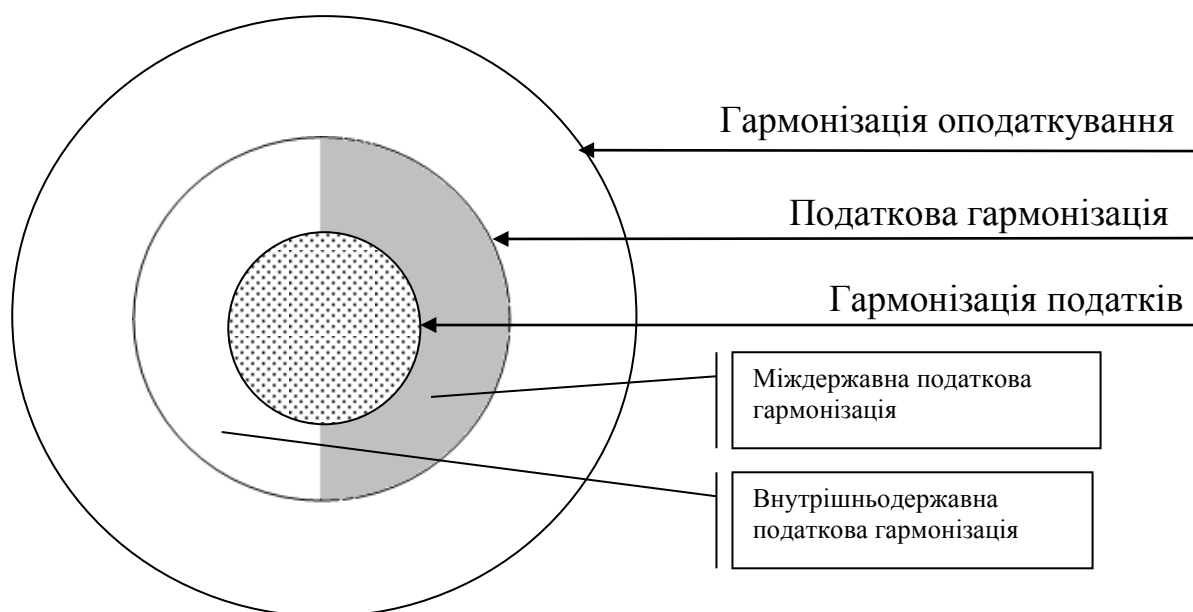


Рис. 1.3. Співвідношення окремих понять термінологічного апарату в сфері узгодження інтересів учасників податкових взаємовідносин.

У зарубіжній літературі з питань оподаткування є поняття «гармонізація податкових відносин». Зокрема, російський науковець В. Пансков стверджує, що останнє передбачає побудову національної системи податкових відносин, яка забезпечує встановлення довготривалого і стійкого балансу інтересів держави, платників податків та інших держав [18, с. 76]. Наявність трьох перелічених суб'єктів ще раз свідчить про те, що ми – на правильному шляху, визначивши суб'єктів гармонізації оподаткування. Однак, на нашу думку, гармонізацію податкових відносин більше застосовують для характеристики процесу адміністрування податків, і це дещо вужче поняття, ніж гармонізація оподаткування. Крім цього, виправданість застосування згаданого поняття залежить від адміністративно-територіального устрою держави. Поняття гармонізації податкових відносин прийнятніше застосовувати у державах із федеративним устроєм, оскільки там є більше суб'єктів податкових відносин. Тому ми цілком погоджуємось із визначенням згаданого автора і можливістю застосування цього поняття в Російській Федерації. А в Україні, яка є унітарною державою, вважаємо за доцільніше застосовувати поняття «гармонізація оподаткування». Вживати термін

«гармонізація податкових відносин» також можливо, але для узгодження відносин між платниками податків та органами податкової служби під час процесу адміністрування податків, який дещо виходить за межі об'єкта нашого дослідження.

Із сформульованого визначення гармонізації оподаткування чітко видно, що суб'єктами даного процесу є носій податку, платник, держава та міждержавне угруповання. А його об'єкт – інтереси, що виникають у відносинах між згаданими суб'єктами під час оподаткування. Оскільки носій податку – це особа, на яку в кінцевому випадку лягає тягар оподаткування шляхом сплати податку в ціні товарів і послуг або у результаті зниження заробітної плати, то він прагне, знижуючи свої витрати чи максимізуючи доходи, звільнитися від тягара податку. Платник податку, своєю чергою, максимізуючи прибуток, також хоче звільнитися від податкового тягара. Таким чином, у зв'язку з неспівпаданням інтересів носія і платника податку виникає явище перекладання податків. А на стику інтересів платника та держави з боку першого – явище уникнення та ухилення від сплати податків. Інтерес держави як суб'єкта оподаткування щодо платників податків полягає у справлянні з останнього коштів, необхідних для виконання її функцій. У даному випадку виникає таке поняття, як рівень оподаткування. Міждержавне регіональне угруповання, відстоюючи податкові інтереси держав-членів, прагне забезпечити якомога більшу податкову уніфікацію. Інтерес держави при вступі у міждержавне угруповання полягає в отриманні членства, адаптувавши податкову систему, за якомога менших уступках в царині оподаткування. При цьому актуалізується поняття «фіскальна свобода», оскільки податкова компонента фінансової політики чи не найостанніша, яку держави-члени хочуть віддавати під вплив угруповання.

Виникнення даних інтересів пов'язане з економічною поведінкою людини у суспільстві, що характерне обмеженістю ресурсів. Як зазначив Дж. Стігліц: «Економіка – це наука про недостатність» [19, с. 38]. Саме ця недостатність визначає інтереси кожного з перелічених суб'єктів під час справляння податків.

Гармонізувати оподаткування у державі необхідно за допомогою певних інструментів, застосовуючи які, можна встановлювати необхідний рівень оподаткування, розподіляти податкове навантаження, змінювати податкову систему

держави відповідно до вимог інтеграційного угруповання. Інструмент – це засіб, спосіб для досягнення чогось [27, с. 499]. Інструменти досягнення певної мети формують на основі різновиду теорії прагматизму – інструменталізму. Інструменталізм – це суб'єктивно-ідеалістичне вчення американського філософа Джона Дьюї. Основою даного вчення є те, що логічні поняття, ідеї, наукові закони і теорії – лише інструменти. Таким чином, інструменталізм заперечує об'єктивний зміст знання, формуючи уявлення про істину як відображення матеріальної дійсності.

Із урахуванням цієї теорії бажана з точки зору гармонізації оподаткування матеріальна дійсність – це ситуація, за якої будуть якомога краще узгоджені інтереси всіх суб'єктів оподаткування. Своєю чергою способами досягнення такої ситуації є зміна механізму справляння окремих податків. Однак розглядати податок як інструмент гармонізації доречно, на нашу думку, лише у випадку введення нових податків або скасування чинних. За умов незмінності складу системи податків і зборів інструментами гармонізації є елементи податку (податкові пільги, ставки податку, база оподаткування тощо), зміна яких забезпечує гармонізацію оподаткування.

Для узгодження податкових інтересів між носієм податку та платником найважливіші інструменти – диференціація ставок непрямих податків і надання податкових пільг для зниження ціни реалізації товарів та послуг. Інтереси держави і платника податків узгоджують змінюючи величину ставок податку, надаючи податкові пільги, податкові канікули, відстрочуючи та розстрочуючи податкові зобов'язання тощо. Інструментами міждержавної податкової гармонізації служать окремі елементи податкових систем країн, між якими відбувається гармонізація (кількість та види податків, податкове навантаження, ставки податків тощо).

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що гармонізація оподаткування не є процесом, який виникає у певний момент і не залежить від розвитку суспільства та фіску. Це процес, потреба в якому іманентно притаманна сутності оподаткування як явищу фіскального компромісу між державою та платником податку. Потреба в узгодженні інтересів, що виникають при добровільній, але разом із тим

регламентованій системі сплати податків виникає одночасно з появою останніх. Але якщо на початку свого функціонування фінансова наука окреслювала питання про доцільність оподаткування, згодом – про те, як узгодити інтереси платників податку та держави, то сьогодні, залишаючи актуальним другу дилему, актуалізується проблема взаємоузгодженості податкових інтересів окремих держав і навіть їх угруповань та можливості створення глобальної світової податкової системи. Все це спонукає вникнути у ті причини, що змушують людину добровільно віддавати частку своїх доходів державі, а іншу сплачувати в ціні товарів і послуг, державу – передавати свої фіскальні інтереси під керівництво вищих органів, та дослідити ті явища й процеси, які можуть при цьому виникати.

1.2. Наукова парадигма узгодження внутрішньодержавних інтересів учасників податкових взаємовідносин

Суперечність інтересів окремих суб'єктів оподаткування була завжди і, враховуючи об'єктивність категорії «податок», є об'єктивним явищем. Однак у різні періоди розвитку суспільства між державою та платниками податків завжди встановлювався фіскальний компроміс стосовно кількості податків, величини податкових ставок тощо. Від рівня збалансованості інтересів згаданих суб'єктів у кінцевому випадку залежить фіскальна ефективність справляння податків та можливість оподаткування виконувати регулюючу функцію. Наявність явищ ухилення від оподаткування, нерівномірного розподілу і надмірного податкового навантаження, низької фіскальної ефективності справляння окремих податків свідчить про дисбаланс у сфері податкових взаємовідносин.

За таких умов неабиякої актуальності набуває дослідження теоретичних основ узгодження інтересів у процесі оподаткування. Вибір саме інтересу як відправної точки дослідження податкових взаємовідносин зробив І. Озеров ще у 1905 р. Вчений зазначив, що для розуміння процесу творення фінансових інститутів необхідно

враховувати інтерес, що саме його необхідно брати за вихідну точку дослідження як методологічний прийом [40, с. 15]. Це пояснюємо тим, що інтерес є мотиваційною основою вчинків людини в будь-якій сфері та визначає позицію держави як суб'єкта оподаткування.

Податкові взаємовідносини досліджували відомі науковці XIX – початку XX ст.: М. Алексеєнко [41], Б. Дітман [42], І. Кулішер [20], Ф. Нітті [43], К. Рау [44], М. Туган-Барановський [45], В. Твердохлєбов [46], І. Янжул [47]. Звичайно, дану проблематику вивчали і багато сучасних науковців, зокрема значний вклад зробили В. Андрущенко [7; 8], Ш. Бланкарт [14], А. Крисоватий [3], В. Пансков [18], Е. Дж. Стігліц [19], В. Суторміна, В. Федосов [7], А. Соколовська [48; 49] й інші. Віддаючи належне здобуткам зазначених авторів, зауважимо, що дослідження даної компоненти царини оподаткування не втратило актуальності й нині, оскільки методи, інструменти та механізми гармонізації оподаткування змінюються відповідно до соціально-економічної доктрини держави і суспільства в цілому.

На рівні окремої держави в процесі гармонізації оподаткування задіяні такі суб'єкти, як носій податку, платник і власне держава. Дослідження глибинної сутності податкових інтересів на рівні окремої держави спонукає нас абстрагуватися від економічного змісту носія податку і платника юридичної особи та сконцентрувати увагу на взаємовідносинах людини й держави. Виправданість даного підходу пояснюємо тим, що саме мотивами людини визначається економічна поведінка носія податку та платника юридичної особи як власника капіталу.

У взаємовідносинах людини та держави базис – це людина, її інтереси і мотиви. Із цього приводу М. Туган-Барановський відзначив, що всяка людська особистість є верховною метою в собі, тому всі люди рівні як носії святині людської особистості. Це й визначає верховний практичний інтерес, із точки зору якого може бути побудована єдина політична економія [45, с. 9]. Але людське суспільство на певному рівні розвитку, згідно з договірною теорією державотворення, створило державу, яка покликана служити інтересам людини. Із виникненням держави одночасно виникає феномен неспівпадання інтересів останньої та окремого індивіда щодо сплати податків. Адже людина зацікавлена сплачувати якомога менше, а

держава отримати якомога більше податків. На рівні всього суспільства, яке делегує державі виконання певних функцій і погоджується їх фінансувати, спостерігається набагато вищий ступінь відповідності інтересів. Особисті інтереси часто суперечать не тільки інтересам держави, як суб'єкта оподаткування, а й інтересам суспільства.

Таким чином, характеризуючи податкові інтереси окремого суб'єкта абстраговано від інших, зауважимо, що людина зацікавлена сплачувати мінімум податків. Інтереси держави полягають у справлянні щонайбільших сум податків, а суспільство в цілому зацікавлене отримати якомога більше суспільних благ, фінансованих за рахунок оподаткування. Отже, вигода для платника податку і держави проявляється у зовсім іншому. Однак носіями та представниками інтересів держави є також люди, які виражають волю і потреби не окремої людини, а суспільства в цілому. Тому конфлікт інтересів під час оподаткування відбувається на глибинному рівні людина – людина, одна з яких представляє власні егоїстичні інтереси як особистості, а інша – інтереси суспільства, шляхом делегованих їй повноважень. І лише зіставивши інтереси людини та держави на рівні суспільства, людина усвідомлює вигоди від оподаткування, які будуть отримані у вигляді суспільних благ. Тобто суспільство виступає суб'єктом, який узгоджує інтереси платників податків та держави, виражаючи при цьому вигоду для кожного з них.

Ми не маємо на меті дати остаточну й абсолютну відповідь на питання, що саме керує людською поведінкою, але хочемо показати мотиви людини, які спонукають її уникати оподаткування або сплачувати податки сповна. На нашу думку, дані мотиви можуть бути об'єктивними або суб'єктивними. Об'єктивною причиною мінімізації сплати податків служить обмеженість матеріальних ресурсів, що є основним питанням економіки й визначає людську поведінку і в царині оподаткування. Дана обмеженість створює недостатність, яка спонукає людину-платника податку до сплати якомога меншої суми коштів державі. Але міра людської недостатності визначається суб'єктивними факторами – людським егоїзмом, що притаманний будь-якій людині. Проте, як зазначив І. Озеров, у людині є крім егоїстичних, багато альтруїстичних спонукальних мотивів [40, с. 14]. Аналогічну думку висловив К. Поппер, зазначивши, що ці мотиви виражаються у

взаємовідносинах людини та суспільства [50, с. 109].

В історії фінансової думки відомо два підходи щодо можливості зміни мотивації суб'єктів господарювання стосовно сплати податків. Зокрема, В. Зомбарт стверджує, що ці мотивації змінюються разом зі зміною історичних епох [51, с. 77 – 78]. Тому людський егоїзм більше проявляється в тих випадках, коли не гарантоване право на працю, її не належним чином оплачують тощо. Коли ж ці та інші аспекти реалізують, егоїзм поступово перестає домінувати і на перший план виходять альтруїстичні мотиви. Натомість К. Менгер, котрий є представником психологічної школи, визначив мотиви як щось постійне та незмінне [52, с. 347]. Отже, ми доходимо до висновку, що готовність сплачувати податки залежить від міри задоволеності певних потреб людини з боку держави, тобто від ступеня узгодженості згаданих вище інтересів на рівні людина – людина та прояву людського егоїзму. З приводу егоїзму як людської риси А. Сміт висловився так: «Не від доброзичливості м'ясника, пивовара чи булочника очікуємо ми отримати свій обід, а від реалізації ними своїх власних інтересів. Ми звертаємося не до гуманності, а до їхнього егоїзму і ніколи не говоримо їм про свої потреби, а лише про їх вигоди» [53, с. 28]. Таким чином, прояви егоїзму в процесі сплати податків – не засіб досягнення гармонізації оподаткування, а причина його дисгармонії.

Не визначальною, але однією з причин людської поведінки в сфері оподаткування є, крім сформованої податкової системи, наявність фіскальних традицій та звичок. Характеризуючи причини людського егоїзму і надмірної диференціації доходів, І. Янжул зазначив, що це – «...вікова звичка нашого суспільства якомога більше очікувати від держави і якомога менше їй віддавати, за відсутності розвитку особистої і приватної ініціативи, за відсутності звички обходитися власними силами і власним розумом» [54, с. 41]. Сучасні дослідження дають змогу дійти висновку, що під поняттям «наше суспільство» не треба розуміти ту чи іншу націю, оскільки втеча від податків не є національною рисою ні українців, ні будь-якого іншого народу [10, с. 90].

Громадяни можуть відводити різну роль державі в процесі справляння податків. Зокрема, держава може виконувати функції «нічного сторожа», бути

дорогою «державою загального добробуту», або дотримуватися засад «правової держави». У першому випадку суспільство опирається на закони ринку, і кожний його індивід покладається на власні зусилля, а держава виконує мінімальні функції, задля яких потребує невеликої кількості ресурсів. Противагою даній позиції є ідея «держави загального добробуту», що активно домінувала у суспільстві після Другої світової війни. Вона побудована на переконанні, що держава має перебрати утримання громадян, які не можуть забезпечити собі належного рівня життя. Егалітаристські тенденції «держави загального добробуту» спираються на фундамент перерозподільної податкової політики за принципом «загального кошика». Така держава може знайти кошти для соціальної допомоги тільки за рахунок податків із найдохіднішої, активної та ініціативної частини працівників, що не може не зменшувати мотивацію останніх до економічної діяльності. Виконуючи дедалі більше функцій, «держава загального добробуту» починає суперечити ідеям правової держави, яка понад усе ставить верховенство закону. Це виникає внаслідок обмеження «державою загального добробуту» прав окремих людей, для реалізації своєї політики.

Із фіскальної точки зору різниця між наведеними розуміннями держави виражається у величині мобілізованих грошових коштів, що фізичні та юридичні особи сплачують державі задля фінансового забезпечення виконання її функцій. Якщо враховувати глибинну економічну сутність податку, то його первинною є саме фіскальна функція, покликана забезпечувати мобілізацію коштів для держави [55, с. 23]. Однак справжньою, кінцевою метою процесу оподаткування має стати не держава, а людина. Згідно зі законом категоричного імперативу І. Канта, до людини необхідно завжди ставитися тільки як до мети і ніколи не можна лише як до засобу [56, с. 270]. Так і процес оподаткування необхідно спрямовувати на людину як на мету, задля котрої справляють податки, а не як на засіб забезпечення держави грошовими коштами. Лише в такому випадку буде закладена стійка основа гармонізації оподаткування. Дане розуміння тісно пов'язане з поняттями рівноваги за Ліндалем та оптимумом Парето. Суть методу рівноваги за Ліндалем у тому, що фіскальні внески платників податків є ціною суспільних благ, які отримує людина. І

чим більша відповідність між сплаченими податками й отриманими суспільними благами, тим більший ступінь добровільності оподаткування та його гармонізації. А оптимуму Парето досягають у тому випадку, якщо рівень пропозиції суспільного блага та його податкова «ціна» перебувають на такому ступені, коли підвищення забезпечення суспільними благами одних людей можливе лише за рахунок його скорочення для інших [8, с. 68].

Зважаючи на зазначене, стверджуємо, що основою мотиваційної поведінки у сфері оподаткування є егоїстичні та альтруїстичні інтереси людини, які проявляються в її взаємовідносинах із суспільством. На жаль, врахувати потреби, бажання та інтереси кожного індивіда під час справляння податків – неможливо. Але задля гармонізації оподаткування держава має відстоювати інтереси людини, які виражені через суспільство. Людина, у міру досягнення рівності між сплаченими податками й отриманими суспільними благами, проявляючи свої альтруїстичні мотиви, діє в напрямку задоволення інтересів усього суспільства через державу.

Взаємовідносини людини, суспільства та держави є первинними під час оподаткування. Однак обмежуватися ними при дослідженні даного процесу не можна. Охарактеризованими мотивами людини визначається поведінка всіх суб'єктів оподаткування, котрих ми виділили, – носія податку, платника як фізичну чи юридичну особу і власне держави. Оскільки керувати людськими інтересами практично неможливо, при гармонізації оподаткування їх необхідно враховувати. Як видно з нашого визначення гармонізації оподаткування, здійснювати останню найможливіше за допомогою розуміння та вмілого керування з боку держави явищами перекладання податків, податковим навантаженням та рівнем оподаткування.

Смислове наповнення понять «справедливий розподіл податкового навантаження» та «оптимальний рівень оподаткування» – складне, неоднозначне і багатогранне. Дискусійність викликає насамперед розуміння та співвідношення між собою понять, що характеризують сферу дії податку на окремих платників, державу в цілому, певні сегменти економіки тощо. До останніх ми відносимо «податкове навантаження», «податковий тягар», «податковий тиск», «рівень оподаткування». В

економічній літературі окремі автори часто підмінюють ці поняття або по різному їх трактують, що призводить до незіставності отримуваних висновків. Але навіть у випадку правильного їхнього розуміння різні методики, котрі використовують для кількісного виміру окремих показників, спотворюють справжню картину оподаткування. Тому проблему дослідження податкового навантаження треба розв'язувати насамперед на теоретичному рівні, з обережністю ставлячись до кількісного виміру даного показника.

Враховуючи мету тих чи інших наукових досліджень, їх автори по-різному аналізують податкове навантаження:

- податкове навантаження за фізичними та юридичними особами [5; 57; 58; 59];
- податкове навантаження за окремими податками [58; 60; 61];
- податкове навантаження за факторами виробництва [62; 63; 49];
- податкове навантаження на галузі економіки [64];
- податкове навантаження на основі податкового потенціалу [65];
- податкове навантаження на економіку в цілому (на основі податкового коефіцієнта) [5; 57; 59; 60; 61; 62; 49; 64].

Звичайно, перелічені варіанти не вичерпують усього різноманіття поглядів на досліджувану проблему, однак найбільшою мірою узагальнюють їх. У згрупованішому вигляді авторські розуміння і точки зору дослідження податкового навантаження наведено у додатку Б. При побудові наведеної в цьому додатку матриці напрямів дослідження ми абстрагувалися від інших термінів, розглядаючи лише «податкове навантаження». Даний термін в економічній літературі застосовують справді найчастіше. Менша вживаність терміна «податковий тягар» пояснюється його негативним підтекстом як розуміння важкої ноші та обов'язків платників податків. Саме тому більшість політичних діячів та економістів, які визначають податкову політику, уникають цього терміна. Однак А. Соколовська, дослідивши синонімічні ряди згадуваних термінів, дійшла висновку про їхній взаємний негативний підтекст і запропонувала ототожнювати ці поняття [66, с. 4]. Ми погоджуємось із твердженням цього науковця, доповнюючи досліджуваний

поняттєвий апарат ще терміном «податковий тиск». Термін «тиск» у «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» витлумачений як: «Дія ваги на кого-, що-небудь; натискання, стискання». Отже, всі зазначені терміни характеризують дію податку як певний негативний вплив, спрямований на окремих учасників процесу оподаткування. Таким чином, податкове навантаження, податковий тягар та податковий тиск є тотожними термінами, і нема підстав уникати будь-якого з них через їхній негативний контекст для платників податків. Це зумовлено тим, що податки за своєю іманентною природою для їхніх платників не можуть бути позитивним явищем. Характеризуючи сферу дії зазначених понять та можливість їх кількісного вираження, ми погоджуємось із А. Соколовською, яка стверджує, що податковий тягар – це не стільки те, що можна виміряти, скільки предмет теоретичного аналізу, тобто дослідження ефектів явного та неявного впливу податків на добробут їхніх платників [66, с. 7]. Натомість показник рівня оподаткування характеризує фіскальну ефективність податкової системи кількісно. Він показує частку ВВП, яку за допомогою податків перерозподіляють через бюджет держави і визначають відношенням сплачених податків та внесків до фондів соціального страхування до величини ВВП держави. Даний показник називається податковий коефіцієнт. Чітке розмежування і правильне розуміння термінів «податкове навантаження» та «рівень оподаткування» – запорука здійснення ефективної фіскальної політики й адекватного розуміння соціально-економічної ситуації в державі.

Розмежувавши зміст охарактеризованих термінів, необхідно дослідити можливість визначення оптимального рівня оподаткування і встановлення справедливого розподілу податкового навантаження. При розв'язанні даної проблематики застосовують зазвичай два підходи: принцип отриманих благ (вигод) і принцип платоспроможності. Перший із зазначених підходів передбачає, що особи мають сплачувати податки залежно від величини отримуваних суспільних благ, і саме за таким принципом відбувається розподіл податкового навантаження. Даний підхід містить два суттєвих недоліки. Насамперед нема конкретного еквівалентного виміру суспільних благ, отримуваних від, наприклад, національної безпеки та

оборони, діяльності правоохоронних служб, пожежної охорони тощо. Іншим недоліком є те, що особи, які переважно отримують більшість суспільних благ, мають низьку платоспроможність і не можуть їх фінансувати. Наприклад, абсолютним нонсенсом є необхідність оподатковувати безробітних для фінансування їм соціальних виплат. Тому застосування цього принципу на мікрорівні практично неможливе і зводиться до принципу платоспроможності. Останній передбачає, що цінність суми, утриманої у вигляді податків для бідної людини, вище від цінності такої самої суми податків для багатой людини, оскільки перша тратить дохід на необхідні товари, а друга – не тільки на необхідні товари, а й на предмети розкоші. Тому для збалансування втрат від сплати податків з боку багатих та бідних встановлюють принцип розподілу податкового тягара відповідно до їхньої платоспроможності, за якого багаті мають платити більше.

Із урахуванням охарактеризованих вище принципів, загальний рівень оподаткування у державі досліджувати набагато легше, ніж розподіл податкового навантаження між окремими платниками, оскільки на рівні всього суспільства нівелюється необхідність еквівалентного виміру суспільних благ для окремого індивіда та його платоспроможність. Тому застосуємо принцип отриманих вигод для встановлення оптимального рівня оподаткування. Насамперед, варто зауважити, що нема єдино прийняттого кількісного рівня оподаткування для всіх його суб'єктів. Як зазначив С. Н. Паркінсон: «Мало хто був готовий сказати, вище якої межі не можна підвищувати податки, і мало хто погодився б висловити певне загальне правило, котре можна застосувати для всіх держав у всі періоди історії» [65, с. 42]. І. Янжул із приводу визначення меж оподаткування висловився так: «...з одного боку, межа оподаткування залежить від розмірів потреб держави, для покриття яких встановлюють податки; з іншого – вона полягає в майновій здатності підданих задовольняти ці потреби своїми пожертвами» [47, с. 245]. Зазначене, а також статистичні, дані наведені у додатку В, дають змогу стверджувати, що рівень оподаткування значно диференційований за окремими країнами.

На нашу думку, оптимальний рівень оподаткування необхідно розглядати у двох аспектах: із фіскальної точки зору держави та з позиції людини, в контексті

забезпеченості населення суспільними благами. Наріжним каменем першого аспекту є теорія американського економіста Артура Лаффера, зміст якої полягає у твердженні, що при досягненні податковими ставками висоти певного критичного рівня подальше підвищення норми оподаткування спричиняє не збільшення, а навпаки – зменшення податкових надходжень. Саме ця межа, за якою наступає описане явище, називається оптимальним рівнем оподаткування. Зменшення податкових надходжень є наслідком звуження податкової бази та збільшення явищ ухилення й уникнення оподаткування. Податкова база звужується внаслідок зниження стимулів до праці, спаду обсягів виробництва та переходу економіки у рецесію при збільшенні норми оподаткування. Тому виділяють точку Лаффера першого роду – ту межу податкового навантаження, до якої економіка не переходить у спад, і точку Лаффера другого роду – величину податкового навантаження, за межами якої збільшення обсягу податкових надходжень неможливе.

Однак окрему людину платника податку, по суті, не цікавить ефективність оподаткування і можливість збирання з боку держави максимальної суми коштів. Вихідним мотивом людини при сплаті податків є можливість отримання певних суспільних благ. Тому з цієї позиції, а також відповідно до принципу отриманих вигод, оптимальний рівень оподаткування визначається величиною витрат, необхідною для фінансування суспільних благ.

Про необхідність вимірювання рівня оподаткування не абсолютною чи відносною сумою сплачуваних податків, а обсягом державних видатків заявив М. Фрідмен у статті «Обмеження податкової межі». Автор, зокрема, зазначив, що за покриття обсягу дефіциту бюджету на суспільство створюється додатковий тиск у вигляді інфляційного збільшення цін або боргових зобов'язань уряду, що покривають за рахунок майбутніх податків [68, с. 7 – 14]. В теорії фіску дана позиція визначення оптимального рівня оподаткування виражена у принципі визначальної бази побудови податкової системи. Із точки зору останнього, забезпечення суспільними благами громадян та рівень оподаткування формують відповідно до обраної соціально-економічної доктрини держави. Тобто він залежить від бажання

суспільства делегувати державі той чи інший обсяг повноважень для забезпечення населення суспільними благами. Проявом соціально-економічної доктрини держави на практиці є прогнозована величина видатків бюджетів. Саме ця прогнозована величина і служить визначальною базою для встановлення рівня оподаткування в державі [23, с. 104].

Враховуючи особливості бюджетного процесу, зауважимо, що величину видатків бюджету опосередковано встановлюють громадяни. Це відбувається у процесі делегування своїх повноважень членам парламенту, які остаточно затверджують бюджет. Отже, рівень державних видатків, який зафіксований у бюджеті, декларують громадяни суспільства, й він відображає їхні суспільні потреби і готовність їх фінансувати.

Таким чином із точки зору інтересів людини, оптимальний рівень оподаткування – це частка грошових коштів у ВВП, опосередкована у бюджеті та необхідна для фінансування задекларованих громадянами суспільних благ. Як уже було зазначено, рівень оподаткування є кількісним показником, тому необхідно показати механізм його кількісного визначення. Із сформульованого визначення рівня оподаткування цілком зрозуміло, що для цього необхідно знайти відношення витрат на фінансування суспільних благ до обсягу ВВП. У даному випадку виникає проблема не еквівалента виміру суспільного блага для окремого індивіда, наявна при розподілі податкового навантаження на мікрорівні, а визначення суми видатків, що витрачають на фінансування всіх суспільних благ у державі. Однозначного розв'язання цієї проблеми нема, оскільки відсутній єдиний погляд на розуміння суспільного блага. Зауважимо, що центральною концептуальною ідеєю суспільного блага є наявність певних колективних потреб, які не можуть і не хочуть забезпечувати ринкові структури, а фінансує держава. Характеризуючи поняття суспільного блага, В. Андрущенко зазначив, що суспільні блага – продукт діяльності держави, а не ринку, і що оподаткування виконує роль фіскального ціноутворення на суспільні блага [8, с. 66]. Ця позиція базована на методі рівноваги за Ліндалем, суть якого у тому, що податки – це ціна суспільних благ. Таким чином, коштами, що є ціною суспільних благ, можна вважати видатки держави. Але при

визначенні рівня оподаткування необхідно враховувати лише видатки, які фінансують за рахунок податкових надходжень на внесків до фондів соціального страхування. Відношення останніх до бази оподаткування, за яку традиційно приймають ВВП, й становитиме показник оптимального рівня оподаткування. Однак варто зауважити, що не всю базу оподаткування в державі оподатковують, – унаслідок наявності значного обсягу пільг, які необхідно не брати до уваги при розрахунку. У такому випадку оптимальний рівень оподаткування визначатиметься за формулою:

$$PO_o = \frac{(ВЗБ - НН - ДК - ОТ - ЦФ) + (ВФСС - ПВ)}{ВВП - П} \quad (1.1)$$

де PO_o – оптимальний рівень оподаткування; ВЗБ – видатки зведеного бюджету; НН – неподаткові надходження; ДК – доходи від операцій з капіталом; ОТ – офіційні трансферти; ЦФ – доходи цільових фондів; ВФСС – видатки фондів соціального страхування; ПВ – перевищення видатків над внесками до фондів соціального страхування; ВВП – валовий внутрішній продукт; П – обсяг пільг.

Таким чином, запропонований метод визначення рівня оподаткування охоплює величину бюджетного дефіциту, а введення видатків фондів соціального страхування та виведення неподаткових надходжень пояснюємо підходом згідно з принципом джерела утримання коштів, а не місця їх зарахування.

Метою встановлення оптимального рівня оподаткування є досягнення гармонізації оподаткування у результаті підвищення фіскальної функції податків, їхнього регулюючого потенціалу, зниження явищ ухилення та уникнення податків тощо. Для цього необхідно мати можливість заздалегідь прогнозувати таку величину. Оптимальний рівень оподаткування з фіскальної точки зору, згідно з кривою Лаффера, реально встановити лише емпіричним шляхом, при появі індикаторів перевищення рівня оподаткування – звуження податкової бази, зниження податкових надходжень, підвищення рівня ухилення від податків. Натомість спрогнозувати, за якої величині рівня оподаткування надходження будуть максимальними, – складно. А встановлення оптимального рівня оподаткування, з точки зору забезпечення платників податків суспільними благами, цілком реально

спрогнозувати щонайменше на рік наперед. Реалізувати це можливо в контексті виконання стадій бюджетного процесу, а саме за допомогою прогнозування видатків бюджету. Тому ефективність податкової політики у контексті встановлення оптимального рівня оподаткування залежить від тривалості часу між стадією прогнозування видатків бюджету та початком бюджетного періоду. Чим більший цей часовий проміжок, тим швидше і краще податкова система зможе зреагувати зміною елементів податку на задекларований у суспільстві обсяг суспільних благ, виражених у величині видатків бюджету.

Рівень оподаткування із фіскальної точки зору може бути менший, ніж рівень оподаткування з позиції забезпечення громадян суспільними благами, або дорівнювати йому. Як уже було зазначено, оптимальний рівень оподаткування 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 точки зору 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.

Для того, щоб відстежити можливість інших варіантів співвідношення охарактеризованих рівнів оподаткування, необхідно сумістити криву Лаффера і криву залежності між суспільними благами та рівнем оподаткування (рис. 1.4).

Як видно з графіка (б) рис. 1.4, оптимальний рівень оподаткування може встановитися нижче, ніж те дозволяє крива Лаффера. Тобто, суспільство декларує фінансування суспільних благ на певному рівні, але воно готове платити і більше, відчуваючи значну віддачу у вигляді суспільних благ. Наявність певного лагу, який вимірюємо відрізком $T_{oc6}T_o$, характеризує потенціал оподаткування, що є у державі. Реалізація останнього наближає точку T_{oc6} до точки T_o , створюючи найкращий для

суспільства варіант їхнього суміщення. Наявність описаного лагу, на нашу думку, великою мірою залежить від фіскальних традицій та звичаїв громадян.

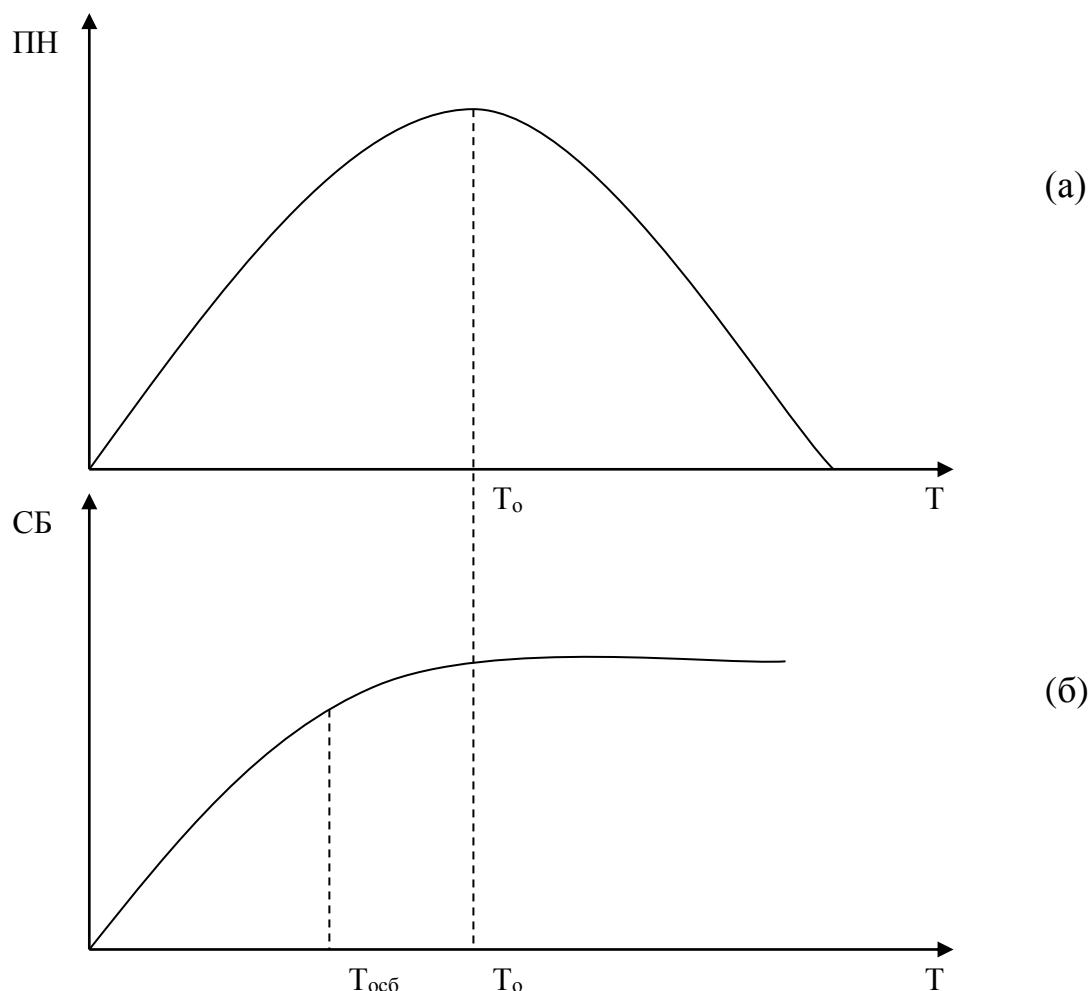


Рис. 1.4. Співвідношення між оптимальним рівнем оподаткування з фіскальної точки зору та з позиції фінансування суспільних благ.

Таким чином, оптимальний рівень оподаткування, з точки зору забезпечення суспільних благ, залежить від бажання суспільства фінансувати задекларований їхній обсяг та від ефективності використання податкових надходжень. У даному випадку гармонізація інтересів між платником податків та державою, через встановлення оптимального рівня оподаткування, буде найбільше досягнута при наблизненні точки $T_{осб}$ до точки T_0 .

Однак гармонізація інтересів між платником податку та державою залежить не лише від формування рівня оподаткування, а й від розподілу податкового навантаження на мікрорівні. Лише комплексне врахування даних аспектів дасть змогу досягти найвищого ступеня гармонізації. Податкове навантаження може

розподілятися між:

- носієм і платником податку;
- окремими платниками податків;
- факторами виробництва (капітал, праця, споживання)
- галузями економіки;
- окремими територіями тощо.

У зв'язку з надто великим обсягом дослідження у сфері розподілу податкового навантаження, а також беручи до уваги виділених суб'єктів гармонізації оподаткування, ми вважаємо за доцільне обмежитися першими двома напрямками дослідження даного питання. І. Горський із приводу розподілу податкового навантаження відзначив: «Головне завдання оподаткування – розподілити з тим чи іншим ступенем розумності загальний тягар між платниками податків. Тільки воно і може бути об'єктом критики» [69, с. 17]. Оскільки поняття «розумності» окремі платники податків або їх групи сприймають по-різному, в суспільстві часто панує ідея несправедливості оподаткування. Натомість досягнення справедливого розподілу податкового навантаження є центральною метою фіскальної політики більшості епох.

Одна з основних проблем, при дослідженні справедливості взагалі, у т. ч. в оподаткуванні, – різні підходи до її розуміння. Що справедливе і прийнятне для однієї людини, може бути несправедливим для іншої. Однією із перших, присвячених ідеї справедливості, стала праця античного філософа Платона «Держава». У цій роботі він використав термін «справедливо» як синонім до слів «те, що в інтересах кращої держави». Таким чином, Платон ототожнював справедливість із владою класу, згідно з якою правителі мають правити, працівники працювати, а раби залишатися рабами. Проте з розвитком суспільства формуються загальноприйняті норми справедливості, до яких К. Поппер відніс: а) рівний розподіл тягара громадянських обов'язків; б) рівність громадян перед законом; в) наявність законів, що не відстоюють інтереси окремих громадян, груп або класів; г) справедливий суд; д) рівний розподіл переваг, який може означати для громадян членство в даній державі [50, с. 100 – 101]. Із перелічених вище характеристик стає

зрозуміло, що ідея справедливості нині зорієнтована не на державу, а на людину та суспільство. Переходячи у площину оподаткування, зауважимо, що дослідження справедливості у даній сфері розвивалося в міру розвитку теорії фіску, й однозначності у цьому питанні нема.

К. Рау зазначив, що необхідний високий ступінь справедливості, знання і мистецтва влаштування податків, щоби вони не шкодили народному добробуту. А стосовно самого розуміння справедливості автор зауважив: «...там, де податки необхідні, як доповнення інших державних доходів, для безперервного задоволення державних потреб, у міру цієї необхідності, вони водночас і справедливі» [44, с. 276 – 277]. М. Алексеєнко, роблячи спробу з'ясування природи справедливості в оподаткуванні, наголосив, що «справедливість», як і все моральне, є поняття відносне і залежить від місця, часу і культури народу [70, с. 111]. Із цих позицій М. Алексеєнко дав теоретичне тлумачення справедливості в оподаткуванні: «При формуванні податків люди прагнуть до «справедливості», але «людська справедливість» відносна...» [41, с. 6 – 7].

А. Лорія відзначив: «Сучасна наука показала, що поняття справедливості та моралі мають зовсім різний зміст у різних стадіях розвитку людства. З цієї причини А. Вагнер і намагався висунути як основу організації податків принцип історичної справедливості, котра як продукт відомої епохи має володіти силою тільки для неї однієї» [71, с. 57].

Дж. Стігліц однією з бажаних характеристик будь-якої податкової системи виділив справедливість: «Податкова система має бути справедливою до всіх індивідів» [19, с. 470]. І. Русакова зауважила, що розподіл податкового навантаження має бути рівним, а іншими словами, кожен має вносити свою «справедливу частку» в державні доходи [37, с. 5].

Отже, ми бачимо, що в історичному ракурсі розуміння справедливості в оподаткуванні змінюється від орієнтації на потреби держави до орієнтації на потреби людини. Проте ми переконані, що забезпечити справедливе оподаткування всім індивідам неможливо, оскільки за наявності хоча би двох варіантів вибору жодне з прийнятих рішень не може бути одночасно справедливим стосовно всіх

учасників та суб'єктів процесу оподаткування.

Принципово різні підходи до поняття справедливості в оподаткуванні сформувались у представників економік попиту та пропозиції. Наприклад, згідно з «класичним», і «кейнсіанським» поняттям податкової справедливості, система оподаткування має більшою мірою оподатковувати багаті верстви населення, а до верств із нижчим рівнем доходу застосовувати нижчі норми оподаткування. Своєю чергою, представники економіки пропозиції (А. Лаффер, Р. Мандель), навпаки, вважають регресивні ставки податків найприйнятнішими для оподаткування саме великих капіталів.

Таким чином, можна стверджувати, що єдина й абсолютна «податкова правда» нездійсненна, і кожний соціум має шукати свій оптимум відповідно до економічного базису й національного менталітету відповідно до принципів суспільної справедливості. На нашу думку, міра справедливості в оподаткуванні залежить від того, з точки зору якого зі суб'єктів оцінювати справедливість. Із позиції окремої людини як платника чи носія податку будь-який податок, податковий тягар якого вони несуть є несправедливим. Тому справедливість в оподаткуванні потрібно розглядати з точки зору всього суспільства. У даному випадку справедливішим є той варіант розподілу податкового навантаження, за якого задоволені податкові інтереси більшості платників та носіїв податків, тобто суспільство в цілому отримує вагоміший ефект.

Орієнтація на принцип отриманих вигод при розподілі податкового навантаження неправильна, оскільки необхідно оподатковувати населення, на яке спрямований соціальний захист, та неможливо встановити еквівалент виміру отримуваних суспільних благ. Реалізація принципу платоспроможності зорієнтована на поняття рівності або рівномірності в оподаткуванні. Виділяють горизонтальну та вертикальну рівність в оподаткуванні. Згідно з принципом горизонтальної рівності рівноцінні суб'єкти мають платити рівноцінні податки. Ідея однакового підходу до рівномірності базована на західній політичній філософії, згідно з якою якщо два індивіди абсолютно рівні й відрізняються лише кольором очей або певними смаками, принципи оподаткування та суми сплачених податків є для них

однаковими. Однак Дж. Стігліц доводить, що навіть нерівність смаків, яка спонукає рівних індивідів купувати різні товари відповідно за різними цінами, призводить до того, що ці індивіди сплачують різні суми коштів [19, с. 481].

Ще суперечливішим є принцип вертикальної рівності в оподаткуванні, який стосується людей із різним рівнем доходів і наголошує на тому, що такі мають сплачувати різні суми податків. При дослідженні вертикальної рівності важливо вибрати критерій групування індивідів за спільними ознаками. Таким критерієм можуть бути індивідуальний дохід, рівень споживання, або майновий стан. Зазвичай згаданим критерієм служить саме дохід. Окрім цього, при застосуванні описуваного принципу є три проблеми: визначення того, хто взагалі має платити більше; втілення цього принципу – тобто створення правил оподаткування відповідно до цього принципу; вирішення того, наскільки більше має платити той, хто має таку змогу [19, с. 482]. Оскільки ми погоджуємось із критерієм групування індивідів за рівнем отриманого доходу, то відповідь на перше питання зводиться до того, що більше платити мають ті, хто отримує більші доходи. Межі диференціації рівнів оподаткування обраних груп, на нашу думку, необхідно визначити ступенем нерівномірності доходів громадян у державі. А сформульовані тези й мають стати основою для створення правил оподаткування.

При формуванні податкової системи на основі принципів горизонтальної та вертикальної рівності часто виникають суперечності щодо справедливості застосування пропорційних і прогресивних податків. Із цього приводу влучно висловився І. Озеров: «Ми не маємо права ставити питання, чи справедливе прогресивне або пропорційне оподаткування. Це неправильна постановка, що перекручує науку, а питання треба задавати так: чим обумовлена в даний час прогресивність форм оподаткування, як впливає та чи інша форма на народне господарство і зокрема на фінансове» [40, с. 30].

Таким чином, доходимо до висновку, що найефективніше досліджувати справедливість розподілу податкового навантаження з точки зору суспільства в цілому, орієнтуючись на соціально-економічне становище в державі. Також безпідставно оцінювати справедливість того чи іншого принципу або форми

оподаткування. Головним завданням при дослідженні процесу оподаткування має бути встановлення механізмів дії окремих форм оподаткування та вибір і застосування у відповідний період тієї з них, яка буде найсправедливішою за даних умов соціально-економічного розвитку держави. Враховуючи те, що в Україні високий рівень диференціації доходів населення, ми переконані, що на теперішньому етапі справедливо застосовувати принцип, згідно з яким більше мають платити ті, хто отримує більші доходи.

Сконцентруємо увагу на явищі перекладання податків, яке є визначальним при розподілі податкового навантаження як між носієм та платником податку, так і між окремими платниками. Встановлюючи окремі податки, держава вибирає об'єкт оподаткування і законодавчо визначає особу, яка має сплачувати податок до бюджету. Однак дана особа не завжди кінцевий носій податку. В результаті використання цінового механізму платники можуть перекладати тягар податку на інших осіб, які є кінцевими носіями податку. Принципова схема механізму перекладання податку зображена у додатку Д.1. Перекладання податків може відрізнитися залежно від того, чи держава свідомо, встановлюючи податок, передбачає його перекладання на іншу особу, від кількості актів перекладання та від його напрямку (додаток Д.2). Однак найвизначальнішим при дослідженні перекладання податків є виявлення причин і факторів, що найбільше впливають на рівень перекладання податків.

Із приводу причин перекладання податків К. Рау зазначив, що введення податків змушує оподатковувану особу обмежувати власні видатки і, своєю чергою, потреби. Внаслідок зменшення або зміни звичної структури видатків дана особа намагається протидіяти зменшенню попередніх своїх видатків, спричиненому податком. Для цієї протидії автор виділяє два шляхи:

1. Примноження доходу шляхом посилення діяльності та послуг, які забезпечують його отримання;
2. Зміна цін із метою перекладання тягаря податку на інших осіб [44, с. 291].

Деталізований перелік факторів впливу на перекладання податків зображений у додатку Д.3. Ми погоджуємося з тим, що дані фактори є визначальними при

перекладанні податків, однак, на нашу думку, їхній перелік можна звести лише до двох, що синтезують усі інші: еластичність попиту та (або) пропозиції на продукт (робочої сили) фірми і наявність конкуренції у галузі.

Намагаючись максимізувати прибуток, суб'єкт підприємницької діяльності прагне перекласти тягар податку за найлегшим варіантом на споживача його продукту. Це явище може спостерігатися лише внаслідок підвищення цін товарів і послуг. Однак у даному випадку обсяг перекладеного податку залежатиме саме від конкуренції в галузі та еластичності попиту на продукт фірми. Наявність конкуренції та висока еластичність попиту на продукт фірми призводить до ефекту зворотного перекладання податків. Графічно дане явище відображене на рис. 1.5.

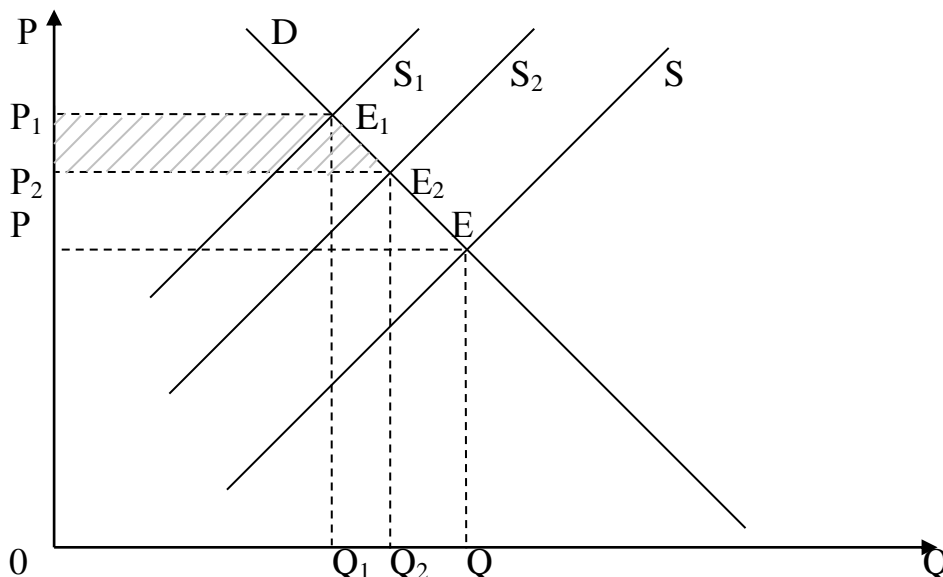


Рис. 1.5. Графічна інтерпретація явища зворотного перекладання податків.

Припустимо, що до впровадження податку рівень ціни та обсяг продажу становили OP та OQ відповідно. Із введенням податку, при його повному перекладанні на споживача, ціна збільшиться до величини OP_1 , а відповідно до закону попиту обсяг реалізації зменшиться до величини OQ_1 (за умови незмінної величини доходів покупців). Якщо нова комбінація ціни та обсягу реалізації зменшить доходи підприємців, то вони змушені, максимізуючи свій прибуток, знизити ціну реалізації до рівня OP_2 і сплачувати частину податку за власний рахунок. На рисунку величина податку, яка зворотно перекладається, зображена відрізком $OP_1 - OP_2$, а чотирикутник $P_1E_1E_2P_2$ показує величину доходу, яку

підприємець втрачає внаслідок зворотного перекладання податку.

Таким чином, можна стверджувати, що у конкурентному середовищі можливість перекладання податку визначається еластичністю попиту на продукт фірми та його пропозицією. За абсолютно еластичного попиту й абсолютно нееластичної пропозиції весь тягар податку нестимуть виробники. Своєю чергою, абсолютно нееластичний попит й абсолютно еластична пропозиція створюють умови для повного перекладання податків на споживачів.

Дати конкретну, універсальну формулу розподілу податкового навантаження в державі чи навіть у галузі між виробником та споживачем неможливо. Ступінь перекладання податків залежить від форми кривих попиту та пропозиції, тобто від їхньої еластичності.

При дослідженні явища перекладання податків виникає питання, хто взагалі може нести їхній тягар, іншими словами, хто може бути носієм податків. Безсумнівно, що до цієї категорії належать споживачі товарів та послуг, платники податку, працівники. Однак не всі платники податку є кінцевими його носіями. Згідно з твердженням лауреата Нобелівської премії з економіки Дж. Стігліца: «...корпорації не можуть нести тягар податку, це можуть робити лише люди (працівники, споживачі або власники капіталу)» [19, с. 495]. Таким чином, у випадку коли створюється ситуація зворотного перекладання податку на виробника-юридичну особу, істинним його носієм є не підприємство, а людина в особі власника капіталу.

Стосовно явища перекладання податків Ж. Б. Сей зауважив наступне: «...податки падають на тих, хто не може від них звільнитися, але способи звільнитися від податку – численні. Нема нічого більш невизначеного і мінливого, ніж перекладання податків» [72, с. 505]. У міру того, наскільки люди не можуть звільнитися від тягаря податку, вони й стають його носіями. Спостерігається найбільша можливість перекладання податків саме на споживачів, за наявності нееластичного попиту та еластичної пропозиції (рис. 1.6).

Зважаючи на те, що виробники не можуть нести тягар податку, визначимо механізм подальшого перекладання тієї його частки, яку не сплачують споживачі.

На рис. 1.7 ми гіпотетично припустили, що на споживачів перекладають 40% податку. Намагаючись максимізувати прибуток, виробники зацікавлені перекласти 60% податку, що залишилися, на інших агентів ринку. До останніх належать працівники і власники капіталу.

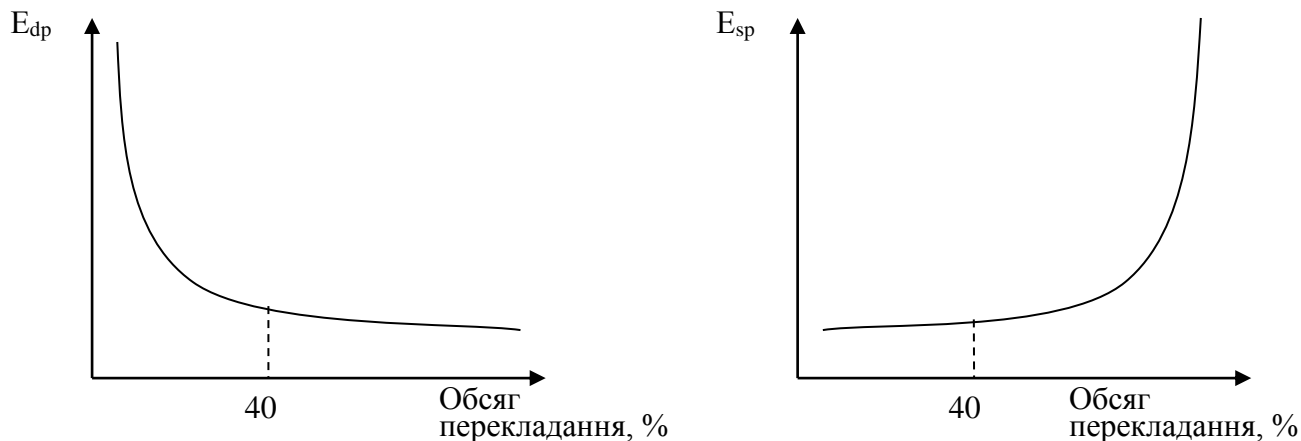


Рис. 1.6. Залежність між ціною еластичністю попиту і пропозиції та обсягом перекладання податків на споживачів.

Примітки:

1. E_{dp} – еластичність попиту за ціною;
2. E_{sp} – еластичність пропозиції за ціною.

Власники капіталу несуть тягар податку за залишковим принципом, якщо його неможливо перекласти на інших суб'єктів процесу оподаткування. Таким чином, наступним найімовірнішим способом звільнитися від тягара податку є його перекладання на працівників підприємства. Даний вид перекладання найбільше стосується податків, якими оподатковують заробітну плату, і які юридично сплачують роботодавці. Механізм перекладання полягає у тому, що роботодавець звільняється від сплати податку, знижуючи заробітну плату своїх працівників. На конкурентному ринку праці таке явище спостерігатися практично не може, але на монополістичному цілком ймовірно. Можливість такого перекладання податків визначальною мірою залежить від еластичності пропозиції праці (рис. 1.7).

У випадку нееластичної за ціною (зарплатою) пропозиції праці створюються умови для перекладання податку на працівника, оскільки він працюватиме навіть за нижчої заробітної плати. Якщо припустити, що на працівників перекладають 20% податку і враховуючи частку, яку нестимуть споживачі, можна стверджувати, що 40% податку не буде перекладено. На суму неперекладеного податку в кінцевому

випадку зменшиться чистий прибуток підприємства. Ця сума фактично і створює податкове навантаження на юридичну особу. Тому, на нашу думку, при дослідженні податкового навантаження на фізичних та юридичних осіб необхідно враховувати явища перекидання податків, а не орієнтуватися лише на ті суми, що законодавчо закріплені за певним платником податку. Проте наявність податкового навантаження не є показником, котрий визначає істинного носія податку. Оскільки прибуток підприємства – це власність однієї особи або кількох людей, саме вони у кінцевому випадку, в особі власника капіталу і є носіями тієї частини податку, яка не перекидана на споживачів або працівників.

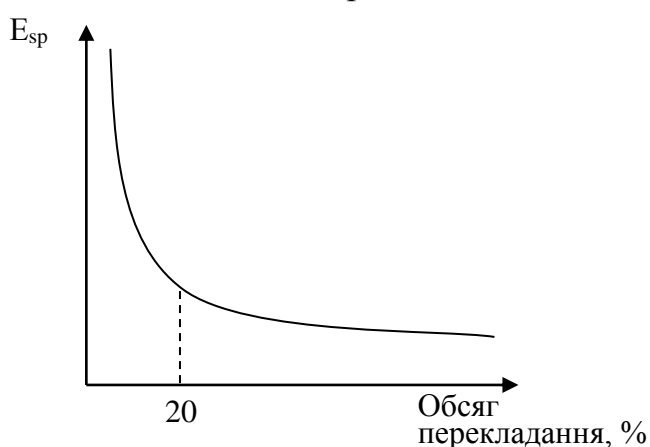


Рис. 1.7. Залежність між еластичністю пропозиції праці за ціною (зарплатою) та обсягом перекидання податків на працівників.

Примітка. E_{sp} – еластичність пропозиції праці за ціною (зарплатою).

Зважаючи на те, що визначити еластичність попиту чи пропозиції можливо на рівні лише окремого підприємства чи, максимум, галузі, можемо стверджувати, що кількісні характеристики перекидання податків можливо дослідити на рівні тільки окремого суб'єкта господарювання.

Отже, в кінцевому випадку розподіл податкового тягаря відбувається між споживачами, працівниками та власниками капіталу. Однак за наявності державної власності, як це не парадоксально, кінцевим носієм податку може бути сама держава, сплачуючи податки в ціні товарів і послуг, що купують державні підприємства. Стосовно справедливості розподілу податкового навантаження між переліченими суб'єктами хочемо зауважити, що ми – прихильники позиції несправедливості перекидання податків на працівників узагалі. Своєю чергою

справедливість розподілу між споживачами і власниками капіталу залежить від того, належить продукт фірми до предметів першої необхідності або розкоші чи соціально небезпечних товарів. У випадку реалізації товарів першої необхідності буде справедливішим, якщо тягар податку нестимуть власники капіталу, а за умов реалізації соціально небезпечних товарів – навпаки.

1.3. Міждержавна податкова гармонізація та реалії оподаткування в країнах Європейського Союзу

Світові процеси економічної глобалізації нині стали одним із найвизначальніших чинників здійснення фінансової політики окремих країн. Невраховування з боку урядів можливостей переміщення капіталів, товарів, людей, розміщення транснаціональних корпорацій, а також наявності офшорних зон неодмінно призводить до втрати коштів для фінансування економіки. Особливої актуальності в умовах глобалізації набуває здатність податкової компоненти фінансової системи протидіяти відтоку фінансових ресурсів із держави та сприяти ефективному розвитку світової економіки. Тому заради такого розвитку податкову політику необхідно формувати злагоджено, в межах міждержавних угруповань. Із одного боку, відмінності, що зберігаються в національних податкових системах, перешкоджають вільному пересуванню товарів, послуг, капіталів і громадян усередині угруповання, сповільнюючи тим економічний розвиток, а з іншого – істотна диференціація рівнів оподаткування за країнами призводить до непродуктивного відтоку капіталу. Саме заради недопущення даних негативних тенденцій у межах міждержавних інтеграційних угруповань активно здійснюють зближення податкових систем і взаємоузгодження податкових політик. Ці процеси називаються гармонізацією податків або міждержавною податковою гармонізацією. Гармонізація податків – складова частина податкової політики ряду держав й охоплює уніфікацію податків, координацію податкових систем та податкової

політики країн, що належать до міжнародних регіональних угруповань.

Зважаючи на ряд економіко-географічних факторів, Україна обрала шлях у напрямку євроінтеграції. Наша держава першою серед держав СНД 16 червня 1994 р. визначила свої відносини з ЄС Угодою про партнерство і співробітництво [73]. Окрім цього, 11 червня 1998 р. Президент України видав Указ «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» № 615/98 [74]. Саме тому, а також враховуючи безпосереднє сусідство Євросоюзу, при формуванні вітчизняної податкової політики доцільно зважати на вимоги директив та інших документів, що визначають напрями гармонізації у тих країнах ЄС, де досягнуто найвищого її ступеня.

Хоча міждержавна податкова гармонізація – явище порівняно нове для світових інтеграційних процесів, у даній царині є наукові дослідження як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Серед зарубіжних науковців варто відзначити роботи великобританських дослідників К. Котсогіаніса, Г. Майлса [75], С. Лахірі [76], бельгійського науковця К. Беренса [77], швейцарського – Р. Болдвіна [78], вчених із США П. Кругмана [78], Ф. Гаварі [79], М. Кіна [76], французького дослідника Г. Кремера [79], японського – Й. Оссави [80], датського науковця П. Раймондос-Меллера [76] та російських учених С. Сутиріна, А. Погорлецького [81; 17], І. Русакової, В. Кашина, І. Кравченка [37].

Вагомими науковими здобутками вітчизняних учених є праці В. Загорського [63], І. Таранова [10], Ю. Шведа [11], свій авторський внесок ми започаткували у праці [82].

Однак дослідження міждержавної податкової гармонізації як складової частини процесу гармонізації оподаткування здійснене вперше. У даному випадку міждержавне інтеграційне угруповання розглянуто як окремий суб'єкт гармонізації оподаткування. Крім цього, ми сконцентруємо увагу на податкових відносинах держав-членів міждержавного угруповання і на взаємовідносинах останнього та держави, що прагне стати його членом, якою є Україна.

Гармонізація оподаткування вперше проявилась і її почали застосовувати наприкінці XIX – на початку XX ст. під час створення митних союзів ряду країн.

Основні причини гармонізації пов'язані з необхідністю вільного руху товарів, послуг, робочої сили і капіталів. Унаслідок так званих фіскальних кордонів, виражених у митних платежах, різних ставках, принципах, методах адміністрування податків знижується мобільність наведених факторів. З іншого боку, наявність юрисдикцій із різними рівнями оподаткування створює передумови для відтоку капіталу з країн із високим рівнем оподаткування до країн, на території яких розташовані офшорні зони, податкові гавані, оази тощо. Таким чином, уже у причинах гармонізації податків, на перший погляд, є протиріччя, оскільки при досягненні більшої мобільності капіталу виникає проблема його відтоку в юрисдикції з низькими податками. Однак кінцевий результат гармонізації, який полягає у скасуванні митних бар'єрів та уніфікації податкових систем і податкової політики, розв'язує обидві зі зазначених проблем.

Початково потреби в уніфікації податків виникали на рівні окремих держав. Зокрема, така проблема окреслилась у Німеччині на початку XIX ст., після об'єднання окремих земель. Із цього приводу К. Рау зазначив: «...різноманітність оподаткування в різних частинах держави спричиняє багато незручностей. Воно перешкоджає рівномірному оподаткуванню жителів різних областей, ускладнює вище управління і вдосконалення податків, заплутує рахівництво і може навіть перешкоджати свободі відносин усередині держави» [44, с. 301]. Нині згадані проблеми на рівні окремої держави втратили актуальність. Натомість питання нерівномірності оподаткування виходять на якісно новий – наддержавний рівень. Інтеграційне угруповання не здатне застосовувати прямі методи регулювання виробництва та зрівноваження дохідності окремих держав. Саме тому його учасники використовують податки та їх гармонізацію як опосередкований метод стимулювання виробничої кооперації і спеціалізації.

На проблеми, пов'язані з наявністю держав із різними рівнями оподаткування, фінансова наука звернула увагу ще в другій половині XIX ст. П. Леруа-Больє розрізняв у Європі країни з «легкими» податками, в яких громадяни виплачують державі 5 або 6% власного доходу (Бельгія), країни з «помірними» податками, в яких громадяни віддають від 7 до 8% (Англія), країни з «важкими» податками, де

громадяни віддають майже 11% (Франція) та країни з «надважкими» податками (Італія – 20%, Росія, Австро-Угорщина) [83, с. 140 – 147]. Цілком зрозуміло, що така диференціація рівнів оподаткування створювала умови для переходу капіталу в країни з нижчим рівнем оподаткування та відповідно вищою його дохідністю, навіть незважаючи на необхідність зміни місця проживання. Як зазначив Д. Рікардо: «Спокуса переселитися зі своїм капіталом в іншу країну, де він був би звільнений від податкового тягара, під кінець стає неподоланною і перемагає природну відразу, з якою кожна людина залишає свою батьківщину і старі зв'язки» [84, с. 153].

У сучасних умовах ведення бізнесу нема необхідності змінювати місце проживання у зв'язку з міграцією капіталу, а передумови останньої повністю зберігаються. Хоча в загальному рівень оподаткування значно перевищує наведені цифри другої половини XIX ст., диференціація країн за цим показником зберігається і досі. За рівнем оподаткування всі країни поділяють на дві великі групи:

1. Юрисдикції з високими податками;
2. Юрисдикції з ліберальним оподаткуванням.

До юрисдикцій з високим рівнем оподаткування належать більшість країн із розвинутою економікою і країни, що розвиваються. Для них характерні високі ставки податку на прибуток та індивідуального прибуткового податку в розмірі 30 – 60%, ставки податків на розподіл прибутку в формі відсотків, дивідендів і роялті становлять 15 – 35%.

Юрисдикції з низькими податками також називають податковими гаванями, податковими сховищами, податковими оазами. Вони в свою чергу діляться на три види:

1. Юрисдикції без прямих податків на доходи фізичних і юридичних осіб, що також називають чистими податковими гаванями або безподатковими юрисдикціями.

2. Юрисдикції з низьким рівнем прямих податків. Ставки податку на прибуток та індивідуального прибуткового податку для визначених категорій платників податків тут менші 30%, а в ряді випадків податки не перевищують 10%.

3. Юрисдикції з високими податковими ставками, що надають податкові

переваги деяким типам компаній. Окрім пільгової ставки податку на прибуток країни цієї групи знижують ставки податків на розподіл і репатріацію доходів [81, с. 28 – 29].

За наявності перелічених юрисдикцій зростання мобільності факторів виробництва та пошуку оптимальних шляхів розміщення бізнесових підрозділів транснаціональними корпораціями оподаткування перетворюється на фактор залучення зовнішніх інвестицій і виникнення відповідних внутрішніх податкових режимів, що сприяють зовнішньому інвестуванню. Явище створення таких сприятливих режимів із боку окремих держав отримало назву податкової конкуренції. Останню здійснюють за допомогою таких інструментів, як зниження податкових ставок; надання преференційних податкових режимів щодо роздрібного товарообороту; звільнення від сплати податків; відсутність податкового контролю за практикою трансфертного ціноутворення в рамках транснаціональних корпорацій тощо. Таким чином, використовуючи методи недобросовісної податкової конкуренції, що виражаються здебільшого у зниженні податкових ставок, одна країна фактично залучає частину податкової бази інших країн, експортуючи при цьому частину власного податкового навантаження.

У рамках наведеного основною метою міждержавної податкової гармонізації серед країн ЄС є недопущення недобросовісної податкової конкуренції і забезпечення достатнього рівня бюджетних доходів країн-членів співтовариства.

Хоча міждержавна податкова гармонізація може відбуватися в рамках інтеграційного угруповання і, як ми вже зазначали, найбільший її розвиток спостерігається у країнах Євросоюзу, вона здатна неабияк впливати на податкову політику інших країн. Це стосується переважно країн, які прагнуть стати членами даного міждержавного угруповання. Брати безпосередню участь у гармонізаційних процесах вони не можуть, оскільки гармонізація податків передбачає взаємне узгодження податкової політики. А ми дотримуємося думки, що у відносинах інтеграційного угруповання та окремої держави остання не може визначати політику та чинити будь-який вплив, відстоюючи свої інтереси. Натомість держава, яка прагне стати членом угруповання, як правило, приймає вимоги і лише адаптує

власну податкову політику й законодавство до прийнятих стандартів. Таким чином, у відносинах між Україною, яка перебуває на шляху євроінтеграції, та Євросоюзом може спостерігатись явище лише адаптації податкової системи, а не гармонізації. Адаптація передбачає налаштування системи на певні умови застосування. У даному випадку такими умовами є податкове середовище, що склалося в ЄС.

Отже, міждержавну податкову гармонізацію й адаптацію податкової системи можна розглядати як мету податкової політики держави залежно від того, чи є країна членом інтеграційного угруповання. Тобто, між державами-членами інтеграційного угруповання відбуваються процеси гармонізації, між окремою державою, що перебуває поза угрупованням, і ним – адаптації. Відповідно засобами досягнення намічених цілей є нормативно-правові акти, що приймаються у тій чи іншій країні. Однак як цілі, так і засоби їх досягнення формуються під впливом основних положень нормативно-правової бази, котру приймають на рівні інтеграційного об'єднання. На рис. 1.8 зображений загальний контур формування цілей податкової політики держави щодо інтеграційного угруповання і засобів їхнього досягнення під впливом положень директив, рішень, угод, регламентів та інших документів, що функціонують на рівні інтеграційного угруповання.

Таким чином, необхідність і доцільність податкової гармонізації, а відповідно й адаптації податкових систем до вимог інтеграційного угруповання, є очевидною. Але на практиці дані процеси розвиваються надзвичайно повільно, що визначається протиріччям інтересів суб'єктів гармонізації. Як зазначила І. Русакова: «...податкова уніфікація в ЄЕС в її сучасній інтерпретації – це важко вирішуване протиріччя між необхідністю зближення податкових систем із метою створення єдиного внутрішнього ринку та фінансування бюджету ЄЕС і необхідністю фіскальної гнучкості для регулювання економіки в масштабі окремих країн» [37, с. 57]. Тобто, протиріччя виникає між зацікавленням інтеграційного угруповання в досягненні максимального ступеня уніфікації податків та іноді прямо протилежними інтересами країн-членів.

Необхідно зауважити, що концепція міждержавної податкової гармонізації виникла в рамках європейської економічної інтеграції, однак у засновницьких

договорах нема визначення даного поняття. У статті 100 Договору про ЄС (Зближення законодавств) лише опосередковано визначено міждержавну податкову гармонізацію як зближення таких законів і правових актів виконавчої влади держав-членів, котрі безпосередньо впливають на створення і функціонування спільного ринку [85]. У зв'язку з цим, під час створення ЄС серед економістів не було одностайності щодо трактування даного поняття. Погляди науковців та економістів на міждержавну податкову гармонізацію об'єднали під розумінням цього поняття координацію податкової політики, взаємні консультації, неофіційні домовленості і навіть перехід до єдиної податкової системи. Нині практика показала, що перейти до єдиної гармонізованої податкової системи навіть у межах Євросоюзу – неможливо. На нашу думку, єдина податкова система може функціонувати лише в одній державі. І, відповідно, наявність такої в ЄС можлива лише за умови створення на базі Євросоюзу федеративної держави.



Рис. 1.8. Загальний контур функціонування процесів міждержавної податкової гармонізації й адаптації. *

* \longrightarrow - прямиий вплив; \dashrightarrow - зворотний вплив; А, В – держави-члени інтеграційного угруповання.

Досліджуючи відносини між державами в процесі гармонізації податків, необхідно виявити причини небажання швидкого переходу до вищих ступенів гармонізації. Міждержавна податкова гармонізація передбачає обмеження частини податкових повноважень держави-члена міждержавного угруповання. Такі обмеження проявляються у формі регламентації видів податків, меж встановлення їхніх ставок, способів справляння тощо. Своєю чергою, держави-члени погоджуються на обмеження своїх фіскальних повноважень тією мірою, наскільки їх інтереси краще задовольняються на рівні угруповання, ніж на національному рівні. Крім цього, податкова складова економічної політики є чи не найостаннішою, яку держава хоче обмежити або віддати під чийось юрисдикцію. Таким чином, втрату частини державних повноважень у сфері оподаткування ми розглядаємо як обмеження свободи держави. За згаданих умов значно зменшуються можливості використання оподаткування як інструменту державного регулювання економіки.

Із метою встановлення правомірності здійснення гармонізації податків, в умовах обмеження свободи держави у сфері оподаткування, необхідно розглянути сутність поняття «свобода» та її застосування в згаданій царині. Під свободою розуміють відсутність політичного й економічного гноблення, утиску та обмежень [27, с. 1300]. Однак повна відсутність обмежень у суспільстві в кінцевому випадку призводить до анархії. А відсутність таких обмежень лише для окремих його членів спричиняє обмеження свободи для інших, оскільки з боку перших може виникати агресія. Таким чином, повної відсутності обмежень як на рівні індивідів, так і на державному та наддержавному рівнях бути не може. Це пояснюємо так званим парадоксом свободи, що відкрив Платон: необмежена свобода призводить до своєї протилежності, оскільки без захисту та обмеження з боку закону свобода обов'язково закінчується тиранією сильних над слабкими. У сучасному світі сформувалася концепція, за якої громадяни та держави погоджуються обмежувати свободу своїх дій, при умові, що їм гарантують захист частини свободи, що залишилася. Свободу обмежують й одночасно гарантують за допомогою певних норм і законів, що приймають на рівні держави або міждержавних організацій.

Отже, ми дійшли до висновку, що обмеження певної частини свободи як

громадянина так і держави нині є об'єктивним явищем. Однак виникає проблема визначення, які обмеження необхідні, а які свавільні. За словами К. Поппера, на це питання відповідає не розум, а авторитет [50, с. 118]. В інтеграційних процесах авторитетом є саме міждержавне угруповання – стосовно держави, яка прагне стати його членом. А у межах угруповання, звичайно, більший авторитет мають економічно високорозвинуті держави, незважаючи на наявність принципу одноголосності прийняття рішень.

Переходячи до дослідження даної проблематики в царині оподаткування, пропонуємо виділяти поняття фіскальної свободи. На нашу думку, останню необхідно розглядати у двох аспектах: з позиції платника податку та держави. На перший погляд, платник податку не може бути носієм фіскальної свободи, оскільки сплата податків є його обов'язком. Однак у даному випадку свободу необхідно розглядати в межах нормативно-правової бази. Таким чином, фіскальна свобода платника податку виражена у можливостях вибору місця, способу оподаткування, оскарження нарахованої суми податкового зобов'язання, застосування технологій корпоративного податкового менеджменту для законної мінімізації сплати податків тощо.

Фіскальна свобода держави виражена в її можливостях сповна використовувати оподаткування з метою регулювання соціально-економічного розвитку суспільства. Якщо фіскальну свободу платника податків може обмежувати держава, то для останньої вона залежить від власних громадян та міждержавних утворень. У демократичному суспільстві громадяни, делегуючи свої повноваження законодавчій владі, впливають на прийняття рішень щодо встановлення норми оподаткування, ставок окремих податків, способів їх справляння тощо. Тим самим громадяни здатні обмежувати фіскальну свободу держави. З іншого боку, в результаті розвитку інтеграційних процесів та міждержавної податкової гармонізації фіскальну свободу держави обмежують законодавчі норми, прийняті на рівні міждержавного угруповання.

Таким чином, можна зробити висновок, що основною причиною повільного розвитку міждержавної податкової гармонізації в межах інтеграційних угруповань

взагалі й у Євросоюзі зокрема є небажання держав-членів обмежувати свою фіскальну свободу. Найяскравіше виражені стосовно цього позиції високорозвинутих європейських держав із давніми фіскальними традиціями. Так, відмову від повної гармонізації податку на додану вартість окремі країни-члени ЄС, зокрема Великобританія, мотивували тим, що ставки даного податку не тільки є частиною фіскальної політики держави, а й відображають пріоритети в державному та приватному споживанні країни і навіть особливості соціального розвитку суспільства. Але, як ми вже зазначали, держави-члени ЄС погоджуються на обмеження власної фіскальної свободи по мірі того, наскільки більшою є віддача від ефекту гармонізації податків.

Дещо інша ситуація спостерігається під час адаптації податкової системи держави, яка є кандидатом на вступ до Євросоюзу. В даному випадку адаптація оподаткування є однією з необхідних умов членства в ЄС. Тому особливого ефекту розвитку фіску країна на початкових етапах не очікує. Але адаптацію проводять інколи навіть усупереч національним інтересам, із метою отримання надалі більшої віддачі від членства в угрупованні, стосовно збитків, зазнаних у процесі адаптації. За умови адаптації податкової системи спостерігається ще більше обмеження фіскальної свободи, ніж при гармонізації податків, оскільки держава, що прагне членства, не може виступати зі законодавчими ініціативами на наддержавному рівні. Але, навіть враховуючи всі незручності, створювані процесом адаптації, принцип свободи не порушується, тому що держава свідомо дозволяє певні обмеження власного фіскального суверенітету.

Хоча під час міждержавної податкової гармонізації і відбувається певне обмеження фіскальної свободи держав-членів ЄС, це не є підставою для визнання неправомірності даного процесу. Основне підґрунтя для формулювання згаданого твердження – наявність однакових умов і можливостей для всіх держав-членів. Це забезпечують основні інституціональні принципи, на яких базований розвиток податкової гармонізації в ЄС: пропорційності, субсидіарності, одноголосності, податкової недискримінації, нейтральності оподаткування.

Принцип пропорційності передбачає обмеження діяльності інститутів ЄС

повноваженнями, наданими їм установчими документами ЄС та визначеними цілями європейської інтеграції.¹

Відповідно до принципу субсидіарності інститути ЄС не мають права самостійно втручатись у функціонування будь-якого зі сегментів економіки держав-членів ЄС, за винятком випадків, коли подібне втручання необхідне для виконання стратегічних завдань ЄС. У даному випадку в сферах, що не належать до компетенції тільки ЄС, визначені дії можуть здійснювати його органи лише у випадку, якщо наміченої мети не можуть досягнути відповідні країни-члени ЄС.²

Іншим доволі важливим принципом міждержавної податкової гармонізації в ЄС є принцип одноголосності, котрим задекларовано, що будь-яке рішення щодо формування податкової політики в ЄС мають приймати за одноголосної згоди держав-членів ЄС і зафіксувати у відповідній нормі інтеграційного законодавства. Саме цей принцип не дозволяє обмежувати фіскальну свободу держав-членів у випадку такої загрози.

Принцип податкової недискримінації містить два основні положення:

1. Неможливість прямого або непрямого оподаткування внутрішніми податками однією державою-членом ЄС продукції іншої держави-члена в розмірі, що перевищує оподаткування національної продукції;

2. Держава-член ЄС не має оподатковувати продукцію інших держав-членів внутрішніми податками для непрямого захисту іншої продукції³.

У сфері гармонізації податків також діє принцип нейтральності оподаткування. Він полягає в забороні відшкодування внутрішнього оподаткування при ввезенні продукції на територію іншої держави-члена ЄС у розмірі, що перевищує рівень сплачених прямих або непрямих податків. Даний принцип усуває можливість використання податкових важелів для прихованого субсидування експорту в ЄС.

Зазначене дає змогу стверджувати, що міждержавна податкова гармонізація в країнах ЄС, незважаючи на відсутність єдиного документа, що її регламентує, має

¹ Стаття 5 Договору про ЄС.

² Стаття 5 Договору про ЄС.

³ Стаття 90 Договору про ЄС

чітко визначені організаційно-правові основи. Вони виражені переважно у вигляді зазначених принципів, сформованих в установчих документах ЄС.

Оцінюючи можливість повної адаптації податкової системи держави, що прагне стати членом ЄС, ми пропонуємо виділяти поняття адаптивності оподаткування. Під останнім необхідно розуміти сучасну відповідність і здатність податкової системи пристосовуватися до вимог та умов міждержавного інтеграційного угруповання. Тому, в контексті подальшого дослідження сучасного стану і здатності податкової система України адаптуватися до фіскального середовища Євросоюзу, необхідно розглянути тенденції оподаткування, що склалися в ЄС.

Основними напрямками міждержавної податкової гармонізації в країнах Євросоюзу є уніфікація непрямих податків за акцизами та ПДВ й уніфікація оподаткування компаній для попередження відтоку капіталу в юрисдикції з ліберальним оподаткуванням. Основними нормативними орієнтирами процесу гармонізації податків є директиви Ради Європейського Співтовариства. У більшості з них йдеться саме про гармонізацію податків на споживання – тобто універсальних та специфічних акцизів. Це пов'язано з тим, що податки даного виду за економічною суттю гармонізувати набагато легше, ніж податки на доходи. Однак окремі директиви стосуються гармонізації прямих податків. Зокрема, Директива Ради 90/435/ЄЕС визначає загальну систему оподаткування, що застосовують до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів [86].

Основи гармонізації універсальних акцизів закладені ще у 1967 р. Першою Директивою 67/227/ЄЕС було визначено, що держави-члени зобов'язані до 1970 р. замінити системи податків із обороту спільною системою ПДВ [87]. Однак, зважаючи на ряд чинників, висловлених у заявах держав-членів, Третьою Директивою 69/463/ЄЕС термін було продовжено до 1972 р. [88]. Всі елементи закону про ПДВ, положення якого треба імплементувати в національному порядку, відображено у Шостій Директиві 77/388/ЄЕС [89]. Згідно з її положеннями стандартна ставка податку має бути не меншою 15%, у т. ч. 1% від надходжень податку перераховують до бюджету ЄС. Поряд із цим, дозволено застосовувати

одну або дві знижені ставки податку, що мають бути не нижчими 5% (за винятком товарів, перелік яких наведено у статті 9.2.(е) згаданої директиви). Умови, згідно з якими відшкодовують ПДВ платникам податку, заснованим поза межами території ЄС, визначено Тринадцятою Директивою Ради 86/560/ЄЕС [90]. Для ліквідації внутрішніх фіскальних кордонів та розбудови єдиного внутрішнього ринку передбачено застосування принципу країни призначення: звільняють від оподаткування експортні операції та оподатковують імпорт.

Розглянемо детальніше основні характеристики податкових систем країн Євросоюзу, що визначають орієнтири адаптації оподаткування в Україні. Найважливішим елементом, який формує розбіжності оподаткування та, відповідно, є пріоритетом гармонізації, служать ставки основних податків. У додатку Е.1 наведені види ставок ПДВ за країнами ЄС. Із даного додатка видно, що країни Євросоюзу дотримуються вимог щодо застосування стандартної ставки ПДВ. Крім цього, всі країни-члени ЄС, за винятком Данії та Словаччини, користуються правом застосування однієї зниженої ставки ПДВ – 5 – 15%, а Греція, Іспанія, Франція, Ірландія, Італія, Люксембург та Польща використовують наднизьку ставку даного податку – меншу 5%. Перелік товарів та послуг, до яких дозволено застосовувати знижену ставку ПДВ, наведено у додатку Н до Шостої Директиви Ради 77/388/ЄЕС [89]. У додатку Е.2 міститься інформація щодо реального застосування ставок даного податку в країнах ЄС за товарами, на які дозволено встановлювати знижені ставки. Товари і послуги, перераховані у зазначеному додатку, належать до категорії товарів першої необхідності та послуг соціального значення. Хочемо зауважити, що окремі країни, особливо ті, які не застосовують знижених ставок, використовують пільгу з ПДВ у формі звільнення від оподаткування реалізації окремих товарів та послуг. Однак у більшості випадків країни ЄС намагаються уникати надання прямих пільг, використовуючи знижені ставки.

До початку 1990-х років у країнах Європи була поширена практика застосування підвищених ставок ПДВ. Останніми оподатковували реалізацію соціально небезпечних товарів (алкогольні напої, тютюнові вироби тощо) і товарів, що не належать до предметів першої необхідності (ювелірні вироби, коштовне

каміння, хутра тощо). У 1992 р. країни ЄС остаточно відмовилися від застосування підвищених ставок, що можна простежити з додатка Е.3, на якому зображена еволюція ставок ПДВ в державах-членах Євросоюзу. Останніми скасували підвищені ставки Іспанія та Португалія, натомість більшість країн після цього збільшили розмір стандартної ставки. На нашу думку, в рамках гармонізації універсальних акцизів у ЄС необхідно далі уніфікувати ставки ПДВ.

Значні диспропорції в країнах ЄС спостерігаються стосовно оподаткування специфічними акцизами. Це пов'язано насамперед із територіальним поділом праці та відповідною спеціалізацією певних країн на виробництві тих чи інших товарів. Спільне для країн Євросоюзу те, що найвагомим джерелом надходжень від специфічних акцизів є акциз на енергоносії, але надходження від даного податку коливаються в країнах-членах (Італія – 80% усіх надходжень від акцизу, Ірландія – 41,2%, Франція, Німеччина, Великобританія – 71%, 69%, та 54% відповідно) [91, с. 183]. Суттєва різниця спостерігається у ставках алкогольних напоїв і тютюнових виробів у країнах ЄС. Наприклад, у Швеції та Фінляндії високі ставки на алкогольні напої, а в Данії, Ірландії, Німеччині, Нідерландах та Великобританії більше оподатковують тютюнові вироби. (додаток Е.4). Різну політику здійснюють також щодо оподаткування енергоносіїв як для опалення, так і для промислового використання. Зокрема, диференціація ставок акцизу на бензин у країнах ЄС (додаток Е.5) спонукає громадян, які проживають у державах із вищими ставками акцизів на даний товар, вдаватися до явища шопінгу в прикордонних областях держав-сусідів. Ставки акцизного збору на природний і скраплений газ у країнах ЄС також відрізняються у кілька разів (додаток Е.5). Зазначені диспропорції негативно впливають на конкурентну спроможність підакцизних товарів на внутрішньому ринку ЄС.

Значно серйозніші проблеми виникають при гармонізації прибуткових податків із фізичних і юридичних осіб, необхідність якої очевидна. Внаслідок різної їх структури та диференціації ставок даних податків (додатки Е.6, Е.7) у країнах-членах ЄС створюється різний податковий тягар, що визначає умови функціонування підприємницького середовища, інвестиційну привабливість

держави та, зрештою, може бути розглянутий як дискримінація за ознакою громадянства. Соціологічні дослідження у 1990 р. показали, що національний податковий режим є найважливішим фактором розміщення інвестицій. У випадку створення виробничого підприємства 48% опитаних європейських бізнесменів назвали цей фактор як визначальний для вибору місця інвестицій; у випадку з фінансовими установами значення податкового фактора досягає 78% [92]. З іншого боку, податковий суверенітет є тією частиною суверенітету, яку країни-члени готові обмежити лише в останню чергу. Основною проблемою, що виникає при уніфікації оподаткування прибутків, є те, що створити однакові умови для функціонування корпорацій у рамках кожної країни Євросоюзу практично неможливо, оскільки є об'єктивні економіко-територіальні чинники та фіскальні традиції. Тому безпосереднє, швидке врегулювання диспропорцій в оподаткуванні прибутків за допомогою положень окремих директив практично неможливе, а такі спроби просто спричинили б невиконання норм останніх.

Детальніше простежити основні тенденції оподаткування в країнах ЄС можна за допомогою аналізу структури податкових надходжень та рівня оподаткування. Розглядаючи поділ податків на прямі, непрямі та соціальні, можна стверджувати, що в країнах Євросоюзу найбільшу частку займають непрямі податки – 39% (додаток Ж.1). Натомість у країнах ЄС спостерігається значна диференціація даних показників. Найбільш вираженою є тенденція переважання прямих податків у так званих старих державах-членах ЄС, зокрема в Данії, Ірландії, Фінляндії, Швеції та Великобританії. Нові держави-члени ЄС, навпаки, характерні переважанням непрямих податків у структурі своїх податкових систем. Ще більшою виявляється різниця серед аналізованих держав стосовно частки соціальних податків у загальних податкових надходженнях. Розбіжність між крайнім найменшим значенням аналізованого показника в Данії та його максимумом у Чехії становить двадцять один раз.

У структурі непрямого оподаткування в ЄС переважають акцизи, а серед останніх – універсальний акциз у формі ПДВ. Найбільшу частку серед податкових надходжень ПДВ і акцизний збір займають у Болгарії – 36,3% і 15,3% відповідно

(додаток Ж.2).

Структура прямого оподаткування також доволі неоднорідна. Частка податку на прибуток корпорацій у загальному оподаткуванні – від 3,5% у Німеччині до 15,0% на Кіпрі. Натомість найменше значення даного показника з індивідуального прибуткового податку є у Болгарії – 7,9%, а найбільше у Данії – 49,9%. У середньому ж по країнах ЄС у структурі податкових надходжень переважає індивідуальний прибутковий податок, частка якого становить 20,2%. Стосовно соціальних податків необхідно зауважити, що у країнах ЄС більшу частку сплачують працедавці (18,0%), а не працівники (8,8%) (додаток Ж.3).

Рівень оподаткування є тим показником, що визначає привабливість податкового клімату держави для зовнішніх інвестицій. У додатку Ж.4 наведені дані щодо рівнів оподаткування в країнах Євросоюзу, з яких видно, що частка податків у ВВП в країнах ЄС істотно коливається як за країнами, так і в динаміці. Зокрема, серед аналізованої групи країн величина податкового коефіцієнта до 2005 р. була найвища у Швеції, а з 2005 р. – у Данії, де він за станом на 1 січня 2006 р. дорівнював 49,1% (додаток В). Також високий рівень оподаткування в інших скандинавських країнах – Норвегії та Фінляндії і в країнах Бенілюксу. Натомість найнижчий рівень податкового коефіцієнта серед старих держав-членів у Греції – 31,4% у 2006 р. Якщо порівнювати значення податкових коефіцієнтів п'ятнадцяти старих і дванадцяти нових держав-членів Євросоюзу, то різниця між середніми значеннями у 2006 р. становила 6,5%, тобто у нових державах-членах рівень оподаткування набагато нижчий. Розглядаючи ситуацію в динаміці, можна стверджувати, що у старих державах-членах істотних змін за роками у величині рівня оподаткування не спостерігалось (додаток Ж.4). Інша ситуація серед нових держав-членів, у більшості з яких за аналізований період рівень оподаткування знизився. Винятком є лише Кіпр, Мальта та Чехія. Останню можна не враховувати у тенденції, що склалася через незначну зміну аналізованого показника. Підвищення податкових коефіцієнтів в інших двох країнах визначається попереднім їх статусом як юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування і пов'язане з гармонізацією податків у країнах ЄС. Зважаючи на те, що аналізований період відрізняється від

періоду членства нових дванадцяти держав, корисною є інформація стосовно зміни рівня оподаткування після вступу до Євросоюзу. Однак переважаючої залежності тут не спостерігається, оскільки в одних державах податкові коефіцієнти підвищились, а в інших – знизилися.

Враховуючи наведене, ми доходимо до висновку, що різноманітність податкових систем країн-членів ЄС стосовно ставок податків, структури податкових систем, рівня оподаткування та інших елементів спонукає до подальших кроків для гармонізації податків у Євросоюзі. Натомість загальні тенденції оподаткування, що склалися в аналізованому угрупованні, мають стати орієнтиром процесу адаптації податкових систем країн, які прагнуть вступити в ЄС. Розглядаючи Україну як потенційного кандидата на вступ до Євросоюзу, зауважимо, що оподаткування – це одна з основних сфер процесу адаптації. Тому представлений досвід оподаткування в європейських країнах має слугувати основним орієнтиром для України. З іншого боку, адаптовувати вітчизняну податкову систему потрібно так, щоб мінімально зашкодити власному фіскальному суверенітету. Тобто, насамперед потрібно приводити у відповідність ті показники, котрі значно виходять за рамки аналогічного діапазону в Євросоюзі. Міждержавна податкова гармонізація має бути не самоціллю, а завершальною стадією гармонізації оподаткування, яка полягає в узгодженні податкових інтересів на наддержавному рівні. А першочерговими мають бути внутрішньодержавні інтереси у сфері оподаткування.

Висновки до розділу 1

У процесі дослідження теоретичних основ гармонізації оподаткування ми дійшли до наступних найважливіших висновків та узагальнень:

1. Об'єктивне дослідження економічної категорії «податок» дає змогу віднести її до філософського розуміння явища, натомість поняття «оподаткування» потрібно трактувати як процес накладання податків. Об'єктивністю та іманентною природою категорії «податок» і поняття «оподаткування» пояснюється неузгодженість інтересів суб'єктів даного процесу.

2. Соціально-економічний розвиток суспільства поширює сферу дії оподаткування, крім внутрішньодержавного, на якісно новий – наддержавний

рівень. Із урахуванням цього, найважливішими суб'єктами оподаткування є носій податків, платник, держава та міждержавне угруповання. У зв'язку з тим, що інтереси перелічених суб'єктів – різні, виникає проблема їх узгодження, тобто необхідності гармонізації оподаткування.

3. Найпоширенішими поняттями термінологічного апарату, що характеризує процес узгодження інтересів учасників податкових взаємовідносин є гармонізація податків, податкова гармонізація і гармонізація оподаткування. Встановлено, що наступне та попереднє з них відносяться як загальне і часткове. Обґрунтовано необхідність поділу податкової гармонізації на внутрішньодержавну та міждержавну. Визначено чітку різницю між згаданими поняттями. Так, гармонізація податків може відбуватись тільки на рівні міждержавного угруповання, та ідентична розумінню поняття міждержавної податкової гармонізації. Внутрішньодержавна податкова гармонізація передбачає узгодження інтересів суб'єктів оподаткування на рівні окремої держави. Гармонізацію оподаткування визначено як таку, котра охоплює державний та наддержавний рівень оподаткування і за допомогою встановлення оптимального рівня оподаткування, справедливого розподілу податкового навантаження та міждержавної податкової уніфікації забезпечує узгодження інтересів усіх суб'єктів даного процесу.

4. Єдино прийняттого кількісного рівня оподаткування для всіх держав нема. При визначенні оптимального рівня оподаткування потрібно виходити з соціально-економічного становища і позиції держави та платників податків. Із точки зору інтересів людини, оптимальний рівень оподаткування – це частка грошових коштів у ВВП, опосередкована у бюджеті та необхідна для фінансування задекларованих громадянами суспільних благ.

5. Забезпечити справедливе оподаткування кожному індивідові одночасно неможливо, тому справедливість у сфері справляння податків потрібно розглядати з точки зору всього суспільства. Тобто справедливішим є той варіант розподілу податкового навантаження, за якого задоволені податкові інтереси більшості платників та носіїв податків, тобто суспільство в цілому отримує більший ефект.

6. Міждержавна податкова гармонізація може відбуватися між державами-

членами інтеграційного угруповання. Натомість держави, що прагнуть членства, лише адаптують свої податкові системи до умов угруповання. Причина повільного розвитку міждержавної податкової гармонізації полягає у небажанні держав-членів обмежувати свою фіскальну свободу.

7. У Євросоюзі найбільше гармонізовані податки на споживання, зокрема універсальні акцизи. Це пов'язано з тим, що податки такого виду, згідно з іманентною природою, гармонізувати легше. Своєю чергою значні розбіжності податкових систем краї-членів ЄС спонукають до подальших кроків міждержавної податкової гармонізації.

Основні наукові результати даного розділу висвітлено у працях [82; 93; 94; 95; 96; 97].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Ефективність функціонування податкової системи України як індикатор внутрішніх фіскальних дисбалансів

Високий ступінь гармонізації оподаткування у державі – запорука ефективного функціонування фінансової системи, стабільного розвитку економіки та підвищення добробуту громадян. Натомість надмірна незбалансованість інтересів платників податків та держави є причиною багатьох «перекосів» соціально-економічного розвитку суспільства. Однак першочергові наслідки зазначеного дисбалансу інтересів проявляються на ефективності функціонування окремих ланок податкової системи держави, оскільки саме за її допомогою реалізують процес оподаткування. Тому з метою оцінки рівня внутрішньодержавної податкової гармонізації в Україні необхідно дослідити ефективність функціонування вітчизняної податкової системи.

Основні причини неефективності функціонування податкової системи України доцільно поділити на внутрішні, спричинені вадами системи, та зовнішні. Однак чинна податкова система сприяє поширенню зовнішніх факторів негативного впливу на неї, створюючи замкнутий негативний взаємовплив на суб'єктів господарювання та знижуючи фіскальну ефективність податків. Так, до найважливіших зовнішніх чинників, що визначають ефективність функціонування податкової системи України, ми відносимо: низький соціально-економічний розвиток держави; високий рівень тіньової економіки; поширення явища корупції; низька інвестиційна активність суб'єктів ринку; неефективна грошово-кредитна політика; відсутність фіскальних традицій та низька податкова культура платників податків; низький рівень фінансування суспільних благ.

Перелічені фактори негативно позначаються на функціонуванні податкової системи України, знижуючи її фіскальну та регулюючу здатність. А з іншого боку,

ліквідувавши, або нейтралізувавши її внутрішні дисбаланси, можна мінімізувати або й взагалі унеможливити негативну дію перелічених зовнішніх факторів.

Питанням встановлення ефективності функціонування податкової системи України приділяли увагу багато вітчизняних науковців-дослідників та економістів. Серед них слід виділити роботи В. Вітлінського, А. Скрипника [98], Р. Жарко [99], В. Загорського [1; 100], Т. Єфименко [101], В. Огліх, О. Шаповалова [102], М. Романюка, Т. Коляди [103], І. Бурденко, О. Кравченка [104], А. Крисоватого [3], В. Вишневського, А. Веткіна, Є. Вишневської [105], А. Соколовської [106; 48]. Необхідно відзначити, що у працях згаданих учених детально охарактеризовано та проаналізовано елементи податкової системи і запропоновано напрями реформування її вітчизняної моделі. Проте більшість згаданих праць присвячено лише окремим аспектам дослідження податкової системи України з тієї чи іншої позиції. Зокрема, у праці [99] оцінено податкову систему України з точки зору регулювання підприємницької діяльності, у праці [104] – з позиції впливу на зростання економіки тощо. У комплексніших дослідженнях [100; 101; 98; 102] розкрито вади чинної податкової системи і запропоновано напрями її реформування з позиції активізації фіскальної та регулюючої функцій.

Ми, відстоюючи позицію лише комплексного дослідження та оцінки податкової системи, охарактеризуємо її з точки зору системного аналізу окремих ланок як індикатора фіскальних дисбалансів у державі. Методику оцінки ефективності функціонування податкової системи України побудуємо згідно з наступними напрямками дослідження:

- оцінка ефективності функціонування нормативно-правової бази оподаткування;
- характеристика ефективності податкової системи загалом;
- характеристика ефективності системи податків і зборів;
- характеристика діяльності платників податків;
- характеристика роботи контролюючих органів.

Більшість із охарактеризованих напрямів дослідження передбачають застосування як якісного, так і кількісного аналізу податкової системи з

використанням відповідних показників. Це дасть змогу визначити ступінь гармонізації інтересів учасників податкових взаємовідносин в Україні.

Податкова система держави виражена у чинній нормативно-правовій базі стосовно оподаткування. Саме у податковому законодавстві закріплено склад податкових платежів, визначено основоположні принципи функціонування системи оподаткування, регламентовано права, обов'язки та відповідальність платників податків і працівників органів податкової служби тощо. Будь-які нововведення та реформи в царині оподаткування здійснюються, вносячи зміни до податкового законодавства. Лише в цьому випадку вони впливатимуть на ефективність справляння податків та визначатимуть поведінку платників і контролюючих органів. Тому навіть найкращим чином сформована податкова система не працюватиме ефективно через недосконалість нормативно-правової бази. Дж. Стігліц щодо законодавчого забезпечення оподаткування зазначив: «Кожен пункт податкового законодавства обумовлює необхідність конкретних законодавчих визначень: а коли законодавчі визначення не звучать мовою економіки, виникають чіткі стимули до обмеження свого прибутку через високий рівень податку» [19, с. 468]. Тобто, недосконала нормативно-правова база спонукає платників податків ухилятися від оподаткування.

Податкове законодавство можна формувати згідно з кількома моделями: представлене тільки податковим кодексом, тільки сукупністю нормативно-правових актів окремих органів влади та поєднанням зазначених варіантів. В Україні нема єдиного нормативного документа у сфері оподаткування – Податкового кодексу, тому податкове законодавство представлене нормативно-правовими актами ВР України, Президента України, КМУ, ДПСУ, ДМСУ тощо. Загальна кількість нормативно-правових актів, у яких згадано той чи інший податок, і які мають відношення до регулювання процесу оподаткування в Україні – близько 6942 [107]. Зрозуміло, що за такої кількості практично неможливо уникнути різних неузгодженостей та суперечностей у податковому законодавстві. Саме це явище, разом із нестабільністю та постійною зміною норм, є основними недоліками чинної нормативно-правової бази у сфері оподаткування. На негативізмі даних тенденцій

для діючої податкової системи наголошено у концепціях реформування податкової системи України, котрі подали робочі групи як Секретаріату Президента України [108, с. 10], так і Кабінету Міністрів України [109, с. 3]. Згідно з останньою, лейтмотивом згубності чинної податкової системи є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість і нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, що унеможлиблює складення декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку. Слід відзначити, що неефективність функціонування податкового законодавства визнали найважливішою проблемою для ведення бізнесу й українські підприємці. Зокрема, згідно з економічними дослідженнями з боку Світового банку бізнес-середовища в Україні, найпроблемнішим аспектом оподаткування у 2003 р. була нестабільність податкового законодавства, за що висловилися 74% респондентів [110].

Аналізуючи статистичні дані щодо внесення змін та доповнень до податкового законодавства, ми доходимо до висновку, що наведена критика – небезпідставна. На рис. 2.1 відображена динаміка внесення змін до Законів України «Про ПДВ», «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про податок з доходів фізичних осіб» (до 2004 р. Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян»).

Обрані для аналізу податки фіскально найзначиміші для держави та великою мірою визначають поведінку платників податків. Найбільша кількість змін спостерігалася з ПДВ (128 одиниць за аналізований період) та податку на прибуток підприємств (112 одиниць за аналізований період) і значно менша – щодо податку з доходів фізичних осіб (42 одиниці за аналізований період) [111; 112; 113; 114]. Найбільше змін із ПДВ та податку на прибуток підприємств було у 1999 та 2000 рр. Це пов'язано з наявністю певного часового лагу після докорінної законодавчої перебудови справляння даних податків у 1997 р., протягом якого виявилися певні недоліки та прогалини у правовому полі й виникла подальша потреба в їхньому усуненні. Такий законодавчий хаос у сфері оподаткування насамперед прямо суперечить принципів стабільності системи оподаткування. А також в окреслених

умовах нестабільності нормативно-правової бази у суб'єктів господарювання є проблема адаптації до певної податкової системи. Тому введення нових податків чи збільшення ставок чинних знижує доходи підприємницького сектору, породжує підвищення цін та є стимулом уникнення оподаткування.

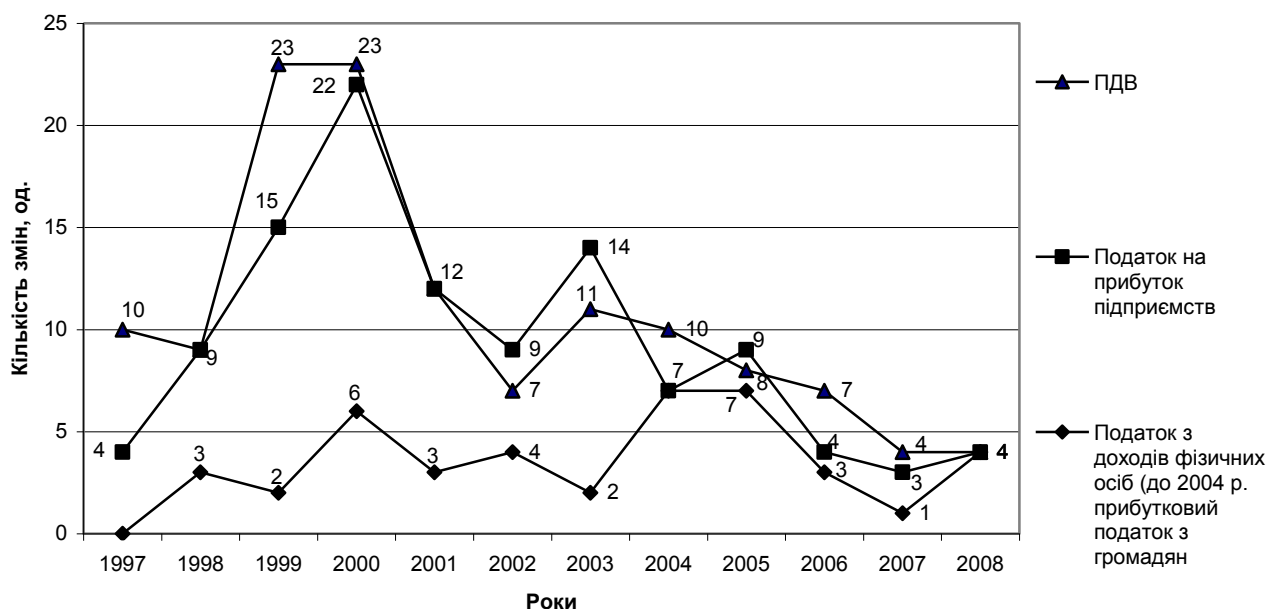


Рис. 2.1. Динаміка внесення змін до Законів України «Про ПДВ», «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про податок з доходів фізичних осіб» (до 2004 р. Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян»).

Джерело: складено автором за: [111; 112; 113; 114].

Інша вада податкового законодавства – суперечність норм окремих законодавчих актів. Це створює правові колізії між платниками податків та органами податкової служби щодо справляння тих чи інших платежів. Про неефективність функціонування податкового законодавства в частині неузгодженості норм можна судити з кількості та якості розгляду судових справ щодо оподаткування (додаток 3.1). Слід відзначити, що протягом 2005 р. на розгляді в судах перебували 117700 справ за позовами як платників податків, так і органів ДПС на суму більш як 91 млрд. грн. Хоча загальна кількість справ порівняно з 2004 р. зменшилася на 17,8%, сума неузгоджених зобов'язань зросла на 54,8%. 80,42% справ, що у 2005 р. перебували на розгляді в судах, були ініційовані позовами органів ДПС, але за сумами співвідношення справ згідно з позовами органів ДПС і платників податків приблизно рівне. Важлива інформація щодо

співвідношення вирішених справ на користь органів ДПС та платників податків. У 2005 р. за кількістю справ даний показник становив 77627 та 13687 одиниць відповідно. Натомість за цей самий період платники податків виграли справ на суму 28,8 млрд. грн. проти 23,3 млрд. грн. на користь органів ДПС. У 2006 р. загальна кількість справ, що перебували в судах, збільшилася на 9%, але за сумою зменшилася на 2,1%. Кількість та сума справ, що ініціювали органи ДПС, збільшились, а порушених з ініціативи платників податків – зменшилася. Відсоток справ, вирішених на користь органів ДПС, за кількістю підвищився, а за сумою – знизився, однак на користь платників податків знизився за всіма показниками. У 2007 р. загальна кількість позовів зросла на 5,1%, а за сумою – на 26,3%. 65,3% від загальної кількості справ суди вирішили на користь органів ДПС і 9% – на користь платників податків, однак за сумою справи, вирішені на користь зазначених сторін, відрізнялися менш як на 1%. Це свідчить про те, що найважливіші згідно з фінансовим критерієм справи вирішували на користь платників податків. 2008 рік відзначився зменшенням загальною кількістю справ, що перебували на розгляді в судах, на 6,7% за кількістю та 7,4% за сумою, крім цього, 17,5% – це справи з минулих років. При цьому кількість справ за позовами до органів ДПС збільшилася, а порушених з ініціативи органів ДПС – зменшилася. У 2008 р. була нехарактерна для аналізованого періоду ситуація зменшення вирішених на користь платників податків справ на 41,2%.

На нашу думку, окремі показники 2008 р. можна розглядати як тимчасове відхилення від загальної тенденції. Тому на основі наведеного можна стверджувати, що загальна кількість позовів у судових органах поступово збільшується, одночасно зростає кількість справ, вирішених на користь органів ДПС, проте за сумою збільшується кількість справ, вирішених на користь платників податків. Це підтверджує отримані вище висновки щодо неузгодженості норм податкового законодавства.

Таким чином, проаналізувавши податкове законодавство, ми стверджуємо, що нормативно-правову базу в царині оподаткування необхідно вдосконалювати. Із точки зору гармонізації інтересів учасників податкових взаємовідносин податкове

законодавство є опосередкованим засобом досягнення останньої. При вміло побудованій податковій політиці, що сприяє узгодженню інтересів платників податків та держави і вдалому її висвітленні у нормативно-правовій базі, остання стає засобом гармонізації оподаткування. Нині податкове законодавство є, на жаль, причиною дисгармонії справляння податків.

Переходячи до дослідження ефективності функціонування податкової системи загалом, проаналізуємо її відповідність окремим принципам побудови та призначення системи оподаткування й окремі кількісні показники її оцінки.

Принципи побудови системи оподаткування загалом напрацювали фінансова наука та практика. У різні епохи розвитку фіску окремі науковці формулювали свої принципи, правила, основи оподаткування тощо. Ретроспективно-концептуальне зведення принципів оподаткування, починаючи від У. Петті й закінчуючи «Основами світового податкового кодексу», здійснив В. Андрущенко [8, с. 152]. Вважаючи недоцільним дублювання цих принципів, хочемо зауважити, що нині вони у систематизованому вигляді відображені у статті 3 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251 – XII [26]. Зазначимо, що чинна податкова система не відповідає багатьом із задекларованих принципів. Зокрема, принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності передбачає надання пільг щодо оподаткування прибутку, спрямованого на розвиток виробництва. Тобто, підприємцям слід надавати суто цільові інвестиційні пільги, що мають бути під суворим контролем працівників податкової служби. Натомість в Україні надання податкових пільг перетворилося на засіб нелегального зниження податкового тиску. Неefективна практика надання податкових пільг також суперечить принципу рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, оскільки часті випадки надання галузевих пільг не забезпечують однакового підходу до суб'єктів господарювання.

Також не сповна реалізують принцип рівнозначності й пропорційності. Це зумовлено тим, що справляння значної кількості податків і зборів в Україні безпосередньо не залежить від фінансового результату, тобто прибутку суб'єктів господарювання або доходу громадян. Принцип соціальної справедливості чітко

вказує на необхідність наявності обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян і застосування диференційованого та прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі й надвисокі доходи. Якщо першу з наведених вимог опосередковано забезпечують наявністю податкової соціальної пільги, то останню, після введення єдиної ставки податку з доходів фізичних осіб, явно ігнорують. Щодо дотримання принципів стабільності та доступності можна робити висновки з проведеного аналізу нормативно-правової бази. Як уже було зазначено, часті зміни податкового законодавства абсолютно нівелюють принцип стабільності, а множинність та неузгодженість нормативних актів роблять податкове законодавство важкозрозумілим для платників податків. Уведення Указом Президента України спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва порушує також принцип компетенції побудови системи оподаткування.

Ми вже відзначили, що згадані принципи викристалізовані з практики розвитку фіскалу протягом кількох століть, тому вони уособлюють вимоги, що зорієнтовують податкову систему на високу ефективність та роблять її зручною для платників податків. Отже, наведені невідповідності діючої системи оподаткування принципам її побудови свідчать про наявність дисбалансів у функціонуванні цієї системи.

Ефективність податкової системи також визначається різноманітними показниками, що встановлюють, наскільки вибрані форми оподаткування дають змогу формувати доходи бюджету, не стримуючи підприємницьку активність. Встановлюючи ефективність податкової системи загалом, скористаємося наступними показниками:

- коефіцієнт еластичності;
- рівень оподаткування;
- коефіцієнт збираності податків.

Еластичність податку показує відносну зміну обсягу його надходжень за незмінної податкової системи щодо процентної зміни бази оподаткування. Іншими словами, коефіцієнт еластичності податків показує, на скільки відсотків зміняться

податкові надходження при зміні бази оподаткування на один відсоток. Коефіцієнт еластичності визначають так [115, с. 195]:

$$E = B/\epsilon, \quad (2.1)$$

де E – коефіцієнт еластичності податків; B – відсоткова зміна податкових надходжень (за незмінної податкової системи); ϵ – відсоткова зміна бази оподаткування.

Податкову систему вважають еластичною, якщо коефіцієнт еластичності більший від одиниці. 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 та уникнення від оподаткування, податкової заборгованості тощо. У додатку 3.2 наведені дані щодо розрахунку коефіцієнта еластичності податків в Україні, а на рис. 2.2. – його динаміка.

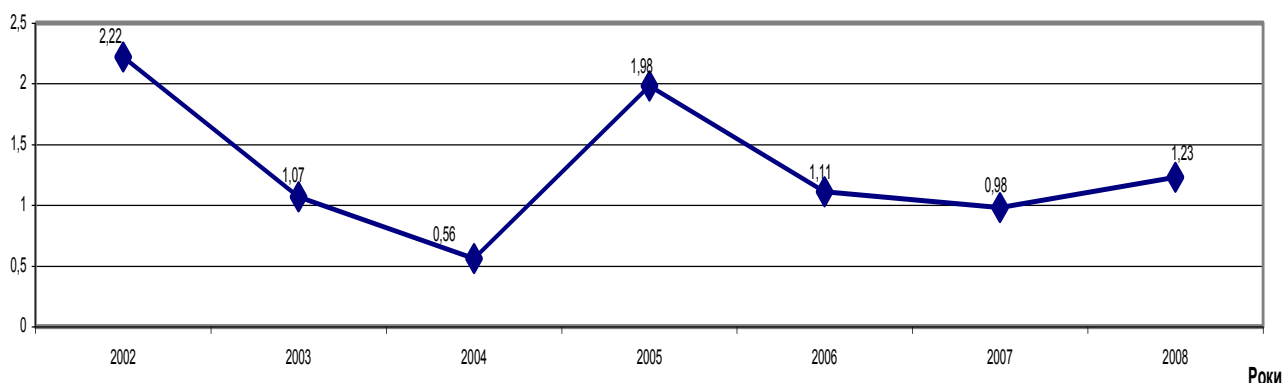


Рис. 2.2. Динаміка коефіцієнта еластичності податків в Україні у 2002 – 2008 рр.*

* Складено автором за: даними Державного комітету статистики України та Державного казначейства України.

Розрахунки свідчать, що в нашій країні нема чіткої тенденції у динаміці коефіцієнта еластичності податків. Якщо він у 2002 р. становив 2,22, у 2003 р. був близьким до одиниці, то в 2004 р. знизився до рівня 0,56. Такий різкий спад даного показника ми пояснюємо низкою здійснених у 2004 р. податкових реформ, що стосувалися переважно зниження ставки податку на прибуток підприємств та введення податку з доходів фізичних осіб із єдиною його ставкою. Натомість

наступне помітне підвищення значення коефіцієнта еластичності у 2005 р. до рівня 1,98 спричинене значним збільшенням податкових надходжень. Останні зросли переважно завдяки майже подвоєнню надходжень ПДВ (в результаті скасування ряду пільг), збільшення на 45% надходжень податку на прибуток підприємств та на 31% – податку з доходів фізичних осіб. У 2006 – 2007 рр. значення коефіцієнта еластичності перебувало в межах 1%, а у 2008 р. підвищилося до рівня 1,23. Однак, незважаючи на ряд позитивних тенденцій, про які свідчить значення коефіцієнта еластичності податків, його нестабільність у динаміці є негативним проявом. Для України еластичність податків – особливо важливе явище. Це пов'язано з тенденцією, що склалась із зростанням державних видатків та ВВП (рис. 2.3).

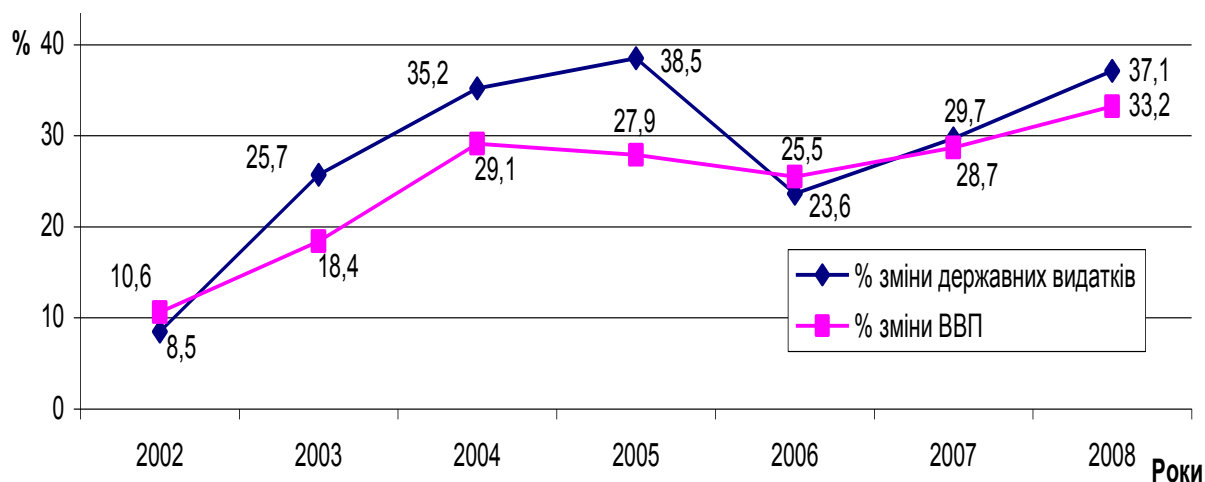


Рис. 2.3. Динаміка зміни державних видатків та ВВП в Україні у 2002 – 2008 рр.*

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Як видно з рис. 2.3, від 2003 р. зростання державних видатків у всіх роках, окрім 2006, випереджає аналогічний показник із ВВП. За такої ситуації при нееластичній податковій системі є загроза невиконання видаткової частини бюджету, оскільки податкові надходження зростають меншими темпами, ніж ВВП, а державні видатки – більшими.

Рівень оподаткування або податковий коефіцієнт – кількісний показник, що характеризує частку ВВП, яку за допомогою податків перерозподіляють через бюджет держави. У вітчизняній практиці є дилема щодо застосування методики визначення даного показника. Зокрема, В. Мельник вважає, що рівень

оподаткування потрібно визначати відношенням тільки податкових надходжень, не враховуючи внесків на соціальне страхування, до ВВП держави [5, с. 32]. Натомість А. Соколовська переконана, що при визначенні цього показника необхідно враховувати також внески до фондів соціального страхування, та мотивує свою позицію правилами міжнародної статистики [60, с. 59]. На нашу думку, визначальним у даному випадку має бути не місце зарахування коштів, а джерело їхнього утримання. Оскільки внески на соціальне страхування сплачують за рахунок доходів підприємців та громадян, збільшуючи при цьому їхній податковий тягар, то правильним є підхід, що передбачає врахування внесків до фондів соціального страхування.

Застосувавши цю методику, ми розрахували у динаміці податковий коефіцієнт в Україні (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка надходжень основних податків та податкового коефіцієнта в Україні у 2002–2008 рр., млн. грн.*

Роки	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податкові надходження	45390,0	54320,4	63161,8	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8
у тому числі							
Податок на прибуток підприємств	9398,3	13237,2	16161,7	23464,0	26172,1	34407,2	47856,8
Податок із доходів фізичних осіб	10823,8	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1	45895,8
ПДВ	13471,2	12598,1	16733,5	33803,8	50396,7	59382,8	92082,6
Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	3604,9	4659,1	6091,6	7346,5	7557,3	9072,2	10230,1
Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	493,3	587,0	612,8	598,9	1050,8	1495,5	2553,0
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	2366,2	3794,6	5066,9	6721,9	7373,4	10037,6	11932,8**
Внески до державних соціальних фондів	26740	31845	46530	64846	75843	95473	117091,1***
ВВП	225810	267344	345113	441452	554153	712945	949864
Податковий коефіцієнт	0,319	0,322	0,317	0,369	0,363	0,360	0,362

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Примітки:

1. ** Імпортне мито.

2. *** Дані фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Згідно з даними табл. 2.1, рівень оподаткування в Україні у 2002–2008 рр. перебував у діапазоні 0,317–0,369. Цей показник навіть нижчий, ніж середнє значення податкового коефіцієнта у відповідних роках у так званих нових країнах-членах Євросоюзу (додаток В). Однак стверджувати про ефективність функціонування податкової системи тільки за даними рівня оподаткування – неправильно. Адже навіть за низьких значень податкових коефіцієнтів податкове навантаження може бути високим, і оподаткування деструктивно впливатиме на економіку держави. Ґрунтовніші висновки можна отримати, проаналізувавши рівень оподаткування в динаміці сукупно з характеристикою зміни окремих елементів податків.

У 2003 р. податковий коефіцієнт зріс від 0,319 до 0,322. Це відбулося за рахунок збільшення надходжень податку на прибуток підприємств, акцизного збору, податку з доходів фізичних осіб та внесків до державних соціальних фондів. Фіскальна ефективність двох останніх платежів зросла у результаті підвищення доходів населення на 16,5% щодо 2002 р. Поліпшення ситуації стосовно справляння податку на прибуток підприємств стало результатом, насамперед, покращення його адміністрування з боку органів державної податкової служби, а також зростання фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування порівняно з 2001 р. на 4,8% і з 2002 р. – на 34,2%.

У 2004 р. податковий коефіцієнт зменшився до найнижчого рівня за аналізований період – 0,317. Причиною цього стало зменшення ставки податку на прибуток підприємств із 30% до 25% і впровадження єдиної ставки податку з доходів фізичних осіб – 13%. Навіть істотне зростання надходжень податку на додану вартість та внесків до державних соціальних фондів не змогло забезпечити підвищення рівня оподаткування.

Найбільшим протягом аналізованого періоду значення податкового коефіцієнта було у 2005 р. Його піднесення до рівня 0,369 стало результатом зростання за всіма аналізованими пунктами податкових надходжень, окрім акцизного збору з ввезених на територію України товарів, та внесків до державних соціальних фондів. Так, у 2005 р. податкові надходження та внески на соціальне

страхування зросли на 48,5% при збільшенні ВВП на 27,9%. Найбільшою мірою таку ситуацію визначило майже подвійне зростання ПДВ та збільшення надходжень податку на прибуток на 45,2%. Ситуація щодо справляння ПДВ поліпшилася завдяки докорінній законодавчій перебудові даного податку. Зокрема, Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» № 2505 – IV від 25 березня 2005 р. було скасовано ряд галузевих пільг, пільг, що надавали суб'єктам СЕЗ і ТПР, технопарків. Окрім цього, було вдосконалено механізм відшкодування ПДВ шляхом створення єдиного порядку відшкодування за експортними операціями та операціями з постачання товарів на внутрішній території України й обмеження прав для отримання бюджетного відшкодування. Зазначені нормативні вдосконалення, а також зростання внутрішнього споживання привели до майже подвійного розширення бази оподаткування ПДВ та підвищення його фіскальної ефективності (відсоток у ВВП) з 4,8% у 2004 р. до 8,1% у 2005 р. [116, с. 158]. У 2006 р. рівень оподаткування зменшився на 0,006 пункта щодо попереднього року, у 2007 р. – ще на 0,003 пункта, а у 2008 р. – підвищився до 0,362.

Аналіз причин різкої зміни податкового коефіцієнта від 2005 р. показав, що рівень оподаткування підвищився завдяки збільшенню податкового навантаження на суб'єктів оподаткування, котрі до цього часу користувалися податковими пільгами (додаток 3.3) або ухилялися від сплати податків. Отже, зростання податкового коефіцієнта після 2004 р. сприяло рівномірнішому розподілу податкового навантаження, і в результаті його збільшення для окремих платників податків відбулося зниження на суспільство в цілому.

Лише за числовим значенням рівня оподаткування оцінити ефективність функціонування податкової системи неможливо. Однак його аналіз у динаміці та причини варіації податкового коефіцієнта в Україні дають змогу стверджувати насамперед про відсутність чіткої тенденції його зміни. Наявність описаної варіації даного показника свідчить про податкову нестабільність у державі. До 2005 р. навіть при значенні податкового коефіцієнта, близькому до 0,32, в Україні спостерігалися деструктивні зміни нерівномірного розподілу податкового навантаження, що

свідчило про низьку ефективність функціонування податкової системи. Хоча у 2005 р. рівень оподаткування піднявся майже на 0,05 пункта, це усунуло деякі «перекоси» розподілу податкового навантаження і сприяло гармонізації відносин платників податків та держави.

Проаналізувавши динаміку фактичного рівня оподаткування в Україні, визначимо його оптимальне значення, скориставшись формулою 1.1. У додатку 3.4 наведені дані щодо розрахунку оптимального рівня оподаткування, а на рис. 2.4 – співвідношення фактичного й оптимального рівня оподаткування в Україні.

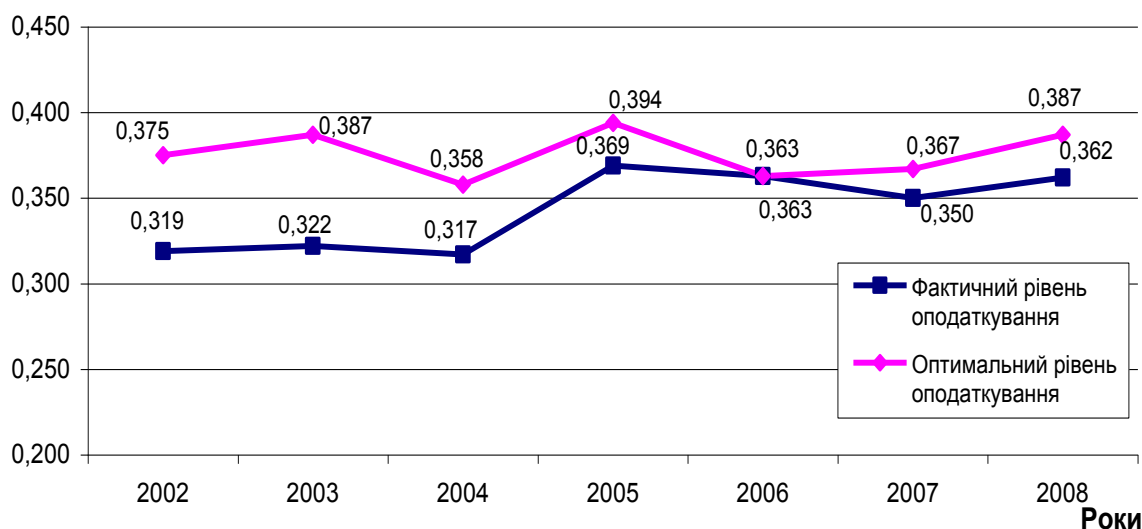


Рис. 2.4. Співвідношення фактичного та оптимального рівня оподаткування в Україні у 2002 – 2008 рр.

Джерело: складено автором за: [117; 118; 119; 120; 121; 122; 123; 124; 125; 126].

Протягом аналізованого періоду оптимальний рівень оподаткування з позиції забезпечення громадян суспільними благами в усіх роках, окрім 2006 р., перевищував фактичний. Це пояснюється наявністю значної кількості пільг в оподаткуванні та дефіциту бюджету, що найбільшою мірою і визначає різницю між значеннями аналізованих рівнів оподаткування. У 2002 та 2003 рр. різниця між фактичним та оптимальним рівнями оподаткування становила 0,056 та 0,065 відповідно. У цих самих роках втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг становили 39188,3 млн. грн. та 47446,1 млн. грн. відповідно (додаток 3.3), що свідчить про зниження бази оподаткування та велике податкове навантаження на платників податків, які не користувалися податковими пільгами. У 2004 р.

знизилися показників рівня оподаткування, і різниця між ними скоротилася до 0,041. Причини спаду фактичного рівня оподаткування ми вже аналізували, а оптимального – пов'язані зі зменшенням обсягів наданих податкових пільг до 8579,9 млн. грн. Також у цьому році був найбільший дефіцит бюджету за аналізований період – 11009,0 млн. грн., що визначальною мірою вплинуло на різницю рівнів оподаткування. У 2005 р. різниця між фактичним та оптимальним рівнями оподаткування становила 0,025. Цього зуміли досягти за рахунок скасування багатьох пільг із ПДВ та податку на прибуток підприємств, що дало змогу при збільшенні ВВП на 27,9% забезпечити зростання пільг лише на 2,1%. У 2006 р. спостерігалася найідеальніша ситуація щодо співвідношення аналізованих величин, оскільки фактичний та оптимальний рівні оподаткування були однакові, тобто ступінь внутрішньодержавної податкової гармонізації був найвищий. Це було пов'язано зі зростанням видатків бюджету нижчими темпами, ніж податкових надходжень, та низьким обсягом дефіциту бюджету. Проте у 2007 та 2008 рр. оптимальний рівень оподаткування був знову вищим за фактичний на 0,017 та 0,025.

Перевищення у більшості з аналізованих років оптимального рівня оподаткування з позиції забезпечення громадян суспільними благами над фактичним свідчить про готовність громадян надати державі більший обсяг повноважень у забезпеченні благами суспільства. Однак невміла політика держави стосовно адміністрування податків, пільгового оподаткування, планування доходів бюджету тощо спричиняє нерівномірний розподіл податкового навантаження, надмірний податковий тиск на сумлінних суб'єктів оподаткування, ухилення від сплати податків та в цілому негативне враження про податкову систему.

Для дослідження ефективності адміністрування податків та податкового планування доцільно проаналізувати рівень мобілізації податків до бюджету в Україні. Для цього використовують коефіцієнт збираності податків. Цей показник визначають відношенням фактичних податкових надходжень до планових за окремий рік. Тобто, чим більше значення коефіцієнта збираності наближається до одиниці, тим ефективнішою є робота податкової служби щодо планування податків. Величина відхилення коефіцієнта від одиниці свідчить про ефективність

адміністрування податків із боку органів податкової служби. У додатку 3.5 наведено статистичні дані щодо розрахунку коефіцієнта збираності податків в Україні, а на рис. 2.5 зображена його динаміка.

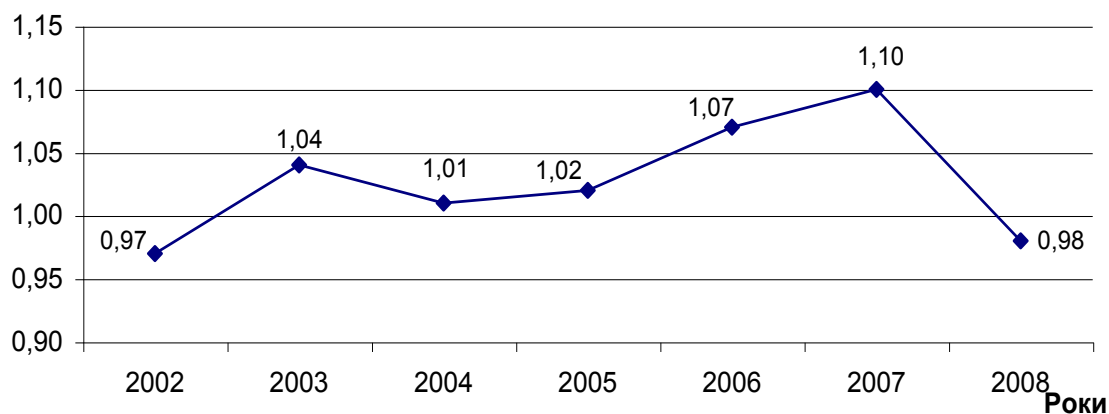


Рис. 2.5. Динаміка коефіцієнта збираності податків в Україні у 2002 – 2008 рр.

Джерело: складено автором за: [127; 128; 129; 130; 131; 132; 133; 117; 118].

З рис 2.5 видно, що протягом усього аналізованого періоду, крім 2002 та 2008 рр., коефіцієнт збираності перевищував одиницю. Перевиконання планових показників також свідчить про фіскальну ефективність адміністрування податків із боку органів податкової служби. Однак унаслідок надмірної зосередженості на виконанні планів надходження адміністративний тиск на суб'єктів підприємницької діяльності часто чинять податкові органи, що спричиняє підвищення на них податкового навантаження.

Для детальнішого аналізу ефективності податкового планування й адміністрування податків розглянемо коефіцієнти збираності окремих податків в Україні (відношення фактичних надходжень окремого податку до планових згідно з Державним бюджетом України на відповідний рік) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка коефіцієнта збираності окремих податків в Україні у 2002 – 2008 рр.

Податок	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податок на прибуток підприємств	0,80	1,12	1,27	1,14	0,99	1,26	1,13
ПДВ	1,05	0,92	0,84	1,00	1,18	1,03	0,93
Акцизний збір	1,21	1,05	0,99	0,94	0,82	1,03	0,92
Ввізне мито	1,05	1,16	1,10	0,95	1,10	1,19	0,99

Джерело: складено автором за: [127; 128; 129; 130; 131; 132; 133; 117; 118].

Дані щодо коефіцієнта збираності за окремими податками варіативніші стосовно одиниці, ніж зведений коефіцієнт збираності. Зокрема, значення коефіцієнта збираності 0,97 у 2002 р. пояснюється виконанням планових показників із податку на прибуток підприємств лише на 80%. Натомість із акцизного збору даний показник перевиконаний на 21%. Перша зі згаданих ситуацій є наслідком завищених показників планування та неефективного адміністрування податку на прибуток із боку органів податкової служби. Недоброякісне податкове планування є і в другому випадку, а ефективність адміністрування тут набагато вища. Аналіз коефіцієнта збираності податків протягом наступних років дає змогу стверджувати, що найбільші відхилення від планових показників спостерігалися щодо податку на прибуток у 2004 р. – 27% та у 2007 р. – 26%. Також значно відхилялися планові та фактичні показники з податку на додану вартість й акцизного збору у 2006 р. – на 18% і щодо ввізного мита у 2007 р. – на 19%. Чіткої тенденції коефіцієнта збираності окремих податків за роками в Україні не простежується.

На основі цього ми робимо висновок, що ефективність податкового планування в нашій державі – низька. Найважливіша причина цього – те, що нема комплексних методик згаданого процесу, які б враховували велику сукупність факторів. Лише щодо податку на додану вартість Державна податкова адміністрація разом із Міністерством фінансів, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції, Державною митною службою, а також за участі Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів, Національної академії Державної податкової служби України, Національного Інституту стратегічних досліджень при Адміністрації Президента України, Інституту економічного прогнозування НАН України на виконання Указу Президента України від 23.06.2004 р. № 671 «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» [134] розробили методику прогнозування надходжень податку на додану вартість. Саме завдяки багатофакторному аналізу даної методики у 2005 р. зуміли на 100% спрогнозувати надходження ПДВ. Проте у зв'язку з наявністю багатьох показників і складним механізмом розрахунку застосування цієї методики викликає ряд труднощів, про що свідчать показники неефективного планування у 2006 –

2008 рр.

Проаналізувавши окремі показники ефективності функціонування податкової системи України в цілому, доходимо до висновку насамперед про відсутність стабільності в її функціонуванні. А це, навіть за окремих позитивних результатів, дає змогу стверджувати, що у відносинах платників податків та держави під час оподаткування спостерігається низький рівень гармонізації інтересів.

Одна зі складових частин податкової системи – сукупність податків і зборів, що справляють у державі. Аналіз цієї компоненти податкової системи дасть змогу детальніше охарактеризувати реалії оподаткування в Україні. До найважливіших показників дослідження системи оподаткування ми відносимо:

- загальну кількість податків і зборів;
- індекс концентрації;
- індекс дисперсії.

Насамперед необхідно зауважити, що сукупність податків і зборів, які справляють на території України, визначено Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. №1251-ХІІ [26]. Згідно зі статтею 14 цього закону в Україні справляють 28 загальнодержавних податків та обов'язкових платежів, а стаття 15 визначає 14 місцевих податків і зборів, що діють у нашій державі. Однак насправді окремі платежі, наведені у переліку згаданих статей, не введені в дію (податок на нерухоме майно), скасовані (гербовий збір), а частка інших у доходах держави настільки низька, що не має фіскальної значимості.

Індекси концентрації та дисперсії у науковій літературі застосовують для характеристики структури системи податків і зборів [98, с. 25; 135, с. 211]. Показник індексу концентрації Гервіндаля свідчить про рівень складності податкової системи з точки зору формування надходжень із різних джерел, і його визначають за формулою [98, с. 25]:

$$I_{\kappa} = \sum_{i=1}^n R_i^2, \quad (2.2)$$

де R_i – частка i -го податку у загальній сумі надходжень, N – загальна кількість видів податків.

Якщо у системі податків є лише один податок, то $I_k=1$, а у випадку збільшення кількості податків параметр I_k зменшується. У додатку 3.6 наведені дані щодо розрахунку індексу концентрації Гервіндаля, а його динаміка у 2002 – 2008 рр. відображена на рис. 2.6.

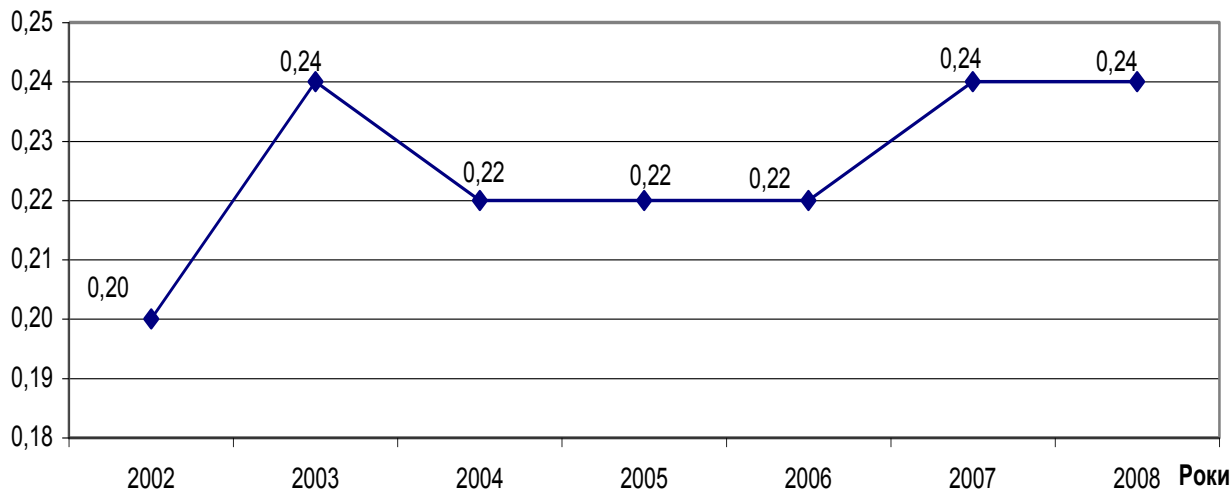


Рис. 2.6. Динаміка індексу концентрації Гервіндаля (для оцінки формування податкових надходжень із різних джерел).

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

За цей період значення індексу коливалось у діапазоні 0,20 – 0,24. Це свідчить про те, що у системі оподаткування домінують джерела з низьким обсягом надходжень. Для порівняння, у США аналогічний показник – 0,37 [98, с. 25].

Іншим показником, що характеризує відсутність або незначну питому вагу податків із низьким обсягом надходжень, є індекс дисперсії. Розрахуємо цей показник за формулою, що використовують у статистичному аналізі [135, с. 209]:

$$\sigma^2 = \sum_{i=1}^n p_i (x_i - \bar{x})^2, \quad (2.3)$$

де p – ймовірність реалізації випадкової величини; x – випадкова величина; \bar{x} – середня випадкової величини.

У даному випадку за випадкову величину приймемо суму податкових надходжень, а середньою випадкової величини буде середнє арифметичне всіх податків за відповідний рік (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Фактичні податкові надходження (x_i) до Зведеного бюджету України
у 2002 – 2008 рр., млрд. грн.***

Податок	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податок з доходів фізичних осіб	10,82	13,52	13,21	17,33	22,79	34,78	45,90
Податок на прибуток підприємств	9,40	13,24	16,16	23,46	26,17	34,40	47,90
Податок на додану вартість	13,47	12,60	16,73	33,80	50,40	59,48	92,10
Акцизний збір	4,10	5,25	6,70	7,95	8,61	10,56	12,80
Ввізне мито	2,14	2,99	4,02	6,01	6,97	9,58	11,93
Плата за землю	1,81	2,03	2,29	2,72	3,12	3,88	6,68
Інші податки	3,65	4,69	4,04	6,80	7,68	8,58	9,85
Разом	45,39	54,32	63,15	98,07	125,74	161,26	227,16
Середнє значення	6,48	7,76	9,02	14,01	17,96	23,04	32,45

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Ймовірністю реалізації випадкової величини є частка податків у загальній структурі бюджету (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Структура податкових надходжень (p_i) Зведеного бюджету України
у 2002 – 2008 рр.***

Податок	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податок з доходів фізичних осіб	0,238	0,248	0,209	0,176	0,181	0,216	0,202
Податок на прибуток підприємств	0,207	0,243	0,255	0,239	0,208	0,213	0,211
Податок на додану вартість	0,296	0,231	0,264	0,344	0,400	0,369	0,405
Акцизний збір	0,090	0,096	0,106	0,081	0,068	0,065	0,056
Ввізне мито	0,047	0,055	0,063	0,061	0,055	0,059	0,053
Плата за землю	0,039	0,037	0,036	0,027	0,024	0,024	0,029
Інші податки	0,080	0,086	0,063	0,069	0,061	0,053	0,043
Разом	1	1	1	1	1	1	1

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Використавши наведені дані ми розрахували динаміку індексу дисперсії та коефіцієнт варіації за 2002 – 2008 рр. (табл. 2.5). Як видно з табл. 2.5, індекс дисперсії протягом 2002 – 2004 рр. перебував у невеликому діапазоні, однак значно відрізнявся від середньої величини податкових надходжень, що є негативною тенденцією. А з 2005 р. аналізований показник надзвичайно стрімко зріс до 171,92, 463,43, 587,95 та 1613,11 у 2005, 2006, 2007 та 2008 рр. відповідно. Така різка динаміка та незіставність індексу дисперсії зі середніми значеннями податкових

надходжень дає змогу стверджувати, що у податковій системі України є сукупність податків, які не забезпечують до бюджету великого обсягу надходжень, а лише створюють незручності для платників податків.

Таблиця 2.5

Динаміка індексу дисперсії та коефіцієнта варіації за 2002 – 2008 рр.

Показники	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Індекс дисперсії	23,60	24,82	37,69	171,92	463,43	587,95	1613,11
Середня величина податкових надходжень до бюджету за основними податками	6,48	7,76	9,02	14,01	17,96	23,04	32,45
Коефіцієнт варіації	0,75	0,64	0,68	0,94	1,20	1,05	1,24

До аналогічних висновків доходимо, проаналізувавши коефіцієнт варіації, який є величиною середньоквадратичного відхилення, що припадає на одиницю податків, і його визначають за формулою [135, с. 211]:

$$v(X) = \frac{\pm \sqrt{\sigma^2}}{\bar{X}}, \quad 2.4$$

де σ^2 – дисперсія; \bar{X} – середня величина податкових надходжень до бюджету за основними податками згідно з табл. 2.3. Протягом аналізованого періоду коефіцієнт варіації змінювався від 0,64 до 1,24, тобто різниця між мінімумом і максимумом становила 0,6.

Висновок щодо наявності у податковій системі України фіскально незначимих податків підтверджує аналіз структури податкових надходжень Зведеного бюджету України. Так, надходження від трьох податків (податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб та ПДВ) сукупно дорівнює близько 80% податкових надходжень бюджету (див. табл. 2.4). Від 4,3% до 8,6% протягом аналізованого періоду становила категорія інших податків, яку склали всі місцеві податки і збори та понад 20 загальнодержавних, окрім шести деталізованих у табл. 2.4. Таким чином, близько 34 податків і податкових платежів сукупно не формують навіть 10% податкових надходжень Зведеного бюджету України.

Особливо негативною щодо цього є ситуація зі справляння місцевих податків і зборів. Дані платежі сукупно становлять 0,5 – 0,8 млрд. грн., тобто близько одного відсотка надходжень Зведеного бюджету України (додаток 3.6). Більше того, аналіз

структури місцевих податків і зборів свідчить про наявність у їхньому складі платежів із мізерною часткою, таких, як збір за видачу ордера на квартиру, збір із власників собак, збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, динаміку надходжень яких відстежує ДПС України (додаток 3.7). Однак на території України справляють місцеві збори, статистичні дані щодо яких ДПС України навіть не подає, внаслідок низької значимості їхніх надходжень. До них належать збір за участь у бігах на іподромі, збір за виграш у бігах на іподромі, збір із осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право проведення кіно- і телезйомок. Сукупно дані платежі не сягають навіть 10 млн. грн. на рік. Цілком очевидно, що наявність згаданих платежів із низькою часткою надходжень лише ускладнює чинну податкову систему та відносини платників податків і держави.

Проаналізувавши систему податків і зборів в Україні, ми можемо стверджувати, що в ній є платежі, які лише ускладнюють податкову систему і фактично нема податків, котрі в усьому світі служать вагомим джерелом податкових, тобто податку на нерухоме майно, хоча його наявність визначена Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ [26]. Це створює дисгармонію в оподаткуванні, оскільки спостерігається нерівномірний розподіл податкового навантаження між громадянами із різним майновим статусом.

Ефективність податкової системи великою мірою залежить від поведінки платників податків. Із одного боку їхнє небажання сплачувати податки, шляхом ухилення та уникнення оподаткування, є індикатором неефективної податкової політики держави, а з іншого – причиною низького рівня гармонізації податкових відносин. Основний обов'язок платників податків як суб'єктів податкової роботи – вчасно і в повному обсязі сплачувати до бюджету податки. Для оцінки діяльності платників податків розглянемо окремі показники характеристики цієї ланки податкової системи.

Важливою є насамперед інформація щодо загальної кількості платників податків в Україні (табл. 2.6; 2.7).

Таблиця 2.6

Кількість зареєстрованих підприємств, установ і організацій (юридичних осіб), які контролювала державна податкова служба України у 2002 – 2008 рр.

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Зареєстровано платників, од.	769203	756777	764387	792153	752511	796627	835097
Сплачують податки, од.	566186	591352	621308	634258	646742	684463	747854
Питома вага платників, які сплачують податки до зареєстрованих, %	73,6	78,1	81,3	80,1	85,9	85,9	89,6

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Як видно з табл. 2.6, кількість зареєстрованих платників податків юридичних осіб у 2002 р. становила 769 203 одиниці, у 2008 р. вона збільшилася до 835 097 одиниць. Однак, за даними ДПА України у 2002 р., лише 73,6% зареєстрованих платників сплачували податки, а частка неактивних зареєстрованих платників становила 26,4%. У наступних роках спостерігалася тенденція зниження частки неактивних платників податків, і в 2008 р. вона становила 10,4%. Це відбулося в результаті ліквідації платників, які не сплачують податків до бюджету.

Дещо інша ситуація спостерігалася щодо зареєстрованих фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності. Їхня кількість упродовж 2002 – 2008 рр. збільшилася на 894 318 одиниць і у 2008 р. становила 2 390 300 одиниць (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Кількість громадян-підприємців (фізичних осіб), які контролювала державна податкова служба України у 2002 – 2008 рр.

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Зареєстровано платників, од.	1495982	1665073	1792167	1940626	2017327	2209930	2390300
Сплачують податки од.	1256855	1437870	1616785	1767139	1858816	2079593	2367465
Питома вага платників, які сплачують податки до зареєстрованих, %	84,0	86,4	90,2	91,1	92,1	94,1	99,0

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

При цьому питома вага платників, які сплачують податки, до зареєстрованих за аналізований період постійно зростала і збільшилася з 84% у 2002 р. до 99,0% у 2008 р. Тобто, можна стверджувати, що податкова дисципліна серед громадян-підприємців зростає. Це підтверджується також даними щодо стану розрахунків із

бюджетом платників податків (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Стан розрахунків із бюджетом платників податків у 2002 – 2008 рр., тис. грн.

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Нараховано платежів	34070698	34572279	40415965	62351024	66366746	67370213	89188990
Мобілізовано платежів	40568668	47527369	53992801	78048989	97984853	110054927	168181937
Податковий борг за податковими зобов'язаннями	14172020	14130904	8888687	9418397	7806411	6340104	9146303
Розмір переplat	12577634	12840351	10244237	12100147	17757065	26751407	838394

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Зокрема, податковий борг за податковими зобов'язаннями з 2002 р. до 2007 р. поступово зменшувався (за винятком 2005 р.), а у 2008 р. знову підвищився до 9 146 303 тис. грн., але даний показник на 5 млрд. грн. нижчий від рівня 2002 – 2003 рр. Таким чином, загальна тенденція збільшення частки платників, які сплачують податки, у загальній їхній кількості та зниження податкового боргу свідчать про позитивні тенденції впливу платників податків на ефективність податкової системи.

До характеристик фіскальної активності платників податків ми також відносимо рівень сплати нарахованих платежів, який у 2002 – 2008 рр. значно перевищував 100%. Даний показник зріс із 119% у 2002 р. до 189% у 2008 р. Велика різниця між нарахованими та мобілізованими податковими надходженнями формується здебільшого внаслідок двох податків – податку з доходів фізичних осіб та ПДВ, що зумовлено особливостями нарахування даних податків у особових рахунках платників. Також дана тенденція пояснюється значними обсягами переplat, які у 2007 р. досягли 26 751 407 тис. грн. Із точки зору ефективності функціонування платників податків зниження податкового боргу та збільшення розміру переplat є позитивною тенденцією. Проте саме податковий борг для податкових органів служить резервом мобілізації податкових надходжень, а переplати, навпаки, зменшують податкові надходження за нарахованими платежами у наступних періодах. Тому, якщо у подальшому база оподаткування не розшириться, дана тенденція може негативно позначитися на ефективності

податкової системи за рахунок зниження показників мобілізації нарахованих податків.

Одночасна наявність податкового боргу та переplat пояснюється закріпленням цих величин за різними платниками податків й за різними платежами, що не дає змоги здійснити їхній фактичний взаємозалік.

Важливим показником ефективності діяльності платників податків є сума податків, що припадає на одного платника (рис. 2.7). Аналіз динаміки цього показника в Україні показує його тенденцію до зростання. Зокрема, якщо у 2002 р. на одного платника припадало 14 620 грн., то у 2008 р. ця сума зростає до 53 186 грн. Така тенденція спостерігається при тому, що загальна кількість платників податків за аналізований період також зростає. Зростання суми податків у розрахунку на одного платника пов'язане насамперед із розширенням бази оподаткування та виходом із тіні платників податків.

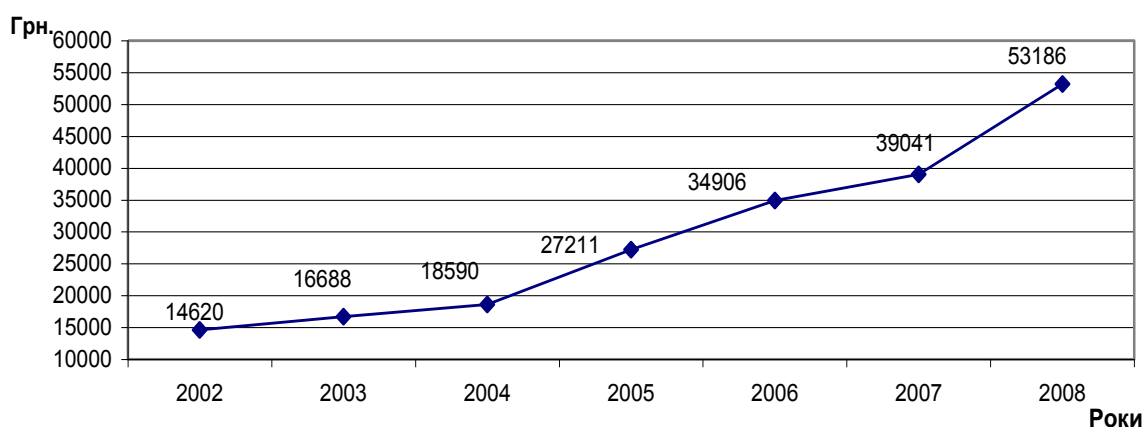


Рис. 2.7. Сума податків, що припадала на одного платника податків в Україні у 2002 – 2008 рр.

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Таким чином, дослідження діяльності платників податків як окремої ланки податкової системи свідчить про позитивні тенденції щодо сплати податків. Великою мірою це пояснюється зростанням податкової свідомості у платників податків, а відповідно й податкової дисципліни. Іншою причиною позитивних зрушень у функціонуванні цієї ланки податкової системи є реакція на зваженішу та ефективнішу політику держави у сфері оподаткування.

Визначальною щодо ефективності функціонування податкової системи є роль

контролюючих органів, а саме податкової служби. Вміло й ефективно організована робота контролюючого органу в сфері оподаткування – гарантія успіху податкової політики держави. І навпаки, навіть найкращу податкову політику може звести нанівець неефективна діяльність податківців.

Оцінку ефективності роботи контролюючих органів доцільно розпочати з характеристики кількісного та якісного складу працівників ДПС України (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Склад та чисельність працівників, які займали посади керівників і спеціалістів ДПС України, за станом на 1 січня 2006 – 2009 рр., осіб

Роки	Затверджено за штатним розписом	Фактично працює	Мають вік		Мають освіту		
			до 30 років	пенсійний	повну вищу	повну вищу за фахом	базову вищу
2006	60000	58465	16770	167	52553	50267	5790
2007	60145	58678	16698	109	53847	51599	4697
2008	60185	58945	16107	132	54957	52365	3880
2009	60241	58818	15627	149	55403	50518	3375

Джерело: складено автором за: [119; 123; 124; 125].

За станом на 1 січня 2006 р. в державній податковій службі згідно зі штатним розписом на посадах затверджено 60000 працівників, натомість фактично працювало 58465 осіб. На цю ж дату 2007 р. чисельність працівників збільшилася до 60145 та 58678 осіб відповідно. У 2008 р. аналізовані показники зросли на незначну величину – менше 1%, а у 2009 р. кількість затверджених за штатним розписом працівників зросла, а тих, які фактично працюють – зменшилася. Розподіл за віковою ознакою свідчить, що на кінець 2005 р. в державній податковій службі України працювали 28,7% осіб, які мали вік до 30 років, і 0,29% пенсіонерів. Наприкінці 2006 р. дані показники знизилися до 28,5% та 0,19% відповідно, тобто зросла чисельність працівників із віком після 30 років, але не пенсіонерів. За станом на 1 січня 2009 р. частка працівників із віком до 30 р. зменшилася до 25,9%, а пенсіонерів – збільшилася до 0,25%. Постійне зменшення чисельності молодих працівників у ДПС України та зростання протягом 2007 – 2008 рр. числа пенсіонерів, зрозуміло, – негативна тенденція.

Надзвичайно важливою є інформація щодо якісного складу працівників органів ДПС України за освітою. Так, у 2005 та 2006 рр. повну вищу освіту за фахом

мали відповідно 83,8% і 85,8% працівників ДПС України. Але 9,7% та 7,8% працівників у цих самих роках мали тільки базову вищу освіту, а в близько одного відсотка працівників не було вищої освіти. У 2007 р. частка працівників із повною вищою освітою за фахом зросла до 87,0%, а тих, котрі мали базову вищу, – зменшилася до 6,4%. У 2008 р. знизилася частка працівників із повною вищою освітою за фахом на 3,6%. Таку ситуацію можна було б вважати задовільною, не враховуючи структури категорії працівників із вищою освітою за фахом та потенціалу підготовки у вищих навчальних закладах профільних спеціалістів у сфері оподаткування. У розуміння поняття «вища освіта за фахом» статистичних даних ДПС України вкладають загалом економічну освіту, економічну фінансову освіту і безпосередньо освіту за спеціальністю чи спеціалізацією оподаткування. На жаль, статистика ДПС України не відстежує цієї структури. На нашу думку відносити спеціалістів просто з економічною освітою до фахових у сфері оподаткування – некоректно. Це при тому, що відомчий ВНЗ ДПС України – Національний університет ДПС України щороку готує близько 2000 спеціалістів. Окрім цього, випускників за спеціальністю «оподаткування» готують ряд інших ВНЗ України (Тернопільський національний економічний університет, Харківський національний економічний університет, Національний аграрний університет та ін.).

Таким чином, справді фахових спеціалістів у структурі ДПС України є набагато менше, ніж зазначено у наведених статистичних даних. А наявність працівників без вищої освіти спонукає вдосконалювати чисельний склад працівників ДПС України за освітою.

Важливим оціночним показником діяльності податкових органів є вартість збору 100 грошових одиниць податків або відсоток коштів від надходжень, витрачених на їхнє справляння. Розраховують цей показник за формулою [98, с. 25]:

$$K = \frac{B_n}{\Pi} \times 100, \quad 2.5$$

де: K – вартість збору 100 грошових одиниць податків; B_n – бюджет податкової служби України; Π – обсяг надходжень до бюджету, що контролює податкова служба України.

Перевагою цього показника є насамперед доступність інформації для обрахунку, а також можливість його планування. За результатами бюджетного року можна порівняти планове значення показника з фактичним. Якщо фактичне значення вартості збору податків вище від планового, то це спонукатиме до зменшення чисельності працівників податкової служби або раціональнішої їх роботи. Динаміка охарактеризованого показника в Україні наведена на рис. 2.8.

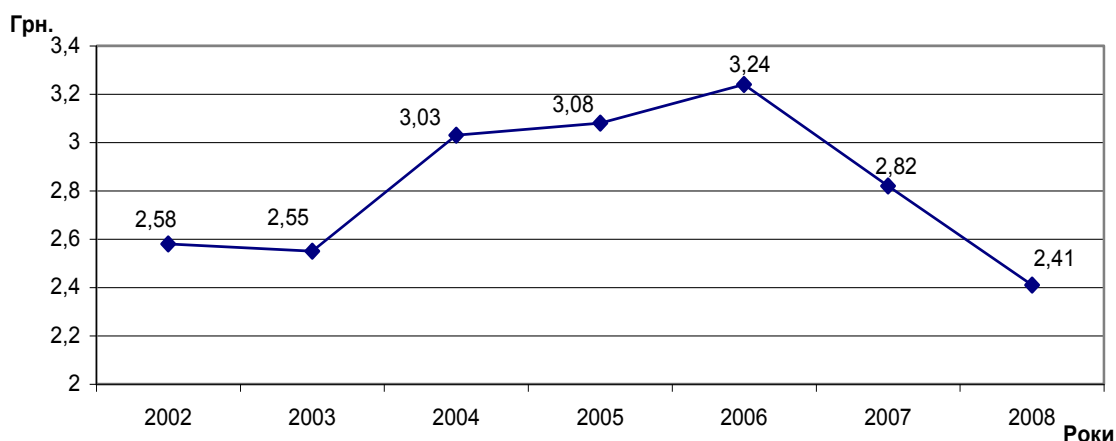


Рис. 2.8. Динаміка вартості збору 100 грошових одиниць податків в Україні у 2002 – 2008 рр.

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125; 127; 128; 129; 130; 131; 132; 133].

Із рис. 2.8 видно, що протягом 2002 – 2006 рр., окрім 2003 р., спостерігалось поступове збільшення вартості збору 100 одиниць податків. Найнижче значення цього показника протягом згаданих років було у 2003 р. і становило 2,55 грн., а найвище – у 2006 р.: – 3,24 грн. У 2007 р. та 2008 р. значення аналізованого показника зменшилося до рівня 2,82 та 2,41 грн. відповідно. Відбулося це не за рахунок зниження бюджету податкової служби, а завдяки підвищенню податкових надходжень, що контролює державна податкова служба України. Аналіз вартості збору податків в Україні показує, що близько 3% від надходжень податків і зборів витрачають на їхнє справляння. Це великі витрати, які свідчать про те, що органи податкової служби нераціонально витрачають кошти. Для порівняння: у США збір 100 грошових одиниць податків коштує 0,6 – 0,8 дол. США [98, с. 24].

Для детальнішого аналізу діяльності податкової служби розглянемо показники

контролюючої роботи податкової служби України. У табл. 2.10 наведено дані щодо кількості підприємств, які ДПС України контролювала у 2002 – 2008 рр.

Таблиця 2.10

Кількість підприємств, установ і організацій, які Державна податкова служба України контролювала у 2002 – 2008 рр. за податками і зборами, крім податку з доходів найманих працівників

Роки	Перевірено платників		Виявлено порушень		Питома вага платників, у яких виявлено порушення, до числа перевірених
	одиниць	% до попереднього року	одиниць	% до попереднього року	%
2002	243573	108,2	206299	125,5	84,7
2003	311605	127,9	286389	138,8	91,9
2004	385953	123,9	369359	129,0	95,7
2005	330479	85,6	314474	85,1	95,2
2006	389996	118,0	371688	118,2	95,3
2007	428842	110,0	408087	109,8	95,2
2008	423434	98,7	399413	97,9	94,3

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Із табл. 2.10 видно, що у 2002 – 2008 рр. кількість перевірених платників податків переважно, крім 2005 та 2008 рр. зростала. Аналогічна тенденція спостерігалась і щодо порушень, виявлених у платників. Важливою є статистика частки платників, у яких виявлено порушення, в загальній кількості перевірених. Значний відсоток виявлених порушень свідчить про високоякісну роботу контролюючих органів щодо добору платників для перевірок. У 2002 р. при зростанні числа перевірених платників податків питома вага виявлених серед них порушень була 84,7%. У 2003 р. показник раціональності перевірок зріс до 91,9%. Протягом 2004 – 2007 рр. він перебував на найвищому рівні за 2002 – 2007 рр. – в межах 95%, а у 2008 р. зменшився до 94,3%.

Фінансові результати контролюючої діяльності ДПС України наведені у табл. 2.11. У результаті виявлення порушень податкового законодавства з боку фізичних та юридичних осіб у 2002 р. до бюджету додатково донараховано 8 826 312 тис. грн., що є найбільшим значенням даного показника за 2002 – 2008 рр. Найменша донарахована сума була у 2007 р. – 5 951 201 тис. грн. Протягом 2002 – 2005 рр.

утричі зменшились адміністративні штрафи, а в 2008 р. вони зросли до 11 617 тис. грн. Близько 90% додатково донарахованих платежів нараховані за актами перевірок. Серед них у 2002 р. 64% становили основні платежі, 31% – фінансові санкції і 5% – пеня. За 6 років згадана структура змінилася: зменшились основні платежі – до 55,6% і пеня – до 1,7% та збільшилися фінансові санкції – до 42,8%. Зменшення частки основних платежів є наслідком загального зниження додатково донарахованих платежів, а зростання фінансових санкцій пов’язано зі законодавчим збільшенням їх розміру.

Таблиця 2.11

Додатково нараховано до бюджетів та державних цільових фондів за актами документальних перевірок підприємств, установ, організацій і громадян за податками й зборами за 2002 – 2008 рр., тис. грн.

Роки	Додатково нараховано, всього	У тому числі					Аміністративні штрафи
		за актами перевірок	з них			пеня за несвоєчасну сплату	
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
2002	8826312	7700592	4964672	2410123	325797	1135720	18846
2003	6202270	5340000	2647875	2209066	483059	862270	17767
2004	6804002	6120643	2829521	2723237	567885	583359	17243
2005	7532990	6719996	3719056	2897502	103438	812994	6917
2006	7480575	6692352	3319260	3224593	148499	788223	7380
2007	5951201	5479841	2669514	2696473	113354	471860	8943
2008	8519874	8178121	4545532	3496291	136298	341753	11617

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Сумістивши кількісний та фінансовий підходи до оцінки діяльності ДПС України, ми простежуємо зменшення додатково донарахованих сум платежів за аналізований період за збільшення числа перевірених платників податків. При цьому відсоток виявлених порушень підвищився. На нашу думку, це свідчить як про підвищення ефективності роботи податкової служби, так і про зміцнення податкової дисципліни платників. Остання теза підтверджується також зменшенням розмірів адміністративних штрафів та пені за несвоєчасну сплату.

Однак не всі донараховані суми надійшли до бюджету. В табл. 2.12 наведені суми платежів, скасованих у результаті рішень суду, а також платежів, зменшених та списаних за актами документальних перевірок.

Скасовано донарахованих платежів на підставі рішень суду, зменшено та списано платежів за актами документальних перевірок протягом 2002–2008 рр., тис. грн.

Роки	Податки і збори від підприємств установ, організацій і громадян	в тому числі:			
		Податки і збори з підприємств, установ, організацій (окрім податку з доходів найманих працівників)	Податок з доходів найманих працівників	Податки та збори з громадян	з них:
					Податок з доходів фізичних осіб, які є суб'єктами підприємницької діяльності
2002	1400554	1384164	8005	8385	7597
2003	975599	946497	8128	20974	19850
2004	995866	970225	3268	22373	21101
2005	1405550	1388637	2051	14862	13716
2006	1602116	1554964	10318	36834	36236
2007	803648	747577	2316	53755	53709
2008	1891945	1852519	7272	32154	31366

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

За даними ДПС України, у 2002 р. було скасовано 1400554 тис. грн., що становило 16% додатково донарахованих платежів. У 2006 р., при зменшенні додатково донарахованих платежів, сума скасованих зросла до 1602116 тис. грн. і дорівнювала 21% донарахованих. У 2007 р. обсяг скасованих платежів зменшився до 803 648 тис. грн., а у 2008 р. – збільшився до 1 891 945 тис. грн. Аналіз скасованих платежів за суб'єктами господарювання показує, що 97% – 98% скасованих сум закріплено за юридичними особами. Збільшення обсягу скасованих платежів негативно позначається на роботі податкової служби, а основною причиною цього є неузгодженість норм податкового законодавства, що дає змогу трактувати його на користь платників податків.

Поряд із негативною тенденцією щодо скасування донарахованих платежів рівень їх погашення залишається також низьким (табл. 2.13). Обсяг погашення донарахованих сум протягом 2002 – 2004 рр. зростав, у 2005 р. зменшивсь, а у 2007 та 2008 рр. знову зріс – до 2 973 653 тис. грн. та 3 240 461 тис. грн. відповідно. У 2002 р. частка погашених сум у додатково донарахованих становила 28%, у 2008 р. цей показник зріс до 38%. Враховуючи скасування донарахованих платежів і частку

їхнього погашення, можна стверджувати, що протягом аналізованого періоду 60%–70% донарахованих сум не погашали. 99% у структурі погашених сум займали основні платежі та пеня і менше 1% – адміністративні штрафи. Крім цього, не всі погашені суми є донарахованими платежами поточного року. Протягом 2002 – 2008 рр. відсоток погашених за актами перевірок сум та пені минулих років становив відповідно 11%, 23%, 18%, 23%, 24%, 18% та 13%.

Таблиця 2.13

Погашено донарахованих сум за станом на 1 січня 2003 – 2009 рр., тис. грн.

Роки	Погашено, всього	в тому числі:						
		Погашено за актами перевірок та пені за несвоє- часну сплату	у тому числі:			Погашено адміні- страти- вних штра- фів	у тому числі:	
			мину- лих років	за актами пере- вірок	пеня за не своє- часну сплату		мину- лих років	за пото- чний рік
2003	2458548	2439332	275469	2098143	65720	19216	2730	16486
2004	2791978	2773588	646139	2064117	63332	18390	2637	15753
2005	3707385	3689617	693615	2939346	56656	17768	2267	15501
2006	3049195	3041020	709279	2289542	42199	8175	2249	5926
2007	2558801	2551221	616278	1620990	313953	7580	1412	6168
2008	2973653	2964510	557581	2277535	129394	9143	1469	7674
2009	3240461	3228952	406927	2714642	107383	11509	1373	10136

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Якщо попередні дані свідчили про підвищення податкової дисципліни платників податків, то відсоток погашення додатково донарахованих платежів на рівні 30–40% дає змогу стверджувати протилежне. Це є однією з причин високої вартості збору податків, оскільки більша частина діяльності підрозділів контрольно-перевірочної роботи податкової служби фінансово не виражена в бюджетах. Дані щодо результатів роботи згаданих підрозділів наведені у табл. 2.14.

Підрозділи контрольно-перевірочної роботи донарахували у 2002 р. 4 781 928 тис. грн. У 2003 р. ця сума зменшилася майже вдвічі й становила 2 606 337 тис. грн. У 2004 – 2006 рр. даний показник мав тенденцію до зростання, у 2007 р. зменшився до 3 509 450 тис. грн., а у 2008 р. збільшився до 4 597 975 тис. грн. Однак, знову ж таки, відсоток сплати донарахованих сум становив 21,2% – 43,9%. Кількість осіб, притягнених до адміністративної відповідальності, та сума застосованих адміністративних штрафів за 2002 – 2008 рр. істотно зменшилася.

Результати роботи підрозділів контрольно-перевірочної роботи за 2002 – 2008 рр., тис. грн.

Роки	Донараховано за результатами планових та позапланових перевірок	Надійшло за результатами планових та позапланових перевірок	Питома вага сплачених до донарахованих, %	Кількість осіб, притягнених до адміністративної відповідальності	Сума застосованих адміністративних штрафів
2002	4781928	1011642	21,2	69664	7773
2003	2606337	918188	35,2	70499	7328
2004	3449279	1284259	37,0	68262	7272
2005	3897753	1229464	31,5	34820	2300
2006	4431312	1100165	24,8	23722	1554
2007	3509450	1539091	43,9	22175	1441
2008	4597975	1889912	41,1	19037	2726

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Підсумовуючи аналіз щодо ефективності роботи ДПС України, доходимо до висновку про низький рівень останньої. Незважаючи на значний відсоток виявлених порушень у перевірених платників податків, ми аргументуємо цей висновок насамперед високою вартістю збору податків та низьким рівнем мобілізації донарахованих платежів. Причиною останнього є неефективна робота підрозділів стягнення податкової заборгованості.

Такий стан діяльності Державної податкової служби неодмінно позначається на ефективності функціонування податкової системи України. Це спричинене насамперед високою вартістю утримання даного контролюючого органу. Іншою причиною його негативного впливу на стан функціонування податкової системи України є те, що податкова служба методологічно неправильно оцінює ефективність своєї роботи. Це значною мірою спричинене плануванням сум, зібраних унаслідок штрафних санкцій, що змушує податківців шукати проблеми в минулому, а не дивитися вперед і попереджувати податкові правопорушення.

Отже, характеризуючи внутрішні вади чинної податкової системи, зауважимо, що вони є наслідком непослідовної податкової політики держави за роки незалежності України. У зв'язку з цим податковій системі України притаманні наступні фіскальні дисбаланси:

- нестабільність та неузгодженість нормативно-правової бази з питань оподаткування;
- невідповідність системи оподаткування окремим принципам її побудови та призначення;
- нерівномірність розподілу податкового навантаження;
- неефективність податкового планування та прогнозування;
- неоптимальність структури системи податків і зборів;
- наявність у платників податків податкового боргу та переплат;
- висока вартість адміністрування податків та зборів;
- низький рівень забезпечення сплати платежів, які донарахували контролюючі органи тощо.

Наявність зазначених дисбалансів у сфері справляння податків свідчить про те, що в Україні спостерігається низький рівень внутрішньодержавної податкової гармонізації.

2.2. Аналіз збалансованості справляння основних бюджетоутворюючих податків

На основі оцінки ефективності податкової системи можна загалом визначити істинний стан гармонізації оподаткування в державі. Попередньо з'ясувавши, що податковій системі України притаманні різного роду дисбаланси, необхідно детальніше дослідити проблеми справляння окремих податків із точки зору узгодженості інтересів платника, носія податків та держави. На нашу думку, більшість неузгодженостей справляння податків пов'язані з невідповідністю встановлення їхніх елементів. Саме останні й служать інструментами гармонізації оподаткування. Тому функціонування основних податків в Україні доцільно аналізувати за їхніми елементами.

Найвагоміше місце у структурі доходів бюджету займають три найважливіші

податки: податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, частка яких у податкових надходженнях Зведеного бюджету України становить 78,9% (див. табл. 2.4). Зважаючи на це, збалансованість справляння згаданих податків доцільно дослідити в контексті функціонування їхніх елементів. До елементів податків, які найбільшою мірою служать інструментами гармонізації оподаткування, ми відносимо платників податку, податкову базу та об'єкт оподаткування, ставки податку, податкові пільги. Це зумовлено тим, що згадані елементи найбільшою мірою визначають порядок справляння податків і мають високий регулюючий потенціал.

Розглядаючи перелічені елементи з точки зору внутрішньодержавної податкової гармонізації, зазначимо, що держава зацікавлена розширювати податкову базу за допомогою збільшення переліку платників за окремими податками, підвищення податкових ставок збільшення об'єктів оподаткування, зменшення податкових пільг. Маючи свої економічні інтереси щодо уникнення оподаткування, платники податків, зрозуміло, зацікавлені у протилежному. Тому встановлення певного переліку згаданих елементів (платники, об'єкти, пільги) чи певної їх величини (ставки) може призвести до надмірного податкового навантаження, що спричиняє уникнення оподаткування. Цей ефект особливо підсилюється при невідповідності встановлення однакових елементів за різними податками. Наприклад, введення до переліку оподаткування різних податків одного й того самого об'єкта тощо.

Проаналізуємо взаємозв'язок та сучасний стан окреслених елементів податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств і ПДВ. Насамперед необхідно зауважити, що впродовж формування податкової системи України платники, ставки, об'єкти та пільги щодо згаданих податків змінювалися численну кількість разів, що відображено в окремих нормативно-правових актах [136 – 144]. Аналізуючи еволюцію досліджуваних елементів, ми робимо висновок, що основою їх встановлення була соціально-економічна ситуація в державі. Часті зміни елементів податку були спричинені відсутністю досвіду в сфері оподаткування, дисбалансом між фіскальною ефективністю податків та їх регулюючими

властивостями, лобістськими інтересами окремих осіб, ігноруванням наукового підґрунтя справляння податків тощо. Однак аналіз допущених помилок у взаємозв'язку з тогочасною соціально-економічною ситуацією в державі дає змогу дослідити діючі взаємовпливи під час справляння податків і виявити недоліки нинішньої податкової системи.

Взаємозв'язок між досліджуваними елементами одного податку встановити набагато простіше. Найлегше його простежити на основі фіскальної функції податків. Так, від переліку платників податків, об'єктів оподаткування, сукупності податкових пільг залежить величина бази оподаткування, а відтак – податкових надходжень. Якщо перелічені елементи безпосереднього взаємозв'язку між собою не мають, то між ставкою і ними як сукупно, так і окремо є тісна залежність. Зокрема від величини кожного з них і ставки залежить обсяг податкових надходжень. Для того, щоб зберегти сталу суму податкових надходжень щодо окремого податку, знизивши податкову ставку, необхідно зменшити обсяг податкових пільг, розширити перелік об'єктів або платників. І навпаки, при збільшенні кола платників та об'єктів і зменшенні обсягу податкових пільг можна знизити податкову ставку. Звичайно, описані алгоритми не враховують регулюючого впливу при зміні окремих елементів, однак, абстрагуючись від цього, діють саме так.

Набагато складніше встановити взаємозв'язок між елементами окремих податків. Для цього перейдемо до аналізу їхнього справляння на макрорівні. Розглядаючи оподаткування на макрорівні, зауважимо, що визначальними елементами даного процесу є податкова база та сукупна податкова ставка, добуток яких дає обсяг податкових надходжень держави. З точки зору збалансованості справляння окремих податків дослідження сукупної податкової ставки не становить наукового інтересу. Крім того, цей показник близький до поняття рівня оподаткування, який ми розглядали у попередньому підрозділі. Значно важливішим у даному контексті є дослідження податкової бази загалом та за тими чи іншими податками зокрема. У широкому розумінні податковою базою на макрорівні є обсяг валового внутрішнього продукту. Обчислити даний показник можна трьома

рівноцінними методами:

- за доданою вартістю (виробничий метод);
- за витратами (метод кінцевого використання);
- за доходами (розподільчий метод).

Найприйнятніший для нас – третій метод, оскільки згідно з ним структурними елементами формування ВВП є величини, що становлять базу оподаткування податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та ПДВ. Так, відповідно до розподільчого методу:

$$\text{ВВП} = V + R + \% + P + A + N, \quad (2.6)$$

де: V – оплата праці найманих працівників; R – доходи, що отримують власники землі будинків і споруд; $\%$ – доходи власників грошового капіталу; P – прибуток корпорацій і доходи на власність некорпоративного підприємницького сектору; A – амортизаційні відрахування; N – непрямі податки на бізнес.

Отже, відповідно до формули 2.6, за базу оподаткування податку з доходів фізичних осіб, абстрагувавшись від інших доходів населення, приймаємо величину V , базою оподаткування податку на прибуток підприємств є складова P . Базою оподаткування ПДВ служить додана вартість, створена за певний період часу. Зважаючи на це, ПДВ також можна визначити кількома методами. На практиці найчастіше використовують непрямий віднімальний метод, що передбачає різницю між добутком виручки й ставки та добутком затрат і ставки. Однак у теорії є прямий додавальний метод, що дає змогу виокремити базу оподаткування ПДВ – додану вартість. За цим методом ПДВ обчислюють як добуток ставки та суми прибутку і зарплати. Отже, ми доходимо до висновку, що базою оподаткування аналізованих податків є заробітна плата та прибуток. Окрім цього, щодо податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств, то ці величини окремо служать базами оподаткування, а щодо ПДВ – сукупно, як величина доданої вартості (рис. 2.9).

У даному випадку твердження про наявність подвійного оподаткування – недоречне. Це пояснюємо тим, що об'єкти оподаткування аналізованих податків різні, хоча за вартісною величиною база оподаткування ПДВ дорівнює сумі баз податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. А також ці

податки виконують різні економічні функції, зокрема ПДВ оподатковують споживання, а іншими двома податками – доходи та прибутки.

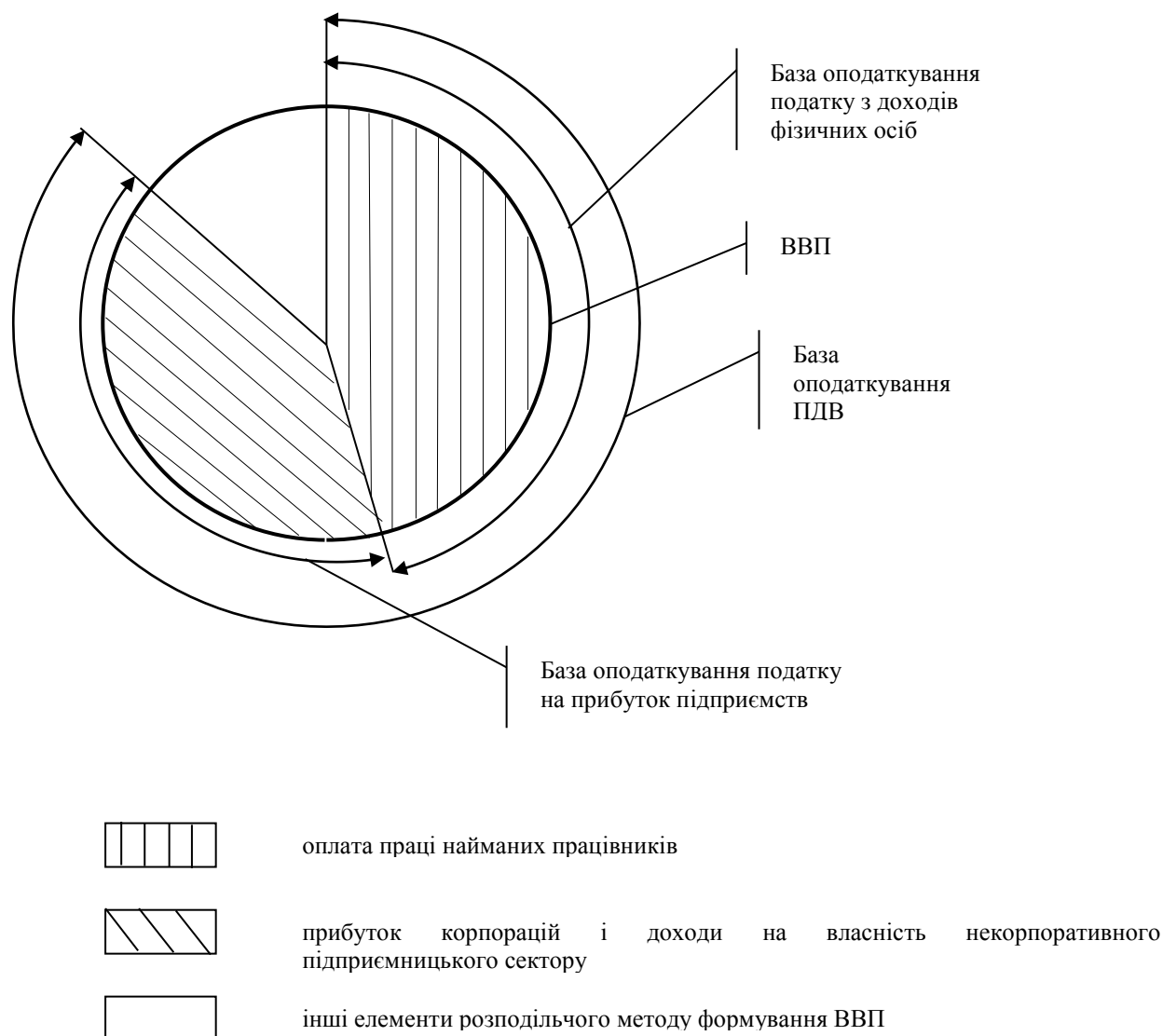


Рис. 2.9. Співвідношення баз оподаткування податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та ПДВ у структурі ВВП згідно з розподільчим методом.

Обсяг ВВП у 2008 р. становив 949 864 млн. грн., натомість сума двох його складових – валового прибутку та оплати праці у цьому ж році дорівнювала 831 521 млн. грн., або 87,5% ВВП. Відтак, це ще раз доводить, що обрані для аналізу бази оподаткування та податки є визначальними у функціонуванні податкової системи України.

Однак, зважаючи на наявність податкових пільг, визначення об'єктів оподаткування і платників податків, податкова база значно звужується. Знаючи

податкові надходження кожного податку та його ставку, визначимо вартісну величину бази оподаткування окремого податку, а відтак і коефіцієнт її використання.

Надходження податку на прибуток підприємств у 2004 р. становили 16 161,7 млн. грн. Зважаючи на те, що базова ставка податку на прибуток дорівнювала 25%, сума податкових надходжень становила 25% від реальної бази оподаткування, тобто остання була 64 646,8 млн. грн. Якщо валовий прибуток у 2004 р. був 152 500 млн. грн., то його частка, що служила базою оподаткування, дорівнювала 42%, тобто коефіцієнт використання податкової бази – 0,42. Здійснивши аналогічні розрахунки за іншими податками, отримуємо динаміку коефіцієнтів використання податкової бази податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб та ПДВ (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Коефіцієнти використання податкової бази за основними податками в
Україні у 2004 – 2008 рр.***

Роки	Податок на прибуток підприємств	Податок з доходів фізичних осіб	ПДВ
2004	0,42	0,64	0,27
2005	0,56	0,61	0,44
2006	0,52	0,65	0,53
2007	0,51	0,65	0,48
2008	0,52	0,66	0,55

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України

Згідно з даними табл. 2.15 найбільший коефіцієнт використання податкової бази протягом аналізованого періоду спостерігався щодо податку з доходів фізичних осіб. Неповне використання податкової бази щодо цього податку пояснюється механізмом його нарахування, що передбачає наявність податкової соціальної пільги, податкового кредиту, зменшення об'єкта оподаткування на суму внесків до фондів соціального страхування тощо. Низька частка реальної бази оподаткування щодо загальної величини прибутку як об'єкта оподаткування пояснюється насамперед наявністю податкових пільг, невіднесенням підприємств, які отримують прибуток, до платників податку на прибуток у результаті їхнього функціонування на спрощених системах оподаткування тощо. Низький коефіцієнт використання

податкової бази з ПДВ пов'язаний зі звуженням кола платників і значним обсягом податкових пільг.

Розглядаючи дані коефіцієнти у динаміці, зауважимо, що спостерігається тенденція до їхнього зростання. Зокрема, коефіцієнт використання податкової бази щодо податку на прибуток підприємств збільшився від 0,42 у 2004 р. до 0,52 у 2008 р. За податком з доходів фізичних осіб даний коефіцієнт за аналогічний період збільшився на 0,02, а за ПДВ – на 0,28.

Звичайно, ми не заперечуємо, що наші розрахунки можна поставити під сумнів, узявши до уваги те, що базою оподаткування податку з доходів фізичних осіб є не лише заробітна плата, застосовують й інші ставки цього податку та податку на прибуток підприємств тощо. Однак, узявши до уваги те, що більше 60% оподатковуваних доходів населення, становить заробітна плата, а знижені податкові ставки і винятки окремих осіб із числа платників податків та об'єктів зі складу бази оподаткування розглядають як пільги, можна стверджувати, що наші розрахунки не є абсолютно нереалістичними. Більше того, ми вважаємо, що представлені розрахунки є особливо цінними з точки зору оцінки обсягу надання податкових пільг та потенціалу використання податкової бази щодо окремих податків.

Таким чином, обґрунтованим є висновок, що найнижчий рівень використання податкової бази у динаміці й найбільший обсяг пільг в Україні спостерігався щодо ПДВ, однак у 2008 р. аналізований коефіцієнт зріс до рівня 0,55, що свідчить про підвищення ефективності справляння ПДВ. Такі позитивні зміни пояснюємо законодавчим обмеженням податкових пільг та зниженням ухилення від сплати цього податку. Щодо податку з доходів фізичних осіб, то коефіцієнт використання податкової бази найвищий. Порівнюючи рівень використання бази оподаткування щодо податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств сукупно і ПДВ, зауважимо, що за рівного співвідношення баз оподаткування рівень використання податкової бази прибуткового оподаткування у 2008 р. сягнув 0,59, а ПДВ – 0,55. Це свідчить, що доходи в Україні оподатковували ефективніше у результаті меншої кількості пільг, аніж споживання.

Для дослідження ефективності функціонування аналізованих податків

застосуємо окремі елементи економіко-математичного моделювання. Зокрема, за допомогою програмного продукту STADIA¹ побудуємо однофакторні й багатфакторні регресійні моделі залежності податкових надходжень в цілому та за окремими податками від баз оподаткування. Інформаційною основою для побудови згаданих моделей є статистичні дані щодо обсягу фактичних податкових надходжень до Зведеного бюджету України, надходження податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб, податків на споживання та величини баз оподаткування згаданих податків – валовий прибуток, оплата праці, кінцеві споживчі витрати за 13 років (додаток К.1). Залежність надходжень податку з доходів фізичних осіб від оплати праці найадекватніше описують лінійна та логарифмічна моделі (додаток К.2). Розрахунки показали, що обидві регресійні моделі адекватні експериментальним даним, а високі значення коефіцієнтів кореляції (більше 0,7) дають підстави зробити відповідні економічні висновки. Зокрема, лінійна модель показала, що за зростання оплати праці на одиницю надходження податку з доходів фізичних осіб зростатимуть лише на 0,09. Це – низький показник, який підтверджує, що податкову базу аналізованого податку використовують неефективно. Важливо зауважити, що між досліджуваними величинами є логарифмічна залежність із високим коефіцієнтом кореляції (0,9467) та низькою стандартною помилкою (86,44). Логарифмічна функція є залежністю, що передбачає сповільнення темпів зростання результативного показника. Тобто, наявність залежності такого виду дає підстави стверджувати, що за незмінного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб подальше зростання податкової бази супроводжуватиметься сповільненим зростанням податку з доходів фізичних осіб. Це ще раз підтверджує попередні висновки про неефективність використання податкової бази та необхідність реформування податку з доходів фізичних осіб.

Найхарактерніша величина, що відображає базу оподаткування податків на споживання, – кінцеві споживчі витрати. Останні й надходження податків на

¹ Програмний продукт STADIA – інтегрована система методів економетричного аналізу та опрацювання даних у середовищі Windows.

споживання найбільше пов'язані логарифмічною та степеневою залежністю, з коефіцієнтами кореляції 0,9249 та 0,9903 (додаток К.3). Обидві моделі адекватні експериментальним даним. Низький показник степеня (1,146) у степеневій моделі свідчить про незначні темпи зростання податків на споживання в результаті приросту обсягу кінцевих споживчих витрат. Логарифмічна залежність знову ж таки свідчить про можливість сповільнення подальших темпів зростання податків на споживання. Це дає підстави стверджувати про необхідність зміни механізмів справляння податків на споживання та підвищення ефективності використання податкових баз згаданих податків. Особливо це стосується ПДВ, який займає левову частку в структурі податків на споживання.

Однофакторні моделі залежності надходжень податку від його джерела показали, що найкраща ситуація – щодо податку на прибуток підприємств (додаток К.4). Найтиповішою залежністю податку на прибуток підприємств від валового прибутку є лінійна з коефіцієнтом кореляції 0,9775. Із урахуванням лінійного рівняння регресії можна стверджувати, що за збільшення валового прибутку на 1 надходження податку на прибуток підприємств зростатимуть на 0,12. Із меншою щільністю зв'язку між вхідними даними (0,8747) спостерігається логарифмічна залежність. Однак, зважаючи на те, що коефіцієнт кореляції перевищує 0,7 і логарифмічна модель адекватна експериментальним даним, на її основі можна зробити економічні висновки, аналогічні висновкам щодо податку з доходів фізичних осіб та податків на споживання. Тобто, при чинних механізмах справляння податку на прибуток підприємств подальше зростання його бази оподаткування супроводжуватиметься зниженням темпів надходження податку.

Отже, на основі наведених економіко-математичних розрахунків, доходимо до висновку, що механізмам справляння податку з доходів фізичних осіб, податків на споживання та податку на прибуток підприємств нині притаманна фіскальність забезпечення держави податковими надходженнями. Це стримує розширення податкової бази згаданих податків та свідчить про екстенсивність їхнього справляння.

У контексті дослідження збалансованості справляння основних

бюджетоутворюючих податків набуває актуальності побудова багатофакторних економіко-математичних моделей. Зокрема, за допомогою програмного продукту STADIA ми розрахували багатофакторну лінійну залежність між кінцевими споживчими витратами, оплатою праці й валовим прибутком як базами оподаткування відповідних податків і загальними податковими надходженнями на основі лінійної функції та функції Кобба-Дугласа (додаток К.5). Коефіцієнти кореляції та детермінації свідчать про високу щільність зв'язку та великий відсоток охоплення досліджуваних даних. Достатніми для формування економічних висновків є також показники значущості для всіх параметрів моделей. При застосуванні лінійної функції ми отримали наступне регресійне рівняння:

$$Y = -2490,7 + 0,18397x_1 + 0,30844x_2 - 0,17493x_3, \quad (2.7)$$

де: Y – податкові надходження (результативний показник); x_1 , x_2 , x_3 – кінцеві споживчі витрати, оплата праці й валовий прибуток відповідно (факторні показники).

На основі функції 2.7 можна зробити висновок про те, що за умови незмінності двох інших факторних показників збільшення кінцевих споживчих витрат на 1 приведе до зростання податкових надходжень на 0,18, при підвищенні оплати праці на 1 податкові надходження зростуть на 0,31, а збільшення валового прибутку на 1 призведе до зниження податкових надходжень на 0,17.

Подібні результати показала модель на основі функції Кобба-Дугласа:

$$Y = 0,1328 x_1^{0,6923} + x_2^{0,5661} + x_3^{-0,1890}. \quad (2.8)$$

Так, при збільшенні на 1% кінцевих споживчих витрат (x_2 , x_3 – незмінні) – податкові надходження зростатимуть на 0,69%, при збільшенні на 1% оплати праці (x_1 , x_3 – незмінні) – на 0,57%, а при зростанні валового прибутку на 1% (x_1 , x_2 – незмінні) – податкові надходження спадатимуть на 0,19%. Натомість при збільшенні на 1% усіх факторних показників результативний зросте на 1,07%¹. Тобто, оскільки сума коефіцієнтів еластичності при відповідних змінних функції Кобба-Дугласа перевищує 1, сукупне збільшення баз оподаткування окремих податків приведе до незначного зростання податкових надходжень. Однак залежність на основі лінійної

¹ $1,01^{(0,6923+0,5661-0,1890)} = 1,07$.

функції та функції Кобба-Дугласа показали, що зростання валового прибутку за сталого значення двох інших баз оподаткування призводитиме до зниження податкових надходжень.

Отже, в результаті аналізу наведених економіко-математичних моделей доцільним є висновок, що механізми справляння окремих податків навіть за відсутності взаємозв'язку з іншими функціонують неефективно, а це може призвести до зниження темпів зростання податкових надходжень. Багатофакторний аналіз впливу окремих баз оподаткування на сукупні податкові надходження показав, що в Україні неефективно використовують прибуток – як базу оподаткування, так і джерело забезпечення розширеного відтворення. Тобто, зростання прибутку не стимулює розширення оплати праці, а відповідно й кінцевих споживчих витрат, що знижує мультиплікативний ефект розширення бази оподаткування всіх податкових надходжень. Отже, можна стверджувати, що в Україні механізм справляння окремого податку знижує ефективність функціонування інших.

На нашу думку, однією з причин згаданого негативного впливу є множинність та неефективність надання податкових пільг. Для підтвердження цього висновку проаналізуємо обсяг втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування. Державна податкова адміністрація України не веде статистики стосовно обсягу надання пільг щодо податку з доходів фізичних осіб унаслідок великого їхнього розпорошення за платниками податків, тому вартісне значення пільг за цим податком визначити практично неможливо. Однак їхню величину можна встановити, враховуючи рівень використання податкової бази цього податку, а приблизне їхнє значення визначити емпіричним шляхом множення податкової бази, яка, згідно з нашими розрахунками, не підлягає оподаткуванню на ставку податку. Втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг щодо податку на прибуток підприємств та ПДВ проаналізуємо за даними табл. 2.16.

Як свідчать дані табл. 2.16, кількість отриманих пільг у 2002, 2003 рр. щодо податку на прибуток становила 51 092 та 30 631, а щодо ПДВ – 74 727 та 72 589 одиниць відповідно.

Обсяг втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування щодо податку на прибуток та ПДВ за станом на 1 жовтня 2002 – 2008 рр.

Податок	Роки	Кількість пільговиків	Кількість отриманих пільг	Сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, тис. грн.		
				всього	до держбюджету	до місцевих бюджетів
Податок на прибуток підприємств	2002	-	51 092	3 760 797,0	3 153 752,0	37 606 163,0
	2003	-	30 631	2 537 046,0	2 348 750,0	188 296,0
	2004	1 085	1 123	653 059,3	635 933,6	17 125,7
	2005	1 073	1 089	246 855,8	225 393,7	21 462,1
	2006	1 228	1 246	488 856,1	478 871,7	9 984,3
	2007	1 178	1 204	854 120,6	852 580,2	1 540,3
	2008	1 260	1 286	1 115 176,1	1 114 591,9	584,1
ПДВ	2002	-	74 727	32 474 650,0	32 474 650,0	0,0
	2003	-	72 589	41 414 094,0	41 414 094,0	0,0
	2004	32 385	42 747	7 471 004,1	7 471 004,1	0,0
	2005	34 106	43 793	8 178 572,2	8 178 572,2	0,0
	2006	33 036	41 621	8 686 378,0	8 686 378,0	0,0
	2007	30 984	38 897	11 084 828,7	11 084 828,7	0,0
	2008	29 274	36 605	14 965 125,5	14 965 125,5	0,0

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Сума втрат бюджету в цих самих роках стосовно податку на прибуток дорівнювала 3 760 та 2 537 млн. грн. відповідно, а щодо ПДВ – 32 474 і 41 414 млн. грн. Від 2004 р. ситуація з пільговим оподаткуванням докорінно змінилася. Кількість отриманих пільг щодо податку на прибуток підприємств у 2004 р. зменшилася до 1 123 одиниць, стосовно ПДВ – до 42 747 одиниць, а втрати бюджету – до 653 млн. грн. та 7 471 млн. грн. Це стало наслідком змін у справлянні податку на прибуток підприємств та ПДВ. Зокрема, з прийняттям Закону України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» № 1344 – IV від 27.11.2003 р. було внесено ряд змін до Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про ПДВ». Так, згідно з пунктами 50, 51 статті 80 Закону про Держбюджет на 2004 рік скасовано ряд безпосередніх пільг щодо справляння податку на прибуток, обмежено склад валових витрат та збільшено валові доходи. Відповідно до пункту 49 статті 80 аналогічного закону обмежено перелік операцій, звільнених від оподаткування.

Найважливішими серед них є операції з продажу і доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації; продажу книг вітчизняного виробництва; продажу лікарських засобів; передачі земельних ділянок тощо. Крім цього, згаданою нормою закону було скасовано ряд галузевих пільг щодо ввезення автомобілів та суднобудування. Також причина зменшення обсягу наданих пільг, відображених в офіційній статистиці ДПС України, починаючи з 2004 р., пов'язана зі зміною методики відображення податкових пільг. Остання змінилася на підставі спільного наказу ДПА України та Держкомстату України від 23.07.2004 р. № 419/453 та розпорядження ДПА України від 27.09.2004 р. № 281 р.

У 2005 р. при зменшенні кількості отриманих пільг щодо податку на прибуток на 34 одиниці обсяг втрат бюджету зменшився на 406,2 млн. грн. Проте вже у 2006 р. збільшилась як кількість отриманих пільг щодо даного податку – на 157 одиниць, так і вартісна їхня величина – на 242 млн. грн. Щодо ПДВ у 2005 та 2006 рр. спостерігалася тенденція до збільшення обсягу наданих пільг на 707,6 млн. грн. та на 507,8 млн. грн. Це відбулося на фоні зменшення у 2006 р. кількості отриманих пільг на 2 172 одиниці. У 2007 р. кількість пільговиків та отриманих пільг щодо податку на прибуток зменшилася на незначну величину, натомість сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування зросла майже вдвічі, порівняно з минулим роком. Щодо ПДВ у 2007 р. кількість як пільговиків, так і наданих пільг також зменшилась, а обсяг втрат бюджету зріс на 2 398 млн. грн. У 2008 р. стосовно податку на прибуток підприємств збільшилась як кількість отриманих пільг, пільговиків, так і втрати бюджету, останні – на 261 млн. грн. Щодо ПДВ, то у 2008 р. при зменшенні кількості пільговиків та пільг обсяг втрат бюджету збільшився на 3 880 млн. грн. Усі проаналізовані тенденції відбувалися на фоні перевищення кількості отриманих пільг над кількістю пільговиків. Це свідчить про те, що окремі суб'єкти господарювання користувалися податковими пільгами з кількох підстав.

Розглядаючи структуру наданих пільг, зауважимо: щодо ПДВ у 2006 р. було надано 93% від їх загальної кількості, а у 2007 та 2008 рр. – 91%. Сукупно з податком на прибуток підприємств цей показник у 2006 та 2007 рр. становив 98%, а

у 2008 р. – 97% [123, с. 18; 124, с. 18; 125, с. 21]. Надзвичайно великою питомою вагою податкових пільг із ПДВ в їхній загальній структурі пояснюється низький рівень використання податкової бази даного податку.

Наявність великої кількості пільг щодо ПДВ створює дисбаланс у сфері оподаткування внаслідок підвищення конкурентоспроможності продукції пільгованих підприємств та, відповідно, перекидання податкового тягаря на інші підприємства. Згаданий ефект особливо посилюється у випадку одночасного отримання пільг щодо ПДВ та податку на прибуток, що часто спостерігається у СЕЗ. Зважаючи на те, що база оподаткування ПДВ – набагато більша, ніж податку на прибуток, цілком логічно, що й обсяг пільг, наданих щодо ПДВ, має бути більшим. Однак їхнє співвідношення на рівні 91% та 7% у загальній структурі в 2007 р. та 91% і 6% у 2008 р. свідчить про явний дисбаланс цієї ланки оподаткування. Натомість наш аналіз використання бази оподаткування щодо податку з доходів фізичних осіб у контексті податкових пільг дає підстави стверджувати про можливість їхнього збільшення.

Найважливіша пільга щодо податку з доходів фізичних осіб – звільнення від оподаткування певної мінімальної частини доходу для всіх громадян. До 2004 р. цей дохід називався неоподатковуваним мінімумом, а з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» – податковою соціальною пільгою. До 2004 р. адекватної методики визначення та «прив'язки» цього показника до соціальних параметрів не було. Із введенням у 2004 р. податкової соціальної пільги її розмір залежить від мінімальної заробітної плати. Від 2004 р. було передбачено поетапне зростання податкової соціальної пільги від 30% мінімальної заробітної плати до 100% – у 2007 р. Однак із внесенням змін до Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» її розмір залишився на рівні 50% мінімальної зарплати. У табл. 2.17 наведено співвідношення неоподатковуваного мінімуму, мінімальної зарплати та прожиткового мінімуму від 1992 р.

Згідно з даними табл. 2.17, до 1998 р. неоподатковуваний мінімум перевищував мінімальну заробітну плату, а у наступних роках спостерігалася зворотна тенденція. Тобто, нині оподатковують майже половину (за мінусом

утримань до фондів соціального страхування) мінімальної заробітної плати. Цю ситуацію можна було б вважати прийнятною, якщо б мінімальна зарплата перевищувала прожитковий мінімум настільки, щоби його величина не підлягала оподаткуванню. Але за весь час функціонування власної податкової системи в Україні як мінімальна зарплата, так і неоподатковуваний мінімум – нижчі, ніж прожитковий мінімум. Саме тому в нашій країні доцільно здійснити «прив'язку» неоподаткованого мінімуму до межі малозабезпеченості, тобто прожиткового мінімуму. На нашу думку, ту законодавчо закріплену частку доходу громадянина, яка необхідна для забезпечення його мінімальних прожиткових потреб, не слід оподатковувати.

Таблиця 2.17

Співвідношення неоподаткованого мінімуму доходів громадян, мінімальної заробітної плати та межі малозабезпеченості в Україні у 1992 – 2008 рр.

Рік	Неоподатковуваний мінімум (податкова соціальна пільга)* крб. (грн.)	Мінімальна зарплата* крб. (грн.)	Вартість межі малозабезпеченості (прожитковий мінімум) для працездатного населення** крб. (грн.)
1992	2 300	967	-
1993	120 000	13 642	359 000
1994	780 000	60 000	2 258 700
1995	1 700 000	60 000	6 809 500
1996	17	15	95
1997	17	15	76,10
1998	17	55	84,99
1999	17	74	128,17
2000	17	118	151,54***
2001	17	118	331,05
2002	17	165	365
2003	17	185	365
2004	61,50	237	386,73
2005	131,00	332	453
2006	175,00	400	483
2007	200,00	460	525
2008	257,50	605	633
2009	302,5	605	669

Джерело: складено автором за: [106, с. 220; 145].

Примітки:

- *Дані на кінець року (у 2009 р. – на початок року).
- **Річні дані в середніх цінах грудня; місячні – у середніх цінах останнього місяця періоду; з 1997 р. – з урахуванням житлових субсидій. До 1996 р. дані наведені в карбованцях, із 1996 р. – в гривнях.
- ***Дані за січень – жовтень 2000 р.

Підняття неоподаткованого мінімуму до межі малозабезпеченості надасть

податковій системі соціальної спрямованості. З іншого боку, така зміна негативно позначиться на фіскальній ефективності справляння податку з доходів фізичних осіб. Проаналізуємо можливі втрати бюджету внаслідок згаданого підвищення податкової соціальної пільги. Для цього скористаємося даними розподілу кількості штатних працівників за розмірами нарахованої їм заробітної плати (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Ранжирування працівників за розмірами нарахованої заробітної плати в Україні у грудні 2007 р.

Межі нарахованої зарплати	До 460,00 грн.	Від 460,01 до 500,00 грн.	Від 500,01 до 568,00 грн.	Від 568,01 до 700,00 грн.	Від 700,01 до 800,00 грн.	Від 800,01 до 1000,00 грн.	Від 1000,01 до 1250,00 грн.	Від 1250,01 до 1500,00 грн.	Від 1500,01 до 2000,00 грн.	Від 2000,01 до 5000,00 грн.	Понад 5000,00 грн.
% працівників	5,5	4,8	5,2	9,4	7,0	10,9	11,3	10,0	13,5	19,5	2,9

Джерело: складено автором за: [146].

Для розрахунку використаємо параметри, які застосовували для нарахування податку з доходів фізичних осіб у 2009 р. (див. табл. 2.17). Межа застосування податкової соціальної пільги у 2009 р. становила 940 грн. (прожитковий мінімум за станом на 1.01.2009 р. помножений на коефіцієнт 1,4 та округлений до найближчих десяти знаків). Використавши формулу середньої арифметичної зваженої, розрахуємо суму податку для діючої податкової соціальної пільги та пільги на рівні прожиткового мінімуму, взявши з кожного інтервалу одну середню заробітну плату.

$$P = \frac{x_1 f_1 + x_2 f_2 + \dots + x_m f_m}{f_1 + f_2 + \dots + f_m}, \quad (2.9)$$

де: P – сума податку; x_m – сума податку, розрахована на кожному інтервалі доходу; f_m – відсоток громадян, які отримують дохід відповідної величини.

При застосуванні чинної податкової соціальної пільги її враховували на інтервалах від 460 грн. до 1000 грн. У випадку застосування податкової соціальної пільги на рівні прожиткового мінімуму її враховували до аналогічних розмірів доходів на інтервалах від 700 грн. до 1000 грн. Оскільки нас цікавить, на скільки відсотків зміниться сума нарахованого податку, утримання до фондів соціального

страхування не враховували. Здійснивши відповідні розрахунки, ми отримали, що за чинної податкової соціальної пільги сума нарахованого податку становитиме 16 897,6 грн., а при застосуванні тієї, що запропонували ми – 15 013,5 грн. Тобто, при застосуванні податкової соціальної пільги на рівні прожиткового мінімуму сума надходжень податку з доходів фізичних осіб у нашому гіпотетичному прикладі зменшиться на 11%. Однак даний результат не можна поширювати на загальнодержавний обсяг надходжень аналізованого податку. Це пов'язано з тим, що базу оподаткування податку з доходів фізичних осіб, окрім заробітної плати, становлять й інші доходи громадян, щодо яких сума надходжень податку при підвищенні податкової соціальної пільги не зменшиться. На жаль, ДПС України не веде статистики щодо надходжень податку за різними об'єктами оподаткування. Тому частку податку з доходів фізичних осіб, що надходить безпосередньо зі зарплати, можна визначити згідно з податковою базою, тобто відповідно до структури доходів громадян. Згідно з даними Державного комітету статистики України, доходи громадян, що підлягали оподаткуванню у 2007 р., становили 533 681 млн. грн., у т. ч. заробітна плата – 371 053 млн. грн. тобто 69,5%. Повертаючись до нашого гіпотетичного розрахунку, зазначимо, що 16 897,6 грн. становитимуть лише 69,5%, а загальні надходження – 24 313,1 грн., у яких частка податку, базою оподаткування котрого є доходи, відмінні від зарплати, становить 7 415,5 грн. При підвищенні податкової соціальної пільги до рівня прожиткового мінімуму дана сума податку не зміниться, а загальна становитиме 22 429,1 грн. (15 013,5+7 415,5). Отже, з урахуванням усієї бази оподаткування сума податку з доходів фізичних осіб зменшиться на 7,7%.

Зниження надходжень податку на зазначений відсоток негативно позначиться на доходах місцевих бюджетів, однак при введенні податку на нерухоме майно, що має стати джерелом поповнення доходів місцевих бюджетів, здійснити дані зміни, на нашу думку, цілком прийнятно.

Як ми вже зазначали, податкові пільги і ставки податку тісно взаємопов'язані. Відтак введення або скасування пільг зумовлює необхідність зміни ставок податку. Зміна ставок, своєю чергою, призводить до перерозподілу

податкового тягаря між його носіями. Тому, з метою забезпечення рівномірного розподілу податкового навантаження, шляхом коригування ставок податку, необхідно дослідити істинний стан його розподілу між споживачами, працівниками і власниками капіталу.

Для цього використаємо підхід, запропонований у праці [147] на основі моделі Ф. Рамсея [147, с. 73-77]. Дана модель була розроблена у 1920-их роках для оцінки податкового навантаження, але не отримала підтримки у наукових колах цього періоду. Це було пов'язано з пануванням ідеї ринку як інструменту розв'язання всіх економічних проблем. Ми застосуємо цю модель для визначення частки податкового навантаження, яку несуть споживачі, і граничного розміру ставок податку з доходів фізичних осіб.

Модель Ф. Рамсея базована на наступних умовах:

- податок на заробітну плату рівноцінний єдиному податкові на споживання;
- всі споживачі та, відповідно, ставки податку для них однакові;
- головна мета діяльності держави полягає у максимізації добробуту репрезентативного індивіда;
- ціни виробників і ставка заробітної плати – сталі;
- праця – єдиний фактор доходу домогосподарств.

Еквівалентність прибуткового податку з населення та податку на споживання (за умови відсутності заощаджень, заповітів і спадщини) з економічної точки зору довів Дж. Е. Стігліц, тому дана умова цілком правомірна [19, с. 513 – 515].

Оскільки ціни виробників фіксовані, то ми, для спрощення розрахунків, приймаємо їх за одиницю, тоді для споживачів ціна товару k становитиме $q_k=1+t_k$, де t_k – ставка податку на споживання на товар k .

Суть моделі полягає в обмеженій максимізації з боку держави індивідуальної функції попиту і пропозиції. Припустимо, що репрезентативний споживач поставляє L одиниць праці (де L вимірюється тривалістю робочого дня) і споживає q_i одиниць товару X_i ($i = 1, \dots, n$). Відтак він максимізує $F(X, L)$ за умови бюджетного обмеження:

$$\sum_{i=1}^n q_i X_i = wL, \quad (2.10)$$

де: w – ставка заробітної плати.

Рівність 2.10 є базовою для оцінки податкового тягара.

Припустимо, що на заробітну плату введено податок τ . Тоді обмеженість бюджету споживача становитиме:

$$\sum_{i=1}^n q_i X_i = w(1-\tau)L. \quad (2.11)$$

До того часу, поки споживач зацікавлений, це буде еквівалентно ситуації, де податку на заробітну плату нема і q_i зростає до $q/(1-\tau)$, тобто для податкової ставки ми отримаємо наступну рівність:

$$t'_i = \frac{1+t_i}{1-\tau} - 1 = \frac{\tau+t_i}{1-\tau}. \quad (2.12)$$

Дохід держави в даному випадку дорівнює:

$$\sum_{i=1}^n t'_i X_i = \sum_{i=1}^n \left(\frac{\tau+t_i}{1-\tau} \right) X_i. \quad (2.13)$$

А у випадку наявності податку на заробітну плату дохід держави становитиме:

$$\sum_{i=1}^n t_i X_i + \tau wL = \sum_{i=1}^n t_i X_i + \frac{\tau}{(1-\tau)} \sum_{i=1}^n (1+t_i) X_i = \sum_{i=1}^n \left(\frac{\tau+t_i}{1-\tau} \right) X_i, \quad (2.14)$$

зробивши заміну для wL з рівності 2.11.

Таким чином, у випадку наявності єдиного податку на споживання доходи держави будуть аналогічними ситуації наявності податку на заробітну плату. А відтак у цій моделі аналізовані податки еквівалентні.

Отже, в умовах бюджетного обмеження (держави не може потратити більше, ніж вона отримала у вигляді податків, а особа – спожити більше заробленого) і прагнення держави максимізувати суспільну функцію корисності, оптимальна ставка податку має відповідати умові 2.11, тобто $(1-t) = \sum qX / wL$, звідси $t = 1 - \sum qX / wL$. Підставивши в цю рівність статистичні дані, отримаємо оптимальну податкову ставку. Як бюджетне обмеження за доходом прийемо прожитковий мінімум, а за зарплатою середню заробітну плату в Україні. У 2009 р. прожитковий

мінімум для працездатної особи було встановлено 669 грн., а середньомісячна зарплата у січні 2009 р. дорівнювала 1665 грн. Здійснивши відповідні розрахунки, отримуємо значення $t=0,60$. Враховуючи те, що для розрахунків ми використовували прожитковий мінімум, дану ставку необхідно вважати не оптимальною, а граничною.

У представленій моделі не врахований важливий фактор – заощадження. Оскільки споживачі частину свого доходу заощаджують, у рівність 2.11 необхідно ввести рівняння, що показує залежність між доходом та споживанням. Дане рівняння у макроекономіці описують функцією споживання виду:

$$C=c'Y+C_0, \quad (2.15)$$

де C – споживання, що у нашому випадку дорівнює $\sum qX$; c' – гранична схильність до споживання; Y – дохід споживача, що у нашому випадку дорівнює wL ; C_0 – автономне споживання, яке не залежить від використовуваного доходу (споживання в борг, за рахунок заощаджень минулих періодів тощо).

Таким чином, вираз $(1-t)=\sum qX/wL$ набуде наступного вигляду: $(1-t)=c'Y/Y^1$ або $(1-t)=c'$. Отже, граничну ставку податку на заробітну плату можна визначити за формулою: $t=1-c'$, з якої видно, що ставка податку залежить від граничної схильності до споживання. Оскільки потрібно визначити схильність до споживання не конкретного споживача, а узагальнений показник в Україні, ми застосували не граничну, а середню схильність до споживання, визначену шляхом ділення індивідуальних споживчих витрат і валового національного доходу. Середня схильність до заощадження від 2000 р. до 2008 р. становила в середньому 0,7. Врахувавши дане значення, можемо стверджувати, що гранична ставка податку з доходів фізичних осіб має бути в межах 30%.

Використавши вираз 2.12, розрахуємо податковий тягар, перекладений на споживачів та працівників. У попередньому параграфі ми розрахували, що податковий коефіцієнт, який можна прийняти за загальний рівень податкового тягара, у 2008 р. в Україні становив 0,36. Підставивши цей показник, а також

¹ При визначенні даної формули показником автономного споживання ми знехтували, оскільки в доходах громадян України прожитковий мінімум займає велику питому вагу, що дає змогу стверджувати про низький рівень автономного споживання.

величину ставок податку з доходів фізичних осіб і утримань до Пенсійного фонду України у рівність 2.12, отримаємо: $(0,36+(0,15+0,02))/(1-0,17)=0,64$, де 15% – ставка податку з доходів фізичних осіб, 2% – ставка утримань до Пенсійного фонду України, 17% – сума попередніх величин. Таким чином, відповідно до моделі Ф. Рамсея, податковий тягар, перекладений на споживачів і працівників, становить 64%. Відповідно 36% податкового навантаження припадає на власників капіталу. В попередньому розділі ми зазначили, що ймовірність перекладання податків на працівників шляхом зниження їхньої зарплати дуже низька. Внаслідок наявності в Україні конкурентного ринку, високої еластичності пропозиції праці, а саме головне – законодавчої заборони зниження заробітної плати ми цілком правомірно припускаємо низьку частку перекладання в Україні податків на працівників. Таким чином, згідно з нашими розрахунками більшість податкового навантаження, що сукупно лягає на споживачів і працівників несуть перші.

Отримані результати свідчать про те, що на споживачів в Україні припадає високий податковий тягар. Податкове навантаження в обсязі 36%, не перекладене на споживачів, фактично несе підприємницький сектор в особі власників капіталу. Таке співвідношення за умов відсутності диференційованого оподаткування споживання та доходів населення створює дискримінаційні податкові умови щодо громадян, які отримують низькі доходи.

Отже, ми доходимо висновку про доцільність диференціації ставок податків на споживання, зокрема ПДВ та введення прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб. Пропоновані зміни забезпечать зниження податкового тягара для споживачів, які витрачають більшу частину заробітку на предмети першої необхідності, та громадян, котрі отримують низький рівень доходів.

2.3. Реалії адаптації оподаткування в контексті євроінтеграції

Міждержавна податкова гармонізація, що відбувається в межах ЄС, неабияк впливає на формування податкової політики не лише держав-членів угруповання, а

й тих, які поза його межами. Дію цього процесу особливо відчують країни, що прагнуть інтегруватися. Вони також залучені до процесу гармонізації, але з однією особливістю – відсутністю впливу на прийняття рішень щодо здійснення міждержавної податкової гармонізації. Тому змушені просто пристосовувати власну податкову систему до вже визначеного податкового середовища, тобто адаптовувати її.

Саме у такій ситуації нині перебуває Україна. Її зовнішньо-інтеграційний вектор чітко спрямований у напрямку Євросоюзу. Це визначено й у низці нормативних документів. Найважливішим серед них є Угода про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС, прийнята 16 червня 1994 р. Тому міждержавна податкова гармонізація у країнах Євросоюзу впливає на здійснення податкової політики в Україні, при побудові якої потрібно враховувати умови податкового середовища зазначеного співтовариства.

Питання адаптації вітчизняної податкової системи до умов Євросоюзу розглянуті у працях таких вітчизняних дослідників, як Н. Губерська [148], Г. Дмитренко [149], Г. Друзенко [150], В. Загорський [63], С. Лондар [151], К. Мокану [152], О. Музика [148], В. Муравйов [153], М. Оліскевич [151], М. Онуфрик [154], В. Пробий-Голова [155], В. Сірошман [155], Т. Чумак [156], Ю. Швед [11], А. Шпірко [157], Р. Юринець [151].

Методологічні основи оцінки адаптації податкової системи держави до умов інтеграційного угруповання висвітлили російські науковці В. Бард, Л. Павлова, Е. Кіреєва та білоруський вчений Н. Заяц у праці [115]. Основна увага в роботах згаданих українських вчених відведена адаптації вітчизняного податкового законодавства з метою його технічного приведення до умов Євросоюзу. Віддаючи належне здобуткам перелічених науковців, вважаємо за доцільне детальніше дослідити проблеми адаптації податкової системи України до вимог ЄС. Зокрема, потребує систематизації інституційна складова адаптації, вкрай важливим є розроблення механізму оцінки стану адаптації податкової системи до умов податкового середовища іншої держави чи інтеграційного угруповання та безпосередня оцінка адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу.

Також актуальним є визначення рівня конвергенції між податковою системою України і податковими системами нових держав-членів Євросоюзу.

Адаптація податкової системи передбачає наявність ефективної інституційної основи здійснення цього процесу. Враховуючи наявність формальних та неформальних інститутів у суспільстві [22, с. 18], інституційну компоненту адаптації оподаткування доцільно поділити на формальну та неформальну. Формальну інституційну компоненту необхідно визначити як законодавчу основу, що розкриває необхідність і напрями адаптації податкової системи України до вимог ЄС та спеціально створені державні інституції, до обов'язків яких належить реалізація даного процесу. До неформальної інституційної компоненти адаптації оподаткування потрібно віднести фіскальні традиції, звичаї, типи поведінки та менталітет нації, що історично склалися в Україні й країнах ЄС. Звичайно, на процес адаптації впливають як формальні, так і неформальні інститути. Неформальні інститути найбільшою мірою визначають швидкість адаптації, оскільки характеризують здатність суспільства змінити моральні устави. Натомість адаптація відбувається в результаті діяльності окремих організацій та виражається у прийнятті нових або зміні наявних нормативно-правових актів. Тому сконцентруємо увагу на формальній складовій адаптації податкової системи України до умов ЄС.

Розглядаючи податкове законодавство в контексті дослідження інституційних основ адаптації, пропонуємо виділити три його компоненти: норми права, що визначають адаптацію, і їх прийняли інституції Євросоюзу; угоди, укладені між ЄС та країнами, котрі не є членами співтовариства; нормативно-правові акти, що визначають умови, механізм і терміни адаптації, прийняті в межах окремої країни.

Джерела норм права ЄС прийнято поділяти на первинні та вторинні [157, с. 66]. До первинних відносять договори про створення Європейського Співтовариства з вугілля і сталі (1951 р.), Європейського економічного співтовариства (1957 р.), Єдиний Європейський Акт (1986 р.), Шенгенські угоди, Маастрихтський договір про створення ЄС (1992 р.), Амстердамський договір (1997 р.) та інші міжнародні угоди. Вже від 1951 р. в Європі закладались основи гармонізації пріоритетних сфер законодавства, які спонукали до прийняття норм детальнішої регламентації даного

процесу, що стало основою формування вторинних норм законодавства ЄС. До останніх належать нормативно-правові акти, які приймають Рада ЄС, Європейський парламент спільно з Радою ЄС та Комісія ЄС (регламенти, директиви, рішення, рекомендації, висновки, заяви). Вимоги щодо гармонізації та адаптації податкового законодавства зосереджені переважно у директивах Ради ЄС. Більшість із зазначених директив визначають умови гармонізації і напрями адаптації непрямих податків, оскільки вони іманентно краще пристосовані до процесів уніфікації.

Розглядаючи другу законодавчу компоненту адаптації податкового права (угоди, укладені між ЄС і країнами, що не є членами співтовариства) в Україні, необхідно виділити вже згадану Угоду про партнерство і співробітництво між Європейським Співтовариством та Україною, підписану 14 червня 1994 р. Згідно зі ст. 51 цієї угоди Україна зобов'язана змінити своє законодавство відповідно до вимог співтовариства [73]. Серед пріоритетних сфер адаптації визначено митне та податкове законодавство.

Одним із перших нормативних документів, прийнятих у рамках України, що стосується адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, був Указ Президента України «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» № 615/98 від 11 червня 1998 р., ст. 1 якого також виділяє податкове та митне законодавство пріоритетними сферами адаптації [74]. Від 2001 р. Кабінет Міністрів України розпорядженнями щороку затверджував План роботи з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, а з 2005 р. – План заходів щодо виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. 21 листопада 2002 р. Законом України № 228 схвалена Концепція загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, що стала основою для прийняття у 2004 р. Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, схваленої однойменним Законом № 1629-IV від 18 березня 2004 р. [158]. Для впорядкування інституційної основи адаптації законодавства був виданий Указ Президента України «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації

законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 965/2004 від 21 серпня 2004 р. [159]. Окрім цього, упродовж 2004 – 2008 рр. видано низку постанов Кабінету Міністрів України щодо утворення державних інституцій, завданнями яких є адаптація законодавства до вимог ЄС. Отже, можна констатувати, що в Україні створено достатнє правове забезпечення адаптації законодавства. Однак стверджувати про ефективність даного процесу загалом і його податкової складової зокрема ще рано.

Так, Планом роботи з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу на 2004 р. було передбачено лише доопрацювання Податкового кодексу в частині оподаткування прибутку підприємств та спрощеної системи оподаткування. У 2005 р. Планом заходів щодо виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС намічено адаптацію законодавства в частині справляння акцизного збору, податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість та підготовку проекту Закону України «Про спрощену систему оподаткування обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва». Необхідно зауважити, що процес адаптації передбачали тільки на рівні розроблення окремих законопроектів, і Планом заходів навіть не намічали прийняття нормативних актів. У 2006 – 2008 рр. аналогічними Планами заходів було відновлено практику адаптації шляхом доопрацювання проекту Податкового кодексу в частині адміністрування акцизного збору, податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Звичайно, ми погоджуємося з тим, що майбутній Податковий кодекс необхідно розробляти враховуючи процес адаптації законодавства, проте вважаємо неефективною практику адаптації податкового законодавства лише шляхом удосконалення проекту даного нормативного акта. Основна причина неефективності згаданих дій пов'язана з тим, що вдосконалення проекту Податкового кодексу спрямоване переважно на зміну податкового законодавства України відповідно до вимог ЄС з метою подальшого членства, однак на сьогоdnішньому етапі розвитку податкової системи України адаптація податкового законодавства покликана також підвищити її фіскальну та регулюючу функції. Саме тому ми вважаємо ефективнішою, поряд із доопрацюванням проекту

Податкового кодексу, практику вдосконалення діючих норм податкового законодавства у напрямку його адаптації до вимог ЄС.

Розглянемо тенденції зміни та сучасний стан окремих інституцій, які мають безпосереднє відношення до процесу адаптації податкового законодавства. Початком створення інституційного механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС можна вважати прийняття у 1998 р. постанови КМУ «Про запровадження механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС», яка уповноважила Міністерство юстиції координувати діяльність міністерств, інших центральних органів виконавчої влади щодо даного процесу. Для забезпечення взаємодії центральних органів виконавчої влади при Мін'юсті постановою КМУ від 12.06.1998 р. № 852 створено Міжвідомчу координаційну раду (МКР) з адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Головою МКР призначено міністра юстиції, а цю раду сформовано з керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, причетних до процесу адаптації. За період функціонування МКР відбулося більше 10 засідань, завдяки роботі даної інституції визначено загальні засади адаптації законодавства, створено галузеві підкомісії і робочі групи щодо пріоритетних напрямів роботи та ін. У 2004 р. МКР припинила діяти – на підставі Постанови КМУ № 1365 від 15.10.2004 р., якою було утворено Координаційну раду з адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Принциповою відмінністю нового органу стала зміна його керівництва з міністра юстиції на Прем'єр-міністра. На Президента України було покладено функцію координації діяльності органів державної влади з питань адаптації законодавства, для цього відповідним указом у 2000 р. було створено Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства ЄС. До Національної ради входили за згодою посадові особи уряду, науковці, депутати. Однак за всю історію функціонування Національної ради відбулося лише два засідання. Марні спроби організувати подальшу роботу даного органу певною мірою можна пояснити створенням у 2002 р. Державної ради з питань європейської та євроатлантичної інтеграції, яка частково перебрала функції попереднього органу. Але указом Президента України № 1661 від 29.11.2005 р. з метою впорядкування системи органів з координації заходів щодо набуття Україною

членства в ЄС було скасовано і цю інституцію. Паралельно зі створенням МКР створено Центр порівняльного права, а у 1999 р. – Центр перекладів актів європейського права. У 2003 р. на базі цих інституцій започатковано роботу Центру європейського та порівняльного права. Основним завданням Центру був порівняльно-правовий аналіз відповідності правової системи України *acquis communautaire** ЄС.

Зважаючи на недостатню ефективність імплементації *acquis communautaire* в національне законодавство, Мін'юст ще у травні 2004 р. розробив проект постанови КМУ, яким передбачено створення Державного департаменту з питань адаптації законодавства. Дану інституцію було створено на базі Центру європейського та порівняльного права 24 грудня 2004 р. Основні функції Департаменту: координація роботи щодо виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС, експертиза проектів нормативно-правових актів на відповідність законодавству ЄС та підготовка рекомендацій щодо їхнього вдосконалення, а також створення та функціонування загальнодержавної інформаційної мережі з питань європейського права. Також із створенням даного органу на нього покладено функції здійснення та систематизації перекладів актів ЄС українською мовою.

Таким чином, зміни складу органів, на які покладено обов'язок здійснення адаптації законодавства, у т. ч. податкового здійснювали для впорядкування цього процесу, усунення дублювання функцій окремих органів та їхньої локалізації в одній інституції. Нині такою є Міністерство юстиції України з підпорядкованими їй Координаційною радою та Державним департаментом із питань адаптації законодавства.

У процесі адаптації податкового законодавства також беруть участь державна податкова та державна митна служби України. Сучасна схема інституцій, що адаптують податкове законодавство, представлена на рис. 2.10.

* *acquis communautaire* – правова система ЄС, що охоплює акти законодавства ЄС (але не обмежується ними) прийняті в рамках Європейського співтовариства, спільної зовнішньої політики й політики безпеки і співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ.

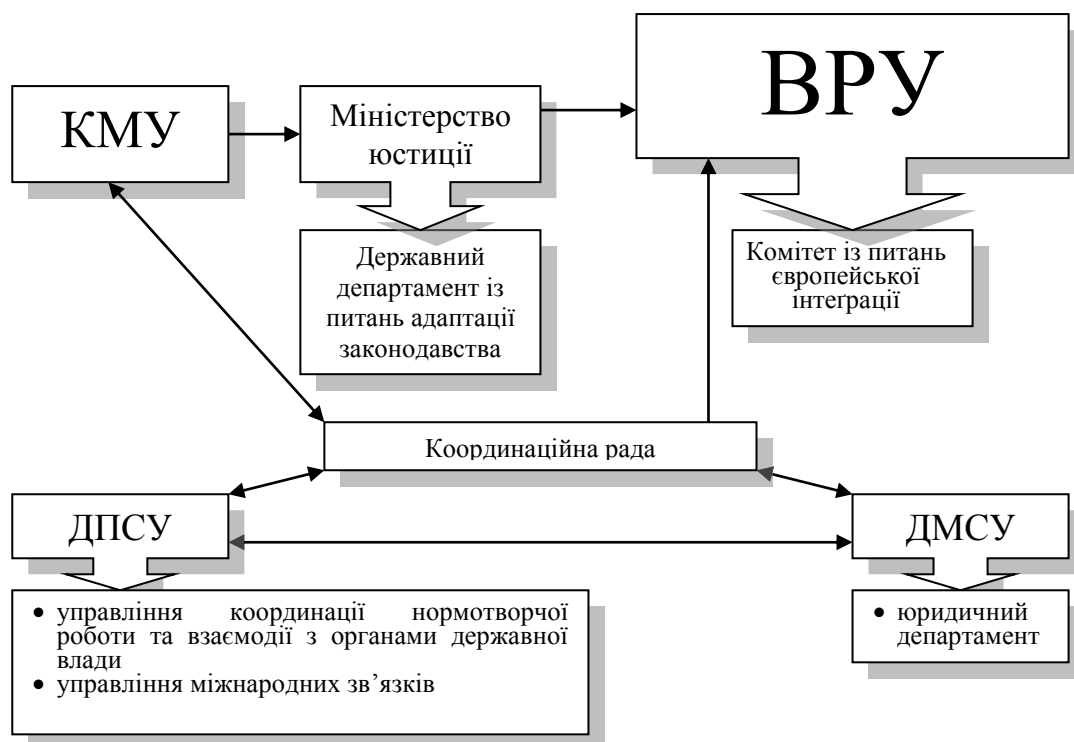


Рис. 2.10. Інституційна взаємодія при адаптації податкового законодавства України.

У ДПА України адаптацією податкового законодавства до умов ЄС займається відділ регуляторної політики й адаптації нормативно-правових актів із питань оподаткування, який є структурним підрозділом управління координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади. Крім цього, безпосереднє відношення до процесу адаптації податкового законодавства має управління міжнародних зв'язків ДПА України. У Державній митній службі України обов'язки з адаптації законодавства покладені на юридичний департамент.

Аналізуючи компетенцію та еволюцію формування окремих органів у сфері адаптації податкового законодавства, потрібно зазначити, що функції деяких із них дублюються, нема чіткого підпорядкування і взаємодії між ними. Ситуація ускладнюється також тим, що доволі часто законопроекти в галузі оподаткування розробляють не завжди уповноважені на це інституції чи особи (депутатські групи, робочі групами тощо), що призводить до неврахування напрямів адаптації. Однак у будь-якому випадку для набуття чинності законопроект має ухвалити Верховна Рада України, депутати якої, виконуючи делеговані повноваження, часто відстоюють короткотермінові інтереси громадян-виборців, ігноруючи стратегічні цілі адаптації.

Для усунення цієї проблеми в 2002 р. у Верховній Раді України було створено комітет із питань європейської інтеграції, проте внаслідок обмеженості повноважень дана інституція істотно не впливає на процес адаптації податкового законодавства.

Інституційна основа адаптації визначальна для досягнення високого її рівня, котрий треба оцінювати на основі певного механізму. За основу такого механізму, для оцінки адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу, візьмемо дослідження наступних аспектів: економічна і соціальна спрямованість оподаткування, рівень централізації ВВП через податкову систему та зіставленість національного податкового простору держав за базовими параметрами [115, с. 199].

Економічну і соціальну спрямованість оподаткування найадекватніше характеризують наступні показники: співвідношення прямих та непрямих податків; співвідношення доходів від зовнішньоекономічної діяльності й доходів від внутрішньої діяльності; структура прямого оподаткування; структура непрямих оподаткування; структура доходів бюджету (податкові, неподаткові платежі, інші доходи); зіставлення стандартних ставок податків і середнього рівня оподаткування.

Запропоновані показники дослідження адаптованості податкової системи вибрані не випадково. Співвідношення прямого і непрямих оподаткування характеризує переважання фіскальних або регулюючих методів формування доходів бюджетів. Переважаючий зі згаданих методів є зваженим компромісом між ефективністю податкової системи та її справедливістю з точки зору розподілу податкового навантаження. Відомо, що в країнах із високим рівнем економічного розвитку структура оподаткування схиляється в бік прямих податків. Непряме оподаткування переважає у країнах із перехідною економікою – завдяки простоті й стабільності справляння, а обсяг прямого оподаткування зменшується внаслідок зниження загального рівня добробуту населення, збільшення кількості збиткових і нерентабельних підприємств. Таким чином, наявність у структурі оподаткування значної частки непрямих податків характеризує податкову систему як фіскально спрямовану, а не соціально орієнтовану.

Співвідношення доходів від зовнішньоекономічної і внутрішньої діяльності у більшості країн домінує на користь внутрішньої діяльності. І чим менша частка

доходів від зовнішньоекономічної діяльності, тим більше соціально спрямованою можна вважати податкову систему. Це пояснюється тим, що у більшості країн експорт товарів та послуг пільгують щодо непрямих податків. Відповідно зменшуються доходи бюджету, що могли бути використані на соціальні потреби у випадку реалізації товару на внутрішньому ринку.

Оскільки найбільшу частку прямих податків становлять індивідуальний прибутковий податок та податок на прибуток корпорацій, їхнє співвідношення впливає на економічну і соціальну спрямованість податкової системи. Переважання податків на прибуток корпорацій схиляє податкову систему до соціально спрямованої, оскільки податкове навантаження перерозподіляють у бік власників капіталу, а не споживачів та працівників. Однак у даному випадку стверджувати про економічну чи соціальну спрямованість податкової системи можна тільки в результаті комплексного аналізу оподаткування фізичних осіб і частки непрямих податків у доходах бюджету. Адже тягар непрямих податків також несуть споживачі – оподаткуванням витрат, а не доходів.

Дослідивши структуру непрямого оподаткування, можна також свідчити про ступінь соціальної спрямованості податкової системи. Визначальну роль при цьому відіграє частка специфічних акцизів у обсязі непрямих податків. Зокрема, разом із фіскальною акцизам притаманна соціальна функція. Остання проявляється в тому, що акцизний збір підвищує ціну та, відповідно, зменшує попит на соціально-шкідливі товари – алкогольні напої і тютюнові вироби.

У більшості країн податкові надходження становлять більше половини доходів бюджету і на основі їхньої питомої ваги також можна стверджувати про спрямованість податкової системи. Відомо, що в кінцевому випадку податковий тягар несуть люди: споживачі, працівники чи власники капіталу. Відповідно, абстрагувавшись від структури податкових надходжень, можна стверджувати, що чим більша частка податкових надходжень у доходах бюджету, тим менше соціально спрямована податкова система.

Важливим показником оцінки є зіставлення стандартних, визначених у нормативних актах ставок податків із середнім рівнем оподаткування. Він

характеризує здатність податкової системи збільшувати величину податкових надходжень. Середній рівень оподаткування розглядають як фактичну базу оподаткування, котра завжди менша, ніж потенційна, за яку приймають стандартні ставки податків. Величина згаданої маржі визначальною мірою залежить від системи пільг та преференцій, недоїмки за кожним платежем та диференціації ставок податків.

Для оцінки рівня централізації ВВП через податкову систему можна використати такі показники: рівень оподаткування (базовий показник); рівень непрямого оподаткування у ВВП; рівень прямого оподаткування у ВВП; рівень податкового навантаження за кожним видом податків; галузеве податкове навантаження; рівень податкового навантаження за основними експортними (імпортними) товарними позиціями.

Наступний блок, що стосується оцінки адаптації, показує можливість зіставлення національного податкового середовища різних держав. Для цього застосовують наступні показники: зіставленість структури доходів бюджету; зіставленість структури податкової системи; зіставленість стандартних ставок справляння податків; зіставленість потенційних баз оподаткування; зіставленість пріоритетів податкових пільг.

Використавши запропоновану методику аналізу, можна визначити конкретні напрями та рівень адаптації національної податкової системи насамперед до податкового середовища іншої держави. А також більшість із наведених параметрів можна застосувати для аналізу адаптації національної податкової системи до умов міждержавного угруповання.

Звичайно, оцінити рівень адаптації податкової системи України до податкових систем усіх країн Євросоюзу окремо доволі складно, і до того ж, це не має великого наукового інтересу. Актуальнішим є визначення рівня конвергенції між податковими системами так званих «нових держав-членів» ЄС й України. Однак раніше розглянемо окремі зі запропонованих показників, які можна відобразити у вигляді середньозважених за країнами ЄС порівняно з аналогічними в Україні. У табл. 2.19 наведені дані за 2001 – 2006 рр. за окремими середньозваженими

економічними показниками податкових систем країн Євросоюзу й України.

Таблиця 2.19

Економічні показники податкових систем країн ЄС і України у 2001 – 2006 рр.

Економічні показники податкових систем	Роки	ЄС	Україна
Рівень оподаткування, %	2001	36,8	29
	2002	36,7	32
	2003	36,7	32
	2004	36,8	32
	2005	37,4	37
	2006	37,1	36
Рівень непрямого оподаткування у ВВП, %	2001	13,6	12,9
	2002	13,6	9,1
	2003	13,8	8,4
	2004	14,1	8,1
	2005	14,4	11,3
	2006	14,3	12,4
Рівень прямого оподаткування у ВВП, %	2001	12,0	5,1
	2002	11,8	10,3
	2003	11,7	11,3
	2004	11,6	9,7
	2005	12,0	10,3
	2006	12,0	9,9
Співвідношення прямих і непрямих податків	2001	0,88	1,41
	2002	0,86	1,15
	2003	0,85	1,35
	2004	0,82	1,20
	2005	0,83	0,91
	2006	0,84	0,80
Співвідношення прямих податків (індивідуального прибуткового податку і податку на прибуток корпорацій)	2001	2,7	1,05
	2002	2,6	1,15
	2003	2,7	1,02
	2004	2,7	0,82
	2005	2,5	0,74
	2006	2,4	0,87

Джерело: складено автором за: [160; 161].

Із табл. 2.19 видно, що рівень оподаткування в країнах Євросоюзу протягом 2001 – 2006 рр. збільшився в межах 1% і у 2006 р. становив 37,1%. Впродовж цього періоду рівень податкового навантаження в Україні зріс на 7%, і у 2006 р. дорівнював 36%. Таким чином, із точки зору рівня оподаткування податкова система України адаптована до умов ЄС. Крім цього, диференціація даного показника за країнами-членами Євросоюзу (додаток Ж.4) дає змогу змінювати його для підвищення рівня внутрішньодержавної податкової гармонізації.

Аналізуючи пряме та непряме оподаткування, їхнє співвідношення і питому вагу в ВВП, необхідно зазначити, що значну частину доходів бюджету країн Євросоюзу становлять соціальні податки. В офіційній статистиці вони не належать до прямих, і тому останні займають порівняно низьку частку. В Україні внески до фондів соціального страхування не відносять до податкових надходжень і не зараховують у доходи бюджету, тому враховувати їх як прямі податки також неправильно. Відповідно, найприйнятнішим буде порівняння офіційних даних, що ми навели в табл. 2.19.

Рівень непрямого оподаткування у ВВП в країнах ЄС₂₇ збільшився впродовж аналізованого періоду на один відсоток і становить близько 14%. Водночас в Україні даний показник варіював від 8,1% до 12,9% і у 2006 р. становив 12,4%. Це свідчить про невідповідність між часткою непрямих податків у ВВП в Україні й країнах ЄС. Співвідношення прямих податків також підтверджує певну невідповідність, адже в згаданому угрупованні у структурі прямих податків, на відміну від України, переважає індивідуальний прибутковий податок.

Рівень прямого оподаткування у ВВП в Україні нижчий, аніж у країнах ЄС, незважаючи на те, що частка прямих податків у більшості аналізованих років вища, ніж непрямих. Це свідчить про низьку фіскальну ефективність справляння як прямих, так і непрямих податків.

Зважаючи на зазначене, ми доходимо до висновку, що для адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу потрібно підвищити частку податку з доходів фізичних осіб в доходах бюджету, фіскальну ефективність справляння податків та рівномірність розподілу податкового навантаження – підвищенням оподаткування споживання. Однак, зважаючи на те, що споживачі в Україні несуть левову частку податкового навантаження, ця теза суперечить потребам внутрішньодержавної податкової гармонізації, отже, необхідно знайти певний компроміс. На нашу думку, він полягає у введенні диференційованих ставок ПДВ та прогресивної системи оподаткування доходів громадян, що зменшить податкове навантаження на верстви населення з низькими доходами та підвищить – для заможних громадян.

Грунтовніші пропозиції у цьому напрямку можна сформулювати, порівнявши податкову систему України з податковими системами країн Євросоюзу, які стали членами під час п'ятого та шостого розширення даного угруповання. Актуальність цього порівняння пояснюється тим, що податкові системи так званих «нових» держав-членів ЄС є орієнтиром для адаптації оподаткування в Україні. Застосуємо попередньо описаний у цій роботі механізм для встановлення конвергенції між податковими системами «нових» країн-членів ЄС і України.

Характеризуючи економічну і соціальну спрямованість дії механізму оподаткування нових країн-членів ЄС й України, розглянемо насамперед співвідношення прямих та непрямих податків. Так, в групі країн ЄС, яку ми аналізуємо, переважають непрямі податки. У середньому в ЄС₁₂ дане співвідношення в 2006 р. становило 0,6 (додаток Л.1). Найменше значення цього показника було у Болгарії – 0,4, а найбільше у Литві, Мальті та Чехії – 0,8. Таким чином, у структурі податкових надходжень (прямі, непрямі та соціальні податки) «нових» країн-членів ЄС переважають непрямі податки, що не можна сказати про «старі» держави цього угруповання. (додаток Ж.1.) Це свідчить про економічну спрямованість механізму оподаткування в ЄС₁₂. В Україні протягом 2002 – 2004 рр. аналізований показник становив 1,15 – 1,41. Це надавало податковій системі України соціальної спрямованості. У 2005 р. співвідношення прямих та непрямих податків знизилося до 0,91, а у 2006 р. до 0,8, що збільшило конвергенцію між податковою системою України й аналізованих країн.

Щодо структури непрямих податків, то в усіх країнах групи ЄС₁₂ ліву частку займає ПДВ. Питома вага цього податку в 2006 р. у податкових надходженнях коливалася від 18,2% у Чехії до 36,3% у Болгарії. В Україні частка ПДВ у податкових надходженнях в 2005 р. становила 34,4%, а у 2006 р. зросла до 40,1%. Тобто, частка ПДВ у податкових надходженнях гранично висока, порівняно з країнами ЄС₁₂. Стосовно акцизного збору ситуація кардинально інша. Якщо у ЄС₁₂ найменша питома вага цього податку в податкових доходах становить 8,6% – в Словенії, а найвища в Болгарії – 15,3%, то Україна за цим показником (6,8% у 2006 р.) перебуває нижче будь-якої з аналізованих країн.

У більшості країн групи ЄС₁₂, окрім Болгарії, Кіпру, Словаччини та Чехії в структурі прямого оподаткування переважає індивідуальний прибутковий податок, частка якого у податкових надходженнях коливається від 7,9% до 23,1% у 2006 р. Натомість в Україні у цьому ж році податок з доходів фізичних осіб становив 18,1% податкових надходжень, проти 20,8% податку на прибуток корпорацій. Це знову схиляє податкову систему України до соціально орієнтованої, на відміну від країн ЄС₁₂.

Важливим оціночним показником є співвідношення структури доходів бюджету. Майже в усіх країнах групи ЄС₁₂, окрім Чехії, податкові надходження становлять більше 50% доходів бюджету (додаток Л.1). Середня значення в ЄС₁₂ частки податкових надходжень у доходах бюджету становить 58,2% у 2005 р. В Україні у цьому ж році даний показник дорівнював 73,1%, що значно перевищувало значення аналогічних показників аналізованої групи країн.

Таким чином, дослідивши рівень конвергенції між податковою системою України і країн групи ЄС₁₂ у контексті їхньої соціальної та економічної спрямованості, можемо зробити висновок, що вітчизняна податкова система недостатньо адаптована. Податкові системи нових держав-членів ЄС на момент оцінки економічно спрямованіші, що сприяє економічному зростанню. В Україні оподаткування більше зважає на соціальні орієнтири, тобто враховує нераціональне задоволення потреб громадян-виборців при низькому розвитку економіки.

У контексті оцінки рівня перерозподілу ВВП через податкову систему розглянемо три найважливіших показники: рівень оподаткування (податковий коефіцієнт), рівень непрямих податків у ВВП, рівень прямих податків у ВВП. Якщо середній показник рівня оподаткування за країнами ЄС₂₇ у 2006 р. становив 37,1%, то аналогічний показник у групі ЄС₁₂ – 33,3%, натомість в Україні у цьому ж році податковий коефіцієнт дорівнював 36%. При цьому в країнах аналізованої групи відхилення від середнього значення цього показника дорівнювало приблизно 5%, окрім Словенії, де податковий коефіцієнт – 39,1%. Відношення непрямих податків до ВВП як у країнах ЄС₂₇, так і в ЄС₁₂ у 2006 р. становило 14,3%, натомість в Україні цей показник дорівнював 12,4%. Порівнюючи питому вагу прямих податків

у ВВП в ЄС₁₂, ЄС₂₇ та Україні, яка становить відповідно 8,5%, 12,0% та 9,9%, видно, що значення цього показника в нашій країні є середнім між згаданими групами країн ЄС.

Отже, за аналізованим аспектом податкова система України достатньо адаптована, незважаючи на значне відхилення розглянутих показників від їхніх середніх значень у країнах-членах ЄС₁₂. Це пояснюється значним варіюванням як загального рівня оподаткування, так і частки непрямих та прямих податків у ВВП за країнами аналізованої групи.

Третій із аспектів оцінки адаптації податкової системи України, що ми запропонували, полягає у можливості зіставлення національних податкових середовищ. Згідно з першим параметром оцінки – структури доходів бюджету, рівень адаптованості невисокий, оскільки частка податкових надходжень у доходах бюджету в Україні вища, ніж у країнах ЄС₁₂ (додаток Л.1).

Стосовно структури податкових систем країн-членів ЄС₁₂ й України можна стверджувати, що за сукупністю податків вони майже ідентичні. Зокрема як в Україні, так і у нових країнах-членах ЄС справляють ПДВ, специфічні акцизи, мито, індивідуальний прибутковий податок, податок із прибутку корпорацій, що сукупно становлять левову частку доходів бюджету. Звичайно, їхнє відсоткове співвідношення як за країнами ЄС₁₂, так і щодо України відрізняється, що зумовлено національними особливостями та фіскальними традиціями окремих країн. Однак найважливішою розбіжністю в даному випадку є відсутність в Україні податку на нерухоме майно, який у країнах Євросоюзу служить важливим дохідним джерелом місцевих бюджетів.

Важливим елементом як кожного податку, так і податкової системи загалом є ставки оподаткування. Порівнюючи ставки непрямих податків у країнах ЄС₁₂ та Україні, насамперед необхідно зауважити, що згідно з вимогами Шостої Директиви ЄС для членства в даному угрупованні обов'язковим для країни є справляння ПДВ зі стандартною ставкою не нижче 15%. Із додатка Л.1 видно, що нові держави-члени ЄС дотримали вимог даного пункту. В Україні ставка ПДВ становить 20%. Проте, на відміну від більшості країн-членів ЄС (додаток Е.1), Україна не скористалася

можливістю диференціації ставок цього універсального акцизу, що також передбачено нормами згаданої директиви. Через невідповідність одиниць виміру ставок акцизного збору на алкогольні напої в країнах-членах ЄС₁₂ та Україні порівняти їх практично неможливо, оскільки в ЄС акцизний збір із даної продукції справляють за гектолітр напою, а в Україні – за літр у перерахунку на 100% спирт. Щодо тютюнових виробів, то таке порівняння цілком можливе, оскільки ставка акцизного збору на дану продукцію в Україні встановлена, як і у Європі, за 1000 сигарет, проте в національній валюті. Так, в Україні ставка акцизного збору на сигарети з фільтром (код продукції 2402209020) – 60 грн. за 1000 шт. Порівнюючи це зі ставками специфічного акцизу на аналогічну продукцію в країнах ЄС₁₂ у перерахунку гривні за курсом євро, можна зробити висновок, що ставка цього податку в Україні є низькою. У країнах аналізованої групи середня ставка становить 18,6 євро за 1000 шт., а в Україні – приблизно 6 євро. Це позбавляє акцизний збір в Україні однієї з його найважливіших функцій – соціальної.

Оскільки в країнах Євросоюзу прибуткові податки справляють переважно не за єдиною ставкою, а із застосуванням прогресивної шкали оподаткування чи з використанням кількох ставок, доцільно порівнювати вищі ставки цих податків. Так, у країнах-членах ЄС₁₂ середній розмір вищої ставки індивідуального прибуткового податку становить 29,3%, а найвищі з цих ставок діють у Мальті – 35%, Угорщині – 40%, Польщі – 40%, Словенії – 41%. Натомість даний податок за найнижчою серед аналізованої групи країн ставкою 16% справляють у Румунії. Крім цього, у більшості країн ЄС діє прогресивна система оподаткування доходів фізичних осіб [48, с. 288]. В Україні застосовують пропорційну систему оподаткування доходів фізичних осіб за єдиною ставкою 15%. А для доходів у вигляді виграшу встановлено подвійний розмір базової ставки, а також ставку 30% застосовують до доходу від успадкування коштів або отримання подарунка залежно від ступеня споріднення. Однак згадані види доходів, які оподатковують за вищою ставкою становлять незначну частку загальної бази оподаткування податку з доходів фізичних осіб. Тому цілком аргументованим буде висновок, що для підвищення рівня адаптації податкової системи України до умов ЄС необхідно збільшити рівень оподаткування

доходів фізичних осіб, увівши прогресивну систему оподаткування.

Середня величина з найвищих ставок податку на прибуток корпорацій у країнах групи ЄС₁₂ становить 18,7%. А найнижча аналізована ставка спостерігається у Болгарії і на Кіпрі – 10%, найвища – на Мальті: 35%. В Україні податок на прибуток підприємств справляють за базовою ставкою 25%. Її й можна вважати найвищою ставкою, оскільки для окремих операцій в Україні застосовують ставки 0%, 3%, 6%, 15% та 20%. Отже, прибуткове оподаткування юридичних осіб в Україні здійснюють за ставкою в межах аналогічних діючих ставок у країнах ЄС₁₂.

Одним із найважливіших інструментів регулювання умов конкуренції у країнах Євросоюзу є надання податкових преференцій. Тому для усунення недобросовісної конкуренції здійснюють міждержавну гармонізацію преференційного оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності. Використання в 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 [162, с. 272]. У додатку Л.2 наведені дані щодо кількісних обсягів надання державної допомоги в окремих країнах-членах ЄС. Найбільшу статтю державної допомоги у більшості країн ЄС займають гранти – у середньому в країнах ЄС – 63,3% усіх форм державної допомоги. Лише в Ірландії податкові виключення переважають над грантами і становлять 76,8% усієї державної допомоги. А загалом у країнах ЄС податкові виключення займають 26,1% аналізованої структури. Відстрочення сплати податків застосовують у небагатьох державах, і воно становить переважно менше 1%, лише в Нідерландах – 4,9%. В Україні у структурі форм державної допомоги переважають податкові пільги. Так, у 2002 р. сума втрат бюджету від пільгового оподаткування дорівнювала 39188,3 млн. грн., у 2003 р. цей показник зріс до 47446,1 млн. грн., у 2004 – 2008 рр. – зменшився до 8579 – 16506 млн. грн. (додаток 3.3).

Отже, з метою зниження податкового навантаження і забезпечення його рівномірного розподілу потрібно зменшити обсяги надання податкових пільг, використовуючи при цьому інші методи державного регулювання.

Рівень адаптованості податкової системи України до податкового середовища

ЄС доцільно виразити єдиним показником або коефіцієнтом. Найлогічніше побудувати його як інтегровану величину між показниками, що кількісно відображають основні характеристики податкових систем держав-членів ЄС та України (додаток Л.3). Якби всі значення запропонованих показників у країнах ЄС були б більші або менші аналогічних величин в Україні, то загальний рівень адаптації можна було б виразити як середнє арифметичне між відношеннями окремих показників в Україні до аналогічних у ЄС. За відсутності такої ситуації скористаємося формулою групової дисперсії та середньоквадратичного відхилення.

$$\sigma^2 = \frac{\sum (x_i - \bar{x})^2}{n} \quad (2.16)$$

Оскільки дисперсія показує суму квадратів відхилень окремої величини від її середнього значення, то в даному випадку більше значення дисперсії інтерпретується як нижчий рівень адаптації і навпаки. Розрахуємо такий показник у динаміці та простежимо, як змінювався рівень адаптації оподаткування в Україні протягом 2002 – 2006 рр.

За x_i приймемо відношення і-того показника з додатка Л.3 в Україні до аналогічного у країнах ЄС $\left(\frac{x_{iy}}{x_{iEU}}\right)$, тоді формула дисперсії набуде такого вигляду:

$$\sigma^2 = \sum_{i=1}^n \left(\frac{x_{iy}}{x_{iEU}} - \frac{\sum_{i=1}^n \frac{x_{iy}}{x_{iEU}}}{n} \right)^2 \div n, \quad (2.17)$$

де n – загальна кількість показників.

Розрахувавши за даною формулою дисперсію та середньоквадратичне відхилення як квадратний корінь із останньої, отримаємо за 2002 – 2006 рр. дані, відображені у табл. 2.20.

Інтерпретуючи отримані дані, зазначимо, що у 2002 – 2003 рр. стан адаптації був на приблизно одному рівні. У 2003 р. рівень адаптації знизивсь, а протягом 2004 – 2005 рр. – поступово підвищився. Кардинально змінилася ситуація в 2006 р. – підвищилась адаптації податкової системи України до умов ЄС, оскільки показники

дисперсії та середньоквадратичного відхилення були найнижчими, тобто рівень адаптації був найвищий за весь аналізований період. Конкретні причини описаної тенденції виявити важко, оскільки даний показник залежить від багатьох факторів – податкової політики ЄС як окремого угруповання, а також тих чи інших окремих держав і напрямів податкових реформ в Україні. Проте ми схильні стверджувати, що визначальним фактором підвищення рівня адаптації після 2005 р. є внутрішня податкова та митна політики, спрямовані на вступ до СОТ.

Таблиця 2.20

Інтегровані показники оцінки рівня адаптації оподаткування в Україні до податкового середовища ЄС

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Дисперсія	0,66	0,62	1,02	0,95	0,70	0,31
Середнє квадратичне відхилення	0,81	0,79	1,00	0,97	0,83	0,56

Найважливіші дії, здійснені у сфері оподаткування, що сприяли вступу до СОТ, – скасування переваг, наданих вітчизняним товаровиробникам, – ліквідацією ряду податкових пільг. Так, Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» № 2505 – IV від 25.03.2005 р. внесено зміни до низки законів щодо оподаткування. Зокрема, скасовано ряд галузевих пільг щодо ПДВ (в автомобілебудівній, суднобудівній, космічній, літакобудівній промисловості), введено мораторій на впровадження нових та розширення наявних пільг із даного податку. Також згаданим законом відмінено пільги зі сплати податку на прибуток підприємств й імпортного мита для підприємств автомобілебудівної галузі та спеціальні режими оподаткування у вільних економічних зонах тощо.

Визначальні дії у сфері митної справи, спрямовані на вступ до СОТ, стосувалися зниження митних тарифів. У табл. 2.21 наведені дані щодо тарифного режиму України у 2001 р. та після вступу до СОТ.

До моменту вступу у СОТ режим найбільшого сприяння застосовували до країн ЄС, східної Європи та деяких країн Азії. Середня ставка мита між окремими галузями, наведеними у табл. 2.21, за режиму найбільшого сприяння у 2001 р.

становила 13,5%. Після вступу в СОТ режим найбільшого сприяння застосовують до всіх країн-членів даної організації, а середня ставка мита – 6,9%. Найбільші ставки встановлені на продукцію сільського господарства і харчової промисловості. Отже, можемо констатувати, що зі вступом у СОТ митний тариф України щодо держав даної організації знизився майже вдвічі. Такі дії сприяли адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу.

Таблиця 2.21

Тарифний режим України у 2001 р. та після вступу до СОТ за окремими галузями

Вид тарифного режиму	Сільське господарство, мисливство	Рибне господарство	Виробництво неенергетичних матеріалів	Харчова промисловість	Текстиль та шкіра	Лісове господарство	Нафтопереробка, видобування коксу	Виробництво хімічної продукції	Металургія та металообробка	Виробництво машин та обладнання
Тарифний режим України за станом на 2001 р., %										
Вільний (нульова ставка тарифу)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Режим найбільшого сприяння	26,7	21,2	1,1	50,5	8,2	8,1	0,0	7,9	3,8	7,3
Повний тариф	78,7	57,2	7,2	68,2	20,2	24,0	0,0	17,4	9,8	19,8
Тарифний режим України після вступу в СОТ, %										
Режим найбільшого сприяння	19,4	10,0	1,1	18,9	4,0	4,9	0,0	5,8	1,5	3,5

Джерело: складено автором за: [163; 164].

Адаптація податкового законодавства України є віддзеркаленням необхідності зміни податкової системи з метою її відповідності вимогам ЄС та поліпшення внутрішнього податкового середовища. Однак не всі необхідні описані зміни податкової системи з метою її адаптації відповідають потребам внутрішньодержавної гармонізації. Тому, формуючи орієнтири реформування податкової системи України для гармонізації оподаткування, потрібно знаходити компроміс між зовнішніми векторами адаптації оподаткування і потребами внутрішнього реформування. Саме через невідповідність внутрішньодержавних

пріоритетів напрямом реформування податкової системи України з метою євроінтеграції, на нашу думку, повільно здійснюється її адаптація.

Висновки до розділу 2

У результаті дослідження сучасних тенденції гармонізації оподаткування в Україні зауважимо наступне:

1. Аналіз ефективності функціонування податкової системи України дав змогу виявити ряд фіскальних дисбалансів:

– множинність, неузгодженість та нестабільність податкового законодавства створює труднощі у веденні підприємницької діяльності для платників податків і знижує фіскальну ефективність податків для держави. У результаті цього виникають судові позови в справах щодо оподаткування, які вирішують здебільшого на користь платників податків;

– податкова система України не відповідає окремим принципам її побудови та призначення. Зокрема, принципів стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, рівності й недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, рівнозначності та пропорційності, соціальної справедливості, стабільності й доступності;

– нестабільність коефіцієнта еластичності податків у 2002 – 2008 рр., за умови зростання державних видатків більшими темпами, ніж ВВП, створювала загрозу невиконання Зведеного бюджету України;

– незважаючи на те, що рівень оподаткування в Україні нижчий, аніж середньоєвропейське значення цього показника, в нашій країні спостерігається високе податкове навантаження – внаслідок його нерівномірного розподілу між окремими платниками податків;

– аналіз системи податків і зборів показав, що в Україні функціонує ряд податків і зборів, які не забезпечують значних надходжень до бюджету, а лише створюють незручності для платників податків та органів податкової служби;

– протягом 2002 – 2008 рр. в Україні сума нарахованих податкових платежів перевищувала суму сплачених, що свідчить про сплату податків наперед, разом із

цим у аналізованому періоді зафіксовано наявність податкового боргу;

– неефективною є робота органів податкової служби, внаслідок високої вартості збору податків, зниження додатково донарахованих сум платежів, низького рівня погашення донарахованих сум.

3. Результати економіко-математичного моделювання залежності надходжень податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб та податків на споживання від податкових баз відповідних податків показали, що за чинного механізму їхнього справляння зростання вартісних величин податкових баз супроводжуватиметься зниженням темпів податкових надходжень. Окрім цього, результати багатофакторного моделювання дають підстави стверджувати, що механізм справляння окремих податків негативно впливає на інші.

4. Аналіз пільгового оподаткування показав, що найбільша кількість пільг діє щодо податку на прибуток підприємств та ПДВ. Від 2005 р. обсяги пільг істотно зростають. Це створює нерівномірність розподілу податкового навантаження та пояснює низький рівень використання податкових баз бюджетоутворюючих податків.

5. На основі використання моделі Ф. Рамсея та функції споживання встановлено, що гранична ставка податку з доходів фізичних осіб має бути 30%. Натомість розрахунки розподілу податкового навантаження між носіями податку показали, що 64% податкового навантаження в Україні несуть споживачі та працівники, а 36% – власники капіталу.

6. Оцінка, на основі запропонованого механізму, рівня адаптації податкової системи України до умов ЄС засвідчила, що податкові системи країн-членів Євросоюзу більш економічно спрямовані та сприяють економічному зростанню. Натомість податкова система України більш соціально спрямована. Найбільшими невідповідностями між оподаткуванням в Україні та ЄС є відсутність податку на нерухомість, надто висока частка ПДВ та податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень і низька частка податку з доходів фізичних осіб порівняно з податком на прибуток підприємств, низькі ставки специфічних акцизів, податку з доходів фізичних осіб, відсутність диференційованих ставок ПДВ,

поширення пільгового оподаткування тощо. Зведений коефіцієнт адаптованості податкової системи України був найвищим у 2006 р.

Основні наукові результати даного розділу висвітлено у працях [165; 116; 166; 167; 168; 169; 170; 171; 172; 173; 174; 175; 176; 177; 178].

РОЗДІЛ 3

ВЕКТОРИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ІНТЕРЕСІВ СУБ'ЄКТІВ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Оптимальні напрями міждержавної податкової гармонізації та оцінка адаптивності вітчизняної податкової системи

Однією з причин розвитку міждержавної податкової гармонізації є унеможливлення відтоку капіталу в юрисдикції з низькими податками. Останні виникають як наслідок недобросовісної податкової конкуренції і привабливі для інвестування капіталу. Натомість узгодження податків на рівні групи країн усуває згадані причини руху капіталу. Зважаючи на зазначене, міждержавна податкова гармонізація корисна для країн із вищими ставками податків і для міждержавного угруповання в цілому. Однак добробут громадян та доходи держави не завжди є функцією від капіталу, а тим більше – від його перебування всередині країни. У цьому випадку постає питання впливу гармонізації податків на добробут громадян та доходи держави.

Хоча в економічній літературі є пропозиції про доцільність введення єдиної податкової системи на рівні ЄС, ми вважаємо це нереальним та й недоцільним. Основна причина цього – позбавлення держав-членів фіскальної свободи, а, відповідно, й вагомого регулятора соціально-економічного стану країни – податкової політики. Крім цього, не доведено, що глобальна міждержавна податкова гармонізація забезпечить вищий добробут громадян. Із теоретичної точки зору єдина податкова система, встановлена в групі країн, може спричинити відтік капіталу в країни, що знаходяться за межами угруповання, якщо рівень оподаткування у них буде нижчим. У цьому випадку міждержавне інтеграційне угруповання в цілому зазнає втрат.

У світовій економічній літературі ми натрапляємо на моделі податкової конкуренції, що базовані на рухові капіталу як функції від його мобільності. Зокрема Дж. Слемрод, С. Хансен, Р. Простер, Т. Персон, Г. Табеліні, П. Бачетта,

М. П. Еспіноза. [179; 180; 181] використовують криву коштів, інвестованих за кордон, яку описують функцією виду:

$$\Omega(K_j^i) = \frac{a}{2}(K_j^i)^2, \quad (3.1)$$

де: K_j^i – капітал, що інвестував споживач, який перебуває в країні i , у країну j ; a – коефіцієнт, що характеризує затрати на мобільність капіталу.

Вдало використавши здобутки математики, європейські науковці П. Конконі, К. Пероні та Р. Різман побудували трьохкраїнну модель міждержавної податкової гармонізації [182]. Розглянемо дану модель, адаптувавши її до сучасних умов здійснення міждержавної податкової гармонізації у країнах ЄС.

Абстрагувавшись для спрощення від усієї сукупності країн-членів ЄС, розглянемо три рівноцінні країни. Побудуємо економічний аналіз поведінки споживачів на двох етапах. На першому етапі споживачі у кожній країні отримують дохід (що залишається після виплати податків) Y і вирішують, витратити чи заощаджувати його. Заощадження S можна інвестувати й отримати певну суму грошей K . На другому етапі споживачі мають певну заощаджену або інвестовану суму коштів, що дорівнює одиниці, і можуть продовжувати інвестувати її, затрачаючи при цьому працю L , або використати для відпочинку $(1-L)$.

Виробництво в обох країнах представлено окремою лінійною функцією від капіталу і праці $f(L, K) = rK + wL$, де r – дохід на фактор капітал w – дохід на фактор праця.

Те, чому споживач надає переваги, відобразимо лінійною функцією $U(C_1, C_2, L) = C_1 + C_2 + v(1-L)$, де C_1 і C_2 – відповідно споживання на першому і другому етапі, v – дисконтна ставка, введена для спрощення аналізу, оскільки соціально-ефективний рівень заощаджень визначається рівністю $S=Y$.

Припустимо, що праця повністю немобільна, натомість капітал частково мобільний між країнами. Позначимо через K_i^i капітал, який споживач країни i інвестує всередині країни, натомість капітал, який він інвестує в двох інших країнах, буде індексований j та h , а позначимо його відповідно K_j^i та K_h^i .

Уряд кожної з країн зацікавлений оптимально фінансувати видатки G (під G також розуміємо державні доходи, абстрагуючись від дефіциту бюджету) для забезпечення громадян суспільними благами, для чого встановлює оптимальну комбінацію податків на капітал і працю, відповідно позначених t_K та t_L . Податки на капітал справляють за принципом територіальності, тобто внутрішній уряд країни справляє пропорційні податки t_K^h на весь капітал, інвестований у цій юрисдикції.

Отримуючи початковий дохід Y , споживач у країні i таким чином вибирає $C_1^i, S^i, K_i^i, K_j^i, K_h^i, C_2^i, L^i$, щоб максимізувати:

$$C_1^i + C_2^i + v(1 - L^i), \quad (3.2)$$

$$C_1^i \leq Y - S, \quad (3.3)$$

$$K_i^i + K_j^i + K_h^i \leq S^i, \quad (3.4)$$

$$\Omega(K_{j,h}^i) = \frac{a}{2} (K_{j,h}^i)^2, \quad (3.5)$$

$$C_2^i \leq (1 - t_K^i) r K_i^i + (1 - t_K^j) r K_j^i + (1 - t_K^h) r K_h^i + (1 - t_L^i) w L^i. \quad (3.6)$$

Мета уряду країни i – максимізувати добробут її споживачів. Реалізація даної мети залежить від наявності щорічного доходу G на другому етапі, який можна виразити наступною нерівністю:

$$G \leq t_K^i r (K_i^i + K_j^i + K_h^i) + t_L^i w L^i. \quad (3.7)$$

Цілком зрозуміло, що річний дохід держави не можна формувати лише з податкових надходжень, тобто $G > rY$. Зазначимо, що якби уряд міг уникнути оподаткування праці, то не виникало б жодних проблем стосовно встановлення оптимального співвідношення між оподаткуванням капіталу і праці, оскільки не було б ніяких причин піднімати податок на дохід від капіталу.

Репрезентативний споживач діє наступним чином: на першому етапі споживач вирішує, скільки спожити, а скільки заощадити; потім уряд встановлює ставку податку, і споживач остаточно вирішує, куди вкладати інвестиції. Завдяки такій послідовності капітал є незалежним, оскільки він розташовується відповідно до ставок податку, тобто може перейти в країну з нижчими ставками. На другому етапі споживач вирішує працювати до такої межі, в якій податки на дохід від праці дорівнюють граничній корисності відпочинку, $(1 - t_L)w = v'$. Це визначає функцію постачання праці на ринок $L(t_L)$, що залежить від діючої ставки податку на дохід від

праці.

Розглянемо перший період, коли рішення щодо споживання чи заощадження приймає репрезентативний споживач у країні i , і позначимо $R^i(S^i)$ найкращий очікуваний граничний дохід від інвестицій, якщо інвестиції – S^i . Скільки споживач заощадить, залежатиме як $R^i(S^i)$ і порівнюватиметься з вигодами від споживання першого періоду (рівні одиниці). Якщо $R^i(S^i) < 1$, то за будь-якого $S^i \leq Y$ увесь початковий капітал буде спожитий і не буде жодних інвестицій ($C_1^i = Y$ та $S^i = 0$); якщо $R^i(S^i) > 1$, то за будь-якого $S^i \leq Y$ увесь початковий капітал буде заощаджено ($C_1^i = 0$ та $S^i = Y$); якщо $R^i(S^i) = 1$ для деяких $S^i < Y$, то споживачі заощадять лише певну кількість свого початкового доходу і споживатимуть решту ($C_1^i > 0$ та $S^i > 0$); і якщо $R^i(S^i) = 1$, для будь-яких $S^i \leq Y$, то будь-яка комбінація споживання чи заощадження першого періоду буде раціональною.

Після того, як споживачі заощадять певну суму коштів S^i , уряди встановлять податки на капітал і працю, відповідно капітал піде в будь-яку країну де він зможе отримати найвищий прибуток. Тому капітал рухатиметься доти, поки його дохідність не стане однаковою всюди, враховуючи податки і затрати на мобільність, тобто доки $(1 - t_K^i)r = (1 - t_K^j)r - aK_j^i = (1 - t_K^h)r - aK_h^i$.

Описана вище модель характерна наявністю проблеми координації податкової політики між урядами (міжнародна податкова конкуренція), а також проблеми координації між кожним урядом та інвесторами в його юрисдикції (відсутність узгодженості внутрішньої політики). Звичайно, при побудові реальної фіскальної політики ці проблеми враховують, однак для окреслення загальних параметрів моделі знехтуємо ними. Тоді, оскільки соціально важливо інвестувати весь початковий капітал, якщо б уряди не вступали у міжнародні податкові замагання, вони б встановили податки на капітал на максимальному рівні, який підтримує інвестиційний вибір $S = Y$:

$$t_K^* = \frac{r-1}{r}; \quad (3.8)$$

Це дало б їм змогу максимізувати податок на прибуток та мінімізувати ставку податку на працю, необхідну, щоб забезпечити решту їх бюджету:

$$t_L^* = \frac{G - Y(r-1)}{wL(t_L^*)}. \quad (3.9)$$

Вибір із боку уряду такої оптимальної комбінації оподаткування праці й капіталу дає виплату для громадян держави:

$$\Pi^* = (1 - t_K^*)rY + (1 - t_L^*)wL(t_L^*) + v(1 - L(t_L^*)). \quad (3.10)$$

Наведена модель характеризує податкову політику уряду і поведінку споживачів у випадку відсутності міждержавної податкової конкуренції й узгодження інтересів держави та інвесторів усередині окремої країни¹.

При побудові реальної фіскальної політики обов'язково є податкова конкуренція. Тому автори представленої моделі розглянули три випадки: відсутність міждержавної податкової гармонізації, глобальну податкову гармонізацію, що передбачає утворення єдиної податкової системи та часткову податкову гармонізацію, і порівняли їх із наведеною вище еталонною моделлю. У випадку відсутності міждержавної податкової гармонізації за низьких затрат на мобільність капіталу ($0 \leq a \leq a^*$) ставка податку на капітал дорівнює $t_K^N \leq t_K^*$, ставка податку на працю – $t_L^N \geq t_L^*$, а доходи громадян – $\Pi^N \leq \Pi^*$. За високих затрат на мобільність капіталу ($a^* < a \leq \infty$) ставка податку на капітал – $t_K^N = t_K^*$, ставка податку на працю – $t_L^N > t_L^*$, а доходи громадян – $\Pi^N < \Pi^*$.² В умовах глобальної податкової гармонізації як ставка податку на капітал, так і ставка податку на працю будуть більшими, ніж у випадку відсутності податкової конкуренції, а доходи громадян – нижчими ($t_K^G > t_K^*; t_L^G > t_L^*; \Pi^G < \Pi^*$).³ Часткова міждержавна податкова гармонізація передбачає створення між двома країнами податкового союзу, в якому координують податкову політику, і наявність поза його межами країни, яка одноосібно встановлює податки.⁴ В цьому випадку за низьких затрат на мобільність капіталу ($0 \leq a \leq a^U$) створення податкового союзу є корисним, оскільки дає змогу і країнам об'єднання, і тим, що не належать до нього утримувати високий рівень інвестування при зниженні оподаткування праці. За середніх затрат на мобільність капіталу ($a^U < a < a^*$)

¹ Знаком * позначено усі показники загального варіанту моделі, де не врахована податкова конкуренція.

² Індексом ^N позначено усі показники коли нема міждержавної податкової гармонізації.

³ Індексом ^G позначено усі показники в умовах глобальної міждержавної податкової гармонізації.

⁴ Індексом ^U позначено усі показники податкового союзу, за наявності часткової міждержавної податкової гармонізації.

створення податкового союзу не дає однозначного ефекту добробуту членів та не членів об'єднання. І за високих затрат на мобільність капіталу ($a^* \leq a \leq \infty$) утворення податкового союзу нашкодить як його державам-членам, так і тим, що перебувають поза ним, оскільки це призведе до зниження рівня інвестування та підвищення оподаткування праці [182].

Таким чином, на основі наведеної моделі автори доходять до висновку, що за високої мобільності капіталу в сучасних умовах найоптимальнішою буде часткова гармонізація податку, за якої спостерігатиметься найвищий добробут громадян та найнижчий рівень оподаткування праці. Такий висновок радикально протилежний ідеям глобальної гармонізації податків із подальшою єдиною податковою системою Євросоюзу.

Однак варіант глобальної гармонізації податків базований на тому, що уряди держав, не боячись міграції капіталу, за однакових ставок податку на капітал у всіх країнах установлять цей податок за найвищою ставкою, яка дорівнює одиниці. Абстрагуючись від впливу спільного уряду в згаданій моделі, з цим можна погодитися. Проте, взявши до уваги вплив інституцій ЄС на координацію податкової політики і нераціональність встановлення ставки податку на капітал на рівні одиниці, ми пропонуємо розглянути четвертий варіант, що описує випадок глобальної гармонізації податків із обмеженням верхньої межі ставок податку на капітал.

Тобто, уряди всіх трьох країн, як і в розглянутому випадку глобальної податкової гармонізації, спільно встановлюють ставки податку на капітал і працю на єдиному рівні. Але ставку податку на капітал t_K^O фіксують не вище значення z – максимального рівня, визначеного інституціями Євросоюзу. Для інвестування всього доходу Y ця ставка має бути $t_K^O \leq t_K^*$. Отже, оскільки уряди держав розуміють, що внаслідок єдиних ставок капітал рухатися не буде, вони встановлять ставку податку на капітал на максимально можливому рівні:

$$t_K^O = z \leq t_K^*, \quad (3.11)$$

тоді ставка податку на працю буде

$$t_L^o = \frac{G - zrY}{wL(t_L^G)} < t_L^*, \quad (3.12)$$

а громадяни отримують дохід

$$\Pi^o = (1-z)rY + (1-t_L^G)wL(t_L^G) + v(1-L(t_L^G)) \geq \Pi^*. \quad (3.13)$$

Таким чином, у випадку глобальної гармонізації податків із обмеженням ставки податку на капітал ставка податку на працю буде меншою, а доходи громадян – більшими або такими самими, як у випадку відсутності податкової конкуренції. Крім цього, порівнюючи вирази ставок податку і доходів громадян у випадках глобальної гармонізації податків і глобальної гармонізації податків із обмеженням ставок, ми встановили, що $t_K^G > t_K^o$; $t_L^G > t_L^o$, а $\Pi^G < \Pi^o$. Тобто, враховуючи критерій добробуту громадян, глобальна міждержавна податкова гармонізація з обмеженням ставок у будь-якому випадку краща від глобальної міждержавної податкової гармонізація, не керованої щодо величини встановлення ставок.

Таким чином, обґрунтованим є висновок, що найоптимальнішими варіантами міждержавної податкової гармонізації є часткова гармонізація, яка характерна високою податковою конвергенцією між окремими країнами інтеграційного угруповання та відсутністю такої між іншими, і глобальна міждержавна податкова гармонізація з обмеженням ставок податку інституціями угруповання. Натомість відсутність гармонізації податків або некерована глобальна гармонізація в сучасних умовах знижує добробут громадян.

Із урахуванням викладеного, доцільно проаналізувати сучасний стан конвергенції оподаткування між державами-членами Євросоюзу, виявити конвергентні групи та дослідити їхні переваги.

Зважаючи на історичні фіскальні традиції, менталітет, податкову культуру та інші особливості країни Євросоюзу відрізняються за характеристиками податкових систем. Однак на основі близькості окремих показників можна виділити країни, між якими оподаткування найбільше гармонізоване. Традиційно ЄС прийнято поділяти на «старих» п'ятнадцять держав-членів та «нових» дванадцять. Цей поділ певною мірою відображає фіскальну різноманітність держав, особливо щодо рівня оподаткування, однак його не можна застосовувати стосовно гармонізації податків.

Тому проаналізуємо детальніше характеристики податкових систем держав-членів ЄС та об'єднаємо їх в однорідні групи.

На нашу думку, об'єктивність групування залежить від масиву показників і характеристик, на основі яких його здійснюють. Чим більший перелік таких даних, тим достовірніше можна згрупувати країни. Проте надто широкий масив характеристик розпорошуватиме вибірку, тому зупинимось на основних із них, наведених у додатку М.1. Для встановлення конвергенції скористаємось різновидом статистичного аналізу – структурним аналізом. Зокрема, із наведених показників побудуємо матрицю даних, у якій в кожному з двадцяти семи рядків будуть відображені дані по окремій країні, а у вісімнадцяти стовпцях – окремі характеристики податкових систем, від економічної сутності яких на деякий час абстрагуємось. Попередньо позначивши, якій країні належить відповідний елемент матриці відсортуємо по зростанню дані у стовпцях. Таким чином ми отримали нову конвергенційну матрицю, у якій кожний рядок містить відповідні показники за різними країнами, а у стовпцях збереглися ті ж самі, але відсортовані показники (додаток М.2).

Такий статистичний прийом дає змогу побачити однорідні групи країн за найбільшою сукупністю показників. Чим більше показників окремих держав розміщені у суміжних рядках по вертикалі, тим вищою є податкова конвергенція між державами. Для виявлення країн, між котрими є найбільша податкова гармонізація, умовно розділимо матрицю на три рівні частини по вертикалі й проаналізуємо, показники яких країн потрапили у кожну з них. Звичайно, жодна країна не опинилась у тій чи іншій частині матриці за всією сукупністю показників. Найбільша кількість показників однієї держави, що потрапили в одну групу, належить Латвії – 12 у першій групі та Швеції – 12 в третій групі. Тому ми сформували три групи країн за умовою належності не менше половини показників держави до тієї чи іншої групи. Таким чином, до першої групи попередньо потрапили Болгарія, Словаччина, Литва, Латвія, Естонія, Польща, Румунія, Чехія. Другу групу склали Угорщина, Фінляндія, Голландія, Португалія, а в третю попередньо увійшли Італія, Ірландія, Бельгія, Великобританія, Швеція, Данія. Своєю

чергою в результаті такого аналізу ми виділили країни, які за характеристиками податкових систем найбільше розпорошені в межах ЄС. До них належать Кіпр, Німеччина, Франція, Іспанія і Мальта. Відповідно, ці держави найменше залучені до процесу міждержавної податкової гармонізації.

Застосовуючи типологічний аналіз, детальніше дослідимо кожен з виділених груп. До першої групи (додаток М.3) увійшли окремі країни, прийняті до ЄС протягом останніх двох розширень угруповання. Зважаючи на те, що критерієм об'єднання країн стали не всі показники, крім цього, вони розпорошені у межах групи, аналіз показав, що Болгарія – нетипова країна для цієї групи. Це пояснюємо відхиленням від загальної тенденції групи за семи показниками. Зокрема, вони характеризують структуру доходів бюджету, структуру непрямих податків та рівень непрямого оподаткування у ВВП (найбільша частка ПДВ й акцизного збору в структурі непрямих податків серед усіх країн-членів ЄС). Отже, до першої групи країн-членів ЄС, сформованої за ознакою податкової конвергенції, остаточно відносимо Словаччину, Литву, Латвію, Естонію, Польщу, Румунію та Чехію.

Аналізуючи рівень конвергенції у цій групі, зауважимо, що він – найвищий серед усіх трьох виділених груп. Зокрема, найбільша тіснота зв'язку спостерігається за такими показниками як співвідношення прямих і непрямих податків, структура доходів бюджету, частка акцизного збору та імпортного мита у структурі непрямих податків, ставки ПДВ й акцизного збору на алкогольні напої, вищі ставки податку на прибуток корпорацій, рівень оподаткування, рівень прямого та непрямого оподаткування у ВВП. В цілому дана група характерна низьким коефіцієнтом співвідношення прямих і непрямих податків (від 0,5 до 0,8), незначною питомою вагою податкових надходжень у структурі доходів бюджету (від 48,1% у Чехії до 62,6% у Литві) та, відповідно, високою часткою інших доходів бюджету. Натомість питома вага ПДВ й акцизного збору в структурі непрямих податків у даній групі найбільша. Так, найменша частка ПДВ у Чехії – 18,2%, а найбільша – 29,6% – в Естонії, питома вага акцизного збору перебуває в діапазоні від 9,8% у Словаччині до 11,9% в Польщі. Зважаючи на значний відсоток універсальних та специфічних акцизів у структурі непрямих податків, частка імпортного мита та інших непрямих

податків є найнижчою серед виділених груп країн. За показником частки податку на прибуток у структурі прямих податків дану групу країн неможливо виокремити серед усіх інших. Причиною є те, що для загальної сукупності вибраних країн усіх груп характерне середнє значення цього показника, який коливається від 4,9% в Естонії до 12,3% у Чехії, тобто країни другої і третьої груп за згаданим показником перебувають у межах наведених значень. Натомість у загальному в країнах-членах ЄС окреслений показник становить 3,5% – 15%, однак країни з цими значеннями – Німеччина та Кіпр до жодної з груп не потрапили. Питома вага індивідуального прибуткового податку в структурі прямих податків – від 8,5% у Словаччині до 23,1% в Литві. Зважаючи на те, що діапазон цього показника у загальному в ЄС становить 7,9% – 49,9%, у першій групі країн він найнижчий.

Аналогічна ситуація в даній групі щодо інших прямих податків. Зокрема у цій групі спостерігається висока кореляція за ставками ПДВ. Так, у Литві, Латвії й Естонії ставка ПДВ – 18%, в Словаччині, Румунії та Чехії – 19%, і лише в Польщі ставка цього податку дещо відрізняється від загальної тенденції групи й становить 22%. Ставки акцизного збору на алкогольні напої найнижчі серед усіх груп країн та в усіх державах, окрім Польщі не перевищують 1000 євро за гектолітр. Дана група також характерна помірними ставками акцизного збору на тютюнові вироби. Хоча специфічні акцизи найменш гармонізовані серед непрямих податків, оскільки ставки даних податків на тютюнові вироби в межах ЄС коливаються від 3,3 до 160,3 євро за 1000 штук, у даній групі вони порівняно конверговані та перебувають у діапазоні від 12,1 євро за 1000 шт. у Латвії до 31,1 євро за 1000 шт. в Чехії. Для країн даної групи притаманний низький рівень вищих ставок прямих податків, а особливо податку на прибуток корпорацій. Згадані держави також характерні низьким рівнем оподаткування взагалі й низьким рівнем прямого і прямого оподаткування у ВВП зокрема. Це спостерігається при тому, що співвідношення прямих і непрямих податків у держав першої групи значно нижче одиниці, тобто в них переважають непрямі податки.

Тобто, в цілому дану групу можна охарактеризувати низьким рівнем оподаткування, низькою питоною вагою податкових надходжень у структурі

доходів бюджету, переважанням непрямих податків у структурі податкових надходжень та низькими ставками як прямих, так і непрямих податків. Лише Польща характерна дещо нетиповими високими ставками індивідуального прибуткового податку й акцизного збору на алкогольні напої, що становлять 40% та 1148,8 євро за гектолітр відповідно.

У другій із виділених груп показники, що характеризують податкові системи, займають здебільшого середнє значення між показниками країн першої та третьої груп. Тому проаналізуємо раніше третю групу країн (додаток М.5). Типологічний аналіз групи показав, що Ірландія – нетипова для неї країна, оскільки за восьми показниками вона займає крайнє віддалене місце в групі, що знижує ступінь податкової конвергенції у ній. Тому остаточний склад групи формують Італія, Ірландія, Бельгія, Великобританія, Швеція і Данія. Тісна конвергенція між країнами даної групи спостерігається за такими показниками, як співвідношення прямих та непрямих податків, структура доходів бюджету, частка ПДВ й акцизного збору в структурі непрямих податків, питома вага індивідуального прибуткового податку в структурі прямих, вищі ставки прямих податків та рівень оподаткування.

Аналізована група країн характерна оберненим значенням показників порівняно з показниками країн першої групи. Так, співвідношення прямих і непрямих податків перебуває в межах 1 – 1,7, що свідчить про переважання прямих податків. Частка податкових доходів є найвищою серед усіх аналізованих груп країн і коливається від 62,4% у Бельгії до 84,9% в Данії. Непрямі податки займають найменшу частку в структурі податкових надходжень, а прями, відповідно, – найбільшу. Ставки як прямих, так і непрямих податків у країнах даної групи найвищі. Лише Італія відрізняється низькими ставками специфічних акцизів на алкогольні напої та тютюнові вироби – 800 євро за гектолітр та 6,4 євро за 1000 шт. відповідно та Великобританія низькою ставкою ПДВ – 17,5%. За рівнем оподаткування, рівнем прямого та непрямого оподаткування у ВВП країни даної групи також займають найвище становище. Отже, до третьої групи належать високорозвинуті «старі» держави-члени ЄС, які характерні високим рівнем перерозподілу ВВП та домінуванням прибуткового оподаткування фізичних осіб і

корпорацій у структурі системи оподаткування.

Друга група країн, що ми сформуваємо (додаток М.4), за показниками займає проміжне місце між першою та третьою. Тобто, вона характерна помірним податковим навантаженням, середніми ставками податків тощо. Необхідно зауважити, що цю групу склали три «старі» держави-члени ЄС та одна країна, яка стала членом ЄС під час п'ятого розширення угруповання.

Підбиваючи підсумок аналізу податкової конвергенції між країнами-членами ЄС, зауважимо, що між ними є значні розбіжності. Проте фіскальні традиції, а також заходи інституцій ЄС щодо міждержавної податкової гармонізації спричинили зміни податкових систем країн-членів Євросоюзу відповідно до податкових стандартів, у результаті чого виділяються однорідні за податковими характеристиками групи країн. Структурний та типологічний аналізи показали, що у зв'язку зі значним коливанням податкових показників за країнами-членами ЄС найдоцільніше виділити три групи країн. Найвагомими критеріями поділу є податкове навантаження, ставки податків, питома вага податкових надходжень у структурі доходів бюджету та структура податкових доходів. У країнах першої групи ці показники найнижчі, а третьої – найвищі. Друга група характерна середніми між першою та третьою групами значеннями аналізованих показників.

Враховуючи попередні висновки, отримані в результаті математичного моделювання ефективності гармонізації податків, зауважимо, що країни-члени ЄС перебувають на оптимальному шляху міждержавної податкової гармонізації. Адже в аналізованому угрупованні не спостерігається повної відсутності гармонізації податків. Натомість чітко виділяються окремі групи країн із високою податковою конвергенцією, що свідчить про значний розвиток часткової податкової гармонізації, яка забезпечує утримання капіталу в межах Євросоюзу. Підкріплюючи своє твердження попередньо здійсненими математичними розрахунками, ми вважаємо, що найоптимальнішим напрямом розвитку міждержавної податкової гармонізації є поступове усунення фіскальних розбіжностей між виділеними групами країн на основі податкової конвергенції. Поряд із цим, даний процес необхідно здійснювати, координуючи основні параметри гармонізації з боку

інституцій ЄС, для уникнення зловживання надто високими та низькими ставками податків.

Проаналізуємо місце України на матриці податкової конвергенції – з метою визначення її адаптованості до виділених груп країн. Для цього гіпотетично введемо її до країн-членів ЄС із наведеними характеристиками податкових систем (додаток М.6). Використовуючи попередню методику групування, ми визначили, що Україна за наведеними показниками є нетиповою країною для всіх груп. Так, лише за шістьма показниками її можна віднести до першої групи, за п'ятьма – до другої і за сімома – до третьої. Тобто, характеристики податкової системи України надто розпорошені у діапазоні аналогічних характеристик країн-членів ЄС. Окрім цього, за такими показниками, як частка податку на прибуток корпорацій у структурі податкових надходжень, ставки акцизного збору на алкогольні напої та вищі ставки індивідуального прибуткового податку Україна займає крайнє віддалене місце порівняно з державами-членами ЄС. Із огляду на таку асиметрію України на матриці податкової конвергенції однозначно стверджувати про необхідність її адаптації до тієї чи іншої групи – недоцільно. Такий висновок ми підтверджуємо також тим, що істинна картина місця України на досліджуваній матриці дещо спотворена тим, що структура систем оподаткування країн-членів ЄС налічує прямі, непрямі та соціальні податки, натомість в Україні останні не належать до податкових надходжень. Не враховуючи аналізовані показники, які залежать від структури податкових доходів бюджету, ми доходимо до висновку, що Україна за характеристиками податкової системи тяжіє до «нових» держав-членів ЄС.

Неможливість уведення України до жодної зі сформованих груп країн за ознакою податкової конвергенції не є негативом для нашої держави на шляху адаптації оподаткування до умов Євросоюзу. Адже ми виділили ряд дійсних держав-членів ЄС, зокрема Кіпр, Німеччину, Францію, Іспанію і Мальту, які за характеристиками податкових систем є нетиповими для жодної з виділених груп. Окрім цього, у процесі подальшого аналізу до таких країн ми долучили Болгарію, яка за аналізованими показниками подібна до України. З іншого боку, зважаючи на низькі ставки специфічних акцизів, Україна має вагомі конкурентні переваги на

ринку підакцизної продукції. Ця перевага є очевидною навіть нині, коли Україна не є членом Євросоюзу, однак має з ним спільні кордони. Зважаючи на це, а також на потужний рекреаційний потенціал, наша держава приваблива для туристичного шопінгу, який сприятиме розвитку окремих регіонів.

На нашу думку, Україна має зберегти дану конкурентну перевагу. Однак, аналізуючи досліджувану матрицю, бачимо, що ставки акцизного збору на алкогольні напої в нашій країні майже у п'ять разів нижчі від найменшого значення цього показника в Євросоюзі. Тому очевидним є висновок про необхідність підвищення ставок специфічних акцизів, а також індивідуального прибуткового податку з метою адаптації до фіскального середовища Євросоюзу.

У попередньому параграфі ми визначили рівень адаптованості податкової системи України до умов ЄС та сформуvalи окремі пропозиції для підвищення рівня адаптації. Однак не завжди реформування в напрямку адаптації до умов ЄС сприятиме внутрішньодержавній податковій гармонізації. Усунення даної невідповідності та встановлення компромісу між потребами міждержавної і внутрішньодержавної податкової гармонізації досягають гармонізацією оподаткування.

Рівень схильності податкової системи України до адаптації відповідно до умов ЄС називається її адаптивністю. Якщо адаптація – це процес налаштування системи на умови застосування, то адаптивність характеризує її здатність до адаптації. Своєю чергою адаптивність окреслює можливість гнучко й без шкоди для національної економіки пристосовувати податкові системи одну до іншої і до міждержавних регіональних угруповань. Таким чином, адаптивність податкової системи не тільки дає змогу встановити рівень конвергенції між податковими системами, а й є індикатором її здатності вступати у процес міждержавної податкової гармонізації. Рівень адаптивності залежить від того, наскільки необхідні зміни відповідають потребам держави і будуть прийнятні для суб'єктів господарювання.

Для оцінки подальшого розвитку адаптації оподаткування дослідимо адаптивність податкової системи України. З цією метою виділимо низку показників,

які характеризують податкові системи країн ЄС та України. Зважаючи на те, що Україну неможливо віднести до груп, які ми сформуваємо на основі податкової конвергенції, наведемо середньозважені дані щодо ЄС₂₇ (додаток Н). Згодом визначимо, як необхідно змінити той чи інший показник для його приведення відповідно до аналогічного в Євросоюзі. Дана дія є технічною і не потребує глибокого аналізу. Натомість значно складніше визначити, в якому напрямку потрібно змінювати, і чи взагалі потрібно, характеристики податкової системи України для підвищення внутрішньодержавної податкової гармонізації. Для цього потрібно насамперед, абстрагуватися від будь-якого впливу зовнішніх факторів і керуватися тільки внутрішньодержавними обставинами та потребами. За результатами аналізу гармонізації оподаткування в Україні, здійсненого в другому розділі, обґрунтуємо, як дії держави, необхідні для внутрішньодержавної податкової гармонізації вплинуть на аналізовані показники.

Аналіз фактичного рівня оподаткування та його оптимального значення з позиції забезпечення громадян суспільними благами показав, що в Україні доцільно підвищити рівень оподаткування, оскільки громадяни потребують вищого рівня перерозподілу ВВП через бюджет. Частка податкових надходжень у доходах бюджету в Україні коливається в межах 70%. На нашу думку, однозначно стверджувати про необхідність її зниження чи підвищення неможливо. Звичайно, в Україні цей показник – на високому рівні, що створює небезпеку різкого зниження доходів бюджету в періоди економічних криз. Однак для повнішого аналізу необхідно досліджувати структуру неподаткових доходів, котрі, як правило, також залежать від того, на якій стадії економічного циклу перебуває економіка. Крім цього, ми вважаємо, що аналізований показник – особливо індивідуальний, оскільки наявність джерел, котрі формують неподаткові доходи, залежить не тільки від економічних, а й від географічних, кліматичних, соціальних та інших чинників. Тому вважаємо, що дії держави, спрямовані на внутрішньодержавну податкову гармонізацію, залишать порівняно стабільною частку податкових надходжень у доходах бюджету.

Частина аналізованих показників залежить від структури доходів бюджету,

тобто співвідношення прямих та непрямих податків. У більшості економічно розвинутих держав світу непрямі податки становлять меншу частину податкових надходжень порівняно з прямими та соціальними податками. В Україні непрямі податки переважають над прямими й у 2006 р. дали 54,5% податкових доходів бюджету, в т. ч. 40% припало на ПДВ. Зважаючи на те, що споживачі в Україні несуть 64% податкового навантаження, вважаємо за доцільне збільшити частку прямого оподаткування та зменшити – непрямих. Відповідно, це визначає необхідність зниження рівня непрямих оподаткування у ВВП, підвищення прямого, збільшення частки індивідуального прибуткового податку та податку на прибуток корпорацій у податкових доходах бюджету й ВВП, зниження стандартної ставки, а також частки ПДВ у податкових надходженнях та ВВП. Зважаючи на велику диференціацію доходів населення, ми довели необхідність підвищення ставок податку з доходів фізичних осіб введенням прогресивної шкали оподаткування. Це визначає необхідність підвищення коефіцієнта, що характеризує співвідношення прямих податків. Разом із цим, ми прихильники посилення соціальної функції специфічних акцизів, що визначає необхідність підвищення їхньої частки у податкових доходах та ВВП. Таким чином, можемо виділити та порівняти дії, необхідні для підвищення адаптації податкової системи України до умов ЄС, із діями, потрібними для внутрішньодержавної податкової гармонізації (додаток Н). Як видно з додатка Н, в одинадцяти зі сімнадцяти випадків вони співпадають, незважаючи на незначне відхилення ставки податку на прибуток підприємств від середнього в ЄС, яким ми знехтували. Тобто рівень, або коефіцієнт адаптивності податкової системи України до умов ЄС становить 0,65. На нашу думку, це високий показник, який свідчить про те, що податкова система України схильна до адаптації. Отже, більшість необхідних для внутрішньодержавної податкової гармонізації реформ сприятимуть адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу. З іншого боку, на 35% податкова система не адаптована до умов ЄС. Тому в цій частині потрібно знаходити фіскальний компроміс між внутрішньодержавною та міждержавною податковими гармонізаціями.

3.2. Макроекономічні детермінанти ефективності податкових реформ

Реформування податкової системи передбачає або прийняття нових нормативно-правових актів, або внесення змін до вже чинних. У будь-якому з перелічених випадків законодавець очікує певного прогнозованого ефекту, задля якого здійснювали згадані реформи. Суть такого ефекту залежить від того, на якому етапі економічного розвитку в даному випадку перебуває держава. Відповідно до цього й окреслюють завдання фіскальної політики, яку визначальною мірою здійснюють шляхом маніпулювання податками. Так, на етапі економічного піднесення доцільно підвищувати податкові ставки та, відповідно, податкове навантаження, що сприятиме зниженню темпів економічного зростання, а на етапі економічного спаду – здійснювати зворотні дії задля виходу економіки з кризи. Однак, результатом податкових реформ не завжди є очікуваний і бажаний ефект. Часто спостерігається ситуація, коли завдання, визначені перед фіскальною політикою, зокрема подолання інфляції, зниження безробіття, прискорення економічного зростання, не тільки не виконують, а згадані кризові явища навіть поширюються більшими темпами.

Неадекватна реакція економіки на зміни в оподаткуванні пояснюється насамперед специфікою правотворчого процесу взагалі та механізмом податкового реформування зокрема. Для встановлення конкретних причин неефективності податкової компоненти фіскальної політики розглянемо детальніше механізм правотворчості в Україні.

В юриспруденції під поняттям «правотворчість» (нормотворчість) розуміють правову форму діяльності держави за участю громадянського суспільства (у передбачених законом випадках), пов'язану зі встановленням (санкціонуванням), зміною, скасуванням юридичних норм. Правотворчість виражається у формуванні, систематизації, прийнятті та оприлюдненні нормативно-правових актів [183, с. 293]. Необхідно зауважити, що правотворчість і правотворення – різні за смисловим навантаженням поняття. Правотворення охоплює всі форми і засоби виникнення,

розвитку та зміни права, у т. ч. правотворчість [183, с. 294]. Тобто, правотворення – поняття ширше, ніж правотворчість, й охоплює останню. Правотворчість починається тоді, коли прийнято державне рішення про підготовку проекту нормативно-правового акта. Головною відмінністю правотворчості від правотворення є те, що творчість права здійснюють державні органи або з їхньої санкції, дозволу [183, с. 294]. Отже, правотворення як форма виникнення і буття права наявна до правотворчості, у вигляді правотворчості та поруч із нею і після неї під час реалізації права.

Висвітливо процес упровадження податкової реформи через механізм правотворення (додаток П.1). Об'єктивною передумовою податкових реформ є виникнення в економіці певних негативних явищ: інфляції, безробіття, масового ухилення від сплати податків, що свідчить про дисгармонію у податковій системі, та в кінцевому випадку – економічний спад. Згадані явища деякий час можуть залишатися непоміченими для влади. Економісти зазвичай загострюють питання про необхідність реформування, коли кризові явища стають масовими і системними. Тоді комплексно оцінюють економічне середовище та визначають податкові чинники, які могли вплинути на негативну ситуацію, що склалася. Наступним етапом є формування висновку про необхідність змін у податковій системі, а на законодавчому рівні приймають рішення про підготовку проектів нормативно-правових актів. Із цього моменту офіційно і розпочинається правотворчий процес. Будь-які дії до прийняття офіційного рішення про необхідність розроблення проектів нормативно-правових актів були частиною процесу правотворення.

Першою стадією правотворчого процесу є передпроектна, яка передбачає формування юридичного мотиву про необхідність внесення змін до чинної системи норм права і правотворчу ініціативу. Наступною є проектна стадія, що охоплює:

- ухвалення рішення про підготовку проектів нормативно-правових актів;
- розроблення концепцій проектів нормативно-правових актів та підготовка їхніх текстів;
- попередній розгляд проектів нормативно-правових актів;
- обговорення проектів нормативно-правових актів і узгодження їхніх

текстів із зацікавленими особами.

Після узгодження текстів нормативно-правових актів у колегіальному правотворчому органі настає стадія їхнього прийняття та, відповідно, прийняття податкової реформи в цілому. Крім зазначених, правотворчий процес має ще дві стадії. Засвідчувальна стадія – полягає в підписанні нормативно-правових документів і наданні їм реєстраційних кодів після введення до Єдиного реєстру нормативних актів України. Інформаційна стадія – передбачає офіційне опублікування нормативно-правових актів у засобах масової інформації. Після прийняття, підписання та опублікування нормативно-правового акта правотворчий процес завершується, а процес впровадження податкової реформи триває.

Проаналізуємо, скільки насправді може минути часу від виникнення в економіці кризових явищ до офіційного внесення змін у податкове законодавство. За розрахунками американських економістів, якщо в економіці відбувається спад, то від його початку до відображення в економічній статистиці минає щонайменше два місяці [184, с. 525]. Після того, як економісти усвідомлять необхідність здійснення податкової реформи, відбувається розроблення та процес прийняття нормативно-правових актів. Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII [26] передбачено, що ставки, механізм справляння податків і зборів не можна встановлювати або змінювати іншими законами України, крім законів про оподаткування. Тобто, нормотворчий процес щодо податкових реформ здійснюють у вигляді прийняття законів Верховною Радою України. Зауважимо, що нормотворчий процес у Верховній Раді України має складний механізм (додаток П.2). Він починається від законодавчої ініціативи і закінчується або офіційним оприлюдненням закону, або його відхиленням. До моменту опублікування законопроект має бути ухвалений загалом, у трьох читаннях, підписаний Головою Верховної Ради та Президентом. Зважаючи на наявність у парламенті різних політичних інтересів, описаний процес, а особливо стосовно законопроектів, що стосуються підприємницького сектору, може зайняти проміжок від 3 до 5 місяців. Таким чином, загальний період часу від виникнення кризових явищ в економіці до законодавчого закріплення інструментів фіскальної політики триває 5 – 7 місяців.

Цей період називається внутрішнім лагом фіскальної політики. Своєю чергою, внутрішній лаг поділяється на лаг розпізнавання – період між початком економічного спаду і моментом усвідомлення цього факту й адміністративний лаг – період від моменту визнання необхідності застосування фіскальних інструментів до моменту законодавчого їхнього впровадження.

Хоча нормотворчий процес із прийняттям нормативно-правового акта й закінчується, дія податкової реформи тільки починається. Оскільки прийняття та внесення змін до законів не є самоціллю, законодавець цікавиться насамперед ефект, спричинений нормативним нововведенням. Через певний проміжок часу, який залежить від конкретних інструментів впливу фіскальної політики, дія податкової реформи проявляється на економічній ситуації держави. Даний період часу називається зовнішнім лагом фіскальної політики або лагом функціонування. Зовнішні лаги фіскальної політики зазвичай менші, ніж внутрішні. Це пов'язано з тим, що інструментами фіскальної політики переважно є ставки податків або податкові пільги, котрі є елементами податків, що володіють найбільшою регулюючою здатністю. Отже, лаг функціонування фіскальної політики триває до 5 місяців.

Таким чином, іманентна природа правотворчого процесу породжує внутрішні часові лаги фіскальної політики, зокрема адміністративний лаг. А об'єктивність механізму податкового реформування пояснює наявність зовнішнього лагу функціонування.

Ефект податкової реформи може бути очікуваний і полягати у зниженні інфляції, безробіття, зростанні реального ВВП тощо, або неочікуваний, що проявляється у підсиленні кризових явищ. На нашу думку, основними причинами неочікуваних негативних ефектів податкових реформ є наступні:

- часові лаги;
- неточна оцінка економічного середовища;
- неадекватна поведінка господарюючих суб'єктів.

Встановивши причини виникнення часових лагів, покажемо їхній вплив на ефективність податкового реформування. Дія часових лагів пов'язана з циклічним

розвитком економіки. Якщо в основу характеристики економічних циклів покласти їх довготривалість, то виділяють: малі цикли (короткотермінові коливання ділової активності, які тривають 3 – 4 роки); середні цикли (7 – 11 років); великі цикли (40 – 60 років) [185, с. 288]. Найбільше значення у циклічному розвитку економіки мають середні економічні цикли. Вони найбільш виражені й найвагоміше впливають на економічні процеси. Економічна наука почала фіксувати середні промислові цикли від 1825 р., в якому відбулася криза перевиробництва у Великобританії. Із цього часу зберігалася періодичність виникнення середніх економічних циклів за характерною для них тривалістю. Крім того, починаючи з 1857 р. більшість економічних криз були світовими. Хоча кожна економічна криза є історично неповторною, однак їм притаманні загальні закономірності. Найважливіша з них – наявність чотирьох послідовних фаз: криза, депресія, поживавлення, піднесення (рис. 3.1).

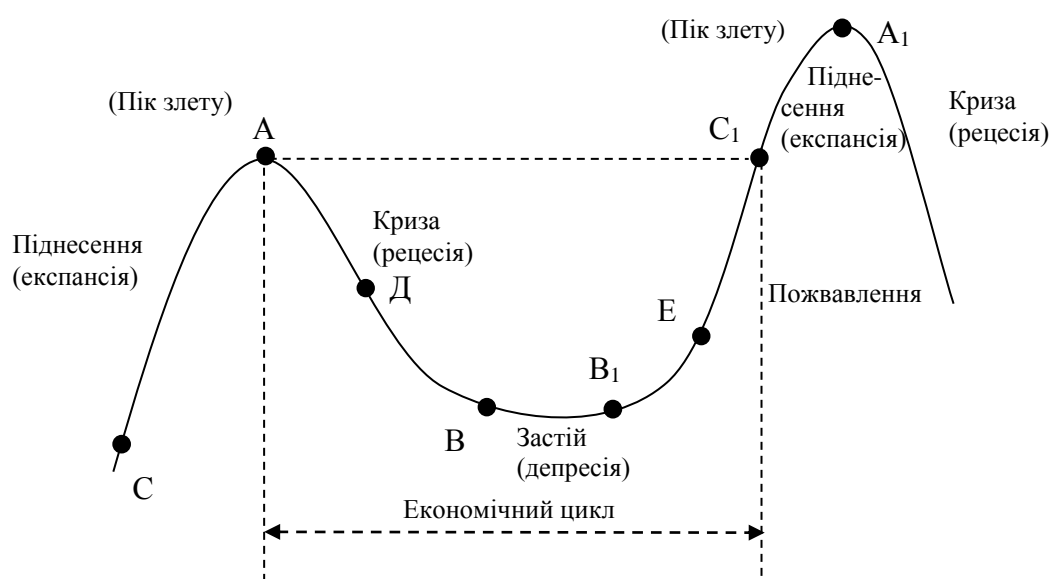


Рис. 3.1. Фази економічного циклу в їхній послідовності й взаємозв'язку.

Тривалість кожної зі зазначених фаз окремого економічного циклу відрізняється від аналогічної фази іншого циклу. Тому повністю передбачити період зміни фаз практично неможливо.

Використовуючи графік економічного циклу, покажемо дію лагів фіскальної політики як причину неочікуваних ефектів податкових реформ. На рис. 3.1 видно, що кризові явища в економіці почали проявлятися після точки А. Припустимо, що

лаг розпізнавання дорівнює відрізку АД, тобто реальне усвідомлення необхідності змін відбулося коли економіка перебувала посередині стадії кризи. Своєю чергою, внутрішній адміністративний лаг триватиме до точки В, в якій фаза рецесії закінчується. Таким чином, у період закінчення економічної кризи будуть прийняті нормативні акти, якими вводять у дію необхідні податкові зміни. Однак ще діє зовнішній лаг функціонування фіскальної політики, після якого податкові реформи мають вплинути на економічну ситуацію у державі. Припустимо, що даний лаг закінчиться на відрізку В₁Е, тобто під час фази пожвавлення. Отже, зміни податкової системи, дія яких була необхідна за економічної кризи у зв'язку з наявністю часових лагів, почали впливати на економіку під час фази пожвавлення, коли потрібно застосовувати абсолютно протилежні заходи фіскальної політики. Замість стимулюючої фіскальної політики, яка характерна для стадії рецесії, на стадії пожвавлення, а особливо піднесення необхідно здійснювати стримуючу фіскальну політику. Таким чином, ефект від прийнятих податкових реформ буде зворотний і абсолютно неочікуваний.

Сучасні економічні цикли мають ряд особливостей. Найважливішими з них є те, що дія фаз циклу виходить за національні межі, тобто циклічні коливання синхронно охоплюють окремі країни, міждержавні угруповання тощо. Фази пожвавлення та піднесення в сучасних економічних циклах зазвичай триваліші, ніж фази спаду і депресії, а період повторення циклів скоротився до 5 – 7 років або навіть і менше. Спостерігається тенденція до випадіння окремих фаз із класичного циклу.

Зниження тривалості економічних циклів, а також фази рецесії ще більше загострюють проблему часових лагів фіскальної політики. Згідно з нашими розрахунками, загальний період дії часових лагів – не менше року. В сучасних умовах підвищення частоти науково-технічних революцій період економічної рецесії за цей час може повністю закінчитись, а часові лаги зведуть податкове реформування нанівець.

У більшості випадків дія часових лагів є об'єктивним явищем, тому уникнути їх практично неможливо. Відповідно, це необхідно враховувати під час податкового

реформування. Запорукою уникнення дії часових лагів є ефективне прогнозування економічного розвитку загалом та податкове прогнозування зокрема. Завдання економічного прогнозування полягає у передбаченні темпів економічного розвитку і його циклічності. Знаючи, на якій фазі економічного циклу перебуватиме економіка після періоду дії часового лагу, можна вже сьогодні застосовувати адекватні заходи фіскальної політики. Роль податкового прогнозування в реалізації податкових реформ полягає у передбаченні впливу податкових змін на економічний розвиток, тобто воно закладає основи податкового регулювання, та у прогнозуванні на цій основі майбутніх податкових надходжень. Зауважимо, що будь-які податкові реформи мають не лише усувати наслідки та мінімізувати економічні кризи, а й ліквідувати причини економічних криз і стабілізувати економіку, тобто згладжувати економічний цикл.

На рис. 3.2 зображена графічна модель прогнозування впливу податкових реформ на темпи економічного розвитку та фіскальну ефективність податків. Класичним макроекономічним показником, що визначає темпи економічного зростання є ВВП. Зображена на рисунку крива АЕ показує прогнозований тренд ВВП у випадку відсутності дискреційної фіскальної політики, тобто будь-яких податкових реформ (ВВП_{пр}). Період прогнозування розділений на дискретні проміжки часу від t_0 – моменту складання економічного прогнозу до t_{16} – періоду, на який можливо ефективно спрогнозувати розвиток економіки. В результаті отриманого прогнозу до періоду t_7 в економіці спостерігатиметься спад. За такої ситуації логічним буде впровадження стимулюючої фіскальної політики, яка передбачає податкове реформування шляхом насамперед зниження податкових ставок. Припустимо, що протягом періоду t_1 буде законодавчо прийнята податкова реформа. Враховуючи дію лагу функціонування, податкова реформа впливатиме на економічний розвиток на початку періоду t_3 . За допомогою податкового прогнозування ми отримаємо новий фактичний тренд ВВП, зображений кривою ВС, який значно перевищує попередні дані (ВВП_ф). Причиною зростання ВВП є нейтралізація (мінімізація) за допомогою податкових реформ дестабілізуючих чинників, на зразок високих темпів інфляції, безробіття, ухилення від сплати

податків тощо.

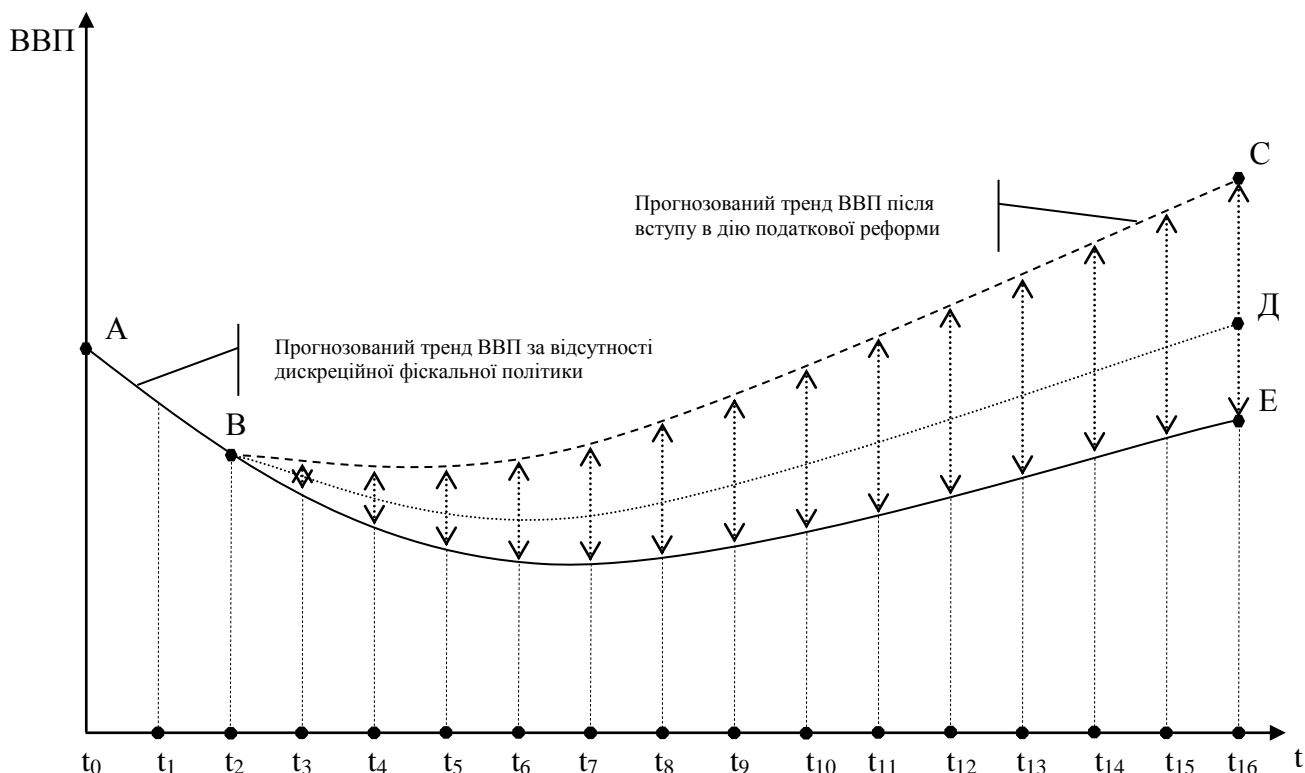


Рис. 3.2. Прогнозування впливу податкових реформ на темпи економічного зростання та фіскальну ефективність податків.

Таким чином, із періоду t_3 відбудеться приріст ВВП.

$$\Delta \text{ВВП} = \text{ВВП}_\phi - \text{ВВП}_{\text{пр}} \quad (3.14)$$

Враховуючи те, що протягом періоду прогнозування сукупна податкова ставка, яка виникла в результаті дії реформи, стала ($t' = \text{const}$):

$$\Delta \text{ВВП}_3 < \Delta \text{ВВП}_4 < \Delta \text{ВВП}_5 < \dots < \Delta \text{ВВП}_{16} \quad (3.15)$$

Оскільки сума податкових надходжень дорівнює добутку сукупної податкової ставки та ВВП ($\text{ПН} = t' \times \text{ВВП}$), для податкових надходжень запишемо наступну нерівність:

$$\text{ПН}_3 < \text{ПН}_4 < \text{ПН}_5 < \dots < \text{ПН}_{16} \quad (3.16)$$

відповідно:

$$\Delta \text{ПН}_3 < \Delta \text{ПН}_4 < \Delta \text{ПН}_5 < \dots < \Delta \text{ПН}_{16} \quad (3.17)$$

Знайшовши площу фігури ВСЕ, отримаємо абсолютне значення приросту ВВП в результаті здійснення податкових реформ. Крива ВД утворюється множенням приросту ВВП кожного періоду на сукупну податкову ставку. Отже, площа фігури ВДЕ становить обсяг приросту податкових надходжень у результаті

впровадження податкової реформи. Найбільша практична проблема застосування запропонованої моделі полягає у прогнозуванні впливу податкової реформи на економічний розвиток, тобто побудова кривої ВС. Однак, ефективно застосовуючи методи податкового прогнозування, цілком реально розв'язати цю проблему.

Важливою причиною неефективності податкових реформ є неточна оцінка економічного середовища. Дана проблема негативно впливає на прийняття поточних рішень та є причиною складання низькоякісних економічних прогнозів. Від якісної оцінки поточної фази економічного циклу залежить ефективність прогнозу циклічного розвитку. Спрогнозувати економічний цикл складно насамперед тому, що, крім циклічних, є структурні та системні кризи, які набагато триваліші й мають іншу природу. Структурні кризи характерні незбалансованістю сфер та секторів національної економіки. Це пов'язано з перевиробництвом продукції одних секторів економіки або недовиробництвом інших. Наслідки структурних криз набагато тяжчі для економіки, ніж циклічних. Системна криза викликана докорінною трансформацією всіх сфер суспільного життя – економіки, політики, ідеології, моралі, психології, культури тощо. Це спричиняє насамперед спад темпів економічного розвитку, тривалу кризу або депресію. На початкових етапах охарактеризованих криз їх важко відрізнити від циклічних у зв'язку з наявністю спільних ознак: зниження темпів зростання ВВП, підвищення інфляції, безробіття тощо. Тому аналіз поточної економічної ситуації і майбутній прогноз може призвести до хибних висновків, що стане причиною неефективності майбутніх податкових реформ.

Не менш важливою причиною неочікуваних результатів податкових реформ є неадекватна поведінка суб'єктів господарювання й населення. Така поведінка виражається зазвичай у необґрунтованому підвищенні цін виробників на власну продукцію, підвищенні попиту населення на товари й валюту, збільшенні випадків ухилення від сплати податків за зниження податкового навантаження. Враховуючи економічну сутність даних прикладів поведінки, можемо зробити висновок, що основними причинами неадекватної поведінки суб'єктів господарювання і населення є непослідовна політика уряду в часі та менталітет нації і її фіскальні

традиції.

Концепцію непослідовності політики у часі науково обґрунтували лауреати Нобелівської премії 2004 р. американський економіст Е. Прескотт та норвезький економіст Ф. Кюдланд. Суть цієї концепції ґрунтована на зміні оголошеної політики уряду і відповідних очікуваннях та діях економічних агентів. Непослідовність політики у часі проілюструємо на такому прикладі. Уряд держави обіцяв упродовж року економічну політику зі стабільно низьким рівнем інфляції, однак не виконав своєї обіцянки, вдавшись до передвиборчих, непередбачених бюджетом, великих видатків. Підприємства і населення не повірили в цю обіцянку, повели себе так: виробники підвищили ціни на свою продукцію, а громадяни інтенсивно скуповували, передусім валюту, рятуючи власні гроші від очікуваної інфляції [186]. Результатом такої поведінки стало зростання рівня інфляції і неможливість уряду виконати обіцянки. Водночас населення повело себе з точки зору уряду, неадекватно, однак із позиції власної економічної ефективності – раціонально.

Аналогічним прикладом є відмова від оголошеної стабільної податкової політики – необґрунтованим зниженням ставок податків і наданням податкових пільг перед виборами. Подальше підвищення рівня оподаткування спричинить ухилення від сплати податків, що не дасть урядові змоги реалізувати задекларовану політику.

На основі таких парадоксів Ф. Кюдланд і Е. Прескотт дослідили залежність циклів ділової активності не від макроекономічних показників, а від поведінки окремих споживачів та фірм. На основі цього вони розробили модель реального бізнес-циклу [187].

Неадекватна поведінка платників податків часто пов'язана з менталітетом нації та її фіскальними традиціями. Проявляється це, насамперед, через явища ухилення та уникнення податків. Причини цих явищ різні, найхарактерніші з них: високий податковий тягар, відсутність віддачі від сплачених податкових сум, просто аморальна поведінка, бажання отримати задоволення від ухилення як азартної ризикованої гри. Із точки зору раціонально мислячої «економічної людини» ухилення в умовах високого податкового тягара є абсолютно логічним явищем,

оскільки повне декларування доходів означатиме економічне самовбивство. Однак, на нашу думку, неадекватною й аморальною поведінкою є зростання ухилення в умовах зниження податкових ставок та, відповідно, податкового навантаження. Як зазначив І. Таранов: «Втеча від податків не є національною рисою ні українців, ні будь-якого іншого народу, і лише від держави, від її розумної податкової політики залежить, щоб кримінальні форми ухилення від податків були витіснені легальним, правильним і раціональним податковим плануванням» [10, с. 90]. Однак ми вважаємо, що населення держави, в якій близько століття не було класичного інституту податків, більше схильне до ухилення, зумовленого моральними причинами, ніж громадяни держави з давніми фіскальними традиціями. Тому відсутність фіскальних традицій населення, його низька податкова культура часто є причиною ухилення від податків навіть за зниження податкових ставок. Така неадекватна поведінка платників податків може стати причиною небажаного результату, тобто неефективності податкових реформ.

Для України ця проблема особливо важлива, оскільки класичні податкові відносини почали діяти з 1991 р. За такий короткий період державотворення, який тривалий час ускладнювала системна економічна криза неможливо сформувати високоморальні фіскальні традиції та високу податкову культуру. Тому в процесі здійснення будь-яких податкових реформ потрібно обов'язково враховувати фактор неадекватної поведінки платників податків.

На нашу думку, в умовах економічної кризи ступінь гармонізації інтересів учасників податкових взаємовідносин знижується. Тому реформування податкової системи з метою гармонізації оподаткування має забезпечувати згладжування економічних циклів. Оскільки причини економічних циклів можуть бути різними, дослідити вплив оподаткування на кожну з них складно. Крім цього, аналіз такого характеру виходить за межі об'єкта нашого дослідження. Тому до розв'язання згаданої проблеми необхідно підходити комплексно.

На основі праць уже згаданих економістів Ф. Кюдланда і Е. Прескотта сформовано підхід до фіскальної політики, який передбачає мінімізацію економічних криз. Його суть полягає у встановленні оптимальних ставок

оподаткування на різні товари і фактори виробництва. Оптимальні ставки оподаткування слід вибирати так, щоб звести до мінімуму економічні диспропорції, спричинені податками. Згадані науковці довели, що виконати це завдання можна, якщо протягом циклу ділової активності залишати ставки оподаткування незмінними. Це явище відоме як «згладжуючі податки» [188]. На нашу думку, встановлення оптимальних ставок оподаткування згідно з цією теорією відображає інтереси, що реалізують під час гармонізації оподаткування. А подальший вплив податків на економічний цикл та узгодження інтересів суб'єктів оподаткування слід забезпечувати за допомогою ефективної недискреційної фіскальної політики. Для цього у податковій системі необхідно закласти ефективно діючі автоматичні стабілізатори. Найдієвішими серед таких є прогресивні ставки оподаткування.

Проте ефективність автоматичних стабілізаторів також обмежена, а їх дія може викликати два негативні ефекти, які необхідно враховувати:

- несприятливий вплив на сукупну пропозицію, який полягає у зниженні ініціативи та зусиль за надто високих ставок податків;
- проблема фіскального гальма. Автоматичні стабілізатори забезпечують зниження коливання ВВП вниз або вгору. А у випадку економічної кризи автоматичні стабілізатори можуть гальмувати економічне піднесення.

Розглянемо динаміку економічного розвитку в Україні та його сучасний стан, із метою подальшого врахування при формуванні пропозицій податкового реформування. Для цього проаналізуємо динаміку ВВП в Україні від 1990 р. (додаток П.3). Дані додатка П.3 свідчать про те, що номінальний ВВП в Україні до 1996 р. постійно зростав як у гривневому еквіваленті, так і в карбованцях. Однак індекс фізичного обсягу ВВП, який нівелює фактор інфляції, показує зворотну динаміку. На рис. 3.3 наведена динаміка даного індекса у відсотках до 1990 р.

Тобто, якщо за базу порівняння взяти 1990 р., то індекс фізичного обсягу ВВП поступово знижувався і у 1999 р. становив 40,8% рівня 1990 р. Від 2000 р. спостерігається поступове підвищення аналізованого показника до рівня 74,1% 1990 р. у 2008 р. Таким чином, ми стверджуємо, що на етапі 2008 р. Україна ще не досягла темпів економічного розвитку 1990 р.

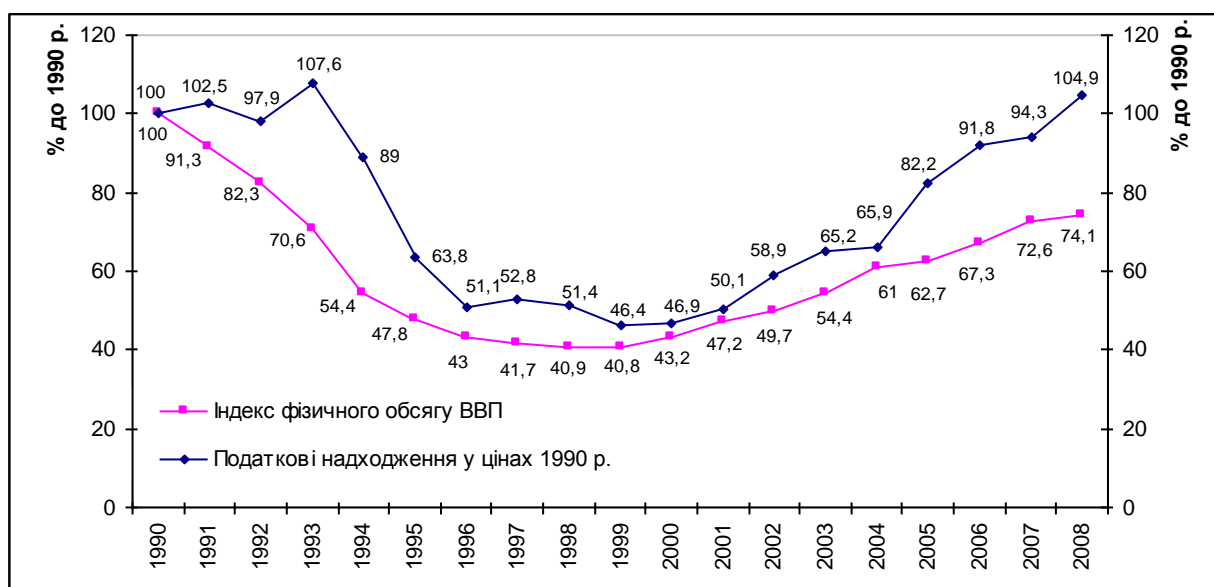


Рис. 3.3. Динаміка індексу фізичного обсягу ВВП та податкових надходжень у цінах 1990 р. в Україні за 1990 – 2008 рр. у відсотках до 1990 р.*

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Розрахувавши динаміку податкових надходжень у цінах 1990 р. (додаток П.3), ми спостерігаємо тісну кореляцію цього показника у відсотках до 1990 р. та індексу фізичного обсягу ВВП. У загальному ці два показники мають подібний тренд. Однак зауважимо, що при зниженні темпів зростання ВВП у 1991 – 1993 рр. темпи збільшення податкових надходжень знизилися тільки у 1992 р. на 2,1% при зниженні ВВП на 17,7% порівняно з 1990 р. Підвищення аналізованого показника у 1993 р. до рівня 107,6% частково пояснюється високою прогресією оподаткування доходів фізичних осіб та зростанням ставки податку на прибуток підприємств до 30% в окремих місяцях. Подальший тренд податкових надходжень у цінах 1990 р. знижується, однак темпи зниження за всіма роками менші, ніж темпи зниження індексу фізичного обсягу ВВП. У 2005 та 2006 рр. спостерігається різке підвищення податкових надходжень у цінах 1990 р. до 82,2% та 91,8% відповідно, однак у 2007 р. темпи зростання знизилися. 2008 р. ознаменувався високими темпами зростання податкових надходжень у цінах 1990 р., які становили 104,9%. Досягнення податкових надходжень рівня 1990 р. за набагато нижчих показників із ВВП свідчить про підвищення ефективності справляння податків в Україні. Описані тенденції підтверджують тісну залежність фіскальної ефективності податкової системи від циклічного розвитку економіки і вказують на необхідність регулювання

за допомогою фіскальної політики економічних циклів.

Розглядаючи динаміку індексу фізичного обсягу ВВП в контексті економічних циклів, необхідно зауважити, що в Україні циклічного розвитку ще не спостерігається, оскільки, згідно з нашими розрахунками, економіка не пройшла жодного повного економічного циклу. Це пояснюється тим, що економічній кризі в Україні притаманна системність, пов'язана з розпадом СРСР і подальшим самостійним розвитком. Тож подальший циклічний розвиток може накластися на наявну системну кризу, яку одночасно можна буде вважати циклічною. У такому випадку період 1990 – 1997 рр. є рецесією економічного циклу, 1998 – 1999 рр. – депресією, а від 2000 р. спостерігається фаза поживлення. За такої логіки на сучасному етапі економічного розвитку українська економіка перебуває у фазі поживлення. Подальший циклічний розвиток передбачає фазу економічного піднесення і після настання піку перехід у фазу рецесії.

Таким чином, при формуванні податкової політики України у податкову систему потрібно закладати інструменти автоматичної стабілізації економічного розвитку. Це дасть змогу не змінювати основні елементи податків упродовж тривалого періоду й реалізовувати політику «згладжуючих податків». Окрім цього, під час реформування податкової системи України для забезпечення гармонізації оподаткування необхідно враховувати дію часових лагів, національний менталітет та відсутність тривалих фіскальних традицій і застосовувати ефективно економічне й податкове прогнозування.

3.3. Розбудова податкової системи України в умовах гармонізації оподаткування

Аналіз функціонування найважливіших податків в Україні, окремих складових та в цілому податкової системи країни показав, що як із фіскальної, так і регулюючої точок зору вона потребує реформування. При плануванні будь-яких

податкових реформ потрібно враховувати внутрішньодержавні потреби і напрями адаптації до умов Євросоюзу. Оскільки податкова система України є високо-адаптивною до згаданого міждержавного угруповання, пріоритет податкових реформ необхідно спрямовувати на усунення внутрішніх фіскальних дисбалансів щодо узгодження інтересів носіїв, платників податків та держави. Однак у випадку невідповідності здійснюваних реформ потребам адаптації необхідно вдаватися до фіскального компромісу, гармонізуючи оподаткування.

Ми вважаємо, що неефективність податкової системи України великою мірою є наслідком низького соціально-економічного розвитку держави. У даному випадку наявна проблема низького рівня податкової бази, внаслідок недостатньо розвинутого реального сектору економіки. З іншого боку, є проблема фінансування соціальної інфраструктури суспільства для підтримки визначених конституцією соціальних стандартів. А це спонукає до підвищення фіскальної ефективності справляння податків.

Таким чином, виникає проблема узгодженості інтересів держави щодо фіскальної достатності оподаткування, задля фінансування суспільних благ і суб'єктів господарювання в особі платників податків, які зацікавлені мінімізувати свої податкові платежі. У загальнішому вигляді ця проблема зводиться до дилеми економічної або соціальної спрямованості податкової системи. На нашу думку, в умовах низького соціально-економічного розвитку держави вектор реформування податкової системи України потрібно спрямувати у напрямку підвищення економічної ефективності суб'єктів господарювання, що надалі забезпечить розширення податкової бази та збільшення податкових надходжень. Своєю чергою, збільшення фінансових ресурсів держави створює передумови для подальшого соціального розвитку суспільства. Зворотний шлях, тобто стимулювання соціальної спрямованості податкової системи, – менш прийнятний. У такому випадку необхідно відразу забезпечити державу більшим обсягом фінансових ресурсів, що призведе до підвищення ставок податків, зростання податкового навантаження та, в кінцевому випадку, звуження податкової бази внаслідок розширення тіньової економіки.

Враховуючи потреби гармонізації оподаткування та недоліки податкової системи України, необхідно закласти основні параметри та мету її реформування. Мета реформування – створення податкової системи України, яка гармонізує інтереси внутрішньодержавних суб'єктів оподаткування та відповідатиме вимогам Євросоюзу. Враховуючи це, за допомогою реформування потрібно якомога справедливіше розподілити податкове навантаження (зادля гармонізації інтересів носіїв і платників податку), сформувати рівень оподаткування, який забезпечить фінансування державою необхідних суспільних благ, та якомога більше адаптувати податкову систему до умов податкового середовища Євросоюзу.

Чіткі вектори реформування податкової системи України потрібно закладати, починаючи зі структури системи податків і зборів. Змінити цю ланку податкової системи України можна, скасувавши окремі податки та збори, ввівши нові та оптимізувавши фіскальну значимість діючих. Найбільша полеміка щодо скасування окремих податків та зборів – стосовно ПДВ як проблемного в адмініструванні податку і тих платежів, що забезпечують мінімальні надходження. Найвагоміші аргументи на підтримку скасування ПДВ зводяться до високої корумпованості щодо його справляння, складності розрахунків, стримування підприємницької активності виробників тощо. Особливо важливою була і деякою мірою залишається проблема бюджетного відшкодування цього податку. Остання полягає у великих сумах, наявності злочинних схем бюджетного відшкодування та простроченні його виплати (рис. 3.4).

Як видно з рис. 3.4, у 2006 та 2007 рр. із бюджету було відшкодовано 15 041,2 і 18 868,9 млн. грн. відповідно. Крім цього, понад третину цих сум щороку держава заборгувала платникам податків. Таким чином, частка відшкодованих сум у загальних надходженнях ПДВ у 2006 – 2007 рр. становила відповідно 29,8% та 31,8%. Така негативна ситуація щодо відшкодування ПДВ спостерігається при тому, що в 2005 р. було значно ускладнено механізм його отримання. Це дало змогу мінімізувати злочинні випадки відшкодування, але разом із цим були створені труднощі для відшкодування ПДВ сумлінним його платникам. У 2008 р. обсяг відшкодованих сум зріс до 34408,5 млн. грн., що становило 37,4% загальних

надходжень.

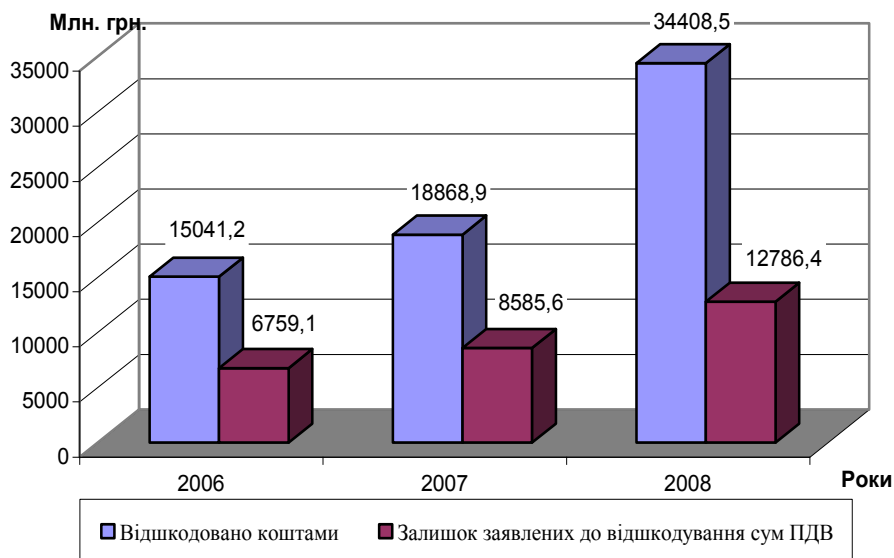


Рис. 3.4. Динаміка бюджетного відшкодування і залишку до відшкодування сум ПДВ в Україні у 2006 – 2008 рр.

Джерело: складено автором за: [123, с. 84; 124, с. 81; 125, с. 74].

У зв'язку зі згаданими проблеми автори економічної літератури неодноразово висловлювали пропозиції замінити ПДВ іншою формою універсального акцизу. На нашу думку, це не прийнятно з кількох причин. Насамперед, ПДВ є не ідеальна, але поки що найдосконаліша форма універсального акцизу. Його неефективність в Україні пов'язана з недосконалим адмініструванням цього податку. Також, незважаючи на ряд проблем, ПДВ забезпечує найбільшу частку надходжень до бюджету. Вагома причина недоречності скасування ПДВ пов'язана з обов'язковістю його наявності в умовах інтеграції до ЄС. Отже, діючу модель універсальних акцизів в Україні необхідно реформувати не зміною виду податку, а вдосконалюючи його елементи.

Інша ситуація спостерігається щодо адміністрування низькодохідних податків та зборів. Відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ [26] на території України справляють 28 загальнодержавних податків і зборів та 14 місцевих. Проте соціологічні дослідження показали, що суб'єкти господарювання в Україні сплачують у середньому 9 – 12 видів податків і обов'язкових зборів [108, с. 11]. Наші дослідження зі застосуванням

індексу концентрації Гервіндаля та індексу дисперсії також показали, що в структурі системи податків та зборів є низькодохідні платежі, які лише ускладнюють податкову систему. Проаналізувавши структуру системи податків і зборів у 2008 р. (додаток Р), зауважимо, що серед загальнодержавних платежів найменшу частку в податкових доходах Зведеного бюджету України займають: збір за використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду – 0,1%; збір за спеціальне водокористування – 0,4%; платежі за користування надрами – 0,7%; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету – 0,4%; плата за ліцензії на певні види господарської діяльності – 0,5%; плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності – 0,6%; фіксований сільськогосподарський податок – 0,1%.

Більшість із перелічених платежів, окрім фіксованого сільськогосподарського податку, належать до категорії платежів за ресурси та послуги. Оскільки ресурсні платежі виконують регулюючу функцію щодо оптимізації використання природних ресурсів, ми не дотримуємося думки про необхідність їхнього скасування, натомість пропонуємо збільшити їх фіскальну значимість. Це посилить їхню регулюючу функцію, частково перерозподілить податкове навантаження і наблизить податкову систему України до умов ЄС, де оподаткування природних ресурсів – важлива складова податкових систем держав-членів.

В умовах низького дотування сільського господарства недоцільно також скасовувати фіксований сільськогосподарський податок, незважаючи на дуже низьку частку в доходах бюджету.

Місцеві податки і збори у 2008 р. становили 0,5% податкових надходжень зведеного бюджету. Проаналізувавши структуру надходжень місцевих податків і зборів (додаток 3.7), ми доходимо до висновку про необхідність скасування окремих із них. Це стосується таких низькодохідних платежів, як: збір за участь у бігах на іподромі; збір за виграш у бігах на іподромі; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; збір за право проведення кіно- і телезйомок; збір за видачу ордера на квартиру; збір з власників собак; збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей. Перелічені платежі практично не

виконують регулюючої функції, а лише ускладнюють податкову систему адміністративними труднощами.

Одна з найбільших вад системи податків і зборів – відсутність податку на нерухоме майно. Ми погоджуємося з тим, що на етапі становлення економіки та фінансової системи України його справляння, у зв'язку з високим податковим навантаженням, було недоцільним. Однак тепер, в умовах підвищення життєвого рівня населення та високої диференціації доходів громадян, цілком прийнятно ввести податок на нерухоме майно, основними платниками якого мають бути заможні люди. Натомість об'єктом оподаткування має стати ринкова вартість майна. Практика справляння і зарахування податку на нерухомість до місцевих бюджетів характерна для більшості європейських держав, отже, його введення наблизить податкову систему України до умов Євросоюзу.

Також пріоритетними напрямками реформування структури системи податків і зборів є впровадження рентних платежів на більшість видів корисних копалин та природних ресурсів. Це дасть змогу перемістити значну частку податкового навантаження на ресурсні платежі. Разом із цим, доцільно поступово зменшувати частку податку на прибуток підприємств та підвищувати частку податку з доходів фізичних осіб у структурі податкових надходжень.

Поряд зі зміною структури системи податків і зборів актуальним залишається реформування механізмів справляння окремих податків. Останні мають бути спрямовані на забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження.

У даному контексті доцільно реформувати чинний механізм справляння податку з доходів фізичних осіб. Зокрема, він є причиною нерівномірного розподілу податкового навантаження. Згідно з пропорційною системою оподаткування, за однаковою ставкою оподатковують як доходи громадян у межах прожиткового мінімуму, так і високі доходи заможних верств населення. Крім цього, практично нема диференціації щодо оподаткування різних за походженням видів доходів. Зокрема, доходи, які за їхньою природою отримують легше, ніж заробітну плату, треба оподатковувати вищою ставкою податку. Також недоцільно оподатковувати частину доходу громадян, що менший від прожиткового мінімуму.

Зважаючи на зазначене, а також на те, що доходи та витрати населення в Україні розподілені вкрай нерівномірно (квінтільний коефіцієнт диференціації грошових доходів населення у 2007 р. становив 2,2 [118]), в нашій країні доцільно ввести прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб. Оскільки ми підтримуємо теорію згладжуючих податків, майбутній механізм справляння податку з доходів фізичних осіб доцільно формувати на умовах стабільності ставок податку і разом із цим він має бути вбудованим автоматичним стабілізатором, тобто враховувати зміни у соціально-економічному становищі держави.

Із урахуванням цього пропонуємо наступний функціональний підхід до побудови прогресивної системи оподаткування доходів громадян. Дослідивши властивості окремих математичних функцій, ми встановили, що найадекватніші темпи зміни результативного показника (ставка податку) щодо факторного (доходи громадян) у наших умовах притаманні квадратичній функції виду:

$$y = ax^2 + bx + c, \quad (3.18)$$

де a, b, c – дійсні числа, $a \neq 0$. Це пов'язано з тим, що за низьких значень факторного показника результативний зростає більшими темпами, ніж за високих.

Тому для розрахунку податкової шкали використаємо квадратичну функцію, вітки якої спрямовані вниз, тобто коефіцієнт при x^2 набуває від'ємного значення. Результативним показником у даному випадку буде ставка податку (y), а факторним – доходи громадян (x). При $a < 0$ функція набуває найбільшого значення, коли

$$y = -\frac{D}{4a}, \quad a \quad (3.19)$$

$$x = -\frac{b}{2a}, \quad (3.20)$$

де D – дискримінант параболічної функції.

Враховуючи 3.19 – 3.20, складаємо наступну систему рівнянь:

$$\begin{cases} a \cdot D_{\min}^2 + b \cdot D_{\min} + c = s_{\min}; \\ D_{\max} = -\frac{b}{2a}; \\ s_{\max} = -\frac{b^2 - 4ac}{4a}, \end{cases} \quad (3.21)$$

де D_{min} – мінімальний оподатковуваний дохід; D_{max} – оподатковуваний дохід, починаючи з якого, застосовують максимальну ставку; s_{min} – мінімальна ставка податку; s_{max} – максимальна ставка податку; a, b, c – коефіцієнти параболічної функції.

Розв'язки системи (3.20) наступні:

$$\begin{aligned} a &= -\frac{b}{2 \cdot D_{max}}; \\ b &= \frac{s_{max} - s_{min}}{\frac{0,5 \cdot D_{min}^2}{D_{max}^2} - D_{min} + 0,5 \cdot D_{max}}; \\ c &= s_{max} - 0,5 \cdot b \cdot D_{max}; \\ c &= s_{min} - a \cdot D_{min}^2 - b \cdot D_{min}. \end{aligned} \quad (3.22)$$

Таким чином, задавши мінімальний оподатковуваний дохід, дохід, починаючи з якого застосовують максимальну ставку, мінімальну та максимальну ставки податку, отримуємо параметри функціональної залежності між оподатковуваним доходом і ставками податку в межах граничних розмірів. Тобто, підставляючи у 3.18 певні величини доходу – отримуємо відповідні їм ставки.

Стосовно визначення мінімального оподаткованого доходу та доходу, починаючи з якого застосовуватимуть максимальну ставку податку, зауважимо, що насамперед необхідно звільняти від оподаткування прожитковий мінімум. Подальші межі доходу, до яких застосовуватимуть прогресивні ставки податку, необхідно встановлювати, як залежність від прожиткового мінімуму, тобто прожитковий мінімум, помножений на відповідний коефіцієнт. Такий механізм закладе автоматичну недискреційну зміну прогресивної системи щодо умов соціально-економічного становища у державі.

Застосовуючи максимальний коефіцієнт збільшення прожиткового мінімуму k_{max} , максимальний дохід можна виразити як $D_{max} = k_{max} \cdot D_{min}$. Тоді розв'язки системи (3.21) набудуть вигляду:

$$\begin{aligned} a &= -\frac{b}{2 \cdot k_{max} D_{min}}; \\ b &= \frac{s_{max} - s_{min}}{\frac{0,5}{k_{max}^2} - D_{min} + 0,5 \cdot k_{max} D_{min}}; \end{aligned} \quad (3.23)$$

$$c = s_{\max} - 0,5 \cdot b \cdot k D_{\min};$$

$$c = s_{\min} - a \cdot D_{\min}^2 - b \cdot D_{\min}.$$

Застосовуючи запропоновану методику, побудуємо прогресивну шкалу ставок податку з доходів фізичних осіб, яка відповідатиме соціально-економічним параметрам 2009 р. У другому розділі дисертаційного дослідження ми встановили, що гранична оптимальна ставка податку з доходів фізичних осіб має дорівнювати 30%. Вважаємо, що застосовувати вищу ставку цього податку в сучасних умовах недоцільно, оскільки високі значення ставок можуть спричинити відтік доходів громадян у тіньовий сектор. Нижній рівень ставок прогресивної шкали доцільно встановити 10% і в межах визначеного діапазону (10% – 30%) побудувати шкалу оподаткування.

Прожитковий мінімум, станом на 01.01.2009 р. дорівнював 669 грн. Отже, мінімальний оподатковуваний дохід становитиме 670 грн. Складніше визначити дохід, після якого застосовуватимуть максимальну ставку податку. Чим нижчою буде ця межа, тим жорсткішою стане прогресивна система оподаткування доходів громадян, і навпаки. Тому за найвищою ставкою доцільно оподатковувати доходи, значно вищі від середньої заробітної плати, тобто доходи 10% – 20% найзаможніших верств населення. На жаль, вітчизняна статистика не відстежує таких показників, однак приблизне значення рівня даних доходів можна визначити, враховуючи диференціацію життєвого рівня населення та середню заробітну плату. Одним із найважливіших показників характеристики диференціації життєвого рівня населення є квінтільний коефіцієнт диференціації грошових доходів населення, який показує співвідношення мінімального рівня доходів серед 20% найбільш забезпеченого населення до максимального рівня доходів серед 20% найменш забезпеченого населення. Отже, помноживши середню заробітну плату на даний коефіцієнт, отримаємо величину заробітної плати, яку отримують 10% – 20% найбільш забезпеченого населення. Враховуючи те, що середньомісячна заробітна плата у грудні 2008 р. становила 2001 грн., а квінтільний коефіцієнт диференціації грошових доходів населення – 2,2, застосовувати найвищу ставку податку з доходів фізичних осіб доцільно, починаючи з доходу 4402 грн. Такий рівень доходу

приблизно відповідає добутку прожиткового мінімуму на коефіцієнт 6,6; округливши даний коефіцієнт до 7, отримуємо дохід 4683 грн. Таким чином, необхідні параметри для розрахунку функціональної залежності між доходом і ставкою наступні: $D_{min} - 670$ грн; $k_{max}=7$; $s_{min} - 10\%$; $s_{max} - 30\%$. Із урахуванням цього функція 3.18 та її графік набудуть вигляду, відображеного на рис. 3.5.

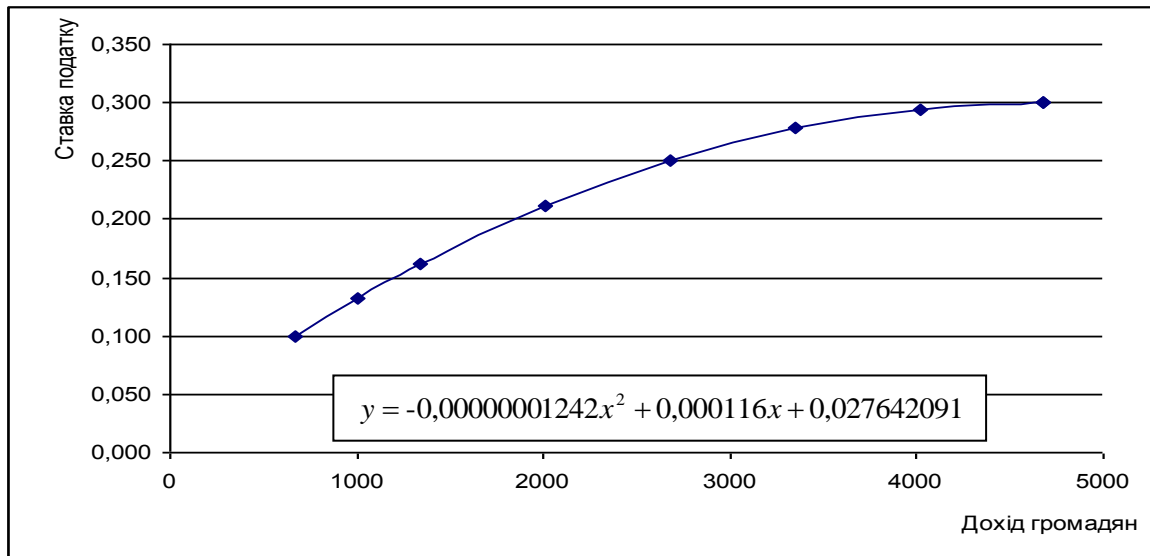


Рис. 3.5. Функція та графік залежності між доходами громадян і ставкою податку з доходів фізичних осіб.

Застосовуючи наведене рівняння функції, розрахуємо ставки податку щодо доходу як добутку прожиткового мінімуму та відповідного коефіцієнта і покажемо механізм нарахування податку згідно з отриманою шкалою ставок (табл. 3.1).

Згадана методика передбачає, що за незмінних коефіцієнтів збільшення прожиткового мінімуму зміна останнього вплине лише на зміну оподатковуваного доходу, а ставки податку залишатимуться сталими.

Таблиця 3.1

Розрахунок ставок та суми податку з доходів фізичних осіб

Прожитковий мінімум	Коефіцієнт збільшення прожиткового мінімуму, k	Межі доходу, грн.	Ставка, %	Механізм нарахування податку	Сума податку, грн.
669	1	669+1 – 1003,5	10,0	$(1003,5-669)*0,1$	33,45
669	1,5	1003,5+1 – 1338	13,2	$33,45+(1338-1003,5)*0,132$	77,60
669	2	1338+1 – 2007	16,1	$77,60+(2007-1338)*0,161$	185,31
669	3	2007+1 – 2676	21,1	$185,31+(2676-2007)*0,211$	326,47
669	4	2676+1 – 3345	25,0	$326,47+(3345-2676)*0,25$	493,72

Продовж. табл. 3.1

669	5	3345+1 – 4014	27,8	$493,72+(4014-3345)*0,278$	679,70
669	6	4014+1 – 4683	29,4	$679,70+(4683-4014)*0,294$	876,39
669	7	4683+1	30,0	876,39+30% суми, що перевищує 4683 грн.	-

У табл. 3.1 ми відобразили випадок із застосуванням восьми ставок податку з доходів фізичних осіб та послідовну зміну коефіцієнтів збільшення прожиткового мінімуму. Застосування коефіцієнта 1,5 ми пояснюємо високою нерівномірністю розподілу доходів населення. Тому, в умовах, коли велика частина населення отримує низький рівень доходів, доцільно для низьких заробітних плат більшою мірою диференціювати ставки. Це можна підтвердити, побудувавши криву Лоренца (рис. 3.6).

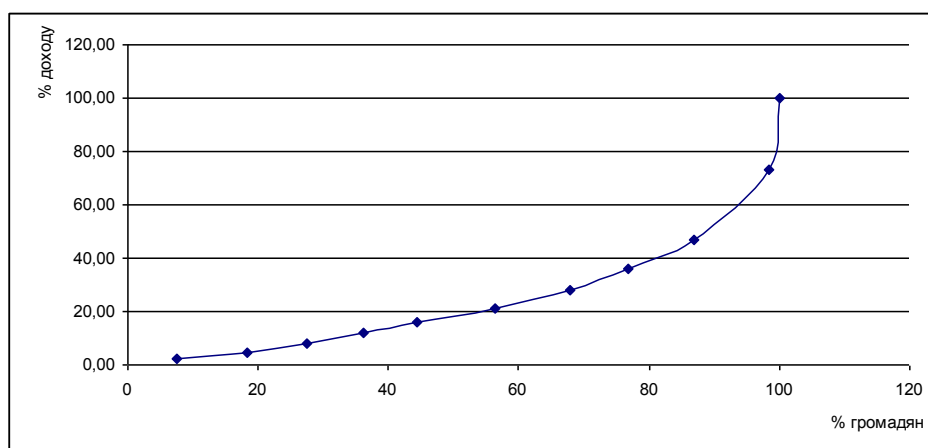


Рис. 3.6. Крива нерівномірності розподілу доходів громадян (Крива Лоренца) в Україні.*

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України

Як видно з рис. 3.6, близько 58% громадян отримують лише 20% загальних доходів. Тому для справедливішого оподаткування прогресивна система оподаткування доходів громадян має бути більше диференційована для низьких рівнів доходу. Це підтверджує правильність вибору параболічної залежності для визначення ставок податку з доходів фізичних осіб, оскільки квадратична функція за низьких значень факторного показника зростає більшими темпами, ніж за високих.

Така методика побудови прогресивної системи оподаткування дає змогу, вибравши необхідні коефіцієнти прогресії, встановити шкалу ставок податку з доходів фізичних осіб. Разом із цим, подальша зміна прожиткового мінімуму забезпечить адаптацію діючої системи до умов соціально-економічного становища у

державі без законодавчого регулювання інших елементів системи, зокрема ставок.

Порівняємо запропоновану прогресивну систему оподаткування з чинною нині пропорційною. Для цього побудуємо графіки функцій податкових надходжень кожної зі систем (рис. 3.7).

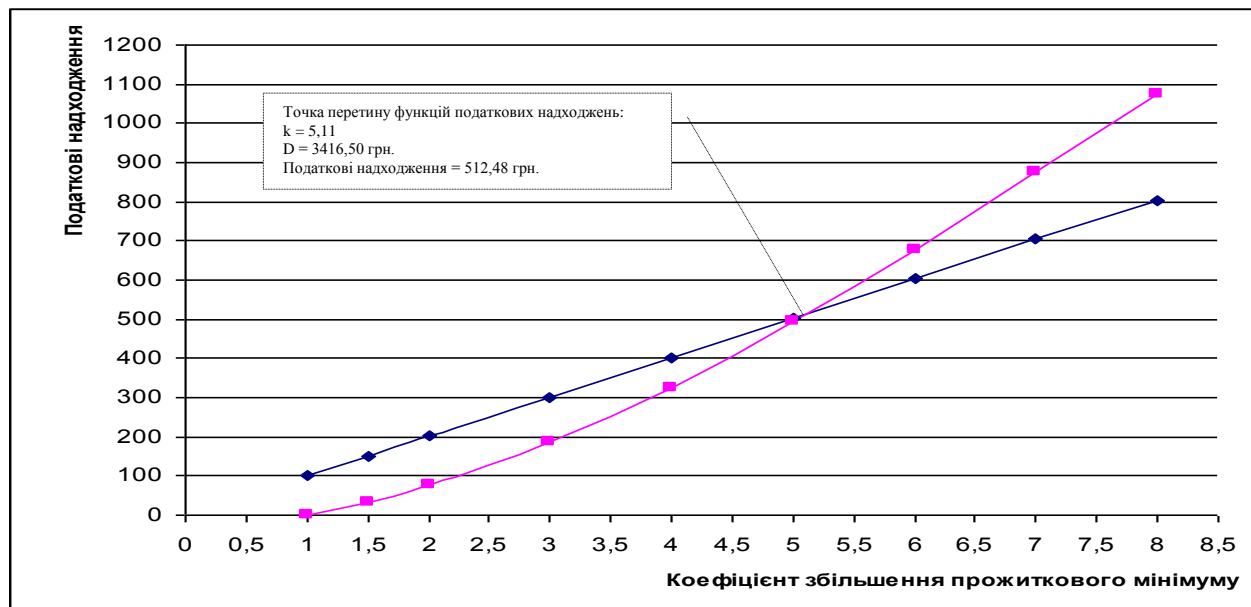


Рис. 3.7. Графіки функцій податкових надходжень пропорційної та прогресивної систем оподаткування доходів фізичних осіб.

Порівнюючи дві системи оподаткування, зазначимо, що за низьких коефіцієнтів збільшення прожиткового мінімуму, а відповідно й доходів, за прогресивною системою оподаткування платники податків сплачуватимуть менші суми податку, ніж за пропорційною системою. Така ситуація спостерігатиметься до коефіцієнта 5,11 або доходу – 3 416,50 грн. За даного доходу сума податку за обома системами буде рівна і становитиме 512,48 грн. Коли дохід зростатиме прогресивна система вилучатиме у платників більшу суму податку, ніж пропорційна (див. рис. 3.7).

Як показали наші дослідження, найбільшу частку податкового навантаження (64%) несуть споживачі та працівники. Основною складовою цього навантаження є непрямі податки, зокрема ПДВ. Найбільше податкове навантаження щодо цього податку припадає на громадян та сім'ї з низькими доходами, оскільки питома вага споживання в їхніх доходах – найбільша. Зважаючи на це, справедливніше буде диференціювати підхід до оподаткування споживання, встановивши знижені та

підвищену ставки ПДВ. Поряд із цим доцільно скасувати ряд податкових пільг щодо ПДВ, зокрема операції, звільнені від оподаткування, оподаткувавши їх за зниженими ставками. Такий підхід сприятиме адаптації податкової системи України до умов ЄС. Упровадження диференційованих ставок полягає у поліпшенні фіскальної функції податку та підвищенні рівня державного регулювання економіки загалом. Однак податкові технології у країнах ЄС свідчать і про те, що в основі диференціації ставок ПДВ знаходяться як вікові податкові традиції, так і рівень податкової культури платників й особливості їхнього споживання суспільних благ.

Ми пропонуємо поряд зі стандартною ставкою ввести дві знижені та одну підвищену. Для визначення величини ставок застосуємо підхід еквівалентності між загальним податком на споживання – ПДВ та податком на заробітну плату (податок з доходів фізичних осіб). Еквівалентність цих податків довели Е. Аткинсон та Дж. Стігліц у праці [189]. Зокрема, на основі рівності, що впливає з бюджетних обмежень, виведене наступне співвідношення між ставками згаданих податків:

$$(1-t) = \frac{1}{1+t'}, \quad (3.24)$$

де: t – ставка податку з доходів фізичних осіб; t' – ставка ПДВ.

Отже, $\frac{1}{3}$ податку на заробітну плату еквівалентна 50% податку на споживання [189, с. 104].

Зважаючи на викладене, визначимо стандартну ставку ПДВ, застосовуючи рівність 3.24. Враховуючи пропозицію застосування прогресивної системи оподаткування доходів громадян, знайдемо середню ставку податку з доходів фізичних осіб за шкалою, поданою у табл. 3.1. Для точнішого визначення середньої ставки знайдемо середню арифметичну зважену величину ставок із урахуванням відсотка працівників, щодо доходів яких застосовують відповідну ставку. Здійснивши розрахунки, ми отримали середню ставку податку з доходів фізичних осіб 15,6%. Це свідчить насамперед про те, що при впровадженні запропонованої шкали ставок податкове навантаження на громадян у середньому практично не зміниться. Отриманій ставці податку з доходів фізичних осіб, згідно з рівністю 3.24, відповідає ставка ПДВ 18,4%. Тому вважаємо за доцільне знизити стандартну ставку

ПДВ до цього рівня.

Аналогічним методом встановимо одну зі знижених ставок ПДВ. Зокрема, найнижчій ставці податку з доходів фізичних осіб (10%) відповідає ставка ПДВ 11,1%. Проте, згідно з Шостою Директивою Ради 77/388/ЄЕС, можна застосовувати дві знижені ставки, що мають бути не нижчими 5%. Тому, зважаючи на європейську фіскальну практику (додатки Е.1 – Е.3) і згадану норму директиви, пропонуємо застосовувати ще одну знижену ставку ПДВ на гранично допустимому низькому рівні – 5%.

Нині у країнах-членах Євросоюзу нема практики застосування підвищених ставок ПДВ. Тому, керуючись лише зовнішньо-інтеграційними орієнтирами адаптації податкової системи України, застосувати підвищену ставку ПДВ недоцільно. Однак вітчизняні соціально-економічні та фіскальні реалії дають змогу стверджувати про необхідність її застосування. Тому, керуючись метою внутрішньодержавної податкової гармонізації та гармонізації оподаткування, вважаємо за доцільне на початкових етапах диференціації ставок ПДВ ввести одну підвищену ставку цього податку для оподаткування реалізації товарів, що не належать до соціально значимих товарів першої необхідності. Це забезпечить рівномірніший розподіл податкового навантаження між різними верствами населення і частково стримає зниження фіскальної ефективності ПДВ внаслідок застосування знижених ставок даного податку. Отже, пропонуємо ввести підвищену ставку 25%. Порівняно незначну різницю між стандартною та підвищеною ставками пояснюємо необхідністю підтримування на належному рівні сукупного споживчого попиту. Хоча попит на товари розкошу зазвичай нееластичний за ціною, однак надто високі ставки універсального акцизу можуть певною мірою знизити його. Таким чином, ми визначили доцільність застосування чотирьох ставок ПДВ. Двох знижених – 5% і 11,1%, стандартної – 18,4% та підвищеної – 25%. У додатку С наведено перелік товарів і послуг, щодо яких доцільно застосовувати знижені та підвищені ставки ПДВ. Як видно з додатка Р, ставку 5% пропонуємо застосовувати для оподаткування видавничої продукції, шкільних товарів і фармацевтичних препаратів, ставку 11,1% – для оподаткування більшості продуктів харчування, а підвищену ставку – 25% для

оподаткування соціально небезпечних продуктів (алкогольних напоїв, тютюнових виробів), ювелірних виробів, дорогих автомобілів тощо.

Використовуючи вітчизняну статистику оптового товарообороту в 2007 р. ми розрахували фіскальну ефективність запропонованої системи ставок порівняно з діючою. Розрахунки, проведені на основі податкової бази 2007 р., показали, що фіскальна ефективність ПДВ знизиться на 10,16%, або на 6033,29 млн. грн. Здійснюючи дані розрахунки, ми перенесли наявну податкову базу в рамки диференційованих ставок. Однак необхідно врахувати регулюючу функцію податку і передбачити можливості розширення бази оподаткування за рахунок зменшення пільг. У результаті зниження ставок ПДВ цілком очевидна реакція бази оподаткування даного податку в бік її збільшення.

Проте навіть за такої самої податкової бази, диференціювавши ставки ПДВ, шляхом оподаткування пільгових операцій за зниженими ставками, ми отримаємо позитивний фіскальний ефект. Так, згідно зі статистикою ДПС України, обсяг втрат бюджету внаслідок наданих податкових пільг щодо ПДВ у 2007 р. становив 11084,8 млн. грн. Після зміни у 2004 р. методики визначення податкових пільг у наведеній сумі найбільшу питому вагу займають операції, звільнені від оподаткування. Оподаткувавши їх за пільговою ставкою, отримаємо приріст фіскального ефекту ПДВ на суму 5051,5 млн. грн.

Зниження податкових ставок є одним із інструментів регулювання економіки і розширення податкової бази. Капітал завжди спрямовують у галузі, де рівень оподаткування є нижчим, а рентабельність виробництва – вищою. Тому, зменшивши податкові ставки на продукти харчування, медикаменти й інші товари першої необхідності, можна збільшити вартісну величину об'єкта оподаткування. А зважаючи на те, що на виробництві сільськогосподарської продукції і відповідно продуктів харчування Україна має конкурентні переваги, збільшення обсягів виробництва даних товарів є стратегічно важливим напрямком із точки зору зовнішньої торгівлі.

Крім реформування ставок окремих податків, удосконалення потребують інші їхні елементи. Із метою підвищення ефективності функціонування ПДВ варто

врахувати наступні пропозиції. У Законі України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. №168/97-ВР дату виникнення податкових зобов'язань визначено як одну з подій, що сталася раніше: або дата відвантаження товарів, або дата отримання коштів на розрахунковий рахунок платника. При виникненні зобов'язань у результаті відвантаження товарів за умови неотримання коштів загострюється ризик несплати ПДВ або вимивання оборотних коштів підприємства. Застосовувати касовий метод обчислення податкових зобов'язань мають право лише ті платники, обсяг оподатковуваних операцій за останніх дванадцять календарних місяців у яких сукупно перевищує 300 000 грн. Частка таких підприємств у загальній сукупності платників – невелика. Тому пропонуємо ввести у практику адміністрування ПДВ касовий метод визначення податкових зобов'язань для всіх платників даного податку незалежно від обсягу оподатковуваних операцій.

В Україні не до кінця розв'язана проблема бюджетного відшкодування ПДВ, про що свідчать наведені дані простроченої заборгованості з відшкодування (рис. 3.4). Законом України «Про внесення змін до Закону України Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» № 2505 – IV від 25 березня 2005 р. було внесено зміни до механізму відшкодування ПДВ, які зменшили ймовірність фіктивного відшкодування податку. Зокрема, у випадку наявності підстав для бюджетного відшкодування податковий орган проводить камеральну перевірку заявлених у декларації даних протягом 30 днів, наступних за днем її отримання, та подає органіві державного казначейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. Крім цього, зазначеним законом визначено коло осіб, які не мають права на отримання бюджетного відшкодування.

Проте зазначені нововведення спричинили проблему затримки бюджетного відшкодування для сумлінних платників податку, що призводить до дефіциту оборотних коштів підприємств. У даному випадку доречними є пропозиції стосовно вдосконалення процесу бюджетного відшкодування ПДВ, які Група фіскального аналізу при Бюджетному комітеті ВР України подала ще у 2005 р. Зокрема, запропонований альтернативний підхід відшкодування на основі зарубіжного

досвіду. Його суть у тому, що впроваджують поняття неризикованого платника податку, якому ПДВ відшкодовують за спрощеною процедурою. Оскільки головним критерієм неризикованого платника податку є обсяг матеріальних активів, розміщених в Україні, – свідчення серйозності намірів суб'єкта підприємницької діяльності та певної гарантії забезпечення податкових зобов'язань – переваги від введення такого механізму, безумовно, отримують потужні підприємства України, стабільність яких обумовлює стабільність економічного стану країни. Водночас посередники та фіктивні фірми – одноденки апріорі не отримують такого статусу [190].

Економіко-математичні дослідження ефективності справляння податку на прибуток підприємств показали, що механізм функціонування даного податку також не позбавлений вад. Так, однією з найважливіших проблем є неефективне використання податкової бази щодо аналізованого податку, що пов'язано з наявністю значної кількості пільг, наданих на неефективній основі. Зокрема, згідно з довідником пільг № 49, наданих законодавством зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за станом на 01.03.2009 р. з податку на прибуток підприємств є 21 вид пільг (за винятком економічних експериментів) [191]. Натомість, жоден із видів пільг не містить ознаки цільового призначення. Тому в даному контексті пропонуємо перейти до надання інвестиційних податкових пільг, кошти, виручені в результаті яких автоматично спрямовували б на розвиток підприємства. За умов надання інвестиційних податкових пільг із податку на прибуток підприємств передбачено ефективніше використання прибутку як джерела розширення бази оподаткування інших податків, зокрема ПДВ та податку з доходів фізичних осіб.

Щодо ставки податку на прибуток підприємств, то вважаємо за доцільне залишити її незмінною з кількох причин. Насамперед, чинна в Україні ставка даного податку практично відповідає середньоєвропейському значенню. За умов наявності певної кількості податкових пільг інвестиційного характеру подальше зниження ставки спричинить зменшення фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств. Окрім цього, зміна або диференціація ставок згаданого

податку в умовах диференціації ставок ПДВ спричинить додаткові адміністративні труднощі для платників податків.

Одна з важливих проблем, пов'язана з функціонуванням податку на прибуток підприємств, – розбіжність між Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дані розбіжності стосуються визначення скоригованих валових доходів, валових витрат і амортизації, що здійснюються на основі податкового обліку. Натомість доцільно уніфікувати підходи у згаданих документах для складання декларації з податку на прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку.

Потребують реформування й інші аспекти оподаткування в Україні. Так, одним із найважливіших завдань є усунення множинності, суперечливості й частотої зміни податкового законодавства. Один із найкращих шляхів досягнення згаданого завдання – прийняття Податкового кодексу України з подальшим п'ятирічним мораторієм на внесення змін, що стосуються найважливіших елементів податків. Це дасть змогу змінити систему оподаткування України відповідно до принципів стабільності та доступності.

Важливим аспектом вдосконалення податкової системи України є поліпшення функціонування контролюючих органів, зокрема податкової служби України. Найважливіша проблема, пов'язана з функціонуванням даного контролюючого органу, – висока вартість адміністрування податків. Для здешевлення цього процесу доцільно вдосконалити його механізми та інші аспекти діяльності податкової служби України шляхом:

- ефективного моніторингу податкових ризиків із метою високоякісного відбору платників податків для податкових перевірок;
- удосконалення контрольно-перевірочної роботи;
- налагодження ефективної співпраці податкової служби України з іншими державними органами і контролюючими органами інших держав та міжнародними організаціями;
- кількісної та якісної оптимізації кадрового складу органів ДПС України;

- оптимізації структури органів ДПС України;
- належного матеріального забезпечення штатних працівників податкової служби України з одночасним збільшенням професійних обов'язків та відповідальності за зловживання службовим становищем;
- налагодження партнерських взаємин між платниками податків та контролюючими органами тощо.

Реформування податкової системи з метою гармонізації оподаткування передбачає також узгодження дій, необхідних для її адаптації до умов Євросоюзу і для внутрішньодержавної податкової гармонізації. Зважаючи на те, що коефіцієнт адаптивності податкової системи України – 65%, сконцентруємо увагу на показниках, які знижують адаптивність, та визначимо доцільність адаптації за згаданими показниками (додаток Н). Фіскальний компроміс між внутрішньодержавною податковою гармонізацією й адаптацією податкової системи до умов ЄС необхідно встановити щодо таких показників, як рівень непрямого оподаткування у ВВП, співвідношення прямих і непрямих податків, частка податкових надходжень у доходах бюджету, частка податку на прибуток корпорацій у податкових надходженнях та ВВП, вищі ставки податку на прибуток корпорацій і частка специфічних акцизів у податкових надходженнях. Зважаючи на те, що коефіцієнт адаптивності перевищує 50%, згадані показники доцільно змінювати у напрямку підвищення внутрішньодержавної податкової гармонізації. Тобто, знижувати рівень непрямого оподаткування у ВВП, підвищувати частку прямих податків та специфічних акцизів у податкових надходженнях і залишати стабільними частку податкових надходжень у доходах бюджету й вищі ставки податку на прибуток корпорацій. Згадані дії потрібно здійснювати шляхом зміни окремих елементів податків.

Отже, ми приходимо до висновку, що представлені пропозиції сприятимуть рівномірності розподілу податкового навантаження як між суб'єктами процесу оподаткування, так і між окремими платниками податків. Разом із цим, більшість запропонованих дій спрямовані на адаптацію податкової системи України до умов Євросоюзу. З урахуванням цього, окреслені напрями реформування податкової

системи забезпечать гармонізацію оподаткування в Україні.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження напрямів гармонізації інтересів суб'єктів оподаткування дає змогу сформулювати найважливіші висновки та узагальнення.

1. Аналіз світового досвіду оподаткування засвідчив, що міждержавна податкова гармонізація може стати глобальним явищем, охопивши податкові системи більшості країн світу, або залишитися на частковому рівні в межах міждержавних об'єднань. Міжнародні дослідження показали, що за умов нерегульованості міжнародними інституціями найоптимальнішим напрямом розвитку гармонізації податків, на відміну від глобальної та її відсутності, є часткова гармонізація податків. Натомість ми встановили, що в умовах обмеженості ставок податків міжнародними інституціями найоптимальніша з точки зору загального добробуту громадян та фіскальних доходів держави – глобальна міждержавна податкова гармонізація.

2. У процесі дослідження конвергенції між податковими системами країн-членів ЄС останні було поділено на три групи відповідно до однорідних показників. Аналіз показав, що окремі країни є нехарактерними для жодної зі сформованих груп. Гіпотетичне віднесення України до членів ЄС дало змогу встановити, що податкова система України, згідно з досліджуваними показниками, також нетипова для виділених груп. Саме тому в процесі адаптації податкової системи України до умов ЄС недоцільно орієнтуватися на окремі групи країн. Натомість варто змінити відповідно до вимог окремі показники, за якими податкова система нашої країни значно відхиляється від загальноєвропейських.

3. Найважливішими проблемами, пов'язаними з ефективністю податкових реформ, є недосконалість правотворчого процесу та соціально-економічні чинники. До останніх ми відносимо часові лаги, неточну оцінку економічного середовища та неадекватну поведінку господарюючих суб'єктів. Із урахуванням цього необхідно здійснювати податкову політику, спрямовану на згладжування економічних циклів. В сучасних умовах соціально-економічного розвитку доцільно тримати ставки

податків протягом економічного циклу незмінними, а натомість закласти у податкову систему ряд автоматичних стабілізаторів.

4. Враховуючи сутність гармонізації оподаткування, мета реформування податкової системи полягає у справедливому розподілі податкового навантаження, забезпеченні рівня оподаткування, що дасть змогу державі фінансувати необхідні суспільні блага й адаптувати податкову систему до умов Євросоюзу. Зважаючи на це, вважаємо за доцільне впорядкувати структуру системи податків і зборів шляхом: скасування низькодохідних податкових платежів, введення податку на нерухоме майно, впровадження рентних платежів для більшості видів корисних копалин тощо. Поряд із цим, пропонуємо реформувати механізм справляння податку з доходів фізичних осіб переходом на прогресивну шкалу оподаткування, ПДВ – впровадження диференційованих ставок і скасування більшості податкових пільг, податку на прибуток – упровадження інвестиційних податкових пільг з метою розширення бази оподаткування. Для забезпечення гармонізації оподаткування доцільно реформувати й інші складові податкової системи. Зокрема, впорядкувати податкове законодавство, прийнявши податковий кодекс та підвищивши ефективність роботи контролюючих органів.

Найважливіші результати наукових досліджень даного розділу висвітлені у працях [192; 193; 194].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичні узагальнення й по-новому вирішено науково-практичні проблеми, пов'язані з гармонізацією оподаткування. На основі проведеного дослідження складено пропозиції теоретичного та практичного характеру щодо вдосконалення податкової політики держави і реформування податкової системи України. Загальні висновки, одержані в результаті дослідження, полягають у такому:

1. Вивчення економічної природи оподаткування дало змогу з'ясувати, що цей процес охоплює відносини між суб'єктами на рівні окремої держави та пов'язаний з функціонуванням міждержавних об'єднань. Шляхом використання системного підходу, встановлено, що основними з точки зору внутрішньодержавної та міждержавної податкової гармонізації суб'єктами оподаткування є носій податку, платник податку, держава і міждержавне об'єднання, фіскальні інтереси яких різні. З огляду на це для підвищення ефективності справляння податків, їхньої регулюючої та фіскальної функції необхідно узгоджувати податкові інтереси всіх перелічених суб'єктів одночасно шляхом гармонізації оподаткування.

2. Комплексне вивчення обраної проблематики дозволило зробити висновок, що у вітчизняній економічній літературі не розроблено єдиного підходу до визначення окремих понять термінологічного апарату у сфері узгодження податкових інтересів суб'єктів оподаткування. Аргументовано, що найважливішими серед них є поняття «гармонізація податків», «податкова гармонізація», «гармонізація податкових відносин» і «гармонізація оподаткування». В результаті дослідження окремих підходів до здійснення характеристики поняття «гармонізація податків» і подальшого концептуально-логічного аналізу виокремлено та визначено поняття «внутрішньодержавна податкова гармонізація» і сформульовано визначення поняття «гармонізація оподаткування».

3. Доведено, що конфлікт інтересів окремих суб'єктів оподаткування зумовлений мотиваційними основами економічної поведінки людини. Останні можуть бути об'єктивними або суб'єктивними. Об'єктивна причина поведінки

суб'єктів оподаткування – це обмеженість матеріальних ресурсів, що є основним питанням економіки і визначає людську поведінку у сфері оподаткування. Суб'єктивні причини податкової поведінки суб'єктів оподаткування пов'язані зі ступенем вияву людського егоїзму й альтруїзму. До найважливіших явищ, пов'язаних з невідповідністю інтересів суб'єктів оподаткування, віднесено перекладання податків, податкове навантаження і рівень оподаткування.

4. У процесі дослідження світового досвіду оподаткування встановлено, що потреба в міждержавній податковій гармонізації, яку здійснюють країни-члени міждержавних об'єднань, зумовлена мобільністю факторів виробництва та наявністю юрисдикцій з різними рівнями оподаткування. Основна мета міждержавної податкової гармонізації серед країн ЄС полягає у протидії недобросовісній податковій конкуренції та забезпеченні достатнього рівня бюджетних доходів країн-членів ЄС. Доведено, що основна причина повільного розвитку гармонізації податків у Євросоюзі – небажання країн-членів обмежувати власну фіскальну свободу. Держави, що мають намір стати членами ЄС, змушені адаптовувати свої податкові системи до умов цього об'єднання. Зі з'ясування суті та тенденцій гармонізації податків випливає важливий висновок, що у процесі адаптації податкових систем країни-кандидати на вступ в ЄС погоджуються обмежувати фіскальну свободу для отримання економічних вигод від майбутнього членства.

5. Обґрунтовано необхідність дослідження сучасних реалій внутрішньодержавної податкової гармонізації шляхом аналізу ефективності функціонування податкової системи України та основних фіскально значущих податків. Встановлено, що найважливішими дисбалансами, характерними для вітчизняної податкової системи, є: нестабільність та неузгодженість нормативно-правової бази з питань оподаткування; невідповідність системи оподаткування окремим принципам її побудови і призначення; нерівномірність розподілу податкового навантаження; неефективність податкового планування та прогнозування; неоптимальність структури системи податків і зборів; наявність у платників податків податкового боргу та переплат; висока вартість адміністрування

податків і зборів; низький рівень забезпечення сплати платежів, які донарахували контролюючі органи.

6. За допомогою економіко-математичного моделювання залежності загальних податкових надходжень та податкових надходжень за окремими податками від баз оподаткування доведено, що механізми справляння податку з доходів фізичних осіб, податків на споживання та податку на прибуток підприємств побудовані з фіскальної позиції. Саме це стримує розширення податкової бази названих податків і свідчить про екстенсивність їхнього справляння. Зазначені негативні тенденції пов'язані з низьким рівнем використання податкових баз основних податків внаслідок наявності численних податкових пільг. Встановивши сучасний стан розподілу податкового навантаження між споживачами, працівниками та власниками капіталу, обґрунтовано необхідність зниження податкового навантаження на верстви населення, які отримують низький рівень доходів шляхом введення прогресивної системи оподаткування доходів фізичних осіб і диференціації ставок ПДВ.

7. Оцінка рівня адаптації податкової системи України до умов ЄС засвідчила, що податкові системи країн-членів Євросоюзу більш економічно спрямовані, ніж податкова система України та сприяють ефективному розвитку держави. Встановлено, що між податковою системою України та країн ЄС є ряд невідповідностей, до яких віднесено відсутність у нашій державі податку на нерухомість, надто високу частку ПДВ і податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень, низьку частку податку з доходів фізичних осіб порівняно з податком на прибуток підприємств та низькі ставки специфічних акцизів й податку з доходів фізичних осіб. Крім цього, знижує рівень адаптації наявність в Україні значної кількості податкових пільг і спрощених режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

8. Системне дослідження підтвердило, що неефективність податкових реформ пов'язана зі специфікою правотворчого процесу та механізмом податкових реформ. Зважаючи на зазначене, у процесі податкового реформування запропоновано враховувати дію часових лагів фіскальної політики (внутрішнього лага

розпізнавання, внутрішнього адміністративного лага і зовнішнього лага функціонування), неточну оцінку податкового середовища, неадекватну поведінку суб'єктів господарювання й населення. Остання зумовлена непослідовною політикою уряду в часі та менталітетом нації й її фіскальними традиціями. Із урахуванням цього доцільно здійснювати податкову політику, спрямовану на згладжування економічних циклів та залишати ставки податків упродовж економічного циклу незмінними й закласти у податкову систему ряд автоматичних стабілізаторів.

9. На основі оцінювання вітчизняних реалій оподаткування й вивчення зарубіжного досвіду справляння та гармонізації податків сформульовано напрямки реформування податкової системи України, найважливішими серед яких є:

а) оптимізація структури системи податків і зборів шляхом скасування низькодохідних платежів та введення податку на нерухоме майно;

б) зміна механізму справляння податку з доходів фізичних осіб, яка полягає у звільненні від оподаткування прожиткового мінімуму доходів громадян і переході на прогресивну шкалу ставок цього податку з мінімальною ставкою 10% та максимальною – 30%.

в) реформування діючої практики справляння ПДВ у напрямку зниження стандартної ставки до 18,4% та введення двох знижених ставок – 11,1% і 5% на товари першої необхідності й однієї підвищеної ставки – 25% на товари, що не належать до категорії соціально значущих;

г) скасування більшості діючих пільг із ПДВ і податку на прибуток та впровадження інвестиційних податкових пільг щодо оподаткування прибутку підприємств;

д) усунення множинності, суперечності й практики часткої зміни податкового законодавства шляхом ухвалення податкового кодексу;

е) підвищення ефективності функціонування Державної податкової служби України шляхом зменшення вартості адміністрування податків і збільшення рівня мобілізації донарахованих платежів.

ДОДАТКИ

Додаток А.1

Дефініції поняття «гармонізація податків» у науковій літературі

Автор	Зміст трактування поняття	Джерело
С. Мочерний	Гармонізація податків – координація податкової політики, систематизація та уніфікація податків і податкових систем країн, які входять до міжнародних регіональних угруповань.	Економічна енциклопедія: У трьох томах Т. 1. / Редкол.:... С. В. Мочерний (відпов. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
Б. Райзберг, Л. Лозовський, Е. Стародубцева	Гармонізація податків – систематизація і уніфікація податків, координація податкових систем і податкової політики країн, що входять у міжнародні регіональні угруповання.	Райзберг Б. А., Лозовський Л. М., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.
Л. Кураков, В. Кураков	Гармонізація податків – уніфікація податків, координація податкових систем і податкової політики країн, що належать до міжнародних регіональних угруповань.	Кураков Л. П., Кураков В. Л. Большой толковый словарь экономических и юридических терминов. – М.: Вуз и школа, 2001. – 720 с.
А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко	Гармонізація податків – систематизація та уніфікація податків, координація податкових систем і податкової політики країн, які належать до міжнародних регіональних угруповань.	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. – 3-те вид. випр. та доп. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. – 587 с.
М. Вавілова	Гармонізація – це вироблення загального курсу держав у визначеній сфері правовідносин на відповідному етапі інтеграції. Вона передбачає узгодженість правового регулювання, синхронність і послідовність прийняття актів, пріоритетність міжнародних договорів і угод над національним законодавством. У податковій сфері передбачається збереження самобутності національних податкових систем.	М. Вавілова. Некоторые налоговые проблемы СНГ и ЕС // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. – № 6. – С. 62–65.
А. Толкушкін	Гармонізація податків – складова частина податкової політики ряду держав, що включає уніфікацію податків, координацію податкових систем і податкової політики країн, що входять у міжнародні регіональні об'єднання.	А. В. Толкушкин. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2000. – 512 с.

Додаток А.2

Цитати з наукової літератури, у яких згадується поняття «податкова гармонізація»

Автор	Зміст цитати	Джерело
І. Таранов	Основними напрямками податкової гармонізації в країнах ЄС стали уніфікація ПДВ та акцизів, а також уніфікація оподаткування компаній із метою недопущення відтоку капіталів у країни зі сприятливим податковим кліматом.	Таранов І. М. Організаційні аспекти міждержавної податкової гармонізації // Вісник Технічного університету Поділля. – Ч. 2. – Т. 1: Економічні науки. – 2004. – № 1. – С. 87.
Ю. Швед	Для України, незважаючи на невизначеність перспектив співробітництва з ЄС, питання податкової конкуренції та гармонізації в ньому все ж є актуальним і важливим з певних міркувань.	Швед Ю. А. Гармонізація прямого оподаткування у Європейському Союзі: сучасні тенденції // Наукові праці НДФІ. – 2005. – № 1 (30). – С. 41.
І. Голубій	Наприкінці 1980-х рр. здавалося, що єдина валюта буде необхідна з огляду на дві причини: - по-перше, щоб полегшити завершення формування єдиного ринку, усунувши перешкоди для торгівлі, втілені в мінливості обмінного курсу; - по-друге, щоб зробити потенційно неможливими шкідливі ефекти конкурентних девальвацій. Ті ж самі аргументи висловлюються сьогодні на підтримку податкової гармонізації .	Голубій І. Є Податкова політика ЄС: загальний контекст та хід її розвитку // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2003. – № 25. – С. 74.
Л. Поліщук	У зв'язку з усуненням митних кордонів ситуація стосовно трансакцій в середині Співтовариства змінилася докорінно. Терміни «імпорт» та «експорт» стосувалися тільки відносин з третіми країнами. Імпорт з країн-членів – це «придбання всередині товариства», а експорт в країни-члени – «вільні поставки всередині співтовариства». Можна бачити із зазначеного, що потреба в податковій гармонізації підвищується разом з прогресом в економічній інтеграції.	Поліщук Л. С. Гармонізація податкової політики Європейського Союзу // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2003. – № 25. – С. 77-81.
В. Загорський	Стаття 100 Договору про ЄС тільки в певних межах визначила податкову гармонізацію як «зближення законодавчих положень, розпоряджень і адміністративних дій держав-членів, які прямо стосуються створення або функціонування вільного ринку».	Загорський В. С. Гармонізація національних податкових систем в умовах фінансової глобалізації та міжнародної економічної інтеграції // Вісник Академії ДПС України. – 2006. – № 1-2 (33-34).

Є. Басалаєва	Податкова гармонізація між країнами передбачає уніфікацію вимог, що ставляться до податкових ставок, податкових баз, податкових пільг.	Басалаєва Е. В. О координации и гармонизации налоговых отношений // Финансы. – 2004. – № 2. – С. 27
І. Іващук	У межах ЄС податкова гармонізація передбачає відміну податкових кордонів для створення рівних умов для конкуренції суб'єктів господарювання, об'єднання та уніфікації внутрішнього ринку ЄС, узгодження структурних елементів податкових систем країн-членів.	Іващук І. О. Податкові системи країн Європейського Союзу: особливості та перспективи розвитку // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Ч. 2. – 2000. – № 15. – С. 17.
С. Сутирін, А. Погорлецький	Зважаючи на глобалізацію сучасної комерційної діяльності, інтеграцію національних економік в систему світогосподарських зв'язків одним із першочергових завдань стає податкова гармонізація , координація національних податкових політик, зближення рівнів оподаткування, способів визначення податкової бази, характеру податкових пільг, що надаються.	Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. Сутырина С. Ф. – СПб.: Изд-во В. А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С. 30
І. Русакова	Податкове законодавство будь-якої країни пов'язане з такими факторами, як зміна в політиці і економічному становищі країни. В Рамках ЄЕС ця залежність ускладнюється ще й сумнівами про те, чи буде взагалі створений єдиний ринок і якої кінцевої форми набуде пропозиція про податкову гармонізацію .	Налоги в развитых странах / И. Г. Русакова, В. А. Кашин, И. А. Кравченко и др.; Под ред. И. Г. Русаковой. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 39

Додаток Б

Матриця сучасних напрямів дослідження податкового навантаження

Напрямок дослідження Автор	Податкове навантаження на фізичних осіб	Податкове навантаження на юридичних осіб	Податкове навантаження за окремими податками	Податкове навантаження на фактори виробництва	Податкове навантаження на економіку в цілому	Податкове навантаження на галузі економіки
Білостоцька В. О.	+	+			+	
Гайдар Є.					+	
Горобінська І. В.	+	+	+			
Горський К. В.					+	+
Горст М.						+
Загорський В. С.				+		
Кірова Є. А.		+			+	
Кононова В. Ю.		+				+
Маслова Д. В.			+		+	
Мельник В. М.	+	+			+	
Островецький В. І.	+	+			+	
Соколовська А. М.			+	+	+	
Тітов В. В.		+			+	
Фролова Н.				+	+	

Джерело: складено автором за:[195; 66; 5; 57; 58; 59; 60; 61; 62; 63; 49; 64].

Додаток В

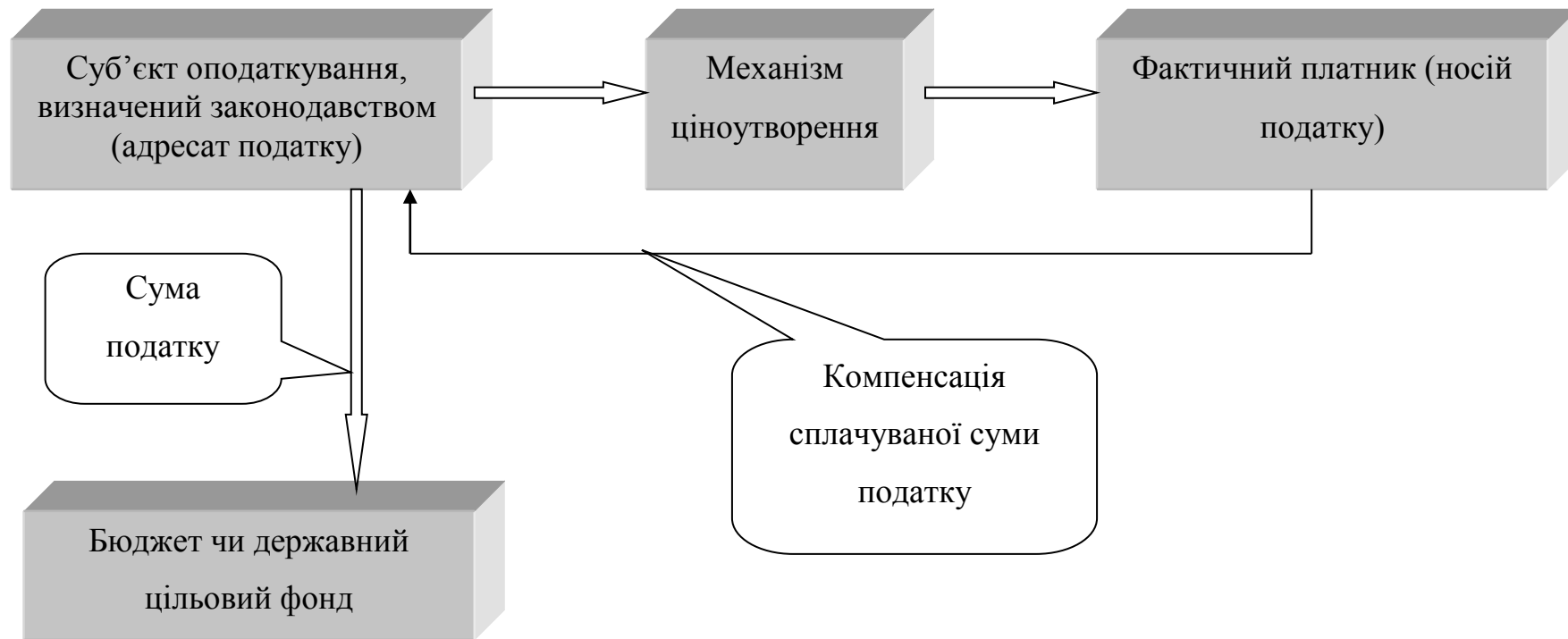
Відношення податкових надходжень (включаючи відрахування до фондів соціального страхування) до ВВП в країнах ЄС та Норвегії

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Бельгія	43,8	44,4	44,9	45,5	45,5	45,2	45,2	45,3	44,9	45,2	44,9	44,6
Болгарія	-	-	-	-	-	32,6	31,4	30,0	32,6	33,9	34,1	34,4
Чехія	36,2	35,1	35,5	33,9	34,7	34,4	34,5	35,4	36,0	36,6	37,1	36,2
Данія	48,8	49,2	48,9	49,3	50,1	49,4	48,5	47,8	47,6	48,8	50,7	49,1
Німеччина	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,6	38,7	38,7	39,3
Естонія	37,9	35,6	35,9	34,9	34,6	32,6	31,7	32,4	32,9	32,6	30,6	31,0
Греція	32,6	33,0	34,3	36,3	37,3	37,9	36,6	37,3	36,4	35,1	31,3	31,4
Іспанія	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	34,0	34,6	35,6	36,5
Франція	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	43,1	43,4	43,8	44,2
Ірландія	33,1	33,1	32,3	31,7	31,7	31,6	29,7	28,4	29,0	30,2	30,8	32,6
Італія	40,1	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,4	40,9	41,5	40,6	40,6	42,3
Кіпр	26,9	26,8	26,0	28,2	28,5	30,5	31,5	31,5	33,3	34,1	35,5	36,6
Латвія	33,6	31,3	32,7	34,3	32,4	29,5	28,5	28,2	28,5	28,6	29,0	30,1
Литва	28,6	28,1	31,5	32,2	32,1	30,0	28,7	28,4	28,2	28,4	28,8	29,7
Люксембург	42,4	42,6	41,7	40,3	40,6	40,4	40,6	41,1	40,9	40,1	37,8	35,6
Угорщина	41,6	40,6	39,0	39,0	39,1	39,2	39,5	39,0	39,0	39,1	37,4	37,2
Мальта	27,6	26,1	27,8	26,1	27,2	28,3	30,3	32,2	32,2	35,1	33,7	33,8
Нідерланди	40,5	40,8	40,6	40,3	41,6	41,5	38,3	37,7	37,5	37,8	37,9	39,5
Австрія	41,3	42,6	44,0	44,0	43,7	42,8	44,7	43,7	43,0	42,6	42,0	41,8
Польща	38,5	37,3	36,7	36,0	36,4	34,2	33,9	34,3	33,3	32,9	32,8	33,8
Португалія	31,9	32,8	32,9	33,1	34,1	34,3	33,9	34,7	35,1	34,5	35,1	35,9
Румунія	-	-	-	-	-	-	27,8	28,1	27,7	27,4	27,9	28,6
Словенія	40,2	38,9	37,9	38,8	39,1	38,5	38,8	39,1	39,4	39,7	39,3	39,1
Словаччина	40,5	39,0	35,8	37,0	34,6	33,2	32,1	32,4	31,3	30,3	31,5	29,3
Фінляндія	45,6	46,9	46,1	46,0	46,4	47,7	45,7	45,6	44,6	44,3	44,0	43,5
Швеція	49,0	51,5	52,0	52,7	53,3	53,4	51,4	49,7	50,2	50,5	49,5	48,9
Великобританія	35,4	34,9	35,5	36,5	36,8	37,4	37,2	35,5	35,5	36,0	36,6	37,4
Норвегія	42,3	42,8	42,5	42,5	42,8	43,0	43,2	43,6	42,9	43,3	43,5	44,0
ЄС-27	37,5	37,5	37,8	37,8	38,0	37,4	36,8	36,7	36,7	36,8	37,4	37,1

Джерело: [160, с. 233].

Додаток Д.1

Принципова схема механізму перекладання податків



Джерело: [23, с. 69].

Додаток Д.2

Класифікація видів перекладання податків



Джерело: [23, с. 71].

Додаток Д.3

Основні фактори, які визначають можливий рівень перекладання податків



Джерело: [23, с. 70].

Додаток Е.1

Ставки ПДВ в країнах-членах Євросоюзу (за станом на 1 вересня 2006 р.)

Країна	Наднизька ставка	Знижена ставка	Стандартна ставка	Перехідна знижена ставка
Бельгія	-	6	21	12
Болгарія	-	7	20	-
Чехія	-	5	19	-
Данія	-	-	25	-
Німеччина	-	7	16	-
Естонія	-	5	18	-
Греція	4,5	9	19	-
Іспанія	4	7	16	-
Франція	2,1	5,5	19,6	-
Ірландія	4,4	13,5	21	13,5
Італія	4	10	20	-
Кіпр	-	5 / 8	15	-
Латвія	-	5	18	-
Литва	-	5 / 9	18	-
Люксембург	3	6	15	12
Угорщина	-	5	20	-
Мальта	-	5	18	-
Нідерланди	-	6	19	-
Австрія	-	10	20	12
Польща	3	7	22	-
Португалія	-	5 / 12	21	-
Румунія	-	6	19	-
Словенія	-	8,5	20	-
Словаччина	-	-	19	-
Фінляндія	-	8 / 17	22	-
Швеція	-	6 / 12	25	-
Великобританія	-	5	17,5	-
Середнє значення ЄС – 27	-	-	19,3	-

Джерело: [196].

Додаток Е.2

Перелік знижених ставок ПДВ у країнах Євросоюзу до товарів і послуг, що містяться у додатку Н до Шостої Директиви Ради 77/388/ЄЕС (за станом на 1 січня 2006 р.)

Категорія	Бельгія	Чехія	Данія	Німеччина	Естонія	Греція	Іспанія	Франція	Ірландія	Італія	Кіпр	Латвія	Литва	Люксембург	Угорщина	Мальта	Нідерланди	Австрія	Польща	Португалія	Словенія	Словаччина	Фінляндія	Швеція	Великобританія
Продукти харчування	6 12 21	5	25	7 16	18	9	4 7	5,5 19, 6	0 4,4 13, 5	4 10	0 5 15	18 5	5 18	3	20	0	6	10	3 7	5 12 21	8,5	19	17	12 25	0 17, 5
Водопостачання	6	5	25	7	18	9	7	5,5	21 зв	10	5	5 18	18	3	20	0	6	10	7	5	8,5	19	22	25	0
Фармацевтичні товари	6 21	5	25	16	5	9 19	4 16	25, 5,5 19, 6	0	10 20	0	5	5	3 15	5 20	0	6 19	20	7	5 21	8,5	19	8	25 0	0 17, 5
Медичне обладнання	6 21	5	25	7	5	9	7	5,5	0	4 20	5	5	5	3 15	5 20	18	6/ 19	20	7	5	8,5	19	22 Зв	25 Зв	0
Дитячі місця в автомобілях	21	5	25	16	18	19	16	19, 6	21	20	15	18	18	15	20	18	19	20	7	21	20	19	22	25	5
Перевезення пасажирів та їх багажу	6 0 зв	5 0	зв 0	7 16	18 0	9	7	5,5	зв	10 зв	8 15	18	5 18	зв 3	20	0	зв 6 19	10	7	5	8,5	0 19	8	6 0	0
Книги	6 21	5	25	7	5	4,5	4 16	5,5 19, 6	0	4 20	5	5	5	3	5	5	6	10	0/ 22	5	8,5	19	8	6	0

Газети	0 6 21	5	0 25	7	5	4,5	4 16	2,1 19, 6	13, 5	4	5	5	5	3	20	5	6	10	7/ 22	5	8,5	19	0 22	6	0
Періодика	0 6 21	5	25	7	5	4,5	4 16	2,1 19, 6	13, 5	4 20	5	5	5	3	20	5	6	10	0/ 7/ 22	5	8,5	19	0 22	зв 6	0
Вхідна плата за послуги культури (шоу, кіно, театри)	зв 6	5	25	зв 7	5 /	4,5 18	зв 7	5,5 19, 6	зв 13, 5	10	зв /	зв 15	18	3	20	18	6	зв 10	7	зв 5	8,5	зв /	8 19	6	17, 5
Вхідна плата за розваги в парках	6	5	25	16	18	9	7	5,5 19, 6	13, 5	20	15	18	18	3	20	18	6	20	7	5	8,5	19	8	25	17, 5
Платне телебачення / кабельне телебачення	12/ 21	зв /	25 5	16	18	9	16	5,5	21	10	15	5	18	15	зв /	18 20	19	10	22	21	зв /	зв /	22 19	25	17, 5
Телевізійні ліцензії	-	5	25	зв	18	зв	16	2,1	зв	4	15	5	18	зв	зв /	18 20	зв	10	22	21	20	зв /	8 19	зв	зв
Послуги надані письменниками, композиторами	6 21 зв	5	зв	7	18	9	7	5,5	21	зв 20	5	зв	18	3	20 20	15	6 19 зв	20 10	7	21 зв	8,5	19	зв	6	17, 5
Соціальне житло	12	5	25	16	18	9	4	5,5 19, 6	13, 5	4 10	15	18	9	3 15	20	зв	19	20	7	зв 5	8,5	19	22	25 зв	17, 5 5 0
Товари та послуги, які використовуються в сільському	6 12 21	5	25	7	18	9	7	5,5	13, 5	4 10 20	5 15	18	18	3 15	20	18	6	20 10	3	5	8,5	19	22 17	25	17, 5

Продовж. дод. Е.2

господарстві																									
Надання номерів готелями	6 зв	5	25	16	5	9	7	5,5	13, 5	10	8	5	5	3	20	5	6	10	7	5	8,5	19	8	12	17, 5
Допуск на спортивні заходи	6 зв	5	зв 25	7 16	18	9	7 16	19, 6	зв	10 20	15	5	18	3 зв	20	18	6	20	7	5	8,5	19 / зв	8 зв	зв 6	17, 5
Використання спортивних споруд	6 зв	5	зв 25	зв 16	18	9	зв 16	19, 6	13, 5	20	15	18	18	3	20	18	6 зв	20 зв	7	5	8,5	19 / зв	8	6 зв	зв 17, 5
Соціальні послуги	6 21 зв	зв 5	25	7	зв	9	7	19, 6	зв	зв 4 10 20	зв	зв	18	3 15 зв	зв	зв	19	0 10	7	21 зв	8,5	19 / зв	зв	зв 25	зв
Похоронні послуги	6	5	зв	16	5	9	7 16	19, 6	21 зв	20	5	5	18	3	20	18	зв	20	7	зв	8,5	19	зв	зв	зв
Медичний і стоматологічний догляд	6 21 зв	зв 5	зв	7 зв	зв	9	7	19, 6 5,5 зв	зв 21	зв	зв	зв	зв	3 зв	зв	зв	зв 19	10 зв	7	зв 5	зв	зв	зв	зв	зв
Прибирання вулиць збір сміття та переробка відходів	21	5	25	- 16	18 5	9	7	19, 6 5,5	зв 21	10	5	5	18	3	20	18	19 зв	10	7	зв 5	8,5	19	22	25	0 17, 5

Джерело: [196].

Примітки:

1. зв – звільнено від оподаткування;
- 2.- не є об'єктом оподаткування.

Додаток Е.3

Еволюція ставок ПДВ у країнах-членах ЄС

Дата	Знижена ставка	Стандартна ставка	Підвищена ставка	Перехідна знижена ставка
Бельгія				
1.01.1971	6	18	25	14
1.01.1978	6	16	25	-
1.12.1980	6	16	25/25+5	-
1.07.1981	6	17	25/25+5	-
1.09.1981	6	17	25/25+5	-
1.03.1982	1/6	17	25/25+5	-
1.01.1983	1/6	19	25/25+5	17
1.04.1992	1/6/12	19,5	-	-
1.01.1994	1/6/12	20,5	-	12
1.01.1996	1/6/12	21	-	12
1.01.2000	6/12	21	-	12
Чехія				
1.01.1993	5	23	-	-
1.01.1995	5	22	-	-
29.04.2004	5	19	-	-
Данія				
3.07.1967	-	10	-	-
1.04.1968	-	12,5	-	-
29.06.1970	-	15	-	-
29.09.1975	9,25	15	-	-
1.03.1976	-	15	-	-
3.10.1977	-	18	-	-
1.10.1978	-	20,25	-	-
30.06.1980	-	22	-	-
1.01.1992	-	25	-	-
Німеччина				
1.01.1968	5	10	-	-
1.07.1968	5,5	11	-	-
1.01.1978	6	12	-	-
1.07.1979	6,5	13	-	-
1.07.1983	7	14	-	-
1.01.1993	7	15	-	-
1.04.1998	7	16	-	-
Естонія				
-1991	-	10	-	-
1993-...	-	18	-	-
2000-...	5	18	-	-
Греція				
1.01.1987	3/6	18	36	-
1.01.1988	3/6	16	36	-
28.04.1990	4/8	18	36	-
8.08.1992	4/8	18	-	-
1.04.2005	4,5/9	19	-	-
Іспанія				

1.01.1986	6	12	33	-
1.01.1992	6	13	28	-
1.08.1992	6	15	28	-
1.01.1993	3/6	15	-	-
1.01.1995	4/7	16	-	-
Франція				
1.01.1968	6	16,66	20	13
1.12.1968	7	19	25	15
1.01.1970	7,5	23	33,33	17,6
1.01.1973	7	20	33,33	17,6
1.01.1977	7	17,6	33,33	-
1.01.1982	7/5,5/7	18,6	33,33	-
1.01.1986	4/5,5/7	18,6	33,33	-
1.07.1986	2,1/4/5,5/7/13	18,6	33,33	-
17.09.1987	2,1/4/5,5/7/13	18,6	33,33	28
1.12.1988	2,1/4/5,5/7/13	18,6	28	-
1.01.1989	2,1/5,5/13	18,6	28	-
8.09.1989	2,1/5,5/13	18,6	25/28	-
1.01.1990	2,1/5,5/13	18,6	25	-
13.09.1990	2,1/5,5/13	18,6	22	-
29.07.1991	2,1/5,5	18,6	22	-
1.01.1993	2,1/5,5	18,6	-	-
1.08.1995	2,1/5,5	20,6	-	-
1.04.2000	2,1/5,5	19,6	-	-
Ірландія				
1.11.1972	1/5,26	16,37	30,26	11,11
3.09.1973	1/6,75	19,5	36,75	11,11
1.03.1976	10	20	35,40	-
1.03.1979	1/10	20	-	-
1.05.1980	1/10	25	-	-
1.09.1981	1,5/15	25	-	-
1.05.1982	1,8/18	30	-	-
1.03.1983	2,3/23	35	-	-
1.05.1983	2,3/5/18	23/35	-	-
1.07.1983	2/5/18	23/35	-	-
1.05.1984	2/5/8/18	23/35	-	-
1.03.1985	2,2/10	23	-	-
1.03.1986	2,4/10	25	-	-
1.05.1987	1,7/10	25	-	-
1.03.1988	1,4/5/10	25	-	-
1.03.1989	2/5/10	25	-	-
1.03.1990	2,3/10	23	-	-
1.03.1991	2,3/10/12,5	21	-	-
1.03.1992	2,7/10/12,5	21	-	16
1.03.1993	2,5/12,5	21	-	12,5
1.01.1996	1,8/12,5	21	-	12,5
1.03.1997	3,3/12,5	21	-	12,5
1.03.1998	3,6/12,5	21	-	12,5
1.03.1999	4/12,5	21	-	12,5
1.03.2000	4,2/12,5	21	-	12,5

1.01.2001	4,3/12,5	20	-	12,5
1.03.2002	4,3/12,5	21	-	12,5
1.01.2003	4,3/13,5	21	-	13,5
1.01.2004	4,4/13,5	21	-	13,5
Італія				
1.01.1973	6	12	18	-
1.01.1975	6	12	30	18
18.03.1976	6	12	30	18
10.05.1976	6/9	12	30	18
23.12.1976	1/3/6/9	12	30	18
8.02.1977	1/3/6/9/12	14	35	18
3.07.1980	2/8	15	35	18
1.11.1980	1/2/3/6/9/12	14	35	15/18
1.01.1981	2/8	15	35	18
5.08.1982	2/8/10/15	18	38	20
19.04.1984	2/8/10/15	18	30/38	20
20.12.1984	2/9	18	30	-
1.08.1988	2/9	19	38	-
1.01.1989	4/9	19	38	-
13.05.1991	4/9/12	19	38	-
1.01.1993	4/9	19	-	12
1.01.1994	4/9	19	-	13
24.02.1995	4/10	19	-	16
1.10.1997	4/10	20	-	-
Кіпр				
1.07.1992	-	5	-	-
1.10.1993	-	8	-	-
1.07.2000	5	10	-	-
1.07.2002	5	13	-	-
1.01.2003	5	15	-	-
1.01.2006	5/8	15	-	-
Латвія				
1.05.1995	-	18	-	-
1.01.2003	9	18	-	-
1.05.2004	5	18	-	-
Литва				
1.05.1994	-	18	-	-
1.08.1994	9	18	-	-
1.01.1997	-	18	-	-
1.05.2000	5	18	-	-
1.01.2001	5/9	18	-	-
Люксембург				
1.01.1970	4	8	-	-
1.01.1971	2/5	10	-	-
1.07.1983	3/6	12	-	-
1.01.1992	3/6	15	-	-
1.01.1993	3/6	15	-	12
Угорщина				
1.01.1988	0/15	25	-	-

1.01.1993	0/6	25	-	-
1.08.1993	10	25	-	-
1.01.1995	0/12	25	-	-
1.01.2004	5/15	25	-	-
1.01.2006	5/15	20	-	-
1.09.2006	5	20	-	-
Мальта				
1.01.1995	5	15	-	-
1.01.1999	5	15	-	-
1.01.2004	5	18	-	-
Нідерланди				
1.01.1969	4	12	-	-
1.01.1971	4	14	-	-
1.01.1973	4	16	-	-
1.01.1976	4	18	-	-
1.01.1984	5	19	-	-
1.10.1986	5	20	-	-
1.01.1989	5	18,5	-	-
1.10.2002	5	17,5	-	-
1.01.2001	5	19	-	-
Австрія				
1.01.1973	8	16	-	-
1.01.1976	8	18	-	-
1.01.1978	8	18	-	30
1.01.1981	13/8	18	-	30
1.01.1984	10	20	-	32
1.01.1992	10	20	-	-
1.01.1995	10	20	-	12
Польща				
8.03.1993	3/7	22	-	-
Португалія				
1.01.1986	8	16	30	-
1.02.1988	8	17	30	-
24.03.1992	5	16	30	-
1.01.1995	5	17	-	-
1.07.1996	5/12	17	-	-
5.06.2002	5/12	19	-	-
1.07.2005	5/12	21	-	-
Словенія				
1.07.1999	8	19	-	-
1.01.2002	8.5	20	-	-
Словаччина				
1.01.1993	5	23	-	-
1.08.1993	6	25	-	-
1.01.1996	6	23	-	-
1.07.1999	10	23	-	-
1.01.2003	14	20	-	-
1.01.2004	-	19	-	-
Фінляндія				

1.06.1994	12/5	22	-	-
1.01.1995	17/12/6	22	-	-
1.01.1998	17/8	22	-	-
Швеція				
1.01.1969	6,38/2,04	11,11	-	-
1.01.1971	9,89/3,09	17,65	-	-
1.06.1977	11,43/3,54	20,63	-	-
8.09.1980	12,87/3,95	23,46	-	-
16.11.1981	11,88/3,67	21,51	-	-
1.01.1983	12,87/3,95	23,46	-	-
1.07.1990	13,64/4,17	25	-	-
1.01.1992	18	25	-	-
1.01.1993	21	25	-	-
1.07.1993	21/12	25	-	-
1.01.1996	6/12	25	-	-
Великобританія				
1.04.1973	-	10	-	-
29.07.1974	-	8	-	-
18.11.1974	-	8	25	-
12.04.1976	-	8	12,5	-
18.06.1979	-	15	-	-
1.04.1991	-	17,5	-	-
1.04.1994	-	17,5	-	8
1.01.1995	8	17,5	-	-
1.09.1997	5	17,5	-	-

Джерело: [196].

Додаток Е.4

Стандартні ставки акцизного збору на деякі види алкогольних напоїв та тютюнових виробів, діючі в країнах членах ЄС (за станом на 1 січня 2007 р.)

Країна	Тихе вино (євро / гектолітр)	Іскристе вино (євро / гектолітр)	Алкогольні напої, що містять етиловий спирт (євро / гектолітр)	Сигарети (специфічний акциз, євро / 1000 штук)	Сигарети (адвалерний акциз, % до TIRSP*)
Бельгія	47,0998	161,1308	1752,2354	15,9295	52,41
Болгарія	0	0	562,43	3,32	54,00
Чехія	0	82,72	936,79	31,11	27,00
Данія	6% – 15% алкоголю – 82,34 15% – 22% алкоголю – 123,37	123,37 164,40	2011,48	85,37	13,61
Німеччина	0	136,00	1303,00	82,70	24,66
Естонія	66,47	66,47	971,46	17,58	26,00
Греція	0	0	1090,00	5,1429	53,8265
Іспанія	0	0	830,25	8,20	57,00
Франція	3,40	8,40	1450,00	15,0723	57,97
Ірландія	273,00	546,01	3925,00	151,37	17,78
Італія	0	0	800,01	6,39	54,74
Кіпр	0	0	606,90	20,81	44,50
Латвія	43,10	43,10	905,17	12,07	19,20
Литва	43,44	43,44	926,78	13,76	15,00
Люксембург	0	0	1041,1528	15,3914	47,44
Угорщина	0	44,36	858,15	26,33	27,50
Мальта	0	0	2329,37	17,00	51,40
Нідерланди	59,02	201,24	1504,00	72,97	20,52
Австрія	0	0	1000,00	26,69	43,00
Польща	34,34	34,34	1148,76	20,42	33,70

Продовж. дод. Е.4

Португалія	0	0	937,15	58,33	23,00
Румунія	0	34,05	750,00	16,28	29,00
Словенія	0	0	694,79	15,0576	43,4732
Словаччина	0	64,20	756,99	29,42	23,00
Фінляндія	212,00	212,00	2825,00	15,13	50,00
Швеція	236,61	236,61	5373,19	30,01	39,20
Великобританія	253,97	325,33	2885,38	160,27	22,00

Джерело: складено автором за: [197, с. 10,11,19,20; 198, с. 7].

Примітка. *TIRSP (Retail Selling Price, all Tax Included) – величина, що включає в себе роздрібну ціну найпопулярнішої категорії сигарет, а також суми всіх нарахованих податків. Розрахунок відношення сукупної ставки специфічного і адвалерного акцизів до TIRSP здійснюється по відношенню до 1000 сигарет.

Додаток Е.5

Стандартні ставки акцизного збору на деякі види енергоносіїв, діючі в країнах-членах ЄС (за станом на 1 січня 2007 р.)

Країна	Бензин, що містить тетраетилсвинець (євро / 1000 літрів)	Бензин, що не містить тетраетилсвинцю (євро / 1000 літрів)	Скраплений газ для комерційного використання (євро / 1000 кілограм)	Природний газ, що використовується для опалення (євро / гігаджоуль)	Гас для комерційного використання (євро / 1000 літрів)
Бельгія	551,8110	592,1877	41,00	0	21,00
Болгарія	424,38	322,12	173,83	0	247,98
Чехія	484,66	418,55	45,60	2,35	351,74
Данія	624,09	537,60	466,66	10,29	404,17
Німеччина	721,00	669,80	180,32	13,90	654,50
Естонія	421,73	287,54	100,34	-	302,24
Греція	384,00	331,00	0,29	0	302,00
Іспанія	428,79	395,69	57,47	1,15	315,79
Франція	639,60	606,90	46,80	2,02	25,40
Ірландія	553,04	442,68	0,00	-	-
Італія	564,00	564,00	91,67	0,272	101,25
Кіпр	420,15	303,10	126,67	2,64	195,94
Латвія	422,41	300,29	125,00	-	21,55
Литва	421,15	287,01	125,12	2,63	245,22
Люксембург	516,6633	464,5846	37,1840	0	21,00
Угорщина	485,32	376,36	38,18	0,089	406,55
Мальта	755,90	474,26	34,93	0	332,40
Нідерланди	489,00	678,79	195,48	0,1531	46,56
Австрія	504,00	417,00	261,00	0,066	325,00
Польща	461,52	415,57	202,89	0	460,01
Португалія	650,00	582,95	-	2,72	308,04
Румунія	421,19	327,29	128,26	2,60	375,91
Словенія	421,6100	400,0300	67,1850	0,0298	151,22
Словаччина	481,48	414,60	208,64	2,67	-

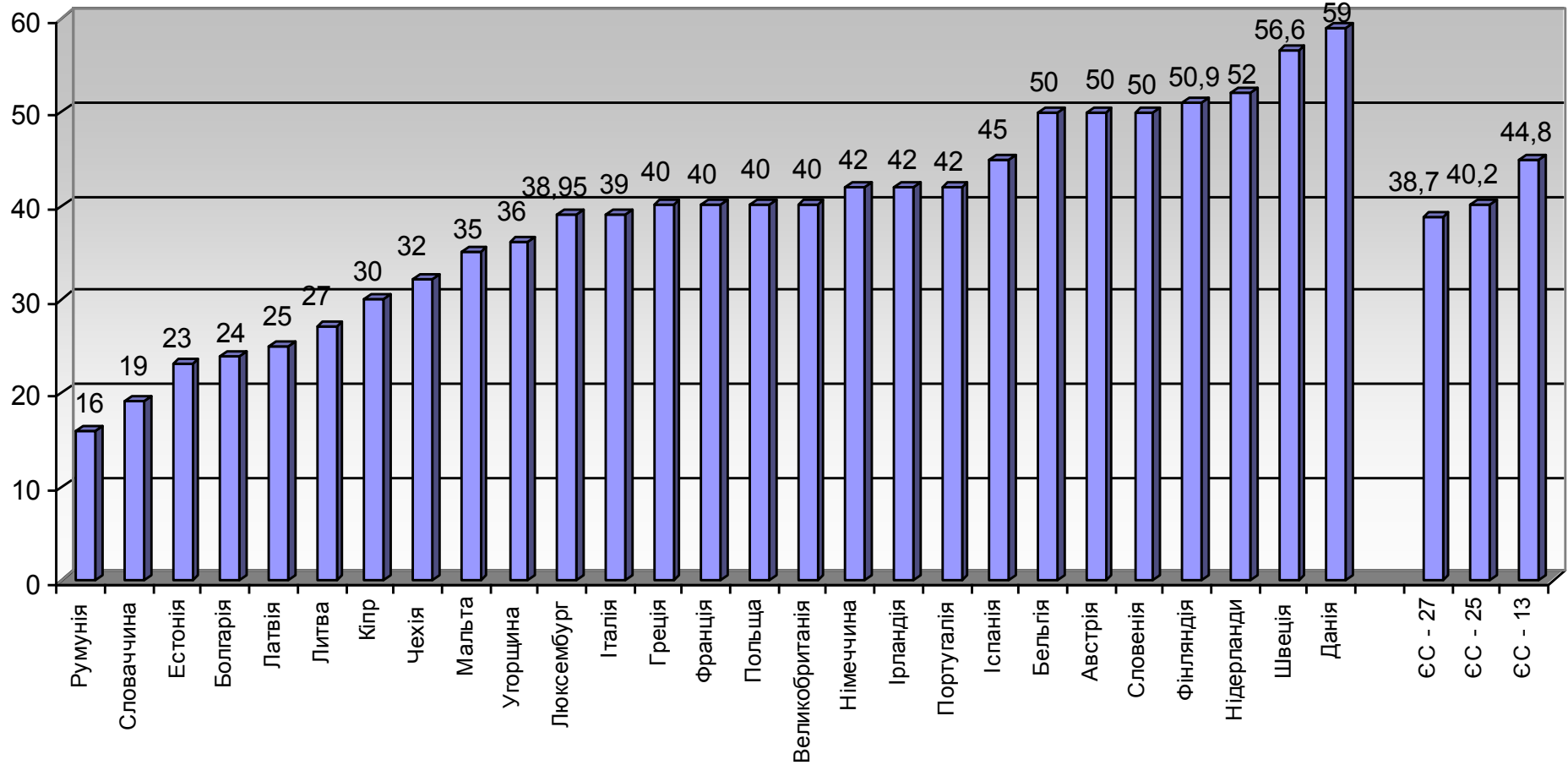
Продовж. дод. Е.5

Фінляндія	614,10	587,60	0	0,53	59,60
Швеція	618,32	370,78	315,91	3,04	365,74
Великобританія	850,86	759,99	0	159,46	113,44

Джерело: складено автором за: [199, с. 8, 9, 19, 20, 26, 27, 29, 30].

Додаток Е.6

Вищі ставки індивідуального прибуткового податку в країнах ЄС (за станом на 1 січня 2007 р.)

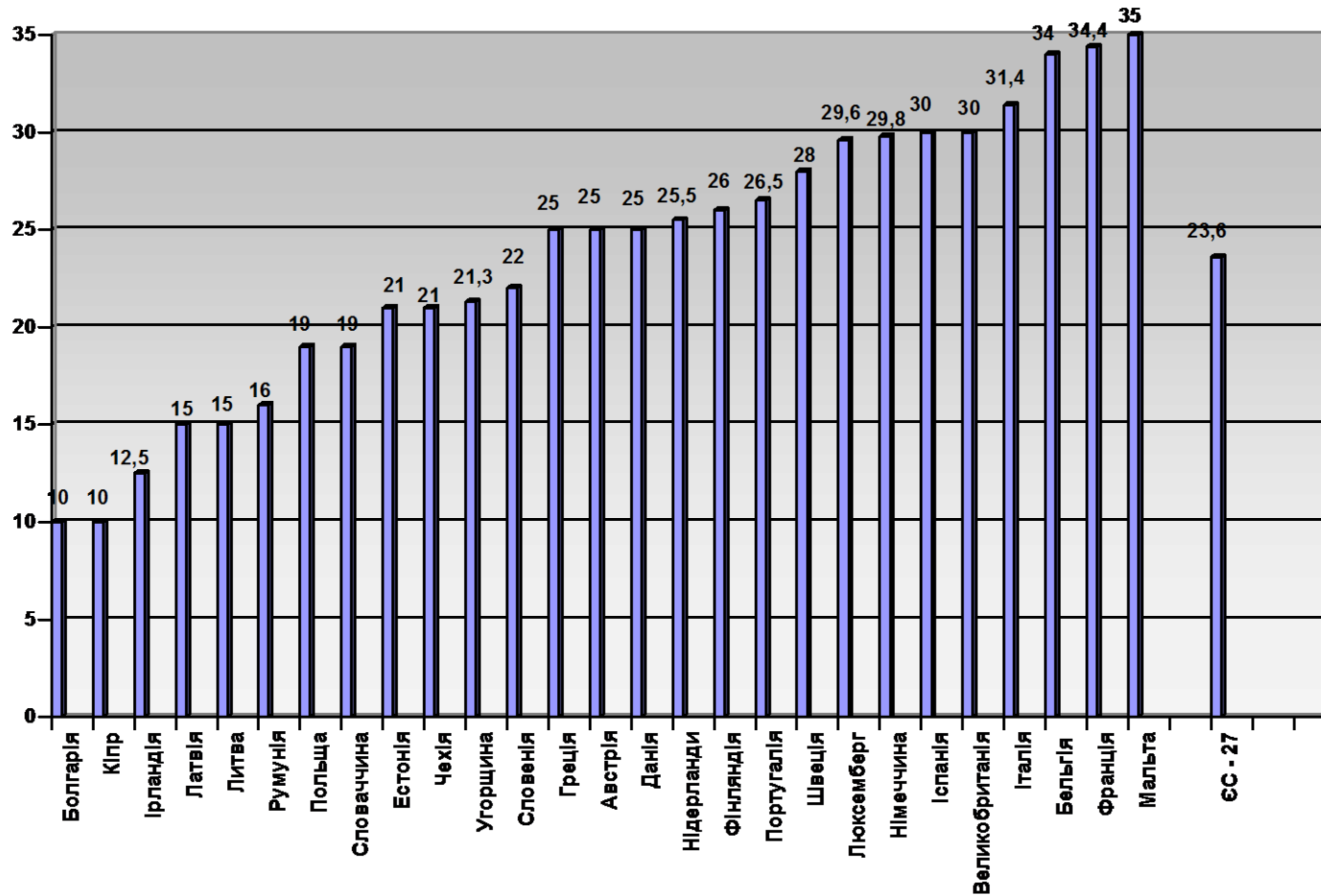


Джерело: [200, с. 8].

Примітка. ЄС-13 – країни-члени євро зони.

Додаток Е.7

Вищі ставки податку на прибуток корпорацій у країнах ЄС (за станом на 1 січня 2008 р.)



Джерело: складено автором за: [160, с. 35].

Додаток Ж.1

Структура податкових надходжень країн-членів ЄС (за станом на 1 січня
2006 р.)

Країна	Непрямі податки		Прямі податки		Соціальні податки	
	% до ВВП	% до загального оподаткування	% до ВВП	% до загального оподаткування	% до ВВП	% до загального оподаткування
Бельгія	13,8	31,0	17,2	38,6	13,6	30,4
Болгарія	19,4	56,5	6,9	20,1	8,8	25,5
Чехія	11,2	30,9	8,8	24,4	16,2	44,7
Данія	18,0	36,6	30,2	61,5	1,0	2,1
Німеччина	12,4	31,6	10,9	27,8	15,9	40,6
Естонія	13,7	44,0	7,1	23,0	10,2	32,9
Ірландія	14,3	44,0	13,4	41,1	4,9	14,9
Греція	12,2	39,0	8,1	25,7	11,1	35,3
Іспанія	12,7	34,8	12,1	33,3	12,1	33,3
Франція	15,7	35,4	12,3	27,8	16,5	37,2
Італія	15,1	35,6	14,5	34,3	12,7	30,1
Кіпр	17,9	49,0	10,8	29,6	7,8	21,4
Латвія	13,0	43,3	8,4	27,9	8,7	28,8
Литва	11,6	38,9	9,7	32,6	8,5	28,6
Люксембург	12,5	35,1	13,2	37,0	9,9	27,9
Угорщина	15,3	41,0	9,4	25,3	12,5	33,6
Мальта	15,4	45,6	12,1	35,9	6,2	18,5
Нідерланди	13,3	33,6	12,0	30,5	14,2	36,0
Австрія	14,3	34,3	13,1	31,5	14,4	34,4
Польща	14,5	42,8	7,5	22,2	12,2	36,1
Португалія	15,7	43,8	8,8	24,5	11,4	31,7
Румунія	12,7	44,5	6,1	21,4	9,8	34,2
Словенія	15,5	39,7	9,3	23,9	14,3	36,6
Словаччина	11,6	39,6	6,0	20,4	11,7	40,0
Фінляндія	13,9	31,9	17,5	40,3	12,1	27,8
Швеція	17,1	34,8	19,8	40,4	12,1	24,8
Великобританія	13,1	35,2	17,4	46,7	6,8	18,1
ЄС-27	14,3	39,0	12,0	31,4	11,0	29,8

Джерело: складено автором за: [160, с. 236, 237, 246, 247, 254, 255].

Додаток Ж.2

Структура непрямого оподаткування країн-членів ЄС (за станом на 1 січня 2006 р., % до загального оподаткування)

Країна	ПДВ	Акцизний збір	Інші податки на продукцію (імпортне мито)	Інші податки на виробництво
Бельгія	16,0	5,1	5,6	4,4
Болгарія	36,3	15,3	3,3	1,6
Чехія	18,2	10,2	1,3	1,1
Данія	20,9	6,8	5,3	3,6
Німеччина	16,1	7,2	2,4	5,9
Естонія	29,6	11,1	1,3	2,0
Ірландія	24,2	7,6	9,2	3,0
Греція	22,6	7,8	7,5	1,1
Іспанія	17,5	6,2	8,0	3,1
Франція	16,5	5,2	4,0	9,6
Італія	14,9	5,2	7,1	8,5
Кіпр	28,5	10,7	3,7	6,1
Латвія	28,2	10,9	1,6	2,5
Литва	25,9	10,0	1,3	1,8
Люксембург	15,3	10,7	3,3	5,7
Угорщина	20,4	9,0	10,2	1,5
Мальта	23,9	9,2	10,9	1,7
Нідерланди	18,9	6,4	5,6	2,7
Австрія	18,3	6,2	2,8	6,9
Польща	24,1	11,9	0,8	6,0
Португалія	24,7	8,9	7,9	2,2
Румунія	27,7	11,1	3,7	2,0
Словенія	22,2	8,6	2,4	6,5
Словаччина	25,4	9,8	1,1	3,3
Фінляндія	19,9	8,4	3,0	0,6
Швеція	18,5	5,9	1,5	9,0
Великобританія	18,0	8,7	4,1	4,3
ЄС-27	22,0	8,7	4,4	3,9

Джерело: складено автором за: [160, с. 239, 241, 243, 245].

Додаток Ж.3

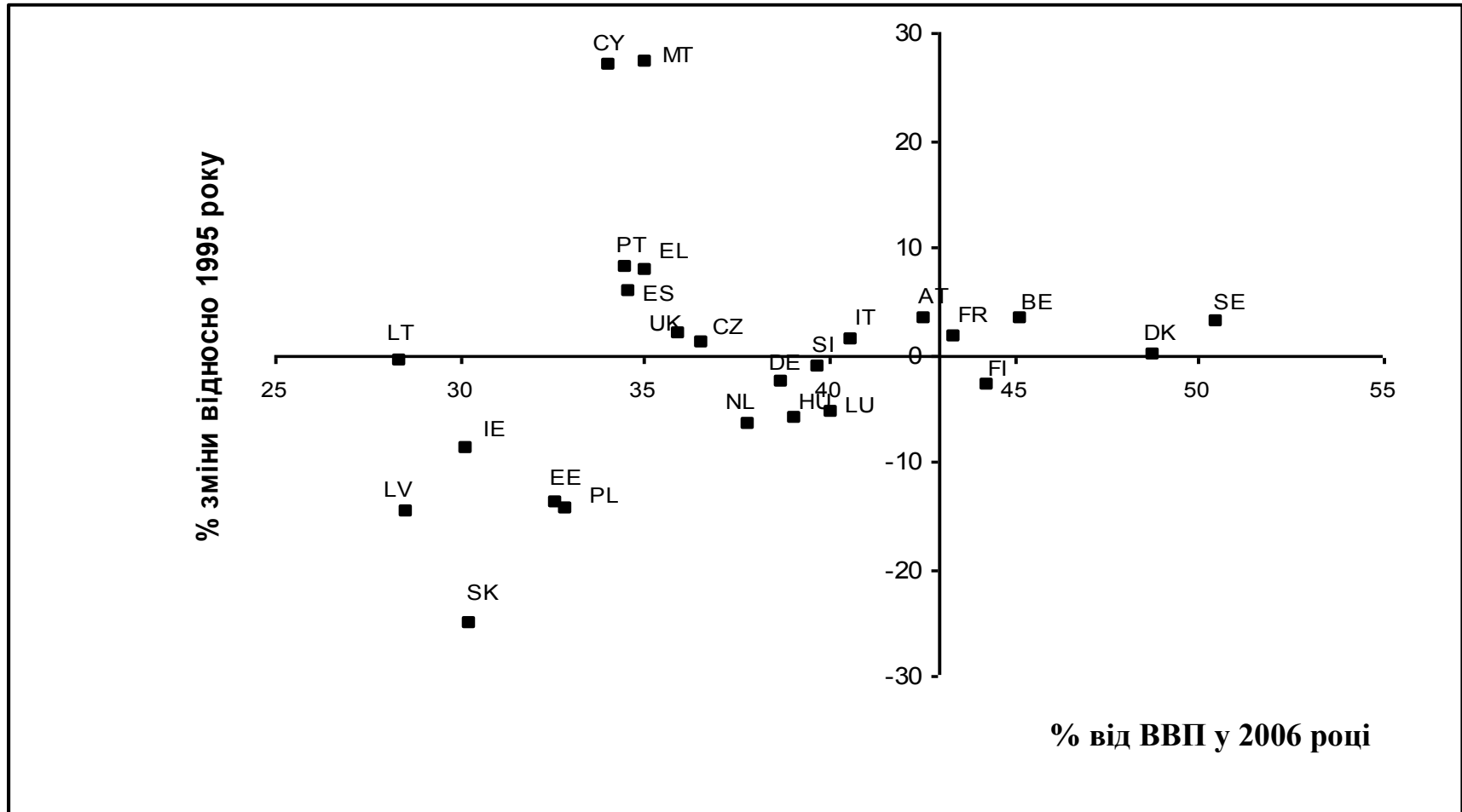
**Структура прямого оподаткування та соціальних податків країн-членів
ЄС (за станом на 1 січня 2006 р., % до загального оподаткування)**

Країна	Прямі податки			Соціальні податки	
	Податок на прибуток корпорацій	Індивідуальний прибутковий податок	Інші прямі податки	що сплачують працівники	що сплачують працедавці
Бельгія	8,4	27,3	2,9	9,1	18,6
Болгарія	10,5	7,9	1,7	6,5	15,8
Чехія	12,3	11,7	0,4	10,0	28,4
Данія	8,8	49,9	2,9	2,0	0,1
Німеччина	3,5	22,7	1,7	16,2	17,4
Естонія	4,9	18,2	0,0	0,5	32,0
Ірландія	11,8	22,4	6,9	5,4	8,7
Греція	8,5	14,8	2,5	13,8	16,3
Іспанія	11,6	19,4	2,3	5,3	24,2
Франція	6,5	18,0	3,3	9,4	25,1
Італія	7,1	25,5	1,7	5,4	20,8
Кіпр	15,0	12,5	2,0	5,2	15,4
Латвія	7,5	19,8	0,6	7,8	20,9
Литва	9,4	23,1	0,1	2,7	25,6
Люксембург	13,9	21,1	2,0	12,5	12,1
Угорщина	6,3	18,1	1,0	6,6	25,4
Мальта	13,3	20,1	2,6	8,3	8,3
Нідерланди	9,3	17,8	3,3	16,8	11,7
Австрія	5,7	23,2	2,6	14,0	16,1
Польща	7,1	13,6	1,5	14,4	14,3
Португалія	8,3	15,2	1,0	9,5	20,7
Румунія	9,9	10,0	1,5	-	22,1
Словенія	7,7	15,0	1,1	19,2	14,3
Словаччина	9,7	8,5	2,3	9,4	21,4
Фінляндія	7,7	30,4	2,2	5,4	20,3
Швеція	7,4	31,6	1,3	5,4	18,9
Великобританія	10,4	28,2	8,1	7,5	10,0
ЄС-27	9,0	20,2	2,2	8,8	18,0

Джерело: складено автором за: [160, с. 249, 251, 253, 257, 259].

Додаток Ж.4

Діаграма розподілу рівня оподаткування в країнах Євросоюзу



Джерело: складено автором за: [160, с. 233].

Додаток 3.1

Узагальнені відомості про стан претензійно-позовної роботи підрозділів служби правового забезпечення органів Державної податкової служби України за 2004 – 2008 рр.

		2004 рік	2005 рік.	Відношення 2005 р. до 2004 р. (на % + або -)	2006 рік	Відношення 2006 р. до 2005 р. (на % + або -)	2007 рік	Відношення 2007 р. до 2006 р. (на % + або -)	2008 рік	Відношення 2008 р. до 2007 р. (на % + або -)
Загальна кількість справ усіх категорій, що перебувають на розгляді в судах	кількість	143243	117700	-17,8	128253	9,0	134791	5,1	125726	-6,7
	сума (тис. грн.)	58979564,06	91324103,19	54,8	89437580	-2,1	112950730,13	26,3	104539884,56	-7,4
у тому числі з минулих років	кількість	24015	27425	14,2	29478	7,5	35002	18,7	41116	17,5
справ за позовами ОДПС	кількість	84828	94656	11,6	105889	11,9	107745	1,8	95949	-10,9
	сума (тис. грн.)	29953979,92	43723324,64	46,0	44192925,41	1,1	48680656,61	10,2	42695353,26	-12,3
	% до загальної кількості справ	59,22	80,42	21,2	82,56	2,1	79,9	-2,6	76,3	-3,6
	% до загальної суми справ	50,79	47,88	-2,9	49,41	1,5	43,1	-6,3	40,8	-2,3
справ за позовами до ОДПС	кількість	58415	23044	-60,6	22364	-3,0	27046	20,9	29777	10,1
	сума (тис. грн.)	29025584,15	47600778,55	64,0	45244654,57	-4,9	64270073,52	42,1	61844491,30	-3,8
	% до загальної кількості справ	40,78	19,58	-21,2	17,44	-2,1	20,1	2,6	23,7	3,6
	% до загальної суми справ	49,21	52,12	2,9	50,59	-1,5	56,9	6,3	59,2	2,3
Вирішено судами справ на користь ОДПС	кількість	63965	77627	21,4	85970	10,7	88061	2,4	71633	-18,7
	сума (тис. грн.)	12672056,17	23255018,98	83,5	16516942,53	-29,0	26278678,22	59,1	25118785,57	-4,4
	% до загальної кількості справ	44,65	65,95	21,3	67,03	1,1	65,3	-1,7	57,0	-8,4
	% до загальної суми справ	21,49	25,46	4,0	18,47	-7,0	23,3	4,8	24,0	0,8

Продовж. дод. 3.1

Вирішено судами справ на користь платників податків (юридичних і фізичних осіб)	кількість	46532	13687	-70,6	10581	-22,7	12090	14,3	9588	-20,7
	сума (тис. грн.)	16911846,98	28758854,17	70,1	19180697,98	-33,3	25540282,32	33,2	15029040,58	-41,2
	% до загальної кількості справ	32,48	11,63	-20,9	8,25	-3,4	9,0	0,7	7,6	-1,3
	% до загальної суми справ	28,67	31,49	2,8	21,45	-10,0	22,6	1,2	14,4	-8,2
Сума коштів, що надійшла до бюджету за рішенням суду (тис. грн.)		192277,70	294846,18	53,3	398019,81	35,0	544018,10	36,7	-	-

Джерело: складено автором за: [119; 123; 124].

Додаток 3.2

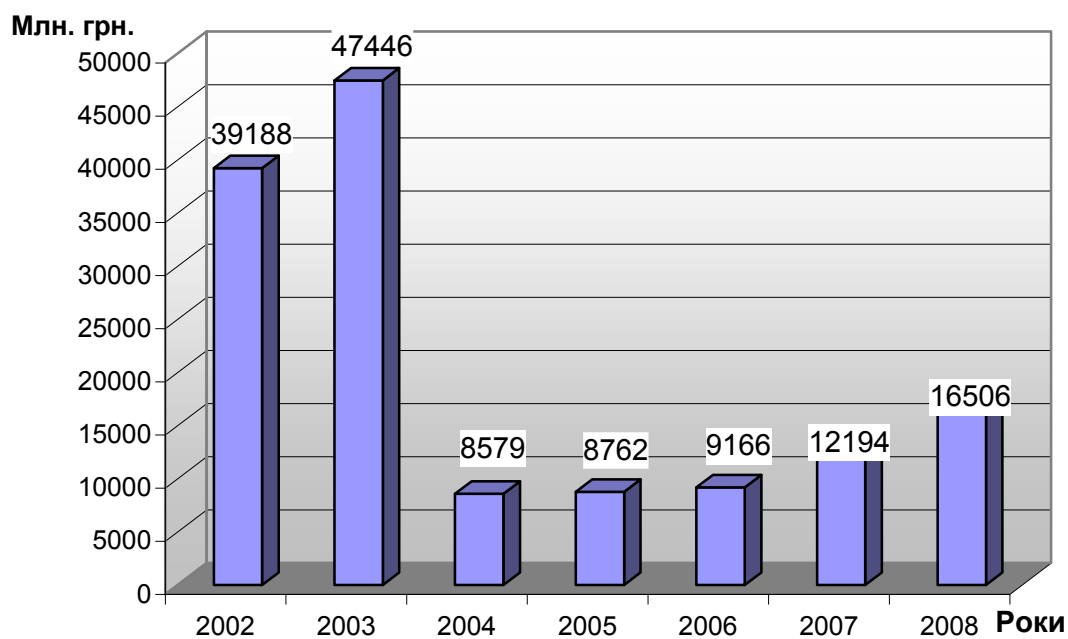
**Динаміка податкових надходжень, ВВП та коефіцієнта еластичності податків
в Україні у 2001 - 2008 рр.***

Роки	Податкові надходження, млн. грн.	ВВП, млн. грн.	Темп росту податкових надходжень	Темп росту ВВП	Коефіцієнт еластичності податків
2001	36716,7	204190	-	-	-
2002	45392,5	225810	23,6	10,6	2,22
2003	54321,0	267344	19,7	18,4	1,07
2004	63161,7	345113	16,3	29,1	0,56
2005	98065,2	441452	55,3	27,9	1,98
2006	125743,1	554153	28,2	25,5	1,11
2007	161264,2	712945	28,2	28,7	0,98
2008	227164,8	949864	40,9	33,2	1,23

*Складено автором за даними Державного комітету статистики України та Державного казначейства України.

Додаток 3.3

**Сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування в Україні
у 2002 – 2008 рр.**



Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Додаток 3.4

**Вихідні дані для розрахунку оптимального рівня оподаткування в Україні у
2002 – 2008 рр***

Показники	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Видатки Зведеного бюджету України	60318,9	75792,5	102538,4	141989,5	175512,2	227638,3	309216,2
Неподаткові надходження	14696,7	18227,2	24571,8	31778,0	40548,3	48553,2	60495,2
Доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти, доходи цільових фондів	1865,1	2737,6	3795,9	4340,0	5520,1	10119,1	10184,6
Видатки фондів соціального страхування	26312,0	30320,0	68200,0	73800,0	68321,2	87698,3	122557,3
Внески до фондів соціального страхування	26740,0	31845,0	46530,0	64846,0	75843,0	95473,0	117091,1
Перевищення видатків над внесками до фондів соціального страхування	-	-	21670,0	8954,0	-	-	-
Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування	39188,3	47446,1	8580,1	8763,1	9341,0	12194,1	16505,8
ВВП	225810	267344	345113	441452	554153	712945	949864
Рівень оподаткування	0,375	0,387	0,358	0,394	0,363	0,367	0,387

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України, Державної податкової служби України та Фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Додаток 3.5

Вихідні дані для розрахунку коефіцієнта збираності податків в Україні у 2002 – 2008 рр.

Показники	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податкові надходження до Державного бюджету України (факт)	28934,8	35725,7	44853,5	74476,4	94811,5	116670,8	167883,4
Податкові надходження до Державного бюджету України (план)	29574,3	34397,4	44352,1	73180,8	89733,6	105971,4	170890,8
Коефіцієнт збираності податків	0,97	1,04	1,01	1,02	1,07	1,10	0,98

Джерело: складено автором за: [127; 128; 129; 130; 131; 132; 133; 117; 118].

Додаток 3.6

Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України, що контролюються ДПС України та динаміка індексу концентрації Гервіндаля у 2002 – 2008 рр.

	2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Податкові надходження	36950,1	100	40490,5	100	47074,7	100	67389,7	100	84899,2	100	107912,7	100	165691,6	100
Податок з доходів фізичних осіб	10847,5	29,36	13521,3	33,39	13213,3	28,07	17325,2	25,71	22791,1	26,84	34782,1	32,23	45895,8	27,70
Податок на прибуток підприємств	9398,3	25,44	13197,3	32,59	16161,7	34,33	23464,0	34,82	26172,1	30,83	34407,2	31,88	47856,8	28,88
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	586,9	1,59	600,1	1,48	658,7	1,40	833,4	1,24	1084,8	1,27	1354,6	1,26	1558,4	0,94
Збори за спеціальне використання природних ресурсів	2449,1	6,63	2780,3	6,87	3342,0	7,10	3981,0	5,91	4746,7	5,59	5948,2	5,51	9292,0	5,61
Податок на додану вартість з вироблених на території України товарів	6683,9	18,09	3157,2	7,80	4740,4	10,07	10800,6	16,01	18506,0	21,80	17700,4	16,40	45512,7	27,47
Акцизний збір з вироблених на території України товарів	3605,0	9,76	4659,1	11,51	6091,6	12,94	7346,5	10,90	7557,3	8,90	9072,2	8,41	10230,1	6,17
Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	26,7	0,07	43,5	0,11	68,4	0,15	100,3	0,15	135,5	0,16	169,5	0,16	343,3	0,21
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	304,0	0,82	340,5	0,84	349,8	0,74	497,3	0,74	729,0	0,86	787,3	0,73	801,5	0,48
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	323,0	0,87	362,5	0,90	512,4	1,09	668,7	0,99	767,3	0,90	869,5	0,81	976,8	0,59
Місцеві податки і збори	542,4	1,47	592,4	1,46	555,5	1,18	598,2	0,89	642,3	0,76	729,9	0,68	820,0	0,49

Продовж. дод. 3.6

Фіксований сільськогосподарський податок	419,8	1,14	108,6	0,27	114,8	0,24	167,8	0,25	136,5	0,16	133,0	0,12	128,9	0,08
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	1504,3	4,07	892,2	2,20	1049,4	2,23	1371,5	2,04	1348,0	1,59	1592,6	1,48	1854,4	1,12
Індекс концентрації Гервіндаля	0,20		0,24		0,22		0,22		0,22		0,24		0,24	

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Додаток 3.7

Структура надходжень місцевих податків і зборів у 2002 – 2008 рр.

Показник	2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Надійшло всього	542441	100	592410	100	555497	100	598242	100	642347	100	729903	100	819961	100
Комунальний податок	146222	26,9	142516	24,1	150 381	27,1	152870	25,6	156421	24,3	167557	22,9	172345	21,02
Податок з реклами	18955	3,5	18108	3,1	22 995	4,1	29341	4,9	40301	6,3	51585	7,1	65355	7,97
Ринковий збір	262358	48,4	297639	50,2	319 490	57,5	345915	57,8	374043	58,2	437372	59,9	495253	60,40
Збір за право проведення аукціонів	-	-	-	-	201	0,04	213	0,04	264	0,04	198	0,03	291	0,04
Збір за паркування автотранспорту	8979	1,7	11069	1,9	12 793	2,3	13890	2,3	15692	2,4	25228	3,5	-	-
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі	30382	5,6	31543	5,3	30 609	5,5	33198	5,5	31741	4,9	28203	3,9	29241	3,57
Збір за видачу ордера на квартиру	255	0,05	230	0,04	229	0,04	217	0,04	221	0,03	190	0,03	174	0,02
Збір з власників собак	256	0,05	283	0,05	309	0,06	290	0,05	264	0,04	213	0,03	214	0,03
Курортний збір	1447	0,3	1100	0,2	994	0,2	979	0,2	1068	0,2	2088	0,3	2739	0,33
Збір за право використання місцевої символіки	6411	1,2	7407	1,3	9 840	1,8	13922	2,3	16977	2,6	16998	2,3	21958	2,68
Готельний збір	57531	10,6	70434	11,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші збори	9645	1,8	12081	1,9	7656	1,4	7407	1,3	5355	0,8	271	0,04	32391	3,95

Джерело: складено автором за: [119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Додаток К.1

**Вихідні дані для розрахунку регресійних моделей впливу баз оподаткування
на податкові надходження***

Роки	Податкові надходження	Податок на прибуток підприємств	Податок з доходів фізичних осіб	Податки на споживання (ПДВ, акцизний збір, мито)	Валовий прибуток	Оплата праці	Кінцеві споживчі витрати
1996	15961,8	5496,6	2593,1	6892,4	24722	38931	65119
1997	20015,8	5792,1	3295,7	9450,2	29906	45391	76198
1998	21848,3	5694,4	3570,6	9721,6	33528	49328	83569
1999	25130,4	6352,5	4434,4	11434,9	49629	57902	100481
2000	31317,5	7698,4	6377,7	13241,8	69617	72099	127982
2001	36716,7	8280	8774,9	14948	90486	86741	156344
2002	45390,0	9398,3	10823,9	19935,4	95054	103490	170325
2003	54320,4	13237,2	13521,3	21638,8	114909	122940	201624
2004	63161,8	16161,7	13213,3	28504,8	152500	158578	245556
2005	98065,2	23464	17325,2	48471,1	168775	218384	337879
2006	125743,1	26172,1	22791,1	66378,2	202036	271313	422387
2007	161264,2	34407,2	34782,1	81952	268542	355147	560618
2008	227164,8	47856,8	45895,8	116798,5	366034	465487	752489

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Додаток К.2

Однофакторні економіко-математичні моделі залежності податку з доходів фізичних осіб від оплати праці найманих працівників

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податок з доходів фізичних осіб

Переменные: x2, x1

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 \cdot x$

Козфф.	a0	a1
Значение	-473,3	0,09314
Ст.ошиб.	816,6	0,004997
Значим.	0,5804	0

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	9,75E8	1	9,75E8
Остаточн	2,807E7	11	2,807E6
Вся	1,003E9	12	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,98591	0,97202	0,96922	1675,3	347,4	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

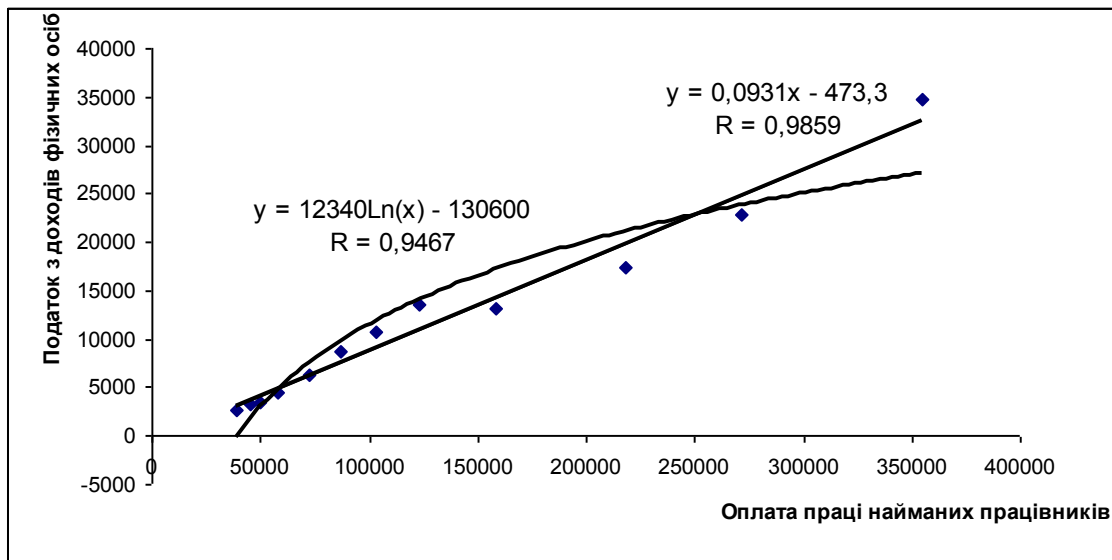
Модель: логарифмическая $Y = a_0 + a_1 \cdot \ln(x)$

Козфф.	a0	a1
Значение	-1,306E5	1,234E4
Ст.ошиб.	1,535E4	1328
Значим.	0	0

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	8,99E8	1	8,99E8
Остаточн	1,04E8	11	1,04E7
Вся	1,003E9	12	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,94673	0,89631	0,88594	3225	86,44	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>



Трендовий графік залежності податку з доходів фізичних осіб від оплати праці найманих працівників

Додаток К.3

Однофакторні економіко-математичні моделі залежності податків на споживання від кінцевих споживчих витрат

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податки на споживання
Переменные: x2, x1

Модель: логарифмическая $Y = a_0 + a_1 \cdot \ln(x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	-3,673E5	3,28E4
Ст.ошиб.	5,143E4	4265
Значим.	0,0001	0

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	5,726E9	1	5,726E9
Остаточн	9,678E8	11	9,678E7
Вся	6,694E9	12	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,92489	0,85541	0,84095	9837,9	59,16	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

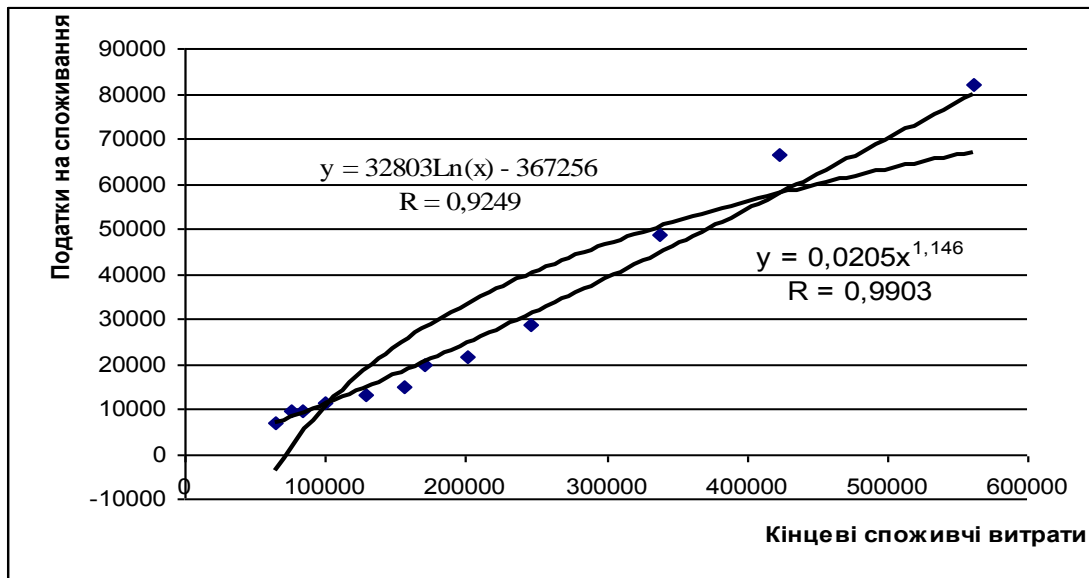
Модель: степенная $Y = \text{EXP}(a_0) \cdot x^{a_1}$

Коэфф.	a0	a1
Значение	-3,885	1,146
Ст.ошиб.	0,6141	0,05093
Значим.	0,0002	0

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	6,989	1	6,989
Остаточн	0,138	11	0,0138
Вся	7,127	12	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,99027	0,98064	0,9787	0,11748	506,4	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>



Трендовый графік залежності податків на споживання від кінцевих споживчих витрат

Додаток К.4

Однофакторні економіко-математичні моделі залежності податку на прибуток підприємств від валового прибутку

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податок на прибуток підприємств

Переменные: x2, x1

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 \cdot x$

Коефф.	a0	a1
Значение	192,6	0,123
Ст.ошиб.	1096	0,008388
Значим.	0,8579	0

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	9,721E8	1	9,721E8
Остаточн	4,522E7	11	4,522E6
Вся	1,017E9	12	

Множеств	R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
	0,97752	0,95555	0,95111	2126,4	215	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

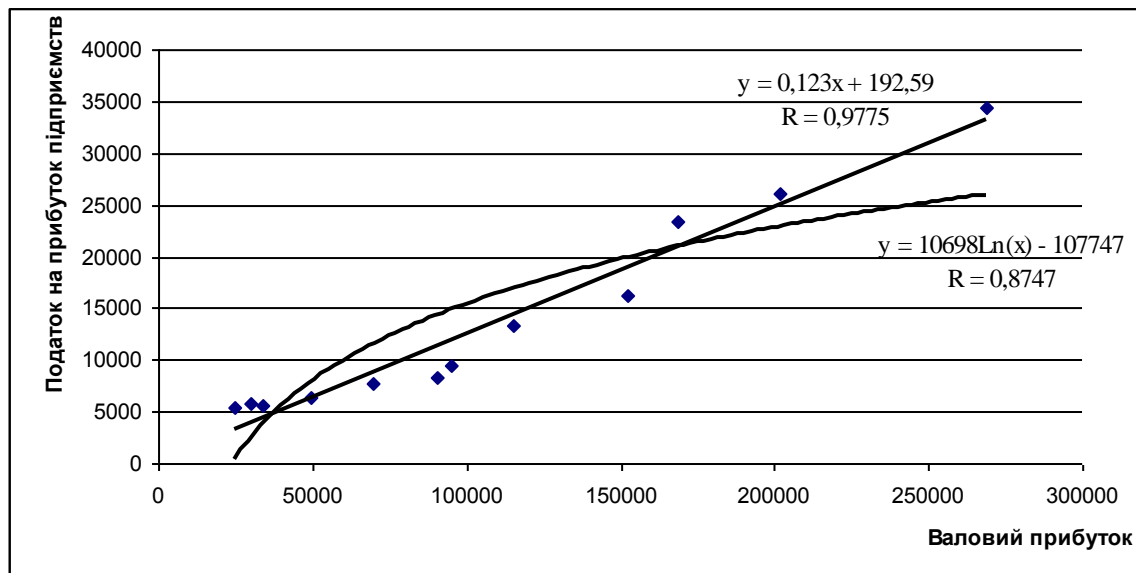
Модель: логарифмическая $Y = a_0 + a_1 \cdot \ln(x)$

Коефф.	a0	a1
Значение	-1,077E5	1,07E4
Ст.ошиб.	2,13E4	1875
Значим.	0,0007	0,0003

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	7,783E8	1	7,783E8
Остаточн	2,391E8	11	2,391E7
Вся	1,017E9	12	

Множеств	R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
	0,87465	0,76502	0,74152	4889,3	32,56	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>



Трендовий графік залежності податку на прибуток підприємств від валового прибутку

Додаток К.5

Багатофакторні економіко-математичні моделі залежності податкових надходжень від кінцевих споживчих витрат, оплати праці та валового прибутку

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Лінійна функція

Коэфф.	a0	a1	a2	a3
Значение	-2490,7	0,18397	0,30844	-0,17493
Ст.ошиб.	1103,2	0,077838	0,11351	0,037811
Значим.	0,0521	0,0441	0,0254	0,002

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	2,3799E10	3	7,9331E9
Остаточн	1,913E7	8	2,3912E6
Вся	2,3819E10	12	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,9996	0,9992	0,9989	1546,3	3317,6	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хэксп	Уэксп	Урегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
65119	15962	17173	-1210,8	-0,91814	1493,2	3409,4
76198	20016	20296	-280,69	-0,21285	1485,5	3391,9
83569	21848	22233	-384,97	-0,29192	1480,8	3381
1,0048E5	25130	25173	-42,181	-0,031986	1470,8	3358,2
1,2798E5	31318	31114	203,13	0,15403	1457,4	3327,7
1,5634E5	36717	37198	-481	-0,36474	1447,5	3305
1,7033E5	45393	44137	1255,7	0,9522	1444	3297,1
2,0162E5	54321	52421	1900,2	1,4409	1439,9	3287,7
2,4556E5	63162	64919	-1757,7	-1,3329	1442,4	3293,3
3,3788E5	98065	97504	561,36	0,42568	1478,7	3376,4
4,2239E5	1,2574E5	1,2356E5	2185,1	1,657	1546,7	3531,7
5,6062E5	1,6126E5	1,6321E5	-1948,2	-1,4773	1718,2	3923,2

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Функція Кобба-Дугласа

Коэфф.	a0	a1	a2	a3
Значение	-2,019	0,69229	0,56611	-0,18896
Ст.ошиб.	0,46365	0,35785	0,29566	0,079601
Значим.	0,0027	0,0868	0,0896	0,0434

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	6,1971	3	2,0657
Остаточн	0,0092805	80	0,011601
Вся	6,2063	12	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,99925	0,9985	0,99794	0,03406	1780,7	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хэксп	Уэксп	Урегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
11,084	9,678	9,7265	-0,048529	-1,6708	0,034132	0,077934
11,241	9,9043	9,8862	0,018083	0,62256	0,03342	0,076308
11,333	9,9919	9,9756	0,016274	0,56028	0,033055	0,075474
11,518	10,132	10,12	0,012027	0,41407	0,032451	0,074096
11,76	10,352	10,3470	0,0044554	0,15339	0,031924	0,072893
11,96	10,511	10,541	-0,030188	-1,0393	0,031726	0,07244
12,045	10,723	10,691	0,031993	1,1015	0,031708	0,072399
12,214	10,903	10,87	0,033119	1,1402	0,031791	0,072588

Продовж. дод. К.5

12,411	11,053	11,097-0,043181	-1,4866	0,032084	0,073257
12,73	11,493	11,48 0,013801	0,47515	0,032991	0,075328
12,954	11,742	11,723 0,019001	0,65415	0,033923	0,077457
13,237	11,991	12,018-0,026855	-0,92456	0,035425	0,080886

Додаток Л.1

Окремі характеристики податкових систем «нових» країн-членів ЄС (за підсумками 2006 р.)

Країна	Співвідношення прямих і непрямих податків	Структура доходів бюджету		Структура непрямих податків, % до податкових надходжень				Структура прямих податків, % до податкових надходжень			Стандартні ставки непрямих податків		Вищі ставки прямих податків		Рівень оподаткування	Рівень непрямиго оподаткування у ВВП	Рівень прямого оподаткування у ВВП	
		Податкові доходи, % до загальних доходів бюджету	Інші доходи, % до загальних доходів бюджету	ПДВ	Акцизний збір	Імпортне мито	Інші непрямі податки	Податок на прибуток корпорацій	Індивідуальний прибутковий податок	Інші прямі податки	ПДВ	Акцизний збір		Індивідуальний прибутковий податок*				Податок на прибуток корпорацій**
												на алкогольні напої, євро за гектолітр	на тютюнові вироби, євро / 1000 шт.					
Болгарія	0,4	65,3	34,7	36,3	15,3	3,3	1,6	10,5	7,9	1,7	20	562,4	3,3	24	10,0	34,4	19,4	6,9
Естонія	0,5	55,9	44,1	29,6	11,1	1,3	2,0	4,9	18,2	0,0	18	971,5	17,6	22	21,0	31,0	13,7	7,1
Кіпр	0,6	67,3	32,7	28,5	10,7	3,7	6,1	15,0	12,5	2,0	15	606,9	20,8	30	10,0	36,6	17,9	10,8
Латвія	0,6	57,1	42,9	28,2	10,9	1,6	2,5	7,5	19,8	0,6	18	905,2	12,1	25	15,0	30,1	13,0	8,4
Литва	0,8	62,6	37,4	25,9	10,0	1,3	1,8	9,4	23,1	0,1	18	926,8	13,8	27	15,0	29,7	11,6	9,7
Мальта	0,8	65,7	34,3	23,9	9,2	10,9	1,7	13,3	20,1	2,6	18	2329,4	17,0	35	35,0	33,8	15,4	12,1
Польща	0,5	54,2	45,8	24,1	11,9	0,8	6,0	7,1	13,6	1,5	22	1148,8	20,4	40	19,0	33,8	14,5	7,5
Румунія	0,5	57,2	42,8	27,7	11,1	3,7	2,0	9,9	10,0	1,5	19	750,0	16,3	16	16,0	28,6	12,7	6,1
Словаччина	0,5	51,7	48,3	25,4	9,8	1,1	3,3	9,7	8,5	2,3	19	757,0	29,4	19	19,0	29,3	11,6	6,0
Словенія	0,6	55,7	44,3	22,2	8,6	2,4	6,5	7,7	15,0	1,1	20	694,8	15,1	41	22,0	39,1	15,5	9,3
Угорщина	0,6	57,3	42,7	20,4	9,0	10,2	1,5	6,3	18,1	1,0	20	858,2	26,3	40	21,3	37,2	15,3	9,4
Чехія	0,8	48,1	51,9	18,2	10,2	1,3	1,1	12,3	11,7	0,4	19	937,0	31,1	32	21,0	36,2	11,2	8,8
ЄС - 12	0,6	58,2	41,8	25,9	10,7	3,5	3,0	9,5	14,9	1,2	18,8	954,0	18,6	29,3	18,7	33,3	14,3	8,5

Джерело: складено автором за: [160; 201; 197; 198].

Примітки:

1. * Дані станом на кінець 2007 р.

2. ** Дані станом на кінець 2008 р.

Додаток Л.2

**Форми державної допомоги виробничому сектору в окремих країнах ЄС
у 1999 – 2001 рр.**

Країни	Гранти	Податкові виключення	Участь у капіталі	Позики	Відстрочення сплати податків	Гарантії
	%	%	%	%	%	%
Бельгія	78,7	14,9	0,2	5,5	0,3	0,4
Данія	86,7	10,0	-	2,5	-	0,9
Німеччина	49,9	35,8	0,2	7,2	0,9	6,1
Греція	81,2	18,7	-	0,0	-	0,1
Іспанія	88,1	-	0,7	11,1	-	0,1
Франція	47,1	38,7	-	10,4	0,3	3,5
Ірландія	18,9	76,8	4,3	-	-	0,0
Італія	77,9	17,5	0,3	4,1	-	0,3
Люксембург	94,3	-	-	5,7	-	-
Нідерланди	78,1	8,7	-	5,8	4,9	2,5
Австрія	82,2	-	0,1	12,3	-	5,4
Португалія	78,3	11,0	0,9	8,5	-	1,4
Фінляндія	93,8	1,5	-	4,6	-	0,1
Швеція	73,8	14,2	1,0	10,8	-	0,2
Великобританія	96,2	2,6	1,0	0,1	-	-
ЄС-15	63,3	26,1	0,3	6,6	0,5	3,1

Джерело: [162, с. 273]

Додаток Л.3

Вихідні дані для розрахунку рівня адаптації оподаткування в Україні до умов ЄС

Показник	Роки	ЄС₂₇	Україна	Відношення 4/3
1	2	3	4	5
Рівень оподаткування	2001	36,8	29	0,79
	2002	36,7	32	0,87
	2003	36,7	32	0,87
	2004	36,8	32	0,87
	2005	37,4	37	0,99
	2006	37,1	36	0,97
Рівень непрямого оподаткування у ВВП	2001	13,6	12,9	0,95
	2002	13,6	9,1	0,67
	2003	13,8	8,4	0,61
	2004	14,1	8,1	0,57
	2005	14,4	11,3	0,78
	2006	14,3	12,4	0,87
Рівень прямого оподаткування у ВВП	2001	12,0	5,1	0,43
	2002	11,8	10,3	0,87
	2003	11,7	11,3	0,97
	2004	11,6	9,7	0,84
	2005	12,0	10,3	0,86
	2006	12,0	9,9	0,83
Співвідношення прямих і непрямих податків	2001	0,88	1,41	0,45
	2002	0,86	1,15	1,34
	2003	0,85	1,35	1,59
	2004	0,82	1,20	1,46
	2005	0,83	0,91	1,10
	2006	0,84	0,80	0,95
Співвідношення прямих податків (індивідуального прибуткового податку і податку з прибутку корпорацій)	2001	2,7	1,05	0,39
	2002	2,6	1,15	0,44
	2003	2,7	1,02	0,38
	2004	2,7	0,82	0,30
	2005	2,5	0,74	0,30
	2006	2,4	0,87	0,36
Частка ПДВ у податкових надходженнях	2001	17,2	28,2	1,64
	2002	17,4	29,6	1,70
	2003	17,4	23,1	1,33
	2004	17,5	26,4	1,51
	2005	17,5	34,4	1,97
	2006	22,0	40,1	1,82
Частка ПДВ у ВВП	2001	6,9	5,1	0,74
	2002	6,8	6,0	0,88
	2003	6,8	4,8	0,71
	2004	6,9	4,8	0,70
	2005	6,9	8,1	1,17
	2006	8,0	9,1	1,14

Частка специфічних акцизів у податкових надходженнях	2001	7,4	7,2	0,97
	2002	7,5	9,0	1,20
	2003	7,5	9,6	1,28
	2004	7,3	10,6	1,45
	2005	7,1	8,1	1,14
	2006	8,7	6,8	0,78
Частка специфічних акцизів у ВВП	2001	2,9	1,2	0,41
	2002	2,9	1,8	0,62
	2003	3,0	1,9	0,63
	2004	2,9	1,9	0,66
	2005	2,8	1,8	0,64
	2006	3,1	1,6	0,52
Частка індивідуального прибуткового податку в податкових надходженнях	2001	24,4	23,9	0,98
	2002	24,1	23,8	0,99
	2003	23,6	24,8	1,05
	2004	23,0	20,9	0,91
	2005	23,2	17,6	0,76
	2006	20,2	18,1	0,90
Частка індивідуального прибуткового податку у ВВП	2001	9,7	4,3	0,44
	2002	9,5	4,8	0,51
	2003	9,3	5,1	0,55
	2004	9,0	3,8	0,42
	2005	9,2	3,9	0,42
	2006	7,8	4,1	0,53
Частка податку на прибуток корпорацій у податкових надходженнях	2001	6,4	22,5	3,52
	2002	5,9	20,7	3,51
	2003	5,6	24,3	4,34
	2004	6,1	25,5	4,18
	2005	6,7	23,9	3,57
	2006	9,0	20,8	2,31
Частка податку на прибуток корпорацій у ВВП	2001	2,6	4,1	1,58
	2002	2,3	4,2	1,83
	2003	2,2	5,0	2,27
	2004	2,4	4,7	1,96
	2005	2,6	5,3	2,04
	2006	3,3	4,7	1,42

Джерело: складено автором за: [160].

Додаток М.1

Окремі характеристики податкових систем країн-членів ЄС (за підсумками 2006 р.)

Країна	Співвідношення прямих і непрямих податків	Структура доходів бюджету		Структура непрямих податків, % до податкових надходжень				Структура прямих податків, % до податкових надходжень			Стандартні ставки непрямих податків		Вищі ставки прямих податків		Рівень оподаткування	Рівень непрямого оподаткування у ВВП	Рівень прямого оподаткування у ВВП	
		Податкові доходи, % до загальних доходів бюджету	Інші доходи, % до загальних доходів бюджету	ПДВ	Акцизний збір	Імпортне мито	Інші непрямі податки	Податок на прибуток корпорацій	Індивідуальний прибутковий податок	Інші прямі податки	ПДВ	Акцизний збір		Індивідуальний прибутковий податок				Податок на прибуток корпорацій
												на алкогольні напої, євро за гектолітр	на тютюнові вироби, євро / 1000 шт.					
Бельгія	1,2	62,4	37,6	16,0	5,1	5,6	4,4	8,4	27,3	2,9	21	1752,2	15,9	50	34,0	44,6	13,8	17,2
Болгарія	0,4	65,3	34,7	36,3	15,3	3,3	1,6	10,5	7,9	1,7	20	562,4	3,3	24	10,0	34,4	19,4	6,9
Чехія	0,8	48,1	51,9	18,2	10,2	1,3	1,1	12,3	11,7	0,4	19	937,0	31,1	32	21,0	36,2	11,2	8,8
Данія	1,7	84,9	15,1	20,9	6,8	5,3	3,6	8,8	49,9	2,9	25	2011,5	85,4	59	25,0	49,1	18,0	30,2
Німеччина	0,9	52,5	47,5	16,1	7,2	2,4	5,9	3,5	22,7	1,7	16	1303,0	82,7	47,48	29,8	39,3	12,4	10,9
Естонія	0,5	55,9	44,1	29,6	11,1	1,3	2,0	4,9	18,2	0,0	18	971,5	17,6	22	21,0	31,0	13,7	7,1
Ірландія	0,9	74,0	26,0	24,2	7,6	9,2	3,0	11,8	22,4	6,9	21	3925,0	151,4	41	12,5	32,6	14,3	13,4
Греція	0,7	50,6	49,4	22,6	7,8	7,5	1,1	8,5	14,8	2,5	19	1090,0	5,2	40	25,0	31,4	12,2	8,1
Іспанія	1,0	60,7	39,3	17,5	6,2	8,0	3,1	11,6	19,4	2,3	16	830,3	8,2	43	30,0	36,5	12,7	12,1
Франція	0,8	54,5	45,5	16,5	5,2	4,0	9,6	6,5	18,0	3,3	19,6	1450,0	15,1	40	34,4	44,2	15,7	12,3
Італія	1,0	64,2	35,8	14,9	5,2	7,1	8,5	7,1	25,5	1,7	20	800,0	6,4	43	31,4	42,3	15,1	14,5
Кіпр	0,6	67,3	32,7	28,5	10,7	3,7	6,1	15,0	12,5	2,0	15	606,9	20,8	30	10,0	36,6	17,9	10,8
Латвія	0,6	57,1	42,9	28,2	10,9	1,6	2,5	7,5	19,8	0,6	18	905,2	12,1	25	15,0	30,1	13,0	8,4
Литва	0,8	62,6	37,4	25,9	10,0	1,3	1,8	9,4	23,1	0,1	18	926,8	13,8	27	15,0	29,7	11,6	9,7
Люксембург	1,1	64,2	35,8	15,3	10,7	3,3	5,7	13,9	21,1	2,0	15	1041,2	15,4	38,95	29,6	35,6	12,5	13,2
Угорщина	0,6	57,3	42,7	20,4	9,0	10,2	1,5	6,3	18,1	1,0	20	858,2	26,3	40	21,3	37,2	15,3	9,4
Мальта	0,8	65,7	34,3	23,9	9,2	10,9	1,7	13,3	20,1	2,6	18	2329,4	17,0	35	35,0	33,8	15,4	12,1
Голландія	0,9	53,1	46,9	18,9	6,4	5,6	2,7	9,3	17,8	3,3	19	1504,0	73,0	52	25,5	39,5	13,3	12,0
Австрія	0,9	56,7	43,3	18,3	6,2	2,8	6,9	5,7	23,2	2,6	20	1000,0	26,7	50	25,0	41,8	14,3	13,1
Польща	0,5	54,2	45,8	24,1	11,9	0,8	6,0	7,1	13,6	1,5	22	1148,8	20,4	40	19,0	33,8	14,5	7,5

Продовж. дод. М.1

Португалія	0,6	57,1	42,9	24,7	8,9	7,9	2,2	8,3	15,2	1,0	21	937,2	58,3	42	26,5	35,9	15,7	8,8
Румунія	0,5	57,2	42,8	27,7	11,1	3,7	2,0	9,9	10,0	1,5	19	750,0	16,3	16	16,0	28,6	12,7	6,1
Словенія	0,6	55,7	44,3	22,2	8,6	2,4	6,5	7,7	15,0	1,1	20	694,8	15,1	41	22,0	39,1	15,5	9,3
Словаччина	0,5	51,7	48,3	25,4	9,8	1,1	3,3	9,7	8,5	2,3	19	757,0	29,4	19	19,0	29,3	11,6	6,0
Фінляндія	1,3	59,2	40,8	19,9	8,4	3,0	0,6	7,7	30,4	2,2	22	2825,0	15,1	50,46	26,0	43,5	13,9	17,5
Швеція	1,2	64,5	35,5	18,5	5,9	1,5	9,0	7,4	31,6	1,3	25	5373,2	30,0	56,55	28,0	48,9	17,1	19,8
Великобританія	1,3	72,2	27,8	18,0	8,7	4,1	4,3	10,4	28,2	8,1	17,5	2885,4	160,3	40	30,0	37,4	13,1	17,4
Діапазон коливання показника у ЄС ₂₇	0,4- 1,7	48-84	15,1- 51,9	14- 36	5,1- 15,3	0,8- 10,9	0,6- 9,6	3,5- 15,0	7,9- 49,9	0- 8,1	15- 25	562,4- 5373,2	3,3- 160,3	16-59	10-35	28,6 - 49,1	11,2 - -19	6- 30,2

Джерело: складено автором за: [160; 201; 197; 198].

Примітки:

1. * Дані станом на кінець 2007 р.
2. ** Дані станом на кінець 2008 р

Додаток М.2

Матриця податкової конвергенції країн-членів ЄС

BG 0,4	CZ 48,1	DK 15,1	IT 14,9	BE 5,1	PL 0,8	FI 0,6	DE 3,5	BG 7,9	EE 0	CY 15	BG 562,4	BG 3,3	RO 16	BG 10	RO 28,6	CZ 11,2	SK 6
EE 0,5	EL 50,6	IE 26	LU 15,3	FR 5,2	SK 1,1	CZ 1,1	EE 4,9	SK 8,5	LT 0,1	LU 15	CY 606,9	EL 5,2	SK 19	CY 10	SK 29,3	LT 11,6	RO 6,1
PL 0,5	SK 51,7	UK 27,8	BE 16	IT 5,2	CZ 1,3	EL 1,1	AT 5,7	RO 10	CZ 0,4	DE 16	SI 694,8	IT 6,4	EE 22	IE 12,5	LT 29,7	SK 11,6	BG 6,9
RO 0,5	DE 52,5	CY 32,7	DE 16,1	SE 5,9	EE 1,3	HU 1,5	HU 6,3	CZ 11,7	LV 0,6	ES 16	RO 750	ES 8,2	BG 24	LV 15	LV 30,1	EL 12,2	EE 7,1
SK 0,5	NL 53,1	MT 34,3	FR 16,5	ES 6,2	LT 1,3	BG 1,6	FR 6,5	CY 12,5	HU 1	UK 17,5	SK 757	LV 12,1	LV 25	LT 15	EE 31	12,4	PL 7,5
CY 0,6	PL 54,2	BG 34,7	ES 17,5	AT 6,2	SE 1,5	MT 1,7	IT 7,1	PL 13,6	PT 1	EE 18	IT 800	LT 13,8	LT 27	RO 16	EL 31,4	LU 12,5	EL 8,1
LV 0,6	FR 54,5	SE 35,5	UK 18	NL 6,4	LV 1,6	LT 1,8	PL 7,1	EL 14,8	SI 1,1	LV 18	ES 830,3	FR 15,1	CY 30	PL 19	IE 32,6	ES 12,7	LV 8,4
HU 0,6	SI 55,7	IT 35,8	CZ 18,2	DK 6,8	DE 2,4	EE 2	SE 7,4	SI 15	SE 1,3	LT 18	HU 858,2	SI 15,1	CZ 32	SK 19	MT 33,8	RO 12,7	CZ 8,8
PT 0,6	EE 55,9	LU 35,8	AT 18,3	DE 7,2	SI 2,4	RO 2	LV 7,5	PT 15,2	PL 1,5	MT 18	LV 905,2	FI 15,1	MT 35	CZ 21	PL 33,8	LV 13	PT 8,8
SI 0,6	AT 56,7	LT 37,4	SE 18,5	IE 7,6	AT 2,8	PT 2,2	SI 7,7	NL 17,8	RO 1,5	CZ 19	LT 926,8	LU 15,4	LU 38,95	EE 21	BG 34,4	UK 13,1	SI 9,3
EL 0,7	LV 57,1	BE 37,6	NL 18,9	EL 7,8	FI 3	LV 2,5	FI 7,7	FR 18	BG 1,7	EL 19	CZ 937	BE 15,9	EL 40	HU 21,3	LU 35,6	NL 13,3	HU 9,4
CZ 0,8	PT 57,1	ES 39,3	FI 19,9	FI 8,4	BG 3,3	NL 2,7	PT 8,3	HU 18,1	DE 1,7	NL 19	PT 937,2	RO 16,3	FR 40	SI 22	PT 35,9	EE 13,7	LT 9,7
FR 0,8	RO 57,2	FI 40,8	HU 20,4	SI 8,6	LU 3,3	IE 3	BE 8,4	EE 18,2	IT 1,7	RO 19	EE 971,5	MT 17	HU 40	DK 25	CZ 36,2	BE 13,8	CY 10,8
LT 0,8	HU 57,3	HU 42,7	DK 20,9	UK 8,7	CY 3,7	ES 3,1	EL 8,5	ES 19,4	CY 2	SK 19	AT 1000	EE 17,6	PL 40	EL 25	ES 36,5	FI 13,9	DE 10,9
MT 0,8	FI 59,2	RO 42,8	SI 22,2	PT 8,9	RO 3,7	SK 3,3	DK 8,8	LV 19,8	LU 2	FR 19,6	LU 1041,2	PL 20,4	UK 40	AT 25	CY 36,6	IE 14,3	NL 12
DE 0,9	ES 60,7	LV 42,9	EL 22,6	HU 9	FR 4	DK 3,6	NL 9,3	MT 20,1	FI 2,2	BG 20	EL 1090	CY 20,8	IE 41	NL 25,5	HU 37,2	AT 14,3	ES 12,1
IE 0,9	BE 62,4	PT 42,9	MT 23,9	MT 9,2	UK 4,1	UK 4,3	LT 9,4	LU 21,1	ES 2,3	IT 20	PL 1148,8	HU 26,3	SI 41	FI 26	UK 37,4	PL 14,5	MT 12,1
NL 0,9	LT 62,6	AT 43,3	PL 24,1	SK 9,8	DK 5,3	BE 4,4	SK 9,7	IE 22,4	SK 2,3	HU 20	DE 1303	AT 26,7	PT 42	PT 26,5	SI 39,1	IT 15,1	FR 12,3
AT 0,9	IT 64,2	EE 44,1	IE 24,2	LT 10	BE 5,6	LU 5,7	RO 9,9	DE 22,7	EL 2,5	AT 20	FR 1450	SK 29,4	ES 43	SE 28	DE 39,3	HU 15,3	AT 13,1
ES 1	LU 64,2	SI 44,3	PT 24,7	CZ 10,2	NL 5,6	DE 5,9	UK 10,4	LT 23,1	MT 2,6	SI 20	NL 1504	SE 30	IT 43	LU 29,6	NL 39,5	MT 15,4	LU 13,2
IT 1	SE 64,5	FR 45,5	SK 25,4	CY 10,7	IT 7,1	PL 6	BG 10,5	AT 23,2	AT 2,6	BE 21	BE 1752,2	CZ 31,1	DE 47,48	DE 29,8	AT 41,8	SI 15,5	IE 13,4
LU 1,1	BG 65,3	PL 45,8	LT 25,9	LU 10,7	EL 7,5	CY 6,1	ES 11,6	IT 25,5	BE 2,9	IE 21	DK 2011,5	PT 58,3	BE 50	ES 30	IT 42,3	FR 15,7	IT 14,5
BE 1,2	MT 65,7	NL 46,9	RO 27,7	LV 10,9	PT 7,9	SI 6,5	IE 11,8	BE 27,3	DK 2,9	PT 21	MT 2329,4	NL 73	AT 50	UK 30	FI 43,5	PT 15,7	BE 17,2
SE 1,2	CY 67,3	DE 47,5	LV 28,2	EE 11,1	ES 8	AT 6,9	CZ 12,3	UK 28,2	FR 3,3	PL 22	FI 2825	DE 82,7	FI 50,46	IT 31,4	44,2	SE 17,1	UK 17,4
FI 1,3	UK 72,2	SK 48,3	CY 28,5	RO 11,1	IE 9,2	IT 8,5	MT 13,3	FI 30,4	NL 3,3	FI 22	UK 2885,4	DK 85,4	NL 52	BE 34	BE 44,6	CY 17,9	FI 17,5
UK 1,3	IE 74	EL 49,4	EE 29,6	PL 11,9	HU 10,2	SE 9	LU 13,9	SE 31,6	IE 6,9	DK 25	IE 3925	IE 151,4	SE 56,55	FR 34,4	SE 48,9	DK 18	SE 19,8
DK 1,7	DK 84,9	CZ 51,9	BG 36,3	BG 15,3	MT 10,9	FR 9,6	CY 15	DK 49,9	UK 8,1	SE 25	SE 5373,2	UK 160,3	DK 59	MT 35	DK 49,1	BG 19,4	DK 30,2

Джерело: складено автором за: [160; 201; 197; 198].

Додаток М.3

Перша група країн-членів ЄС, сформована за ознакою податкової конвергенції

Країна	Співвідношення прямих і непрямих податків	Структура доходів бюджету		Структура непрямих податків, % до податкових надходжень				Структура прямих податків, % до податкових надходжень			Стандартні ставки непрямих податків		Вищі ставки прямих податків		Рівень оподаткування	Рівень непрямого оподаткування у ВВП	Рівень прямого оподаткування у ВВП	
		Податкові доходи, % до загальних доходів бюджету	Інші доходи, % до загальних доходів бюджету	ПДВ	Акцизний збір	Імпортне мито	Інші непрямі податки	Податок на прибуток корпорацій	Індивідуальний прибутковий податок	Інші прямі податки	ПДВ	Акцизний збір		Індивідуальний прибутковий податок				Податок на прибуток корпорацій
												на алкогольні напої, євро за гектолітр	на тютюнові вироби, євро / 1000 шт.					
Словаччина	0,5	51,7	48,3	25,4	9,8	1,1	3,3	9,7	8,5	2,3	19	757,0	29,4	19	19,0	29,3	11,6	6,0
Латвія	0,6	57,1	42,9	28,2	10,9	1,6	2,5	7,5	19,8	0,6	18	905,2	12,1	25	15,0	30,1	13,0	8,4
Литва	0,8	62,6	37,4	25,9	10,0	1,3	1,8	9,4	23,1	0,1	18	926,8	13,8	27	15,0	29,7	11,6	9,7
Естонія	0,5	55,9	44,1	29,6	11,1	1,3	2,0	4,9	18,2	0,0	18	971,5	17,6	22	21,0	31,0	13,7	7,1
Польща	0,5	54,2	45,8	24,1	11,9	0,8	6,0	7,1	13,6	1,5	22	1148,8	20,4	40	19,0	33,8	14,5	7,5
Румунія	0,5	57,2	42,8	27,7	11,1	3,7	2,0	9,9	10,0	1,5	19	750,0	16,3	16	16,0	28,6	12,7	6,1
Чехія	0,8	48,1	51,9	18,2	10,2	1,3	1,1	12,3	11,7	0,4	19	937,0	31,1	32	21,0	36,2	11,2	8,8
Діапазон коливання показника у ЄС ₂₇	0,4 - 1,7	48-84	15,1-51,9	14-36	5,1-15,3	0,8-10,9	0,6-9,6	3,5-15,0	7,9-49,9	0-8,1	15-25	562,4-5373,2	3,3-160,3	16-59	10-35	28,6 - 49,1	11,2 - 19	6-30,2

Джерело: складено автором за: [160; 201; 197; 198].

Додаток М.4

Друга група країн-членів ЄС, сформована за ознакою податкової конвергенції

Країна	Співвідношення прямих і непрямих податків	Структура доходів бюджету		Структура непрямих податків, % до податкових надходжень				Структура прямих податків, % до податкових надходжень			Стандартні ставки непрямих податків		Вищі ставки прямих податків		Рівень оподаткування	Рівень непрямого оподаткування у ВВП	Рівень прямого оподаткування у ВВП	
		Податкові доходи, % до загальних доходів бюджету	Інші доходи, % до загальних доходів бюджету	ПДВ	Акцизний збір	Імпортне мито	Інші непрямі податки	Податок на прибуток корпорацій	Індивідуальний прибутковий податок	Інші прямі податки	ПДВ	Акцизний збір		Індивідуальний прибутковий податок				Податок на прибуток корпорацій
												на алкогольні напої, євро за гектолітр	на тютюнові вироби, євро / 1000 шт.					
Угорщина	0,6	57,3	42,7	20,4	9,0	10,2	1,5	6,3	18,1	1,0	20	858,2	26,3	40	21,3	37,2	15,3	9,4
Фінляндія	1,3	59,2	40,8	19,9	8,4	3,0	0,6	7,7	30,4	2,2	22	2825,0	15,1	50,46	26,0	43,5	13,9	17,5
Голландія	0,9	53,1	46,9	18,9	6,4	5,6	2,7	9,3	17,8	3,3	19	1504,0	73,0	52	25,5	39,5	13,3	12,0
Португалія	0,6	57,1	42,9	24,7	8,9	7,9	2,2	8,3	15,2	1,0	21	937,2	58,3	42	26,5	35,9	15,7	8,8
Діапазон коливання показника у ЄС ₂₇	0,4 - 1,7	48-84	15,1-51,9	14-36	5,1-15,3	0,8-10,9	0,6-9,6	3,5-15,0	7,9-49,9	0-8,1	15-25	562,4-5373,2	3,3-160,3	16-59	10-35	28,6 - 49,1	11,2 - 19	6-30,2

Джерело: складено автором за: [160; 201; 197; 198].

Додаток М.5

Третя група країн-членів ЄС, сформована за ознакою податкової конвергенції

Країна	Співвідношення прямих і непрямих податків	Структура доходів бюджету		Структура непрямих податків, % до податкових надходжень				Структура прямих податків, % до податкових надходжень			Стандартні ставки непрямих податків		Вищі ставки прямих податків		Рівень оподаткування	Рівень непрямиго оподаткування у ВВП	Рівень прямого оподаткування у ВВП	
		Податкові доходи, % до загальних доходів бюджету	Інші доходи, % до загальних доходів бюджету	ПДВ	Акцизний збір	Імпортне мито	Інші непрямі податки	Податок на прибуток корпорацій	Індивідуальний прибутковий податок	Інші прямі податки	ПДВ	Акцизний збір		Індивідуальний прибутковий податок				Податок на прибуток корпорацій
												на алкогольні напої, євро за гектолітр	на тютюнові вироби, євро / 1000 шт.					
Італія	1,0	64,2	35,8	14,9	5,2	7,1	8,5	7,1	25,5	1,7	20	800,0	6,4	43	31,4	42,3	15,1	14,5
Бельгія	1,2	62,4	37,6	16,0	5,1	5,6	4,4	8,4	27,3	2,9	21	1752,2	15,9	50	34,0	44,6	13,8	17,2
Великобританія	1,3	72,2	27,8	18,0	8,7	4,1	4,3	10,4	28,2	8,1	17,5	2885,4	160,3	40	30,0	37,4	13,1	17,4
Швеція	1,2	64,5	35,5	18,5	5,9	1,5	9,0	7,4	31,6	1,3	25	5373,2	30,0	56,55	28,0	48,9	17,1	19,8
Данія	1,7	84,9	15,1	20,9	6,8	5,3	3,6	8,8	49,9	2,9	25	2011,5	85,4	59	25,0	49,1	18,0	30,2
Діапазон коливання показника у ЄС ₂₇	0,4 - 1,7	48-84	15,1-51,9	14-36	5,1-15,3	0,8-10,9	0,6-9,6	3,5-15,0	7,9-49,9	0-8,1	15-25	562,4-5373,2	3,3-160,3	16-59	10-35	28,6 - 49,1	11,2 - 19	6-30,2

Джерело: складено автором за: [160; 201; 197; 198].

Додаток М.6

Місце України на матриці податкової конвергенції країн-членів ЄС*

0,4	48,1	15,1	14,9	5,1	0,8	0,3	3,5	7,9	0	15	113	3,3	15	10	28,6	11,2	6
0,5	50,6	26	15,3	5,2	1,1	0,6	4,9	8,5	0,1	15	562,4	4	16	10	29,3	11,3	6,1
0,5	51,7	26,8	16	5,2	1,3	1,1	5,7	10	0,4	16	606,9	5,2	19	12,5	29,7	11,6	6,9
0,5	52,5	27,8	16,1	5,9	1,3	1,1	6,3	11,7	0,6	16	694,8	6,4	22	15	30,1	11,6	7,1
0,5	53,1	32,7	16,5	6,2	1,3	1,5	6,5	12,5	1	17,5	750	8,2	24	15	31	12,2	7,5
0,6	54,2	34,3	17,5	6,2	1,5	1,6	7,1	13,6	1	18	757	12,1	25	16	31,4	12,4	8,1
0,6	54,5	34,7	18	6,4	1,6	1,7	7,1	14,8	1,1	18	800	13,8	27	19	32,6	12,5	8,4
0,6	55,7	35,5	18,2	6,8	2,4	1,8	7,4	15	1,3	18	830,3	15,1	30	19	33,8	12,7	8,8
0,6	55,9	35,8	18,3	7,2	2,4	2	7,5	15,2	1,5	18	858,2	15,1	32	21	33,8	12,7	8,8
0,6	56,7	35,8	18,5	7,6	2,8	2	7,7	17,6	1,5	19	905,2	15,1	35	21	34,4	13	9,3
0,7	57,1	37,4	18,9	7,8	3	2,2	7,7	17,8	1,7	19	926,8	15,4	38,95	21,3	35,6	13,1	9,4
0,8	57,1	37,6	19,9	8,1	3,3	2,5	8,3	18	1,7	19	937	15,9	40	22	35,9	13,3	9,7
0,8	57,2	39,3	20,4	8,4	3,3	2,7	8,4	18,1	1,7	19	937,2	16,3	40	25	36,2	13,7	10,3
0,8	57,3	40,8	20,9	8,6	3,7	3	8,5	18,2	2	19	971,5	17	40	25	36,5	13,8	10,8
0,8	59,2	42,7	22,2	8,7	3,7	3,1	8,8	19,4	2	19,6	1000	17,6	40	25	36,6	13,9	10,9
0,9	60,7	42,8	22,6	8,9	4	3,3	9,3	19,8	2,2	20	1041,2	20,4	40	25	37	14,3	12
0,9	62,4	42,9	23,9	9	4,1	3,6	9,4	20,1	2,3	20	1090	20,8	41	25,5	37,2	14,3	12,1
0,9	62,6	42,9	24,1	9,2	5,3	4,3	9,7	21,1	2,3	20	1148,8	26,3	41	26	37,4	14,5	12,1
0,9	64,2	43,3	24,2	9,8	5,5	4,4	9,9	22,4	2,5	20	1303	26,7	42	26,5	39,1	15,1	12,3
0,91	64,2	44,1	24,7	10	5,6	5,7	10,4	22,7	2,6	20	1450	29,4	43	28	39,3	15,3	13,1
1	64,5	44,3	25,4	10,2	5,6	5,9	10,5	23,1	2,6	20	1504	30	43	29,6	39,5	15,4	13,2
1	65,3	45,5	25,9	10,7	7,1	6	11,6	23,2	2,9	21	1752,2	31,1	47,48	29,8	41,8	15,5	13,4
1,1	65,7	45,8	27,7	10,7	7,5	6,1	11,8	25,5	2,9	21	2011,5	58,3	50	30	42,3	15,7	14,5
1,2	67,3	46,9	28,2	10,9	7,9	6,5	12,3	27,3	3,3	21	2329,4	73	50	30	43,5	15,7	17,2
1,2	72,2	47,5	28,5	11,1	8	6,9	13,3	28,2	3,3	22	2825	82,7	50,46	31,4	44,2	17,1	17,4
1,3	73,2	48,3	29,6	11,1	9,2	8,5	13,9	30,4	4,6	22	2885,4	85,4	52	34	44,6	17,9	17,5
1,3	74	49,4	34,4	11,9	10,2	9	15	31,6	6,9	25	3925	151,4	56,55	34,4	48,9	18	19,8
1,7	84,9	51,9	36,3	15,3	10,9	9,6	23,9	49,9	8,1	25	5373,2	160,3	59	35	49,1	19,4	30,2

Примітка. * Виділені на матриці показники належать Україні

Додаток Н

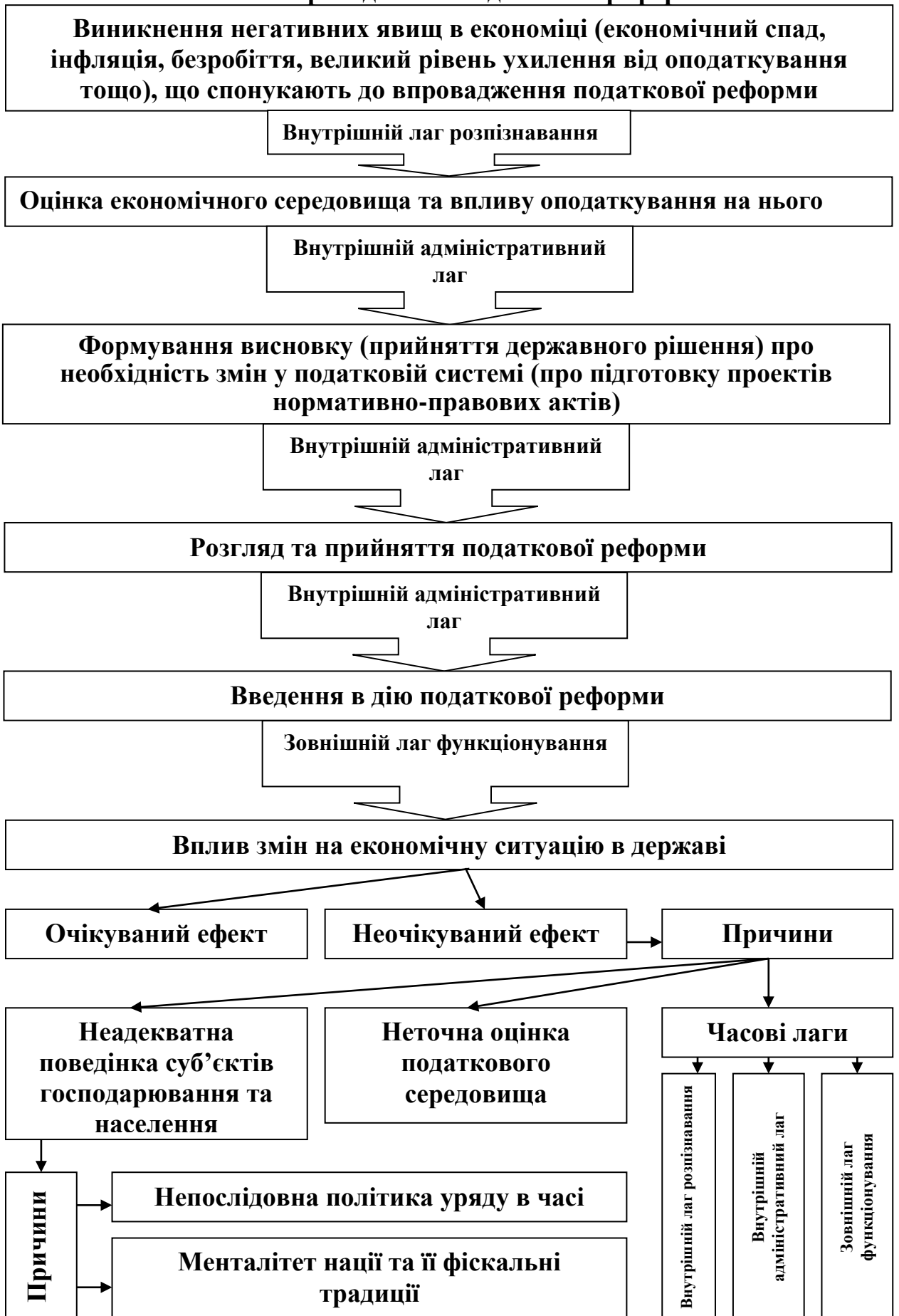
Вихідні дані для розрахунку коефіцієнта адаптивності податкової системи України до умов ЄС

Показники	ЄС ₂₇	Україна	Дія, необхідна для адаптації до ЄС ₂₇	Дія, необхідна для внутрішньодержавної податкової гармонізації
Рівень оподаткування, %	37,4	37	Підвищення	Підвищення
Рівень непрямого оподаткування у ВВП, %	14,4	11,3	Підвищення	Зниження
Рівень прямого оподаткування у ВВП, %	12,0	10,3	Підвищення	Підвищення
Співвідношення прямих і непрямих податків	0,83	0,83	Стабільність	Підвищення
Частка податкових надходжень у доходах бюджету, %	60,2	73,2	Зниження	Стабільність
Співвідношення прямих податків (інд. приб. под. і под. на приб. корп.)	2,5	0,74	Підвищення	Підвищення
Частка індивідуального прибуткового податку у податкових надходженнях, %	23,2	17,6	Підвищення	Підвищення
Частка індивідуального прибуткового податку у ВВП, %	9,2	3,9	Підвищення	Підвищення
Вищі ставки індивідуального прибуткового податку, %	38,7	15	Підвищення	Підвищення
Частка податку на прибуток корпорацій у податкових надходженнях, %	6,7	23,9	Зниження	Підвищення
Частка податку на прибуток корпорацій у ВВП, %	2,6	5,3	Зниження	Підвищення
Вищі ставки податку на прибуток корпорацій, %	24,5	25	Зниження	Стабільність
Частка ПДВ у податкових надходженнях, %	17,5	34,4	Зниження	Зниження
Частка ПДВ у ВВП, %	6,9	8,1	Зниження	Зниження
Стандартна ставка ПДВ, %	19,4	20	Зниження	Зниження
Частка специфічних акцизів у податкових надходженнях, %	7,1	8,1	Зниження	Підвищення
Частка специфічних акцизів у ВВП, %	2,8	1,8	Підвищення	Підвищення

Джерело: складено автором за: [160; 118].

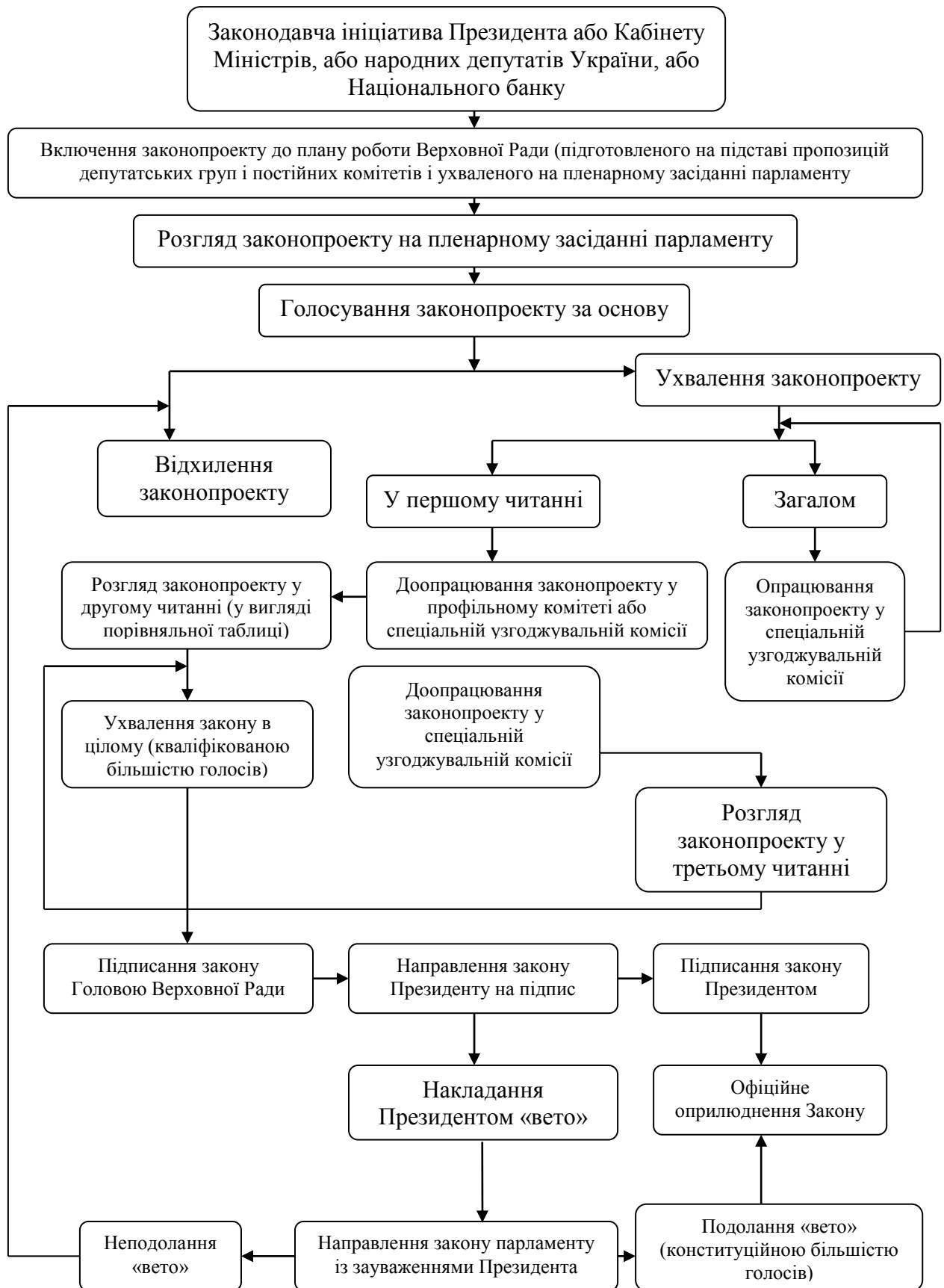
Додаток П.1

Етапи впровадження податкових реформ



Додаток П.2

Стадії правотворчого процесу в Парламенті



Додаток П.3

Розрахунок податкових надходжень у цінах 1990 р.

Роки	ВВП _{ном} , млн. грн. (до 1996 р. млн. крб.)	Індекс фізичного обсягу ВВП, % до 1990 р.	ВВП _(у цінах 1990 р.) , млн. грн. (до 1996 р. млн. крб.), (гр. 3 × ВВП _{ном} 1990 р. / 100)	Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млн. грн. (до 1996 р. млн. крб.)	Частка податкових надходжень у ВВП _{ном} (гр. 5 / гр. 2)	Податкові надходження до Зведеного бюджету України у цінах 1990 р., млн. грн. (до 1996 р. млн. крб.), (гр. 6 × гр. 4)	Податкові надходження у цінах 1990 р., % до 1990 р. (гр. 7 / Податкові надходження до Зведеного бюджету України у 1990 р.)
1	2	3	4	5	6	7	8
1990	167000	100	167000	28291	0,17	28291,0	100
1991	299000	91,3	152471	56874	0,19	29002,1	102,5
1992	5033000	82,3	137441	1015041	0,20	27718,7	97,9
1993	148273000	70,6	117902	38285328	0,26	30443,3	107,6
1994	1203769000	54,4	90848	333652917	0,28	25180,7	89,0
1995	5451642000	47,8	79826	1232297342	0,23	18043,9	63,8
1996	81519	43	71810	16403	0,20	14449,4	51,1
1997	93365	41,7	69639	20015,8	0,21	14929,4	52,8
1998	102593	40,9	68303	21848,3	0,21	14545,9	51,4
1999	130442	40,8	68136	25130,4	0,19	13126,8	46,4
2000	170070	43,2	72144	31317,5	0,18	13284,9	46,9
2001	204190	47,2	78824	36716,7	0,18	14173,8	50,1
2002	225812	49,7	82999	45390	0,20	16683,5	58,9
2003	267344	54,4	90848	54320,4	0,20	18458,9	65,2
2004	345113	61	101870	63161,8	0,18	18644,0	65,9
2005	441452	62,7	104709	98065,2	0,22	23260,3	82,2
2006	544153	67,3	112391	125743,1	0,23	25971,4	91,8
2007	720731	72,6	121242	161264,2	0,22	26673,2	94,3
2008	949864*	74,1*	123747	227164,8*	0,24	29699,3	104,9

Джерело: складено автором за: [203, с. 23; 204, с. 5-6; 205, с. 5-6; 206, с. 5-6; 207, с. 6-7; 208; 209; 210; 161; 118].

Примітка. * Попередні дані Державного комітету статистики України

Додаток Р
Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України, що контролюються ДПС України у 2008 р.

Назва платежу	Надійшло до зведеного бюджету	
	Тис. грн.	%
Податкові надходження	165 691 597	100
Податок з доходів фізичних осіб	45 895 759	27,8
Податок на прибуток підприємств	47 856 819	29,0
Податок з власників транспортних засобів	1 558 442	0,9
Збір за використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду	213 256	0,1
Збір за спеціальне водокористування	584 459	0,4
Платежі за користування надрами	1 190 183	0,7
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	621 368	0,4
Плата за землю	6 681 355	4,0
ПДВ	45 512 653	27,5
Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	10 230 145	6,2
Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	343 291	0,2
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	801 477	0,5
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	976 808	0,6
Місцеві податки і збори	819 961	0,5
Фіксований сільськогосподарський податок	128 865	0,1
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	1 854 397	1,1

Джерело: [125].

Додаток С

Розрахунок фіскальної ефективності диференціації ставок ПДВ за структурою пропозиції*

	Реалізовано товарів, млн. грн.	Диференційовані ставки, %	Надходження податку за диференційованими ставками, млн. грн.	Діюча ставка, %	Надходження податку за діючою ставкою, млн. грн.
Оптовий товарооборот – усього	863881,9	-	-	-	-
Продовольчі товари	131483,2	-	-	-	-
у тому числі	-	-	-	-	-
яловичина і телятина свіжа (парна) чи охолоджені	211,5	11,1	23,48	20	42,30
яловичина і телятина морожені	688,1	11,1	76,38	20	137,62
свинина свіжа (парна) чи охолоджена	95,5	11,1	10,60	20	19,10
свинина морожена	320,9	11,1	35,62	20	64,18
м'ясо і субпродукти харчові	1533,0	11,1	170,16	20	306,60
вироби ковбасні	1291,8	11,1	143,39	20	258,36
продукти готові та консерви з м'яса свійської птиці	130,0	11,1	14,43	20	26,00
продукти готові та консерви з свинини	127,8	11,1	14,19	20	25,56
продукти та страви готові з яловичини і телятини, включаючи консерви	238,0	11,1	26,42	20	47,60
молоко оброблене рідке	1954,0	11,1	216,89	20	390,80
молоко і вершки сухі	1716,5	11,1	190,53	20	343,30
масло вершкове	1911,0	11,1	212,12	20	382,20
сир сичужний, плавлений та кисломолочний	3854,4	11,1	427,84	20	770,88
консерви молочні	941,6	11,1	104,52	20	188,32
маргарин і продукти аналогічні	2301,1	11,1	255,42	20	460,22
олія	10201,2	11,1	1132,33	20	2040,24
горілка, інші міцні спиртві напої	4993,6	25	1248,40	20	998,72

Продовж. дод. С

лікери, солодкі наливки, спиртові настойки, інші спиртові напої	564,8	25	141,20	20	112,96
вино	2675,7	25	668,93	20	535,14
вермут та аналогічні вироби	187,6	25	46,90	20	37,52
пиво	6516,6	25	1629,15	20	1303,32
води мінеральні та газовані непідсолоджені і не ароматизовані	2375,7	11,1	263,70	20	475,14
напої безалкогольні	2759,2	18,4	507,69	20	551,84
тютюнові вироби	9573,4	25	2393,35	20	1914,68
цукор	5533,3	18,4	1018,13	20	1106,66
шоколад та вироби шоколадні	4055,0	18,4	746,12	20	811,00
вироби кондитерські з цукру (включаючи білий шоколад) без вмісту какао	4945,5	18,4	909,97	20	989,10
кава	4110,9	18,4	756,41	20	822,18
чай	2824,5	18,4	519,71	20	564,90
какао	42,1	18,4	7,75	20	8,42
спеції та приправи	1179,2	18,4	216,97	20	235,84
продукція рибна	7268,3	11,1	806,78	20	1453,66
рис	437,5	11,1	48,56	20	87,50
борошно	1848,6	11,1	205,19	20	369,72
крупя	610,8	11,1	67,80	20	122,16
вироби макаронні	837,9	11,1	93,01	20	167,58
сіль і хлорид натрію чистий	323,7	11,1	35,93	20	64,74
соки фруктові та овочеві	2333,8	11,1	259,05	20	466,76
овочі (крім картоплі) і гриби заморожені	266,2	11,1	29,55	20	53,24
овочі консервовані	1890,4	11,1	209,83	20	378,08
Непродовольчі товари	732398,7	-	-	-	-

Продовж. дод. С

у тому числі	-	-	-	-	-
автомобілі легкові	28570,1	25	7142,53	20	5714,02
автомобілі вантажні	5479,8	18,4	1008,28	20	1095,96
устаткування автомобільне	5877,6	18,4	1081,48	20	1175,52
мотоцикли і моторолери	275,5	18,4	50,69	20	55,10
культури зернові	16954,9	18,4	3119,70	20	3390,98
насіння соняшнику	8520,4	18,4	1567,75	20	1704,08
тканини	1289,0	18,4	237,18	20	257,80
вироби з текстилю	2541,5	18,4	467,64	20	508,30
холодильники та морозильники побутові	3137,0	18,4	577,21	20	627,40
машини пральні	1562,1	18,4	287,43	20	312,42
машини сушильні	7,1	18,4	1,31	20	1,42
машини швейні побутові	23,9	18,4	4,40	20	4,78
пилососи побутові	417,5	18,4	76,82	20	83,50
телевізори	1665,6	18,4	306,47	20	333,12
радіоприймачі переносні та стаціонарні	91,8	18,4	16,89	20	18,36
магнітофони та інша апаратура для звукозапису	321,4	25	80,35	20	64,28
апаратура для запису та відтворення звуку і зображення	1222,8	25	305,70	20	244,56
вироби з кераміки господарсько-побутові та декоративні	1123,8	18,4	206,78	20	224,76
скло порожисте	551,1	18,4	101,40	20	110,22
парфуми та косметичні вироби	7419,8	25	1854,95	20	1483,96
шпалери та матеріали текстильні для оббивки стін	504,9	18,4	92,90	20	100,98
мило, детергенти і засоби для догляду	5661,3	18,4	1041,68	20	1132,26
препарати фармацевтичні	18726,8	5	936,34	20	3745,36

Продовж. дод. С

устаткування медичне, хірургічне та ортопедичне	2251,9	18,4	414,35	20	450,38
вугілля готове кам'яне	26025,2	18,4	4788,64	20	5205,04
буре вугілля (лігніт)	3,3	18,4	0,61	20	0,66
нафта сира	12563,3	18,4	2311,65	20	2512,66
газовий конденсат	652,8	18,4	120,12	20	130,56
газ природний	51721,4	18,4	9516,74	20	10344,28
бензин моторний	53753,4	18,4	9890,63	20	10750,68
газойлі (паливо дизельне)	57021,5	18,4	10491,96	20	11404,30
мазути топкові важкі	1841,9	18,4	338,91	20	368,38
масла і мастила	4333,5	18,4	797,36	20	866,70
чавун переробний, ливарний і дзеркальний	908,6	18,4	167,18	20	181,72
феросплави	1704,0	18,4	313,54	20	340,80
вироби зі сталі нержавіючої	1750,2	18,4	322,04	20	350,04
прокат готовий чорних металів	46148,9	18,4	8491,40	20	9229,78
дріт із сталі	1189,9	18,4	218,94	20	237,98
кольорові метали необроблені	4248,6	18,4	781,74	20	849,72
напівфабрикати з кольорових металів	2628,7	18,4	483,68	20	525,74
відходи і брухт кольорових металів	3266,6	18,4	601,05	20	653,32
відходи і брухт чорних металів	18057,1	18,4	3322,51	20	3611,42
лісоматеріали	710,5	18,4	130,73	20	142,10
деревина, уздовж розпиляна чи розколота завдовжки більше 6 мм	341,6	18,4	62,85	20	68,32
панелі дерев'яні фанеровані	221,5	18,4	40,76	20	44,30
плити деревостружкові	598,7	18,4	110,16	20	119,74
деревина пресована	120,8	18,4	22,23	20	24,16
споруди збірні дерев'яні	7,1	18,4	1,31	20	1,42

Продовж. дод. С

фарби та лаки на основі полімерів	2313,2	18,4	425,63	20	462,64
скло	1509,3	18,4	277,71	20	301,86
блоки для брукування, цегла, плитка та інші вироби зі скла пресованого	261,2	18,4	48,06	20	52,24
труби, трубопроводи, водовідводи, труби дренажні, жолоби та фітинги для труб керамічні	523,6	18,4	96,34	20	104,72
портландцемент, цемент глиноземний, шлаковий безклінкерний та аналогічні гідрравлічні цементи	3505,9	18,4	645,09	20	701,18
листи гофровані, шифер, аналогічні вироби з азбестоцементу	532,4	18,4	97,96	20	106,48
вироби з асфальту	548,2	18,4	100,87	20	109,64
труби і трубки, профілі пустотілі із чавуну ливарного	79,6	18,4	14,65	20	15,92
фітинги литі для труб із чавуну та сталі ливарних	214,3	18,4	39,43	20	42,86
труби великого і малого діаметрів; профілі пустотілі з металів чорних	8328,5	18,4	1532,44	20	1665,70
радіатори центрального опалення без електричного підігріву з металів чорних	195,1	18,4	35,90	20	39,02
котли центрального опалення	471,5	18,4	86,76	20	94,30
котли парові або парогенеруючі	169,6	18,4	31,21	20	33,92
вироби з дроту	513,7	18,4	94,52	20	102,74
трубки та труби, рукава і шланги гумові, крім ебоніту	66,9	18,4	12,31	20	13,38
трубки, труби, шланги та фітинги жорсткі з полімерів етилену, пропілену, вінілхлориду та інших	408,0	18,4	75,07	20	81,60
трубки, труби та шланги жорсткі з інших пластмас	233,5	18,4	42,96	20	46,70
сірка сублімована осаджена; сірка колоїдна (крім сірки сирової необробленої)	9,6	18,4	1,77	20	1,92

Продовж. дод. С

кислота сірчана	96,4	18,4	17,74	20	19,28
гідроксид натрію (сода каустична)	394,6	18,4	72,61	20	78,92
карбонат натрію (сода кальцинована)	264,4	18,4	48,65	20	52,88
сірка рафінована	16,2	18,4	2,98	20	3,24
поліетилен у первинних формах	2450,7	18,4	450,93	20	490,14
полістирол у первинних формах	404,5	18,4	74,43	20	80,90
полівінілхлорид у первинних формах	364,9	18,4	67,14	20	72,98
поліпропілен (полімери пропілену або олефінів інших, у первинних формах)	1143,6	18,4	210,42	20	228,72
полівінілацетат	7,5	18,4	1,38	20	1,50
поліакрили (поліакрилати у первинних формах)	10,1	18,4	1,86	20	2,02
каучук синтетичний	521,7	18,4	95,99	20	104,34
шини для легкових автомобілів	1216,7	18,4	223,87	20	243,34
шини пневматичні для вантажних автомобілів та автобусів	1494,2	18,4	274,93	20	298,84
шини для сільськогосподарської, лісогосподарської та аналогічної техніки	262,6	11,1	29,15	20	52,52
добрива мінеральні чи хімічні	5980,5	11,1	663,84	20	1196,10
пестициди та інші агрохімічні продукти	3055,7	18,4	562,25	20	611,14
провід ізольований обмотувальний	152,6	18,4	28,08	20	30,52
проводи та кабелі	4043,9	18,4	744,08	20	808,78
зола і золошлакові відходи	44,8	18,4	8,24	20	8,96
макулатура	190,6	18,4	35,07	20	38,12
папір	4630,1	18,4	851,94	20	926,02
верстати для оброблення металів	331,0	18,4	60,90	20	66,20
машини друкарські та лічильні, їх запчастини	408,7	18,4	75,20	20	81,74
обладнання копіювально-розмножувальне та інше конторське обладнання	3764,6	18,4	692,69	20	752,92

Продовж. дод. С

устаткування для автоматичного оброблення інформації	7437,1	18,4	1368,43	20	1487,42
програмне забезпечення	593,9	18,4	109,28	20	118,78
вироби спортивні	1152,0	18,4	211,97	20	230,40
вироби ювелірні	224,8	25	56,20	20	44,96
видавнича продукція	556,7	5	27,84	20	111,34
товари шкільні та канцелярські з паперу чи картону	1267,7	5	63,39	20	253,54
меблі	1633,2	18,4	300,51	20	326,64
Всього	-	-	101282,97	-	112737,50

* Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Загорський В. С. Бюджетно-податкова система: теорія і практика : [монографія] / Володимир Степанович Загорський. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2006. – 304 с.
2. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування : [монографія] / Юрій Борисович Іванов – Х. : ХДЕУ ; Торнадо, 2003. – 517 с.
3. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : [монографія] / Андрій Ігорович Крисоватий – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
4. Крисоватий А. І. Гармонізація оподаткування у парадигмі загальнодержавних інтересів / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2004. – № 2. – С. 109–115.
5. Мельник В. М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2006. – № 1. – С. 31–37.
6. Паєнтко Т. В. Гармонізація прибуткового оподаткування / Т. В. Паєнтко // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 37 – 43.
7. Суторміна В. М. Держава-податки-бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : [монографія] / Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. – К. : Либідь, 1992. – 328 с.
8. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : [монографія] / Володимир Леонідович Андрущенко – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
9. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика застосування) : [монографія] / [Андрущенко В. Л., Мельник В. М., Ляшенко Ю. І. та ін.] ; за заг. ред. В. Л. Андрущенко, В. М. Мельника. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. – 210 с.
10. Таранов І. М. Організаційні аспекти міждержавної податкової гармонізації / І. М. Таранов // Вісник Технічного університету Поділля. – 2004. – Ч. 2., Т. 1 : Економічні науки, № 1. – С. 86–91.

11. Швед Ю. А. Гармонізація прямого оподаткування у Європейському Союзі: сучасні тенденції / Ю. А. Швед // Наукові праці НДФІ. – 2005. – № 1 (30). – С. 40–50.
12. Становлення доктрини фінансової системи України : [монографія] / [Бескид Й. М., Гуцал І. С., Десятнюк О. М.] ; за ред. С. І. Юрія, О. М. Десятнюк. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 192 с.
13. Басалаева Е. В. О координации и гармонизации налоговых отношений / Е. В. Басалаева // Финансы. – 2004. – № 2. – С. 27–29.
14. Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Бланкарт Шарль ; [пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка ; Передмова та наукове редагування В. М. Федосова]. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
15. Джеймс М. Бьюкенен. Сочинения. / Джеймс М. Бьюкенен ; [пер. с англ. ; гл. ред. кол.: Нуреев Р. М. и др.]. – М. : Фонд экономической инициативы ; «Таурис Альфа», 1997. – (Серия «Нобелевские лауреаты по экономике»). Т. 1. – 2005. – 560 с.
16. Ильин А. В. Взаимосвязанное налогообложение: вопросы теории и практики / А. В. Ильин // Финансы. – 2003. – № 12. – С. 29–32.
17. Погорлецкий А. И. Налоговые аспекты расширения Европейского Союза / А. И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2005. – Серия 5. – Выпуск 1. – С. 30–39.
18. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : [учебник] / Владимир Георгиевич Пансков. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 464 с. : Ил.
19. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора / Стігліц Джозеф Е. ; [пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський]. – К. : Основи, 1998. – 854 с.
20. Кулишер І. М. Очерки финансовой науки / Кулишер І. М. – Петроград : Наука и школа, 1919. – 256 с.
21. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса) / [Гензель П. П., Микеладзе П. В., Строгий В. Н.,

- Шмелев К. Ф.]. – М. : Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – 184 с.
22. Норт Дуглас. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Норт Дуглас ; [пер. с англ. А. Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера]. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с. – (Современная институционально-эволюционная теория).
23. Иванов Ю. Б. Податкова система : [підручник] / Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
24. Крисоватий А. І. Податкова система : [навчальний посібник] / А. Крисоватий, О. Десятнюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331 с.
25. Коровкин В. В. Основы теории налогообложения : [учеб. пособие] / Коровкин В. В. – М. : Экономист, 2006. – 576 с.
26. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1251-12>.
27. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. : Ірпінь ; ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
28. Словник іншомовних слів / [за ред. академіка АН УРСР О. С. Мельничука]. – 2-ге вид., виправлене і доповнене. – К. : Головна редакція української радянської енциклопедії, 1985. – 968 с.
29. Бибик С. П., Сюта Г. М. Словник іншомовних слів: тлумачення, словотворення та слововживання / [за ред. С. Я. Єрмоленко]. – Х. : Фоліо, 2006. – 623 с. – (Б-ка держ. мови).
30. Социологический энциклопедический словарь. На русском, английском, немецком, французском и чешском языках / [редактор-координатор – академик РАН Г. В. Осипов]. – М. : Издательская группа ИНФРА-М – НОРМА, 1998. – 488 с.
31. Економічна енциклопедія : [у 3 т.] / Редкол.:... С. В. Мочерний (відпов. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – 2000. – 864 с.
32. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовський Л. М., Стародубцева Е. Б. – М. : ИНФРА-М, 1996 – 496 с.

33. Кураков Л. П. Большой толковый словарь экономических и юридических терминов / Л. П. Кураков, В. Л. Кураков. – М. : Вуз и школа, 2001. – 720 с.
34. Загородній А. Г. Фінансовий словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. – 3-тє вид. випр. та доп. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2000. – 587 с.
35. Голубій І. Є. Податкова політика ЄС: загальний контекст та хід її розвитку / І. Є. Голубій // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2003. – № 25. – С. 73–77.
36. Поліщук Л. С. Гармонізація податкової політики Європейського Союзу / Л. С. Поліщук // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2003. – № 25. – С. 77–81.
37. Налоги в развитых странах / [Русакова И. Г., Кашин В. А., Кравченко И. А. и др.] ; под ред. И. Г. Русаковой. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 288 с.
38. Іващук І. О. Податкові системи країн Європейського Союзу: особливості та перспективи розвитку / І. О. Іващук // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2000. – Ч. 2, № 15. – С. 17–22.
39. Ніколас Мусис. Усе про спільні політики Європейського Союзу / Ніколас Мусис ; [пер. з англійської]. – К. : «К.І.С.», 2005. – 466 с.
40. Озеров И. Х. Основы финансовой науки : [курс лекцій, читанный въ Московскомъ Университетѣ] / Озеров И.Х. – [вып. 1-й. Ученія объ обыкновенныхъ доходах]. – М. : Типо-литографія Г. И. Простакова. Балчугъ, д. Симонова монастыря, 1905. – 352 с. – (Издание исключительно для слушателей).
41. Алексеенко М. М. Подходный налогъ и условія его применения / Алексеенко М. М. – Харьковъ : Типографія М. Ф. Зильберберга, 1885. – 35 с.
42. Дитман Б. В. Переложение налогов. Налоги, как ценообразующий фактор / Дитман Б. В. – Ленинград : Государственное финансовое издательство СССР, 1930. – 170 с.
43. Нитти Франческо. Основныя начала финансовой науки / Нитти Франческо ; [перевод съ итальянскаго И. Шрейдера] ; под ред. и съ дополненіями

- А. Свирщевского. – М. : Издание М. и С. Сабашниковыхъ, 1904. – 623 с.
44. Рау К. Г. Основныя начала финансовой науки : [сочинение Т. 1] / Рау К. Г. ; [переводъ съ пятого немецкаго изданія] ; под ред. А. Корсака. – С.-Петербургъ : Типографія Шайкова, в доме Министерства Финансовъ, на Дворц. площ., 1867. – 318 с.
45. Туган-Барановский М. И. Основы политической экономии / Туган-Барановский М. И. – М. : «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 1998. – 664 с.
46. Твердохлебовъ В. Теоріи переложенія налоговъ : [историко-литературный очеркъ] Владимир Твердохлебовъ. – С.-Петербургъ : Типографія Шредера, 1914. – 43 с.
47. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М. : «Статут», 2002. – 555 с.
48. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / [Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін.] ; за ред. А. М. Соколовської. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
49. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65 – 81.
50. Поппер К. Р. Открытое общество и его враги / Карл Раймонд Поппер ; [пер. с англ.]. – К. : Ника-Центр, 2005. – (Серия «СДВИГ ПАРАДИГМЫ» ; Вып. 3). Т 1 : Чары Платона; Т 2 : Время лжепророков: Гегель, Маркс и другие оракулы. – 2005. – 800 с.
51. Зомбарт Вернер. Буржуа: Этюды по истории духовного развития современного экономического человека / Зомбарт Вернер ; [пер. с нем.]. – М. : Рос. АН, Ин-т социол. ; Наука, 1994. – 443 с. – (Серия «Социологическое наследие»).
52. Менгер К. Исследования о методах социальных наук и политической экономии в особенности / Карл Менгер ; [пер. Я. Розенсона ; под ред. А. Гурьева]. – М. : Директмедиа Пабблишинг, 2008. – 494 с. (Классики

экономической мысли).

53. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит. – М. : Соцэкгиз, 1962. – 677 с.
54. Янжуль И. И. Милліоны и что съ ними надо дѣлать (Филантропический планъ американскаго милліонера) / Янжуль И. И. – М. : Типографія И. А. Баландина, Волхонка, домъ Михалкова, 1899. – 44 с.
55. Романовский М. В. Налоги и налогообложение / М. В. Романовский, О. В. Врублевская. – [4-е изд.] – СПб. : Питер, 2003. – 576 с. : ил. – (Серия «Учебники для вузов»).
56. Кант Иммануил. Сочинения в шести томах. Т. 4. ; Ч. 1. – М. : Мысль, 1965. – 310 с. – (Философское наследие).
57. Білостоцька В. О., Островецький В. І. Податкове навантаження в Україні / В. О. Білостоцька, В. І. Островецький // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 75–79.
58. Горобінська І. В. Аналіз податкового навантаження та його вплив на динаміку ділової активності / І. В. Горобінська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 10. – С. 26–32.
59. Титов В. В. Влияние налоговой системы на эффективность деятельности предприятия / В. В. Титов // Финансы. – 2006. – № 2. – С. 42–46.
60. Соколовська А. М. До питання про податкову реформу в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 4. – С. 55–61.
61. Маслова Д. В. Налогообложение и макроэкономические показатели / Д. В. Маслова // Финансы. – 2006. – № 9. – С. 31–34.
62. Фролова Н. Б. Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні / Н. Б. Фролова // Економіка України. – 2006. – № 12. – С. 21–28.
63. Загорський В. С. Гармонізація національних податкових систем в умовах фінансової глобалізації та міжнародної економічної інтеграції / В. С. Загорський // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2006. – № 1–2 (33–34) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1,2\(33\)/Opodat/zagorskij.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1,2(33)/Opodat/zagorskij.php).

64. Горский К. В. Некоторые параметры налоговой реформы / К. В. Горский // Финансы. – 2004. – № 2. – С. 22–25.
65. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія і практика управління : [монографія] / Каламбет С. В. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2001. – 304 с.
66. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4–12.
67. Паркинсон, Сирил Норткот. Закон и доходы / Сирил Норткот Паркинсон ; [перевод]. – М. : ЦНИИТЭИлегпрома, 1992. – 100 с.
68. Friedman Milton. The Limitation of Tax Limitation / Friedman Milton // Policy Review. – 1978. – № 5 (78). – P. 7–14.
69. Горский И. В. Налоги в рыночной экономике / Горский И. В. – М. : Анкил, 1992. – 96 с.
70. Алексеенко М. М. Финансовое право / Алексеенко М. М. – Харьков : Унив. тип., 1885. – 435 с.
71. Лориа А. Финансовая политика как результат и орудие интересов владельческих классов / Ахилл Лориа ; [пер. и предисл. прив.-доц. Ив. Чистякова]. – М. : Основа, 1907. – 80 с.
72. Say Jean-Baptiste. Traité d'économie politique ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent et se consomment les richesses / Say Jean-Baptiste. – Paris : Guillaumin, 1841. – 640 pp.
73. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 16.06.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1079.2321.1&nobreak=1>.
74. Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998 р. № 615/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=615/98>
75. Christos Kotsogiannis. The origin principle, tax harmonization and public goods /

Christos Kotsogiannis, Miguel-Angel Lopez-Garcia, Gareth D. Myles // *Economics Letters*. – 2005. – № 87. – P. 211–219.

76. Michael Keen. Tax principles and tax harmonization under imperfect competition: A cautionary example / Michael Keen, Sajal Lahiri, Pascalis Raimondos-Moller, *European Economic Review*. – 2002. – № 46. – P. 1559–1568.
77. Kristian Behrens et al. Commodity tax harmonization and the location of industry / Kristian Behrens et al. // *Journal of International Economics*. – 2006. – doi : 10.1016 / j.jinteco. 2006.08.002.
78. Richard E. Baldwin. Agglomeration, integration and tax harmonisation / Richard E. Baldwin, Paul Krugman // *European Economic Review*. – 2004. – № 48. – P. 1 –23.
79. Helmuth Cremer. Environmental taxation, tax competition, and harmonization / Helmuth Cremer, Firouz Gahvari // *Journal of Urban Economics*. – 2004. – № 55. – P. 21–45.
80. Yoshiaki Ohsawa. A spatial tax harmonization model / Yoshiaki Ohsawa // *European Economic Review*. – 2003. – № 47. – P. 443 – 459.
81. Сутырин С. Ф. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / С. Ф. Сутырин, А. И. Погорлецкий. – СПб. : Изд-во В. А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – 577 с.
82. Таранов І. М. Податкова гармонізація та адаптація процесів оподаткування: теоретичний аспект і сучасні реалії / І. М. Таранов, В. А. Валігура // *Економіка: проблеми теорії та практики* : зб. наук. праць. Т. 3, вип. 211 / відп. ред. К. О. Біла. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2006. – С. 674–688.
83. Leroy-Beaulieu Paul. *Traité de la science des finances. Sixième édition revue et corrigé.* / Leroy-Beaulieu Paul. – Paris : Librairie Guillaumin, 1899. – 885 pp.
84. Давид Рикардо. Начала политической экономии и налогового обложения / Давид Рикардо. – М. : ОГИЗ: Госполитиздат, 1941. – 953 с.
85. Договор о Европейском Союзе [Электронный ресурс] / Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа. – Выпуск 7, 2007. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска. – (Загл. с контейнера).

86. Директива Ради 90/435/ЄЕС «Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів» від 23 липня 1990 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_358.
87. Перша Директива Ради 67/227/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту» від 11 квітня 1967 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_201.
88. Третя Директива 69/463/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств «Щодо гармонізації законодавств держав-членів стосовно податків з обороту – запровадження податку на додану вартість в державах-членах» від 9 грудня 1969 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_512.
89. Шоста Директива Ради 77/388/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – Спільна система податку на додану вартість: єдина база оподаткування» від 17 травня 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.5785.1&nobreak=1>.
90. Тринадцята Директива Ради 86/560/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – Правила відшкодування податку на додану вартість платникам податку, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності на території співтовариства» від 17 листопада 1986 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_365.
91. Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. – К. : Знання, 2005. – 355 с.
92. Андронова Ю. М. Податок на прибуток підприємств в контексті адаптації податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс] / Ю. М. Андронова. – Режим доступу : http://www.konsultant.kiev.ua/nev1_05/05220105.html.

93. Валигура В. А. Теоретические основы определения налоговой нагрузки и международные аспекты оценки уровня налогообложения / В. А. Валигура // Страны с переходной экономикой в условиях глобализации : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. студ., аспирантов и молодых ученых, (Москва 28 – 30 марта 2007 г., экон. фак-тет Рос. ун-та дружбы народов) / отв. ред. Н. А. Волгина, И. А. Айдрус. – М. : РУДН, 2007. – С. 367–370.
94. Валигура В. А. Фіскальна свобода та міждержавна податкова гармонізація: діалектика взаємодії / В. А. Валигура // Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 24–26 жовт. 2007 р.) / відп. ред. С. І. Юрій. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 35–37.
95. Валигура В. А. «Tax free» як результат гармонізації податку на додану вартість / В. А. Валигура // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. V Ювілей. міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2. / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – С. 46–48.
96. Валигура В. А. Теоретичні засади міждержавної податкової гармонізації та характеристики податкових систем країн Європейського Союзу в контексті євроінтеграції України / В. А. Валигура // Світ фінансів. – 2008. – Вип. 1. – С. 183–194.
97. Валигура В. А. Теоретико-ретроспективний аналіз податкового навантаження та перекладання податків / В. А. Валигура // Світ фінансів. – 2008. – Вип. 4. – С. 45–59.
98. Вітлінський В. В. Аналіз діяльності податкової системи України / В. В. Вітлінський, А. В. Скрипник // Фінанси України.–2005.–№ 12.–С. 19–31.
99. Жарко Р. П. Окремі аспекти оцінки податкової системи України як інструменту регулювання розвитку підприємницької діяльності / Р. П. Жарко // Економіка, фінанси, право. – 2005. – № 5. – С. 11–16.
100. Загорський В. Концептуалізація сучасних підходів до реформування податкової системи України / Володимир Загорський // Регіональна

економіка. – 2006. – № 2 (40). – С. 36–43.

101. Єфименко Т. І. Концептуальні підходи до реформування податкової системи України / Т. І. Єфименко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – Вип. 1 (32). – С. 9–16.
102. Огліх В. В. Макроекономічний аналіз економічного розвитку та системи оподаткування України / В. В. Огліх, О. О. Шаповалов // Економіст. – 2007. – № 2. – С. 66–70.
103. Романюк М. В. Вплив бюджетно-податкової політики держави на фіскальну ефективність податкової системи України / М. В. Романюк, Т. А. Коляда // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Економіка). – 2007. – № 91. – С. 39–41.
104. Бурденко І. М. Аналіз стану й напрямки розвитку податкової системи України та її вплив на зростання економіки / І. М. Бурденко, О. В. Кравченко // Економіка, фінанси, право. – 2004. – № 7. – С. 3–9.
105. Налогообложение: теории, проблемы, решения / [Вишне夫斯基 В. П., Веткин А. С., Вишневская Е. Н. и др.] ; под. общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
106. Соколовська А. М. Податкова система держави / Соколовська А. М. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
107. Нормативні акти України [Електронний ресурс] CD НАУ Експерт. Том 1 (029). – Версія 8.4.0.0. – 1 електронний опт. диск. – (CD-ROM). Систем. вимоги: Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32, Мб RAM, CD-ROM. – Назва з контейнера.
108. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс] / Підготовлено робочою групою Секретаріату Президента України у складі: В. Ланового, І. Акімової, М. Альперовича, Д. Боярчука, І. Голоднюк, В. Дубровського, М. Катеричука, С. Кисельова, С. Ковалюка, К. Ляпіної, О. Пасхавера, М. Полудьоного, О. Рогозинського, А. Федоренка. – Київ, вересень, 2005. – 25 с. – Режим доступу : <http://www.taxes.kiev.ua>.
109. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс] /

- Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1095.1265.1&nobreak=1>
110. Бізнес-середовище в Україні [Електронний ресурс] / Економічні дослідження світового банку, Україна 2000 – 2005. – 1 електронний опт. диск (CD-ROM). – Систем. вимоги: Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32, Мб RAM, CD-ROM. – Заголовок з етикетки диска. – (Загол. з контейнера).
 111. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР (із внесеними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1086.195.0&nobreak=1>.
 112. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1086.383.0 &nobreak=1>.
 113. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1072.1133.0&nobreak=1>.
 114. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.385.0&nobreak=1>.
 115. Налоги в условиях экономической интеграции / [Бард С. В., Павлова Л. П., Заяц Н. Е. и др.] ; под ред. В. С. Барда и Л. П. Павловой. – М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, КНОРУС, 2004. – 288 с.
 116. Таранов І. М. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні / І. М. Таранов, В. А. Валігура // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 3. – С. 157–170.
 117. Статистичний щорічник України за 2005 рік. [Електронний ресурс] / Держ. ком. статистики України ; За ред. О. Г. Осауленка. – К. : CD-вид-во «Інфодиск», 2006. – 1 електронний опт. диск (CD-ROM). Систем. вимоги : Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32, Мб RAM, CD-ROM. – Назва з контейнера.
 118. Статистичний щорічник України за 2007 рік. [Електронний ресурс] / Держ.

ком. статистики України ; За ред. О. Г. Осауленка. – К. : CD-вид-во «Інфодиск», 2008. – 1 електронний опт. диск (CD-ROM). Систем. вимоги : Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32, Mb RAM, CD-ROM. – Назва з контейнера.

119. Діяльність податкової служби України за 2005 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2006. – 126 с.
120. Діяльність податкової служби України за 2002 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2003. – 158 с.
121. Діяльність податкової служби України за 2003 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2004. – 105 с.
122. Діяльність податкової служби України за 2004 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2005. – 92 с.
123. Діяльність податкової служби України за 2006 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2007. – 132 с.
124. Діяльність податкової служби України за 2007 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2008. – 86 с.
125. Діяльність Державної податкової служби України за 2008 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2009. – 78 с.
126. Колегія Міністерства праці та соціальної політики 14 лютого 2006 року. – Міністерство праці та соціальної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mesp.kmu.gov.ua/document/45057/колегия.ppt>. – Назва з екрана.
127. Закон України «Про Державний бюджет України на 2002 рік» від 20.12.2001 р. № 2905-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.890.0&nobreak=1>.
128. Закон України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» від 26.12.2002 р. № 380-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.111.0&nobreak=1>.
129. Закон України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» від 27.11.2003 р. № 1344-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

- <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.427.0&nobreak=1>.
130. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» від 25.03.2005 р. № 2505 – IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.795.0&nobreak=1>.
131. Закон України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» від 20.12.2005 р. № 3235-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.1011.0&nobreak=1>.
132. Закон України «Про Державний бюджет України на 2007 рік» від 19.12.2006 р. № 489-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1131.102.0&nobreak=1>.
133. Закон України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 28.12.2007 р. № 107-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1146.4.0&nobreak=1>.
134. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» від 23.06.2004 р. № 671 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=671/2004>
135. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / Мельник П. В. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
136. Постанова Кабінету Міністрів України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму доходів громадян та ставки їх прогресивного оподаткування» від 10.06.1993 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=433-93-%EF>.
137. Постанова Кабінету Міністрів України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму доходів громадян та ставки їх прогресивного оподаткування» від 14.12.1993 р. № 1032 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=308743.

138. Указ Президента України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян» від 13.09.1994 р. № 519/94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=397053.
139. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2146-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1085.86.0&nobreak=1>.
140. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992 р. № 12-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1072.1040.0&nobreak=1>.
141. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1086.383.0&nobreak=1>.
142. Закон України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.91 р. № 2007-ХІІ (із внесеними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=409558.
143. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.1992 р. № 14-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=345534.
144. Закон України «Про внесення змін до статті 2 Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 16.05.96 р. № 202/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=410316
145. Розмір прожиткового мінімуму за роками [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.balance.ua/sai/sprav_info/proj_minimum.htm.
146. Праця України 2007 : [статистичний збірник : № 09/4-18/ 249 від 21.07.2008 р. / відп. за вип. Н. В. Григорович]. – К. : Держкомстат України, 2008. – 400 с.
147. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Белоруссии / [Мельник П. В., Онышко С. В.,

Верезубова Т. А. и др.] / под ред. С. В. Онышко. – Ирпень: Национальний університет ГНС України, 2007. – 396 с.

148. Губерська Н. Л. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н. Л. Губерська, О. А. Музика // Університетські наукові записки Хмельницького університету управління і права.–2007.–№ 2 (22).– С. 286–290.
149. Дмитренко Геннадій. Реформування податкової системи України в контексті наближення до ЄС / Геннадій Дмитренко // Збірник наук. пр. Національної академії державного управління при Президентові України. – К. : Вид-во НАДУ, 2003. – Вип. 2 – С. 199–206.
150. Друзенко Г. В. Адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Г. В. Друзенко // Welcome. – 2003. – № 8. – С. 41–46.
151. Лондар С. Шляхи наближення податкової системи України до стандартів ЄС / С. Лондар, М. Оліскевич, Р. Юринець // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2000. – № 15-2. – С. 56–61.
152. Мокану К. Механізм гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС в процесі адаптації законодавства України до законодавства ЄС / Корнелія Мокану // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002. – Спецвипуск № 1. – С. 185–186.
153. Муравйов Віктор. Гармонізація законодавства як феномен європейської інтеграції / Віктор Муравйов // Законотворчість. Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним та європейським правом : збірник наук.-практ. матеріалів. – К. : Інститут законодавства Верховної Ради України; Українсько-європейський центр з питань законодавства (UEPLAC); Українська школа законотворчості Інституту законодавства Верховної ради України, 2005. – Вип. 4. – С. 18–34.
154. Прогнозування податкових надходжень в перехідній економіці: проблеми методології і організації / [Бочарніков В. П., Захаров К. В., Лаба М. С. та ін.] ; під ред. В. П. Ніколаєва. – К. : «МП Леся», 2006. – 320 с.
155. Пробий-Голова В. Україна – ЄС: адаптація податкового законодавства /

- В. Пробий-Голова, В. Сірошман // Кримський діалог. – 2005. – № 28 (67). – С. 3–5.
156. Чумак Т. Адаптація нормативно-правових актів України до законодавства Європейського Союзу / Тетяна Чумак // Вісник податкової служби України. – 2003 – № 1. – С. 7–11.
157. Шпірко А. Адаптація національного законодавства – один із найважливіших кроків на шляху до Євросоюзу / Андрій Шпірко // Вісник НБУ. – 2002 – № 8. – С. 60–67.
158. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 р. № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=411902.
159. Указ Президента України «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 21.08.2004 р. № 965/2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=404119.
160. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2008 – 440 pp.
161. Статистичний щорічник України за 2006 рік [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України ; За ред. О. Г. Осауленко. – К. : CD-вид-во «Інфодиск», 2007. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). – Систем. вимоги: Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32 Mb RAM, CD-ROM. – Назва з контейнера.
162. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І. – Харків : Консум, 2004. – 960 с.
163. Економічний вплив вступу України до СОТ. Попередні результати розрахунків на основі моделі загальної рівноваги : [наукові матеріали № 30,

грудень 2004 р.] / Фердінанд Павел, Ігор Бураковський, Наталія Селіцька, Вероніка Мовчан] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ierpc.org/ierpc/wp/wp_30_ukr.pdf.

164. Закон України «Про митний тариф України» від 05.04.2001 р. № 2371-III [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2371-14>.
165. Валігура В. А. Вітчизняні реалії адаптації процесів оподаткування в умовах сучасного економічного розвитку територій / В. А. Валігура // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. III Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2 / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – С. 55–57.
166. Валігура В. А. Таксономічні дисбаланси оподаткування в Україні / В. А. Валігура // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2 / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 52–55.
167. Валігура В. А. Інституційне забезпечення євроінтеграційного вектора гармонізації податкового законодавства України / В. А. Валігура // Наука молода. – 2007. – № 7. – С. 131–136.
168. Валігура В. А. Методика оцінки ефективності податкової системи України / В. А. Валігура // Фінансові ринки та інститути : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Харків, 7–8 груд. 2007 р.). Т. 2 / Харків. Нац. екон. ун-т МОН України, Наук.-дослід. центр індустріальних проблем розвитку НАН України.– Харків : ІНЖЕК, 2007. — С. 22–24.
169. Валігура В. А. Тенденції впливу поведінки платників податків на ефективність податкової системи України / В. А. Валігура // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф. / ред. кол. : П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул [та ін.]. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2008. – С. 33–37.
170. Валігура В. А. Оцінка ефективності структури системи податків і зборів в

- Україні / В. А. Валігура // Проблеми та перспективи становлення фінансової системи України : матеріали XI Всеукр. наук.-практ. конф. студ., аспірантів та молодих вчених, (Севастополь, 8–11 жовт. 2008 р.) / наук. ред. І. В. Колесова.– Севастополь : Вид-во СевНТУ, 2008. – С. 236–239.
171. Валігура В. А. Фіскальні наслідки підвищення податкової соціальної пільги до рівня прожиткового мінімуму в Україні / В. А. Валігура // Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 16–18 жовт. 2008 р.) / відп. ред. С. І. Юрій. – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – С. 22–24.
172. Валігура В. А. Оцінка діяльності державної податкової служби в контексті дослідження ефективності функціонування податкової системи України / В. А. Валігура // Інноваційна економіка. – 2008. – № 4. – С. 149–154.
173. Валігура В. А. Оцінка адаптованості податкової системи України до умов ЄС / В. А. Валігура // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. VI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2 / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2009. – С. 41–43.
174. Крисоватый А. И. Предпосылки и направления реформирования налоговой системы Украины / А. И. Крисоватый, В. А. Валигура // Актуальные проблемы налоговой политики : сб. статей Междунар. науч.-практ. конф. / отв. за вып. Ю. В. Леонтьева. – Екатеринбург : УГТУ-УПИ, 2009. – С. 19–23.
175. Валігура В. А. Структура реалізації виробленої продукції як важливий чинник ефективності функціонування ПДВ / В. А. Валігура // Оподаткування у промисловому регіоні: теорія, практика та перспективи розвитку : матеріали V Міжрегіон. наук.-практ. конф. / ред. кол. : Л. О. Омелянович, А. А. Садеков [та ін.].– Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2005. – С. 138–141.
176. Валігура В. А. Регулюючі аспекти зарахування загальнодержавних податків у доходи місцевих бюджетів / В. А. Валігура // Фінансово-бюджетне регулювання соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці : матеріали міжвуз. наук. конф. студ. та молодих

- вчених Буковин. держ. фін. акад. / голов. ред. В. В. Прядко. – Чернівці : БДФА, 2006. – С. 72–73.
177. Валігура В. А. Оцінка ефективності податкової системи України / В. А. Валігура // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. – Вип. 3. – С. 59–66.
178. Валігура В. А. Аналіз податкової бази та пільгового оподаткування за основними податками в Україні / В. А. Валігура // Інноваційна економіка. – 2009. – № 2. – С. 200–208.
179. Slemrod J. The Seesaw Principle in International Tax Policy / J. Slemrod, C. Hansen, R. Procter // *Journal of Public Economics*. – 1997. – № 65. – P. 163–176.
180. Persson T. The Politics of 1992: Fiscal Policy and European Integration / T. Persson, G. Tabellini // *Review of Economic Studies*. – 1992. – № 59. – С. 689–701.
181. Vacchetta P. Information Sharing and Tax Competition among Governments / P. Vacchetta, M. P. Espinosa // *Journal of International Economics*. – 1995. – № 39. – P. 103–121.
182. Conconi Paola. Is partial tax harmonization desirable? / Conconi Paola, Perroni Carlo, Riezman Raymond // *Journal of Public Economics*. – 2007. – doi : 10.1016 / j.jpubeco. 2007.03.010.
183. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. ; [пер. з рос.]. – Харків : Консум, 2001. – 656 с.
184. Економічна теорія : [посібник для вищої школи] / Є. М. Воробйов, А. А. Гриценко, В. М. Лісовецький, В. М. Соколов. – К. ; Х. : ТОВ «Корвін», 2003. – 703 с.
185. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : [підручник] / [Климко Г. Н., Канищенко Л. О., Пригода В. М.] ; відп. ред. Г. Н. Климко. – 4-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання-Прес, 2002. – 615 с.
186. Kydland F. E. Rules Rather than Discretion: The Inconsistency of Optimal Plans / Kydland F. E., Prescott E. C. // *Journal of political Economy*. – 1997. – June. – vol. 85, no. 3. – P. 473–491.

187. Kydland F. E. Time to Build and Aggregate fluctuations / Kydland F. E., Prescott E. C. // *Econometrica*. – 1982. – vol. 50, no. 6. – P. 1345–1370.
188. Kydland, Finn E. Dynamic optimal taxation, rational expectations and optimal control / Kydland, Finn E., Prescott, Edward C. // *Journal of Economic Dynamics and Control*. – May 1980. – vol. 24, no. 1. – P. 79–91.
189. Аткинсон Э. Б. Лекции по экономической теории государственного сектора : [учебник] / Э. Б. Аткинсон, Дж. Э. Стиглиц ; [пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова]. – М. : Аспект Пресс, 1995. – 832 с. – (Программа: Обновление гуманитарного образования в России).
190. Відшкодування ПДВ – проблеми та можливі шляхи вирішення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sefr.kiev.ua/ukr/analytics/?id=111#111>.
191. Довідник № 49 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів за станом на 01.03.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166.
192. Валигура В. А. Диференціація ставок універсальних акцизів як об'єктивна реальність євроінтеграції України // *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації* : зб. тез доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2 / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2005. – С. 45–48.
193. Валигура В. А. Адаптивность налоговой системы Украины в условиях интеграционных процессов / В. А. Валигура // *Страны с переходной экономикой в условиях глобализации : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. студ., аспирантов и молодых ученых, (Москва 26 – 28 марта 2008 г., экон. фак-тет Рос. ун-та дружбы народов)* / отв. ред. И. А. Айдрус. – М. : РУДН, 2008. – С. 469–473.
194. Валигура В. А. Соціально-економічне підґрунтя ефективності податкових реформ / В. А. Валигура // *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. – 2009. – Вип. 1. – С. 96–105.
195. Гайдар Е. Государственная нагрузка на экономику / Егор Гайдар // *Вопросы*

экономики. – 2004. – № 9. – С. 4–23.

196. VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. – European Commission, September 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_rates/index_en.htm.
197. Excise Duty Tables. – European Commission Directorate General. – Part 1 – Alcoholic Beverages, January 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#.
198. Excise Duty Tables. – European Commission Directorate General. – Tax receipts – Manufactured Tobacco, January 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#.
199. Excise Duty Tables. – European Commission Directorate General. – Tax receipts – Energy products and Electricity, January 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#.
200. Taxation trends in the European Union – Main results. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2007 – 29 pp.
201. Government finance statistics. Summary tables 2/2007. – Luxembourg : Office for Official publications of the European Communities, 2007. – 38 pp.
202. Кельман М. С. Теорія права : [навч. посібник] / Кельман М. С. – Тернопіль : Поліграфіст, 1998. – 382 с.
203. Українська РСР у цифрах у 1990 році : [корот. стат. довід. / відп. за вип. В. В. Самченко]. – К. : Держкомстат УРСР ; Техніка, 1991. – 224 с.
204. Консолідований бюджет України 1991 – 1992 : [статистичний збірник]. – К. : Мінфін України ; МПП Друкар, 1993. – 159 с.
205. Бюджет України 1993 – 1994: [статистичний збірник]. – К. : Мінфін України ; МПП Друкар, 1996. – 213 с.
206. Бюджет України 1994 – 1995: [статистичний збірник]. – К. : Мінфін України ; МПП Друкар, 1997. – 228 с.
207. Бюджет України 1995 – 1996: [статистичний збірник]. – К. : Мінфін України ; МПП Друкар, 1998. – 232 с.
208. Статистичний щорічник України за 1998 рік / [за ред. О. Г. Осауленка ; Відп.

за вип. В. А. Головка]. – К. : Держкомстат України ; Техніка, 1999. – 576 с. – Передм. пояснення, зміст укр. та англ.

209. Статистичний щорічник України за 2000 рік / [за ред. О. Г. Осауленка ; Відп. за вип. В. А. Головка]. – К. : Держкомстат України ; Техніка, 2001. – 598 с. – Передм. пояснення, зміст укр. та англ.

210. Статистичний щорічник України за 2003 рік / [за ред. О. Г. Осауленка ; Відп. за вип. В. А. Головка]. – К. : Держкомстат України ; Консультант, 2004. – 631 с. – Передм. пояснення, зміст укр. та англ.



Тернопільський національний економічний університет
Ternopil National Economic University

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine
Tel./Fax +380 (352) 43 61 33
E-mail: academ@tneu.edu.ua
http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна
Тел./факс +380 (352) 43 61 33
E-mail: academ@tneu.edu.ua
http://www.tneu.edu.ua

№ 126-33/2080
На № _____ від _____

«11» 09 2009 р.



ЗАТВЕРДЖЕНО

Ректор Тернопільського
національного економічного
університету, д.е.н., професор
С.І. Юрій

**про впровадження результатів наукового дослідження
аспіранта кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Валігури Володимира Андрійовича
у навчальний процес**

Результати науково-дослідної роботи аспіранта кафедри податків і фіскальної політики Валігури В. А. за темою дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук «Гармонізація оподаткування: вітчизняні реалії та міжнародні орієнтири» впроваджені кафедрою податків і фіскальної політики у навчальний процес при викладанні курсів «Основи оподаткування», «Податкова система», «Податки і фіскальна політика», «Податкові системи зарубіжних країн», «Податковий менеджмент», «Оподаткування суб'єктів підприємництва», «Оподаткування фізичних осіб».

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

**Т. в. о. завідувача кафедри податків
і фіскальної політики, к.е.н.,
доцент**

О. М. Десятнюк



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ У ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

29000, м. Хмельницький,
 вул. Пилипчука, 17, тел./факс (0382) 79-24-42

06.08.2009 № 1234/10/23-514

На № _____ від _____

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного
дослідження аспіранта кафедри податків та фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Валігури Володимира Андрійовича
"Гармонізація оподаткування: вітчизняні реалії та міжнародні
орієнтири"

Розроблена у дисертаційній роботі Валігури В.А. графічна модель прогнозування темпів економічного розвитку та фіскальної ефективності податків у результаті дії податкових реформ використовується в практичній діяльності Державної податкової адміністрації у Хмельницькій області під час планування надходжень податків і зборів. Модель базована на врахуванні циклічного розвитку економіки, часових лагів та неадекватної поведінки суб'єктів оподаткування під час прогнозування податкових надходжень у результаті зміни елементів окремих податків.

Практична цінність представленої моделі полягає у визначенні обсягу приросту податкових надходжень в результаті впровадження податкової реформи, шляхом добутку приросту ВВП та сукупної податкової ставки.

Голова Державної
податкової адміністрації
у Хмельницькій області

М. Б. Кацан

ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА
ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

УПРАВЛІННЯ ЗОВНІШНІХ ЗНОСИН,
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ТА
ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ



УКРАЇНА

46021, вул. Грушевського, 8 м. Тернопіль,
тел/факс (0352) 52 26 32, 52 08 65, 25 38 64

THE STATE ADMINISTRATION
OF TERNOPIL REGION

DEPARTMENT OF FOREIGN
RELATIONS, FOREIGN ECONOMIC AND
INVESTMENT ACTIVITY

8, Grushevsky Street, Ternopil 46021
tel/fax (0352) 52 26 32, 52 08 65, 25 38 64

E-mail: office@ftrade.gov.te.ua

05. 08. 2009 № 383-2/01-10-1

На № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної
роботи аспіранта кафедри податків і фіскальної політики
Валігури Володимира Андрійовича

«Гармонізація оподаткування: вітчизняні реалії та міжнародні орієнтири»

Результати дисертаційного дослідження Валігури В.А. щодо трансформації податкової системи України в умовах євроінтеграції використовуються відділом зовнішніх зносин та європейської інтеграції управління зовнішніх зносин, зовнішньоекономічної та інвестиційної діяльності Тернопільської обласної державної адміністрації.

Зокрема, враховано пропозиції автора щодо необхідності підвищення рівня адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу, шляхом удосконалення інституційного забезпечення даного процесу та реформування елементів окремих податків і зборів.

Заслуговують на увагу наукові розробки автора щодо:

- методики визначення комплексних показників (коефіцієнтів) адаптації та адаптивності податкової системи України до умов Євросоюзу;
- необхідності збереження національних конкурентних переваг для вітчизняних податкоплатників, створених оподаткуванням, у процесі уніфікації податків в умовах євроінтеграції.

Начальник управління зовнішніх зносин,
зовнішньоекономічної та інвестиційної
діяльності Тернопільської обласної
державної адміністрації



В.П. Кравець