

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ

На правах рукопису

САМУСЕВИЧ ЯРИНА ВАЛЕНТИНІВНА

УДК [336.221.4:339.137.2](477)(043.5)

**РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ  
СИСТЕМИ УКРАЇНИ  
В УМОВАХ ПОДАТКОВОЇ КОНКУРЕНЦІЇ**

Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник:  
Васильєва Тетяна Анатоліївна,  
доктор економічних наук, професор

Суми – 2015

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ПІД ВПЛИВОМ ПОДАТКОВОЇ КОНКУРЕНЦІЇ.....	13
1.1 Узагальнення теоретичних засад функціонування податкової системи та її ролі в економіці країни.....	13
1.2 Систематизація теоретичних положень щодо сутності податкової конкуренції та її становлення у процесі економічного розвитку держав.....	28
1.3 Аналіз існуючих у науковій літературі моделей податкової конкуренції та визначення її наслідків для економіки країн.....	45
1.4 Концептуальні засади розвитку податкової системи країни в умовах податкової конкуренції.....	66
Висновки до першого розділу.....	77
РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ОБГРУНТУВАННЯ МІСЦЯ УКРАЇНИ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ ПОДАТКОВОМУ ПРОСТОРІ.....	81
2.1 Методичні засади визначення основних податкових конкурентів України серед країн Європи.....	81
2.2 Дослідження конвергенції податкових систем України та країн – її основних податкових конкурентів .....	97
2.3 Порівняльний аналіз сучасних тенденцій розвитку вітчизняної податкової системи та податкових систем країн Європи – основних податкових конкурентів України.....	122
Висновки до другого розділу.....	145
РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В НАПРЯМКУ ПІДВИЩЕННЯ ЇЇ ПОДАТКОВОЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ .....	148
3.1 Методичні засади визначення оптимального рівня податкового навантаження в Україні з урахуванням рівня фінансування	

суспільних послуг.....	148
3.2 Удосконалення системи адміністрування податків з урахуванням її впливу на підвищення податкової конкурентоспроможності України.....	174
3.3 Реформування системи місцевого оподаткування в Україні у контексті підвищення податкової конкурентоспроможності регіонів.....	200
Висновки до третього розділу.....	226
ВИСНОВКИ.....	230
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	233
ДОДАТКИ.....	260
Додаток А – Визначення сутності основних категорій у сфері оподаткування та податкової конкуренції.....	261
Додаток Б – Статистична інформація для кластеризації країн – податкових конкурентів.....	270
Додаток В – Результати визначення середніх рівнів показників оподаткування при різних варіантах кластерного розподілу країн Європи за структурою податкових систем.....	272
Додаток Г – Статистична інформація для оцінювання рівня конвергенції у розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів.....	275
Додаток Д – Статистичні показники функціонування податкової системи України.....	278
Додаток Е – Статистичні показники функціонування податкових систем України та країн Європи – основних податкових конкурентів України.....	280
Додаток Ж – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ в Україні та країнах Європи – її основних податкових конкурентах....	282
Додаток И – Відповідність рівня фактичного податкового	

навантаження рівню податкового навантаження, підтверженому державними витратами, у країнах Європи – основних податкових конкурентах України.....	293
Додаток К – Статистична інформація та проміжні розрахунки для оцінювання абсолютного та компаративного індексів якості податкового адміністрування .....	308
Додаток Л – Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства в Україні та країнах – її податкових конкурентах.....	311
Додаток М – Особливості оподаткування місцевими податками та розподілу загальнодержавних податків в Україні.....	317
Додаток Н – Рівень суспільних витрат, що здійснюються з місцевих бюджетів, у порівнянні з загальним рівнем державних суспільних витрат в Україні та країнах – її податкових конкурентах.....	319
Додаток Л – Довідки про впровадження результатів дисертації.....	321

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** В умовах глобалізації світової економіки суттєво зросли міжнародні потоки капіталу та трудових ресурсів (в окремих країнах частка мігрантів досягає 50-70 %; в 2014 р. сумарний притік капіталу у країни, що розвиваються, склав більше 1 трлн. дол. США), що в значній мірі обумовлено преференційною податковою політикою окремих країн в умовах податкової конкуренції. Враховуючи хронічний дефіцит державного бюджету України, недостатність фінансових ресурсів для реалізації соціально-економічних функцій держави, виникнення додаткових фінансових потреб внаслідок загострення геополітичної, соціальної та фінансової криз, підвищення податкової конкурентоспроможності України стає однією з домінант структурної перебудови національної економіки. Незважаючи на значний прогрес у справі реформування податкової системи України, що був досягнутий за останні п'ять років, вона все ще не є достатньо експансивною у напрямку стимулювання екзогенного притоку праці та капіталу, а з іншого боку – недостатньо протекціоністською щодо стримування їх відтоку за кордон. Крім того, податкові важелі сьогодні не є вагомим фактором і міжрегіонального перерозподілу факторів виробництва в межах України, що створює перешкоди на шляху реалізації пріоритетних завдань стратегічної фінансової політики держави.

Теоретичні засади та практичний інструментарій формування податкової системи в умовах податкової конкуренції досліджено в наукових працях таких зарубіжних вчених, як Д. Вільдасін (D. Wildasin), Дж. Вільсон (J. Wilson), Р. Гордон (R. Gordon), О. М. Лібман, Д. Мітчел (D. Mitchell), В. Оутс (W. Oates), О. І. Погорлецький, О. М. Пузін, Ч. Тіббу (C. Tiebout), Т. Філд (T. Field) Досліджуваній проблематиці присвячені праці і ряду вітчизняних науковців, серед яких: О. Я. Бозуленко, Т. А. Васильєва, О. М. Десятнюк, Ю. Б. Іванов, В. М. Кміть, А. І. Крисоватий, С. В. Леонов, Т. В. Меркулова, Н. С. Педченко,

І. В. Педь, К. П. Проскура, О. В. Ревенко, Д. М. Серебрянський, О. О. Сунцова, С. В. Слухай, Т. В. Тучак, І. О. Цимбалюк, О. О. Чумакова, К. І. Швабій, І. М. Школа та ін.

Незважаючи на підвищений науковий інтерес до проблеми розвитку податкової системи в умовах податкової конкуренції та значну кількість наукових розробок у даному напрямку, відсутній комплексний підхід до її вирішення. Зокрема, потребують подальшого дослідження питання, пов'язані з уточненням сутності податкової конкуренції; формалізацією підходу до вибору країн – податкових конкурентів та визначення тенденцій конвергенції їх податкової системи; розробкою конкретних шляхів реформування податкової системи України в контексті підвищення її податкової конкурентоспроможності, зокрема, щодо оптимізації податкового навантаження, розвитку інструментарію податкового адміністрування та трансформації системи місцевих податків і зборів в умовах регіональної податкової конкуренції. Все це обумовлює вибір теми дисертаційного дослідження, мети та завдань, а також підтверджує актуальність теми.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота узгоджується з основними напрямками наукових досліджень Української академії банківської справи. Зокрема, до звіту за темою «Реформування фінансової системи України в умовах євроінтеграційних процесів» (номер держ. реєстрації 0109U006782) увійшли пропозиції дисертанта щодо реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції; за темою «Конкурентоспроможність національної економіки в умовах євроінтеграції» (номер держ. реєстрації 0111U009459) – щодо визначення основних факторів підвищення міжнародної податкової конкурентоспроможності України.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є удосконалення науково-методичних підходів та розробка практичних рекомендацій щодо реформування податкової системи України з урахуванням вимог міжнародної та регіональної податкової конкуренції.

Поставлена мета зумовила необхідність вирішення наступних завдань:

- систематизувати наукові дослідження сутності, структури та функцій податкової системи;
- удосконалити підхід до розуміння сутності податкової конкуренції;
- систематизувати моделі податкової конкуренції;
- обґрунтувати концептуальні засади розвитку податкової системи країни в умовах податкової конкуренції;
- визначити перелік країн Європи – потенційних податкових конкурентів України та порівняти сучасні тенденції розвитку їх податкових систем;
- обґрунтувати тенденції конвергенції податкової системи України та країн – її основних конкурентів в європейському податковому просторі;
- визначити оптимальні в умовах податкової конкуренції рівні податкового навантаження в Україні з огляду на фактичний рівень фінансування суспільних послуг;
- розробити напрямки реформування системи податкового адміністрування в Україні з урахуванням вимог податкової конкуренції;
- запропонувати напрямки реформування системи місцевого оподаткування в Україні для підвищення податкової конкурентоспроможності регіонів.

*Об'єктом дослідження* є економічні відносини, що виникають між суб'єктами податкової системи з приводу перерозподілу ресурсів, що формують об'єкт оподаткування під впливом податкової конкуренції.

*Предметом дослідження* є науково-методичний інструментарій обґрунтування місця України в європейському податковому просторі та реформування її податкової системи з урахуванням вимог підвищення податкової конкурентоспроможності.

*Методи дослідження.* Теоретичну та методологічну основу дисертаційного дослідження складають фундаментальні положення економічної теорії, теорії державних фінансів, теорії оподаткування, державного регулювання економіки, податкового менеджменту, а також наукові праці, присвячені проблемам податкової конкуренції.

У роботі використовувалися наступні методи наукового пізнання: аналіз, синтез, логічне узагальнення – при обґрунтуванні впливу податкової конкуренції на розвиток податкової системи; порівняльний та статистичний аналіз – при дослідженні сучасних тенденцій розвитку податкової системи України; кластерний аналіз – при визначенні груп країн – податкових конкурентів України; варіаційний та регресійний аналіз – при дослідженні рівня конвергенції податкової системи європейських країн; методи узагальнених оціночних рівнянь та авторегресійних рівнянь з розподілим лагом – при формалізації зв'язку якості податкового адміністрування з розподілом джерел податкових надходжень. Економіко-математичне моделювання проведено за допомогою програмних продуктів Statistica 6 та STATA 12.0.

Інформаційною та фактологічною базою дисертаційного дослідження є Податковий кодекс України, законодавчі та нормативно-правові акти, що визначають умови формування податкової системи в Україні та в інших країнах світу; офіційні дані Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України; звітно-аналітична інформація Міжнародного валютного фонду, Світового банку, Європейської комісії, Організації економічного співробітництва і розвитку; результати наукових досліджень з питань оподаткування.

**Наукова новизна результатів дослідження** полягає у розвитку існуючих та обґрунтуванні нових науково-методичних підходів до реформування ПС України в умовах міжнародної та регіональної податкової конкуренції.

Найбільш вагомими науковими результатами дослідження є такі:

*вперше:*

– формалізовано зв'язок між рівнем податкового навантаження та рівнем фінансування суспільних послуг на основі багатофакторних залежностей за допомогою методу панельної регресії з фіксованими ефектами для України та



країн – основних її податкових конкурентів, що дозволило визначити оптимальні для України рівні податкового навантаження (сукупного та на фізичних і юридичних осіб);

*удосконалено:*

– методичний підхід до визначення країн – податкових конкурентів України, що передбачає дворівневу кластеризацію залежно від ставок оподаткування доходів фізичних і юридичних осіб та споживання, а також індикаторів рівня соціально-економічного розвитку країни (ВВП та темп його приросту, індекс споживчих цін, чистий національний дохід на душу населення);

– методичний інструментарій обґрунтування ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни, що передбачає застосування абсолютного та компаративного індексів якості податкового адміністрування та формалізацію їх зв'язку з параметрами результативності податкової конкуренції;

– методичні засади оцінювання рівня податкової конкурентоспроможності регіонів з урахуванням особливостей системи місцевого оподаткування та податкової політики, а також загального рівня розвитку регіонів, що дозволило обґрунтувати шляхи реформування системи місцевого оподаткування в Україні у напрямку підвищення податкової конкурентоспроможності її регіонів;

*набуло подальшого розвитку:*

– визначення сутності поняття «податкова конкуренція» як системи економічних відносин між країнами, адміністративно-територіальними одиницями та/або їх групами, що виникають в процесі залучення екзогенних та утримання ендогенних мобільних ресурсів, що формують об'єкт оподаткування (реальних та потенційних) за рахунок диференціації податкових інструментів і спрощення процесу податкового адміністрування з метою максимізації темпу приросту ВВП або валового регіонального продукту. Це дозволило перейти від процесного до системного трактування податкової конкуренції; враховувати

всіх її суб'єктів, двосторонній характер руху мобільної частини реальних та потенційних об'єктів податкової конкуренції, кількісні та якісні її інструменти; уточнити критерії оцінювання її результату;

– формалізація тенденцій зближення податкової системи України та країн – її податкових конкурентів шляхом оцінювання рівня  $\sigma$ -конвергенції на основі коефіцієнта варіації ставок основних податків та податкового навантаження, а також рівня  $\beta$ -конвергенції на основі побудови панельних регресійних рівнянь динаміки фіскальних розривів окремих показників розвитку податкових систем країн, що дозволило обґрунтувати пріоритетні напрямки реформування податкової системи України у контексті зближення з її податковими конкурентами;

– концептуальні засади розвитку податкової системи країни в умовах податкової конкуренції шляхом визначення особливостей впливу податкової конкуренції на податкову систему країни та її соціально-економічний розвиток, реакції податкової системи країни на зміну умов податкової конкуренції та врахування неподаткових ефектів податкової конкуренції, що дозволило обґрунтувати напрямки реформування податкової системи країни та системи місцевого оподаткування з урахуванням податкової конкуренції.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що основні положення дисертації доведено до рівня методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть бути використані Комітетом Верховної ради України з питань податкової та митної політики – при розробці пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства; Державною фіскальною службою України – при удосконаленні системи адміністрування податків; органами місцевого самоврядування – при встановленні місцевих податків і зборів; розпорядниками бюджетних коштів – при визначенні рівня фінансування суспільних послуг.

Висновки та рекомендації дисертанта щодо оцінювання якості податкового адміністрування впроваджено у діяльність ГУ ДФС у Сумській області (довідка від 21.05.2015 № 34-453); щодо визначення оптимального рівня податкового

навантаження у залежності від фінансування суспільних послуг – у діяльність Департаменту економічного розвитку і торгівлі Сумської обласної державної адміністрації (довідка від 24.06.2015 №03-01/837); щодо удосконалення системи місцевого оподаткування – у діяльність Сумської міської ради (довідка від 25.06.2015 №74-777).

Одержані наукові результати використовуються у навчальному процесі ДВНЗ «Українська академія банківської справи» при викладанні дисциплін: «Податкова система», «Податковий менеджмент» (акт від 14.05.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є завершеною науковою роботою. Наукові положення, висновки, рекомендації і розробки, які виносяться на захист, одержані автором самостійно і відображені в опублікованих працях. Результати, опубліковані дисертантом у співавторстві, використані у дисертаційній роботі лише в межах його особистого внеску.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення дисертації доповідалися, обговорювалися і отримали схвальну оцінку на міжнародних науково-практичних конференціях, серед яких: «Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи» (м. Львів, 2015 р.); «Фінанси в умовах модернізації регіональної економіки» (м. Київ, 2014 р.); «Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин» (м. Севастополь, 2013 р.); «Современные проблемы и пути их решения в науке, транспорте, производстве и образовании'2012» (м. Одеса, 2012 р.). Крім того, наукові результати автора оприлюднені на всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансово-кредитна система України в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів» (м. Черкаси, 2014 р.) та міжнародному семінарі «Транскордонне співробітництво як форма розвитку міжнародної інтеграції» (м. Луцьк, 2012 р.).

**Публікації.** Основні наукові положення, рекомендації та висновки дисертанта опубліковано у 17 наукових працях загальним обсягом 6,80 друк. арк., з яких особисто автору належить 5,09 друк. арк., у тому числі: підрозділи у 2 колективних монографіях, 6 статей у наукових фахових виданнях України та

3 статті в зарубіжних наукових виданнях (з них: 6 – у виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз; 1 – в електронному науковому фаховому виданні), 6 публікацій у збірниках тез доповідей конференцій.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ПІД ВПЛИВОМ ПОДАТКОВОЇ КОНКУРЕНЦІЇ

#### 1.1 Узагальнення теоретичних засад функціонування податкової системи та її ролі в економіці країни

Стабільний розвиток національної економіки передбачає активну участь державних інститутів у підтримці різних сфер суспільного життя, що потребує залучення достатнього обсягу фінансових ресурсів для забезпечення належного виконання соціально-економічних функцій державою та обумовлює необхідність створення та ефективного функціонування податкової системи.

З метою виявлення ключових положень, що відображають сутність та роль оподаткування у забезпеченні збалансованого розвитку економічної системи, доцільно, передусім, дослідити сутність категорії податок. Узагальнення наукових підходів щодо змісту даного терміну наведено у табл. А.1 дод. А. Дослідження наданих різними науковцями визначень дозволило виокремити існування певних ключових характеристик, притаманних даній економічній категорії, узагальнення яких наведено у табл. 1.1.

Аналіз підходів різних науковців дозволяє відзначити, що більшість з них, визначаючи категорію «податки», підкреслюють їх законодавче встановлення, з якого випливає обов'язковість сплати податків, поруч з чим окремою групою науковців визначено також безумовність оплати податкових зобов'язань. Законодавчий характер податків передбачає, що умови оподаткування (податкові ставки, період оподаткування, суб'єкт, об'єкт, база оподаткування, джерело сплати податку, податкові пільги тощо) визначаються державою, при цьому М. П. Кучерявенко [51] враховує можливість встановлення податків органами місцевого самоврядування. Платниками податків визначають юридичних та фізичних осіб, при цьому О. Д. Данілов [23] підкреслює також індивідуальний характер податкових платежів.

Таблиця 1.1 – Характерні риси категорії «податок», визначені у працях різних науковців (складено автором)

Автор	Законодавче встановлення	Обов'язковість	Безоплатність	Безумовність	Індивідуальний характер	Безповоротність	Відсутність цільового спрямування	Грошова форма	Акумуляція у централізованих фондах	Фінансування функцій держави	Регулювання економічних процесів	Участь у перерозподілі вартості ВВП
О. Д. Данілов [23]	+	+	+		+			+	+	+		
Т. Н. Міронова [72]		+				+				+		
В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко [97]		+						+	+	+		
М. П. Кучерявенко [51]	+	+	+	+		+	+		+			
І. В. Педь [91]	+	+	+				+			+		
Г. О. Партин [87]		+							+			
Д. Г. Чернік [75]		+							+			+
А. І. Крисоватий [46]	+	+						+	+	+		+
Т. М. Мараховська [64]	+	+	+				+	+	+	+		
І. Ф. Комарницький [44]	+	+							+			
П. Т. Гега , Л. М. Доля [17]	+	+	+			+			+			
О. А. Кушніренко [52]								+	+	+		
П. К. Бечко [4]								+	+	+		
П. В. Мельник [68]	+									+	+	+
О. О. Мамалуй [63]		+										+
Е. П. Милявська, О. І. Жабін [71]								+	+	+		+
О. Ю. Липко [57]	+	+	+	+			+	+				
О. Д. Василик [10]	+	+							+		+	+
Л. М. Демиденко [24]	+		+						+	+		
Ю. Б. Іванов [34]	+	+							+	+		+
О. В. Олійник, І. В. Філон [78]								+	+	+		+
С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина [80]		+		+					+			
В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко [27]		+						+	+	+		+

Чисельна група науковців відзначає притаманну податкам рису безоплатності, що передбачає відсутність надання певних товарів чи послуг державою платникам податків в еквіваленті до суми сплаченого ними податку. При розгляді даної характеристики варто звернути увагу на позицію окремих авторів (П. Т. Гега [17], О. Ю. Липко [57], Т. М. Мараховська [64] та Л. М. Демиденко [24]), які визначають індивідуальну безоплатність податку. З нашої точки зору, дане уточнення є доцільним, оскільки у загальному випадку економічні суб'єкти держави в обмін на перераховані ними податкові платежі користуються комплексом соціально-економічних послуг, які надаються державою. Отже, безоплатність податків можна трактувати як відсутність пропорційності податкових зобов'язань платника податку до обсягу спожитих ним суспільних благ.

Певні автори відзначають також відсутність цільового спрямування податкових надходжень, що пояснюється акумуляцією їх сум у централізованих грошових фондах, до яких відносять бюджети різних рівнів та державні цільові фонди, які передбачають розподіл загальної суми дохідної частини на фінансування загальнодержавних потреб. Варто відзначити, що на сучасному етапі розвитку економіки податки сплачуються виключно у грошовій формі, що, відповідно, також визначено характерною рисою податків. Однак, дефініція, надана Л. М. Демиденко [24], передбачає сплату податкових зобов'язань у грошовій чи натуральній формі, що відображає еволюцію розвитку даного явища.

З точки зору аналізу місця податків у економічній системі держави авторами визначається їх участь у процесі перерозподілу створеної національною економікою вартості (ВВП або національного доходу). Розглядаючи призначення податків, більшість науковців трактує його як забезпечення фінансування функцій (потреб) держави, що характеризує економічну сутність податкових взаємовідносин між державою та юридичними і фізичними особами. У даному контексті варто відзначити підхід Т. М. Мараховської [64], яка підкреслює роль податків у формуванні фінансової

незалежності держави. Однак, при цьому лише окремі автори (П. В. Мельник [68], О. Д. Василик [10]) зосереджують увагу на такому важливому аспекті функціонування податків як регулювання економічних процесів, що, на нашу думку, є однією з визначальних характеристик даної категорії, оскільки відображає роль податків як інструмента державного регулювання економіки.

При дослідженні сутності податків варто приділити увагу також розгляду їх функцій. Найбільш поширеною в економічній літературі є позиція науковців щодо визначення трьох основних функцій даної категорії: фіскальної, розподільної та регулюючої. Окремі автори виділяють також додаткові функції, такі як контрольна, стимулююча, накопичувальна тощо, однак, на нашу думку, дане уточнення є недоцільним, оскільки дані аспекти виникають у процесі виконання податками їх основних функцій, саме тому слід віддавати пріоритет реалізації трьох функцій податків, які у свою чергу проявляються та розширюються при реалізації функцій податкової системи.

У той же час, з метою визначення особливостей функціонування та призначення податкової системи, які мають бути враховані у процесі розробки підґрунтя для концепції її реформування, доцільно дослідити сутнісне наповнення даної категорії, для чого було проаналізовано існуючі в науковій та нормативній літературі підходи до її трактування, зміст яких представлено в табл. А.2 дод. А.

Варто відмітити, що науковці, визначаючи сутність даного поняття, не дотримуються єдиного підходу щодо розставлення акцентів при його трактуванні. Так, найбільш поширеною є позиція дослідників щодо характеристики податкової системи як сукупності загальнодержавних податків і зборів, яка відображена у підходах І. А. Золотько [32], О. Д. Данілова та Н. П. Фліссак [23], В. Г. Баранової [98] та ін. У той же час, існують більш широкі точки зору, які включають умови оподаткування в цілому. Так, наприклад Е. А. Мариганова та С. Л. Шапіро [65] окрім податків до податкової системи включають також принципи оподаткування, методи і механізми обчислення податків, А. С. Меглаперідзе [139] та Л. К. Воронова [16] також



враховують у складі податкової системи дії, що опосередковують процес сплати податків, тобто податкове адміністрування. Відмітимо також позицію М. М. Артус та Н. М. Хижої [2], які розглядають податкову систему як комплекс економічних відносин щодо вилучення державою у платників податків коштів у формі податків і зборів для реалізації її функцій.

Слід звернути увагу на підхід Л. П. Сідельнікової та Н. М. Костіної [128], які розмежовують категорії «податкова система», «система оподаткування», «система податків і зборів». Найбільш вузьким поняттям автори вважають систему податків і зборів, яка об'єднує законодавчо встановлені обов'язкові платежі. До системи оподаткування, окрім сукупності податків і зборів, належать також механізми і способи їх розрахунку та сплати, у той час як податкова система, окрім зазначених елементів, включає також суб'єктів, які здійснюють роботу з адміністрування та перерахунку податків і зборів.

У цілому можна відмітити, що при характеристиці податкової системи слід враховувати її законодавчу регламентованість, інструменти функціонування та особливості їх застосування, що в цілому дозволяє узагальнити існуючі підходи шляхом визначення податкової системи як сукупності законодавчо регламентованих економічних відносин між державою, фізичними та юридичними особами з приводу встановлення, стягнення та розподілу податків, зборів та платежів податкового характеру для забезпечення виконання соціально-економічних функцій держави. Такий підхід дозволяє врахувати як суб'єктів, об'єкти та інструменти податкової системи, так і механізм та мету її функціонування.

Дослідження функціонування податкової системи доцільно розпочати з розгляду принципів, на основі яких вона побудована. Аналізуючи принципи оподаткування, більшість авторів пропонують їх розглядати з точки зору трьох аспектів – організаційного, економічного та правового, що можна відмітити також, проаналізувавши принципи побудови податкової системи, які визначені у Податковому кодексі України [100]. Групування даних принципів відповідно до зазначених аспектів наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Принципи податкової системи України відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України [100]

Організаційний аспект	Економічний аспект	Правовий аспект
<p>– єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.</p> <p>– нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;</p> <p>– рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;</p> <p>– загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені законодавством податки та збори, платником яких вона є</p>	<p>– економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;</p> <p>– рівномірність та зручність сплати – установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;</p> <p>– соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;</p> <p>– фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями</p>	<p>– невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;</p> <p>– презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо законодавчі норми припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів;</p> <p>– стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року</p>

У той же час, аналізуючи сучасні наукові підходи до визначення принципів податкової системи (табл. 1.3), відмітимо, що підходи дослідників у цілому враховують положення, визначені законодавством, конкретизуючи окремі аспекти. Так, В. П. Кудряшов [49] серед принципів побудови податкової системи визначає забезпечення фіскальної функції через обов'язковість і рівномірність оподаткування та стимулювальної функції через стимулювання науково-технічного прогресу, інвестиційної і підприємницької діяльності, а також справедливість (в тому числі соціальну справедливість), обґрунтованість, компетентність, єдиний підхід, доступність, стабільність, рівнозначність.

Т. В. Мединська, Н. І. Власюк [67] визначають, що податкова система має враховувати принципи вигоди (компенсація платникам витрат на сплату податків у вигляді суспільних благ), адміністративної зручності (простота та прозорість податкового законодавства та механізму сплати податків), платоспроможності, визначальної бази (середній рівень оподаткування має формуватися з урахуванням видатків бюджету).



М. М. Артус, Н. М. Хижа [2] зазначають, що справляння податків має бути саме економічно обґрунтованим та не допускати проявів податкової дискримінації, що відображає принципи рівнозначності та єдиного підходу, виокремлені раніше.

І. В. Педь [92], аналізуючи принципи податкової системи, розділяє їх на нормативні (ті, що стосуються побудови і функціонування податкової системи) та позитивні (ті, які відображають поведінку платників податків у процесі їх стягнення). До нормативних принципів автор відносить принцип справедливості (розподіл податкового навантаження між платниками податків відповідно до їх платоспроможності або отриманої вигоди від надання державою суспільних послуг), принцип ефективності (економічна ефективність податків пов'язана зі збалансуванням їх фіскальної та стимулюючої функцій, технічна – з мінімізацією витрат на сплату податків, політична – з задоволенням очікувань виборців щодо співвідношення податків та суспільних послуг), принцип адекватності (достатність податкових надходжень для задоволення потреб платників податків у суспільних благах, що реалізується через стабільність зростання доходів бюджетів та їх еластичність – відповідність темпам економічного зростання) та принцип простоти (складність податкової системи не має перешкоджати дотриманню основних принципів її побудови). У той же час, позитивними принципами оподаткування визначено перекладання податків (перерозподіл податків між платниками) та надмірний податковий тягар (скорочення добробуту через значний рівень оподаткування). Відмітимо, що з точки зору побудови та підтримання ефективного функціонування податкової системи можна розглядати лише групу нормативних принципів, відмічених автором.

П. К. Бечко, О. А. Захарчук [3] принципи податкової системи розглядають у розрізі економіко-функціональної та організаційно-правової складових. Економіко-функціональними принципами автори вважають стабільність системи оподаткування, її універсалізація (здатність до функціонування при змінах в економічній політиці держави), однократність оподаткування, його

прозорість та рівномірність, збалансування інтересів держави та платників податків, відсутність репресивного характеру, бюджетна спрямованість (встановлення податків має бути обґрунтовано державними витратами), мінімізація втручання у діяльність платника податків, ефективність (податкові надходження мають суттєво перевищувати витрати на функціонування податкової системи). До організаційно-правових принципів науковцями віднесено єдність та централізацію, які проявляються в тому, що всі податки встановлюються на загальнодержавному рівні, однак, надходити можуть до бюджетів різних рівнів. При цьому, на нашу думку, даний принцип дещо стримує можливості розвитку систем місцевого оподаткування.

В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко [27] вважають, що витрати платників, пов'язані зі сплатою податків, мають бути співставними з отриманими ними суспільними благами, а сам процес сплати податків не бути обтяжливим (принцип вигоди та адміністративної зручності). Принцип платоспроможності реалізується через горизонтальну та вертикальну рівність – встановлення однакових податкових зобов'язань для платників податків з рівною платоспроможністю та диференційованих – для платників з різною платоспроможністю.

Л. П. Сідельнікова та Н. М. Костіна [128] принципи податкової системи поділяють на чотири групи: 1) фіскально-бюджетні (достатність, еластичність, здатність до збільшення, рухомість, вичерпний перелік податків); 2) політико-економічні (спрямованість на економічне зростання, економічна нейтральність, економічна ефективність, стабільність, гнучкість, системність); 3) соціально-етичні (загальний характер, соціальна справедливість, відносна рівність зобов'язань, платоспроможність, рівномірність); 4) організаційні (наочність, визначеність, адміністративна зручність і зручність для платника, практичність і організаційна простота, контрольованість, максимальне зменшення витрат на стягнення, чисельність, єдність).

Проведений аналіз засвідчив, що принципи побудови податкової системи мають враховувати організаційні аспекти (законодавче встановлення,

стабільність, універсальність податкової системи тощо) та економічні аспекти як з точки зору держави (забезпечення достатнього обсягу надходжень, регулювання економічних процесів) так і з точки зору платників податків (пропорційність, платоспроможність, обґрунтованість державними витратами тощо).

У контексті вивчення особливостей функціонування податкової системи слід розглянути також її ключові елементи. Відмітимо, що для даної позиції науковці також не дотримуються єдиного підходу. Так, В. П. Кудряшов [49] виділяє три складових податкової системи – сукупність податків (зборів та платежів); суб'єктів оподаткування, до яких відносить державу та окремо державні органи виконавчої влади, платників податків та посередників, якими виступають як фінансові установи, так і державні казначейства, які забезпечують процес перерахунку податкових платежів; а також проведення операцій з оподаткування.

Л. П. Сідельнікова та Н. М. Костіна [128] також виділяють три елементи у структурі податкової системи, а саме – система оподаткування (окрім податків і зборів до неї включено також механізми і способи їх розрахунку та сплати); платники податків (юридичні та фізичні особи) та контролюючі органи (податкові органи країни).

С. І. Лучковська [61] до елементів податкової системи відносить системи податкових платежів, принципів оподаткування та податкового законодавства, правовий механізм податку, а також його закріплення за кожним податком, систему податкових органів, порядок, форми та методи встановлення, зміни та скасування податку, податковий контроль, права, обов'язки та відповідальність учасників податкових відносин. Варто відзначити, що зазначені елементи тісно пов'язані між собою та дублюють один одного, так, права, обов'язки та відповідальність суб'єктів податкової системи визначено системою податкового законодавства, а податковий контроль є інструментом системи податкових органів тощо.

С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина [80], характеризуючи взаємозв'язки між суб'єктами податкової системи, розглядають дві групи взаємовідносин у сфері оподаткування – між державою і податковими службами та між податковими службами і платниками податків. Останню групу, в свою чергу, автори розглядають за двома напрямками – відносини, що стосуються сплати податків, та відносини, що стосуються їх стягнення.

Враховуючи наведені положення та контекст даного дослідження, основні елементи податкової системи доцільно визначати у розрізі суб'єктної (державна в особі уповноважених у сфері оподаткування органів влади загальнодержавного та місцевого рівня, податкові органи, платники податків), об'єктної (доходи, операції, майно тощо, з якими пов'язано виникнення об'єкта оподаткування) та інструментальної складових (сукупність податків та зборів, механізми оподаткування, податкові ставки, податкові пільги тощо).

Функції податкової системи реалізуються через повноваження органів державної влади при встановленні, стягненні та розподілі податків. Найбільш важливим органом, який встановлює загальні умови оподаткування, є Верховна Рада України, яка здійснює законотворчу функцію, забезпечуючи достатність фіскальної та стимулюючої дії податків. При цьому основні повноваження щодо роботи з законопроектами у сфері податкового та митного законодавства реалізує Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики.

Наступним суб'єктом, від якого залежить повнота реалізації ролі податкової системи у розвитку країни, є податкові органи – в Україні на поточний момент це Державна фіскальна служба України, до повноважень якої належить безпосередньо організація податкового процесу для забезпечення його максимальної зручності для платників податків та ефективності для забезпечення наповнення дохідної частини бюджетів різних рівнів.

Відмітимо, що відповідно до матеріалів Посібника для спрощення оподаткування Світового банку [161] головними функціями адміністрування податків визначаються: 1) інформування та навчання платників податків

(надання податкових консультацій, публікація інформаційних матеріалів); 2) спрощення процедури оподаткування для платників податків (спрощення реєстрації платників податків та здійснення податкових платежів, моніторинг та вирішення скарг платників податків); 3) забезпечення сплати податків (здійснення податкових перевірок, виявлення та усунення податкового шахрайства, санкціонування порушень податкового законодавства); 4) внутрішній менеджмент податкових органів (навчання персоналу, удосконалення технічного забезпечення).

Функції та завдання контролюючих органів у сфері оподаткування визначено Податковим кодексом України [100] та Постановою Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» [103]. З урахуванням положень чинного законодавства, основними функціями, які обумовлені завданнями, визначеними для податкових органів, можемо визначити наступні:

- адміністративна (забезпечення процесу адміністрування податків і зборів, надання адміністративних послуг платникам податків тощо);
- контрольна (контроль за дотриманням податкового законодавства, достовірності та повноти обліку платників податків тощо);
- інформаційна (консультування платників податків, розробка пропозицій щодо вдосконалення податкового і митного законодавства та формування податкової і митної політики тощо);
- фіскальна (забезпечення повноти податкових надходжень, стягнення нарахованих штрафів тощо);
- регулююча (ліцензування діяльності суб'єктів господарювання, розробка інструкцій, податкової звітності тощо);
- превентивна (запобігання порушенням податкового законодавства).

Система адміністрування податків має об'єктивне підґрунтя у вигляді переліку певних принципів, а саме: фіскальної ефективності, мінімізації затрат платників на звітування та сплату податків і зборів; простоти та прозорості податкової системи, рівності умов сплати податків, наявність зворотнього



зв'язку між платниками податків та органами податкового адміністрування, оперативність, превентивний характер податкових санкцій.

Аналізуючи принципи побудови системи ефективного податкового адміністрування, слід звернути увагу на концепцію, яку було викладено у практичних рекомендаціях Комітету з бюджетних питань форуму зі стратегічного управління Організації економічного співробітництва і розвитку у 2001 році, що враховує сукупність завдань, які мають виконуватися податковими органами у розрізі їх взаємодії з іншими суб'єктами (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 – Основні завдання органів податкового адміністрування (побудовано автором на основі [230])

Як можна відмітити з наведеного рисунку, діяльність органів податкового адміністрування тісно пов'язана з різними категоріями суб'єктів, а їх місією можна вважати узгодження інтересів платників податків та держави у особі урядових та неурядових організацій, а також дотримання міжнародної етики справляння податків.

У той же час, існують органи державної влади, які непрямим чином реілазують податкові функції. Зокрема, найбільш важливими серед них є місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, повноваження яких визначено відповідними законами.

Отже, повноваження місцевих державних адміністрацій більшою мірою спрямовані на реалізацію соціально-економічних функцій держави за рахунок забезпечення їх фінансування надходженнями від сплати податків. При цьому можна прослідкувати зв'язки між окремими повноваженнями [106] та функціонуванням податкової системи:

- розробка проектів програм соціально-економічного розвитку, їх виконання та звітування за результатами виконання – програми соціально-економічного розвитку створюють підґрунтя для коригування інструментарію оподаткування, прогнозування обсягів податкових надходжень та визначення напрямків податкової політики;

- забезпечення ефективного використання ресурсів, що належать до їх юрисдикцій (природних, трудових, фінансових) – ефективність використання ресурсного потенціалу може бути врахована з точки зору визначення обсягів податкових надходжень;

- складання балансів ресурсів територій, необхідних для управління її соціально-економічним розвитком, визначення параметрів надання суспільних послуг населенню у відповідності до визначених законодавством нормативів мінімальних соціальних потреб – визначені показники можуть бути використані при встановленні рівня податкового навантаження з метою реалізації принципів економічної обґрунтованості та вигоди платників податків;

– розробка спільно з органами місцевого самоврядування пропозицій щодо створення спеціальних економічних зон – створює підстави для запровадження спеціальних режимів оподаткування.

У той же час, повноваження органів місцевого самоврядування у розрізі функціонування податкової системи, визначені законодавством [105], можна трактувати наступним чином:

– затвердження програм соціально-економічного розвитку територій, а також інших цільових програм, що відповідають завданням органів місцевого самоврядування – формує інформаційне підґрунтя при розробці та реалізації податкової і митної політики держави;

– затвердження та внесення змін до місцевих бюджетів, затвердження звітів про їх виконання – обумовлюють рівень показників податкових надходжень, достатніх для забезпечення фінансування затверджених видатків;

– повноваження, пов'язані з функціонуванням системи місцевого оподаткування (встановлення місцевих податків і зборів, надання пільг по місцевих податках і зборах, встановлення нормативів централізації коштів від земельного податку на спеціальних бюджетних рахунках районів міста), є частиною податкової системи країни;

– рішення щодо створення спільних підприємств підприємствами комунальної власності – вплив на розміри податкових баз та податкових надходжень за податками, що сплачують юридичні особи;

– надання та скасування дозволів на спеціальне використання природних ресурсів місцевого значення – дані рішення мають прямий вплив на розміри податкових баз при оподаткуванні рентною платою та, відповідно, на суми податкових надходжень.

Отже, розвиток податкової системи залежить від збалансованості дій офіційних органів державної влади у сфері оподаткування та має бути спрямований на максимізацію надходжень від сплати податків для забезпечення найбільш якісного виконання соціально-економічних функцій держави, а також збалансованого розвитку національної економіки.

## 1.2 Систематизація теоретичних положень щодо сутності податкової конкуренції та її становлення у процесі економічного розвитку держав

Глобалізація економіки, розвиток інноваційних технологій та обмеженість ресурсної бази зумовила еволюцію теорії економічної конкуренції з рівня суперництва за первинні фактори виробництва (земля, праця, капітал) до етапу перерозподілу вторинних джерел доходу національної економіки (баз податкових надходжень), що відобразилося у виникненні та розвитку явища податкової конкуренції, спрямованої переважно на спрощення законодавчих умов ведення бізнесу та, меншою мірою, скорочення оподаткування населення, з метою приваблення іноземних джерел податкових надходжень.

Дослідженню специфіки поняття податкової конкуренції має передувати з'ясування основних положень економічної конкуренції, викладених в науковій літературі. Відмітимо, що етимологічний зміст категорії конкуренція передбачає його трактування як змагання, суперництва, прагнення, рідше угоди, що дозволяє розуміти його передусім як постійний процес, спрямований на досягнення запланованого результату.

Сутність економічної конкуренції розглядалась у працях як зарубіжних, так і вітчизняних науковців протягом тривалого періоду часу, що супроводжувалося розвитком та диференціацією існуючих підходів, систематизація яких наведена у табл. А.3 дод. А. У той же час, незважаючи на відсутність єдиної точки зору, дослідники відмічають існування характерних рис економічної конкуренції, узагальнення яких представлено в табл. 1.4.

Отже, вперше дослідження конкуренції у світовій економічній науці було здійснено А. Смітом, який визначив її як механізм саморегулювання ринку, який забезпечує підвищення ефективності економічних процесів. Сутність даного поняття з точки зору регулятора економічних процесів розглядали також інші класичні (Дж. С. Мілль, К. Р. Макконелл, С. Л. Брю) та сучасні науковці (А. В. Глічев, Т. Горькова, А. Г. Грязнова, М. Ю. Очеретна,

Таблиця 1.4 – Ключові характеристики економічної конкуренції, визначені науковцями (складено автором)

Автор, джерело	Механізм регулювання ринку	Встановлення мінорної вартості	Наявність суперництва	Інноваційний розвиток підприємств та ринків	Значна кількість учасників	Незалежність конкурентів	Обмеженість ресурсів	Єдність приватних і суспільних інтересів	Стимулювання економічного прогресу	Дії в межах законодавства	Максимізація прибутку
А. Сміт [214]	+								+		
Дж. С. Мілль [215]	+										
Дж. Кернс [171]		+									
А.Маршалл [211]			+								
Й. Шумпетер [213]				+					+		
К.Р.Макконнелл, С.Л. Брю [213]	+				+	+	+	+			
Ф.Котлер [204]			+								
Дж. Стінглер [252]			+				+				
М. Портер [229]				+							
К. Маркс, Ф. Енгельс [66]		+	+		+						
П. Хейне [142]							+				
Ф. Х. Найт [74]					+	+					
Ф. А. фон Хайек [141]				+							
Л. Ерхард[158]									+		
А. В. Глічев [18]	+	+									
В.Л. Лунев [60]			+		+						
Т. Л. Азоєв [1]			+		+						
А. Ю. Юданов [159]					+		+				
Б. А. Райзберг [50]			+		+				+		
І. Спиридонов [130]			+		+						+
А.Архіпов, А. Нестеренко, А. Большаков [156]			+		+		+				
Т. Горькова, Г. Шаповалов [19]	+		+		+		+				
Т. В. Юр'єва [160]			+				+				
Р. А. Фатхутдінов [137]			+				+			+	
Н. С. Педченко [89]									+		+
В. Базилович [29]											+
Б. Шлюсарчик [154]			+				+				+
А. Г. Грязнова [157]	+										
А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін [82]			+								
Ю.В. Кіндзерський [45]			+				+				
О. В. Пожуєв [101]			+							+	+
М. Ю. Очеретна [85].	+		+	+					+		
І. В. Гуторова [22]			+					+			+

Г. Шаповалов). У даному контексті варто відзначити праці науковців, які розглядали таку функцію економічної конкуренції як визначення мінової вартості товарів, що відображає пропорційність їх обміну витратам, затраченим на виробництво.

Привертає увагу той факт, що більшість дослідників вважають, що економічній конкуренції притаманна така риса як суперництво учасників, причому відзначаються такі особливості як значна кількість суперників, їх незалежність один від одного, а також можливість вільного входу на ринок та виходу з нього. У межах економічної конкуренції суперництво може здійснюватися за певні види обмежених ресурсів, у якості яких виступають як фактори виробництва (праця, капітал тощо), так і ринки збуту, однак, при цьому варто відзначити інноваційну концепцію (Й. Шумпетер, М. Портер, Ф. А. фон Хайек), яка розглядає суперництво старих знань, технологій, форм ведення бізнесу та моделей ринку з новими.

Такі науковці як О. М. Пожуєв та Р. А. Фатхутдінов визначають конкуренцію як дії в рамках чинного законодавства, що зумовлює необхідність дослідження правового аспекту даного поняття. Так, згідно ст. 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції» «економічна конкуренція (конкуренція) – змагання між суб'єктами господарювання з метою здобуття завдяки власним досягненням переваг над іншими суб'єктами господарювання, внаслідок чого споживачі, суб'єкти господарювання мають можливість вибирати між кількома продавцями, покупцями, а окремий суб'єкт господарювання не може визначати умови обороту товарів на ринку» [103].

Як бачимо, у вітчизняному законодавстві знайшли відображення такі характерні риси економічної конкуренції як суперництво значного числа учасників, їх незалежність та використання індивідуальних переваг.

Варто відзначити, що при визначенні сутності економічної конкуренції науковці дотримуються статичного чи динамічного підходу, розглядаючи дане поняття як середовище чи стан функціонування ринку або як процес його

розвитку. У контексті даного дослідження доцільно розглянути конкуренцію з точки зору кінцевої мети її існування (рис. 1.2).



Рисунок 1.2 – Класифікація підходів щодо визначення результату існування економічної конкуренції (розроблено автором)

Узагальнюючи наведені підходи, можна відзначити, що конкуренція – це неперервний процес суперництва незалежних учасників ринку за перерозподіл обмеженої кількості ресурсів шляхом удосконалення індивідуальних переваг суб'єктів з метою максимізації власного прибутку, який призводить до загальноекономічного прогресу та встановлення рівноважних умов функціонування ринку.

У контексті визначення сутності податкової конкуренції доцільно врахувати також зміст категорії «податки». Аналіз різноманітних підходів, розроблених вітчизняними та зарубіжними науковцями, проведений у попередньому підрозділі, дозволяє визначити основні характеристики податків, які мають відобразитися у сутності податкової конкуренції – законодавче встановлення, забезпечення перерозподілу економічних благ, фінансування соціально-економічних функцій держави, регулювання економічних процесів.

При аналізі категорії податкової конкуренції варто дослідити її розвиток на теоретичному та практичному рівнях. Відмітимо, що теоретичні дослідження сутності податкової конкуренції беруть початок у роботах економістів та політиків Сполучених Штатів Америки, опублікованих у другій половині ХХ ст. Однак, аналіз викладених у літературі положень щодо еволюції явища податкової конкуренції дає змогу дійти до висновку, що задовго до початку теоретичних досліджень даного аспекту відбулось його практичне становлення. Узагальнення етапів генезису теорії податкової конкуренції та розвитку форм її реалізації наведено на рис. 1.3.

Розглядаючи розвиток податкової конкуренції, відзначимо, що її практичні прояви, відповідно до дослідження О. М. Пузіна [109], спостерігалися на етапі становлення держав, шляхом насильницького переходу податкових надходжень від одного уряду до іншого у результаті військових актів між державами. На наступному етапі роль воєнної сили у якості фіскального інструменту послаблюється на зміну розвитку державної влади, культури та права, однак, як рис цілком економічного явища податкова конкуренція набуває лише у кінці ХХ століття. На даному етапі розвитку податкової конкуренції сприяли такі фактори як зниження торгових бар'єрів, зростання мобільності фінансових потоків, спрощення правил трудових відносин, розвиток інформаційних технологій та сфери послуг, створення економічних союзів.

Теорія податкової конкуренції починає активно розвиватися у другій половині ХХ століття. Її початком стало дослідження регіональної податкової



конкуренції, проведене Ч. Тібу [253], який прийшов до висновку про її позитивну роль, оскільки пропозиція різних послуг регіональними урядами призводить до перерозподілу домогосподарств у межах країни відповідно до їх індивідуальних уподобань.



Рисунок 1.3 – Теоретичні дослідження явища податкової конкуренції та еволюція форм її реалізації у процесі розвитку світової економіки (побудовано автором на основі [91, 109, 155])

Подальший розвиток даної концепції здійснено В. Оутсом та Р. Швабом [218], які розглядали проблему зниження ефективності постачання суспільних послуг урядом внаслідок приваблення інвесторів через встановлення витрат нижче граничного рівня. Наступним етапом став розвиток теорії міжнародної

податкової конкуренції. Дослідження оподаткування іноземного капіталу, проведене у 60-х роках ХХ століття Г. Макдугалом [206], П. Річменом [233], М. Кемпом [201], дозволило прийти до висновку про зростання ефективності податкової системи держави у випадку оподаткування нерезидентного капіталу за місцезнаходженням інвестора на противагу стягнення податків за принципом джерела походження доходу. У той же період було здійснено перші спроби визначення оптимального рівня оподаткування доходів від іноземного капіталу. Формалізація теорії регіональної податкової конкуренції, проведена Дж. Зодровим і П. Мієцковскі [263] на основі базової моделі податкової конкуренції Ч. Тібу, дозволила продемонструвати вплив мобільності капіталу на рівень ставок податків, що встановлюються на доходи від капіталу, який виражається у формі оберненої залежності.

Подальші дослідження оподаткування іноземних інвестицій, здійснені Р. Гордоном [191], С. Буковецьким [169], Дж. Вілсоном [261], на основі розробленої моделі оподаткування іноземного капіталу та національної виробничої ефективності підтвердили тезу про недоцільність встановлення податків на доходи з капітал за джерелом його походження в умовах невеликої відкритої економіки. У 90-і роки ХХ століття відбулася систематизація попередніх досліджень міжнародної податкової конкуренції у єдину теорію, яка продовжила розвиватись у кількох напрямках: дослідження зміни рівня суспільного добробуту під впливом конкретних факторів, взаємозв'язок міжнародної податкової конкуренції з темпами економічного розвитку та ефективність національних податкових систем.

Отже, переходячи до визначення сутності податкової конкуренції, проведемо узагальнення існуючих напрацювань зарубіжних та вітчизняних науковців, результати якого наведено у табл. А.4 дод. А. У процесі аналізу теоретичної інтерпретації податкової конкуренції, наданої різними економістами, було виокремлено певні характерні риси даного явища, на яких концентрують увагу науковці (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Характерні риси податкової конкуренції, визначені у підходах зарубіжних та вітчизняних науковців до сутності поняття (складено автором)

Автор	Суперництво юрисдикцій за податкові ресурси	Некооперативний характер	Пом'якшення умов оподаткування	Переміщення податкових баз	Стимулювання економічного зростання у країні	Вплив податкової системи однієї держави на податкові системи інших країн
Дж. Вілсон, Д. Е. Вілдасін [260]	+	+		+		
Р. Тісер [244]	+		+	+		
Д. Мітчел, Дж. Клеменс [217]				+		
Т. Філд [185]	+			+	+	+
Т. Гудспід [189]	+					+
К. Пінто [228]			+		+	
Д. Рохас [235]	+		+	+		
О. М. Пузін [109]	+			+		
О. М. Лібман [58].	+			+	+	
Г. В. Колесник, Н. А. Леонова [43]	+		+	+		
І. В. Педь [91]	+					
Т. В. Тучак [134]	+			+		
О. Ю. Гусак [21]	+	+	+	+		
Д. М. Серебрянський [124]		+				+
Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]	+			+	+	
А. В. Груша [20]	+			+		
О. І. Погорлецький [94]	+			+		
І. О. Цимбалюк [143]	+			+	+	

У цілому, існуючі визначення поняття податкової конкуренції можна розглядати у межах чотирьох підходів: процесного (суперництво країн за залучення податкових баз), поведінкового (вплив на рішення платників податків щодо переміщення об'єктів оподаткування шляхом зниження рівня податкового навантаження), еволюційного (удосконалення податкової системи країни під впливом зовнішніх умов оподаткування) та інтеграційного (зближення умов оподаткування у процесі підвищення податкових конкурентних переваг).

Варто відмітити, що при визначенні податкової конкуренції більшість авторів трактують її як процес суперництва на різних рівнях державної влади (у

якості учасників виділяючи регіони, держави та об'єднання держав) за залучення певного виду ресурсів, що, як наслідок, провокує зміну національних податкових систем. При цьому варто звернути увагу на дефініцію, запропоновану О. І. Погорлецьким, у якій підкреслено умову багаточисельності юрисдикцій.

При розгляді податкової конкуренції у якості її методів значна група науковців визначає пом'якшення умов оподаткування, тоді як інші автори розглядають даний аспект більш глобально, враховуючи реформування податкової системи юрисдикції. При цьому варто відзначити також позицію авторів, які підкреслюють відсутність кооперації урядів при встановленні умов оподаткування. Як визначає більшість науковців, у результаті податкової конкуренції відбувається переміщення податкових баз, однак, деякі автори виділяють також стимулювання економічного зростання, на яке мають бути спрямовані зусилля урядів територій-учасників.

Враховуючи проведені дослідження, вважаємо доцільним визначити податкову конкуренцію як систему економічних відносин між країнами, адміністративно-територіальними одиницями та/або їх групами, що виникають в процесі залучення екзогенних та утримання ендогенних мобільних ресурсів, що формують об'єкт оподаткування (реальних та потенційних) за рахунок диференціації податкових інструментів та спрощення процесу податкового адміністрування з метою максимізації темпу приросту ВВП або валового регіонального продукту.

Даний підхід дозволяє врахувати при визначенні податкової конкуренції ключові аспекти явища економічної конкуренції та основні характеристики і функції податку як інструмента державної політики (рис. 1.4), що забезпечує можливість комплексного аналізу податкової системи та економічного середовища держави з точки зору підвищення її податкової конкурентоспроможності у контексті забезпечення розвитку національної економіки.



Рисунок 1.4 – Сутність податкової конкуренції та її зв'язок з категоріями «податок» та «економічна конкуренція» (розроблено автором)

Запропонований підхід до визначення податкової конкуренції відрізняється від існуючих наступним:

–трактуванням податкової конкуренції не як процесу, стану, механізму (як це передбачено усталеними науковими підходами), а як системи економічних відносин, що дозволяє врахувати суб'єктно-об'єктні взаємозв'язки податкової конкуренції в цій системі;

–врахуванням всіх суб'єктів податкової конкуренції, що мають повноваження щодо регулювання умов оподаткування (окремі країни; групи країн, які здійснюють скоординовану податкову політику; регіони або інші адміністративно-територіальні утворення в межах однієї або декількох країн);

–врахуванням двостороннього характеру руху фінансових, трудових, матеріальних ресурсів, які формують об'єкт оподаткування (податкова конкуренція передбачає створення сприятливих податкових умов не лише для притоку екзогенних ресурсів, а й для запобігання відтоку тих, що мають ендегенні джерела походження);

–врахуванням лише мобільної частини ресурсів формування об'єктів оподаткування, тобто тих, що можуть змінювати юрисдикцію та резидентність;

–врахуванням не лише реальних (на момент оцінювання) ресурсів формування об'єктів оподаткування, а й потенційних (тих, що можуть з'явитися при створенні податкових преференцій);

–використанням ВВП або валового регіонального продукту в якості критеріїв оцінювання ефекту від податкової конкуренції для юрисдикції, оскільки саме вони характеризують реальний рівень економічного зростання за рахунок збільшення доданої вартості, створеної в економіці країни / регіону. На відміну від інших критеріїв (економічне зростання, ділова активність, конкурентоспроможність національного бізнесу тощо), що використовуються в межах ustalених наукових підходів, ці індикатори є конкретними та кількісно вимірюваними, що дозволить чітко визначати перелік податкових інструментів, які забезпечують ефект від податкової конкуренції;

–врахуванням того, що набуття певною юрисдикцією індивідуальних конкурентних переваг може бути забезпечено за рахунок не лише диференціації податкових інструментів (встановлення податкових пільг, зміни ставок податків, запровадження преференційних податкових режимів, зміни рівня оподаткування, застосування альтернативних систем оподаткування тощо), а й спрощення процесу податкового адміністрування.

Для більш детального аналізу сутності податкової конкуренції було систематизовано ключові елементи, що відображають її суб'єктно-об'єктну та інструментально-цільову специфікацію, які було визначено у працях різних науковців (рис. 1.5).

Отже, при визначенні суб'єктів податкової конкуренції автори розглядають певні рівні державної влади, концентруючись лише на міждержавній конкуренції, або враховуючи два рівні (держави та регіони чи держави та наддержавні об'єднання). На нашу думку, податкову конкуренцію можна розглядати як глобальне явище, яке охоплює всі рівні територіальних утворень, що мають повноваження щодо регулювання умов оподаткування. Об'єктами, за залучення яких конкурують між собою уряди, найчастіше виступають мобільні податкові бази (ресурси) та фактори виробництва (праця,

Ключові елементи податкової конкуренції		Прихильники підходу
Суб'єкти	⇒ Держави	А. В. Груша [20], О. Ю. Гусак [21], Т. Гудспід [189], Д. Мітчел, Дж. Клеменс [217], К. Пінто [228], Р. Тісер [250]
	⇒ Держави та регіони	Дж. Вілсон, Д. Віддасін [260], Г. В. Колесник, Н. А. Леонова [43], А. М. Пузін [110], Д. Рокас [235], Т. В. Тучак [137], О. І. Погорлецький [94]
	⇒ Держави та їх об'єднання	І. В. Педь [91], І. О. Цимбалюк [143]
Об'єкт	⇒ Мобільні податкові бази	Д. Віддасін [257], Д. Рокас [235], Т. Філд [185], І. В. Педь [91], А. М. Пузін [110], Є. Б. Шувалова [155], Т. В. Тучак [137], І. О. Цимбалюк [143]
	⇒ Іноземні інвестиції	К. Пінто [228], Р. Тісер [250], І. О. Цимбалюк [143]
	⇒ Мобільні фактори виробництва (праця, капітал, бізнес)	Д. Мітчел, Дж. Клеменс [217], Г. В. Колесник, Н. А. Леонова [43], О. М. Лібман [56], І. В. Педь [91], О. Ю. Гусак [21], Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]
	⇒ Платники податків	Т. Філд [185], О. Ю. Гусак [21], Т. В. Тучак [137], О. І. Погорлецький [94]
Інструменти реалізації	⇒ Податкові ставки	Д. Мітчел, Дж. Клеменс [217], Д. Рокас [235], Р. Тісер [250], К. Пінто [228], О. Ю. Гусак [21]
	⇒ Податкові пільги	О. Ю. Гусак [21], Г. В. Колесник, Н. А. Леонова [43], І. О. Цимбалюк [143]
	⇒ Податкове середовище	Дж. Вілсон, Д. Віддасін [260], Г. В. Колесник, Н. А. Леонова [43], Т. Філд [185], Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36], А. В. Груша [20], А. М. Пузін [110], Є. Б. Шувалова [155], І. В. Педь [91], Т. В. Тучак [137], Д. М. Серебрянський [124], І. О. Цимбалюк [143]
Мета учасників	⇒ Стимулювання економічного зростання	Т. Філд [185], К. Пінто [228]
	⇒ Пожвавлення ділової активності	Р. Тісер [250], І. О. Цимбалюк [143]
	⇒ Зростання конкурентоспроможності національного бізнесу	К. Пінто [228], Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]

Рисунок 1.5 – Узагальнення теоретичних підходів щодо визначення ключових елементів податкової конкуренції (побудовано автором)

капітал, бізнес), безпосередньо платники податків чи іноземні інвестиції, однак деякі науковці виділяють також певні специфічні переваги, такі як інновації, доступність природних ресурсів, забезпеченість зайнятості [36] чи потік товарів і послуг [20]. Виходячи з сутності податкової конкуренції, визначити її об'єкт можна як мобільний ресурс, що формує об'єкт оподаткування.

Розглядаючи заходи, які використовуються урядами з метою підвищення податкової конкурентоспроможності, відмітимо, що одні науковці зазначають певні окремі інструменти, такі як податкові ставки, податкові пільги, база оподаткування чи рівень загального податкового навантаження, тоді як інші розглядають загальні умови оподаткування, що створюються податковою системою певної юрисдикції. Однак, варто звернути увагу на той факт, що у процесі податкової конкуренції важливе значення мають і неподаткові фактори (політичний режим, рівень розвитку економіки юрисдикції тощо).

Окрім визначення об'єкта, за залучення якого провадиться конкурентна боротьба, доцільно розглянути також стратегічну мету податкової конкуренції. Відзначимо, що даний аспект, на відміну від інших ключових характеристик, розглянуто лише у працях окремих науковців. Так, у якості мети податкової конкуренції виділяють стимулювання економічного зростання та покращення добробуту населення, поживлення ділової активності у межах країни, а також підвищення конкурентоспроможності національного бізнесу та досягнення сталої конкурентоспроможності національної економіки в цілому. На нашу думку, мету податкової конкуренції у глобальному вимірі можна виразити як максимізацію добробуту юрисдикції, яка відображається зростанням ВВП або валового регіонального продукту.

Попереднє дослідження сутності податкової конкуренції свідчить про існування ряду її характерних ознак, внаслідок чого науковці виділяють різні форми податкової конкуренції, які виявляються у процесі її практичної реалізації (табл. 1.6). Отже, аналіз наукової літератури свідчить, що найбільш розповсюдженою ознакою, за якою здійснюється класифікація податкової конкуренції, виступає рівень державної влади (інша група авторів виділяє таку



Таблиця 1.6 – Підходи щодо виділення видів податкової конкуренції  
(побудовано автором)

Класифікаційна ознака	Види податкової конкуренції	Прихильники підходу до класифікації
Функціональна структура учасників	- горизонтальна; - вертикальна	Р. Батіна, Т. Айгорі [164], Дж. Д. Вілсон, Д. Е. Вілдасін [260], І. В. Педь [91], Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]
Рівень державної влади	- міждержавна; - між державами-членами інтеграційної групи; - між суб'єктами федерації; - між органами місцевого самоврядування	О. М. Лібман [58]
	- горизонтальна; - вертикальна	К. Пінто [228], Н. Клейнер [203], Є. Б. Шувалова, О. М. Пузін, В. В. Климовицький [155]
Територія дії	- внутрішньодержавна; - міжнародна	В. Оутс, Р. Шваб [218], П. Бручез, К. Шалтеггер [166], І. В. Педь [91], Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]
Галузева ознака	- внутрішньогалузева; - міжгалузева	Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]
Об'єкт	- реальна податкова база (мобільні податкові ресурси – капітал, робоча сила); - штучна податкова база (немобільні податкові ресурси)	Р. Гріффітс, А. Клемм [192], І. В. Педь [91], Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36], Є. Б. Шувалова, О. М. Пузін, В. В. Климовицький [155]
Характер методів	- добросовісна; - недобросовісна (деструктивна)	К. Пінто [228], І. В. Педь [91], Є. Б. Шувалова, О. М. Пузін, В. В. Климовицький [155]
Інструменти	- податкові пільги, спрямовані на зменшення суми податкових зобов'язань; - податкові пільги, спрямовані на поліпшення фінансових показників діяльності платника без зміни суми податків	Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]
	- ставки податків; - податкові пільги; - інші елементи (платник, об'єкт, база оподаткування)	Є. Б. Шувалова, О. М. Пузін, В. В. Климовицький [155]
Економічна ефективність	- досконала; - недосконала	Є. Б. Шувалова, О. М. Пузін, В. В. Климовицький [155]
Характер дії учасників	- активна; - пасивна	С. Феррейра, Р. Варсано, Х. Афонсо [184], К. Пінто [228], І. В. Педь [91], Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]
Прояв	- явна (відкрита); - неявна (прихована)	Р. Танненвальд [242], Є. Б. Шувалова, О. М. Пузін, В. В. Климовицький [155]

ознаку як функціональна структура учасників, що аналогічна за своєю суттю). Сутність даної ознаки полягає в адміністративному рівні урядів, що є учасниками даної конкурентною боротьби. Більшість науковців розглядає податкову конкуренцію за даною ознакою з точки зору існування горизонтальної (суперництво юрисдикцій одного рівня державної влади – регіонів в межах країни, незалежних держав тощо) та вертикальної (оподаткування аналогічної податкової бази урядами різного рівня у межах єдиного адміністративного утворення – держави чи союзу держав) конкуренції. Однак, варто відзначити оригінальну позицію О. М. Лібмана, який класифікує податкову конкуренцію за чотирма рівнями (міждержавна, між державами-членами інтеграційної групи, між суб'єктами федерації, між органами місцевого самоврядування), що, по суті є деталізацією горизонтальної податкової конкуренції.

Іншою поширеною класифікаційною ознакою є територія дії, за якою виокремлюють міжнародну та внутрішньодержавну податкову конкуренцію. При цьому у рамках внутрішньодержавної податкової конкуренції розглядають як горизонтальне, так і вертикальне суперництво, тоді як на міждержавному рівні науковці обмежуються тим, що виділяють конкурентну боротьбу урядів суверенних держав.

Варто відзначити, що у роботі Ю. Б. Іванова та О. О. Чумакової виділено також галузеву ознаку, специфіка якої полягає в тому, що суб'єктами податкової конкуренції виступають не державні утворення, а певні галузі чи виробники в межах конкретної галузі. При цьому об'єктом, за який здійснюється конкурентна боротьба у рамках внутрішньогалузевої конкуренції, виступають індивідуальні податкові пільги, тоді як для міжгалузевої конкуренції характерне суперництво за більш високу норму прибутку в галузі, яке досягається через застосування спеціальних режимів оподаткування. На нашу думку, виокремлення даної класифікаційної ознаки є невиправданим, оскільки передбачає існування конкурентної боротьби між учасниками, які не

можуть впливати на застосування податкових інструментів, а тому подібна класифікація має місце в рамках економічної, а не податкової конкуренції.

Відповідно до критерію «об'єкт податкової конкуренції» розрізняють наступні її форми – конкуренцію за реальну податкову базу (процес зниження податків з метою підтримки виробничої діяльності компаній) та конкуренцію за штучну податкову базу (зниження податкових зобов'язань платників податків урядами інших держав, яке не має на меті фактичне переміщення виробництва до цих країн).

Основною суперечністю, існуючою на сьогоднішній день у науковій літературі з приводу наслідків податкової конкуренції, є обґрунтування її позитивного чи негативного впливу на функціонування економік країн. У рамках даного підходу науковці класифікують дане явище залежно від характеру методів, за допомогою яких здійснюється його реалізація. Так, добросовісною (конструктивною) податковою конкуренцією вважається зниження податкового навантаження на платників податків, метою якого є стимулювання темпів економічного зростання країни та покращення добробуту платників податків, тоді як під недобросовісною (деструктивною, шкідливою) податковою конкуренцією розуміють покращення умов оподаткування, спрямоване на приваблення іноземного капіталу за рахунок економік інших країн. Однак, у даному контексті вважаємо за доцільне погодитися з позицією І. В. Педь [91], Ю. Б. Іванова та О. О. Чумакової [36] щодо одночасного позитивного впливу на економіку одних країн, за рахунок небажаного відпливу податкових ресурсів з територій інших.

За критерієм «інструменти податкової конкуренції» у дослідженій науковій літературі можна виокремити два підходи – розгляд у якості інструментів податкової конкуренції виключно податкових пільг [36] чи включення до їх переліку широкого спектру податкових методів [155], що відображає системний характер податкової конкуренції.

Відповідно до критерію економічної ефективності досконалою визнається податкова конкуренція, у результаті якої блага, отримувані платниками

податків при переході до інших юрисдикцій, відповідають розміру податкового навантаження чи перевищують його. Однак, на практиці дана ситуація є майже недосяжною, що зумовлює існування недосконалої форми податкової конкуренції [155].

Розглядаючи характер дій учасників, автори виокремлюють активну та пасивну податкову конкуренцію. Активна форма передбачає використання певного набору економічних та правових податкових заходів з метою приваблення мобільних ресурсів з інших територій, тоді як під пасивною податковою конкуренцією мається на увазі дії урядів щодо реформування податкової системи без мети впливу на функціонування інших юрисдикцій.

Класифікація податкової конкуренції за проявом передбачає наявність відкритої (явної) форми податкової конкуренції у випадку прийняття урядами податкових законів і правил, спеціально розроблених для підвищення привабливості своєї юрисдикції для бізнесу, жителів, працівників, тоді неявна форма виникає у випадку податкових змін з метою досягнення інших цілей податкової політики [242]. На нашу думку, дана класифікація за своєю сутністю повністю відображає попередньо розглянуті активну та пасивну форми податкової конкуренції, тому недоцільно виділяти її як окрему ознаку.

Враховуючи проведене дослідження, пропонуємо узагальнити класифікацію податкової конкуренції наступним чином:

- за рівнем державної влади – вертикальна та горизонтальна (міждержавна, між державами-членами інтеграційної групи, між суб'єктами федерації, між органами місцевого самоврядування, між державними об'єднаннями);
- за об'єктом – за реальну та штучну податкову базу;
- за територією дії – внутрішньодержавна та міжнародна;
- за характером дії учасників – активна та пасивна.

Запропонований підхід до класифікації враховує всі існуючі на сьогоднішній день види податкової конкуренції та дозволяє аналізувати дане явище у контексті того чи іншого прояву. Таким чином, можемо узагальнити,

що багатогранність явища податкової конкуренції створює широкі можливості для визначення стратегії податкової конкурентоспроможності юрисдикції у відповідності до вихідних умов її розвитку та цілей державної економічної політики. У даному контексті на наступному етапі дослідження доцільно виявити специфіку перебігу процесу податкової конкуренції та основні наслідки, що можуть виникати у її результаті.

### 1.3 Аналіз існуючих у науковій літературі моделей податкової конкуренції та визначення її наслідків для економіки країн

Дослідження феномену податкової конкуренції призвело до формулювання моделей, які відображають вплив її існування на економіку юрисдикцій-учасників. Передумови концепції податкової конкуренції було розроблено Ч. Тібу у роботі «Чиста теорія місцевих видатків» (1956 р.) [253], розвиток положень якої, здійснений Дж. Зодровим та П. Мієцковскі [263], отримав назву базової неокласичної моделі податкової конкуренції, на основі якої проводяться подальші дослідження у цьому напрямку.

Гіпотеза Тібу стосується регіональної податкової конкуренції та базується на наступних припущеннях:

- споживачі (виборці) є повністю мобільними і будуть рухатися до тієї спільноти, у якій сформована ними модель уподобань задовольняється найкращим чином;
- споживачі (виборці) мають повні знання щодо відмінностей між доходами та витратами у різних моделях та реагують на ці відмінності;
- існує значна кількість спільнот, які споживачі (виборці) можуть обрати для проживання;
- суспільні послуги, що поставляються, не виявляють зовнішнього позитивного або негативного ефекту між громадами;

- існує оптимальний розмір юрисдикції, при якому виробництво суспільних послуг здійснюється за найнижчою середньою вартістю;
- не розглядаються обмеження стосовно можливості та умов працевлаштування (всі мешканці живуть на доходи у вигляді дивідендів);
- спільноти з населенням нижче (вище) оптимальної кількості прагнуть залучити нових жителів (витіснити надлишок мешканців), щоб знизити середню вартість виробництва послуг.

На основі наведених припущень Ч. Тібу пропонує математичну модель, у якій відображено конкуренцію муніципалітетів за мобільні домогосподарства. Відповідно до даної моделі для приватних структур важливим є не тільки рівень оподаткування – корпорації та домогосподарства обирають між моделями, що включають певний рівень податків («ціна») та суспільних благ («якість»). При цьому держава може залучати мобільні фактори виробництва шляхом виробництва кращих благ при більш низьких податках або зниження податкового навантаження при збереженні попереднього рівня якості суспільних благ. У результаті конкуренції юрисдикцій приватні структури сплачують до державного бюджету ту суму податків, яка необхідна для надання суспільних благ, що ними споживаються, тобто реалізується «принцип еквівалентності», характерний для публічного ринку. Податковий тягар встановлюється на необхідному і достатньому для задоволення потреб громадян рівні. Відповідно до запропонованої моделі вплив податкової конкуренції на функціонування юрисдикцій відбувається у позитивному та негативному напрямках (рис. 1.6).

Позитивний вплив податкової конкуренції на добробут населення та розвиток економіки юрисдикцій проявляється як у економічному аспекті – зниження податкового навантаження призводить до зростання заощаджень та стимулює інвестиційну активність населення, так і у політичному – податкова конкуренція відіграє роль засобу інформування урядів стосовно потреб суб'єктів економіки, відтік яких за межі юрисдикції свідчить про неоптимальне співвідношення податків та якості суспільних благ всередині неї; окрім того,

внаслідок мобільності факторів виробництва усувається монопольність влади окремої території, що стримує зловживання владою та призводить до оптимізації рівня оподаткування та якості суспільних благ.



Рисунок 1.6 – Наслідки податкової конкуренції для економіки юрисдикцій відповідно до базової моделі Ч. Тібу (побудовано на основі [254])

Висновки з гіпотези Тібу справедливі, однак, тільки по відношенню до публічних благ, інфраструктури, а також окремих інститутів (наприклад, права власності), оскільки інші види інституціональної конкуренції (передусім, конкуренція систем соціального забезпечення та екологічних стандартів) не пов'язані зі споживанням приватними структурами вироблених державою благ. Припущення вибору між «пакетами» благ та податків не усуває можливості «соціального демпінгу» – залучення інвестицій за рахунок зниження якості соціальних систем чи недостатнього захисту працівників або «екологічного демпінгу» – відсутності охорони навколишнього середовища, що загрожує загальному благоустрою держави. Відповідно до положень даної моделі існує висока ймовірність виникнення «гонки до дна» («race to the bottom»), тобто зниження урядами різних юрисдикцій податкових ставок до рівня, при якому виробництво суспільних благ стає економічно неефективним. Окрім того, можлива ситуація недовиробництва публічних благ, які споживають суб'єкти з низькою мобільністю, оскільки «принцип еквівалентності» реалізується для

невеликої групи мобільних компаній, тобто між'юрисдикціональна конкуренція призведе до перерозподілу економічного ефекту на користь більш мобільних суб'єктів. Результатом конкуренції юрисдикцій є зміни у структурі промисловості та економіки держав. Частково структурні зміни можуть бути пов'язані з підвищенням оподаткуванням низькомобільних факторів виробництва. До того ж, між'юрисдикціональна конкуренція призведе до росту спеціалізації (конкуренція юрисдикцій виступає фактором, який стимулює державу підтримувати уже існуючі переваги регіонів з метою залучення інвесторів), що у довгостроковій перспективі може перешкоджати розвитку нових галузей, а також викликати проблеми з точки зору економічної безпеки.

Базова неокласична модель податкової конкуренції, викладена Дж. Зодровим та П. Мієцковскі у роботі «Пігу, Тібу, оподаткування власності та недовиробництво місцевих публічних товарів» (1986 р.) [263], засновується на припущенні про існування економіки, яка складається з множини ідентичних дрібних юрисдикцій. При цьому всі економічні агенти повністю інформовані стосовно можливостей та дій один одного, метою державних структур є максимізація добробуту населення юрисдикцій, а єдиним параметром, яким можуть маніпулювати державні структури, є оподаткування.

З точки зору даної моделі розглядаються два її різновиди: «частковий аналіз» – досліджуються наслідки конкуренції юрисдикцій для однієї країни у випадку міждержавної міграції приватних структур та «повний аналіз» – дослідження взаємодії юрисдикцій. Авторами розглядається явище «гонки до дна», що призводить до підвищення податкового навантаження на низькомобільні фактори виробництва (працю). Наслідком зниження пропозиції праці виступає недовиробництво суспільних благ. Базова неокласична модель свідчить про необхідність доповнення негативної інтеграції позитивною (гармонізацією). Неокласична модель податкової конкуренції та гіпотеза Тібу базуються на припущеннях жорсткого обмеження. Тому теорія конкуренції юрисдикцій розвивається у напрямку пом'якшення обмежень та створення нових моделей, характеристики яких узагальнено у табл. 1.7.



Таблиця 1.7 – Систематизація основних рис моделей податкової конкуренції (складено автором)

Автори моделі	Фактори виробництва, що розглядаються		Ключовий висновок з моделі
	Робоча сила	Капітал	
В.Хойт [195]	-	M*	При зменшенні кількості країн-конкурентів зростають податкові ставки та рівень пропозиції суспільних благ
Д. Вілсон, Р. Гордон [190]	M	M	Зростання мобільності факторів виробництва впливає на підвищення якості суспільних послуг та зниження марнотратства уряду
Д. Вілсон [262]	H	M	Зниження податкових ставок викликає недопостачання суспільних благ
Д. Вілдасін [258]	M <sup>1</sup>	-	Перерозподіл прибутку між громадянами забезпечує зростання ефективності фіскальної політики та добробуту населення
П. Енсс [179]	H	M	Необхідність державних стимулів підвищення податкових ставок у регіонах для збалансування приватного і суспільного споживання
Х. Кінд, К. Міделфарт-Кнарвік Г. Шелдерап [202]	H	M	Концентрація виробництва в одній країні дозволяє їй уряду підвищувати податкові ставки, тоді як його диверсифікація призводить до зростання субсидій, що надаються підприємствам державою
А. Хауфлер, Й. Вутон [194]	H	M	Поступове пом'якшення умов оподаткування та зростання обсягу інвестиційних субсидій може спричинити зміну позитивного податкового ефекту на негативний
А. Разін, Е. Садка [231]	H	M	Встановлення симетричної рівноваги з нульовою ставкою податку на репатріацію та оподаткування капіталу за резидентським принципом
Е. Джанеба [200]	-	M	Перерозподіл іноземних інвестицій здійснюється з урахуванням вартості виробництва та рівня політичної стабільності у країні
Г. Фернандез [183]	M/H	-	Порушення оптимального обсягу постачання суспільних благ
Л. Беттендорф, Г. Вріджбург [164]	H	M	Країни-конкуренти маніпулюють рівнем законодавчих та граничних ставок корпоративного податку з метою максимізації добробуту населення
С. Буковецький [169]	-	M/H	В умовах мобільності капіталу ставки податку на капітал пропорційні розмірам країни, при немобільному капіталі усі держави встановлюють рівні податкові ставки
Х. Хвізінда, С. Ніельсен [196]	H	M	Перекладання податкового навантаження з мобільних факторів виробництва на немобільні

Примітка: \* – M – фактор розглядається як мобільний, H – немобільний; 1 – окрема частина населення є мобільною

При побудові моделей податкової конкуренції автори переважно розглядають два фактори виробництва – працю та капітал, рівень мобільності яких враховується урядами юрисдикцій в умовах податкової конкуренції. Так, у моделі В.Хойта [195] увага зосереджена на капіталі, який є абсолютно мобільним. Припущеннями моделі передбачено функціонування обмеженого числа країн у глобальній економіці, розмір кожної з яких дає їй можливість впливу на рівень міжнародної норми чистого доходу за капіталом. Встановлення податкових ставок відбувається кожною країною самостійно, виходячи з припущення щодо незмінності ставок податку в інших країнах.

Однак, при цьому існує вплив умов оподаткування в одній країні на податкове навантаження у інших, що призводить до зниження ставок оподаткування у всіх країнах-учасниках податкової конкуренції.

Оскільки зростання податків однією країною частково капіталізується у формі чистого доходу на капітал, то конкуренція між визначеною кількістю великих країн стає менш жорсткою. Модель В. Хойта доводить, що у випадку конкуренції між незначним числом великих країн відбувається встановлення рівноважних податкових ставок на більш високому рівні, ніж у випадку конкуренції малих країн. Позитивний вплив податкової конкуренції виражається у зменшенні рівня граничних затрат на виробництво суспільних благ, що впливає на зростання добробуту населення.

Позитивний ефект від впливу податкової конкуренції на рівень добробуту населення підтверджено також моделлю Д. Вілсона та Р. Гордона [190], у якій зосереджено увагу та такому чиннику як марнотратство уряду (рис. 1.7).

Припускається, що зростання податкових ставок у юрисдикції викликає відплив податкової бази, що ускладнює фінансування суспільних благ, тобто, при зростанні мобільності капіталу державні витрати знижуються, а, відповідно, погіршується добробут населення. Однак, варто враховувати, що підвищення податків може бути пов'язано з додатковими суспільними послугами, тому міграція населення та рух факторів виробництва залежать від чистого ефекту вищих державних витрат. Таким чином, умовою податкової

конкурентоспроможності юрисдикції є компенсація витрат населення на сплату податків зростанням кількості та/чи якості надаваних суспільних послуг.

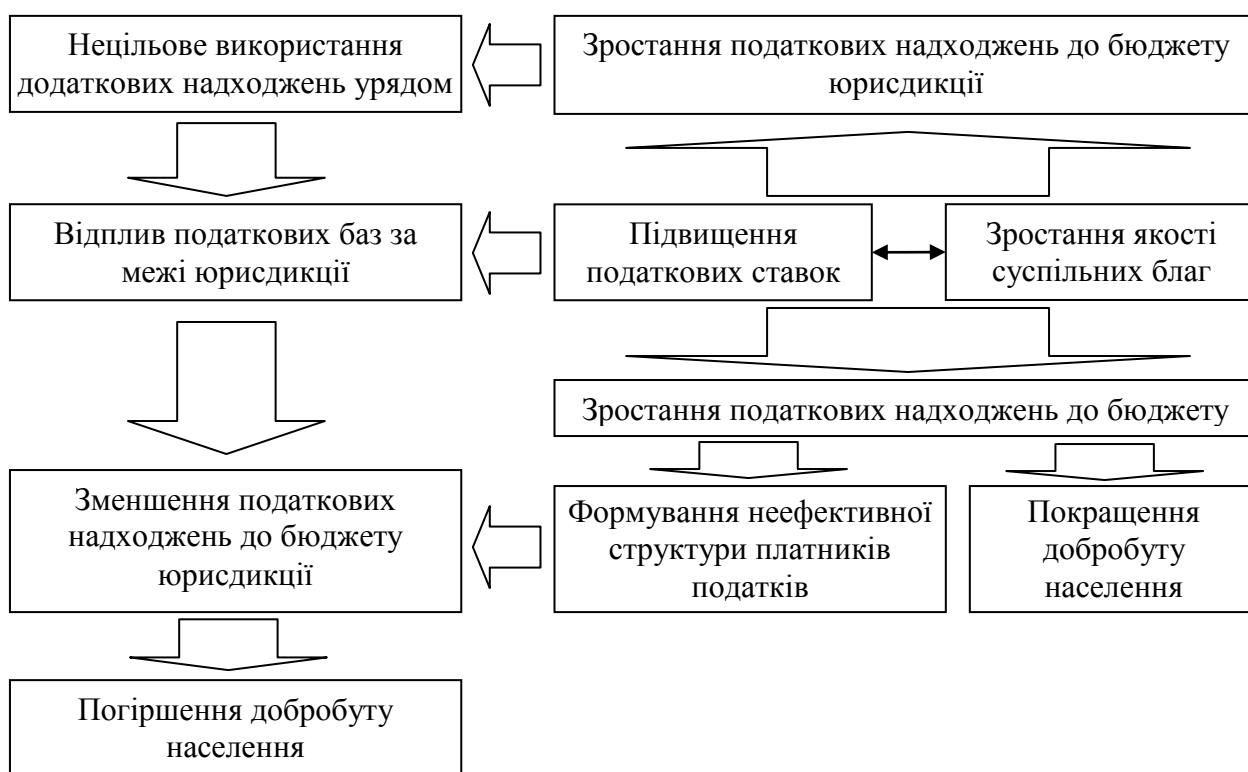


Рисунок 1.7 – Характеристика впливу податкової конкуренції на економіку юрисдикції у моделі Д. Вілсона та Р. Гордона (побудовано на основі [190])

Авторами досліджується вплив мобільності населення на марнотратство уряду. Припускається, що урядовці прагнуть використовувати принаймні частку податкових надходжень для задоволення особистих потреб, а не виробництва суспільних послуг. Встановлення адміністративних покарань посадових осіб у випадку зловживань не забезпечує їх повного усунення, оскільки моніторинг марнотратства провести досить складно. При цьому варто відзначити, що зростання якості державних послуг забезпечує збільшення податкової бази, яка, відповідно, є джерелом додаткових податків, що надходять у розпорядження уряду юрисдикції.

Таким чином, високий рівень мобільності факторів виробництва між юрисдикціями сприяє зростанню чутливості податкових баз до якості

суспільних послуг, тобто стимулює уряд до зниження марнотратства. Даний висновок свідчить про ефективність передачі владних повноважень від центрального уряду до місцевих.

Однак, при розгляді даної моделі враховується також ситуація, коли зростання державних витрат приваблює певну групу зацікавленого населення з інших юрисдикцій, при одночасному відпливі інших платників податків у результаті зростання податків, що формує таку структуру населення у юрисдикції, податкові надходження від яких не можуть забезпечити чистий прибуток для уряду, тому, відповідно, втрачаються стимули скорочення зловживань урядовців.

Модель С. Буковецького [169] передбачає, що глобальна економіка утворена двома типами країн – малих з незначною кількістю населення та великих, у яких обсяг популяції дозволяє чинити вплив на рівень міжнародної норми чистого доходу за капіталом. Інші умови функціонування економік країн є ідентичними.

На основі наведених вище припущень автор виводить наслідки для країн за умов податкової конкуренції:

- підвищення рівня податкового навантаження урядом великої країни викликає відтік капіталу з внутрішнього ринку на міжнародний більш значними темпами, ніж при підвищенні податкових ставок урядом малої країни на той же рівень;

- економіка великої країни характеризується менш відчутним впливом на податкові бази змін у ставках оподаткування, ніж мала країна, при цьому пов'язана зі зростанням податкової ставки гранична вартість суспільних фондів у великій країні є нижчою;

- при достатньо невеликих розмірах малої країни в її економіці може спостерігатися настільки значний рівень дохідності немобільних виробничих факторів, ефект від якого перевищує можливий результат від взаємоузгодженого між обома країнами встановлення рівня податків з метою зростання добробуту;

– у рівноважних умовах податкові ставки, встановлені великою країною, є вищими у порівнянні з малою юрисдикцією, причому зростання мобільності капіталу прямо впливає на різницю між податковими ставками.

Залежність наслідків податкової конкуренції від розміру країни розглянуто також у моделях інших науковців. Л. Беттендорф та Г. Вріджбург досліджують асиметричну податкову конкуренцію з використанням двох податкових інструментів [164]. У моделі аналізується дві країни, населені різною чисельністю мешканців, кожен з яких володіє рівною часткою капіталу, який вони постачають на світовий ринок капіталу. Вважається, що капітал є абсолютно мобільним, причому його загальний обсяг фіксований. Міжнародна мобільність капіталу зумовлює еквівалентність норми прибутку на капітал після оподаткування у країнах-конкурентах. У кожній з країн провадять свою діяльність мультинаціональні підприємства, які мають дочірні компанії в іншій країні і використовують мобільний фактор виробництва – капітал та немобільний – працю. Відповідно, кожне підприємство прагне здійснювати перелив прибутку з структурних одиниць, розміщених у країнах з вищим рівнем оподаткування, до одиниць, що функціонують у юрисдикціях з нижчими податковими ставками, що розглядається урядом як ухилення від сплати податків, у разі виявлення якого на компанію накладається штраф. Відповідно, компанія прогнозує прибуток після оподаткування з урахуванням очікуваних санкцій.

Уряд країни обирає змішану податкову політику з використанням законодавчо встановленої та граничної ставок корпоративного податку, яка здатна максимізувати добробут економічних агентів, що включає приватне та суспільне споживання. Приватне споживання дорівнює сумі прибутку після оподаткування мультинаціональної корпорації, тоді як суспільне споживання еквівалентне сумі податкових надходжень від материнської компанії-резидента та іноземних дочірніх компаній до уряду. Автори узагальнюють функцію корисності, припускаючи, що гранична норма заміщення між споживанням суспільних та приватних благ знижується на благо суспільства.

З проведеного дослідження автори пропонують ряд висновків:

- найменша за розміром країна обирає найнижчий рівень корпоративного податкового навантаження (включаючи нормативну та граничну податкові ставки) і характеризується високим добробутом населення;
- у країнах законодавчо встановлені та граничні ставки корпоративного податку є субститутами при виборі оптимальної податкової політики;
- збільшення податкових ставок однією країною дає стимул до зростання цих ставок у державах-конкурентах;
- малі країни більш чутливо реагують на зміни в податковій політиці великих країн, ніж навпаки.

Групою науковців описано також негативний вплив податкової конкуренції на економіку країн, який проявляється через неефективний рівень постачання суспільних благ (рис. 1.8).

У моделі Д. Вілсона [262] податкова конкуренція розглядається переважно як негативний чинник впливу на розвиток економіки регіонів. У даній моделі глобальна економіка описується обмеженим числом конкуруючих між собою юрисдикцій, дії економічних агентів яких передбачають виробництво однорідної продукції, яке здійснюється під впливом праці та капіталу. Розподіл факторів виробництва між агентами є рівномірним, при цьому капітал є мобільним фактором, на відміну від праці. Фінансування суспільних благ окремої юрисдикції здійснюється за рахунок податкових надходжень від капіталу, розміщеного на її території. Відповідно, функція корисності споживачів включає приватні та суспільні блага. У результаті податкової конкуренції відбувається зниження податкових ставок у всіх регіонах, що призводить до поставки суспільних благ у обсязі, нижчому, ніж ефективний рівень.

Зниження постачання суспільних благ нижче оптимального рівня внаслідок податкової конкуренції описано також Г. Фернандезом [183], який досліджує відмінності у кінцевому результаті за умов мобільного та

немобільного населення. Як і в базовій моделі, аналізуються фактори податкових ставок та суспільних благ, оптимальний баланс яких обирає уряд юрисдикції з метою максимізації власного прибутку. Споживачі суспільних благ розпоряджаються однаковим рівнем капіталу та вільно обирають місце проживання та місце інвестування заощаджень, які можуть не співпадати. У процесі податкової конкуренції уряд прагне забезпечити для населення корисність на рівні, не нижчому, ніж в інших регіонах.

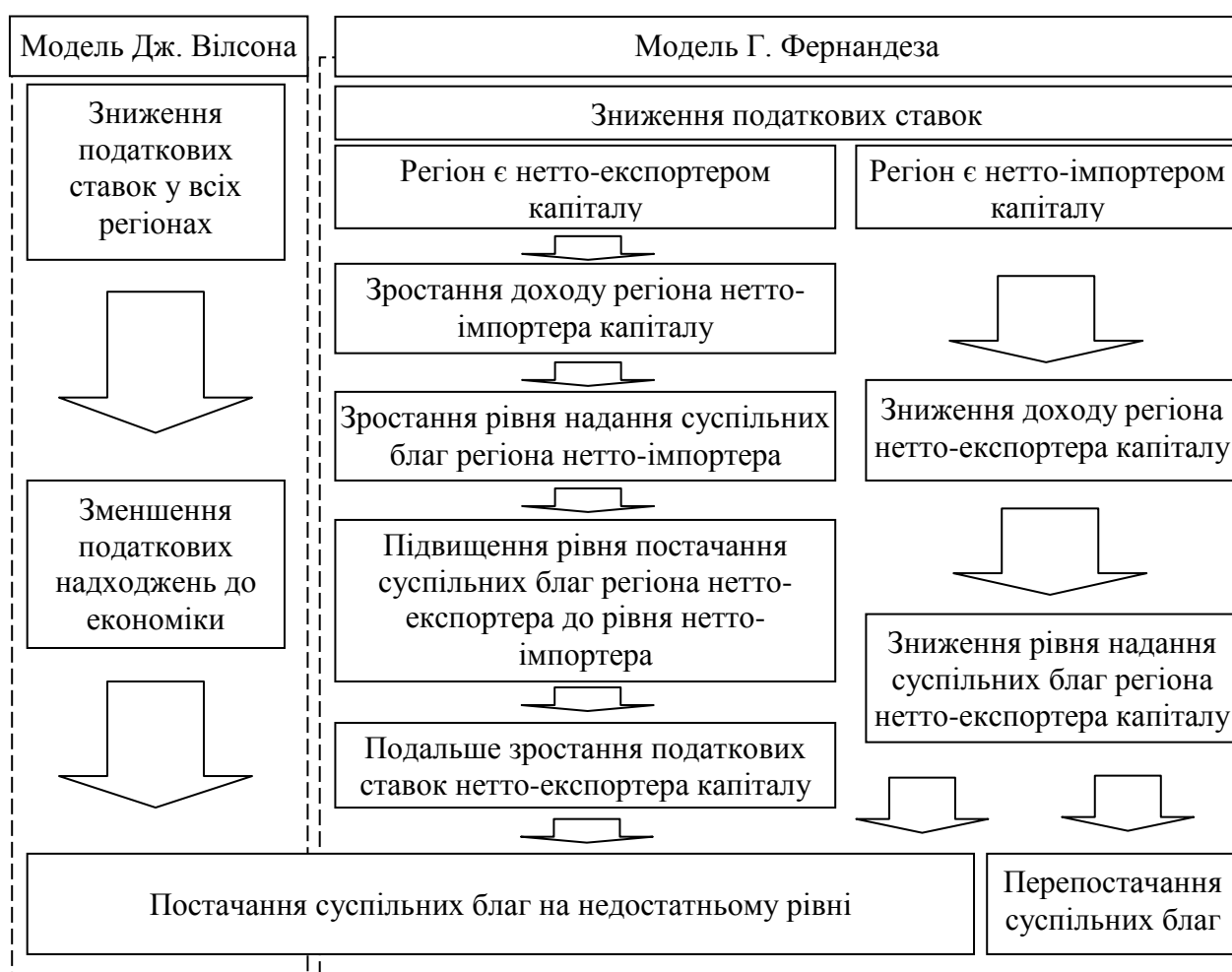


Рисунок 1.8 – Вплив податкової конкуренції на постачання суспільних благ у моделях Д. Вілсона та Г. Фернандеза (побудовано на основі [183, 260])

Відповідно до припущень моделі за умов функціонування двох юрисдикцій при зростанні ставки податку в першій з них, в іншій відбувається

зміна доходів споживачів, напрямок якої залежить від того, чи перша юрисдикція є нетто-імпортером або нетто-експортером капіталу. Якщо перший регіон є нетто-експортером капіталу, то при зростанні в ньому податкової ставки загальний дохід в іншому регіоні зростає, що спричиняє необхідність збільшення рівня суспільних благ в першому регіоні до рівня регіону-конкурента, що становить собою додаткові витрати на підвищення ставки податку. Відповідно, підвищення податкової ставки урядом регіону, який є нетто-імпортером капіталу, викликає зворотній ефект, що призводить до отримання додаткових переваг від зростання податків за рахунок зменшення рівня суспільних благ.

Автор розглядає наслідки моделі за різних умов. У симетричному випадку, коли виробничі функції є однаковими в обох юрисдикціях, рівновага в моделі з мобільним населенням така ж, як рівновага у моделі з немобільними мешканцями і передбачає недопостачання суспільних благ в економіці у цілому. Однак, за умов асиметрії (різниця виробничих функцій муніципалітетів) передбачається недопостачання суспільних благ, якщо юрисдикція є нетто-експортером капіталу, та їх недопостачання або перепостачання у випадку нетто-імпортера; причому наслідки посилюються за умов мобільності населення. Розгляд моделі в умовах присутності більш ніж двох юрисдикцій призводить до аналогічного результату.

Дослідження іншої групи науковців доводять, що наслідком податкової конкуренції є не зміна рівня податкового навантаження, а його перекладання з мобільних факторів виробництва на немобільні.

У моделі податкової конкуренції, запропонованій А. Разіним та Е. Садкою [231], передбачено функціонування двох незначних за розмірами країн, які не чинять вплив на міжнародну дохідність капіталу. При цьому податки встановлюються як на мобільний капітал (за принципом резидентності та джерела походження), так і на немобільну робочу силу. У моделі розглянуто два періоди, у кінці першого з яких населення накопичує заощадження, які є еластичними щодо доходу після оподаткування. У результаті податкової



конкуренції встановлюється симетрична рівновага, при якій діє нульова ставка податку на репатріацію, а оподаткування капіталу здійснюється за резидентським принципом, причому в умовах відсутності кооперації між країнами податковий тягар перекладається з мобільних факторів капіталу на немобільні.

У моделі Х. Хвізінди і С. Ніельсена [196] розглядається два фактори виробництва – праця та капітал, дохідність яких є сталою. Громадянин юрисдикції постачає фіксовану кількість праці, яка оплачується за граничним продуктом виробництва; ставка податку з робочої сили знаходиться на фіксованому рівні. У випадку недостатності надходжень від податку з робочої сили на фінансування оптимального рівня суспільних благ додатково стягується податок на доходи з капіталу. Оптимальні податкові ставки характеризуються зворотною пропорційністю відносно еластичності бази оподаткування. У випадку мобільності капіталу податкове навантаження перекладається на робочу силу, яка є немобільним фактором, при цьому при досягненні рівноважного стану капітал не оподатковується взагалі.

При аналізі моделей податкової конкуренції варто звернути увагу також на модель Е. Джанеби [200], у якій розглянуто суперництво держав за розміщення прямих іноземних інвестицій під впливом ступеня політичного ризику (рис. 1.9).

Світова економіка розглядається як сукупність двох країн – у першій країні, яка, зазвичай, є промислово розвиненою та великою за розміром, зосереджена значна кількість компаній, більшість з яких є немобільними, однак, існує також група мобільних фірм; друга країна-учасниця є незначною за розмірами державою з перехідною економікою, на території якої функціонує невелика кількість компаній або взагалі відсутні підприємства-резиденти. Уряд першої країни використовує єдиний режим оподаткування підприємств, не встановлюючи спеціальних умов для мобільних фірм, у той час як уряд держави-конкурента пропонує мобільним фірмам спеціальну податкову ставку,

а також може застосовувати авансові субсидії. Однак, при цьому враховується також чинник політичної стабільності, рівень якої є вищим у першій країні.

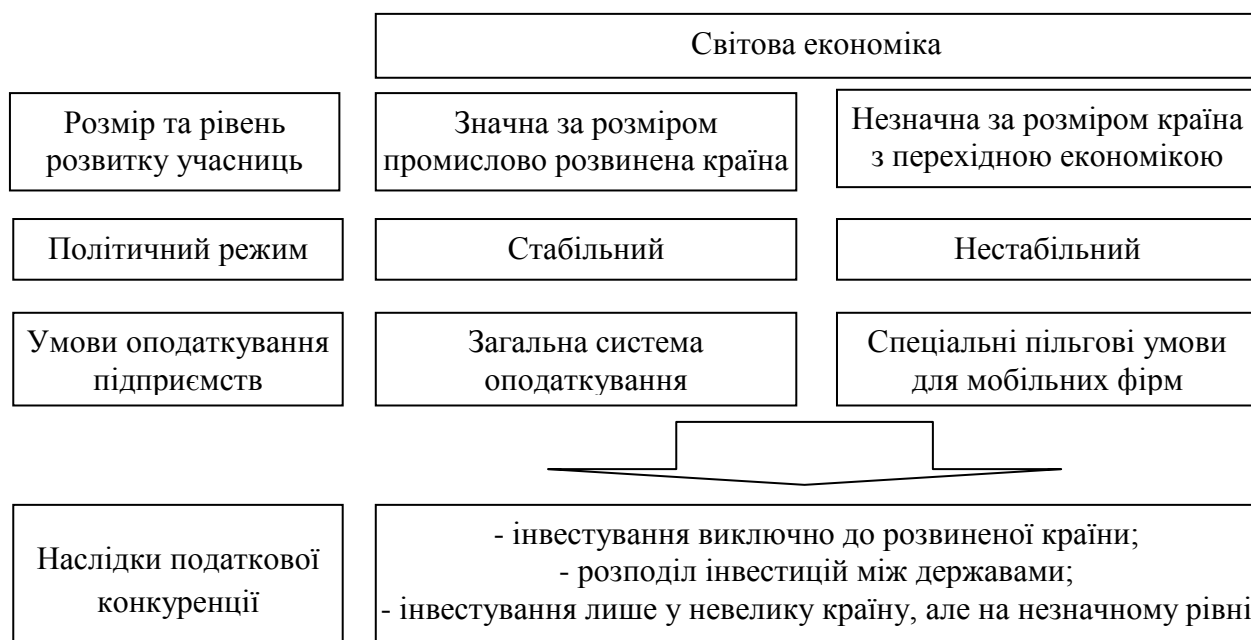


Рисунок 1.9 – Характеристика моделі податкової конкуренції Е. Джанеби (побудовано на основі [200])

У результаті податкової конкуренції з врахуванням двох факторів – рівня затрат на ведення виробничої діяльності та довіри до уряду можливими є наступні наслідки:

- мобільна міжнародна компанія інвестує тільки у політично стабільну країну з високою вартістю виробництва;
- частка іноземних інвестицій (ефективна кількість) надходить до нестабільної території з пільговим режимом оподаткування, однак, надлишкові потужності реалізуються в інших регіонах;
- компанія інвестує виключно в країну з нестійким політичним режимом та нижчими витратами на ведення виробництва, однак, обсяг інвестицій є зовсім незначним (дана ситуація виникає лише у випадку надання урядом авансових субсидій).

Відповідно до умов описаної моделі, компаніями, за розміщення діяльності яких конкурують держави, найчастіше виступають фірми, які не потребують значних витрат на перенесення виробництва (наприклад, електронна галузь). Окрім цього, інвестиції до політично нестабільних країн, здійснюють компанії, що обрали стратегію експансії бізнесу. Тобто, податкова конкурентоспроможність країн з нестійким політичним режимом є значно нижчою, ніж у країн зі стабільною політичною ситуацією, оскільки переваги від пом'якшення умов оподаткування частково або повністю нівелюються за рахунок низького рівня політичної стабільності.

Переважає більшість наведених моделей податкової конкуренції факторами впливу вважають працю та капітал, які можуть бути мобільними чи немобільними. Однак група науковців зосереджує увагу також на впливі безпосереднього розміщення виробництва на наслідки податкової конкуренції.

Так, Х. Кінд, К. Міделфарт-Кнарвік та Г. Шелдерап при побудові моделі податкової конкуренції для двох країн [202] розглядають розміщення виробництва як вхідний фактор існування податкової конкуренції. Автори аналізують два випадки – розміщення виробництва у межах однієї країни (концентрація), або його рівномірний розподіл між ними (диверсифікація). При цьому вважається, що фактори та технології виробництва в обох країнах є ідентичними.

У випадку концентрації валова дохідність капіталу у країні зосередження виробництва перевищує його потенційну дохідність у іншій країні-учасниці, що забезпечує можливість уряду країни, на території якої знаходиться виробничий кластер, підвищувати податкові ставки на капітал без загрози його відтоку за кордон, тобто мобільність капіталу знижується.

У ситуації диверсифікованого розміщення виробництва уряди обох країн у процесі конкуренції за капітал надають субсидії фірмам, розмір яких при досягненні рівноважного стану дорівнює розміру капіталу. Дана модель передбачає подальші розширення, які стосуються різних галузей, а також врахування часового фактору.

У моделі А. Хауфлера та Й. Вутона [194] розміщення виробництва, навпаки, є кінцевим результатом податкової конкуренції. Науковці досліджують суперництво двох країн різного розміру за розміщення на їх території комерційних фірм в умовах олігополії. Країни-конкуренти потенційно відрізняються за обсягом населення. Умовами моделі передбачено, що громадяни обох країн отримують дохід лише у вигляді заробітної плати, тоді як прибуток підприємств належить власникам капіталу, які є резидентами третьої країни, що не приймає участі у податковій конкуренції. Ставка заробітної плати визначається в галузі, яка використовує працю як фактор виробництва, причому вільна торгівля призводить до вирівнювання заробітної плати між країнами. Надходження від корпоративного податку рівномірно розподіляються між споживачами кожної країни.

Для виробництва будь-якої продукції фірма потребує одну одиницю капіталу, обсяг якого у світовій економіці є фіксованим, що обмежує потенційну кількість підприємств-виробників. Витрати на початок діяльності у кожній з двох країн є рівними та фіксованими, розміщення фірми здійснюється лише в одній країні. Вільний міжнародний ринок товарів та послуг визначає, що фактором впливу на вибір країни розміщення виступають торгові витрати, пов'язані з експортом продукції на зовнішній ринок.

У якості інструменту конкуренції національні уряди використовують субсидії, що передбачає економію компаній на торгових витратах. У моделі розглянуто вплив економічної інтеграції на розмір податків, що передбачає існування критичного рівня торгових витрат, який змінює позитивний чистий ефект від пом'якшення умов оподаткування та зростання обсягу інвестиційних субсидій на негативний. При цьому результати моделі свідчать про можливість позитивного впливу інтеграції на економіку невеликих країн при негативному ефекті для великих держав.

Результати побудови моделей податкової конкуренції свідчать про існування поруч з оптимізацією податкової політики також негативного впливу на функціонування економік країни, з метою нівелювання якого необхідно

застосовувати певні регулюючі заходи з боку уряду, роль яких розглядають окремі науковці (табл. 1.8).

Таблиця 1.8 – Визначення ролі уряду в регулюванні податкової конкуренції у моделях Д. Віддасіна та П. Енсс (побудовано на основі [179, 257])

Характеристики моделі	Модель Д. Віддасіна	Модель П. Енсс
Передумови податкової конкуренції	Існує дві групи домогосподарств у кожній юрисдикції: мобільні незаможні, які є власниками лише робочої сили та немобільні заможні, у розпорядженні яких перебувають і інші фактори виробництва	Федеральна економіка складається з двох регіонів, місцеві уряди стягують податки з капіталу фірм, за рахунок яких здійснюється фінансування суспільних послуг у юрисдикції
Негативний ефект податкової конкуренції	В умовах значного податкового навантаження міграція мобільної робочої сили може призводити до її дефіциту у юрисдикціях з високими податковими ставками	З метою приваблення капіталу уряди конкуруючих регіонів значно знижують податкові ставки, наслідком чого є недостатній рівень надання суспільних благ
Регулюючі заходи уряду	Надання субсидій незаможним домогосподарствам за рахунок надходжень від податків на фактори виробництва, що знаходяться у власності заможних	Центральним урядом встановлюються податкові ставки у регіонах на рівні необхідному для фінансування оптимального обсягу суспільних послуг
Наслідки втручання уряду	Підвищення ефективності фіскальної політики та зростання добробуту населення	Збалансування приватного та суспільного споживання

Д. Віддасін [258] зосереджує увагу на розгляді вертикальної податкової конкуренції, що відбувається у рамках регіонального об'єднання, учасниками якої є два типи адміністративно-територіальних одиниць – центральний уряд та система урядів нижчого рівня (прикладом регіонального об'єднання можуть виступати США з федеральним урядом та урядами штатів). У кожній юрисдикції функціонують дві групи домогосподарств – немобільні з високим рівнем доходу та незаможні, принаймні частина з яких є мобільними. Незаможне домогосподарство має у своєму розпорядженні одну одиницю робочої сили, тоді як заможне розпоряджається також іншими факторами виробництва, при цьому існує загальний закритий ринок праці. Припускається, що інтереси кожного регіону (країни) співпадають з інтересами заможної групи

домогосподарств, однак при цьому перерозподіл прибутку багатих домогосподарств, який реалізується через встановлення податків, здійснюється таким чином, що його частина спрямовується на користь групи мобільних незаможних домогосподарств. Здійснюваний урядами перерозподіл прибутку призводить до зростання ефективності фіскальної політики і забезпечує підвищення добробуту населення юрисдикції в цілому.

Певним чином вертикальну податкову конкуренцію розглядає також П. Енсс, аналізуючи суперництво між регіонами у контексті бюджетного федералізму [179]. Припущення моделі передбачають, що федеральна економіка складається з двох регіонів. У кожному регіоні розміщено підприємство, яке використовує мобільний фактор виробництва – капітал та немобільний – працю. В обох регіонах резиденти є власниками землі та капіталу, які пропонують на ринку. Вартість землі представлена рентою. Оподаткуванню підлягає капітал, що використовується фірмами, тому приватний дохід є сумою ренти та відсоткової ставки на капітал. Суспільні блага надаються місцевими урядами з метою максимізації корисності резидентів. Фінансування публічних витрат здійснюється за рахунок податків з використовуваного капіталу. Сума заощаджень в обох регіонах є рівною. Регіони конкурують за капітал через варіації податкових ставок, у результаті чого позитивний ефект від підвищення ставок на інші податкові бази нівелюється за рахунок зниження податку на капітал. Центральний уряд може встановлювати податкові ставки у регіонах та перерозподіляти публічний дохід між ними.

Відповідно до моделі зниження податкових ставок у регіонах провокує недостатнє забезпечення населення суспільними благами, тобто неефективну пропорцію споживання приватних та суспільних благ. Однак, підвищення податкових ставок викликає відтік капіталу з регіону, тому місцеві уряди обирають неефективні низькі податкові ставки. У випадку нерівномірного розподілу капіталу між регіонами, юрисдикція, що є експортером капіталу, встановлює більш високу процентну ставку, ніж регіон-імпортер капіталу,

оскільки процентний дохід забезпечує приватне споживання. Отже, центральний уряд має встановлювати стимули для підвищення податкових ставок органами місцевого самоврядування з метою забезпечення балансу між приватним та суспільним споживанням.

З метою визначення особливостей реалізації та наслідків податкової конкуренції досліджені моделі доцільно порівняти у розрізі критеріїв, які було враховано при їх побудові (табл. 1.9).

Таблиця 1.9 – Результати порівняльного аналізу моделей податкової конкуренції (складено автором)

Автори моделі	Критерії аналізу						
	Фактори виробництва – об'єкт податкової конкуренції	Роль уряду в регулюванні та формуванні податкової конкуренції	Вплив податкової конкуренції на добробут території	Вплив розміру території на рівень її податкової конкурентоспроможності	Вплив неподаткових факторів на результат податкової конкуренції	Зміна рівня і структури податкового навантаження в умовах податкової конкуренції	Інструменти участі юрисдикції в податковій конкуренції
В.Хойт [195]	капітал	Н/Д	підвищення добробуту	розмір країни підвищує ПКТ	Н/Д	зниження ставок податку на капітал	ставки податку на капітал
Д. Вілсон, Р. Гордон [190]	капітал, робоча сила	зниження марнотратства уряду підвищує ПКТ	підвищення добробуту	Н/Д	чистий ефект державних витрат підвищує ПКТ	підвищення податкових ставок	податкові ставки, державні витрати
Д. Вілсон [262]	капітал, робоча сила	Н/Д	зниження добробуту	Н/Д	Н/Д	зниження податкових ставок	податкові ставки
Д. Вілдасін [258]	робоча сила	надання субсидій урядом підвищує ПКТ	підвищення добробуту	Н/Д	Н/Д	Н/Д	податкові ставки, субсидії
П. Енсс [179]	капітал, робоча сила	встановлення оптимальних податкових ставок у регіонах	зниження добробуту	Н/Д	обсяг капіталу в регіоні впливає на ставки податків	перекладання навантаження з капіталу на робочу силу	податкові ставки
Х. Кінд, К. Міделфарт-Кнарвік, Г. Шелдерап [202]	капітал, робоча сила	субсидії фірмам при розміщенні об'єкта оподаткування	Н/Д	Н/Д	концентрація виробництва підвищує ПКТ	підвищення / зниження ставок у окремих країнах	податкові ставки, субсидії
А. Хауфлер, Й. Вутон [194]	капітал, робоча сила	надання субсидій для фірм	підвищення / зниження добробуту у окремих країнах	невеликі країни використовують ефект інтеграції	торгові витрати на експорт продукції впливають на розміщення фірм	зниження податкових ставок	податкові ставки, субсидії

## Продовження табл. 1.9

Автори моделі	Критерії аналізу						
	Фактори виробництва – об'єкт податкової конкуренції	Роль уряду в регулюванні та формуванні податкової конкуренції	Вплив податкової конкуренції на добробут території	Вплив розміру території на рівень її податкової конкурентоспроможності	Вплив неподаткових факторів на результат податкової конкуренції	Зміна рівня і структури податкового навантаження в умовах податкової конкуренції	Інструменти участі юрисдикції в податковій конкуренції
С. Буковецький [169]	капітал	Н/Д	Н/Д	ставки податку пропорційні розмірам країни	Н/Д	диверсифікація податкових ставок	податкові ставки
А. Разін, Е. Садка [231]	капітал, робоча сила	Н/Д	Н/Д	Н/Д	Н/Д	перекладання навантаження з капіталу на робочу силу	ставки та принцип оподаткування
Е. Джанеба [200]	капітал	Н/Д	Н/Д	розмір та рівень розвитку підвищує ПКТ	стабільність політичного режиму посилює ПКТ	зниження ставок податків у країнах з гіршими умовами розвитку	податкові режими, субсидії
Г. Фернандез [183]	робоча сила	Н/Д	недостачання / пере постачання суспільних благ	Н/Д	обсяг капіталу в регіоні впливає на ставки податків	зниження податкових ставок	податкові ставки, суспільні блага
Л. Беттендорф, Г. Вріджбург [164]	капітал, робоча сила	Н/Д	Н/Д	малі країни більш чутливі до змін податкової політики конкурентів	Н/Д	зниження податкових ставок	ставки корпоративного податку
Х. Хвізінда, С. Ніельсен [196]	капітал, робоча сила	Н/Д	Н/Д	Н/Д	Н/Д	навантаження перекладається на робочу силу	податкові ставки

Примітка: Н/Д – критерій в моделі не досліджено; ПКТ – податкова конкурентоспроможність території

Результати аналізу модифікованих моделей дозволяють зробити висновок про існування як позитивних так і негативних наслідків впливу податкової конкуренції на функціонування економік країн-учасників. Систематизація наслідків податкової конкуренції, отриманих у результаті проведених науковцями досліджень, наведена у табл. 1.10.

Аналізуючи наслідки податкової конкуренції, варто відзначити, що досить часто ефект від її існування має певну критичну точку, у якій відбувається зміна напрямку її впливу. Так, позитивний вплив на добробут громадян від зниження податкового навантаження має місце у тому випадку, коли податкові надходження дають змогу уряду фінансувати виробництво



суспільних благ для забезпечення потреб населення, оскільки подальше зниження податкових ставок (ефект «гонки до дна») призводить до недостатності фінансових ресурсів уряду для забезпечення повноти реалізації його соціально-економічних функцій.

Таблиця 1.10 – Наслідки податкової конкуренції для економіки країн, виявлені різними науковцями (складено автором)

Наслідок існування податкової конкуренції для економіки країн-учасниць	Напрямок впливу	Автори, дослідження яких підтверджують існування наслідку
Зниження податкового навантаження	Позитивний	В. Хойт [195], А. Хауфлер, Й. Вутон [194]
Зростання добробуту населення	Позитивний	В. Хойт [195], Д. Вілсон, Р. Гордон [190], Д. Вільдасін [258]
Зниження марнотратства уряду	Позитивний	Д. Вілсон, Р. Гордон [190]
Недопоставка суспільних благ через надмірне зниження податкових ставок	Негативний	Дж. Вілсон [262], Г. Фернандез [183], П. Енсс [179]
Перекидання податкового тягаря з мобільних факторів виробництва (капітал) на немобільні (праця, земля)	Негативний	А. Разін, Е. Садка [231], Х. Хвізінда, С. Ніельсен [196], П. Енсс [179]
Зростання ефективності фіскальної політики	Позитивний	Д. Вільдасін [258], Д. Вілсон, Р. Гордон [190]
Надання фірмам державних субсидій, що призводить до чистого негативного ефекту	Негативний	Х. Кінд, К. Міделфарт-Кнарвік, Г. Шелдерап [202], А. Хауфлер, Й. Вутон [194]
Покращення добробуту невеликих країн при негативному ефекті для великих держав	Різнонаправлений	А. Хауфлер, Й. Вутон [194], Л. Беттендорф, Г. Вріджбург [164], С.Буковецький [169]

Результати проведеного дослідження дають змогу прийти до висновку про неоднозначність впливу податкової конкуренції на економіку держав. Можна відзначити залежність результату від рівня жорсткості умов податкової конкуренції. Так, при малочисельному складі учасників та досить значних обсягах об'єкта, за який провадиться змагання, податкова конкуренція зазвичай призводить до підвищення ефективності фіскальної політики, встановлення оптимальних податкових ставок та підвищення якості виробництва суспільних благ, що в сукупності забезпечує покращення добробуту населення. Однак, при

ужорсточенні умов податкової конкуренції уряди юрисдикцій надмірно знижують податкове навантаження, що провокує недостатність фінансування діяльності держави або відбувається перекладання податкового тягаря з одних суб'єктів економіки на інших. До того ж, варто зазначити, що результат, якого прагне досягти уряд певної країни, не завжди залежить виключно від умов оподаткування, оскільки на привабливість юрисдикції для розміщення на її території бази оподаткування впливають також інші фактори (рівень розвитку економіки, політична стабільність тощо).

#### 1.4 Концептуальні засади розвитку податкової системи країни в умовах податкової конкуренції

Процес розробки податкових реформ в умовах податкової конкуренції вимагає дослідження взаємозв'язку між категоріями «податкова система» та «податкова конкуренція» з метою виявлення особливостей впливу податкової конкуренції між країнами на зміни у функціонуванні податкових систем та специфіки соціально-економічного розвитку країн за умов їх участі у податковій конкурентній боротьбі.

Отже, передусім варто зазначити, що податкова конкуренція як системна категорія характеризується наявністю суб'єктів (у складі яких визначаються країни, адміністративно-територіальні одиниці, а також групи країн або регіонів), об'єкта (відповідно до наведеного у підрозділі 1.2 визначення об'єктом податкової конкуренції будемо вважати мобільні ресурси, які формують об'єкт оподаткування, що дозволяє врахувати всі можливі варіанти переміщення ресурсів між країнами, внаслідок чого зростає обсяг об'єктів оподаткування та, відповідно, формуються податкові надходження) та інструментів реалізації, які можна класифікувати на кількісні (податкові ставки,

податкові пільги, рівень податкового навантаження) та якість (особливості процесу адміністрування податків – його простота та прозорість)

При цьому структурну побудову податкової системи у контексті дослідження доцільно розглядати у вигляді сукупності суб'єктів (органи державної та місцевої влади, уповноважені у сфері оподаткування, податкові органи та платники податків), які ілюструють тристоронній характер податкових відносин; об'єктів (у загальному вигляді об'єкт оподаткування – доходи, операції, майно тощо, з якими пов'язано виникнення податкового зобов'язання) та інструментів (всі складові податкового механізму – види податків і зборів, податкові ставки, податкові пільги та ін.).

Такий підхід до визначення елементів двох досліджуваних категорій дозволяє більш точно відслідкувати взаємозв'язки між ними. У той же час, при дослідженні особливостей розвитку податкової системи в умовах податкової конкуренції слід враховувати роль такого фактора як рівень соціально-економічного розвитку податкової юрисдикції, який може стримувати або підсилювати інтенсивність податкової конкуренції між її суб'єктами та, відповідно, наслідки для функціонування податкової системи.

Характеризуючи роль рівня соціально-економічного розвитку юрисдикції, відмітимо, що у країні, яка поєднує одне з вибраних співвідношень – низькі податки / низькі рівні обслуговування або високі податки / високий рівень обслуговування, відносини між регіональними юрисдикціями протягом тривалого періоду не характеризуються особливими змінами мобільності у результаті фінансової конкуренції, оскільки уряд чи місцеве самоврядування навряд чи може змінити групу «податки / рівень суспільних послуг», до якої належить країна або регіон, враховуючи, що така зміна може спричинити бюджетні дисбаланси протягом тривалого періоду. Ці результати вказують на актуальність «гіпотези Тібу», яка підтверджує, що домашні господарства і фірми, як правило, враховують комплексний характер специфіки регіону при його виборі. Саме тому, часто, замість того, щоб скорочувати загальне податкове навантаження, органи місцевого самоврядування іноді надають

перевагу пільговому оподаткуванню для високомобільних домашніх господарств і фірми. У деяких країнах, конкретні податкові пільги в поєднанні з субсидіями для нових фірм є важливим інструментом податкової політики. У ситуації, коли низька податкова автономія обумовлює зниження податкової конкуренції, посилюється конкуренція за витратами, тобто місцеві уряди схильні використовувати цільові субсидії і програми витрат більш часто. Поруч з цим відмітимо, що мінімальні потреби витрат у деяких сферах політики (наприклад, соціальне забезпечення) можуть обумовлювати об'єктивну необхідність для уряду підвищувати рівень оподаткування.

У контексті дослідження доцільно також охарактеризувати окремі види податків і зборів з точки зору їх впливу на переміщення об'єктів податкової конкуренції між юрисдикціями. Результати дослідження впливу податків на мобільність платників податків, проведеного Х. Бльохлігером та Х. Пінеро-Кампосом [167], дозволяють визначити роль окремих податків у формуванні податкової конкурентоспроможності юрисдикції у наступному порядку:

– податки на капітал і доходи корпорацій – рівень даної групи податків впливає на прибутковість фірми та доходів, отриманих на капітал, і є стимулом до переміщення в юрисдикції, де прибуток оподатковується меншою мірою. В умовах податкової конкуренції даний фактор розглядається як одна з причин значного зниження в національних масштабах нормативних ставок корпоративного податку на прибуток і, меншою мірою, ефективної середньої ставки податку за останні 20 років, у той час як розширення податкової бази в значній мірі компенсує скорочення ставки податку. У даному контексті слід відмітити, що мобільність корпоративної податкової бази відрізняється для різних типів фірм. Більшість бізнес-діяльності залежить від інших факторів на місцевих ринках, тому такі фірми не зацікавлені у переміщенні між юрисдикційними кордонами лише з точки зору податкових міркувань. Крім того, багато фірм мають у своїй власності фізичні активи, які важко переміщати. Це обумовлює особливості розвитку податкової політики у напрямку встановлення більш високих податкових ставок у країнах/регіонах,

які характеризуються значною часткою компаній з нерухомим виробництвом, ніж у юрисдикціях з високою мобільністю корпоративних податкових баз;

– податки на доходи фізичних осіб – рівень податків даної групи пов'язаний з показником чистого доходу домогосподарства від праці і забезпечує стимул до міграції в місця, де персональний дохід оподатковується за нижчими ставками. У той же час, слід відмітити, що дана група податків є менш актуальним інструментом податкової конкуренції, оскільки існує незначна кількість досліджень впливу податків на оплату праці на міграцію, які підтверджені емпіричними розрахунками. Незважаючи на збільшення міжнародної мобільності робочої сили в декількох сегментах, на ринку праці як і раніше переважає частка національної або навіть регіональної пропозиції робочої сили. Поруч з цим, слід звернути увагу на той факт, що висококваліфіковані працівники і особи з високим рівнем доходів мають більш високу схильність до міграції, і вони, швидше за все, мігрують по податковим причинам. Тому, як правило, юрисдикції конкурують за домогосподарства з високим рівнем доходів більшою мірою, ніж за інші групи населення. Для залучення висококваліфікованих працівників (з високим рівнем доходів, які забезпечують значний рівень податкових надходжень від даної групи бюджетоутворюючих податків) деякі уряди зменшують податкове навантаження на фізичних осіб з високим рівнем доходів;

– податки на товари і послуги (податки на споживання) – дана група включає в себе податки на додану вартість, податок з продажів або акцизні податки, які встановлюються на національному чи місцевому рівні. Дана група є менш значимою, оскільки лише в окремих країнах зафіксовано наявність місцевих податків на споживання, а рівень гармонізації даної групи податків у міжнародному податковому просторі є досить високим. У даному контексті відмітимо, що мобільність податкових баз залежить від товарів, які оподатковуються, особливостей їх оподаткування, а також географічного розміщення виробництв. Так, податки на товари, які легко транспортувати і які мають високу цінову еластичність, більш придатні до використання як

інструмента податкової конкуренції, аналогічно як і податки з вузькою податковою базою, такі як акцизи, які є більш актуальними як метод податкової конкуренції, ніж податки з широкою податковою базою (загальні податки з продажу або податок на додану вартість). Споживчі податки, встановлені за принципом походження (які сплачуються у юрисдикції, в якій товари виробляються), більшою мірою визначають результат податкової конкуренції, ніж податки на споживання, встановлені за принципом призначення (податки сплачуються у юрисдикції, в якій товари споживаються), оскільки фірми є більш мобільними, ніж споживачі. Податкова конкуренція у контексті даної групи податків, швидше за все, активізується у зв'язку з розвитком електронної комерції, обмеженої здатності урядів регулювати оподаткування товарів, придбаних за межами їх юрисдикції, та високою адаптивністю правил оподаткування міждержавної торгівлі;

– податки на нерухому власність можна вважати непрямим інструментом податкової конкуренції, оскільки нерухомість є найменш мобільною податковою базою і в цілому дана група є найпоширенішим видом місцевих податків. Враховуючи неможливість руху землі та будівель, і, як правило, нееластичність пропозиції землі, зміни рівня оподаткування відображаються у рівні цін на нерухомість. Характерними особливостями оподаткування нерухомого майна є: 1) оподаткування нерухомості, як правило, тісно пов'язано з рівнем послуг для індивідуальних домогосподарств чи фірм. Це знижує стимули для домашніх господарств (і частково фірм) для міграції з причин, пов'язаних з оподаткуванням, та, відповідно, податкову конкуренцію з використанням даної групи податків; 2) у той час як податок на житлову нерухомість в першу чергу пов'язаний зі споживанням житлово-комунальних послуг, податки на бізнес-власність відображають податкові ефекти повернення інвестицій, тому податки на бізнес-нерухомість мають тенденцію бути більш змінюваними, ніж податки на житлову нерухомість; 3) податки на власність (капітал) капіталізуються у вартості землі та фізичного майна, отже зміна рівня оподаткування змінює цінність житлової та ділової власності. Це знижує

стимули до переміщення в юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування, оскільки низькі рівні податків компенсуються більш високими цінами на нерухомість.

Враховуючи наведені положення, будемо вважати податками на мобільні об'єкти податки на капітал і доходи корпорацій та податки на доходи фізичних осіб, а податками на немобільні об'єкти – податки на товари і послуги та податки на власність.

Отже, передусім доцільно розглянути особливості впливу податкової конкуренції на розвиток податкових систем. Враховуючи той факт, що суб'єктно-об'єктна специфікація та інструменти впливу є подібними для зазначених категорій, а також багатосторонність податкових конкурентних відносин, доцільно розглядати вплив податкової конкуренції на податкову систему за участі кількох суб'єктів – податкових конкурентів. Можна визначити наступні напрямки впливу податкової конкуренції на податкову систему:

1) необхідність підвищення податкової конкурентоспроможності країни в умовах зниження податкового навантаження, застосування податкових пільг у податкових юрисдикціях – конкурентах обумовлює зміну пріоритетів податкової політики органами державної та місцевої влади, уповноваженими у сфері оподаткування, у напрямку підвищення преференцій для мобільних об'єктів оподаткування;

2) зменшення податкового навантаження в інших країнах або регіонах впливає на зміну податкових ставок на законодавчому рівні у напрямку їх скорочення з метою підвищення привабливості податкової системи для платників податків або для підтримання сталого рівня конкурентоспроможності;

3) застосування преференційних умов оподаткування у податкових юрисдикціях – конкурентах може призводити до запровадження спеціальних режимів оподаткування в інших юрисдикціях, які прагнуть відповідати конкурентним умовам оподаткування;

4) формування надмірного податкового навантаження у податковій юрисдикції порівняно з конкурентами обумовлює розширення системи пільг для мобільних об'єктів оподаткування з точки зору компенсації витрат платників податків;

5) наявність тенденцій до перекидання податкового навантаження з мобільних об'єктів оподаткування на нерухомі у податковому конкурентному середовищі є причиною реформування складу податків і зборів у контексті підвищення ролі податків на нерухомі об'єкти оподаткування;

6) процес зміни системи оподаткування в умовах податкової конкуренції призводить до зміщення податкового навантаження з платників податків – власників мобільних об'єктів оподаткування на власників нерухомих об'єктів;

7) спрощення процесів адміністрування податків в умовах податкової конкуренції формує стимули для підвищення ефективності роботи податкових органів країни, зростання прозорості та зручності податкового процесу для платників податків.

Варто відзначити, що зазначені напрямки впливу є актуальними для всіх учасників податкової конкуренції, а результат такого впливу є диференційованим у розрізі податкових юрисдикцій, саме тому результати податкової конкуренції щодо зміни функціональної складової податкової системи можуть супроводжуватися наступними процесами, що ілюструють реакцію податкової системи на зміни умов податкової конкуренції:

1) платники податків, як суб'єкти податкової системи, які не можуть прямо впливати на рішення органів влади щодо зміни умов оподаткування, можуть приймати рішення про переміщення об'єкта оподаткування між податковими юрисдикціями у результаті змін в системах оподаткування;

2) частина об'єктів оподаткування, що входять до складу національної податкової системи або належать до певного адміністративно-територіального утворення, можуть змінити свій статус шляхом переміщення мобільних ресурсів, які їх формують, до іншої податкової юрисдикції.



Окрім зазначених податкових факторів, в умовах податкової конкуренції діють також неподаткові ефекти, які проявляються через вплив та зміну рівня соціально-економічного розвитку:

1) в умовах застосування преференційного оподаткування податковими конкурентами у юрисдикції може бути прийнято рішення про надання додаткового обсягу суспільних послуг з метою компенсації рівня податкового навантаження, що підвищує її привабливість;

2) за наявності диференційованих рівнів податкового навантаження та рівня фінансування суспільних послуг актуальним є врахування платниками податків неподаткових факторів при прийнятті рішення щодо переміщення об'єкта оподаткування та вибір їх оптимального співвідношення;

3) притік мобільних ресурсів, що формують об'єкт оподаткування, до юрисдикції обумовлює зростання обсягу її ВВП/ВРП через збільшення податкових надходжень, відповідно, відтік ресурсів детермінує зворотний процес.

Варто відмітити, що визначені взаємозв'язки призводять до необхідності формування юрисдикціями стратегій підвищення їх податкової конкурентоспроможності в умовах постійного розвитку податкових систем та удосконалення форм податкової конкуренції. При цьому необхідним етапом є дослідження позиції юрисдикції у податковому конкурентному середовищі для визначення напрямків розвитку її податкової системи. Відмітимо, що напрямки ретроспективного аналізу податкової системи країни в умовах податкової конкуренції є диференційованими для міжнародної та регіональної конкуренції.

Отже, дослідження рівня податкової конкуренції між країнами або групами країн, що реалізують скоординовану податкову політику, та, відповідно, оцінювання їх податкової конкурентоспроможності доцільно проводити у розрізі таких аспектів:

– визначення переліку країн – податкових конкурентів (даний захід дозволяє визначати орієнтири реформування національної податкової системи з урахуванням сектору країн з подібними податковими системами);

- виявлення ступеня конвергенції податкових систем країн – податкових конкурентів (метою проведення такого дослідження є аналіз можливостей щодо управління факторами міжнародної податкової конкурентоспроможності);

- аналіз рівня гармонізації податкового законодавства та уніфікації систем оподаткування в країнах – податкових конкурентах (дозволяє оцінити законодавчі можливості щодо управління системою оподаткування, а також роль неподаткових факторів);

- визначення ефективних податкових ставок у країнах – податкових конкурентах (дозволяє сформулювати орієнтири для оптимізації податкового навантаження);

- аналіз конкурентних позицій країни в межах податкової конкуренції (створює підґрунтя для формування інструментарію управління національною податковою конкурентоспроможністю);

- дослідження рівня скоординованості податкових систем країн – податкових конкурентів (дозволяє прогнозувати зміни у податкових системах).

Поруч з цим аналіз рівня податкової конкуренції між регіонами або іншими адміністративно-територіальними утвореннями в межах однієї або декількох країн доцільно проводити наступним чином:

- оцінювання ступеня децентралізації податкової системи країни (дозволяє визначити можливості регіонів для управління їх податковою конкурентоспроможністю);

- аналіз структури об'єктів оподаткування в регіоні (дозволяє визначити пріоритетні інструменти підвищення конкурентоспроможності);

- оцінювання відмінностей у загальному рівні розвитку регіонів (визначає роль неподаткових факторів в умовах податкової конкуренції).

Проведення ретроспективного аналізу рівня податкової конкуренції та визначення податкової конкурентоспроможності юрисдикції створює підґрунтя для реформування податкової системи з метою підвищення її привабливості для платників податків. Аналогічно до попереднього етапу, напрямки

реформування податкової системи доцільно розглядати у розрізі різних рівнів податкової конкуренції.

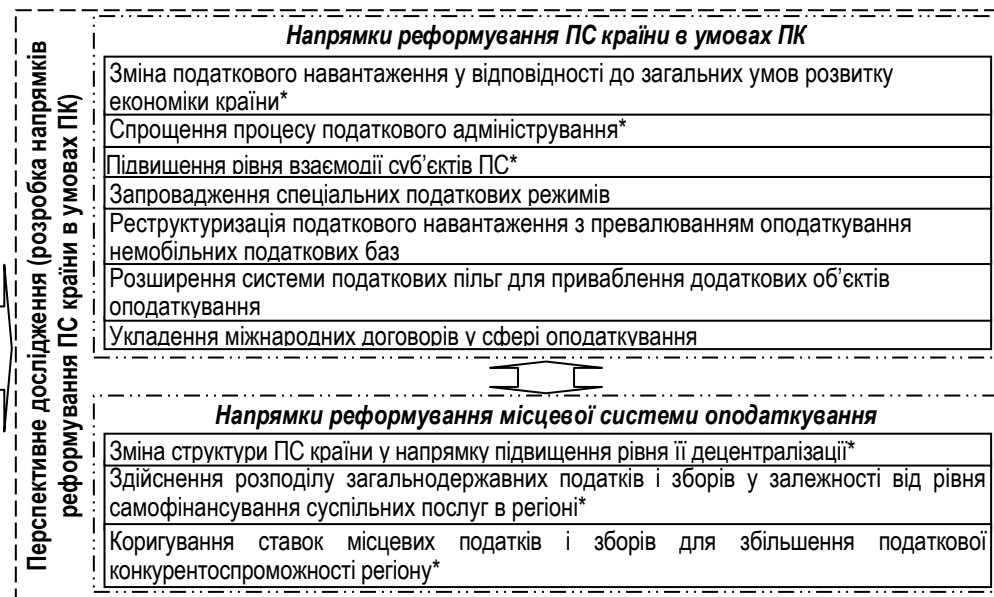
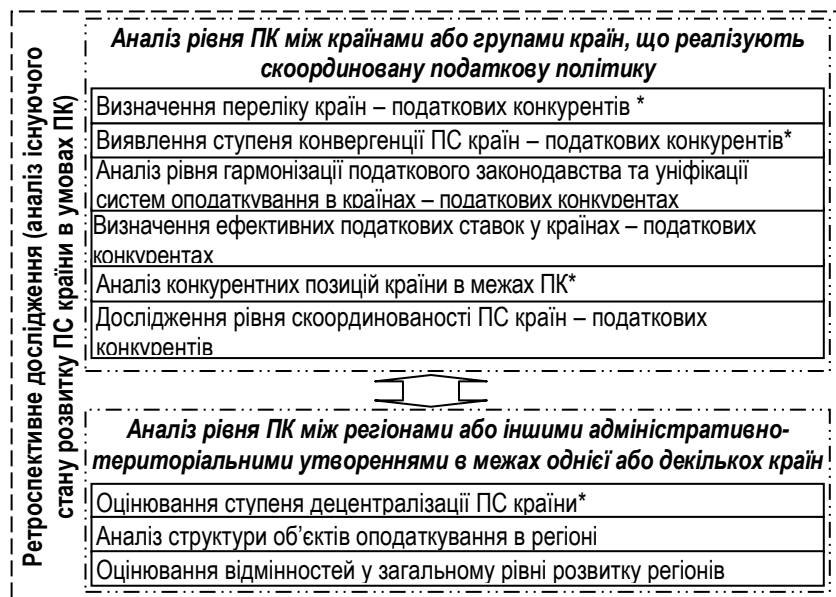
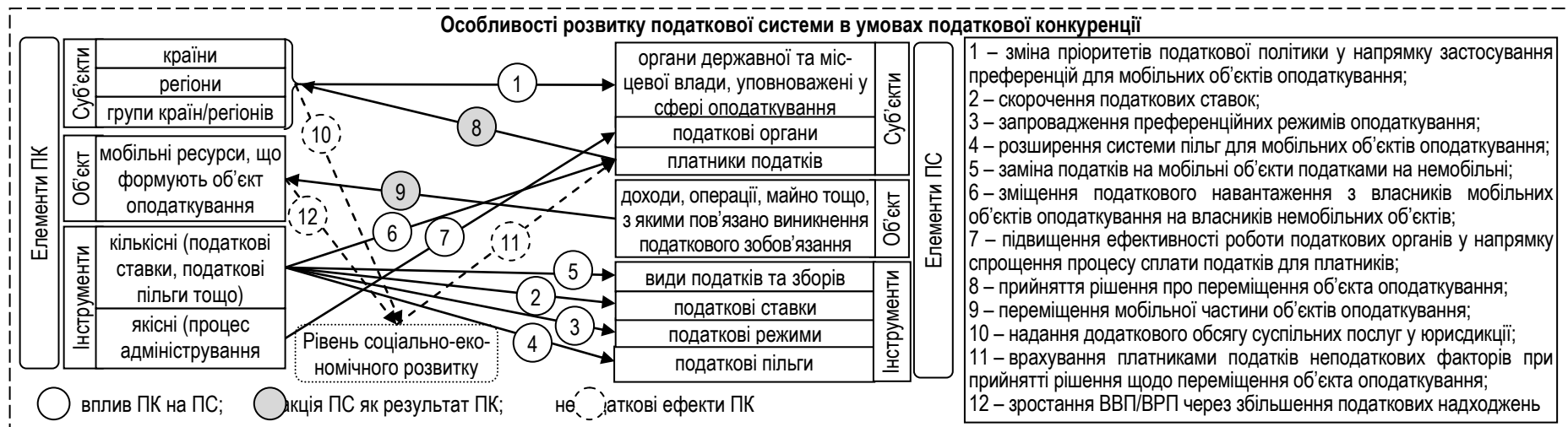
Отже, серед основних напрямків реформування національної податкової системи в умовах податкової конкуренції можна виділити наступні:

- зміна податкового навантаження у відповідності до загальних умов розвитку економіки країни;
- спрощення процесу податкового адміністрування;
- підвищення рівня взаємодії суб'єктів податкової системи, що дозволить покращити якість податкового процесу;
- запровадження спеціальних податкових режимів;
- реструктуризація податкового навантаження з превалюванням оподаткування нерухомих податкових баз;
- розширення системи податкових пільг для приваблення додаткових об'єктів оподаткування;
- укладення міжнародних договорів у сфері оподаткування з метою, з одного боку, уникнути подвійного оподаткування, а з іншого, привести національну податкову систему у відповідність міжнародним нормам податкового законодавства.

Напрямки реформування системи місцевого оподаткування доцільно сформулювати наступним чином

- зміна структури податкової системи країни у напрямку підвищення рівня її децентралізації;
- здійснення розподілу загальнодержавних податків і зборів у залежності від рівня самофінансування суспільних послуг в регіоні;
- коригування ставок місцевих податків і зборів для збільшення податкової конкурентоспроможності регіону.

У цілому проведене дослідження створює підґрунтя для систематизації особливостей впливу податкової конкуренції на податкові системи країн та рівень її соціально-економічного розвитку у вигляді цілісної концепції, яку представлено у вигляді рис. 1.10.



**Рисунок 1.10 – Концептуальні засади розвитку податкової системи країни в умовах податкової конкуренції**  
 Примітка: ПК – податкова конкуренція; ПС – податкова система; \* – напрямки дослідження, які отримали розвиток в дисертаційній роботі

Аналіз особливостей впливу податкової конкуренції на розвиток податкових систем засвідчує той факт, що результатом її існування є не лише диференціація умов оподаткування, а й підвищення рівня конвергенції податкових систем внаслідок наявності об'єктивних обмежень щодо управління податковими конкурентними перевагами (необхідність забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень для реалізації соціально-економічних функцій держави) та загального вектору розвитку податкових систем в умовах податкових конкурентних відносин щодо зниження податкового навантаження та спрощення податкового процесу. Саме тому, процес реформування податкової системи в умовах податкової конкуренції пов'язаний з проведенням комплексного аналізу податкового конкурентного середовища, виявлення конкурентних переваг та можливостей щодо підвищення привабливості податкової системи.

## Висновки до розділу 1

У першому розділі «Теоретичні засади розвитку податкової системи під впливом податкової конкуренції» систематизовано наукові дослідження сутності податкової системи; поглиблено підхід до розуміння сутності податкової конкуренції; систематизовано моделі податкової конкуренції; обґрунтовано концептуальні засади розвитку податкової системи країни в умовах податкової конкуренції.

За результатами розділу зроблено наступні висновки:

1. Систематизація досліджень сутності, структури та функцій податкової системи, принципів, організаційних, правових та економічних засад її функціонування дозволяє розглядати податкову систему як сукупність законодавчо регламентованих економічних відносин між державою, фізичними та юридичними особами з приводу встановлення, стягнення та розподілу

податків, зборів та платежів податкового характеру для забезпечення виконання соціально-економічних функцій держави. Дослідження особливостей практичного застосування інструментів та методів оподаткування у контексті реалізації завдань податкової системи доводить, що для забезпечення ефективного її функціонування діяльність органів державної та місцевої влади у сфері оподаткування має бути збалансованою та взаємоузгодженою.

2. Узагальнення підходів до трактування сутності податкової конкуренції дозволяє вважати основними наступні: процесний (суперництво країн за залучення податкових баз), поведінковий (вплив на рішення платників податків щодо переміщення об'єктів оподаткування шляхом зниження рівня податкового навантаження), еволюційний (удосконалення податкової системи країни під впливом зовнішніх умов оподаткування) та інтеграційний (зближення умов оподаткування у процесі підвищення податкових конкурентних переваг). В той же час, дослідження засвідчило фрагментарність цих підходів, яка призводить до термінологічної неузгодженості.

3. У роботі запропоновано розуміти податкову конкуренцію як систему економічних відносин між країнами, адміністративно-територіальними одиницями та/або їх групами, що виникають в процесі залучення екзогенних та утримання ендогенних мобільних ресурсів, що формують об'єкт оподаткування (реальних та потенційних) за рахунок диференціації податкових інструментів та спрощення процесу податкового адміністрування з метою максимізації темпу приросту ВВП або валового регіонального продукту.

4. Підхід до визначення податкової конкуренції передбачає її трактування не як процесу, стану, механізму (як це передбачено усталеними науковими підходами), а як системи економічних відносин, що дозволяє врахувати суб'єктно-об'єктні взаємозв'язки податкової конкуренції в цій системі; врахування всіх суб'єктів податкової конкуренції, що мають повноваження щодо регулювання умов оподаткування (окремі країни; групи країн, які здійснюють скоординовану податкову політику; регіони або інші адміністративно-територіальні утворення в межах однієї або декількох країн);

врахування двостороннього характеру руху фінансових, трудових, матеріальних ресурсів, які формують об'єкт оподаткування (податкова конкуренція передбачає створення сприятливих податкових умов не лише для притоку екзогенних ресурсів, а й для запобігання відтоку тих, що мають ендогенні джерела походження); врахування не лише реальних (на момент оцінювання) ресурсів формування об'єктів оподаткування, а й потенційних (тих, що можуть з'явитися при створенні податкових преференцій); врахування лише мобільної частини ресурсів формування об'єктів оподаткування, тобто тих, що можуть змінювати юрисдикцію та резидентність; використання ВВП або валового регіонального продукту в якості критеріїв оцінювання ефекту від податкової конкуренції для юрисдикції, оскільки саме вони характеризують реальний рівень економічного зростання за рахунок збільшення доданої вартості, створеної в економіці країни / регіону – на відміну від інших критеріїв (економічне зростання, ділова активність, конкурентоспроможність національного бізнесу тощо), що використовуються в межах усталених наукових підходів, ці індикатори є конкретними та кількісно вимірюваними, що дозволить чітко визначати перелік податкових інструментів, які забезпечують ефект від податкової конкуренції; врахування того, що набуття певною юрисдикцією індивідуальних конкурентних переваг може бути забезпечено за рахунок не лише диференціації податкових інструментів (встановлення податкових пільг, зміни ставок податків, запровадження преференційних податкових режимів, зміни рівня оподаткування, застосування альтернативних систем оподаткування тощо), а й спрощення процесу податкового адміністрування.

5. Дослідження неокласичних моделей податкової конкуренції дозволило здійснити їх порівняльний аналіз за наступними критеріями: 1) фактори виробництва, що виступають об'єктом податкової конкуренції; 2) роль уряду в регулюванні та формуванні податкової конкуренції; 3) вплив податкової конкуренції на добробут території; 4) вплив розміру території на рівень її податкової конкурентоспроможності; 5) вплив неподаткових факторів на результат податкової конкуренції; 6) зміна рівня і структури податкового

навантаження в умовах податкової конкуренції; 7) інструменти участі юрисдикції в податковій конкуренції. На основі узагальнення механізмів податкової конкуренції в роботі визначено позитивні та негативні наслідки її впливу на економіку юрисдикції.

6. Функціонування податкової системи в умовах податкової конкуренції на фоні стратегічного прагнення України інтегруватися до європейської спільноти висуває додаткові вимоги, з одного боку – щодо дотримання національного фіскального суверенітету, а з іншого – щодо гармонізації податкового законодавства, цілей та завдань податкової політики, структури податкової системи з урахуванням поточних тенденцій фінансової глобалізації. Особливості розвитку, напрямки дослідження та реформування податкової системи в умовах податкової конкуренції визначають, що стратегічні вектори реформування податкової системи країни для підвищення її міжнародної податкової конкурентної позиції та управління податковою конкурентоспроможністю регіонів можуть бути сформовані лише на основі аналізу сучасного стану розвитку податкової системи та визначення потенційних податкових конкурентів.

Основні положення даного розділу дисертаційної роботи опубліковано в роботах [37, 42, 114, 116, 118, 119, 121]



## РОЗДІЛ 2

### РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ОБГРУНТУВАННЯ МІСЦЯ УКРАЇНИ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ ПОДАТКОВОМУ ПРОСТОРИ

#### 2.1 Методичні засади визначення основних податкових конкурентів України серед країн Європи

На сучасному етапі міжнародної інтеграції економічних відносин податкові системи країн розвиваються не лише під впливом внутрішніх цілей державної політики, а й з урахуванням загальносвітових тенденцій. Саме тому етапу розробки стратегії реформування податкової системи країни у контексті підвищення її податкової конкурентоспроможності має передувати виокремлення кола країн – потенційних податкових конкурентів, що дозволяє ідентифікувати подібні та відмінні риси функціонування їх податкових систем та рівня економічного розвитку в цілому з метою визначення конкурентних переваг та загроз, що негативно впливають на результат податкової конкуренції. Враховуючи існування податкових та неподаткових ефектів податкової конкуренції, що проявляються як через модифікацію податкових систем так і шляхом зміни загального рівня соціально-економічного розвитку, тим самим детермінуючи позицію країни у міжнародному податковому просторі, групування країн – податкових конкурентів доцільно здійснювати з урахуванням особливостей побудови їх податкових систем, а також макроекономічних умов їх розвитку.

Ідентифікацію потенційних податкових конкурентів України, між якими відбувається розподіл мобільних об'єктів оподаткування, доцільно здійснити на основі методів кластерного аналізу, який пропонується проводити в два етапи.

Перший етап – групування країн за структурою податкової системи. На даному етапі було сформовано вибірку з 38 країн Європи, які мають найбільш тісні зовнішньоекономічні зв'язки, а також є досить близькими географічно, що відповідає загальному вектору економічної та політичної інтеграції України з

країнами Європейського Союзу. Вхідними показниками, на основі оцінки значень яких проводиться кластеризація, виступають п'ять критеріїв, що ілюструють структуру податкової системи, та, відповідно, рівень податкового навантаження на різні типи об'єктів оподаткування, що в цілому визначає рішення платників податків щодо розміщення податкових баз (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Характеристика вхідних параметрів кластеризації країн Європи

Критерій	Характеристика
ПДВ	Загальна ставка податку на додану вартість, за якою оподатковується більшість товарів і послуг
ПДК	Загальна ставка податку на доходи корпорацій (у більшості країн враховується лише ставка податку на прибуток)
ПДФО <sub>min</sub>	Найнижча ставка податку на доходи фізичних осіб, відмінна від нуля, яка застосовується в країні
ПДФО <sub>max</sub>	Найвища ставка податку на доходи фізичних осіб, яка застосовується в країні на доходи вище певного рівня
СС	Сукупна ставка платежів на соціальне забезпечення, сплачених роботодавцями та найманими працівниками, виражена у відсотках від бруutto-зарплати

Періодом дослідження для визначення кластерів було визначено 2013 р., що зумовлено, по-перше, наявністю доступу до повної статистичної звітності по всіх країнах, що формують вихідну вибірку, а, по-друге, наявністю структурних деформацій у соціально-економічному розвитку України у період з початку 2014 р., які мають не лише економічну природу та, відповідно, детермінують невідповідність реальної економічної ситуації загальній концепції розвитку вітчизняної економіки та податкової системи зокрема. Статистичну інформацію у розрізі зазначених показників для досліджуваних країн в аналізованому періоді представлено у табл. Б.1 дод. Б. Джерелом статистичної інформації є статистична база «Collecting taxes» USAID [173].

Для групування країн було використано два методи, що дозволяють здійснити ієрархічну та неієрархічну кластеризацію з метою отримання максимально якісного розподілу. Неієрархічну кластеризацію було здійснено методом k-середніх, особливістю якого є необхідність задання кількості

кластерів, за якими здійснюється групування (як правило кількість кластерів задають на основі попередньо сформульованих гіпотез). Оцінювання проводилося з використанням програмного забезпечення Statistica 6.0. Враховуючи значну кількість країн, які було включено до вибірки, доцільно було протестувати різну кількість центрів кластерів з метою максимізації об'єктивності результатів розподілу, оскільки формулювання гіпотез у даному випадку могло б привести до штучного викривлення результатів. Отже, для визначення найбільш якісної кластеризації оцінимо результати дисперсійного аналізу для різної кількості кластерів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Результати дисперсійного аналізу для різних варіантів кластеризації країн Європи за структурою податкових систем

Критерії дисперсійного аналізу	Змінні				
	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС
2 кластери					
Міжгрупова дисперсія	22,329	721,635	13,756	5759,471	90,059
Внутрішньогрупова дисперсія	331,941	1399,068	1729,271	1642,259	4473,183
Похибка факторної ознаки $p$	0,134	0,000	0,601	0,000	0,407
3 кластери					
Міжгрупова дисперсія	14,622	706,378	132,231	5406,038	2870,521
Внутрішньогрупова дисперсія	339,648	1414,325	1610,797	1995,692	1692,722
Похибка факторної ознаки $p$	0,488	0,001	0,262	0,000	0,000
4 кластери					
Міжгрупова дисперсія	35,775	875,024	163,046	6072,349	3050,806
Внутрішньогрупова дисперсія	318,495	1245,679	1579,981	1329,381	1512,437
Похибка факторної ознаки $p$	0,000	0,000	0,019	0,000	0,000
5 кластерів					
Міжгрупова дисперсія	41,201	918,357	579,479	6081,580	3085,786
Внутрішньогрупова дисперсія	313,070	1202,345	1163,548	1320,150	1477,456
Похибка факторної ознаки $p$	0,000	0,000	0,002	0,000	0,000

Відмітимо, що підвищення якості кластерного розподілу ілюструє зростання значень міжгрупової дисперсії та зниження значень внутрішньогрупової дисперсії, у той час як рівень похибки факторної ознаки має не перевищувати 0,05, що досягається при розподілі країн на 4 кластери, у той час як розподіл на 5 кластерів дозволяє досягти подальшого покращення значень внутрішньогрупової та міжгрупової дисперсії, однак, призводить до

ускладнення інтерпретації характеристик отриманих кластерів, оскільки координати центрів кластерів мало відрізняються одна від іншої (рис. В.3 дод. В). Таким чином, на основі проведеного дисперсійного аналізу якості кластеризації можна засвідчити, що оптимальним є розподіл країн Європи на 4 кластери відповідно до якого сформовано наступні групи країн – потенційних податкових конкурентів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Кластерний розподіл країн Європи за критерієм структури податкової системи у результаті застосування методу k-середніх

Кластер 1	Кластер 2	Кластер 3	Кластер 4
Азербайджан, Кіпр, Данія, Фінляндія, Ірландія, Туреччина, Люксембург, Мальта	Австрія, Бельгія, Хорватія, Франція, Німеччина, Греція, Угорщина, Італія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словенія, Іспанія, Швеція, Великобританія	Болгарія, Чехія, Естонія, Грузія, Латвія, Литва, Молдова, Румунія, Сербія, Словаччина, Швейцарія, Україна	Вірменія, Білорусь, Норвегія

З метою визначення характеристик ідентифікованих кластерів дослідимо середні значення для кожного кластера, побудовані за нестандартизованими змінними (враховуючи однорідність факторних ознак, стандартизацію на даному етапі кластерного аналізу було проводити недоцільно). Розподіл центрів кластерів у розрізі факторних ознак демонструє рис 2.1.

Аналіз середніх значень критеріїв оцінки за рис. 2.1 у розрізі кластерів свідчить, що рівень оподаткування податком на додану вартість у країнах Європи є досить наближеним, у той час як за рештою податків спостерігаються більш суттєві відмінності, узагальнення яких дозволило охарактеризувати кластери наступним чином:

- 1 кластер представлено країнами з помірним рівнем податкового навантаження, який пропорційно поєднує корпоративне оподаткування, прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб та систему сплати соціальних внесків;

- у країнах, що належать до 2 кластера, встановлено найбільш високий рівень оподаткування за всіма досліджуваними податковими ставками,

до того ж, характерним є високий рівень прогресивності оподаткування доходів громадян, причому зафіксовано значне перевищення ставок прибуткового податку на доходи громадян та соціальних внесків над ставками корпоративного прибуткового податку;

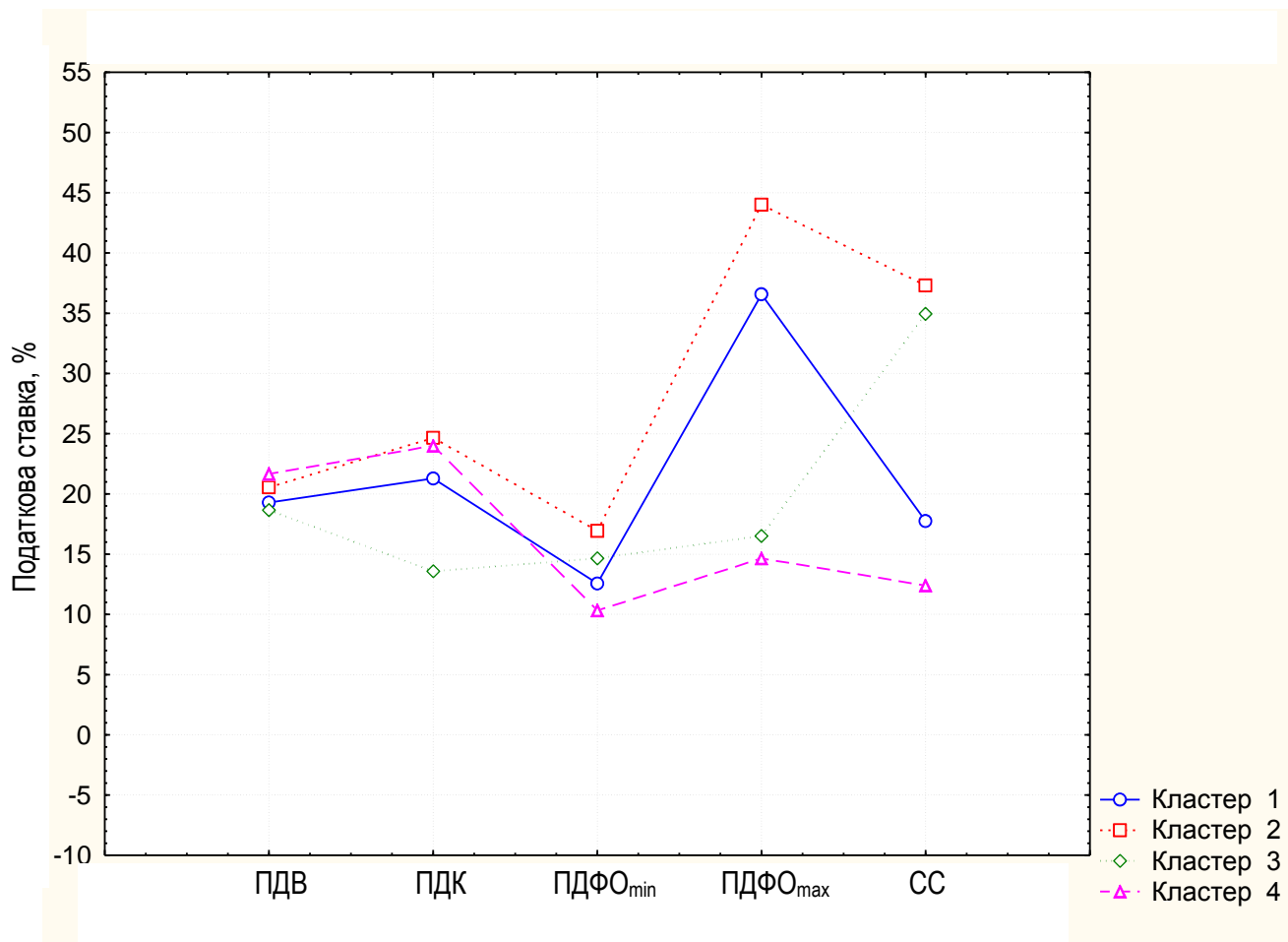


Рисунок 2.1 – Графік середніх значень факторних змінних для кластерів

– 3 кластер об'єднує країни з помірним рівнем оподаткування з незначним рівнем прогресивності податку на доходи фізичних осіб та високим рівнем соціальних внесків. Варто відмітити, що лише у даному кластері спостерігається перевищення ставок ПДВ над корпоративним прибутковим податком, що свідчить про перекладання податкового навантаження з підприємств на кінцевих споживачів;

– країни, що увійшли до складу 4 кластера, характеризуються низьким рівнем оподаткування доходів фізичних осіб порівняно з

оподаткуванням юридичних осіб, а також незначним рівнем соціальних внесків, що свідчить про орієнтацію податкової системи, передусім, на оподаткування капіталу.

З метою додаткової перевірки адекватності отриманих результатів проведемо також ієрархічну кластеризацію методом Уорда з використанням програмного забезпечення Stata 12.0. Результати кластеризації представлено на рис. 2.2.

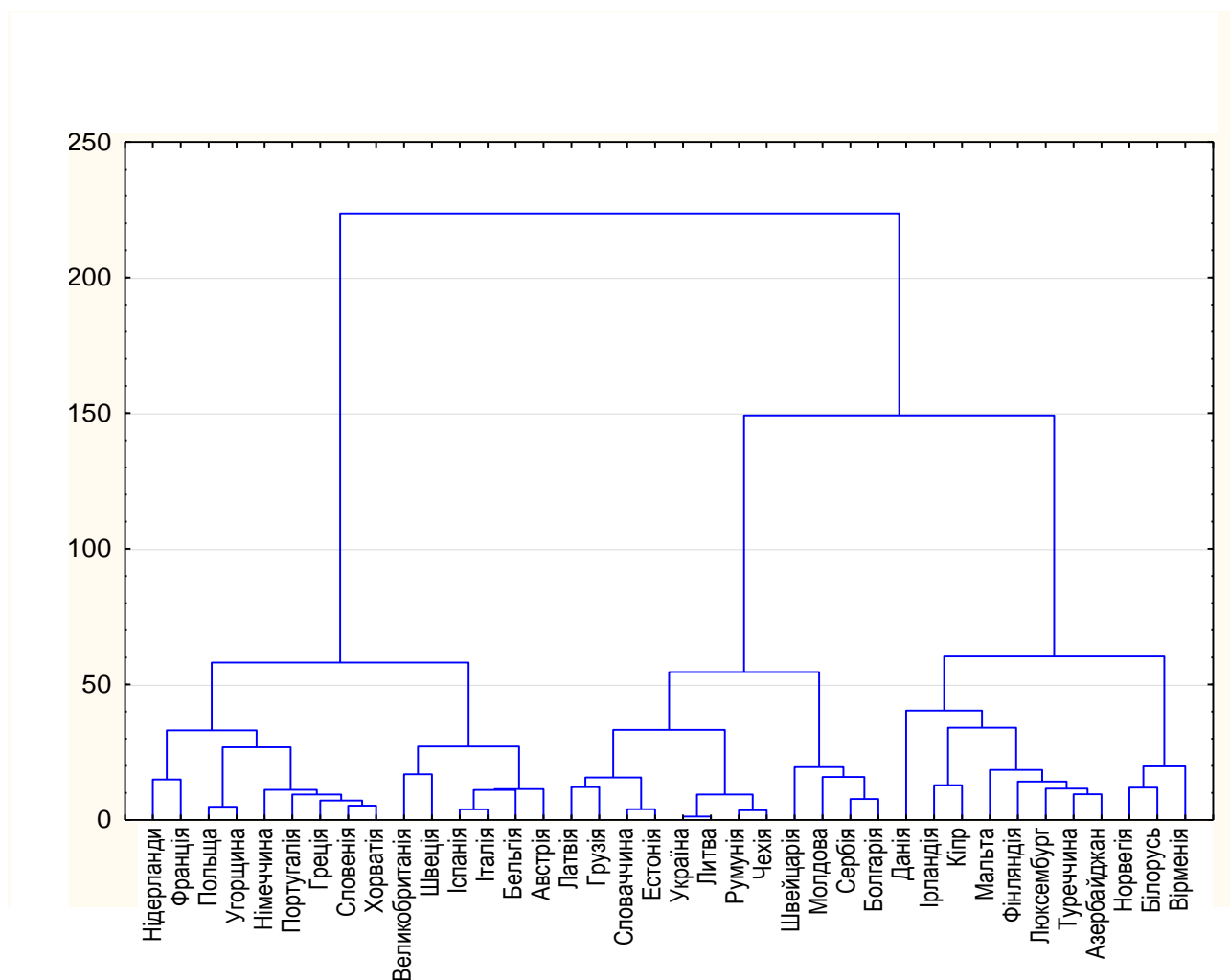


Рисунок 2.2 – Результати кластеризації країн Європи за структурою податкових систем методом Уорда

Математичний інструментарій програмного забезпечення Stata 12.0, використаного при застосуванні даного методу кластеризації, дозволяє також ідентифікувати оптимальне число кластерів, при якому досягається найбільш

якісна ієрархічна структура групування об'єктів дослідження. Оцінку оптимального числа кластерів у даному підході можна здійснити на основі індекса Калінські-Харабаша, який обчислюється для кожного кластерного рішення – у даному випадку для кожного рівня ієрархії. Максимальне значення індексу ілюструє найбільш чітку кластеризацію. Результати застосування методу Калінські-Харабаша для ідентифікації якості кластерного розподілу країн Європи за критерієм структури податкових систем представлено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Результати перевірки якості кластеризації за критерієм Калінські-Харабаша

Кількість кластерів	псевдо-F індекс Калінські-Харабаша
2	19,29
3	21,94
4	17,85
5	17,59
6	17,52
7	17,57
8	18,22
9	17,70
10	18,47

Аналізуючи отримані результати, відмітимо, що найбільш якісний розподіл є характерним при формуванні трьох кластерів. Враховуючи ієрархічні зв'язки, представлені на рис. 2.2, розподіл країн за кластерами можна провести наступним чином (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Кластерний розподіл країн Європи за критерієм структури податкової системи у результаті застосування методу Уорда

Кластер 1	Кластер 2	Кластер 3
Вірменія, Білорусь, Норвегія, Азербайджан, Кіпр, Данія, Фінляндія, Ірландія, Туреччина, Люксембург, Мальта	Австрія, Бельгія, Хорватія, Франція, Німеччина, Греція, Угорщина, Італія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словенія, Іспанія, Швеція, Великобританія	Болгарія, Чехія, Естонія, Грузія, Латвія, Литва, Молдова, Румунія, Сербія, Словаччина, Швейцарія, Україна

Порівняння результатів кластеризації, отриманих за різними методами (табл. 2.3, 2.5), свідчить, що перелік країн, що увійшли до кластерів 2 та 3 за методом Уорда, ідентичний наборам країн, що формують кластери 2 і 3, виокремлені за методом k-середніх, у той час як 1 кластер, побудований за методом Уорда, об'єднує країни, що належали до кластерів 1 і 4, сформованих за методом k-середніх.

Враховуючи отримані результати, остаточний розподіл країн Європи за структурою податкової системи дозволив сформувати три кластери податкових конкурентів:

1 кластер «Потенційні конкуренти за робочу силу» – країни з помірним рівнем оподаткування, пропорційно сформованою структурою податкової системи, помірною прогресивністю системи оподаткування доходів фізичних осіб та низьким рівнем соціальних внесків.

2 кластер «Потенційні конкуренти за вибір місця постійного проживання» – країни, у яких спостерігається значний рівень оподаткування, висока прогресивність системи оподаткування доходів фізичних осіб, суттєве зміщення податкового навантаження на фізичних осіб.

3 кластер «Потенційні конкуренти за капітал» – країни, що характеризуються низьким рівнем оподаткування, незначною прогресивністю системи оподаткування доходів фізичних осіб, однак, при цьому зі значним рівнем соціальних внесків.

Виявлені кластери країн характеризуються специфічними рисами не лише з точки зору структурної побудови податкової системи, а й особливостей участі у податковій конкуренції. Так, у країнах першого та третього кластерів податкова конкуренція носить переважно короткостроковий характер з точки зору розміщення об'єктів оподаткування – метою платників податків при виборі юрисдикції у даних кластерах є отримання додаткового прибутку за рахунок зниження сум сплачуваних податків та, як наслідок, отримання додаткового обсягу доходу, яким можна розпоряджатися у власних цілях для фізичних осіб (1 кластер) або досягнення короткострокових конкурентних



переваг за рахунок економії на витратах для бізнесу (3 кластер). У той же час, до 2 кластеру входять країни, які характеризуються суттєво вищим рівнем розвитку та, відповідно, добробуту їх громадян і кращими умовами ведення бізнесу, що свідчить про суттєво інший рівень податкової конкуренції – платники податків приймають рішення, враховуючи той рівень суспільних благ (для фізичних осіб) або рівень інфраструктурного і технологічного забезпечення, необхідний для ведення певних видів бізнесу (для юридичних осіб), який вони отримують у результаті сплати більшого обсягу податків.

Таким чином, у результаті проведення першого етапу кластеризації було виявлено, що податкова система України характеризується наявністю спільних рис з податковими системами Болгарії, Чехії, Естонії, Грузії, Латвії, Литви, Молдови, Румунії, Сербії, Словаччини та Швейцарії. Дані країни мають найнижчий рівень оподаткування за більшістю груп податків серед усієї вибірки досліджених країн, у першу чергу за податками, сплачуваними корпораціями, що створює підстави говорити, що головним об'єктом податкової конкуренції у даному кластері виступає саме капітал. Саме група зазначених країн є об'єктом подальшого дослідження у процесі визначення країн – реальних податкових конкурентів України.

Другий етап кластеризації – визначення реальних податкових конкурентів у кластерах з подібною структурою податкових систем за рівнем соціально-економічного розвитку. Метою даного етапу є диференціація країн – потенційних податкових конкурентів за ступенем наближеності їх соціально-економічного розвитку. На даному етапі дослідження факторними ознаками обрано наступні критерії: рівень валового внутрішнього продукту, млн. дол. США; індекс споживчих цін (рівень цін 2010 року = 100); річний темп приросту ВВП, %; чистий національний дохід на душу населення по паритету купівельної спроможності, дол. США.

Зазначені індикатори дозволяють врахувати загальний рівень розвитку країни, який, безумовно, має значення у процесі прийняття рішення платниками податків про розміщення об'єктів оподаткування, особливо у випадку вибору

між юрисдикціями з подібними умовами оподаткування. Джерелом статистичної інформації для проведення розрахунків виступає база статистичних даних Світового банку [253], дані представлено у табл. Б.2 дод. Б. На даному етапі було використано метод ієрархічної кластеризації Уорда, відповідно до якого на першому етапі формуються кластери, до яких входить одна країна, що дозволяє ідентифікувати ступінь наближеності факторних ознак у розрізі окремих країн. Враховуючи різну вимірність оцінюваних критеріїв, перед проведенням ієрархічного аналізу було проведено стандартизацію даних, що дозволило розподілити їх значення у діапазоні (-3;3). За результатами ієрархічного аналізу країни кластеру 1 можна диференціювати у розрізі ступеня їх соціально-економічного розвитку наступним чином (рис. 2.3).

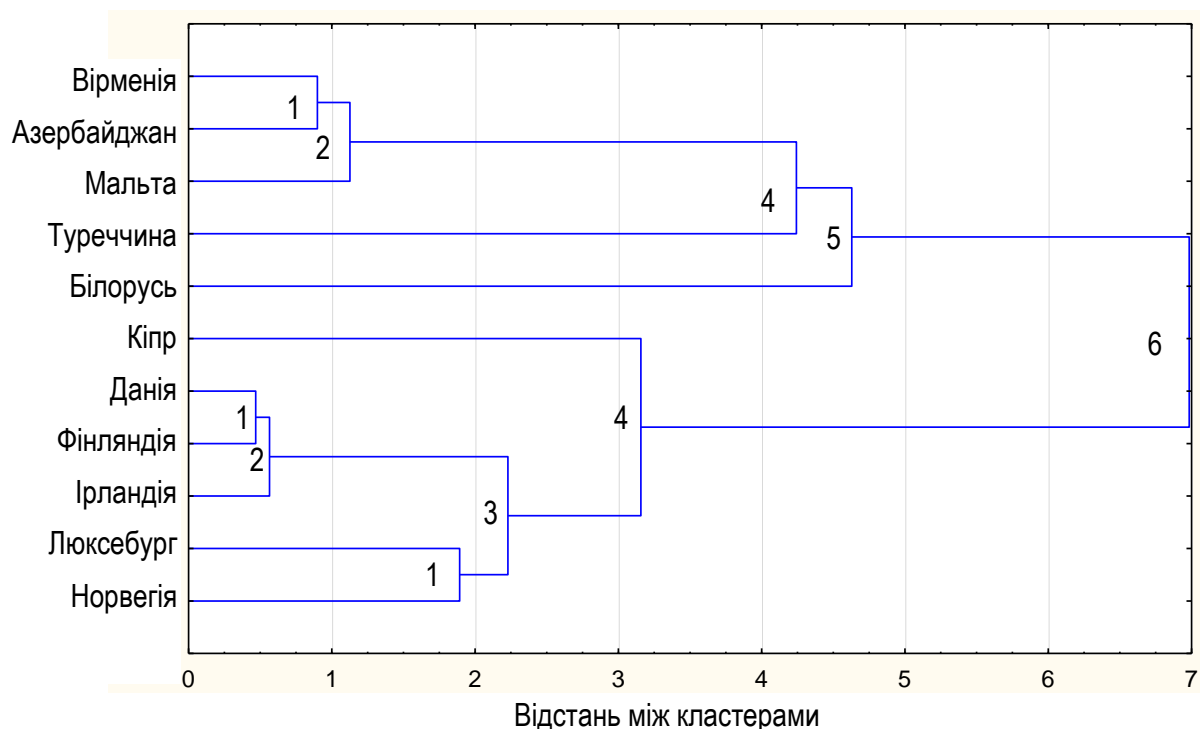


Рисунок 2.3 – Результати диференціації країн – потенційних податкових конкурентів за робочу силу за рівнем їх соціально-економічного розвитку

Цифрами від 1 до 6 на рисунку позначено рівні об'єднання, які відображають відстань між кластерами (ступінь відмінності соціально-економічного розвитку). Відповідно до даних рис. 2.3, можна зробити наступні висновки щодо розподілу країн кластеру 1 на групи податкових конкурентів:

- подібний рівень соціально-економічного розвитку (перший рівень об'єднання) характерний для трьох пар країн – Вірменії та Азербайджану, Данії та Фінляндії, Норвегії та Люксембургу. Саме ці країни виступають найбільш реальними податковими конкурентами між собою, враховуючи податкові та неподаткові фактори, які впливають на рішення платників податків;

- Ірландія має схожий рівень соціально-економічного розвитку з Фінляндією та Данією, тому податкова конкуренція між ними є актуальною, аналогічна ситуація характерна для Мальти, яка досить близька до Вірменії та Азербайджану як за макроекономічними характеристиками так і за умовами оподаткування;

- незважаючи на суттєві відмінності соціально-економічного розвитку, Люксембург та Норвегія можуть виступати податковими конкурентами Данії, Фінляндії та Ірландії;

- попри дуже значні відмінності соціально-економічного розвитку Туреччину та Кіпр можна вважати перспективними конкурентами за робочу силу при згладжуванні суттєвих відмінностей їх розвитку у групах країн, до яких увійшли Вірменія, Азербайджан і Мальта, та, відповідно, Данія, Фінляндія, Ірландія, Норвегія і Люксембург;

- попри різні стадії соціально-економічного розвитку в умовах податкової конкуренції Білорусь може прийняти участь в боротьбі за мобільні фактори виробництва з Вірменією, Азербайджаном, Мальтою та Туреччиною;

- у цілому даний кластер можна поділити на дві групи країн з кардинально різним рівнем соціально-економічного розвитку, у розрізі яких відбуваються податкові конкурентні процеси з урахуванням впливу макроекономічних факторів. При цьому першу групу (5 країн) можна вважати конкурентами, для яких першочергове значення мають умови оподаткування, у

той час як для другої групи (6 країн) варто приймати до уваги також економічний ефект, який отримують платники податків, при розміщенні об'єктів оподаткування у межах зазначених юрисдикцій.

Аналогічні розрахунки було проведено для кластеру 2, результати яких демонструє рис. 2.4.

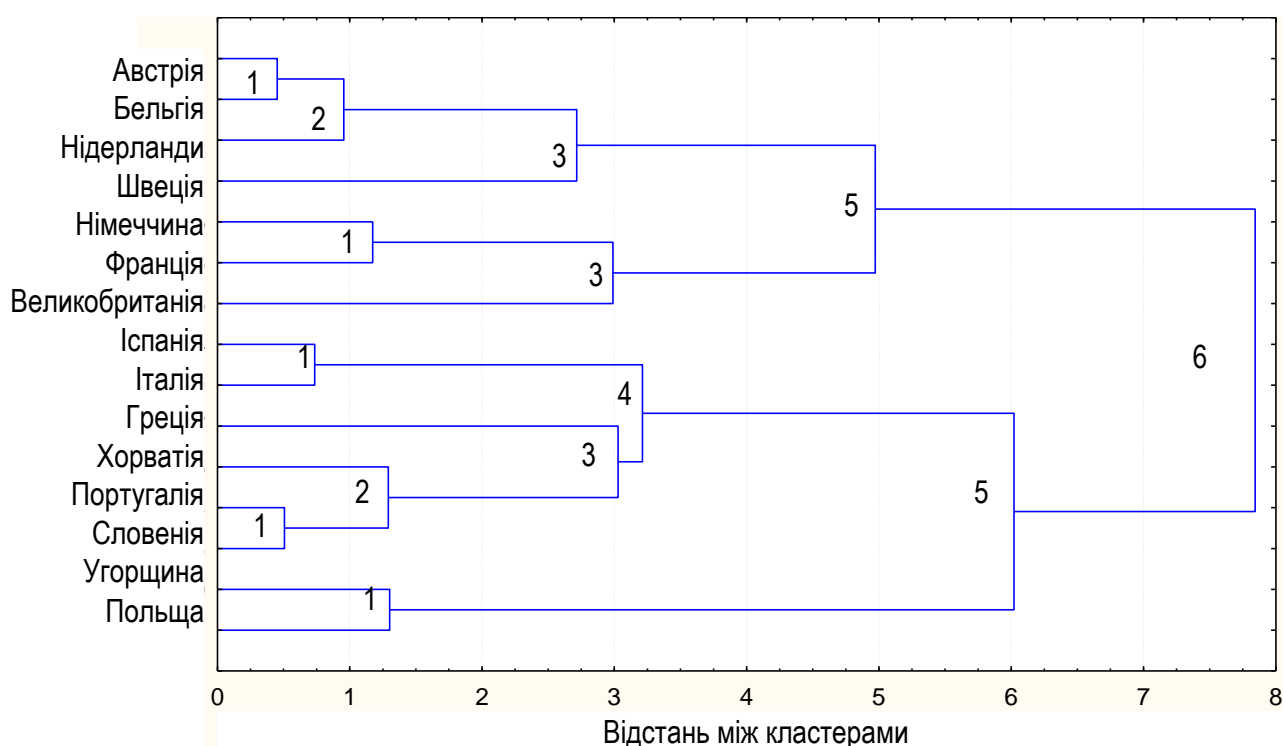


Рисунок 2.4 – Результати диференціації країн – потенційних податкових конкурентів за постійне місце проживання за рівнем їх соціально-економічного розвитку

Інтерпретуючи дані рисунку, відмітимо, що:

– найбільш реальними податковими конкурентами можна визначити пари країн з максимальною подібністю рівня соціально-економічного розвитку (Австрія і Бельгія; Німеччина і Франція; Іспанія та Італія; Португалія і Словенія; Угорщина та Польща);

– враховуючи другий рівень об'єднання, за перерозподіл об'єктів оподаткування з Португалією та Словенією конкурує Хорватія, а з Австрією та Бельгією – Нідерланди, як країни, що не мають значних розбіжностей рівня соціально-економічного розвитку;

– незважаючи на суттєві відмінності соціально-економічного розвитку в умовах податкової конкуренції Швеція являється потенційним податковим конкурентом Австрії, Бельгії та Нідерландів; Великобританія за інших сприятливих умов конкурує за перерозподіл мобільних об'єктів оподаткування з Німеччиною та Францією; Греція – з Хорватією, Португалією та Словенією;

– встановлено, що найбільш схожі за умовами соціально-економічного розвитку серед раніше визначених груп країн, що є першочерговими податковими конкурентами, являються два мікрокластери податкових конкурентів – Іспанія та Італія, а також Греція, Хорватія, Португалія та Словенія, які за вичерпання можливостей податкової конкуренції між собою, вступають у конкуренцію на вищому рівні, результатом якої є більш суттєві зміни умов оподаткування;

– наступний етап об'єднання (5 рівень) визначає зв'язки між віддаленими податковими конкурентами, для яких умови соціально-економічного розвитку мають настільки суттєві відмінності, що чинять вирішальний вплив на прийняття рішень платниками податків навіть при кращих умовах оподаткування в країнах, що відстають за рівнем соціально-економічного розвитку. У межах даного кластеру можна визначити чотири групи таких країн;

– узагальнюючи отримані результати, країни, що входять до даного кластеру можна поділити на дві групи – до першої з них входить 7 країн з високим рівнем соціально-економічного розвитку, а друга об'єднує 8 держав з кардинально нижчим його ступенем. При цьому конкурувати між собою країни з даних груп можуть виключно у випадку зближення рівнів їх розвитку, тому їх можна вважати латентними податковими конкурентами.

Результати ієрархічної кластеризації країн – потенційних податкових конкурентів за розміщення капіталу, що належать до кластеру 3, дозволило диференціювати податкових конкурентів України за ступенем наближеності рівня соціально-економічного розвитку, що демонструють дані рис. 2.5.

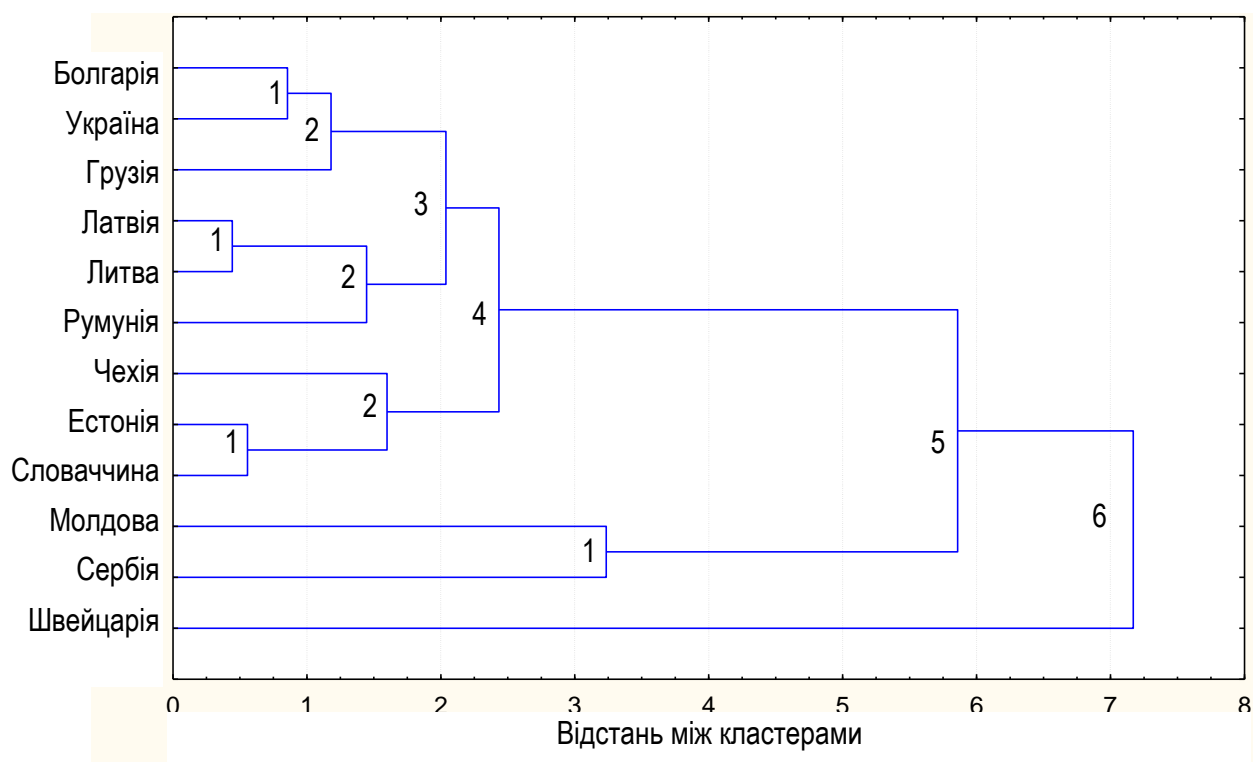


Рисунок 2.5 – Результати диференціації країн – потенційних податкових конкурентів за капітал за рівнем їх соціально-економічного розвитку

З даних рисунку можемо зробити наступні висновки щодо вибору держав, податкова політика яких має бути врахована при розробці стратегії розвитку податкової конкурентоспроможності України:

– найбільш реальним податковим конкурентом України є Болгарія, враховуючи подібний рівень соціально-економічного розвитку. При цьому відмітимо, що у межах даного кластеру найбільшою мірою між собою конкурують Латвія та Литва, Естонія та Словаччина, а також Молдова та Сербія;

– схожий рівень соціально-економічного розвитку порівняно з Україною та Болгарією демонструє Грузія, що дозволяє віднести її до типу можливих податкових конкурентів України. У той же час, серед оцінюваних країн слід відмітити, що Румунія за показниками соціально-економічного розвитку має схожі риси з Латвією та Литвою, а Чехія може конкурувати за розміщення капіталу з Естонією та Словаччиною;

– враховуючи третій рівень об'єднання, який свідчить про суттєві відмінності соціально-економічного розвитку, потенційними податковими конкурентами України являються Латвія, Литва і Румунія;

– незважаючи на дуже значні відмінності соціально-економічного розвитку, перспективними податковими конкурентами України можна вважати Чехію, Естонію і Словаччину, податкова конкуренція з якими стане реальною за умов досягнення сприятливих тенденцій соціально-економічного розвитку вітчизняної економіки;

– віддаленими податковими конкурентами України та інших зазначених країн виступають Сербія і Молдова, для яких можна констатувати різні стадії соціально-економічного розвитку, що мають суттєвий вплив на рішення платників податків;

– латентним податковим конкурентом України є Швейцарія, для якої характерний кардинально різний рівень соціально-економічного розвитку порівняно з економіками інших країн, що потрапили до даного кластеру.

Враховуючи отримані результати, вважаємо за доцільне у подальшому дослідженні не включати Швейцарію до складу реальних податкових конкурентів України, оскільки подібність податкової системи у даному випадку не має значення при прийнятті рішення платниками податків, враховуючи той факт, що Швейцарію у більшості досліджень відносять до складу офшорних зон, з огляду на специфіку функціонування її банківської системи.

Отже, у цілому розроблений методичний підхід до визначення податкових конкурентів України у європейському податковому просторі та результати його практичного застосування можна представити на рис. 2.6. За

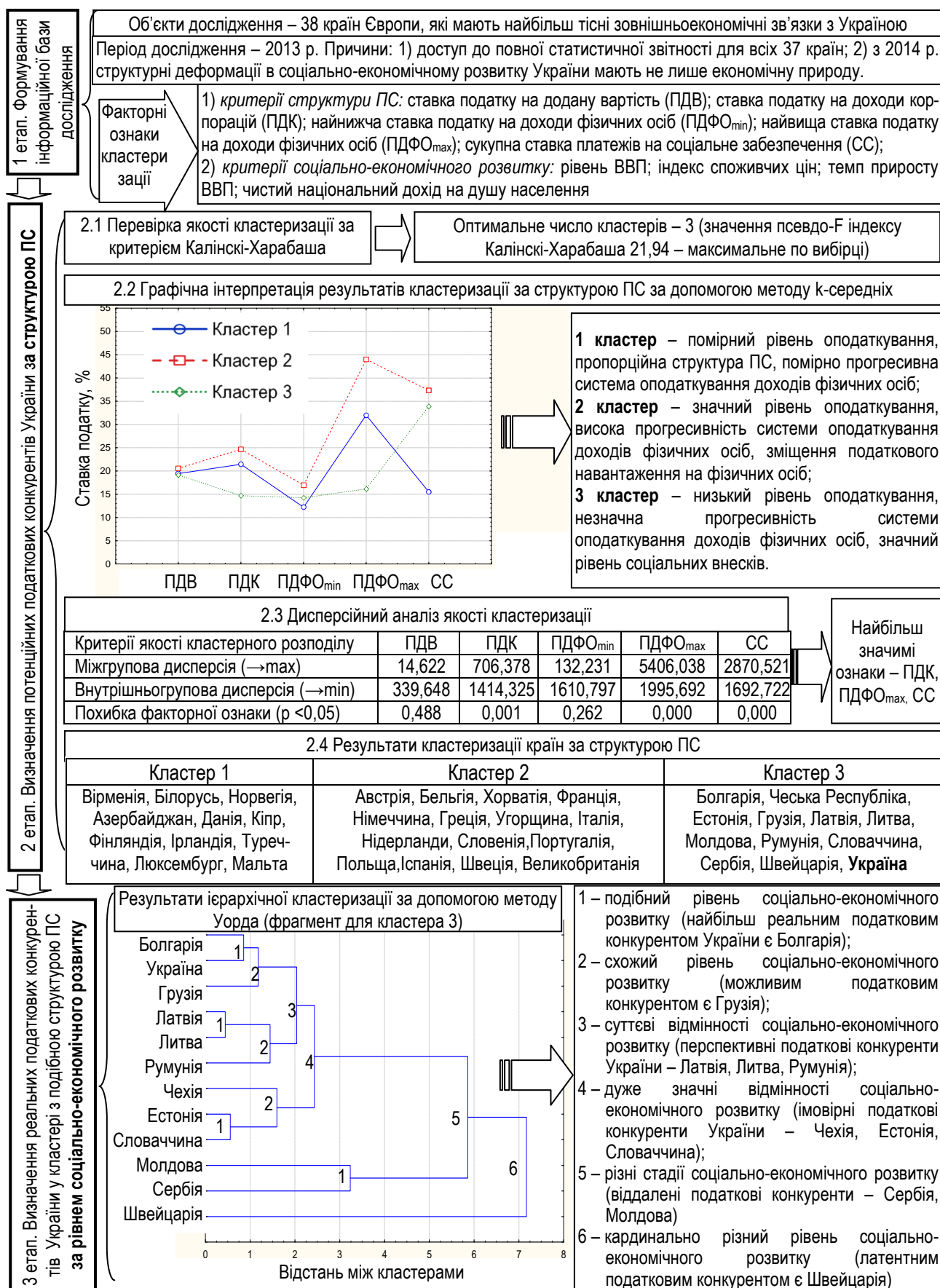


Рисунок 2.6 – Методичний підхід до визначення країн Європи – податкових конкурентів України



результатами оцінювання визначено, що група реальних податкових конкурентів України серед країн Європи складається з 10 країн (Болгарії, Грузії, Латвії, Литви, Румунії, Чехії, Естонії, Словаччини, Молдови та Сербії), що становить підґрунтя для проведення подальших досліджень у напрямку оцінювання тенденцій розвитку податкових систем зазначених країн у контексті виявлення проблем та перспектив функціонування вітчизняної податкової системи з точки зору її податкової конкурентоспроможності та розробки пропозицій щодо її реформування з урахуванням вектору розвитку податкових систем основних її податкових конкурентів.

## 2.2 Дослідження конвергенції податкових систем України та країн – її основних податкових конкурентів

Наслідком глобалізації світової економіки виступає формування єдиного фінансового простору, який пов'язаний з розбудовою інтегрованих механізмів організаційної та правової підтримки різних компонентів економічної системи. У даному контексті слід відзначити що інтенсифікація інтеграційних процесів у сфері оподаткування дозволяє досягти наступних цілей: підвищення прозорості податкового процесу, запобігання ухиленню від сплати податків і виявлення податкових злочинів, уникнення подвійного оподаткування, усунення негативних наслідків податкової конкуренції. До позитивних наслідків податкової інтеграції можна віднести підвищення національної конкурентоспроможності, поліпшення умов для економічної співпраці, підвищення ефективності функціонування податкових органів. Дослідження процесу та результатів податкового співробітництва в європейських країнах засвідчило, що наближення національних податкових систем створює умови отримання позитивного економічного ефекту для всіх його учасників. Аналізуючи наслідки податкової конкуренції, варто відзначити, що досить

часто ефект від її існування має певну критичну точку, у якій відбувається зміна його напрямку впливу. Так, позитивний вплив на добробут громадян від зниження податкового навантаження має місце у тому випадку, коли податкові надходження дають змогу уряду фінансувати виробництво суспільних благ для забезпечення потреб населення, оскільки подальше зниження податкових ставок призводить до недостатності фінансових ресурсів уряду для забезпечення повноти реалізації його соціально-економічних функцій. У той же час, слід відмітити, що у будь-якому випадку процес податкової конкуренції супроводжується зміною умов оподаткування у юрисдикціях, яке у більшості випадків приводить до їх зближення, що створює підґрунтя для дослідження конвергентних процесів у даній сфері.

Теорія конвергенції була започаткована представниками інституціоналізму у контексті обґрунтування поступового зближення капіталістичної та соціалістичної системи. Сутність економічної конвергенції полягає у набутті спільних ознак економічними системами (країнами, регіонами), що у результаті призводить до однакового рівня розвитку та добробуту у їх межах. Безпосередньо податковою конвергенцією вважається вирівнювання показників, що відображають умови оподаткування (ставок податків, податкового навантаження, структури податкових систем тощо). Відмітимо, що на сучасному етапі розвитку процеси податкової конвергенції тісно пов'язані за стратегією гармонізації оподаткування, яка найбільш стрімкими темпами реалізується у країнах європейського континенту.

Слід зазначити, що методичний інструментарій оцінювання конвергентних процесів передбачає розрахунок двох типів конвергенції:  $\sigma$ -конвергенції (сигма-конвергенції) та  $\beta$ -конвергенції (бета-конвергенції). Використання  $\sigma$ -конвергенції як індикатора зближення податкових систем базується на показниках дисперсії змінних, що характеризують систему оподаткування – зниження рівня розсіювання оцінюваних індикаторів свідчить про наявність конвергентних процесів. У науковій літературі при оцінюванні даного параметра використовуються показники варіації, коефіцієнт Джині,

індекси Тейла, індекс регіональної асиметрії, індекс Аткинсона та ін. При цьому оптимальним та найбільш зручним у використанні є коефіцієнт варіації, оскільки, по-перше, він не залежить від масштабу та розмірності змінних, а по-друге, інтерпретація отриманих результатів можлива як за абсолютними значеннями показника, так і за його динамікою.

У той же час,  $\beta$ -конвергенція відображає динаміку фіскальних розривів обраних показників розвитку податкових систем країн. Класичною можна вважати методику оцінювання рівня бета-конвергенції, розроблену Р. Барро та К. Сала-і-Мартіном [163] на основі моделі Солоу, яка полягає у розрахунку регресійних залежностей темпу росту показника від його значення у базисному періоді. Відповідно до даного підходу наявність конвергенції ілюструє від'ємне значення коефіцієнта регресії, що у контексті оцінювання тенденцій розвитку податкових систем свідчить про той факт, що країна з більшим відхиленням показників від середнього рівня серед об'єктів дослідження більш швидкими темпами проводить реформування власної податкової системи у відповідності до загального вектору розвитку світових податкових систем, тоді як країна, яка на початкових етапах дослідження характеризується показниками оподаткування, максимально наближеними до усереднених (або тих, які країни прагнуть досягти в умовах податкової конкуренції), не здійснює радикальних кроків у реформуванні податкової системи.

На сьогоднішній день існує ряд наукових розробок, спрямованих на оцінювання наявності конвергентних процесів у міжнародному податковому середовищі. Зокрема, слід відмітити дослідження податкової конвергенції у країнах Європейського Союзу, проведене Ф. Дельгадо за період 1965-2010 рр., яке передбачало розрахунок фіскальної дистанції між показниками окремої країни та середнім для ЄС-15 рівнем за індикаторами загального податкового навантаження та навантаження за окремими групами податків. Результати розрахунків підтвердили наявність конвергенції загального рівня податкового навантаження у Європейському Союзі [174]. Оцінювання сигма-конвергенції дозволило констатувати, що швидкість зближення загального рівня

оподаткування складає 0,73% за рік; рівня податкового навантаження на дохід та прибуток – 0,46%; податкового навантаження на товари і послуги – 0,82%; рівня тягара соціального страхування – 0,73%. Оцінювання бета-конвергенції підтвердило її існування для загального податкового навантаження, податкового навантаження на доходи і прибуток та на товари і послуги (річний рівень конвергенції становить 2,06%; 2,11%; 2,94% відповідно), тоді як результати, отримані для рівня внесків на соціальне страхування, не виявилися статистично значимими. Приймаючи до уваги попередньо отримані автором результати [175], відмітимо, що країни Європейського Союзу характеризуються перманентним зближенням рівня і структури податкових надходжень, яке найбільш чітко простежується у періоді 1965-2003 рр.

У той же час, слід відзначити, що Україна не потрапила до складу об'єктів досліджень, проведених науковцями, тому доцільним є оцінювання наявності конвергентних процесів розвитку вітчизняної податкової системи з податковими системами 10 країн – її реальних податкових конкурентів, перелік яких було ідентифіковано у попередньому підрозділі. Розрахунки проведемо за період 2008-2013 рр., що дозволить оцінити ступінь наближеності параметрів податкової системи України до податкових систем її основних конкурентів у період до та після прийняття Податкового кодексу, а також визначити, чи відповідають тенденції реформування вітчизняної податкової системи загальним тенденціям розвитку податкових систем європейських країн.

Оцінювання конвергентних процесів в оподаткуванні проводиться за індикаторами функціонування податкових систем, характеристика яких наведена у табл. 2.6. Представлені у таблиці показники можна умовно розділити на дві групи – параметри структури податкової системи, які відображають встановлені у країні ставки за основними податками – на споживання, на прибуток корпорацій, на доходи фізичних осіб (з урахуванням прогресивності оподаткування) та оподаткування заробітної плати платежами на соціальне страхування; параметри результативності функціонування податкової системи – рівень податкового навантаження від сплати певних груп

податків відносно обсягу валового внутрішнього продукту або виплаченої заробітної плати. Джерелом статистичної інформації є статистична база «Collecting taxes» USAID [173], дані для розрахунків наведено у дод. Г.

Таблиця 2.6 – Характеристика вхідних параметрів оцінювання конвергентних процесів у податкових системах України та країн Європи – її реальних податкових конкурентів

Критерій	Характеристика
ПДВ	Загальна ставка податку на додану вартість, за якою оподатковується більшість товарів і послуг
ПДК	Загальна ставка податку на доходи корпорацій (у більшості країн враховується лише ставка податку на прибуток)
ПДФО <sub>min</sub>	Найнижча ставка податку на доходи фізичних осіб, відмінна від нуля, яка застосовується в країні
ПДФО <sub>max</sub>	Найвища ставка податку на доходи фізичних осіб, яка застосовується в країні на доходи вище певного рівня
СС	Сукупна ставка платежів на соціальне забезпечення, сплачених роботодавцями та найманими працівниками, виражена у відсотках від бруutto-заробітної плати
Пзп	Загальний рівень оподаткування праці – сума прибуткового податку на доходи громадян та соціальних внесків у відсотках від бруutto-заробітної плати
ПДВ <sub>ВВП</sub>	Надходження від сплати податку на додану вартість, % ВВП
ПДК <sub>ВВП</sub>	Надходження від сплати корпоративного прибуткового податку, % ВВП
ПДФО <sub>ВВП</sub>	Надходження від сплати прибуткового податку з громадян, % ВВП
ПН <sub>ВВП</sub>	Загальні податкові та митні надходження, % ВВП

Отже, для оцінювання рівня сигма-конвергенції показників оподаткування країн – податкових конкурентів проведемо розрахунок коефіцієнта варіації, методика розрахунку якого має наступний вигляд:

$$CV_t = \frac{\left( \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (y_{it} - \bar{y}_t)^2 \right)^{1/2}}{\bar{y}_t} \quad (2.1)$$

де  $\bar{y}_t$  – середній рівень показника,

$y_{it}$  – рівень показника у  $i$ -й країні,  $i=1, \bar{n}$

Слід відзначити, що значення коефіцієнта варіації вище 0,33 свідчить про неоднорідність вибірки. При цьому рівень варіації менше 0,05 вважається слабким. Результати розрахунку коефіцієнта варіації податкових ставок для України та країн Центральної і Східної Європи – її реальних податкових конкурентів за досліджуваний період представлено на рис. 2.7.

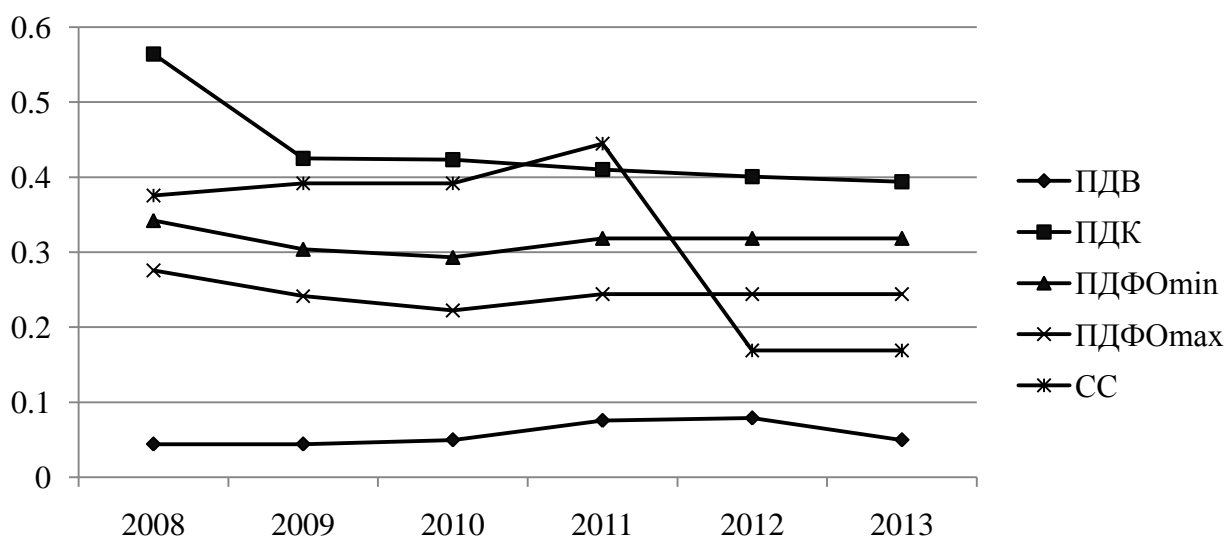


Рисунок 2.7 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції показників структури податкової системи для України та країн – її реальних податкових конкурентів у 2008-2013 рр.

Аналізуючи дані рис. 2.7, можна стверджувати, що вже на початку періоду дослідження податкові системи оцінюваних країн характеризувалися високим ступенем наближеності. Відзначимо, що найбільш сильною протягом досліджуваного періоду була конвергенція ставок корпоративного прибуткового податку, у той час як для решти показників зближення податкових ставок відбувалося протягом окремих періодів, причому поруч з цим можна було спостерігати також дивергенцію в окремих роках. При цьому варто відзначити, що абсолютний рівень коефіцієнта варіації ставок податку на додану вартість та прибуткового податку на доходи громадян, незважаючи на коливання у розрізі окремих років, свідчить про суттєве зближення податкових систем аналізованих країн вже на початку періоду дослідження, тоді як

коливання ставок інших податків, що аналізуються, свідчить про їх зміни протягом останніх років.

Не менш важливим є дослідження рівня податкового навантаження в країні, що дозволяє оцінити спрямованість податкової політики держави та визначити складність ведення економічної діяльності в рамках юрисдикції, а тому його рівень має вагомим значення для платників податків при прийнятті рішення про розміщення податкових баз. Результати розрахунку коефіцієнта варіації податкового навантаження для країн – податкових конкурентів за досліджуваний період представлено на рис. 2.8.

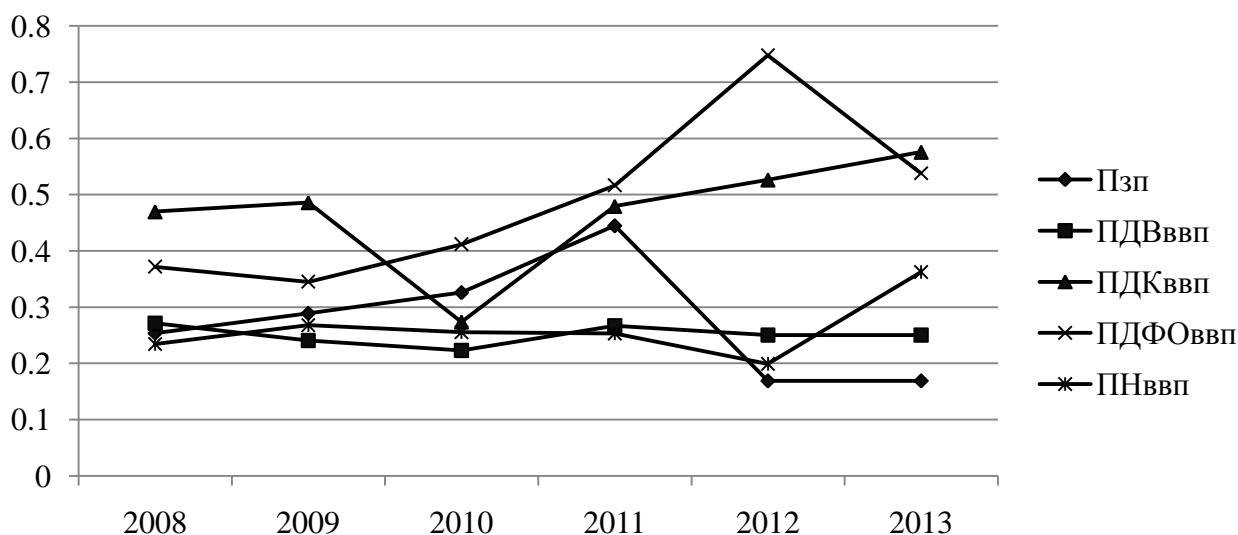


Рисунок 2.8 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції показників результативності податкової системи для України та країн – її реальних податкових конкурентів у 2008-2013 рр.

Аналізуючи отримані результати, варто відмітити неоднозначність отриманих тенденцій. Зокрема, у 2008-2010 рр. зафіксовано процес конвергенції податкового навантаження з корпоративного прибуткового податку, у той час як наступні звітні періоди характеризувалися зворотною тенденцією. При цьому рівень податкових надходжень від оподаткування доходів громадян, навпаки, ілюструє тенденція переходу від дивергентних до конвергентних процесів у 2012 р. Відмітимо також, що рівень та динаміка

коефіцієнта варіації податкового навантаження з податку на додану вартість, оподаткування заробітної плати та загального податкового тягаря дозволили констатувати факт суттєвого зближення досліджуваних країн у даних аспектах функціонування їх податкових систем.

Для оцінювання наявності бета-конвергенції податкових систем країн – податкових конкурентів необхідно побудувати рівняння регресії виду:

$$\ln\left(\frac{y_{i,t+1}}{y_{i,t}}\right) = \alpha + \beta \ln(y_{i,t}) + \varepsilon_{i,t} , \quad (2.2)$$

де  $y_{i,t}$  – рівень показника у  $i$ -й країні ( $i=\overline{1,n}$ ) у базовому періоді ( $t=\overline{1,T-1}$ );

$y_{i,t+1}$  – рівень показника у  $i$ -й країні ( $i=\overline{1,n}$ ) у звітному періоді ( $t=\overline{2,T}$ );

$\alpha$  – коефіцієнт, що характеризує рівень індикатора оподаткування за відсутності зміни факторних ознак;

$\beta$  – коефіцієнт, що ілюструє наявність  $\beta$ -конвергенції (за умови  $\beta < 0$ ) або її відсутність;

$\varepsilon_{i,t}$  – стандартна похибка.

Розрахунки для виявлення наявності бета-конвергенції було проведено шляхом побудови панельних регресійних залежностей за скоригованим методом найменших квадратів за допомогою програмного забезпечення Stata 12.0, що дозволило отримати наступні результати (табл. 2.7).

Аналізуючи отримані результати, можемо відзначити наявність безумовної бета-конвергенції за більшістю досліджуваних індикаторів. При цьому найбільш значне зближення податкових систем відбувалося за показниками ставок прибуткового податку на доходи громадян, а також рівня податкового навантаження з податку на додану вартість та прибуткового податку з громадян. У той же час варто звернути увагу на той факт, що, не зважаючи на виявлену сигма-конвергенцію ставок корпоративного



прибуткового податку, наявність бета-конвергенції для даного показника не підтверджено.

Таблиця 2.7 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та країн – її реальних податкових конкурентів за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДВ	-0,374***	0,103	-3,63	13,19	0,0003
ПДК	0,094***	0,015	6,13	37,57	0,0000
ПДФО <sub>min</sub>	-0,156**	0,070	-2,22	4,91	0,0266
ПДФО <sub>max</sub>	-0,358***	0,101	-3,55	12,57	0,0004
СС	-0,010	0,057	-0,17	0,03	0,8673
ПЗП	-0,011	0,095	-1,12	0,01	0,9050
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,222***	0,081	-2,73	7,45	0,0063
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,060	0,078	-0,78	0,61	0,4365
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-0,653***	0,143	-4,58	21,00	0,0000
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,498***	0,123	-4,04	16,34	0,0001

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%

Також відмітимо, що, незважаючи на від'ємний бета-коефіцієнт для податкового навантаження на заробітну плату, показники адекватності моделі не дозволяють зафіксувати наявність бета-конвергенції для даного індикатора. Таким чином, проведені розрахунки підтверджують той факт, що між країнами – податковими конкурентами відбувається поступове зближення умов оподаткування.

У той же час, значний інтерес представляє дослідження тенденцій конвергенції податкової системи України з податковими системами окремих країн, що входять до складу її реальних податкових конкурентів. Отже, на рис. 2.9 представлено результати розрахунку коефіцієнта варіації індикаторів, що ілюструють структуру та результативність систем оподаткування України та Болгарії. З даних рисунку відмітимо, що максимальний рівень подібності між досліджуваними країнами зафіксовано за ставкою ПДВ, рівнем сукупного податкового навантаження та навантаження з ПДВ у ВВП країни, при цьому два останні показники демонструють тенденцію підвищення рівня зближеності, у той час як ставки ПДВ у даних країнах протягом всього періоду дослідження

знаходяться на аналогічному рівні. Слід відмітити також суттєве зближення ставок прибуткового податку з підприємств у 2013 р. та податкового навантаження на заробітну плату протягом 2012-2013 рр.

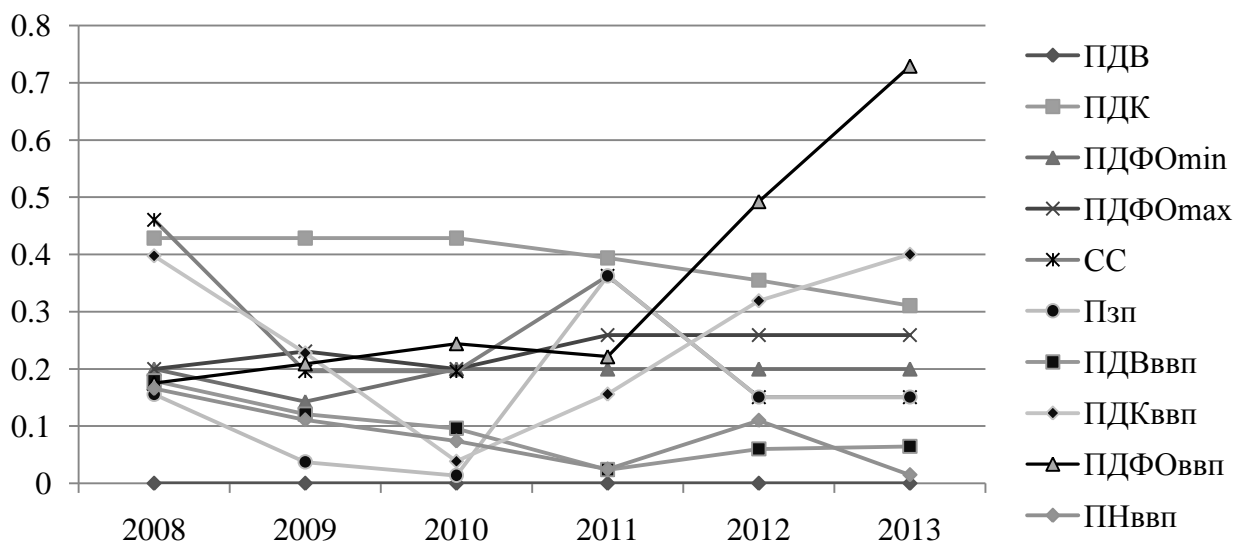


Рисунок 2.9 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Болгарії протягом 2008-2013 рр.

Поруч з цим спостерігаються помітні дивергентні процеси щодо рівня податкового навантаження з податку на доходи фізичних осіб та податку на доходи корпорацій у ВВП країн, що, враховуючи динаміку ставок за даними податками, свідчить про різний рівень ефективності функціонування податкових систем України та Болгарії.

Наступним етапом дослідження стало оцінювання процесів  $\beta$ -конвергенції зазначених країн, результати якого, представлені у табл. 2.8, свідчать про наявність істотного зближення податкових систем України та Болгарії за такими показниками як ставка податку на доходи корпорацій, мінімальна та максимальна ставки, а також податкове навантаження за податком на доходи фізичних осіб. Відзначимо, що протягом періоду дослідження ставки податку на додану вартість залишалися незмінними в обох країнах, що зумовило колінеарність ознак та неможливість побудови моделі для

оцінювання. За рештою показників отримані результати не виявилися статистично значимими, що не дає змоги підтвердити однозначно наявність конвергентних процесів.

Таблиця 2.8 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Болгарії за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДК	-0,057**	0,028	-2,06	4,24	0,0395
ПДФО <sub>min</sub>	-0,854**	0,350	-2,44	5,97	0,0146
ПДФО <sub>max</sub>	-0,911**	0,360	-2,53	6,41	0,0113
СС	-0,502	0,202	-2,49	6,21	0,0127
Пзп	-0,849**	0,350	-2,43	5,90	0,0151
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,553**	0,255	-2,16	4,68	0,0305
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,171	0,204	-0,84	0,71	0,3998
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-1,895***	0,705	-2,69	7,22	0,0072
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,434	0,309	-1,41	1,98	0,1599

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%

Оцінювання рівня  $\sigma$ -конвергенції для податкових систем України та Грузії (рис. 2.10) свідчить, що більшість індикаторів функціонування податкових систем даних країн характеризуються низьким ступенем варіації, як в абсолютному вимірі, так і у динаміці.

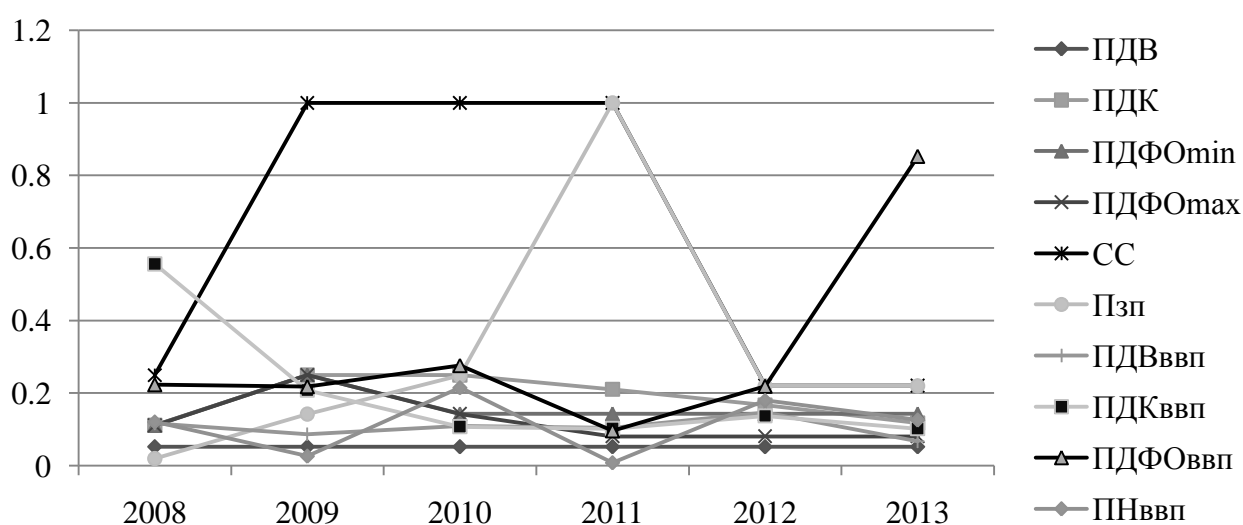


Рисунок 2.10 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Грузії протягом 2008-2013 рр.

При цьому в окремі періоди зафіксовано значні зміни у податкових системах досліджуваних країн – так, високий рівень варіації спостерігається для сукупної ставки платежів на соціальне страхування (2009-2011 рр.), податку на доходи корпорацій (2011 р.) та податкового навантаження з податку на доходи фізичних осіб (2013 р.). Поруч з цим, результати розрахунку рівня бета-конвергенції (табл. 2.9) підтверджують її наявність для максимальної і мінімальної ставок з податку на доходи фізичних осіб та податкового навантаження з даного податку, а також рівня сукупного податкового навантаження. При цьому аналогічно до попередньо досліджуваних країн, зміни в податкових системах не передбачали реформування ставки ПДВ, що зумовило неможливість оцінювання  $\beta$ -конвергенції для цього показника.

Таблиця 2.9 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Грузії за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДК	-0,107	0,134	-0,80	0,63	0,4257
ПДФО <sub>min</sub>	-0,789***	0,295	-2,67	7,15	0,0075
ПДФО <sub>max</sub>	-0,931***	0,265	-3,51	12,30	0,0005
СС	0,080	0,152	-0,52	0,28	0,5996
ПзП	-0,048	0,235	-0,20	0,05	0,8389
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,902	0,224	-4,03	16,25	0,0001
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,687	0,150	-4,58	20,95	0,0000
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-1,898***	0,728	-2,61	6,79	0,0092
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,715**	0,336	-2,13	4,53	0,0332

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%

Розрахунок коефіцієнта варіації показників функціонування податкових систем України та Латвії (рис. 2.11) засвідчив, що протягом періоду дослідження максимальною наближеністю значень характеризувалися рівень сукупного податкового навантаження, ставка ПДВ та сукупна ставка платежів на соціальне забезпечення. При цьому рівень податкового навантаження на заробітну плату характеризується суттєвим наближенням на кінець аналізованого періоду, аналогічно як і ставка податку на доходи корпорацій.

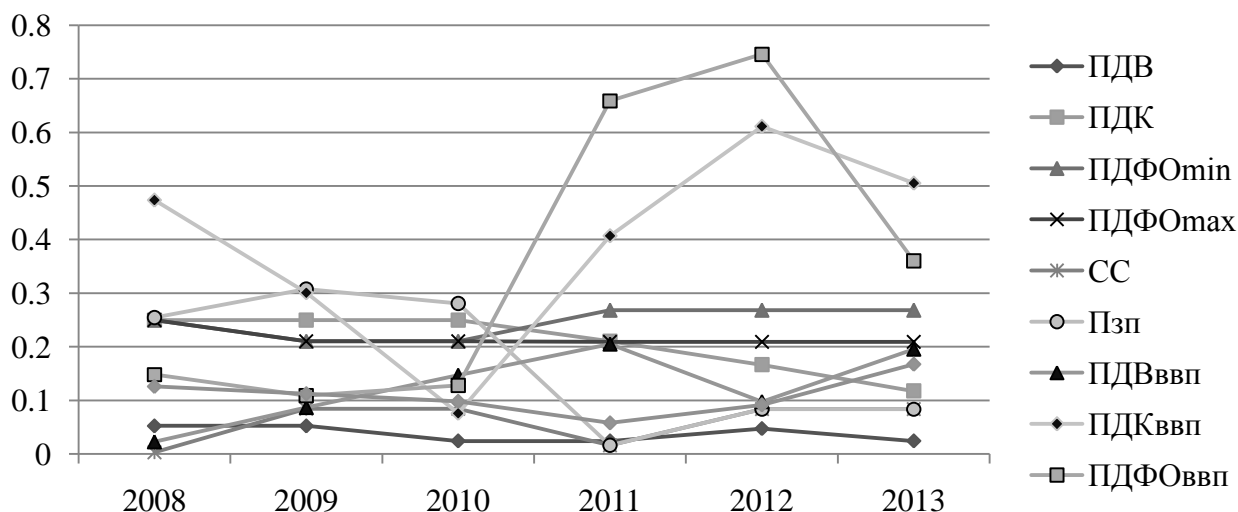


Рисунок 2.11 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Латвії протягом 2008-2013 рр.

Незначне відхилення показників характерне для максимальної та мінімальної ставок податку на доходи фізичних осіб. У той же час, варто відмітити, що, незважаючи на зближеність податкового навантаження з податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб на початку аналізованого періоду, в останні роки спостерігаються дивергентні процеси в динаміці зазначених показників, що свідчить про різний рівень результативності податкових систем України та Латвії.

Таблиця 2.10 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Латвії за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДВ	-0,503**	0,240	-2,10	4,40	0,0359
ПДК	-2,943*	1,676	-1,76	3,08	0,0791
ПДФО <sub>min</sub>	0,000	0,066	0,00	0,00	0,9973
ПДФО <sub>max</sub>	-0,997	1,324	-0,75	0,57	0,4516
СС	-0,606*	0,348	-1,74	3,04	0,0814
Пзп	-0,359	0,227	-1,58	2,50	0,1139
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,213	0,306	-0,70	0,48	0,4864
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,208	0,217	-0,96	0,91	0,3393
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-0,634	0,493	-1,29	1,66	0,1981
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,498	0,341	-1,46	2,13	0,1440

Примітка: \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%, \* – значимість зв'язку на рівні 90%

Розрахунок рівня бета-конвергенції (табл.2.10) підтверджує наявність тенденції до зближення структури податкових систем України та Латвії, зокрема, за ставками податків на додану вартість та доходи корпорацій, а також платежів на соціальне забезпечення, у той час як результати, отримані для решти індикаторів, не є статистично значимими.

Оцінювання рівня сигма-конвергенції показників оподаткування в Україні та Литві (рис.2.12) засвідчило, що для ряду параметрів (ставки основних податків, рівень сукупного податкового навантаження, навантаження з податку на додану вартість та навантаження на заробітну плату) існують незначні відмінності у досліджуваних країнах протягом всього періоду дослідження, тобто їх податкові системи характеризуються наявністю спільного вектору розвитку. При цьому рівень податкового навантаження на фізичних (ПДФО<sub>ВВП</sub>) та юридичних осіб (ПДК<sub>ВВП</sub>) відрізняється більш суттєво зі зростанням розриву на кінець аналізованого періоду, що вказує на той факт, що за подібних умов оподаткування в умовах податкової конкуренції країни досягають різних результатів функціонування податкової системи.

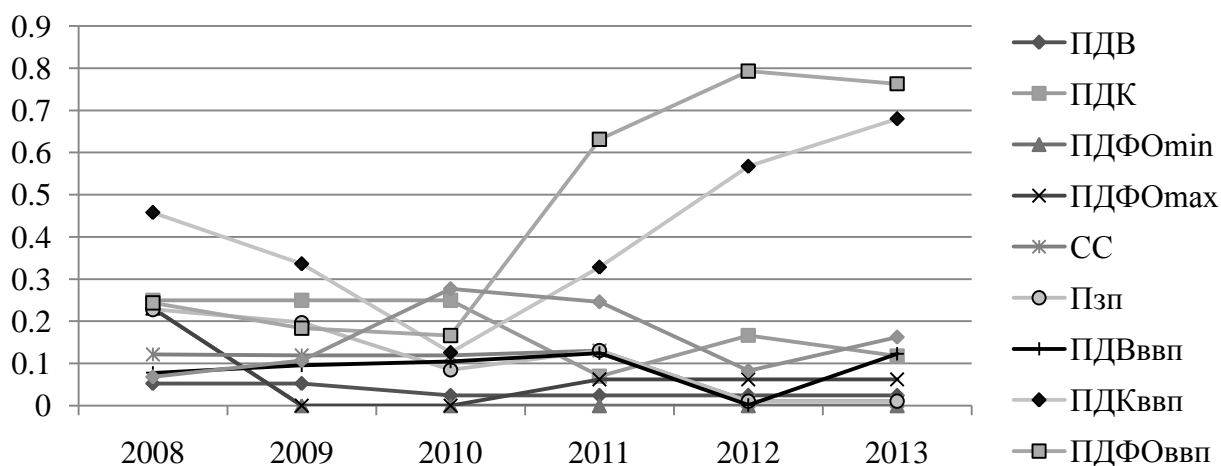


Рисунок 2.12 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Литви протягом 2008-2013 рр.

При цьому дослідження процесів бета-конвергенції для зазначених країн (табл. 2.11) дозволило зафіксувати її наявність для чотирьох параметрів –

ставки податку на додану вартість та максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб, податкового навантаження на заробітну плату та рівня податкових надходжень з податку на доходи фізичних осіб.

Таблиця 2.11 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Литви за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДВ	-0,527**	0,240	-2,19	4,82	0,0282
ПДК	-0,257	0,195	-1,32	1,74	0,1877
ПДФО <sub>max</sub>	-1,030***	0,094	-11,00	121,08	0,0000
СС	-0,244	0,266	-0,92	0,84	0,3580
Пзп	-0,710***	0,269	-2,64	6,97	0,0083
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,612*	0,330	-1,85	3,43	0,0638
ПДК <sub>ВВП</sub>	0,091	0,177	0,52	0,27	0,6059
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-0,872*	0,458	-1,90	3,63	0,0568
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,315	0,292	-1,08	1,16	0,2819

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%, \* – значимість зв'язку на рівні 90%

За результатами оцінювання  $\sigma$ -конвергенції показників оподаткування України та Румунії (рис.2.13) зафіксовано її наявність для більшості параметрів.

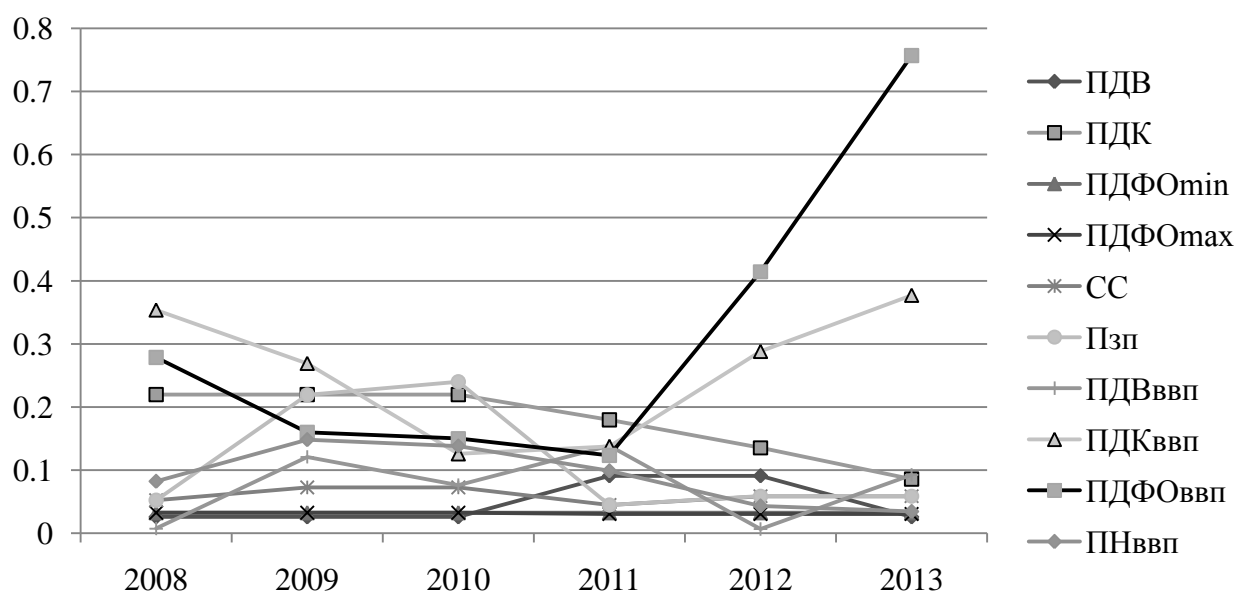


Рисунок 2.13 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Румунії протягом 2008-2013 рр.

При цьому як і у попередніх дослідженнях характерною є тенденція до зростання відмінностей у результатах функціонування податкових систем (за податковим навантаженням з ПДВ та ПДФО), що підтверджує наявність наслідків податкової конкуренції для національних економік.

У той же час, результати розрахунку  $\beta$ -конвергенції (табл. 2.12) характеризують як зниження розривів між рівнем податкових ставок (ПДВ, ПДК та СС), так і про скорочення фіскальної дистанції між країнами за рівнем сукупного податкового навантаження, навантаження з податку на доходи фізичних осіб та навантаження на заробітну плату, що свідчить про той факт, що країна з нижчим вихідним рівнем результативності податкової системи нарощує її більш швидкими темпами, ніж країна з вищим рівнем вихідних показників.

Таблиця 2.12 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Румунії за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДВ	-0,780**	0,345	-2,26	5,12	0,0237
ПДК	-0,105*	0,063	-1,66	2,75	0,0974
ПДФО <sub>max</sub>	-0,371	0,272	-1,36	1,86	0,1724
СС	-0,836**	0,347	-2,41	5,81	0,0160
Пзп	-0,970***	0,321	-3,03	9,15	0,0025
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,621	0,382	-1,63	2,64	0,1039
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,119	0,164	-0,73	0,53	0,4676
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-2,226***	0,692	-3,22	10,34	0,0013
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,730**	0,366	-1,99	3,97	0,0462

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%, \* – значимість зв'язку на рівні 90%

Розрахунки коефіцієнта варіації показників оподаткування для України та Чехії (рис. 2.14) засвідчили, що протягом періоду дослідження для параметрів структури податкової системи країн спостерігається конвергенція їх значень, у той час, як більшість індикаторів, що ілюструють результат функціонування податкової системи, демонструє тенденцію, що свідчить про наявність дивергентних процесів.



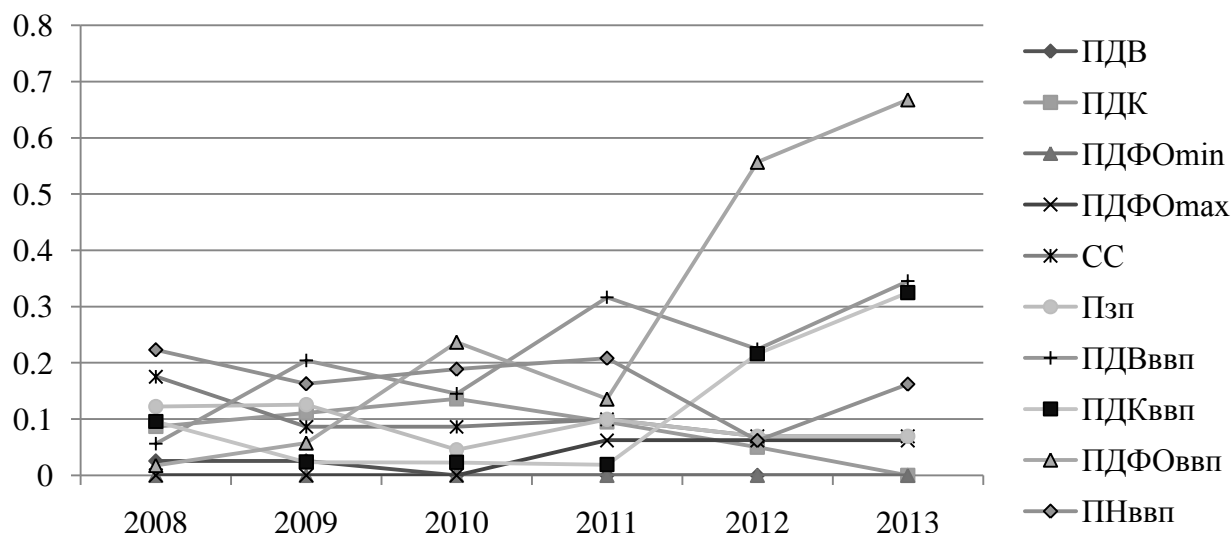


Рисунок 2.14 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Чехії протягом 2008-2013 рр.

У той же час розрахунок рівня  $\beta$ -конвергенції для зазначених країн (табл. 2.13) підтверджує зближення структури податкових систем за показниками ставки ПДВ та внесків на соціальне страхування. При цьому зниження фіскальних розривів характерно також для податкового навантаження з податку на доходи фізичних осіб та навантаження на заробітну плату, що свідчить про зближення результативності систем оподаткування фізичних осіб.

Таблиця 2.13 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Чехії за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДВ	-0,500**	0,198	-2,53	6,40	0,0114
ПДК	-0,083	0,124	-0,67	0,45	0,5024
ПДФО <sub>max</sub>	-0,125	0,261	-0,48	0,23	0,6326
СС	-0,835**	0,339	-2,46	6,07	0,0138
Пзп	-0,755**	0,359	-2,11	4,44	0,0351
ПДВ <sub>вВП</sub>	-0,018	0,249	-0,07	0,01	0,9414
ПДК <sub>вВП</sub>	-0,229	0,267	-0,86	0,73	0,3919
ПДФО <sub>вВП</sub>	-1,923**	0,760	-2,53	6,40	0,0114
ПН <sub>вВП</sub>	-0,549	0,356	-1,54	2,38	0,1229

Примітка: \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%

Дослідження тенденцій  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Естонії (рис. 2.15) засвідчило їх перманентний характер майже для всіх ставок основних податків, за винятком податку на доходи корпорацій, який на початку досліджуваного періоду характеризувався наявністю суттєвого відхилення. При цьому рівень сукупного податкового навантаження у досліджуваних країнах постійно коливався, що не дає змогу зробити чіткого висновку щодо наявності конвергентних чи дивергентних процесів, тоді як за навантаженням з ПДВ та ПДФО зафіксовано стійку дивергентну тенденцію.

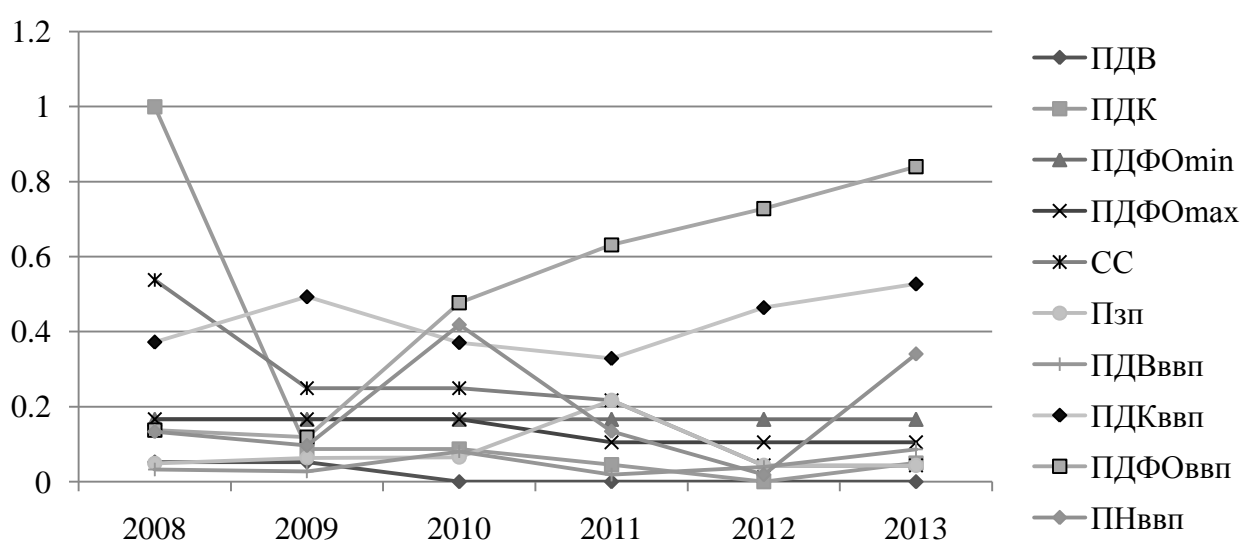


Рисунок 2.15 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Естонії протягом 2008-2013 рр.

Результати оцінювання наявності  $\beta$ -конвергенції у розвитку систем оподаткування даних країн (табл. 2.14) відображають значне зниження фіскальних розривів за такими показниками результативності оподаткування як податкове навантаження на заробітну плату, сукупне податкове навантаження та навантаження з ПДВ та ПДФО, що свідчить про підвищення ефективності функціонування податкової системи країни з вихідним нижчим рівнем порівняно з більш результативною податковою системою. При цьому стійке зближення підтверджено також за ставками ПДВ та платежів на соціальне

страхування, у той час як за рештою показників отримані результати не можна вважати статистично значимими.

Таблиця 2.14 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Естонії за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДВ	-0,500**	0,198	-2,53	6,50	0,0114
ПДК	-0,001	0,002	-0,63	0,40	0,5264
ПДФО <sub>max</sub>	-0,108	0,080	-1,35	1,82	0,1772
СС	-0,460***	0,125	-3,69	13,60	0,0002
Пзп	-1,184***	0,355	-3,34	11,13	0,0009
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-1,528***	0,333	-4,59	21,04	0,0000
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,010	0,021	-0,48	0,23	0,6341
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-0,945**	0,474	-1,99	3,97	0,0464
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,811**	0,390	-2,08	4,32	0,0377

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%

За розрахованими значеннями коефіцієнта варіації для показників оподаткування в Україні та Словаччині (рис. 2.16) можна зробити висновок, що всі досліджені параметри структури оподаткування та окремі параметри його результативності характеризуються подібністю тенденцій їх розвитку.

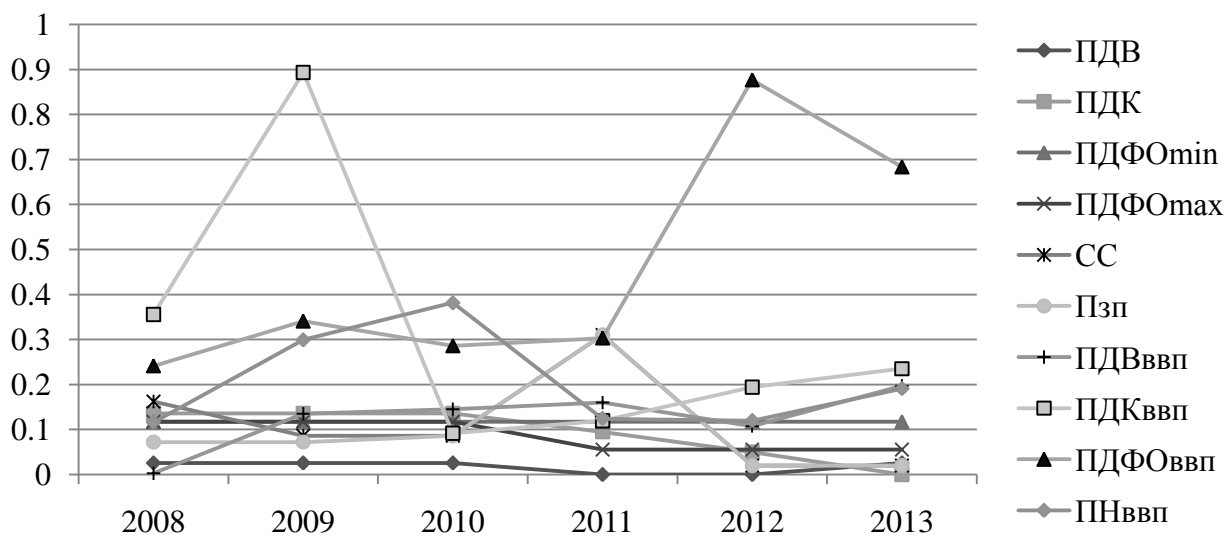


Рисунок 2.16 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Словаччини протягом 2008-2013 рр.

У той же час, слід відмітити, що для рівня податкового навантаження з ПДВ у розрізі досліджуваних країн спостерігається суттєве зближення у 2010 р., яке супроводжується незначними відхиленнями показника у наступні звітні періоди, тоді як параметр податкового навантаження з ПДФО демонструє протилежну тенденцію, відображаючи результат дивергентних процесів у 2012-2013 рр.

Відмітимо той факт, що протягом періоду дослідження не зафіксовано значних змін у структурі податкових систем України та Словаччини внаслідок реформування ставок основних податків, про що свідчать результати розрахунків наявності бета-конвергенції (табл. 2.15). Зближення характерно лише для показника сукупної ставки платежів на соціальне страхування.

Таблиця 2.15 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Словаччини за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДВ	-0,476	0,301	-1,58	2,50	0,1138
ПДК	-0,133	0,112	-1,18	1,39	0,2390
ПДФО <sub>max</sub>	-0,170	0,114	-1,48	2,20	0,1378
СС	-0,740**	0,347	-2,13	4,54	0,0332
Пзп	-0,852**	0,358	-2,38	5,67	0,0173
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,152	0,299	-0,51	0,26	0,6121
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,888***	0,341	-2,60	6,78	0,0092
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-1,014**	0,452	-2,25	5,05	0,0247
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,692*	0,364	-1,90	3,61	0,0576

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%, \* – значимість зв'язку на рівні 90%

Однак, поруч з цим виявлено наявність бета-конвергенції майже за всіма показниками результативності функціонування податкової системи (за винятком податкового навантаження з ПДВ, результати розрахунків для якого виявилися статистично не значимими), що свідчить про наявність спільних тенденцій у розвитку податкових систем досліджуваних країн та часткове нівелювання специфічних рис у їх розвитку.

У процесі оцінювання тенденцій сигма-конвергенції у розвитку податкових систем України та Молдови, результати якого демонструє рис. 2.17, було з'ясовано, що для даних країн спостерігаються суттєві відмінності, зокрема, в оподаткуванні прибутку підприємств та, відповідно, податковому навантаженні на юридичних осіб. Значно відрізняється також рівень найнижчої ставки оподаткування доходів фізичних осіб, у той час як максимальна ставка даного податку характеризується тенденцією до зближення, що, попри це, призводить до суттєвих розбіжностей рівнів надходжень від оподаткування доходів фізичних осіб у ВВП країн.

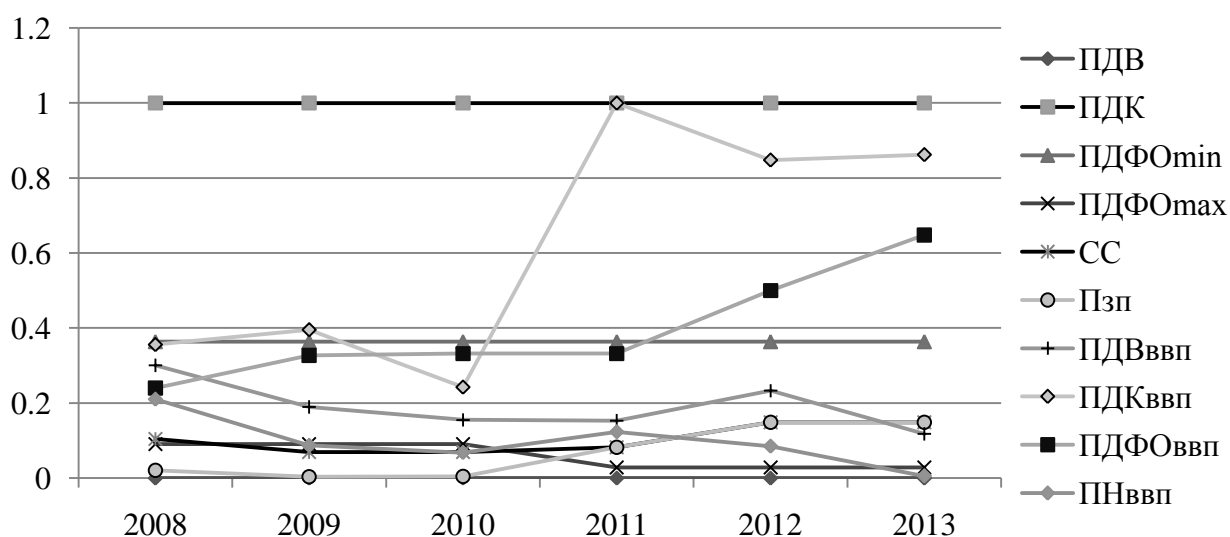


Рисунок 2.17 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Молдови протягом 2008-2013 рр.

Поруч з цим, слід відмітити, що для решти оцінюваних показників рівень варіації є незначним та характеризується приблизно однаковими значеннями протягом всього періоду дослідження, що свідчить про подібність вихідних умов розвитку податкових систем та відсутність суттєвих змін у 2008-2013 рр. за даними напрямками. Результати дослідження наявності  $\beta$ -конвергенції у податкових системах України та Молдови (табл. 2.16) підтверджують показники, отримані в процесі оцінювання  $\sigma$ -конвергенції.

Таблиця 2.16 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Молдови за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДК	0,172***	0,042	4,16	17,29	0,0000
ПДФО <sub>max</sub>	-0,233	0,146	-1,59	2,53	0,1121
СС	0,018	0,143	0,12	0,02	0,9016
Пзп	0,054	0,269	0,20	0,04	0,8412
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,298**	0,152	-1,96	3,84	0,0500
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,101	0,222	-0,46	0,21	0,6480
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-1,342**	0,632	-2,12	4,50	0,0338
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,506*	0,301	-1,68	2,83	0,0926

Примітка: \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%, \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%, \* – значимість зв'язку на рівні 90%

Так, виявлено чітку дивергенцію ставок податку на доходи корпорацій поруч з стійкими конвергентними процесами у значеннях рівнів сукупного податкового навантаження, податкового навантаження з ПДВ та ПДФО у ВВП досліджуваних країн.

Аналізуючи результати оцінювання наявності сигма-конвергенції у розвитку податкових систем України та Сербії (рис. 2.18), відмітимо неоднозначність виявлених тенденцій у розрізі окремих параметрів.

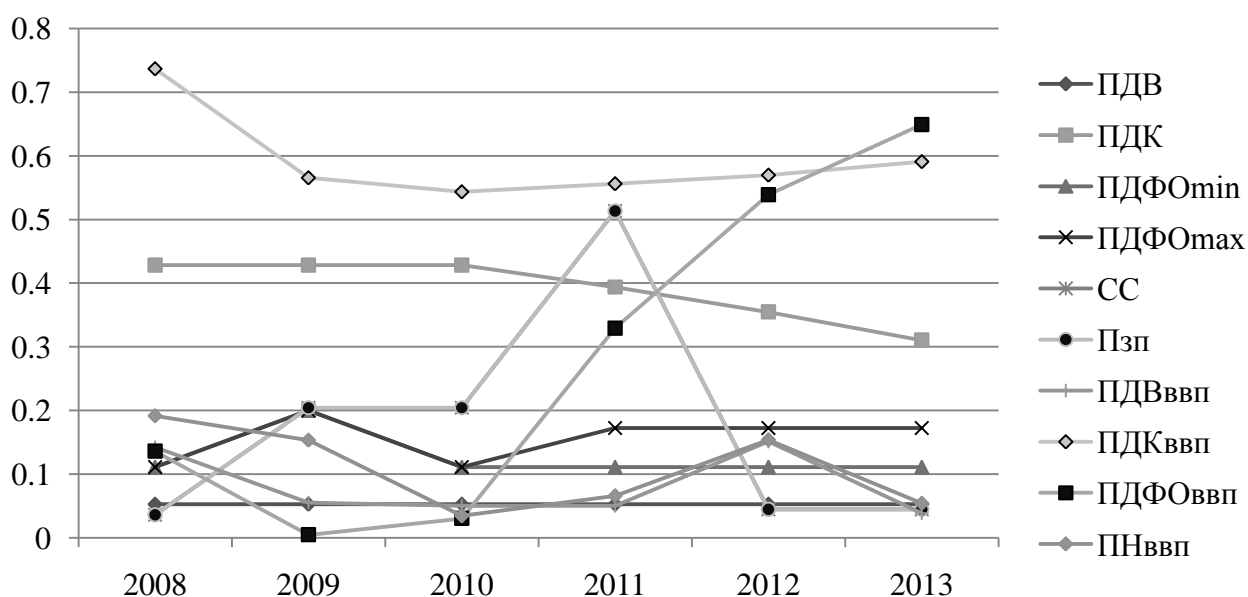


Рисунок 2.18 – Результати оцінювання процесів  $\sigma$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Сербії протягом 2008-2013 рр.

Значний рівень відхилення демонструють такі показники результативності функціонування податкових систем як податкове навантаження з податку на доходи корпорацій (у той же час на кінець періоду, рівень варіації знижується порівняно з початковими роками дослідження) та навантаження з податку на доходи фізичних осіб (зафіксовано протилежну тенденцію зі значним зростанням рівня дивергенції у 2011-2013 рр.). Окрім того, досить суттєво у країнах відрізняються ставки податку на доходи корпорацій, характеризуючись певним зближенням у розрізі періоду дослідження. Для решти показників можна відмітити подібність тенденцій їх розвитку протягом всього аналізованого періоду, за винятком параметрів оподаткування заробітної плати та внесків на соціальне страхування, які всередині періоду демонстрували досить суттєві коливання значень.

За результатами оцінювання процесів  $\beta$ -конвергенції у розвитку податкових систем України та Сербії (табл. 2.17) можна відмітити її наявність як для параметрів, що характеризують структуру системи оподаткування, так і для показників, що відображають її результати. Так, за період відбулося зближення ставок податку на доходи корпорацій і внесків на соціальне забезпечення, а також рівня податкового навантаження з ПДВ і ПДФО та навантаження на заробітну плату.

Таблиця 2.17 – Результати оцінювання  $\beta$ -конвергенції податкових систем України та Сербії за період 2008-2013 рр.

Індикатор розвитку податкової системи	$\beta$ -коефіцієнт	Стандартна похибка	Значення t-статистики	Wald chi2	Prob > chi2
ПДК	-0,060**	0,025	-2,43	5,92	0,0150
ПДФО <sub>min</sub>	-0,170	0,197	-0,86	0,75	0,3880
ПДФО <sub>max</sub>	-0,087	0,225	-0,39	0,15	0,6988
СС	-0,759**	0,353	-2,15	4,62	0,0316
ПзП	-0,759**	0,353	-2,15	4,62	0,0316
ПДВ <sub>ВВП</sub>	-0,655**	0,270	-2,42	5,87	0,0154
ПДК <sub>ВВП</sub>	-0,129	0,096	-1,35	1,82	0,1772
ПДФО <sub>ВВП</sub>	-1,520**	0,759	-2,00	4,01	0,0452
ПН <sub>ВВП</sub>	-0,484	0,310	-1,56	2,44	0,1181

Примітка: \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%

Узагальнюючи результати дослідження конвергентних процесів у розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів, можна представити їх у наступному вигляді (табл. 2.18).

Таблиця 2.18 – Результати дослідження конвергентних процесів у країнах – податкових конкурентах України

Країни – конкуренти	Тип конв.	Характеристики податкової системи в країні									
		ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС	Пзп	ПДВ <sub>ввп</sub>	ПДК <sub>ввп</sub>	ПДФО <sub>ввп</sub>	ПН <sub>ввп</sub>
Україна – Болгарія	$C_{\sigma}$	0,000	0,310 (↓)	0,200	0,259 (↑)	0,151 (↓)	0,151 (↓)	0,064 (↓)	0,400 (↑)	0,729 (↑)	0,015 (↓)
	$C_{\beta}$	X	-0,057**	-0,854**	-0,911**	-0,502**	-0,849**	-0,553**	-0,171	-1,895***	-0,434
Україна – Грузія	$C_{\sigma}$	0,053	0,118 (↑)	0,143 (↓)	0,081 (↓)	0,221 (↓)	0,221 (↑)	0,068 (↓)	0,102 (↓)	0,853 (↑)	0,126 (↑)
	$C_{\beta}$	X	-0,107	-0,789***	-0,931***	-0,080	-0,048	-0,902***	-0,687***	-1,898***	-0,715**
Україна – Латвія	$C_{\sigma}$	0,024 (↓)	0,118 (↓)	0,268 (↑)	0,209 (↑)	0,084 (↑)	0,084 (↓)	0,196 (↑)	0,505 (↑)	0,361 (↑)	0,168 (↑)
	$C_{\beta}$	-0,503**	-2,943*	0,000	-0,997	-0,606*	-0,359	-0,213	-0,208	-0,634	-0,498
Україна – Литва	$C_{\sigma}$	0,024 (↓)	0,118 (↓)	0,000 (↓)	0,063 (↓)	0,010 (↓)	0,010 (↓)	0,123 (↑)	0,680 (↑)	0,763 (↑)	0,163 (↑)
	$C_{\beta}$	-0,527**	-0,257	X	-1,030***	-0,244	-0,710***	-0,612*	0,091	-0,872*	-0,315
Україна – Румунія	$C_{\sigma}$	0,026	0,086 (↓)	0,032	0,030 (↓)	0,058 (↑)	0,058 (↑)	0,092 (↑)	0,377 (↑)	0,757 (↑)	0,034 (↓)
	$C_{\beta}$	-0,780**	-0,105*	X	-0,371	-0,836**	-0,970***	-0,621	-0,119	-2,226***	-0,729**
Україна – Чехія	$C_{\sigma}$	0,000 (↓)	0,000 (↓)	0,000	0,063 (↑)	0,070 (↓)	0,070 (↓)	0,345 (↑)	0,325 (↑)	0,667 (↑)	0,163 (↓)
	$C_{\beta}$	-0,500**	-0,083	X	0,125	-0,835**	-0,755**	-0,018	-0,229	-1,922**	-0,549
Україна – Естонія	$C_{\sigma}$	0,000 (↓)	0,050 (↓)	0,167	0,105 (↓)	0,043 (↓)	0,043 (↓)	0,086 (↑)	0,527 (↑)	0,840 (↑)	0,341 (↑)
	$C_{\beta}$	-0,500**	-0,001	X	-0,108	-0,460***	-1,184***	-1,528***	-0,010	-0,945**	-0,811**
Україна – Словаччина	$C_{\sigma}$	0,026	0,000 (↓)	0,118	0,056 (↓)	0,020 (↓)	0,020 (↓)	0,197 (↑)	0,235 (↓)	0,684 (↑)	0,191 (↑)
	$C_{\beta}$	-0,476	-0,133	X	-0,170	-0,740**	-0,852**	-0,152	-0,888***	-1,014**	-0,691*
Україна – Молдова	$C_{\sigma}$	0,000	1,000	0,363	0,029 (↓)	0,149 (↑)	0,149 (↑)	0,118 (↓)	0,863 (↑)	0,648 (↑)	0,006 (↓)
	$C_{\beta}$	X	0,172***	X	-0,233	0,018	0,054	-0,298**	-0,101	-1,342**	-0,506*
Україна – Сербія	$C_{\sigma}$	0,053	0,310 (↓)	0,111	0,172 (↑)	0,045 (↑)	0,045 (↑)	0,038 (↓)	0,591 (↓)	0,649 (↑)	0,054 (↓)
	$C_{\beta}$	X	-0,060**	-0,170	-0,087	-0,759**	-0,759**	-0,655**	-0,129	-1,520**	-0,484
Вся вибірка (11 країн)	$C_{\sigma}$	0,050 (↑)	0,394 (↓)	0,319 (↓)	0,244 (↓)	0,169 (↓)	0,169 (↓)	0,250 (↓)	0,576 (↑)	0,538 (↑)	0,363 (↑)
	$C_{\beta}$	-0,374***	0,094***	-0,156**	-0,358***	-0,010	-0,011	-0,222***	-0,061	-0,653***	-0,498***

Примітка:  $C_{\sigma}$  – індикатор  $\sigma$ -конвергенції;  $C_{\beta}$  – індикатор  $\beta$ -конвергенції;  $\uparrow\downarrow$  – зростання або зниження показника порівняно з 2008 р.; X – модель неможливо побудувати через колінеарність ознак (протягом періоду відсутня динаміка показника в обох досліджуваних країнах); \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%; \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%; \* – значимість зв'язку на рівні 90%

Дослідження процесів зближення податкових систем за типом сигма-конвергенції показало, що для України та її податкових конкурентів спостерігається перманентна близькість структури системи оподаткування з незначними відхиленнями за окремими параметрами, у той час як результати функціонування податкової системи відрізняються більш суттєво зі значними коливаннями у розрізі періоду. Відмітимо, що оцінювання рівня бета-



конвергенції засвідчило її наявність за максимальною кількістю показників для податкової системи України з податковими системами Болгарії, Грузії, Румунії, Чехії, Естонії та Словаччини, що свідчить про наближення вітчизняних умов оподаткування у першу чергу саме до показників у зазначених країнах. У той же час, аналізуючи швидкість зближення систем оподаткування за окремими параметрами, можна зробити наступні висновки:

- ставка податку на додану вартість найбільше зблизилася в Україні та Румунії;
- максимальне зближення за розміром ставки податку на доходи корпорацій зафіксовано для України та Латвії;
- мінімальна ставка податку на доходи фізичних осіб найбільшою мірою зблизилась в Україні та Болгарії, тоді як максимальна – в Україні та Литві;
- сукупна ставка платежів на соціальне забезпечення максимально зблизилась у податкових системах України та Румунії;
- найбільшою мірою зближення показника податкового навантаження на заробітну плату відбулося для України та Естонії, аналогічно як і рівня надходжень від сплати ПДВ у ВВП країн;
- частка надходжень від сплати корпоративного прибуткового податку в обсязі ВВП більше всього зблизилася для України та Словаччини;
- максимальне зближення частки надходжень від оподаткування доходів країн у ВВП було характерним для економік України та Румунії;
- рівень сукупного податкового навантаження в Україні за досліджений період продемонстрував тенденцію максимального зближення до рівня аналогічного показника в Естонії.

Отже, проведені дослідження дозволили констатувати той факт, що між податковими системами країн – податкових конкурентів відбувається постійне зближення умов оподаткування внаслідок змін у національних податкових системах, що призводить до перерозподілу об'єктів оподаткування в умовах податкової конкуренції через зміни рішень платників податків щодо їх

розміщення. При цьому потребують подальшого дослідження безпосередньо особливості процесів реформування податкових систем зазначених країн, що дозволить виокремити ключові тенденції, які відображають сильні та слабкі позиції країни відносно рівня її податкової конкурентоспроможності.

### 2.3 Порівняльний аналіз сучасних тенденцій розвитку вітчизняної податкової системи та податкових систем країн Європи – основних податкових конкурентів України

Попередньо проведені дослідження засвідчили, що розвиток податкових систем країн – податкових конкурентів відбувається у напрямку їх зближення, однак, доцільним є аналіз сучасних тенденцій функціонування та результатів реформування податкових систем України та держав – її податкових конкурентів з метою ідентифікації спільних рис та специфічних відмінностей, врахування яких є необхідним при здійсненні реформ вітчизняної податкової системи у напрямку підвищення її податкової конкурентоспроможності.

Однією з головних функцій податкової системи виступає її здатність забезпечувати необхідний рівень доходів до державного та місцевих бюджетів. Саме тому, у першу чергу при аналізі стану податкової системи слід розглянути рівень сукупного податкового навантаження, який відображає співвідношення обсягів податкових надходжень та валового внутрішнього продукту держави. Динаміка даного показника для України представлена на рис. 2.19.

Динаміка частки податкових надходжень Зведеного бюджету України у ВВП протягом 1999-2014 рр. свідчить про поступове зростання даного індикатора з 19,3% у 1999 р. до 23,5% у 2014 р. Однак, протягом аналізованого періоду спостерігалися досить відчутні коливання показника. Зокрема, найнижчий рівень податкових надходжень у структурі ВВП було зафіксовано у 2005 р., тоді як максимальне значення було досягнуто у 2011 р., що

пояснюється як різницею у темпах зростання ВВП та податкових надходжень так і змінами податкового законодавства.

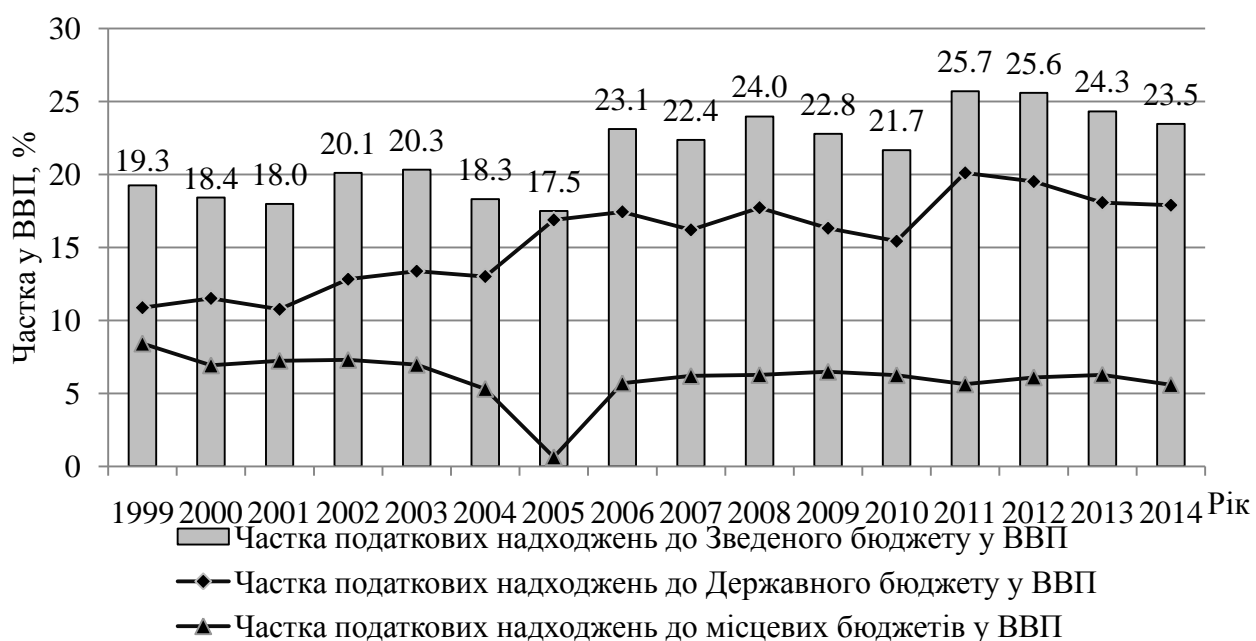


Рисунок 2.19 – Частка податкових надходжень бюджетів різних рівнів у структурі ВВП України протягом 1999-2014 рр., % (побудовано за даними [31])

Дослідження податкових надходжень у розрізі бюджетів різних рівнів свідчить про наявність тенденції до централізації бюджетної системи, що виражається у зростанні розриву між співвідношенням податкових надходжень державного та місцевих бюджетів до обсягу ВВП країни. Так, якщо у 1999 році податкові надходження державного бюджету склали 10,86 % ВВП, а податкові надходження місцевих бюджетів 8,40 % ВВП, то за підсумками 2014 року показники склали 23,46 % і 5,57 % відповідно. Наявність даної тенденції пояснюється змінами податкового законодавства щодо встановлення та скасування місцевих податків та розподілу між бюджетами пропорцій зарахування загальнодержавних податкових платежів.

Досліджуючи розподіл податкових надходжень між бюджетами різних рівнів у країнах Європи, які є основними податковими конкурентами, варто відзначити притаманність більшості з них аналогічної тенденції централізації

податкових надходжень у державному бюджеті. Зокрема, у Литві станом на 2013 р. частка загального обсягу податкових надходжень, що надходить до державного бюджету, становить 51,2%, тоді як місцеве самоврядування отримує 10,2% від загальної суми податкових доходів. При цьому дослідження показників у динаміці засвідчує посилення тенденції до централізації – так, станом на 2000 р. показники склали 41,1% та 19,6% відповідно [238].

Більшість податкових надходжень Болгарії також забезпечується за рахунок податків, що формують доходи центрального уряду. Слід відмітити, що станом на 2007 р. майже 69 % податкових надходжень акумулювалися у бюджеті центрального уряду Болгарії, близько 29 % – у фондах соціального страхування, у той час як податкові доходи місцевих бюджетів були зовсім незначними. У 2013 р. частка податків, що надходять до центрального уряду, склала 69,2%, до фондів соціального забезпечення – 26,9%, тоді як податкові надходження до місцевих бюджетів залишаються досить низькими і склали у 2013 р. близько 3%, що є результатом скасування у 2003 р. додаткового місцевого корпоративного податку та припинення функціонування системи розподілу податку з доходів громадян між бюджетами.

Не маючи фінансової автономії, органи місцевого самоврядування Латвії отримують 19,7% від загального обсягу податкових надходжень. З 2006 р. основна частина надходжень місцевих бюджетів забезпечується через мажоритарну частку доходів від прибуткового податку з громадян (близько 80% у 2013 році). Частка податків, що зараховуються до дохідної частини державного бюджету Румунії, складає більше половини від загального числа надходжень (63,8%), тоді як податкові надходження до бюджетів органів місцевого самоврядування становлять тільки 3,8% податків. Решта надходжень акумулюються у фондах соціального страхування.

Місцеві органи влади Естонії отримують 13,3% податкових надходжень, тоді як надходження до державного бюджету становлять 68,1% загального оподаткування з 2004 р. фінансування місцевих органів влади розраховується на основі валового доходу резидентів до відрахувань замість зарахування

фактичних податкових надходжень, як це мало місце раніше, тобто, розмір відрахувань від оподаткованого доходу впливає лише на бюджет центрального уряду. Структура податкової системи Чехії також є досить централізованою – до місцевих бюджетів надходить близько 13,9% загального обсягу податкових надходжень, тоді як центральний уряд отримує 68,7% від загальної суми податків.

Досить низький рівень централізації податкової системи можна відмітити у Словаччині, частка податкових надходжень, що акумулюються у бюджеті центрального уряду, в якій за період 2000-2013 рр. скоротилась з рівня 55,3% до 45% при одночасному зростанні рівня податкових надходжень до місцевих бюджетів з 4,1% до 10,5%.

Аналізуючи податкові системи країн-учасниць Європейського Союзу, передусім, варто відзначити досить високий рівень оподаткування. Так, у 2011 р. загальна сума податків та соціальних внесків у структурі ВВП групи ЄС-27 становила 38,8% [244], тоді як аналогічний показник інших країн з розвинутою економікою не перевищує 30% (за винятком Канади та Нової Зеландії). Проте, в останні роки у ряді європейських країн спостерігалось зменшення податкового навантаження шляхом зниження ставок податків на доходи громадян, корпоративних податків та соціальних внесків.

Найнижчий рівень частки податкових надходжень у ВВП країн ЄС було зафіксовано у 2009 р., що було більшою мірою викликано наслідками фінансової кризи, ніж скороченням податкових ставок, оскільки у наступні роки спостерігалось відновлення попередньої тенденції, частково зумовлене активними податковими заходами країн-членів ЄС – запровадження додаткових податків на діяльність фінансових установ, повітряного пасажирського мита, податків на власність. З метою порівняння рівня оподаткування у країнах-податкових конкурентах слід розглянути показник податкового навантаження у ВВП, розрахований за методикою Світового банку [253], яка передбачає виключення з складу податкових надходжень внесків на соціальне страхування, штрафів, пені та помилково врахованих податків (рис. 2.20).

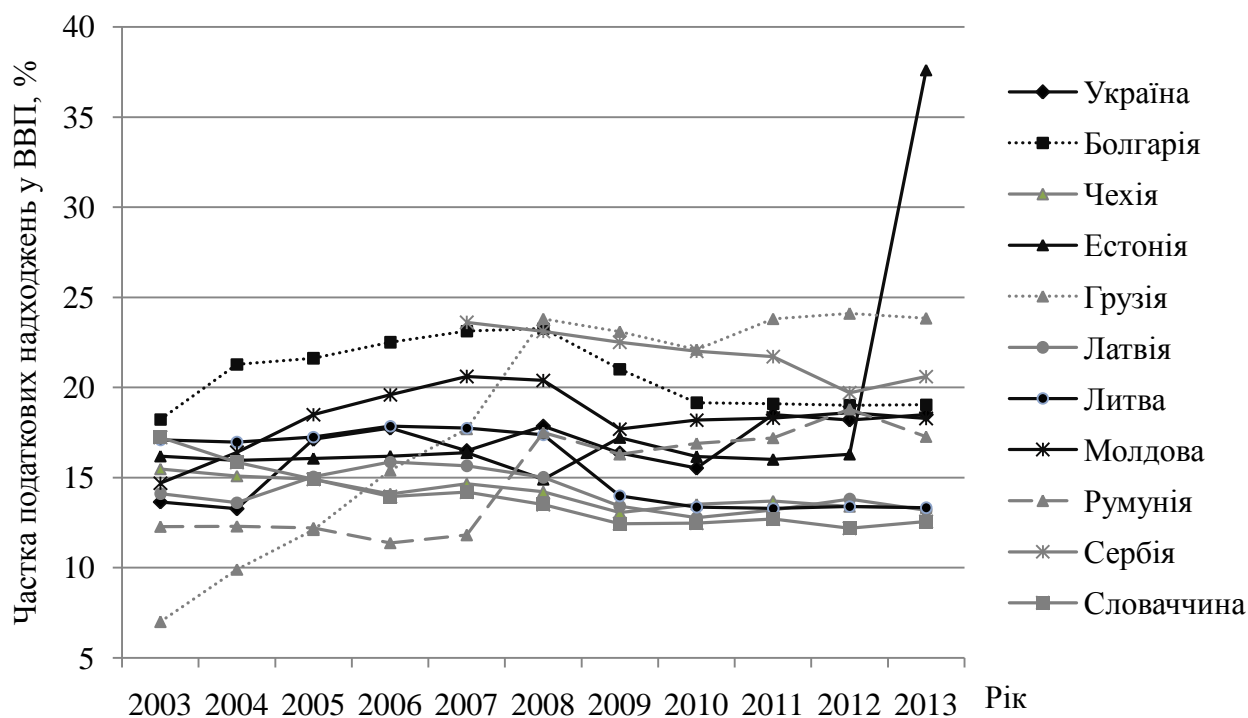


Рисунок 2.20 – Частка податкових надходжень у ВВП країн Європи протягом 2003-2013 рр., % (побудовано за даними [253])

Порівняння частки податкових надходжень у ВВП України з аналогічним показником, розрахованим для інших європейських держав свідчить, що найбільш близькими за рівнем податкового навантаження до України протягом аналізованого періоду були такі держави як Латвія, Чехія, Словенія, Болгарія. Для Болгарії, як і для України відбулося зростання індикатора, тоді як рівень податкових надходжень у ВВП у Чехії та Латвії на кінець 2013 р. знизився порівняно з початком аналізованого періоду.

У процесі аналізу податкових надходжень здійснюється групування податків за категоріями. Зазвичай, податки класифікують за економічною функцією (на споживання, на працю, на капітал) та за формою оподаткування (непрямі податки, прямі податки та соціальні внески). У податковій системі України до непрямих податків відносять податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок з вироблених в Україні та ввезених на митну територію України товарів та мито, тоді як основними прямими податками виступають

податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), податок на прибуток підприємств, податки на власність тощо. Стосовно класифікації податків за економічною функцією до податків на споживання відносять ПДВ, акциз, мито; податками на працю є ПДФО та внески до фондів соціального страхування, податки на капітал характеризує податок на прибуток підприємств.

Структуру податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом 1999 р. – I півр. 2015 р. представлено на рис. 2.21.



Примітка: <sup>1</sup>до 2000 р. прибутковий податок з громадян, <sup>2</sup>до 2011 р. акцизний збір з вироблених в Україні та ввезених на територію України товарів

Рисунок 2.21 – Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України протягом 1999 р. – I півріччя 2015 рр. (побудовано за даними [31])

Варто відзначити, що у структурі податкових надходжень особливу роль відіграють певні категорії податків, які називають бюджетоутворюючими. В

Україні до таких податків належать податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість та, меншою мірою, акцизний податок. При цьому податкові наслідження від непрямих податків становлять максимальну частку у доходах Зведеного бюджету.

Непрямі податки, як правило, формують групу податків на споживання або податків на товари і послуги, динаміка частки яких у структурі доходів бюджетів представлена на рис. 2.22.

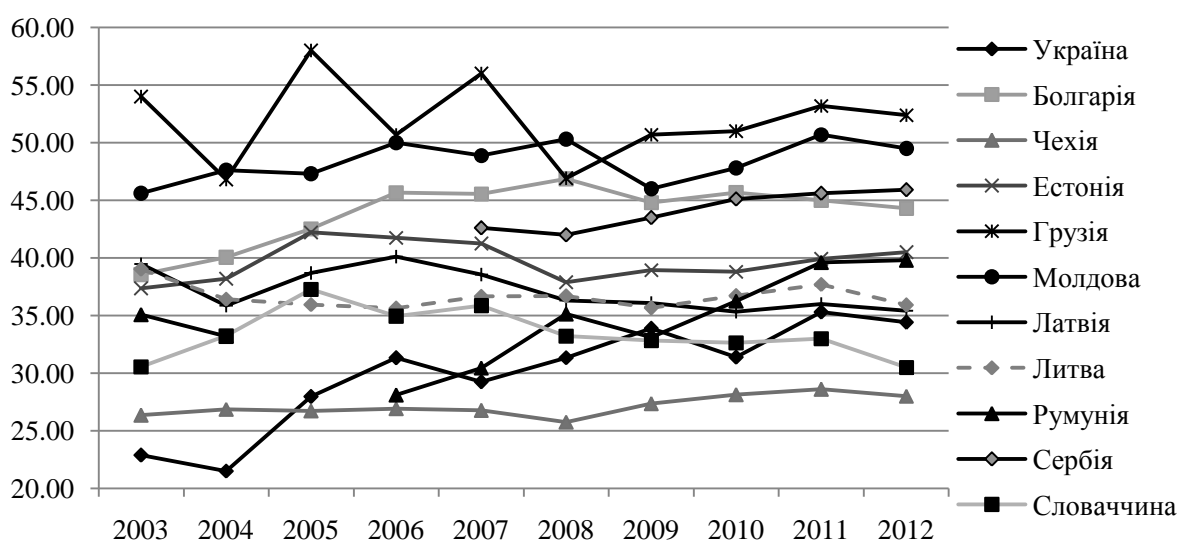


Рисунок 2.22 – Частка податків на товари у послуги в структурі доходів центральних бюджетів в Україні та країнах – її податкових конкурентах протягом 2003-2012 рр., %

Іншою важливою групою бюджетоутворюючих податків є податки на дохід, прибуток та приріст капіталу, частка яких у доходах центральних бюджетів досліджуваних країн представлена на рис. 2.23.

Аналіз податкових систем країн ЄС свідчить про наявність різних тенденцій у структурі податкових надходжень. У Болгарії частка непрямих податків у структурі податкової системи є найвищою серед країн Європейського Союзу (станом на 2007 р. непрямі податки склали близько 53 % податкових надходжень та забезпечували формування 19 % ВВП країни, а



за підсумками 2014 р. показники становили 55,3 % та 15,4 % відповідно). При цьому рівень надходжень від прямого оподаткування є майже найнижчим серед країн ЄС. Варто відзначити досить значну частку доходів від екологічних податків (2,9% ВВП у 2013 р.), переважно за рахунок надходжень від податків на використання енергії, що зумовлено високою енергоємністю економіки країни.

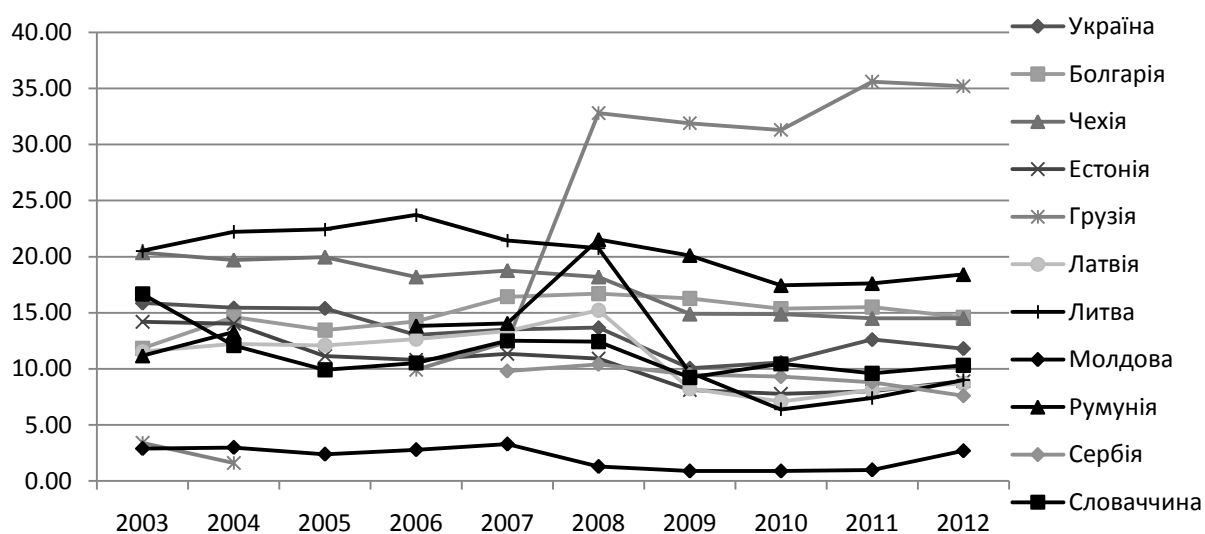


Рисунок 2.23 – Частка податків на дохід, прибуток та приріст капіталу в структурі доходів центральних бюджетів в Україні та країнах – її податкових конкурентах протягом 2003-2012 рр., %

Основна частка у загальній кількості податків у Латвії представлена доходами від непрямих податків. (у 2013 р. 42,1% податкових надходжень). Найбільша частка непрямих податків забезпечується за рахунок надходжень від ПДВ (24,6% загальних податкових доходів). У Румунії непрямі податки складають 46,9% від загального обсягу податкових надходжень, у той час як частка соціальних внесків становить 31,9%, а прямих податків тільки 21,2%.

Як і в багатьох інших нових державах-членах ЄС, в Естонії частка непрямих податків у загальному оподаткуванні є відносно високою (43,1% у 2013 р.), тоді як частка прямих податків у 2013 р. знизилась до 20,0%, порівняно з кінцем 1990-х рр. Досить значними є надходження від екологічних

податків (їх частка зростає з 1995 р. і становить 8,6% загального оподаткування у 2013 р.). При цьому слід відмітити, що стратегічні орієнтири податкової політики країни спрямовані на зміщення податкового навантаження з доходів та капіталу на споживання та використання навколишнього середовища.

Основним джерелом податкових надходжень у Чехії є соціальні внески, які досягають 44,7% від загальної кількості податків станом на 2014 р. Частка прямих податків (21,1% від загального податкового навантаження) є менш значимою, ніж непрямі податки (34,2% податкових надходжень). Податки на працю є основним джерелом доходів бюджету Чехії (51,9%), менш значною є частка податків на споживання (32,6%) і капітал (15,5%). Екологічні податки у Чехії становлять 2,3% від ВВП. Як і в більшості держав-членів ЄС, більша частина надходжень отримується від оподаткування використання енергії.

При характеристиці податкової системи країни важливу роль відіграють не тільки показники обсягу сплачених податків, а й процедура адміністрування податків, яка відображає рівень складності оподаткування. Індикатором простоти податкової системи виступає кількість встановлених державою податків (табл. 2.19).

Таблиця 2.19 – Кількість річних податкових платежів з бізнесу у країнах Європи протягом 2005-2014 рр.(складено автором за даними [253])

Країна	Рік									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Україна	147	147	147	147	147	135	135	28	28	5
Болгарія	29	29	15	15	15	15	15	13	13	13
Чехія	27	12	12	12	12	12	8	8	8	8
Грузія	46	33	30	30	30	30	5	5	5	5
Естонія	7	7	7	7	7	7	8	8	7	7
Латвія	29	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Литва	11	11	15	15	12	11	11	11	11	11
Молдова	53	53	53	53	53	49	49	49	32	21
Румунія	108	108	108	113	113	113	113	41	39	14
Сербія	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
Словаччина	32	31	31	31	31	31	31	20	20	20

Аналізуючи даний показник, варто відзначити, що протягом 2005-2009 рр. податкова система України характеризувалася максимально кількістю податкових платежів серед аналізованих країн, тоді як з 2010 р. спостерігається поступове зниження числа податкових платежів, кількість яких у 2014 р. знизилася до мінімального рівня, зафіксованого у даній групі країн.

Аналіз структури податкових надходжень свідчить про необхідність більш детального дослідження окремих категорій податків, до яких у тому числі відноситься податок на прибуток підприємств. На рис. 2.24 відображено основні показники даного податку в Україні протягом 1999-2014 рр.

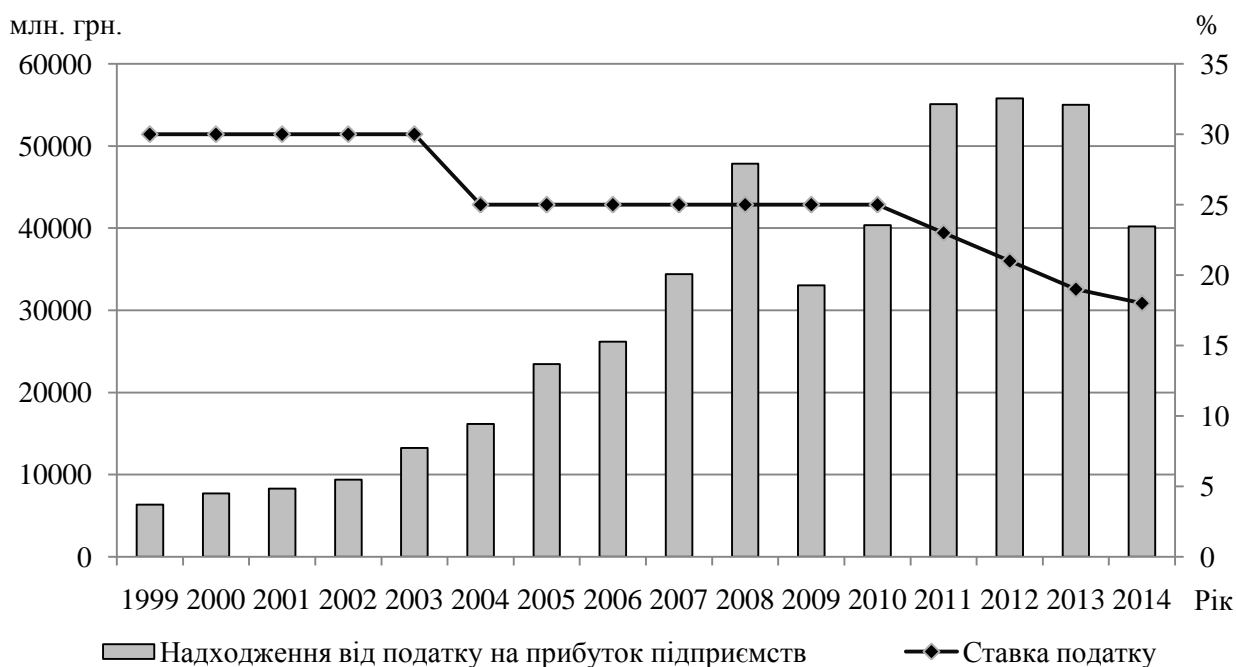


Рисунок 2.24 – Статистичні показники динаміки податку на прибуток підприємств в Україні протягом 1999-2014 рр. (побудовано за даними [31])

Відмітимо, що податкові надходження від податку на прибуток підприємств протягом аналізованого періоду поступово зростають протягом 1999-2013 рр., при цьому за результатами 2014 р. відбулося різке зниження показника. При цьому спостерігаються коливання надходжень у 2009-2010 рр., що пояснюється впливом фінансової кризи на діяльність підприємств. Варто

відзначити, що податковою політикою України передбачено поступове зниження ставок податку з 30% протягом 1999-2003 рр. до 18 % у 2014 рр., що пояснюється необхідністю стимулювання розвитку корпоративного сектору України. Однак, можливим наслідком даної політики стало короткострокове зниження обсягу надходжень від сплати даного податку у 2014 р.

Важливим показником, що впливає на інвестиційні рішення власників капіталу, виступає рівень корпоративного оподаткування, який визначається часткою сумарних податків, сплачених підприємствами. На рис. 2.25 представлено статистичні дані щодо динаміки податкового навантаження на бізнес в Україні та у країнах – її основних податкових конкурентах протягом 2005-2014 рр.

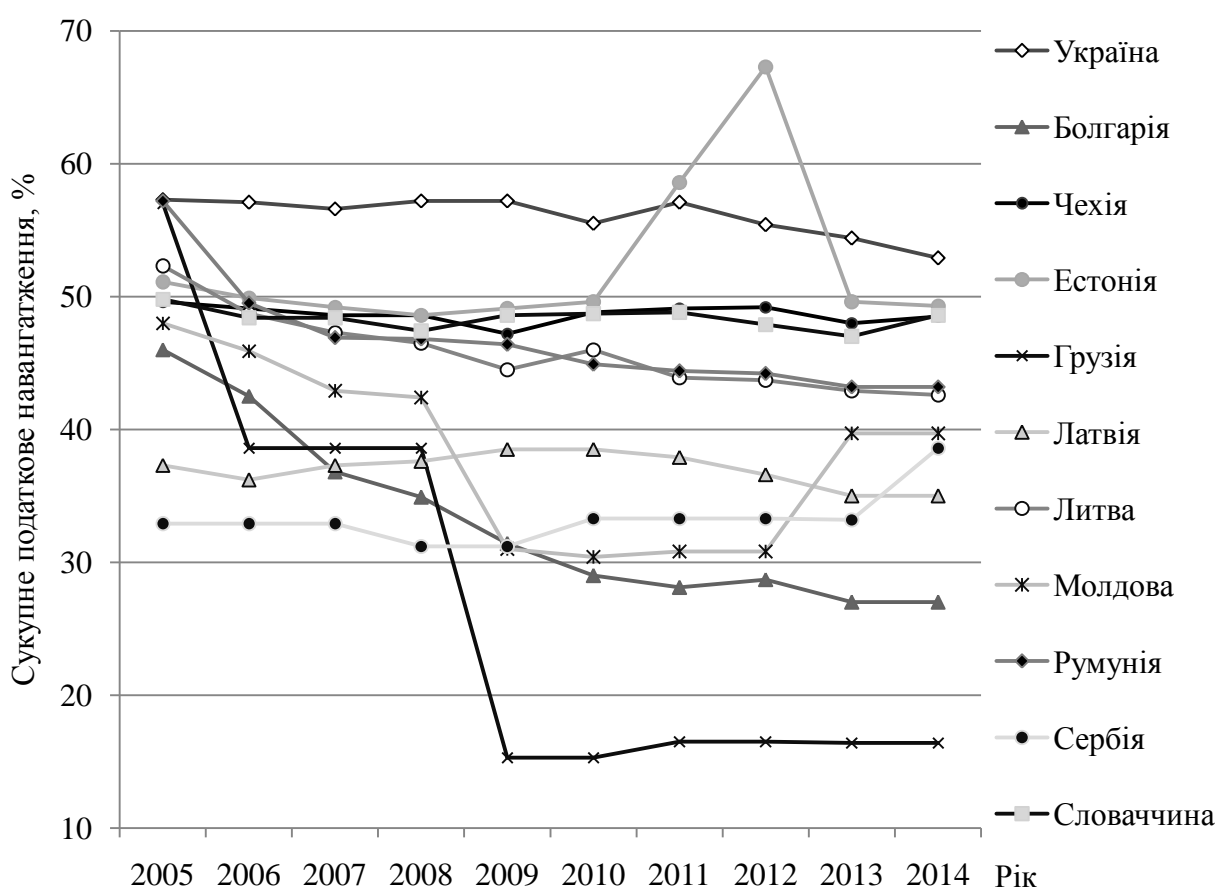


Рисунок 2.25 – Динаміка сукупного податкового навантаження на бізнес в Україні та країнах – її податкових конкурентів протягом 2005-2014 рр., % прибутку корпорацій (побудовано за даними [253])

Аналізуючи представлені тенденції, відмітимо, що останні роки характеризуються досить значною динамікою скорочення загального рівня податкового навантаження на юридичних осіб, які найбільш стрімко проявляються для країн, у яких було зафіксовано високий рівень корпоративного оподаткування на початок аналізованого періоду. При цьому можемо констатувати той факт, що розмах найвищого та найнижчого значення показника характеризується суттєвим скороченням станом на 2014 р. порівняно з попередніми параметрами.

Досліджуючи особливості оподаткування прибутку підприємств у зарубіжних країнах, варто відзначити, що у Румунії діє класична система корпоративного прибуткового оподаткування: нерозподілений прибуток оподатковується на рівні компанії, тоді як розподілений прибуток також обкладається податком на рівні як корпоративних, так і індивідуальних акціонерів, за деякими винятками відносно корпоративних акціонерів. Стандартна ставка податку становить 16% (25% до 2005 р.), окрім цього для мікропідприємств діє знижена ставка податку в розмірі 3% від валового доходу. Дивіденди, отримані компанією від інших підприємств-резидентів Румунії, звільняються від корпоративного оподаткування.

Значну роль у структурі податкових надходжень Чехії відіграє корпоративний прибутковий податок, надходження від сплати якого, незважаючи на скорочення ставки з 55% у 1991 р. до 19% в 2010 р., не характеризувались помітним зниженням до 2008 р., у якому скорочення ставки збіглося з несприятливими економічними умовами. У 2010 р. ставка ПДВ зросла на 1%. У 2013 р. також було передбачено зростання ставки ПДВ на 1% на термін до 2015 р. Таким чином, базова ставка ПДВ у країні складає 21%, а пільгова ставка у 2013 р. була збільшена до 15% (застосовується до продажу окремих видів товарів та деяких послуг).

Ставка податку на прибуток підприємств у Латвії поступово знизилась протягом 2001-2004 рр. з 25% до 15%. Податок стягується з доходу компаній-резидентів (з деякими винятками), а також компаній-нерезидентів, діяльність

яких провадиться через постійне представництво в Латвії. Звільняються від податку дивіденди, одержані від національних дочірніх компаній або дочірніх компаній країн Європейської Економічної Зони (ЄЕЗ). Окрім того, дивіденди, отримані від осіб у третіх країнах, також звільняються від оподаткування, якщо латвійська компанія є власником більше 25% капіталу. Ставка податку на прибуток підприємств у Литві поступово скорочується з 29% в 1995 р. до 15% станом на 2013 р.

Система корпоративного оподаткування в Естонії була реформована в 2000 р. з метою зростання обсягу інвестицій і прискорення економічного зростання. Ставка податку на нерозподілений прибуток дорівнює нулю, а розподілений прибуток оподатковується за тією ж ставкою, що і доходи фізичних осіб, тобто 21% з 2008 р. Система застосовується для естонських компаній-резидентів і постійних установ нерезидентних компаній.

Податкова політика Болгарії спрямована на зниження рівня оподаткування для різних категорій платників. Зусилля уряду зосереджуються на удосконаленні саме процедури адміністрування податків, що передбачає спрощення процесу їх стягнення та боротьбу з ухиленням від сплати податків.

Реформування системи корпоративного оподаткування у Болгарії відбувалося у напрямку постійного зниження податкового навантаження на юридичних осіб, починаючи з 1997 р., у якому ставка податку на доходи корпорацій становила 40 % і до 2007 р. зі встановленням ставки податку на рівні 10 %, яка залишається актуальною на поточний момент. При цьому в країні існує система податкових пільг, яка передбачає скорочення рівня оподаткування початкових інвестицій, комп'ютерного та програмного забезпечення та інвестицій, спрямованих на підвищення енергоефективності, на 50 %. Виробничі компанії можуть бути повністю звільнені від оподаткування даним податком, якщо їх діяльність провадиться у регіонах з високим рівнем безробіття (станом на 2014 р. 25 % або вище середнього у країні рівня). Для сільськогосподарських компаній діє 60 %-ва податкова знижка на прибуток, одержаний від необробленої сільськогосподарської продукції. Окрім того, в

країні діє податкова пільга для компаній, які офіційно наймають літніх громадян, інвалідів або довгострокових безробітних на строк мінімум 12 місяців.

У Грузії ставка податку на прибуток підприємств станом на 2015 р. становить 15% (до 2008 р. – 20%), причому варто відмітити, що протягом 2012-2014 рр. для країни було характерним скорочення ставок податків на проценти та дивіденди зі встановленням нульових ставок у 2014 році, а також зниження ставки оподаткування орендної плати за зазначений період з 20% до 15% [76].

Аналіз системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні (рис. 2.26) свідчить, що на сьогоднішній день урядом держави повернено прогресивну ставку оподаткування (з підвищенням максимальної ставки податку з 17 % до 20 % на кінець 2014 р.), тоді як у податкових системах країн Європи спостерігається протилежна тенденція.

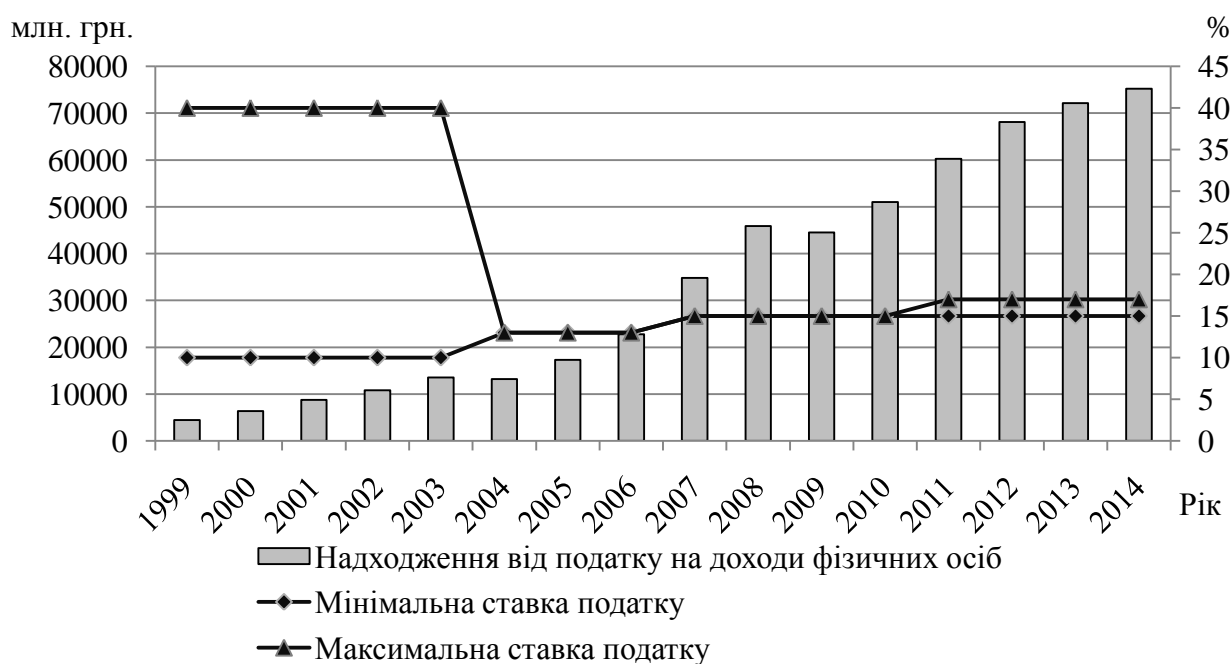


Рисунок 2.26 – Статистичні показники динаміки податку на доходи фізичних осіб в Україні протягом 1999-2014 рр. (побудовано за даними [31])

У 2008 р. урядом Болгарії було проведено реформування податку на доходи фізичних осіб, яке передбачало заміну попередньо існуючої

прогресивної шкали оподаткування (20 %, 22 % і 24 %) на пропорційну ставку 10 %. Пропорційна ставка податку у країні застосовується до доходів з шести джерел та передбачає наявність незначної кількості податкових пільг. Чистий дохід індивідуальних підприємців оподатковується окремо через застосування остаточного єдиного податку за ставкою 15 %. У випадку дострокового або електронного подання податкової декларації застосовується податковий кредит у розмірі 5%. Процентні доходи за депозитами (крім строкових депозитів, які обкладаються податком), відкритими у банках-резидентах Болгарії або іншої країни ЄЕЗ, за цінними паперами уряду Болгарії чи іншої країни ЄЕЗ, державними чи гарантованими державою зобов'язаннями, корпоративними облігаціями, не оподатковуються.

Починаючи з 2005 р., у Румунії на заміну системі прогресивного оподаткування доходів громадян з податковими ставками від 18% до 40% була запроваджена пропорційна ставка податку в розмірі 16% на рівні стандартної ставки корпоративного прибуткового податку. Податок з доходів громадян стягується з доходів від самостійної трудової діяльності, роялті, доходів від рухомого і нерухомого майна (наприклад, орендна плата), короткострокових доходів від приросту капіталу. Процентні доходи також оподатковуються за ставкою 16%.

До 2007 р. Чехія застосовувала чотирьохрівневу прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб з максимальною ставкою 32%. З 2008 р. була введена єдина ставка податку в розмірі 15%. Додатково на період 2013-2015 рр. передбачено 7% «солідарну додаткову плату» до частини сукупного доходу, який у чотири рази перевищує середню річну зарплату.

Для підвищення конкурентоспроможності країни у Латвії було прийнято 3-річну стратегію зниження прибуткового податку з населення з 25% до 20%. Перший крок зниження ставки ПДФО до 24% було запроваджено з 1 січня 2013 р. Ставка податку у розмірі 15% застосовується до доходів від приросту капіталу, тоді як 10%-ва ставка податку поширюється на інші доходи від капіталу (дивіденди, відсотки і виплати доходу за пенсійним страхуванням та



страхуванням життя), а також на доходи аналогічні дивідендам (доходи, одержувані власником індивідуального підприємства, який обкладається податком на доходи, прибуток від розподілу за поточний рік і нерозподілений прибуток попереднього року). Жителі Латвії обкладаються податком на річний дохід у вигляді заробітної плати та будь-які інші доходи з джерелом походження з будь-якої країни світу; нерезиденти оподатковуються лише за доходами, джерело походження яких знаходиться у Латвії. Естонія є однією з країн-членів ЄС, які застосовують єдину ставку прибуткового податку з населення – 21%, яка з 2008 р. стосується всіх трудових і особистих доходів від капіталу (дивіденди, відсотки, доходи від приросту капіталу, роялті і т.д.). Податок на доходи громадян розподіляється між центральними і місцевими органами влади, причому частка податку, що надходить до місцевих бюджетів, у 2014 р. становила 11,6% та дещо зросла порівняно з попереднім періодом (станом на 2012 р. показник складав 11,4%).

Починаючи з 2005 р. у Грузії діє єдина ставка податку на доходи (до того в країні функціонувала прогресивна система оподаткування доходів фізичних осіб), яка становила 12% у період 2005-2007 рр., потім відбулося зростання до рівня 25% у 2008 р. та скорочення до 20% у 2009 р. Причому процес реформування передбачав поступове скорочення ставки протягом 2012-2014 рр. з 20% до 15%, однак відповідно до змін, внесених до Податкового кодексу Грузії, ставка податку залишається на рівні 20% поруч з існуванням неоподатковуваного мінімуму доходів [76].

Відзначимо, що окрім ПДФО, сплачуваних громадянами, до бюджету країни надходять також внески з заробітної плати, сплачувані юридичними особами, статистичні дані щодо сплати яких наведено на рис. 2.27.

Представлені статистичні дані свідчать, що, на відміну від податкового навантаження на юридичних осіб, динаміка сукупного податкового навантаження на працю характеризується відсутністю різких коливань, що пояснюється тим фактом, що в умовах податкової конкуренції трудові ресурси розглядаються переважно як немобільний фактор виробництва, а тому політика

спрощення їх оподаткування не є пріоритетом стратегії удосконалення податкової системи країни.

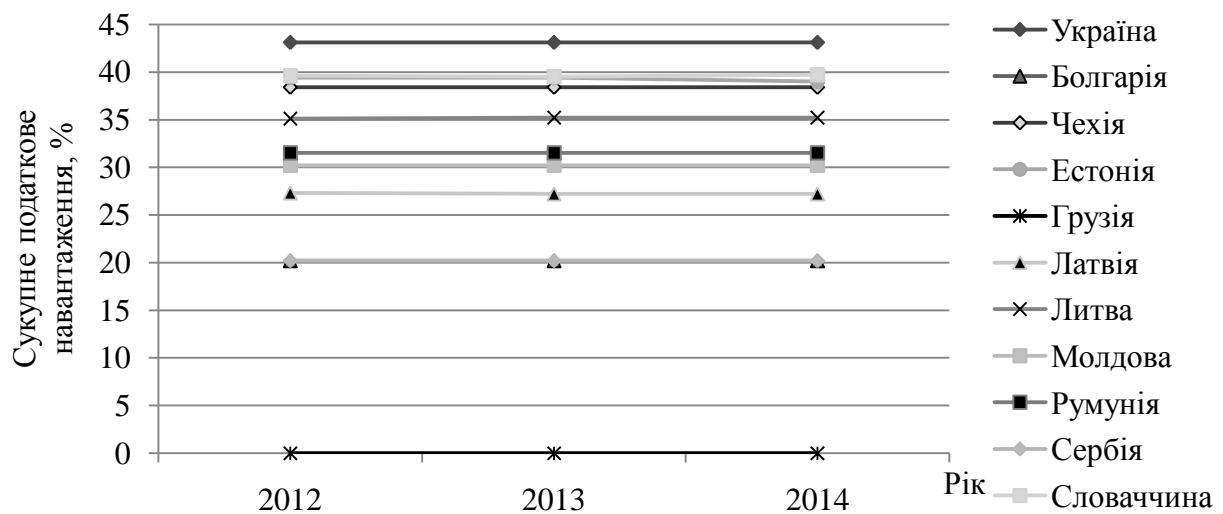


Рисунок 2.27 – Динаміка сукупного податкового навантаження на працю в Україні та країнах – її податкових конкурентах протягом 2012-2014 рр., % прибутку корпорацій (побудовано за даними [253])

Найбільшу частку у структурі податкових надходжень України займає ПДВ, статистичні дані щодо динаміки якого наведені на рис. 2.28. Варто відзначити, що Податковим кодексом передбачалося скорочення ставки даного податку до 17% з 2014 р., що відповідало б світовим тенденціям.

Відмітимо, що, як і в Україні, в Болгарії за період дослідження не відбувалося реформування системи оподаткування податком на додану вартість. Стандартна ставка ПДВ становить 20% поруч зі зниженою ставкою (9%), яка стосується готельного бізнесу, починаючи з 1994 р. У той же час, ставки акцизів зростають майже щорічно, що особливо характерно для енергетичних продуктів.

У Чехії система непрямого оподаткування характеризується постійними реформами – так, станом на 2007 рік у країні діяли дві ставки ПДВ: стандартна (19%) та знижена (5%); у 2008 році відбулося зростання зниженої ставки податку до 9%; у 2010 році обидві ставки ПДВ зросли до рівня 20% і 10%

відповідно; у 2012 році зафіксовано подальше зростання зниженої ставки до 14%; за підсумками 2013 року стандартну та знижену ставку було підвищено до рівня 21% і 15%. При цьому у 2016 році планується скорочення ставок до 20% і 14% відповідно.

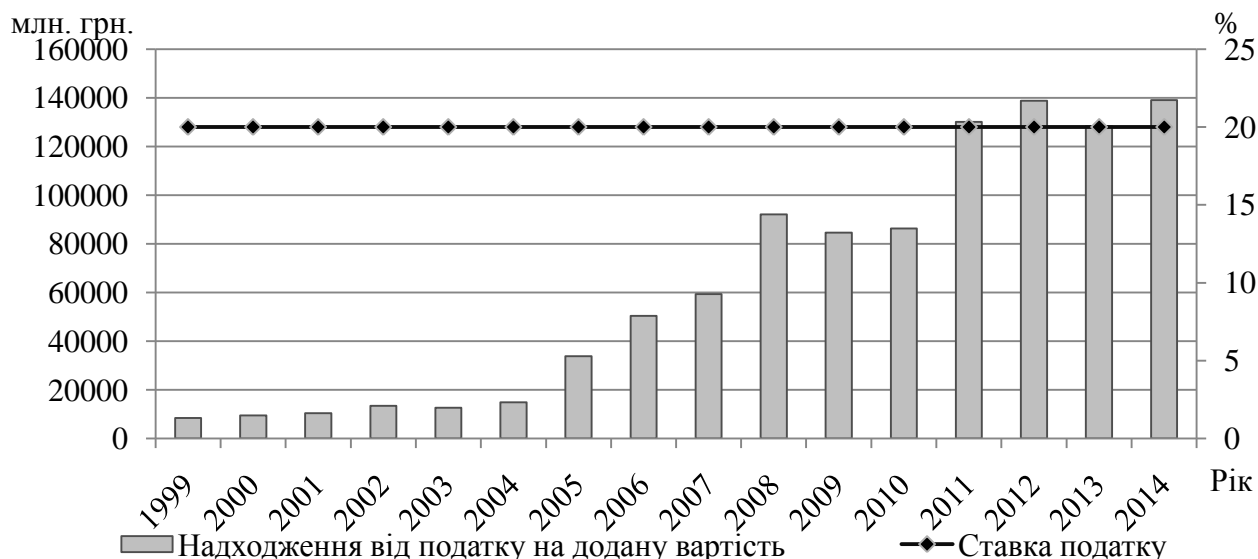


Рисунок 2.28 – Статистичні показники динаміки податку на додану вартість в Україні протягом 1999-2014 рр. (побудовано за даними [31])

З 1 липня 2012 р. стандартна ставка ПДВ у Латвії була знижена з 22% до 21%. Також діє знижена ставка 12%, яка застосовується на наступні угоди: постачання лікарських засобів, медичних пристроїв і медичних товарів, спеціалізованих продуктів, призначених для дітей, послуг громадського транспорту.

З 1 січня 2012 реєстраційний поріг з ПДВ у Литві було збільшено з 100 000 літів (29 000 євро) до 155 000 літів (45 000 євро). Застосування 5-ї зниженої ставки ПДВ на ліки було продовжено до кінця 2012 року. Стандартна ставка ПДВ у Естонії становить 20% з липня 2009 р. (до того діяла ставка 18% починаючи з 1992 р.), тоді як 9%-й пільговий тариф (до 2009 р. знижена ставка складала 5%) поширюється на обмежений перелік товарів (книги, періодичні видання, медицина, житло).

Акцизи на алкогольную продукцію в Естонії були збільшені на 10% у 2010 р., а також на 5% щорічно у період 2013-2016 рр., а зростання ставок акцизу на тютюн склало 10% у 2010 та 2012 рр. та на 6% щорічно протягом 2013-2014 рр. Окрім цього протягом 2009 та 2010 рр. відбулося зростання акцизів на неетилований бензин, дизельне паливо, кокс, вугілля, природний газ і електроенергію.

З прийняттям нового Податкового кодексу у Грузії відбулося скорочення ставки ПДВ з 20% до 18%. Окрім того, було запроваджено акциз на послуги зв'язку, що є унікальним у світовій практиці прикладом встановлення акцизних податків на послуги, а не на товари [76].

У Молдові за підсумками 2013 р. було здійснено ряд заходів по реформуванню ПДВ, зокрема, підвищення ставки податку на природний та зріджений газ з 6% до 8%, анулювання пільги зі звільнення від сплати ПДВ основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємств, розширення компенсації ПДВ для підприємств, що надають транспортні послуги при здійсненні ними капітальних інвестицій тощо. Окрім того, в країні було підвищено ставки акцизів на алкоголь, тютюн, ювелірні вироби та ряд інших підакцизних товарів [83].

Аналізуючи фіскальну роль податків на власність в Україні (рис. 2.29), відмітимо її скорочення протягом аналізованого періоду. У той же час, оподаткування податками на власність в інших країнах забезпечує дещо вищий рівень доходів. У Чехії функціонує податок на нерухомість та продаж нерухомості за ставкою 4% від ціни майна (до 2014 р. ставка податку становила 3%). До 2014 р. в країні діяли податки на подарунки та спадщину за ставками у діапазоні 7-40% та 3,5-20% відповідно, які було скасовано у 2014 р. шляхом включення подарунків та спадщини до бази оподаткування податком на доходи. Окрім того, в країні стягується податок на дороги з власників автомобілів.

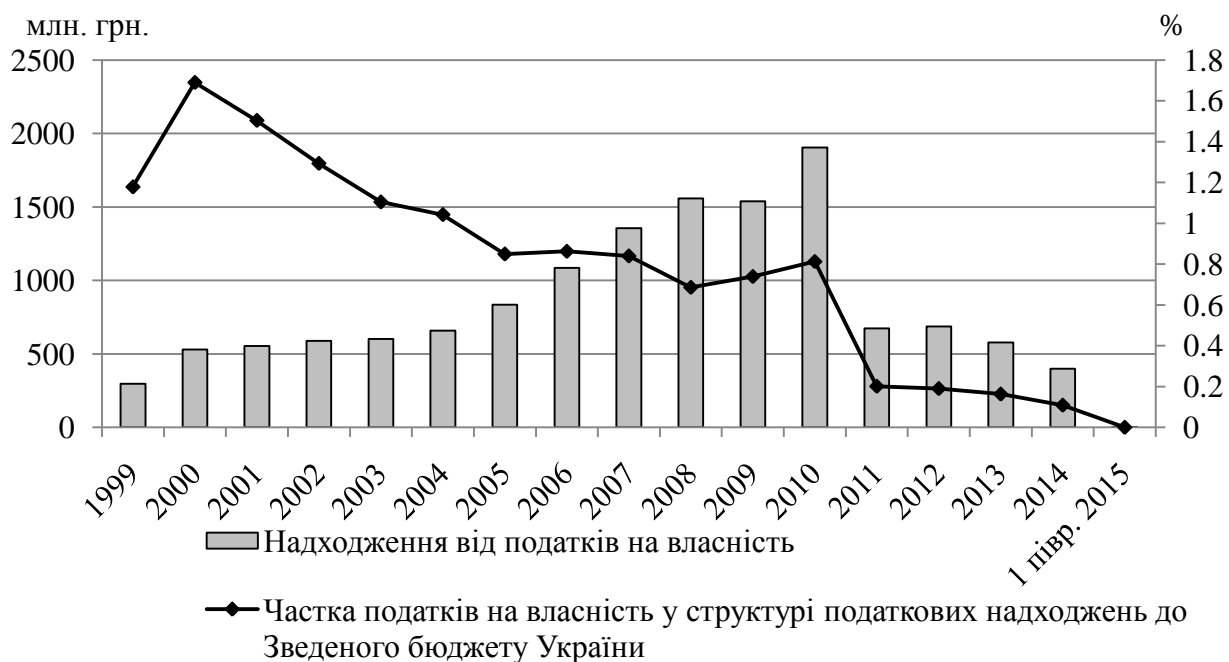


Рисунок 2.29 – Статистичні показники динаміки податків на власність в Україні протягом 1999-2014 рр. (побудовано за даними [31])

На сучасному етапі у Грузії діє податок на майно, який об'єднав попередньо існуючі податки на власність, землю та автотранспортні засоби. Даний податок сплачують як фізичні, так і юридичні особи, причому для підприємств ставка податку не може перевищувати 1% балансової вартості майна, а майно, що перебуває у власності фізичних осіб, оподатковується у межах двох діапазонів ставок у залежності від річного доходу сім'ї [76]. При цьому податок на власність є місцевим податком, однак, органи місцевого самоврядування наділені повноваженнями лише щодо визначення ставок податку на землю у межах законодавчо встановлених діапазонів.

У Болгарії ставки податку на нерухомість визначено у обсягах 0,01-0,45% її вартості у залежності від муніципалітету, що встановлює даний податок. При цьому 50%-ва податкова знижка діє на нерухомість, яка є основним місцем проживання платника податку.

Особливості функціонування системи місцевого оподаткування в Україні представлено на рис. 2.30. Дані рисунку свідчать про зростання фіскальної

функції місцевих податків і зборів внаслідок реалізації податкових реформ щодо зміни їх складу.

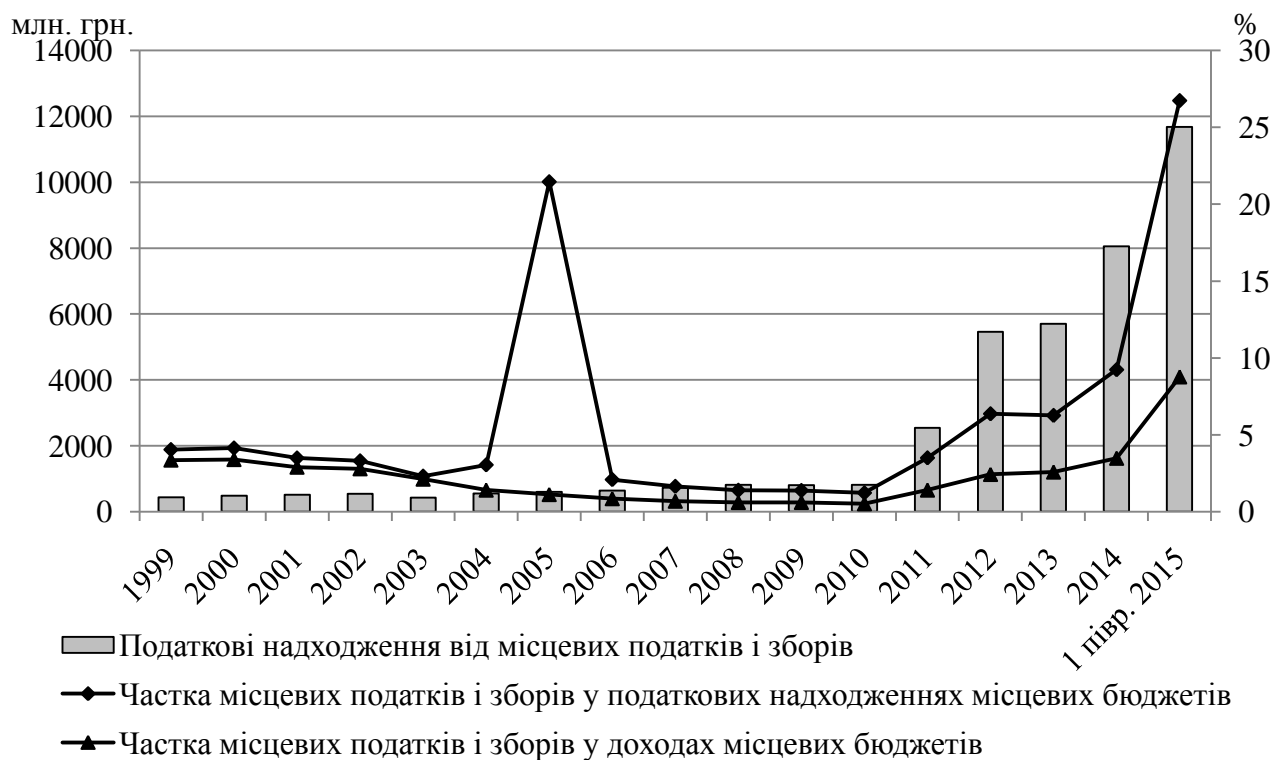


Рисунок 2.30 – Статистичні показники функціонування системи місцевого оподаткування в Україні протягом 1999 р. – I півр. 2015 р. (побудовано за даними [31])

Для порівняння відмітимо, що система місцевого оподаткування в Болгарії представлена податками на подарунки/спадщину, ставки якого варіюються на рівні 0,4-0,8 % при оподаткуванні відносин між родичами другої лінії та 3,3-6,6 % між іншими особами (подарунки/спадщина між родичами першої лінії не оподатковуються), а також податком на нерухомість за ставками 0,01-0,45 %.

Порівняльний аналіз найбільш важливих тенденцій розвитку податкової системи України за період 1999 р. – I півріччя 2015 р. з ситуацією, що склалася у країнах – основних податкових конкурентах (табл. 2.20), засвідчив наявність ряду спільних характеристик, так і суттєві відмінності у розвитку національних податкових систем.

Таблиця 2.20 – Результати порівняльного аналізу тенденцій розвитку податкових систем в Україні та у країнах – її податкових конкурентах

Тенденція	Статистичне підтвердження наявності відповідної тенденції в Україні (за період 1999 р. – I півріччя 2015 р.)	Наявність тенденції у країнах – конкурентах									
		Болгарія	Грузія	Латвія	Литва	Румунія	Чехія	Естонія	Словаччина	Молдова	Сербія
Нестабільність податкового законодавства	Зміни до Податкового кодексу України вносились 89 разів	+/-	+/-	+	+	+	+	+/-	+/-	+	+
Підвищення ефективності виконання податками фіскальної функції	Середньорічні темпи зростання частки податкових надходжень у ВВП та доходах ЗБУ склали 101,8 % та 100,9 %	+	+	-	+/-	+	-	+/-	-	+	-
Реформування системи оподаткування доходів фізичних осіб	1999-2003 рр. – прогресивне оподаткування; 2004 – 2010 рр. – пропорційне; з 2011 р. по теперішній час – прогресивне зі зміною максимальної ставки в 2015 р.	+	+	+/-	-	+	+	-	+	+	+/-
Зниження податкового навантаження на юридичних осіб	Поступове зниження ставки податку на прибуток підприємств з 30 % до 18 %	+	+	+	+	+	+	-	+/-	+	-
Спрощення податкового процесу	Скорочення кількості податкових платежів з 147 у 2005 р. до 5 у 2014 р.	+	+	+	+/-	+	+	+/-	+	+	-
Скорочення доходів від оподаткування мобільних податкових баз	Середньорічне зниження частки податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості у структурі податкових надходжень склали 1,8 %	+	-	+	-	-	-	+	+	-	+
Підвищення рівня оподаткування споживання	Частка податків на внутрішні товари та послуги і міжнародну торгівлю у структурі податкових надходжень зросла з 45,5 % до 55,9 %	+	+	-	-	+/-	+/-	+/-	+/-	+	+/-
Практично відсутнє оподаткування власності	Частка податків на власність у структурі податкових надходжень ЗБУ скоротилась з 1,2 % до 0,1 %	+/-	+	-	+/-	-	+/-	+/-	+/-	+	+/-
Високий рівень централізації податкової системи	Середньорічна частка податкових надходжень до ДБУ становила 71,5 %, у I півр. 2015 р. – 81,1 %	+	+/-	-	-	+	+	+/-	-	+/-	+/-
Низька фіскальна роль місцевих податків і зборів	Середньорічна частка доходів від них у доходах та податкових надходженнях МБ склали 1,9 % та 4,7 %, у I півр. 2015 р. – 8,8 % та 26,7 % відповідно	+	+	+	+	+	+	+/-	+/-	+	+
Розширення можливостей органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування	Середньорічні темпи зростання частки доходів від місцевих податків і зборів у доходах та податкових надходженнях МБ за 1999-2010 рр. становили 84,9 % та 140,9 %, а з 2011 р. – 171,7 % та 178,9 %	-	-	+/-	-	+/-	+/-	-	+/-	-	-
Зростання рівня витрат на утримання податкових органів	Середньорічний темп їх зростання склав 107,8 %, тоді як відповідний темп зростання обсягів виконання плану податкових надходжень склав 99,6 %	-	-	-	-	+	+/-	-	+	+	+/-

Примітка: ЗБУ – Зведений бюджет України; ДБУ – Державний бюджет України; МБ – місцеві бюджети; + – відповідає тенденції в Україні; +/- – частково відповідає тенденції в Україні; - – не відповідає тенденції в Україні.

За результатами дослідження можна зробити наступні висновки:

– кількість змін до податкового законодавства України суттєво перевищує показники країн, де також прийнято податкові кодекси (Грузія,

Молдова, Румунія) та є близькою до країн з системою законів про оподаткування, що свідчить про необхідність прийняття більш виважених рішень при внесенні змін до податкового законодавства;

– Україна, Болгарія, Грузія, Румунія, Молдова продемонстрували приріст параметрів фіскальної ефективності податків в останні роки поруч з загальним середньорічним приростом; Литва та Естонія – загальний приріст та скорочення показників у останні роки; Латвія, Чехія, Словаччина, Сербія – середньорічне зниження;

– в Україні відбувся перехід від пропорційної до прогресивної системи, тоді як інші країни (зокрема, Болгарія, Грузія, Румунія, Чехія) реалізували зворотні реформи. У Латвії та Сербії було змінено ставки податку. Отже, реформування системи оподаткування фізичних осіб в Україні відбувається у напрямку, протилежному тенденціям розвитку податкових систем країн – її конкурентів, оскільки у світовій практиці актуальним є перехід від прогресивної шкали до єдиної ставки податку;

– в Україні, Болгарії, Грузії, Румунії, Чехії, Латвії, Литві, Молдові відбулося зниження податкових ставок, тоді як у Словаччині в останні роки спостерігаються коливання у різних напрямках;

– кількість податкових платежів з бізнесу за 2005-2014 рр. знизилась більш ніж на 10 платежів в Україні, Грузії, Латвії, Румунії, Молдові, Словаччині; у Естонії та Литві залишилася на низькому рівні (7 та 11 платежів), у Сербії – на високому (67);

– в Україні, Латвії, Естонії, Сербії спостерігалось середньорічне зниження частки податків на доходи, прибуток та приріст капіталу у податкових надходженнях за 2000-2012 рр., у Болгарії показник залишився на стабільному рівні, в решті країн зафіксовано середньорічне зростання параметра;

– в Україні, Болгарії, Грузії, Молдові зростання податків на споживання за 1999-2012 рр. перевищило 5%, в Румунії, Чехії, Естонії, Сербії, Словаччині зафіксовано зростання параметра, у Латвії та Литві – зниження;



- у Латвії, Румунії та Словаччині податки на власність формують більше ніж 0,7% ВВП; у Болгарії, Литві, Чехії, Естонії, Молдові, Сербії – більше ніж 0,1%; в Україні та Грузії – менше 0,1 % ВВП;
- рівень централізації податкової системи в Україні, Болгарії, Чехії, Естонії перевищує 70%; у Румунії, Грузії, Сербії, Молдові складає 50-70%; у Словаччині, Латвії, Литві – менше 50%;
- незважаючи на різну кількість та характер місцевих податків і зборів у різних країнах, практично в жодній з них місцеві податки не виконують фіскальну функцію значною мірою;
- в результаті податкової реформи в Україні до місцевих було віднесено такі здатні справляти фіскальну функцію податки як єдиний податок і податок на майно. В інших країнах зростання податкових баз в останні періоди не обумовлено суттєвими змінами законодавства;
- у Румунії, Словаччині, Молдові зростання витрат на утримання податкових органів не супроводжувалося пропорційним зростанням податкових надходжень; у Чехії та Сербії показники зростали рівномірно, тоді як у решти країн зафіксовано підвищення ефективності діяльності податкових органів.

Виявлені тенденції у розвитку вітчизняної податкової системи створюють передумови для визначення напрямків її реформування з урахуванням поточних та перспективних векторів розвитку податкової конкуренції.

## Висновки до розділу 2

У другому розділі «Розвиток методичного інструментарію обґрунтування місця України в європейському податковому просторі» визначено перелік країн Європи – податкових конкурентів України, обґрунтовано тенденції

конвергенції податкових систем цих країн, досліджено сучасні тенденції розвитку їх податкових систем.

За результатами розділу зроблено наступні висновки:

1. В контексті реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції особливого значення набуває окреслення чіткого кола країн – її податкових конкурентів. Для цього в роботі здійснено кластерний аналіз 38 країн Європи за критеріями структури податкової системи країни та рівня її соціально-економічного розвитку. Враховуючи різну вимірність факторних ознак, ієрархічний аналіз здійснено після стандартизації даних, що дозволило розподілити їх значення у діапазоні (-3;3).

2. За результатами оцінювання визначено, що найбільш реальним податковим конкурентом для України є Болгарія, оскільки як структура її податкової системи, так і рівень соціально-економічного розвитку в найбільшій мірі наближені до України. Оскільки Швейцарія є латентним податковим конкурентом України, що кардинально відрізняється за рівнем соціально-економічного розвитку, подальше її дослідження з точки зору податкової конкуренції визнано недоцільним.

3. Одним із наслідків податкової конкуренції є зміна умов оподаткування у країнах – конкурентах переважно шляхом зближення їх податкових систем, що створює підґрунтя для дослідження розвитку конвергентних процесів. Формалізацію тенденцій конвергенції у податкових системах країн – податкових конкурентів України автором проведено в два етапи: 1) розраховано рівень  $\sigma$ -конвергенції як індикатора зближення податкової конкуренції країн – конкурентів. З переліку можливих критеріїв її оцінювання (показники варіації, коефіцієнт Джині, індекси Тейла, індекс регіональної асиметрії, індекс Аткинсона та ін.) обрано мінімізацію коефіцієнта варіації; 2) розраховано рівень  $\beta$ -конвергенції як індикатора динаміки фіскальних розривів відповідного показника розвитку податкової системи країн. З переліку можливих методів її оцінювання обрано класичний підхід Барро.

4. Результати розрахунку рівнів  $\sigma$ -конвергенції та  $\beta$ -конвергенції засвідчили, що рівень варіації ставок основних податків в Україні порівняно з 10 країнами – її податковими конкурентами є незначним, у той час як податкове навантаження за різними категоріями податків є більш диференційованим. Дослідження підтвердило наявність  $\beta$ -конвергенції стосовно більшості характеристик податкової системи (крім ставки податку на доходи корпорацій, для якої виявлено наявність дивергентних процесів). Швидкість зближення податкової системи України є найбільшою з податковими системами Болгарії, Литви, Румунії, Естонії, Словаччини та Сербії, причому має місце конвергенція як умов оподаткування (ставок основних податків), так і результатів функціонування податкової системи (рівня податкового навантаження). Це стало базою для порівняння тенденцій реформування податкових систем цих країн. Проведений аналіз створює наукове підґрунтя для коригування інструментарію реформування податкової системи України з урахуванням вектору розвитку податкових систем країн – її податкових конкурентів та національних особливостей.

Основні положення даного розділу дисертаційної роботи опубліковано автором в роботах [8, 13, 118, 122, 255, 256]

## РОЗДІЛ 3

### РОЗВИТОК МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В НАПРЯМКУ ПІДВИЩЕННЯ ЇЇ ПОДАТКОВОЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ

3.1 Методичні засади визначення оптимального рівня податкового навантаження в Україні з урахуванням рівня фінансування суспільних послуг

На сучасному етапі розвитку міжнародної податкової конкуренції між країнами – основними податковими конкурентами відбувається суттєве зближення умов оподаткування, що підтверджують результати досліджень, проведених у попередньому розділі, що призводить до зниження впливу безпосередньо кількісних умов оподаткування на прийняття рішень щодо розміщення об'єктів оподаткування та зміщення акцентів на врахування неподаткових факторів, які характеризують загальний рівень розвитку країни. Зазначену тенденцію підтверджують результати опитування, проведені консалтинговою компанією KPMG у Великобританії – за підсумками 2014 р. з 104 респондентів лише 18% відмітили високий вплив режиму оподаткування на вибір компанією країни розміщення виробництва, що на 5% менше порівняно з результатами 2009 р.; для 48% компаній режим оподаткування має певний вплив на вибір країни для ведення діяльності (у 2009 р. даний показник становив 56%); у той час як 33% респондентів не надають значення умовам оподаткування при виборі країни для провадження виробничої діяльності, що на 12% вище аналогічного показника станом на 2009 р. [205].

Саме тому розробляти стратегію підвищення податкової конкурентоспроможності країни доцільно не лише у напрямку зростання привабливості умов оподаткування для платників податків, що переважно відбувається за рахунок скорочення рівня податкового навантаження на мобільні фактори виробництва, а й з урахуванням умов макроекономічного розвитку країни. У даному контексті першочергового значення набуває рівень

надання суспільних послуг у державах – податкових конкурентах, який раціональні платники податків співвідносять з загальним рівнем оподаткування з метою порівняння ефекту, отриманого у відповідь на здійснені ними податкові платежі, що й формує їх остаточне рішення при виборі юрисдикції для розміщення об'єктів оподаткування. Відмітимо, що наявність зв'язку між податковим навантаженням та рівнем суспільних послуг, який країна надає платникам податків було досліджено ще Ч. Тібу у середині ХХ ст. [254] з виявленням прямої залежності, що цілком закономірно, враховуючи той факт, що основним джерелом державних витрат на фінансування суспільних послуг виступають доходи від сплати податків. У той же час, слід відмітити, що у юрисдикціях з подібним рівнем оподаткування обсяг та якість надання суспільних послуг можуть суттєво відрізнятись, що зумовлено впливом суб'єктивних факторів, до яких належить, наприклад, рівень нераціонального витрачання державних фінансових ресурсів урядом, що підтверджено дослідженням Дж. Вілсона та Р. Гордона [190] або ефективність фіскальної політики, що відображено у роботі Д. Вілдасіна [258].

Відмітимо, що станом на 2012 р. спостерігалися досить суттєві відмінності співвідношення рівня податкового навантаження та державних витрат на фінансування публічних благ серед країн – податкових конкурентів України, що демонструє рис. 3.1. Серед досліджених країн найбільш конкурентоспроможними можна вважати Чехію, Латвію та Литву, які при досить низькому рівні оподаткування у розрізі даної групи податкових конкурентів забезпечують значний обсяг фінансування суспільних послуг, у той час як Грузія та Сербія у даному контексті є найменш привабливими для платників податків, оскільки при найвищому рівні податкового навантаження серед об'єктів дослідження фінансування суспільних послуг є низьким. Слід звернути увагу на ситуацію, що склалася для Словаччини – при найнижчому рівні податкового навантаження рівень фінансування суспільних послуг також є мінімальним, що свідчить про конкурентоспроможність країни у першу чергу для платників податків, орієнтованих на отримання економії від сплати

податків. Україна належить до країн з помірним співвідношенням показників, що свідчить про наявність можливостей до покращення її податкової конкурентної позиції у даній групі за рахунок проведення комплексної реформи систем оподаткування та державних інститутів, що забезпечують надання суспільних послуг у напрямку підвищення їх ефективності.

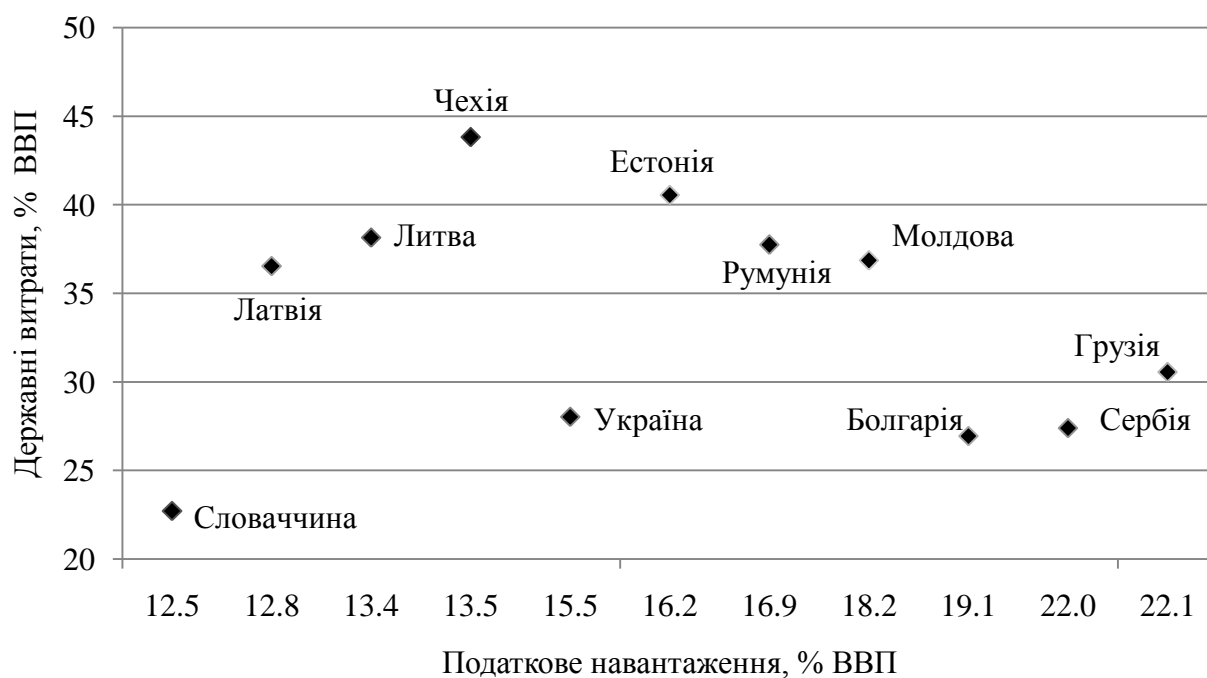


Рисунок 3.1 – Зв'язок рівня сукупного податкового навантаження та рівня сумарних державних витрат на фінансування суспільних послуг в Україні та країнах – її податкових конкурентах станом на 2012 р. (складено за даними [240, 253])

Враховуючи все вищезазначене, реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції доцільно проводити з урахуванням ефекту, який отримують платники податків від здійснення податкових платежів. Такий підхід потребує формалізації зв'язку між рівнем податкового навантаження та рівня фінансування суспільних послуг для визначення оптимального їх співвідношення у межах країн – податкових конкурентів.

Для проведення дослідження було обрано три показники податкового навантаження, для яких буде проведено оцінювання їх оптимального

(підтвердженого державними витратами рівня) в умовах податкової конкуренції: 1) сукупне податкове навантаження ( $Tax_{GDP}$ ) – показник, що відображає рівень податкових надходжень у відсотках від ВВП країни; 2) податкове навантаження на юридичних осіб ( $Tax_{Profit}$ ) – індикатор, що відображає рівень податків та обов’язкових платежів (за винятком непрямих податків та податків, сплачених підприємствами як податковими агентами – наприклад, прибуткового податку на доходи громадян) у відсотках від прибутку; 3) податкове навантаження на фізичних осіб ( $Tax_{Salary}$ ) – параметр, який характеризує рівень прибуткового податку на доходи громадян та соціальних внесків у відсотках від брутто-заробітної плати.

Для визначення впливу рівня фінансування суспільних послуг в економіці країни на рівень оптимального податкового навантаження було сформовано масив факторних ознак, характеристика яких представлена у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Індикатори рівня фінансування суспільних послуг

Позначення показника	Характеристика показника
$EE_{GDP}$	Державні витрати на освіту, у % від ВВП
$HE_{GDP}$	Державні витрати на охорону здоров’я, у % від ВВП
$SE_{GDP}$	Державні витрати на соціальний захист, у % від ВВП
$TCE_{GDP}$	Державні витрати на транспорт і комунікації, у % від ВВП
$DE_{GDP}$	Державні витрати на оборону, у % від ВВП
$AE_{GDP}$	Державні витрати на сільське господарство, у % від ВВП
$ME_{GDP}$	Державні витрати на фінансування добувної галузі, у % від ВВП
$TE_{GDP}$	Сумарні державні витрати на фінансування суспільних послуг, у % від ВВП
$EE_{pc}$	Державні витрати на освіту, у грошових одиницях по паритету купівельної спроможності порівняно з даними 2005 р. на душу населення
$HE_{pc}$	Державні витрати на охорону здоров’я, у грошових одиницях по паритету купівельної спроможності до рівня 2005 р. на душу населення
$SE_{pc}$	Державні витрати на соціальний захист, у грошових одиницях по паритету купівельної спроможності до рівня 2005 р. на душу населення
$TCE_{pc}$	Державні витрати на транспорт і комунікації, у грошових одиницях по паритету купівельної спроможності до рівня 2005 р. на душу населення
$DE_{pc}$	Державні витрати на оборону, у грошових одиницях по паритету купівельної спроможності до рівня 2005 р. на душу населення
$TE_{pc}$	Сумарні державні витрати на фінансування суспільних послуг, у грошових одиницях по паритету купівельної спроможності до рівня 2005 р. на душу населення

У процесі розрахунків використано дві групи параметрів фінансування суспільних послуг – показники, що відображають частку державних витрат на забезпечення відповідного типу суспільних благ у ВВП країни, а також обсяг державного фінансування певного виду суспільних послуг у грошовому вимірі на душу населення. Дослідження проведено для України та 10 країн – її основних податкових конкурентів (Болгарії, Грузії, Латвії, Литви, Румунії, Чехії, Естонії, Словаччини, Молдови, Сербії) шляхом побудови багатофакторних залежностей за допомогою методу панельної регресії з фіксованими ефектами, яка, з одного боку, дозволяє визначити спільний ефект впливу факторних ознак на результативну для всіх об'єктів дослідження, а з іншого – забезпечує врахування специфічних особливостей оцінюваних країн. З метою відокремлення ролі рівня фінансування суспільних послуг від решти макроекономічних умов розвитку країн при оцінюванні було використано контрольні змінні: 1) темп приросту ВВП ( $GDP_{gr}$ ) – у моделях, де факторними ознаками є параметри, що відображають частку державних витрат на фінансування суспільних послуг у ВВП країни; 2) ВВП на душу населення ( $GDP_{pc}$ ) – у моделях з факторними ознаками, що характеризують обсяг певного типу державних суспільних витрат на душу населення.

Джерелами статистичної інформації для проведення практичних розрахунків виступають база даних Світового банку [253], статистична база «Collecting Taxes» USAID [173], статистична інформація Міжнародного науково-дослідного інституту продовольчої політики [240]. Період дослідження при формалізації зв'язку між рівнем фінансування суспільних послуг та рівнем податкового навантаження охоплює 1992-2012 рр. для сукупного податкового навантаження; 2005-2012 рр. – для податкового навантаження на юридичних осіб; 2007-2012 рр. – для податкового навантаження на фізичних осіб, що обумовлено обмеженістю статистичних даних по всім країнам у відкритому доступі. Статистичні дані для проведення розрахунків представлено у дод. Ж.

Отже, з метою визначення оптимального рівня сукупного податкового навантаження, який обґрунтований обсягом державних витрат, у розрізі країн-



податкових конкурентів було побудовано 14 моделей, що ілюструють зв'язок між окремими показниками державних витрат та рівнем податкового навантаження у цілому для оцінюваних країн, параметри яких представлено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Результати оцінювання зв'язку між рівнем фінансування суспільних послуг та рівнем сукупного податкового навантаження

Параметр державних витрат	Коефіцієнт у рівнянні регресії		F <sub>факт</sub>	F <sub>крит</sub>	Prob > F
	при параметрі державних витрат	при контрольній змінній			
$EE_{GDP}$	1,199*** (4,19)	0,042 (0,94)	8,79	3,06	0,0003
$HE_{GDP}$	1,910*** (3,64)	0,058 (1,20)	6,64	3,06	0,0018
$SE_{GDP}$	1,299*** (8,00)	0,106** (2,52)	32,05	3,06	0,0000
$TCE_{GDP}$	1,760*** (5,54)	0,018 (0,40)	15,33	3,06	0,0000
$DE_{GDP}$	1,794*** (10,63)	-0,009 (-0,25)	56,50	3,06	0,0000
$AE_{GDP}$	2,222*** (3,15)	0,017 (0,37)	4,95	3,06	0,0084
$ME_{GDP}$	-4,203* (-1,96)	0,027 (0,83)	3,17	3,06	0,1190
$TE_{GDP}$	0,462*** (13,23)	0,166*** (4,93)	87,52	3,06	0,0000
$EE_{pc}$	0,000 (0,03)	0,000 (0,72)	0,34	3,06	0,7153
$HE_{pc}$	-0,004 (-1,41)	0,000 (1,61)	1,33	3,06	0,2673
$SE_{pc}$	0,001 (1,15)	-0,000 (-0,09)	1,00	3,06	0,3727
$TCE_{pc}$	0,003 (0,82)	-0,000 (-0,14)	0,67	3,06	0,5115
$DE_{pc}$	0,030*** (8,47)	-0,000 (-2,99)	36,41	3,06	0,0000
$TE_{pc}$	0,001** (2,54)	-0,000 (-1,34)	3,85	3,06	0,0237

Примітка: в дужках представлено значення t-статистики, \*\*\* значимість зв'язку на рівні 99%, \* значимість зв'язку на рівні 90%

Відмітимо, що за критерієм Фішера адекватними виявилися 10 з 14 побудованих моделей, відповідно до яких формалізацію зв'язків між рівнем

сукупного податкове навантаження та рівнем фінансування суспільних послуг можна представити наступним чином (формула 3.1):

$$\left\{ \begin{array}{l} Tax_{GDP} = 0,462 TE_{GDP} + 0,166 GDP_{gr} + 1,355 \\ Tax_{GDP} = 1,910 HE_{GDP} + 0,058 GDP_{gr} + 7,428 \\ Tax_{GDP} = 1,199 EE_{GDP} + 0,042 GDP_{gr} + 10,093 \\ Tax_{GDP} = 1,299 SE_{GDP} + 0,106 GDP_{gr} + 8,635 \\ Tax_{GDP} = 1,760 TCE_{GDP} + 0,018 GDP_{gr} + 12,268 \\ Tax_{GDP} = 1,794 DE_{GDP} - 0,009 GDP_{gr} + 12,632 \\ Tax_{GDP} = 2,222 AE_{GDP} + 0,017 GDP_{gr} + 13,441 \\ Tax_{GDP} = -4,203 ME_{GDP} + 0,027 GDP_{gr} + 16,067 \\ Tax_{GDP} = 0,001 TE_{pc} - 0,000 GDP_{pc} + 14,591 \\ Tax_{GDP} = 0,030 DE_{pc} - 0,000 GDP_{pc} + 13,394 \end{array} \right. \quad (3.1)$$

Представлені залежності дозволяють оцінити оптимальний рівень податкового навантаження для країни, який підтверджений рівнем фактичних державних витрат на фінансування суспільних послуг, що відповідає її позиції у колі країн – податкових конкурентів. Відповідно, перевищення фактичного рівня податкового навантаження над його розрахунковим значенням є свідченням низької конкурентоспроможності країни в умовах податкової конкуренції, у той час як значення розрахункового показника, яке є вищим за його реальний рівень, свідчить про наявність запасу податкової конкурентоспроможності держави.

Отже, на рис. 3.2 представлено співвідношення фактичного та розрахункового рівня сукупного податкового навантаження в Україні, яке відповідає рівню сумарних державних суспільних витрат у ВВП. Аналізуючи дані рисунку, відмітимо, що протягом періоду переважно відбувається перевищення фактичного показника над розрахунковим, що свідчить про

перманентне недофінансування суспільних послуг. Позитивно можна відзначити лише ситуацію, що склалася у 2004 р., що, однак, враховуючи значний рівень фінансової нестабільності у даному періоді, може бути викликане недоотриманням податкових надходжень та, відповідно заниженням результативного показника.

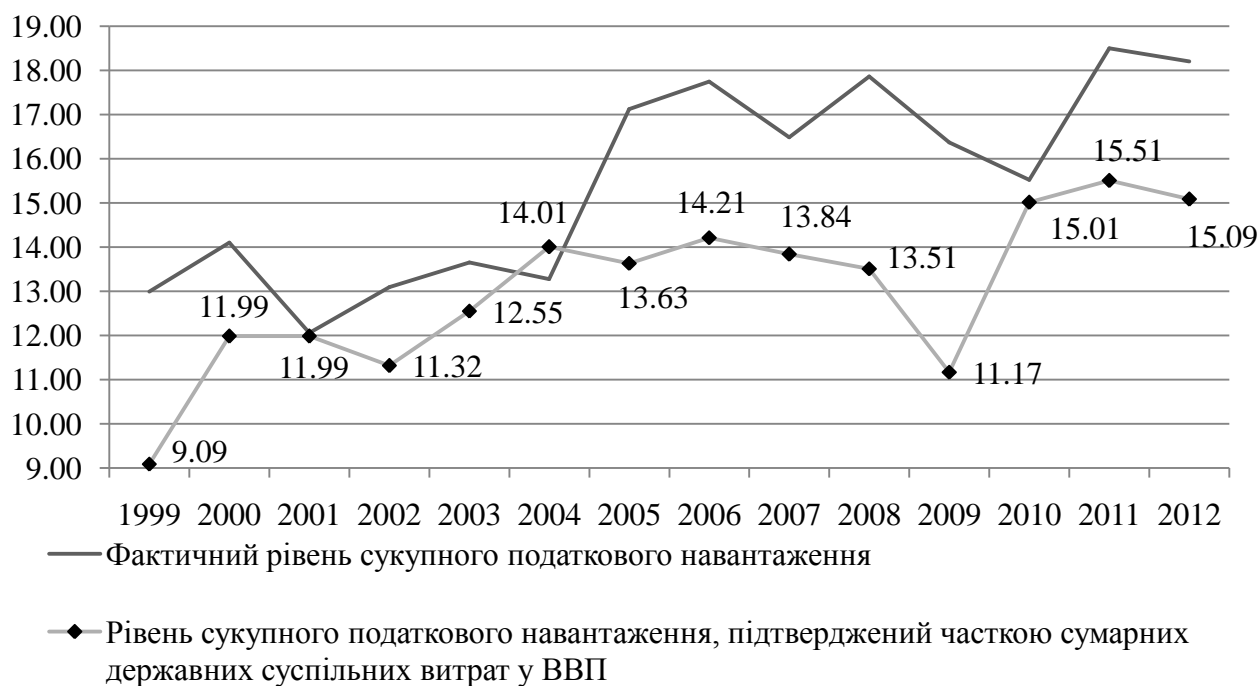


Рисунок 3.2 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними сумарними державними суспільними витратами, в Україні у 1999-2012 рр.

При цьому результати розрахунків аналогічних показників для країн – основних податкових конкурентів України, які представлені у дод. И, свідчать, що недофінансування суспільних послуг протягом аналізованого періоду спостерігається також у Болгарії, Грузії, Словаччині та Сербії, у той час, як Естонія, Латвія, Чехія, Румунія а також Литва та Молдова на кінець періоду дослідження забезпечують сумарні державні суспільні витрати на рівні вищому, ніж зафіксоване у країнах сукупне податкове навантаження, що надає їм додаткові переваги в умовах податкової конкуренції.

У контексті даного дослідження представляє також інтерес співставлення фактичного рівня сукупного податкового навантаження та його значення, підтвердженого рівнем державних витратів за окремими напрямками фінансування суспільних послуг, що дозволяє виявити найбільш проблемні позиції у реалізації соціально-економічних функцій держави.



Рисунок 3.3 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на охорону здоров'я, в Україні у 1999-2012 рр.

Як демонструє рис. 3.3, в Україні можна відмітити невідповідність рівня фінансування охорони здоров'я обсягу фактичних податкових платежів у 2000, 2005-2009 та 2011-2012 рр., у той час як протягом 2001-2004 рр. та у 2010 р. фінансування даного напрямку можна навіть вважати надмірним. Окремо слід відмітити показники, отримані для 1999 р., які свідчать про максимальну збалансованість державної фіскальної та витратної політик.

Що стосується ситуації, яка склалася у країнах – податкових конкурентах України, відзначимо, що порівняно з фактичним податковим навантаженням

найбільш якісне фінансове забезпечення охорони здоров'я зафіксоване для Чехії, Словаччини, Естонії, Латвії, Литви тоді як Болгарія, Молдова, Сербія, Румунія, Грузія характеризуються недофінансуванням даної сфери.

Варто відмітити той факт, що в Україні протягом майже всього дослідженого періоду спостерігається досить значне фінансування освіти у розрізі державних суспільних витрат, яке забезпечувало набуття додаткових переваг в умовах податкової конкуренції, що підтверджують дані рис. 3.4. При цьому слід звернути увагу на те, що станом на 2012 р. рівень фінансування даного напрямку державних витрат максимальною мірою відповідав встановленому рівню сукупного податкового навантаження.



Рисунок 3.4 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на освіту, в Україні у 1999-2012 рр.

У даному контексті відмітимо, що у Болгарії, Румунії, Грузії, Сербії відбувалося недофінансування даного напрямку, враховуючи фактичний рівень податкового навантаження, а Чехія, Латвія, Литва, Естонія, Словаччина,

Молдова характеризувалися найвищим рівнем державних витрат на освіту, що забезпечувало їм додаткові переваги в умовах податкової конкуренції.

Як видно з даних рис. 3.5, не можна зробити однозначного висновку щодо витрат на соціальний захист з точки зору їх ролі у формуванні податкової конкурентоспроможності України, оскільки для частини досліджених періодів спостерігається недофінансування даного напрямку, а в інші роки існує «резерв» для підвищення рівня податкового навантаження.



Рисунок 3.5 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на соціальний захист, в Україні у 1999-2012 рр.

Результати розрахунків, проведені для решти країн, свідчать, що у Чехії, Естонії, Сербії розрахунковий рівень податкового навантаження, обумовлений витратами на соціальне забезпечення, перевищує його фактичний рівень, що свідчить про набуття конкурентних переваг даними країнами, у той час як показники, отримані для Болгарії, Латвії, Литви, Молдови, Словаччини, Грузії,

Румунії характеризують недофінансування даного напрямку суспільних послуг відносно фактичного рівня податкового навантаження у більшості аналізованих періодів.

Витратна політика України забезпечувала покращення її позицій серед країн – податкових конкурентів за рахунок фінансування інфраструктури протягом 2001-2004 рр., про що свідчать дані рис. 3.6, у той час як у решту періодів зниження державних витрат за даним напрямком обумовило втрату національної податкової конкурентоспроможності, оскільки фактичний рівень податкового навантаження був істотно завищеним порівняно з розрахунковим його значенням.

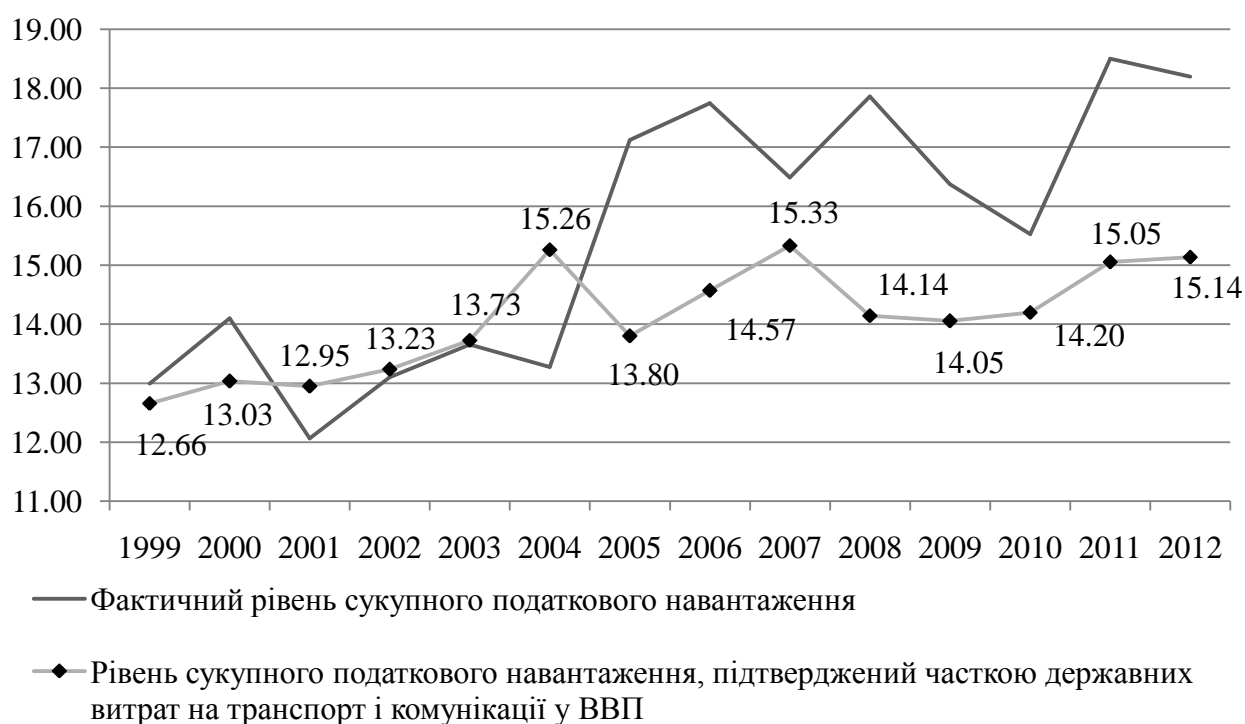


Рисунок 3.6 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на транспорт і комунікації, в Україні у 1999-2012 рр.

Відмітимо, що за результатами фінансування даного напрямку суспільних послуг формування додаткових конкурентних переваг можна констатувати для Чехії, Латвії, Литви, Естонії, Словаччини, тоді як Болгарія, Румунія, Грузія,

Молдова, Сербія продемонстрували незбалансованість податкової та витратної політик, що обумовлює втрату конкурентних позицій, особливо з точки зору впливу на прийняття рішень платниками податків – юридичними особами, оскільки рівень розвитку транспорту та комунікацій є одним з важливих факторів при виборі місця розміщення виробництва.

Важливу роль в умовах податкової конкуренції з точки зору забезпечення геополітичної та, відповідно, економічної стабільності має рівень видатків на оборону в країні. Як видно з даних рис. 3.7, починаючи з 2005 р. в Україні відбулося розбалансування рівня податкового навантаження та даної групи державних витрат, що призвело до недофінансування зазначеного напрямку порівняно з фактичним рівнем податкового навантаження та, відповідно, втрати додаткових переваг з точки зору формування податкової конкурентоспроможності національної економіки, оскільки фактичний рівень податкового навантаження був суттєво завищеним.

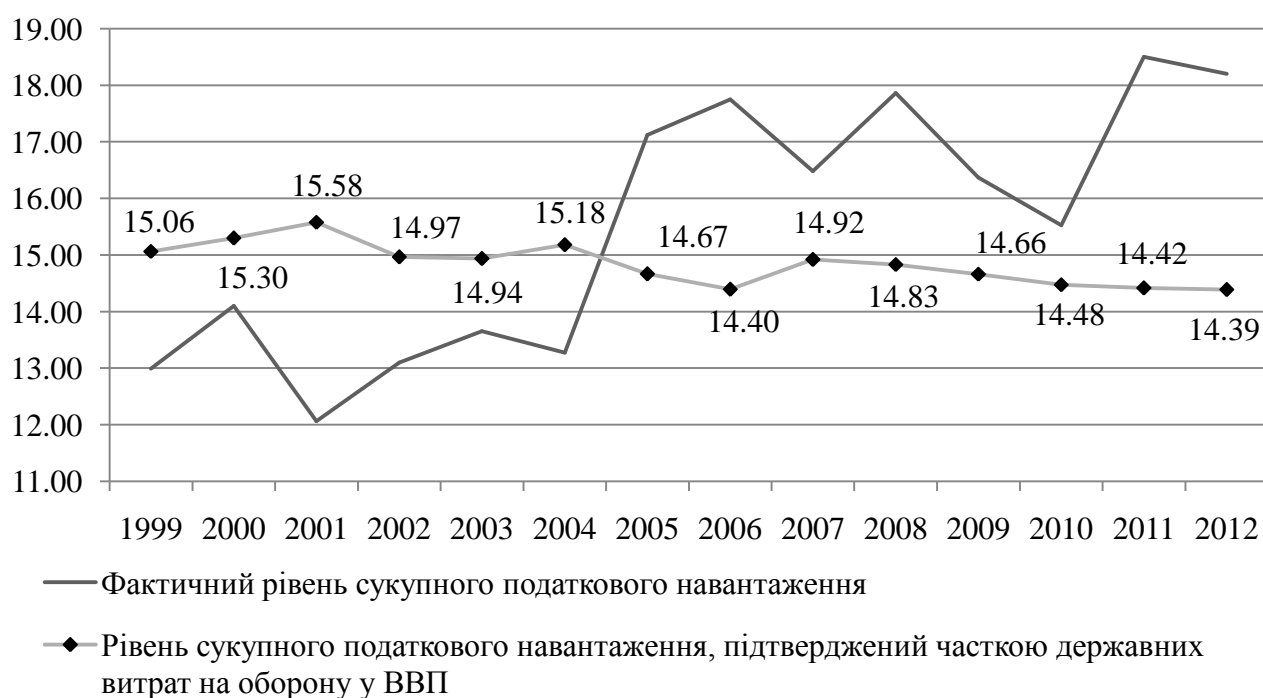


Рисунок 3.7 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на оборону, в Україні у 1999-2012 рр.



Враховуючи рівень державних витрат на оборону, можна відмітити завищеність сукупного податкового навантаження у таких країнах як Сербія, Молдова, Румунія, Болгарія, тоді як Словаччина, Естонія, Грузія, Литва, Латвія, Чехія протягом періоду дослідження продемонстрували найкращі конкурентні позиції у даному контексті.

Про завищеність фактичного рівня податкового навантаження в Україні починаючи з 2005 р. свідчить також рівень державних витрат на сільське господарство (рис. 3.8). При цьому слід відмітити, що протягом попередніх періодів рівень державних витрат у даному напрямку був достатнім для забезпечення неподаткових конкурентних переваг для України, що стимулювали притік мобільних об'єктів оподаткування.

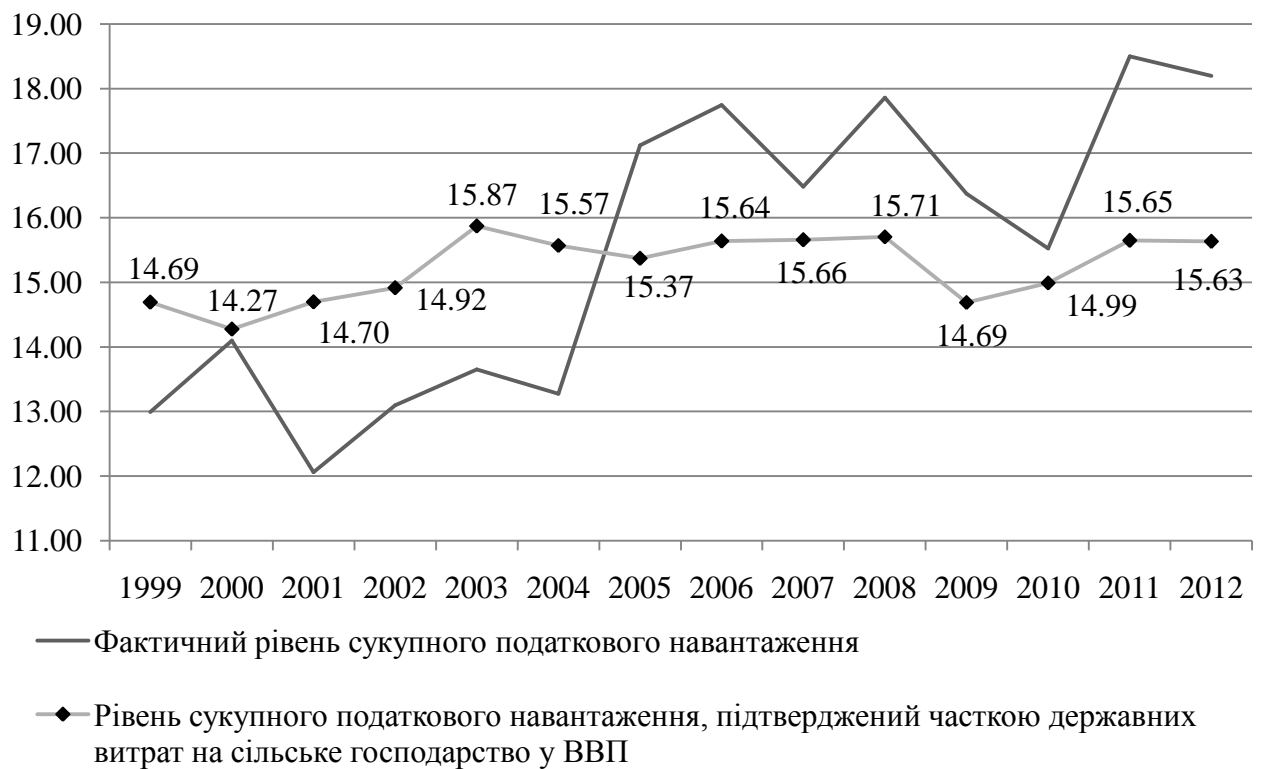


Рисунок 3.8 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на сільське господарство, в Україні у 1999-2012 рр.

Результати розрахунків для основних податкових конкурентів України свідчать про недостатнє фінансування сільського господарства у Болгарії, Грузії, Естонії, Молдові, Сербії, що виступає дестимулюючим фактором в умовах податкової конкуренції. При цьому у Чехії, Латвії, Литві, Румунії, Словаччині спостерігалось додаткове фінансування даного напрямку порівняно з реальним рівнем податкового навантаження, що надає їм додаткові конкурентні переваги.

У контексті стабільного рівня забезпеченості національної економіки матеріальними ресурсами слід враховувати також наявність достатнього фінансування добувної галузі. Рис. 3.8 демонструє, що при фактичному рівні державних витрат на фінансування даного напрямку рівень податкового навантаження є завищеним у 2005-2009 та 2011-2012 рр., у той час як у решті періодів існували можливості для підвищення податкового навантаження що, відповідно, забезпечувало збільшення конкурентної позиції України.



Рисунок 3.9 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на добування, в Україні у 1999-2012 рр.

Результати моделювання для інших країн засвідчили, що державні витрати на добування є каталізатором при формуванні податкової конкурентоспроможності для економік Словаччини, Чехії, Литви, Латвії та інгібітором для Сербії, Молдови, Грузії, Румунії, Болгарії.

Важливою групою параметрів реалізації соціально-економічних функцій держави є обсяг сукупних суспільних витрат на душу населення, який виступає критерієм добробуту території. Слід відмітити, що результати розрахунків свідчать про суттєві коливання співвідношення даного показника з рівнем податкового навантаження в Україні, що демонструє рис. 3.10.

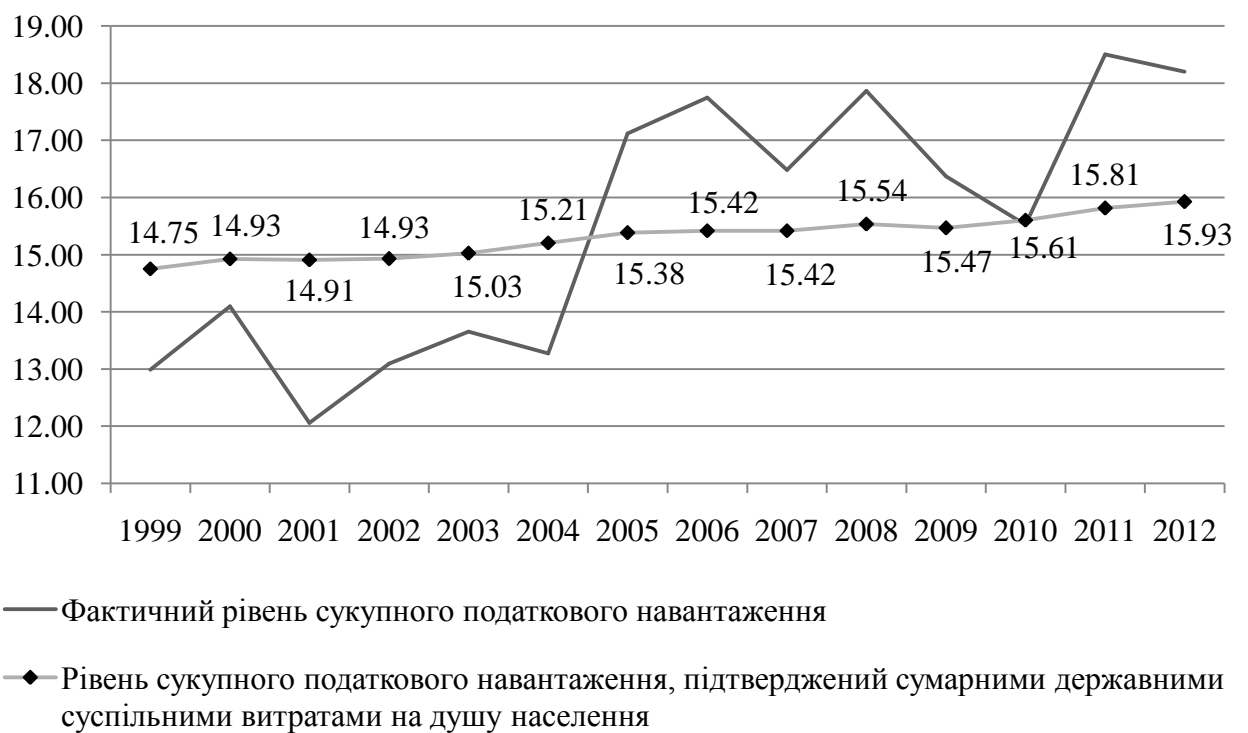


Рисунок 3.10 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними суспільними витратами на душу населення, в Україні у 1999-2012 рр.

Так, протягом 1999-2004 рр. у вітчизняній економіці рівень суспільних витрат на душу населення був досить значним, що обумовлювало можливості для підвищення податкового навантаження та підвищувало

конкурентоспроможність національної податкової системи у європейському податковому просторі. Однак, у подальші періоди слід відмітити недофінансування даного напрямку порівняно з рівнем зібраних податкових надходжень, що свідчило про завищеність сукупного податкового навантаження. Варто звернути увагу також на результати, отримані для 2010 р., у якому фактичний рівень сукупного податкового навантаження можна вважати оптимальним з огляду на реальний обсяг державних суспільних витрат на душу населення.

У розрізі країн – податкових конкурентів результати розрахунків свідчать про завищеність податкового навантаження порівняно з реальним обсягом сумарних суспільних витрат на душу населення у Болгарії, Румунії, Грузії, Молдові та Сербії, а також наявність додаткових можливостей до його збільшення, обґрунтованих фактичним рівнем даного параметра, у Чехії, Латвії, Литві, Естонії, Словаччині.

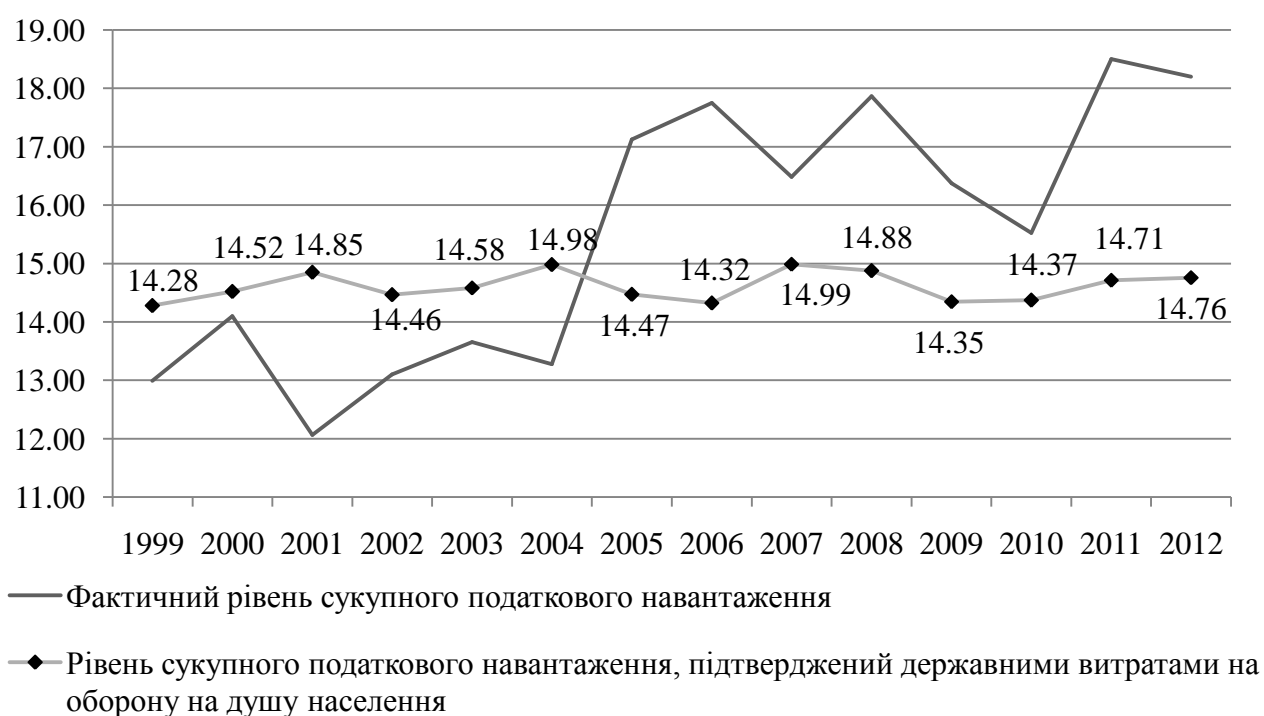


Рисунок 3.11 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на оборону на душу населення, в Україні у 1999-2012 рр.

Аналізуючи відповідність встановленого в Україні сукупного податкового навантаження обсягам державних витрат на оборону на душу населення (рис. 3.11) відмітимо його завищеність, починаючи з 2004 р. При цьому серед країн – податкових конкурентів України аналогічна ситуація спостерігається для Грузії, Сербії, Молдови, Румунії, Болгарії, у той час як Словаччина, Естонія, Литва, Латвія, Чехія демонструють протилежну тенденцію, що надає їм додаткові переваги в умовах податкової конкуренції.

Узагальнюючи отримані результати (табл.3.3), можемо прийти до висновку, що оптимальним є рівень податкового навантаження, що знаходиться в межах діапазону визначеного мінімальним та максимальним розрахунковим рівнем показника, який відповідає реальному рівню державних витрат.

Таблиця 3.3 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг, в Україні у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	12,99	13,04	14,42	<b>9,09</b>	13,61	12,66	<b>15,06</b>	14,69	13,86	14,28	14,75
2000	14,10	13,30	15,34	<b>11,99</b>	<b>15,95</b>	13,03	15,30	14,27	14,57	14,52	14,93
2001	12,06	13,83	<b>16,10</b>	<b>11,99</b>	13,96	12,95	15,58	14,70	15,02	14,85	14,91
2002	13,10	14,44	<b>16,83</b>	<b>11,32</b>	12,61	13,23	14,97	14,92	15,69	14,46	14,93
2003	13,65	15,69	<b>17,21</b>	<b>12,55</b>	12,67	13,73	14,94	15,87	15,80	14,58	15,03
2004	13,28	15,52	<b>16,98</b>	<b>14,01</b>	14,15	15,26	15,18	15,57	15,93	14,98	15,21
2005	17,12	14,86	17,47	<b>13,63</b>	<b>18,26</b>	13,80	14,67	15,37	15,78	14,47	15,38
2006	17,75	15,27	<b>17,85</b>	<b>14,21</b>	16,89	14,57	14,40	15,64	15,82	14,32	15,42
2007	16,48	15,39	<b>17,81</b>	<b>13,84</b>	15,00	15,33	14,92	15,66	15,67	14,99	15,42
2008	17,86	14,87	<b>17,90</b>	<b>13,51</b>	15,84	14,14	14,83	15,71	15,82	14,88	15,54
2009	16,37	14,77	<b>18,22</b>	<b>11,17</b>	14,39	14,05	14,66	14,69	15,37	14,35	15,47
2010	15,52	16,12	<b>18,91</b>	15,01	17,40	<b>14,20</b>	14,48	14,99	15,90	14,37	15,61
2011	18,50	15,54	<b>17,69</b>	15,51	17,20	15,05	<b>14,42</b>	15,65	16,04	14,71	15,81
2012	18,20	15,35	<b>18,09</b>	15,09	16,98	15,14	<b>14,39</b>	15,63	15,78	14,76	15,93

Примітка: у таблиці виділено максимальний та мінімальний рівні сукупного податкового навантаження, підтвержені державними витратами на фінансування суспільних послуг

Отже, протягом періоду дослідження оптимальний з точки зору забезпечення податкової конкурентоспроможності держави рівень сукупного податкового навантаження в Україні було зафіксовано протягом 1999-2003 та 2005-2010 рр. Відмітимо, що у 2004 р. існували обґрунтовані можливості для підвищення рівня показника без втрати податкових конкурентних позицій. Поруч з цим, за результатами 2011-2012 рр. можна констатувати завищення рівня сукупного податкового навантаження, яке не відповідає реальному рівню реалізації соціально-економічних функцій держави та свідчить про зниження рівня податкової конкурентоспроможності України.

У контексті даного дослідження слід провести також розрахунки щодо визначення оптимального податкового навантаження на юридичних та фізичних осіб, оскільки саме податкове навантаження за даними групами податків найбільшою мірою впливає на результати податкової конкуренції для країн-учасників. Отже, у процесі визначення оптимального рівня податкового навантаження на юридичних осіб було побудовано 14 моделей для оцінювання зв'язку між рівнем фінансування суспільних послуг та податковим навантаженням на юридичних осіб, параметри яких представлено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4— Результати оцінювання зв'язку між рівнем фінансування суспільних послуг та рівнем податкового навантаження на юридичних осіб

Параметр державних витрат	Коефіцієнт у рівнянні регресії		F <sub>факт</sub>	F <sub>крит</sub>	Prob > F
	при параметрі державних витрат	при контрольній змінній			
$EE_{GDP}$	-1,068 (-0,88)	0,203 (1,56)	2,28	3,14	0,1099
$HE_{GDP}$	-3,182 (-1,30)	0,129 (0,87)	2,84	3,14	0,0654
$SE_{GDP}$	-1,011 (-1,39)	0,136 (1,01)	2,43	3,14	0,0971
$TCE_{GDP}$	-8,584*** (-5,61)	0,143 (1,38)	17,87	3,14	0,0000
$DE_{GDP}$	-0,854 (-0,85)	0,216 (1,72)	1,79	3,14	0,1758
$AE_{GDP}$	2,860 (0,81)	0,248* (1,98)	2,19	3,14	0,1202
$ME_{GDP}$	9,247 (0,66)	0,104 (1,36)	1,25	3,14	0,2942

Продовження табл. 3.4

Параметр державних витрат	Коефіцієнт у рівнянні регресії		F <sub>факт</sub>	F <sub>крит</sub>	Prob > F
	при параметрі державних витрат	при контрольній змінній			
$TE_{GDP}$	-1,302*** (-6,49)	-0,170 (-1,47)	24,17	3,14	0,0000
$EE_{pc}$	0,003 (0,23)	-0,002 (-1,15)	0,72	3,14	0,4897
$HE_{pc}$	0,005 (0,44)	-0,002 (-1,24)	0,79	3,14	0,4564
$SE_{pc}$	0,001 (0,19)	-0,001 (-1,19)	0,71	3,14	0,4940
$TCE_{pc}$	-0,015 (-0,97)	-0,000 (-0,26)	1,16	3,14	0,3214
$DE_{pc}$	-0,009 (-0,50)	-0,001 (-1,07)	0,82	3,14	0,4439
$TE_{pc}$	-0,003 (-1,46)	-0,000 (-0,22)	1,88	3,14	0,1607

Відповідно до критеріїв адекватності та статистичної значимості для подальших розрахунків використано дві моделі, які мають наступний вигляд (формула 3.2):

$$\begin{cases} Tax_{Profit} = -1,302 TE_{GDP} - 0,170 GDP_{gr} + 84,598 \\ Tax_{Profit} = -8,584 TCE_{GDP} + 0,143 GDP_{gr} + 62,267 \end{cases} \quad (3.2)$$

На основі представлених залежностей було розраховано рівень податкового навантаження на юридичних осіб, який можна вважати оптимальним для країни в умовах податкової конкуренції між дослідженими 11 державами.

На рис. 3.12 представлено співвідношення фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб в Україні та його розрахункового значення, підтвердженого рівнем сукупних державних суспільних витрат у ВВП країни, яке демонструє суттєве завищення фактичного рівня податкового навантаження на дану категорію платників податків у співставленні з обсягом фінансування суспільних благ, який отримують вітчизняні резиденти, порівняно з умовами, що склалися у країнах – податкових конкурентах України. При цьому слід

зазначити, що рівень розриву значно зростає, починаючи з 2010 р., що свідчить про погіршення податкової конкурентоспроможності України у процесі суперництва за розміщення капіталу.

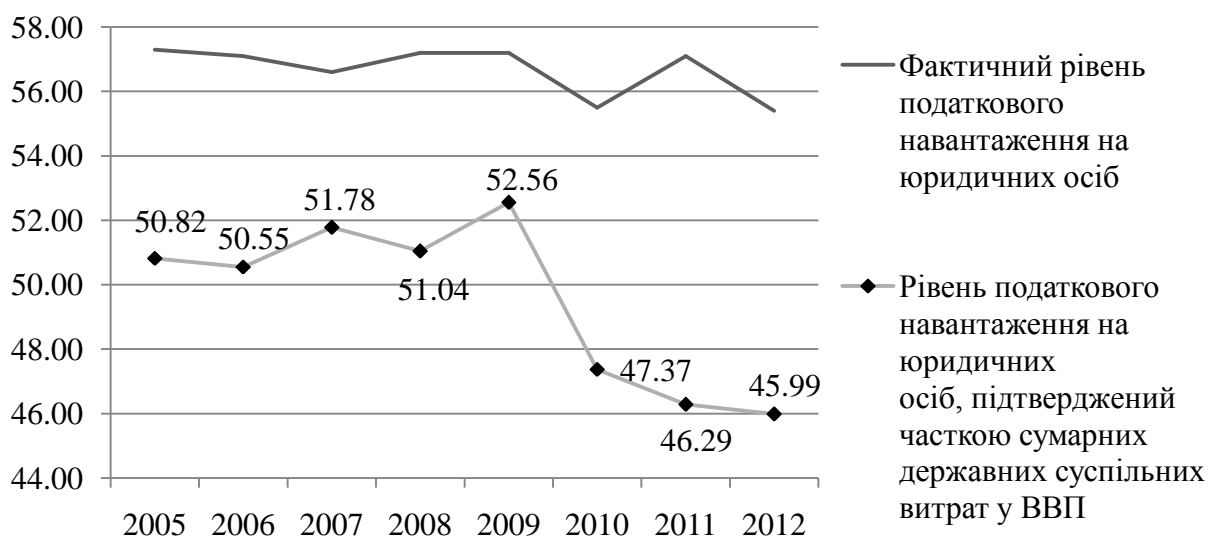


Рисунок 3.12 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними суспільними витратами, в Україні у 1999-2012 рр.

У той же час, результати розрахунків, проведені для основних податкових конкурентів України свідчать, що за даним показником найкращі конкурентні позиції демонструють Болгарія, Грузія, Латвія, Словаччина, Молдова та Сербія, тоді як Литва, Чехія, Естонія характеризуються завищеним рівнем податкового навантаження на юридичних осіб.

Виявлені зв'язки між рівнем державних витрат на транспорт і комунікації та податковим навантаженням на юридичних осіб дозволили розрахувати його оптимальний в умовах податкової конкуренції рівень, значення якого для України представлено на рис. 3.13. Результати розрахунків підтверджують завищеність податкового навантаження на підприємства, особливо протягом 2011-2012 рр.



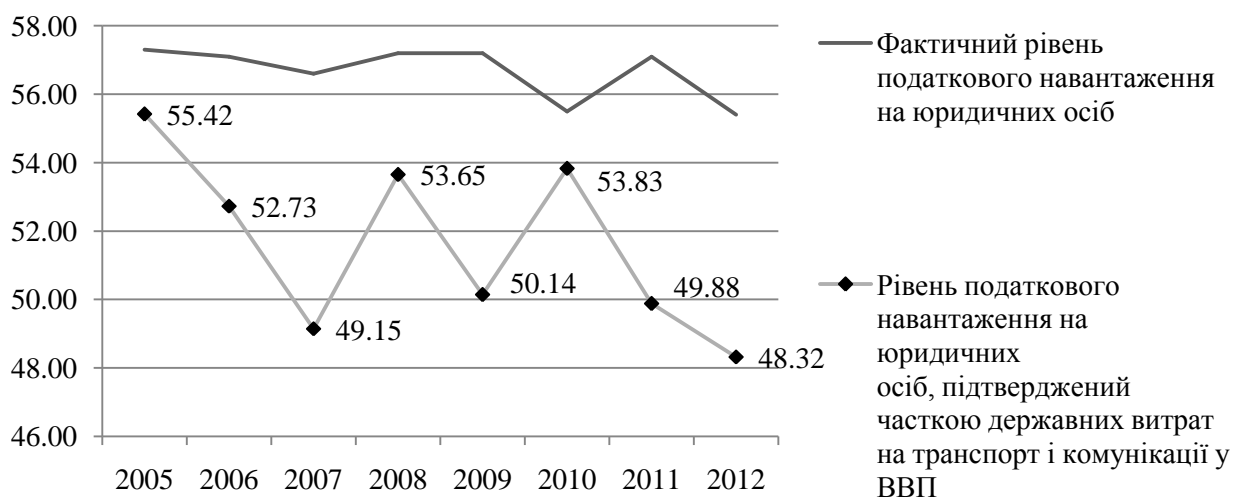


Рисунок 3.13 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на транспорт і комунікації, в Україні у 1999-2012 рр.

При цьому серед решти досліджуваних країн найкращі конкурентні позиції за даним параметром виявлено для Болгарії, Грузії, Румунії, Сербії, а найгірші – для Латвії, Литви, Чехії, Естонії, Словаччини. Узагальнення результатів оцінювання відповідності податкового навантаження на юридичних осіб рівню фінансування суспільних послуг в Україні представлено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг, в Україні у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$TE_{GDP}$	$TCE_{GDP}$
2005	57,30	50,82	55,42
2006	57,10	50,55	52,73
2007	56,60	51,78	49,15
2008	57,20	51,04	53,65
2009	57,20	52,56	50,14
2010	55,50	47,37	53,83
2011	57,10	46,29	49,88
2012	55,40	45,99	48,32

У жодному з досліджених періодів фактичний рівень податкового навантаження на юридичних осіб не відповідає значенню, підтвердженому реальними державними суспільними витратами, що зумовлює погіршення конкурентних позицій України у європейському податковому просторі та необхідність їх підвищення через скорочення рівня податкового навантаження або зростання ефективності реалізації соціально-економічних функцій держави.

З метою оцінювання залежності між рівнем фінансування суспільних послуг та рівнем оподаткування доходів фізичних осіб також було побудовано 14 моделей, параметри яких узагальнено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Результати оцінювання зв'язку між рівнем фінансування суспільних послуг та рівнем податкового навантаження на фізичних осіб

Параметр державних витрат	Коефіцієнт у рівнянні регресії		F <sub>факт</sub>	F <sub>крит</sub>	Prob > F
	при параметрі державних витрат	при контрольній змінній			
<i>EE<sub>GDP</sub></i>	-1,771 (-1,00)	-0,061 (-0,31)	0,50	3,19	0,6069
<i>HE<sub>GDP</sub></i>	-8,688* (-1,79)	-0,255 (-1,11)	1,61	3,19	0,2096
<i>SE<sub>GDP</sub></i>	0,272 (0,21)	0,009 (0,04)	0,02	3,19	0,9784
<i>TCE<sub>GDP</sub></i>	-6,434** (-2,07)	-0,031 (-0,15)	2,15	3,19	0,1284
<i>DE<sub>GDP</sub></i>	5,538*** (3,14)	-0,080 (-0,42)	4,92	3,19	0,0115
<i>AE<sub>GDP</sub></i>	-0,586 (-0,10)	-0,036 (-0,19)	0,02	3,19	0,9808
<i>ME<sub>GDP</sub></i>	-26,176 (-0,84)	-0,059 (-0,28)	0,40	3,19	0,6711
<i>TE<sub>GDP</sub></i>	-0,635 (-1,29)	-0,167 (-0,74)	0,84	3,19	0,4394
<i>EE<sub>pc</sub></i>	0,002 (0,08)	0,006* (1,75)	1,93	3,19	0,1570
<i>HE<sub>pc</sub></i>	-0,041** (-2,12)	0,007** (2,43)	4,34	3,19	0,0184
<i>SE<sub>pc</sub></i>	0,009 (0,87)	0,006** (2,13)	2,33	3,19	0,1078
<i>TCE<sub>pc</sub></i>	-0,040 (-1,66)	0,008** (2,61)	3,57	3,19	0,0361
<i>DE<sub>pc</sub></i>	0,106*** (3,88)	0,003 (1,31)	3,04	3,19	0,0923
<i>TE<sub>pc</sub></i>	-0,002 (-0,58)	0,006** (2,12)	2,25	3,19	0,1154

З побудованих моделей адекватними та статистично значимими виявилися наступні (формула 3.3):

$$\begin{cases} Tax_{Salary} = 5,538 DE_{GDP} - 0,080 GDP_{gr} + 23,342 \\ Tax_{Salary} = -0,041 HE_{pc} + 0,007 GDP_{pc} + 0,574 \end{cases} \quad (3.3)$$

Використовуючи результати моделювання, було розраховано рівень податкового навантаження на фізичних осіб в Україні, що відповідає реальному обсягу видатків на оборону (рис. 3.14).

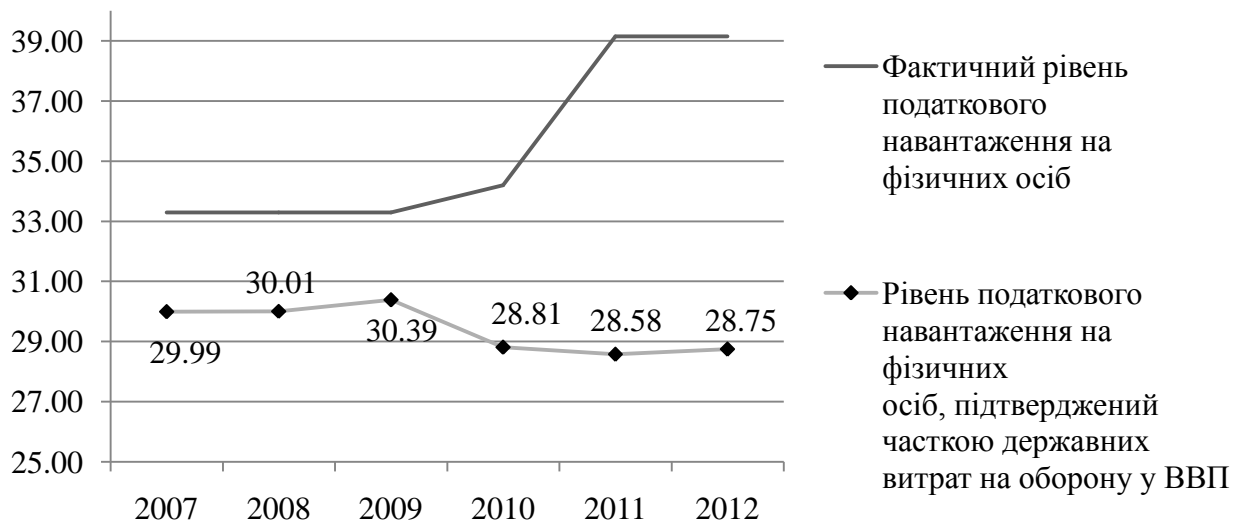


Рисунок 3.14 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на оборону, в Україні у 1999-2012 рр.

З даних рисунку очевидно, що фактичний рівень податкового навантаження на заробітну плату в Україні є завищеним та не відповідає реальному обсягу державних витрат, причому відхилення фактичного та розрахункового значень показника стрімко зростає, починаючи з 2010 р., що є результатом розбалансування фіскальної та витратної політик держави. Поруч з

цим, результати, отримані для країн – податкових конкурентів України, свідчать, що найбільший запас податкової конкурентоспроможності за даним параметром демонструють Болгарія, Грузія та Сербія, у той час як у Латвії, Литві, Румунії, Чехії, Естонії, Словаччині недофінансування даного напрямку суспільних витрат призводить до втрати податкових конкурентних позицій.

Одним з найбільш важливим факторів ефективності реалізації соціально-економічних функцій держави для фізичних осіб виступає рівень охорони здоров'я в країні. На рис. 3.15 представлено співвідношення фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб та його розрахункового значення, підтвердженого державними витратами на охорону здоров'я на душу населення

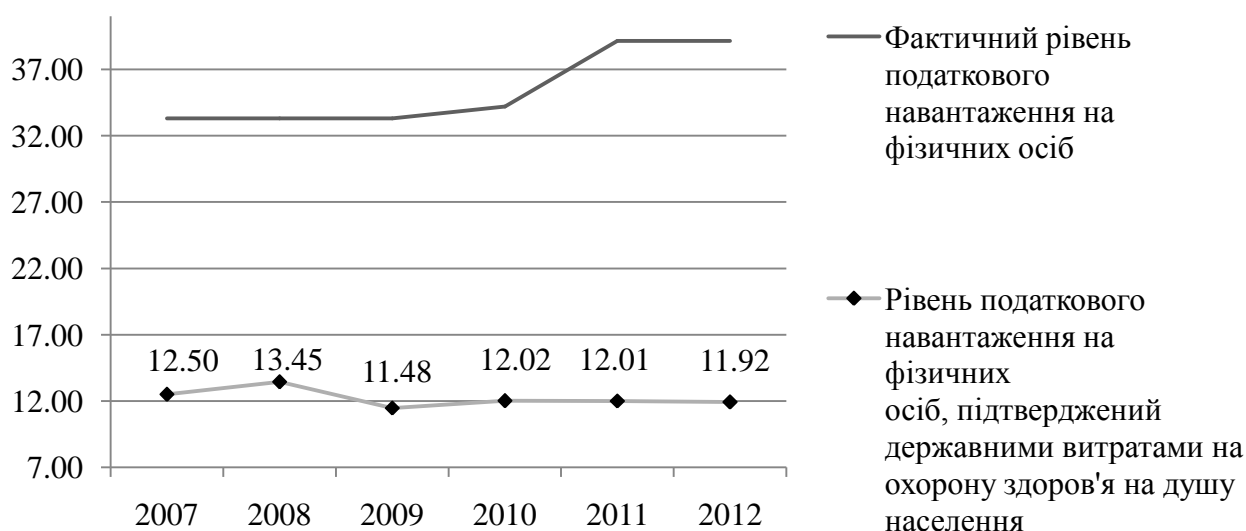


Рисунок 3.15 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб податковому навантаженню, обґрунтованому реальними державними витратами на охорону здоров'я на душу населення, в Україні у 1999-2012 рр.

Відмітимо, що аналогічно до попередньо отриманих результатів, в Україні спостерігається стійке завищення рівня оподаткування доходів фізичних осіб у порівнянні з реальним обсягом фінансування суспільних благ. При цьому у розрізі країн – податкових конкурентів України аналогічні

тенденції характерні для Болгарії, Грузії, Румунії, Чехії, Сербії, тоді результати, отримані для Словаччини, Латвії, Литви, Естонії свідчать про найвищий рівень їх привабливості для платників податків – фізичних осіб серед досліджуваних країн відносно даного параметра.

Таблиця 3.7 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг, в Україні у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		DE <sub>GDP</sub>	HE <sub>pc</sub>
2007	33,30	29,99	12,50
2008	33,30	30,01	13,45
2009	33,30	30,39	11,48
2010	34,20	28,81	12,02
2011	39,15	28,58	12,01
2012	39,15	28,75	11,92

Відмітимо, що фактичний рівень податкового навантаження на фізичних осіб не відповідає його оптимальному в умовах податкової конкуренції значенню, обґрунтованому обсягом державних суспільних витрат.

Враховуючи отримані результати, можна відмітити, що сукупний рівень податкового навантаження в Україні в цілому є наближеним до оптимального в умовах податкової конкуренції, у той час як параметри податкового навантаження на фізичних та юридичних осіб є істотно завищеними порівняно з основними податковими конкурентами з огляду на різні рівні фінансування суспільних послуг, що свідчить про необхідність розробки комплексної концепції економічних реформ, яка передбачатиме підвищення ефективності державної витратної та фіскальної політик з урахуванням особливостей їх взаємодії та перерозподілу податкового навантаження між різними категоріями податків з його зміщенням на види податків, які не розглядаються платниками як пріоритетні при прийнятті рішень про розміщення об'єктів оподаткування, що забезпечить підвищення конкурентоспроможності податкової системи.

### 3.2 Удосконалення системи адміністрування податків з урахуванням її впливу на підвищення податкової конкурентоспроможності України

Дослідження особливостей використання різних інструментів країнами у процесі управління їх податковою конкурентоспроможністю засвідчило, що найбільш популярними є ставки податків. Однак, слід враховувати той факт, що зниження податкового навантаження з метою підвищення привабливості податкової системи країни характеризується наявністю об'єктивних обмежень, оскільки може призводити до зміни позитивного ефекту на негативний. Саме тому зростає актуальність використання нових напрямків підвищення конкурентоспроможності національних податкових систем, одним з яких можна вважати стратегію покращення якості податкового адміністрування, наявність зв'язку якого з ключовими параметрами конкурентоспроможності країни (інституційне та макроекономічне середовище, ефективність ринку товарів і послуг та ринку праці, розвиток фінансового ринку) підкреслює С. Метьюз [212].

У контексті реалізації політики сталого розвитку національної економіки важливого значення набуває стабільне функціонування організаційних складових економічної системи держави, серед яких особливе місце займає податкова система як засіб державного впливу на перебіг економічних процесів. Досліджуючи податкове регулювання, варто відзначити, що, окрім інструментів прямої дії, таких як ставки податків, податкові пільги тощо, на функціонування економічних суб'єктів впливає також механізм адміністрування податків, удосконалення якого набуває актуальності в умовах економіки України, зважаючи на той факт, що конкурентна позиція національної податкової системи у світових рейтингах знаходиться на досить низькому рівні.

Побудова оптимальної системи податкового адміністрування має забезпечувати досягнення цілей різних суб'єктів податкового процесу, оскільки

для платника податків має значення не лише розмір встановлених податкових ставок, а й простота процедури сплати податків, яка впливає на привабливість вибору країни податкової реєстрації у контексті міжнародної податкової конкуренції, у той час як з точки зору держави в особі податкових органів першочерговим завданням є забезпечення повноти податкових надходжень, що сплачуються до бюджетів різних рівнів у межах окремої країни, а прозорість податкового законодавства та простота податкових декларацій сприяють правильному обчисленню сум податків, що мають бути сплачені. Окрім того ефективність роботи податкових органів у процесі проведення перевірок платників податків виступає важелем зниження рівня тіньової економіки та податкового шахрайства у країні. Саме тому дослідження якості податкового адміністрування та пошуку шляхів його удосконалення має важливе значення у процесі реформування податкової системи країни з метою підвищення її міжнародної конкурентної позиції.

Розробці науково-методичних підходів до визначення ефективності податкового адміністрування присвячені праці ряду зарубіжних та вітчизняних науковців, узагальнення яких представлено на рис. 3.16.

Відмітимо, що позиції науковців до оцінювання податкового адміністрування можна розділити за двома напрямками – результатний та комплексний підхід. Прихильниками першого підходу є вітчизняні науковці, які пропонують визначати ефективність податкового адміністрування на основі підсумків проведеної податкової роботи. При цьому привертає увагу позиція колективу авторів, до яких належать Є. В. Бридун, А. М. Вдовиченко, А. І. Зубрицький та ін., підхід яких базується на визначенні різниць між потенційно можливими та реальними сумами податкових надходжень за різними групами податків, які ілюструють діяльність податкових органів у контексті забезпечення виконання фіскальної функції податків. Запропонована авторами методика є оптимальною для проведення аналізу ефективності функціонування податкових органів з позиції державного управління. Більш широко ефективність системи податкового адміністрування розглядає



Рисунок 3.16 – Узагальнення підходів до визначення ефективності податкового адміністрування (складено автором на основі [108, 127, 187, 199, 240])



К. П. Проскура, позиція якої дозволяє оцінити виконання податковими органами ряду покладених на них функцій – збору податків, превентивної та контрольної роботи тощо. Однак, в цілому можна відзначити, що у контексті дослідження податкової конкурентоспроможності країни даний підхід є дещо звуженим, оскільки не дозволяє повною мірою оцінити систему взаємовідносин податкових органів з платниками податків.

У той же час, серед зарубіжних науковців більш поширеним є використання комплексного підходу, який дозволяє оцінити функціонування системи податкового адміністрування у розрізі кількох напрямків. Передусім, розглянемо концептуальний підхід Д. Гілла до оцінювання роботи органів адміністрування доходів, у відповідності до якого автор розглядає сім напрямків, що впливають на ефективність їх функціонування, у розрізі яких визначаються можливі недоліки, а також пропонуються варіанти рішень для усунення виявлених проблем. При цьому, дана концепція носить більш теоретичний характер, що обмежує її використання для практичного застосування.

Варто позитивно відмітити методики оцінки ефективності податкового адміністрування, запропоновані Ж. Яктоніте і Л. Жіріунас та І. Скачкаускене, які передбачають оцінювання у розрізі груп показників, які характеризують різні аспекти діяльності органів адміністрування податків. Однак, набір індикаторів, визначений у розрізі окремих напрямків, характеризує ефективність системи податкового адміністрування у макроекономічному контексті, що не повною мірою відповідає меті даного дослідження та обумовлює необхідність розробки підходу до оцінювання ефективності податкового адміністрування переважно з позиції платників податків, що дозволило б у подальшому визначити вплив якості податкового адміністрування на прийняття ними рішень щодо вибору юрисдикцій для розміщення мобільних податкових баз.

Рівень досконалості системи адміністрування податків можна оцінити за допомогою показників, які відображають реалізацію основних засад

податкового адміністрування. Якість системи податкового адміністрування пропонується оцінювати шляхом розрахунку інтегрального показника. У контексті даного дослідження першочергове значення має визначення якості системи податкового адміністрування з позиції платника податків, що зумовлює вибір індикаторів для проведення оцінювання. Для розрахунку інтегрального індексу якості податкового адміністрування в Україні було обрано дев'ять показників у відповідності до наявної статистичної інформації органів податкової служби України [133] та даних Світового банку [253] (табл. 3.8). Індикатори, обрані для розрахунку інтегрального показника, було розділено на дві групи, одна з яких узагальнює якісні параметри системи податкового адміністрування, а інша включає кількісні показники.

Таблиця 3.8 – Параметри якості системи адміністрування податків (складено автором)

Індикатор	Вплив динаміки показника на якість податкового адміністрування	Джерело статистичної інформації
Оцінка якості податкового адміністрування платниками податків	Прямий	Державна фіскальна служба України
Оцінка організації процесу адміністрування податків співробітниками податкових органів	Прямий	Державна фіскальна служба України
Час на підготовку і сплату податків	Обернений	Статистична база Світового банку
Кількість податкових платежів	Обернений	Статистична база Світового банку
Частка прострочених податкових декларацій у загальній кількості податкових декларацій	Обернений	Державна фіскальна служба України
Кількість планових податкових перевірок	Обернений	Державна фіскальна служба України
Кількість позапланових податкових перевірок	Обернений	Державна фіскальна служба України
Кількість судових позовів платників податків про визнання недійсними рішень податкових органів	Обернений	Державна фіскальна служба України
Частка донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу у загальній сумі податкових надходжень	Обернений	Державна фіскальна служба України

Перша група параметрів включає два критерії, що характеризують ефективність системи податкового адміністрування з точки зору платників податків та співробітників податкових органів. Індикатори розраховано за результатами опитування, проведеного серед зазначених суб'єктів. Перший

показник побудовано як середнє значення оцінки податкового адміністрування платниками податків за напрямками – діяльність податкових органів; діюча система оподаткування; зміни у взаємовідносинах платників податків з податковими органами, що в цілому ілюструє загальний рівень задоволеності платників податків умовами сплати податків. Інформаційною базою для формування статистичного масиву даних щодо динаміки зазначеного індикатора виступають результати опитування платників податків, проведені спільно Асоціацією платників податків України та податковими органами. Варто зазначити, що всі критерії, за якими проводилося опитування, мають прямий зв'язок з інтегральним індексом, тобто їх зростання позитивно впливає на ефективність податкової системи, тому усереднений показник також характеризується прямим зв'язком.

Другий показник побудовано як середнє значення оцінки співробітниками податкових органів внутрішньої організації системи податкового адміністрування за наступними критеріями – зміст, організація та умови роботи; співробітництво та обмін інформацією; діяльність керівництва; розвиток персоналу, що відображає якість внутрішнього менеджменту податкових органів та наявного потенціалу до їх розвитку для максимально повної реалізації покладених завдань. Варто зазначити, що всі показники даної групи мають прямий зв'язок з інтегральним індексом, оскільки покращення умов діяльності у податкових органах позитивно відображається на результатах здійснення професійної діяльності їх співробітників, а отже, якості процесу адміністрування податків.

До другої групи параметрів належать кількісні критерії, що характеризують процес податкового адміністрування. У першу чергу до них відносять кількість годин, витрачених платниками податків на підготовку та сплату податків, яка має бути мінімальною в умовах прозорості та простої системи адміністрування податків, а також кількість податкових платежів протягом року, зниження значення якого також свідчить про спрощення процесу сплати податків для платників. Показник співвідношення

прострочених та своєчасно поданих податкових декларацій відображає не лише стан податкової культури платників податків, а й рівень простоти форм декларацій та поінформованість платників щодо необхідності та строків їх подання, відповідно, його зменшення є характеристикою якісного податкового адміністрування. Показники планових та позапланових податкових перевірок відображають рівень адміністративного тиску на платників податків, окрім того, кількість позапланових перевірок характеризує наявність підстав у податкових органів для сумнівів у дотриманні платниками податків податкового законодавства, відповідно, досконала система податкового адміністрування передбачає зниження значень даних показників. Індикатор кількості судових позовів платників податків про визнання недійсними рішень податкових органів відображає рівень некомпетентності податкових органів у процесі здійснення податкової роботи, а тому його зменшення позитивно характеризує систему податкового адміністрування. Відношення сум донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу до сум податкових надходжень як індикатор якості системи податкового адміністрування має знижуватися, оскільки її досконалий стан передбачає своєчасне стягнення сум податкових зобов'язань, а штрафні санкції повинні мати не фіскальний, а регулюючий характер. Статистичну інформацію щодо динаміки зазначених показників у досліджуваному періоді представлено у табл. К.1 дод. К.

Параметри, які враховуються при побудові індексу якості податкового адміністрування, характеризуються різними одиницями виміру, тому для проведення розрахунків необхідно провести нормалізацію показників. Враховуючи той факт, що динаміка складових має різнонаправлений вплив на зміну загального значення індексу якості податкового адміністрування, а також неможливість визначення оптимального рівня більшості індикаторів, було використано мінімаксний метод нормалізації, застосування якого передбачає поділ показників на стимулятори, зростання значень яких призводить до збільшення інтегрального показника (у даному дослідженні стимуляторами є

параметри, що належать до першої групи) та дестимулятори, зростання яких спричиняє зниження інтегрального показника (параметри другої групи).

Нормалізоване значення показників-стимуляторів розраховується за формулою:

$$\bar{x}_i = \frac{x_i - x_{\min}}{x_{\max} - x_{\min}}, \quad (3.4)$$

де  $x_i$  – поточне значення показника,

$x_{\max}$  – максимальне значення показника у вибірці даних,

$x_{\min}$  – мінімальне значення показника у вибірці даних.

Відповідно, для розрахунку нормалізованого значення для показників-дестимуляторів використовується формула:

$$\bar{x}_i = \frac{x_{\max} - x_i}{x_{\max} - x_{\min}}, \quad (3.5)$$

Розроблений індекс якості податкового адміністрування узагальнює як кількісні, так і якісні параметри з урахуванням напрямку їх впливу (стимулятори та дестимулятори):

$$ITAQ_{it} = \sum_{j=1}^J TA_{ij}^S + \sum_{k=1}^K TA_{ik}^{Ds} = \sum_{j=1}^J \frac{TA_{ij} - TA_{\min}}{TA_{\max} - TA_{\min}} + \sum_{k=1}^K \frac{TA_{\max} - TA_{ik}}{TA_{\max} - TA_{\min}} \quad (3.6)$$

де  $ITAQ$  – індекс якості податкового адміністрування;

$TA^S$  – показник-стимулятор;

$TA^{Ds}$  – показник-дестимулятор;

$TA_{it}$  – поточне значення показника для  $i$ -ої країни у періоді  $t$ ,  $i = \overline{1,8}$ ,  $t = \overline{1,9}$ ;

$TA_{\max}$  – максимальне значення показника у вибірці;

$TA_{\min}$  – мінімальне значення показника у вибірці

Динаміку показника, розрахованого для України, – абсолютного індексу якості податкового адміністрування ( $ITAQ_{abs}$ ), представлено на рис. 3.17. Аналізуючи динаміку розрахованого показника, можна прийти до висновку про поступове спрощення системи адміністрування податків в Україні з позиції платника податків. Найбільш значимі результати у даному напрямку спостерігалися протягом 2011-2013 років, що, ймовірно, пов'язано з прийняттям Податкового кодексу та спрощення процесу адміністрування податків, передусім, на законодавчому рівні.

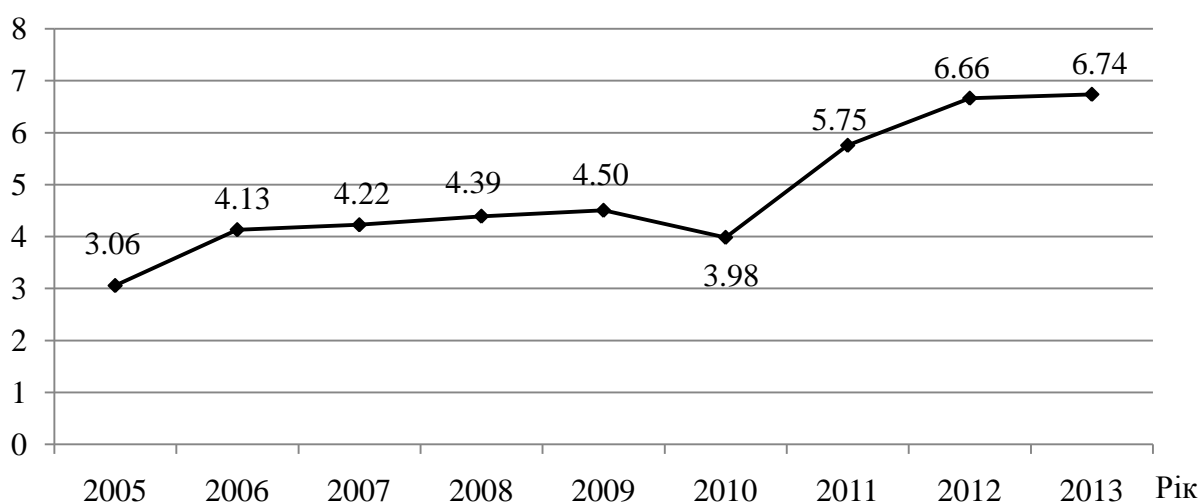


Рисунок 3.17 – Динаміка абсолютного індексу якості податкового адміністрування в Україні у 2005-2013 рр.

З метою вивчення взаємозв'язку податкового адміністрування та показників функціонування країни у контексті податкової конкуренції було розраховано кореляційні та регресійні зв'язки між індексом якості податкового адміністрування та індикаторами розвитку економіки, які мають вплив на динаміку податкових баз у країні (табл. 3.9).

Отже, було виявлено, що зростання якості податкового адміністрування в Україні тісно пов'язано зі збільшенням обсягу прямих іноземних інвестицій (що детермінує розширення обсягів господарської діяльності юридичних осіб

та, відповідно, зростання податкової бази та суми сплачених податків до бюджету країни), зростанням загальної кількості суб'єктів господарювання та, в тому числі, малих підприємств (збільшення кількості зареєстрованих платників податків є однією з передумов зростання обсягу податкових надходжень), а також збільшенням притоку населення в Україну (що призводить до зростання податкових надходжень за рахунок оподаткування фізичних осіб) та зростанням обсягу приватних переказів в Україну з-за кордону, що ілюструє підвищення прозорості діяльності фізичних осіб-нерезидентів.

Таблиця 3.9 – Результати кореляційно-регресійного аналізу зв'язків між індексом якості податкового адміністрування та показниками, що відображають результат податкової конкуренції, на прикладі України

Індикатори результативності податкової конкуренції	Коефіцієнт кореляції	Коефіцієнт у регресійному рівнянні	Стандартна похибка	F <sub>факт</sub>	F <sub>крит</sub>	Prob > F	Скориг. R <sup>2</sup>
Валовий внутрішній, продукт, млн. грн.	0,9012	260714,30*** (5,50)	47376,22	30,28	5,59	0,0009	0,7854
Прямі іноземні інвестиції, млн. грн.	0,8820	10797,11*** (4,94)	2183,62	24,45	5,59	0,0017	0,7456
Кількість суб'єктів господарювання в економіці, од.	0,8569	75797,44*** (4,39)	17269,29	19,26	5,59	0,0032	0,6954
Кількість малих підприємств, од.	0,6517	10780,83* (2,27)	4753,52	5,14	5,59	0,0576	0,3412
Сальдо міждержавної міграції, чол.	0,8088	10699,91*** (3,64)	2942,45	13,22	5,59	0,0083	0,6044
Обсяги приватних переказів в Україну з-за кордону, млн. дол. США	0,9293	1134,64*** (6,67)	170,22	44,43	5,59	0,0003	0,8445

Примітка: в дужках представлено значення t-статистики, \*\*\* – значимість на рівні 99%; \* – значимість на рівні 90%;

Отримані результати дають змогу висунути гіпотезу про наявність впливу якості податкового адміністрування на мобільність факторів виробництва в умовах податкової конкуренції. З метою дослідження гіпотези набуває актуальності дослідження ролі податкового адміністрування як інструмента податкової конкуренції на міжнародному рівні.

Повний аналіз дозволяє одночасно оцінити взаємодію систем податкового адміністрування кількох країн з точки зору їх конкурентоспроможності. Для проведення аналізу було сформовано панельну вибірку даних для України та країн Центральної та Східної Європи, які є її основними податковими конкурентами (Болгарія, Чехія, Естонія, Латвія, Литва, Румунія, Словаччина) за період 2005-2013 рр. До вибірки включено неповний склад основних податкових конкурентів України з огляду на обмеженість доступу до статистичних даних.

Відповідно до наявної статистичної інформації на основі трьох показників – кількість годин, витрачених платниками податків на підготовку та сплату податків, кількість податкових платежів протягом року, відношення сум донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу до сум податкових надходжень було розраховано компаративний індекс якості податкового адміністрування (*ITAQ<sub>com</sub>*). Нормалізацію показників було проведено за формулою 3.5 з визначенням максимального та мінімального значення показників в цілому по сукупності країн за період дослідження з метою врахування не лише динаміки індикатора, а й диференціації його рівня між країнами.

Оцінене значення кореляції між індексом якості податкового адміністрування, розрахованого для України на базі трьох показників, та попередньо розрахованого індексу якості податкового адміністрування на базі дев'яти показників, становить 0,9142, що свідчить про здатність звуженого індексу повною мірою відображати функціонування системи податкового адміністрування. Динаміку розрахованого значення індексу якості податкового адміністрування для досліджуваних країн представлено на рис. 3.18.

Розраховані значення індексу для країн вибірки показують, що найбільш високе значення показника серед досліджуваних країн спостерігається для Естонії, причому його коливання протягом досліджуваного періоду є незначними. Окрім того, стабільно високий рівень ефективності податкового адміністрування для платників податків юридичних осіб зафіксовано у таких



країнах як Литва та Латвія. Відносно високі значення індикатора демонструють також Чехія, Болгарія та Словаччина, однак, у зазначених країнах відмічається наявність більш динамічних змін індикатора. Найбільш низькі значення індексу спостерігаються для України та Румунії, однак, позитивною є тенденція до зростання показника протягом періоду.

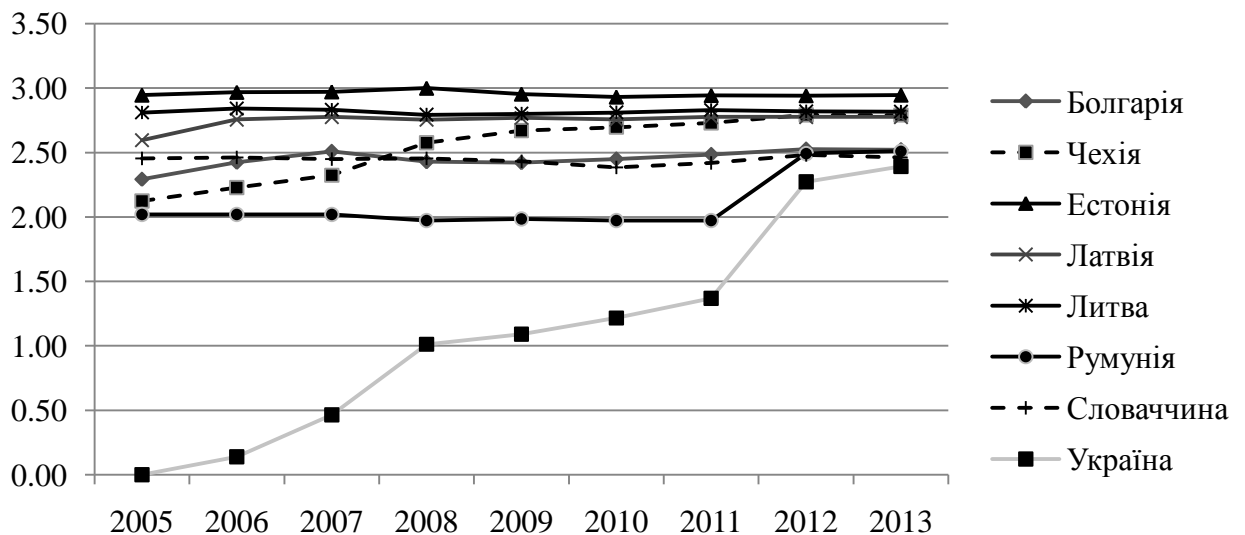


Рисунок 3.18 – Динаміка компаративного індексу якості податкового адміністрування в Україні та країнах – її податкових конкурентах у 2005-2013 рр.

Виявлені тенденції дозволяють констатувати той факт, що у вибраних країнах протягом досліджуваного періоду спостерігається зближення систем податкового адміністрування. При цьому, порівнюючи тенденції у рівнях окремих показників податкового адміністрування, відмітимо, що за кількістю годин, необхідних на підготовку і сплату податків, лідерами є Естонія, Литва, Румунія, Словаччина, у той час як найнижчий рівень показника характерний для України, Болгарії та Чехії, проведення податкових реформ у яких дозволило покращити його значення протягом останніх років дослідження (табл. К.3 дод. К). При цьому варто відзначити відсутність зміни конкурентних позицій за рівнем даного індикатора між країнами у розрізі років дослідження, що свідчить про відсутність кардинальних кроків по удосконаленню даного

аспекта у досліджуваних країнах на момент аналізу, що залишає можливості для проведення реформаційних заходів у майбутньому. Порівняльна оцінка показника кількості податкових платежів, отримана у результаті нормалізації (табл. К.4 дод К), дозволила виявити, що найменша кількість податкових платежів спостерігається в Естонії, Латвії, Литві та Чехії, у той час як Україна протягом 2005-2009 рр. характеризувалась найгіршим значенням серед досліджуваних країн. Негативний вплив на якість податкового адміністрування значної кількості податкових платежів було зафіксовано також для Румунії протягом аналізованого періоду, причому варто відмітити відсутність значного покращення рівня показника у міжнародному контексті протягом періоду дослідження. При цьому найнижчий рівень частки податкового боргу в загальній сумі податкових надходжень (табл. К.5 дод К) характерний для Естонії та Чехії, що свідчить про ефективне виконання податковими органами превентивної функції, що не було досягнуто протягом періоду дослідження для Болгарії, України та Словаччини. Виявлені тенденції свідчать про те, що у процесі удосконалення систем адміністрування податків спостерігається диференціація аспектів, що покращуються, у розрізі окремих країн. Також привертає увагу той факт, що протягом аналізованого періоду можна відмітити зближення рівнів окремих показників якості адміністрування податків, що свідчить про інтеграцію податкових систем країн Центральної та Східної Європи у досліджуваному аспекті.

Наступним етапом дослідження стало оцінювання впливу якості податкового адміністрування на показники, що відображають результат від провадження податкової конкуренції. Характеристику параметрів, що були використані при здійсненні практичних розрахунків, представлено у табл. 3.10.

У якості факторних ознак обрано наступні групи параметрів: 1) показники, що відображають кінцевий результат податкової конкуренції для економіки країни – рівень та темп приросту ВВП; 2) показники, що характеризують переміщення капіталу між юрисдикціями в умовах податкової конкуренції – притік прямих іноземних інвестицій та їх розподіл між країнами

– податковими конкурентами, а також валове нагромадження капіталу; 3) показники, що відображають переміщення робочої сили – сальдо міждержавної міграції; 4) показники, що ілюструють зміни у функціонуванні податкової системи – витрати на податкове адміністрування, податкове навантаження на юридичних осіб та рівень податкових надходжень; 5) показники, що відображають макроекономічні умови в країні – рівень тінізації економіки.

Таблиця 3.10 – Параметри результату міжнародної податкової конкуренції

Позначення показника	Характеристика показника
GDP	Валовий внутрішній продукт, дол. США
GDP <sub>gr</sub>	Темп приросту ВВП, %
FDI <sub>in</sub>	Чистий притік прямих іноземних інвестицій, % від ВВП
FDI <sub>sh</sub>	Частка країни у загальному обсязі прямих іноземних інвестицій до 8 досліджуваних країн, %
MIG	Сальдо міждержавної міграції, % від чисельності населення
GFCF	Валове нагромадження капіталу, % від ВВП
TA <sub>c</sub>	Витрати на податкове адміністрування, % від податкових надходжень
TR <sub>tot</sub>	Сумарне податкове навантаження на юридичних осіб, % від прибутку
TRev	Сумарні податкові надходження, % від ВВП
SE	Рівень тінізації економіки, % від ВВП

При моделюванні враховано також вплив контрольної змінної – відкритості економіки (*EsOpen*), яка відображає відношення сумарного обсягу експорту та імпорту до ВВП країни.

У процесі дослідження використано метод узагальнених оціночних рівнянь (Generalised Estimation Equations – GEE), який застосовується для параметрів узагальненої лінійної моделі з можливістю невідомої кореляції між результатами. Результати застосування даного методу для оцінювання зв'язку між податковим адмініструванням та параметрами податкової конкуренції для 8 країн за панельними даними представлено у табл. 3.11. Розрахунки проведено з використанням програмного забезпечення Stata 12.0.

Результати розрахунків засвідчили існування статистично значимого позитивного впливу індексу якості податкового адміністрування на зростання обсягу валового внутрішнього продукту, який є одним з індикаторів кінцевого результату податкової конкуренції для країн.

Таблиця 3.11 – Результати оцінювання впливу компаративного індексу якості податкового адміністрування на показники результату податкової конкуренції за допомогою методу узагальнених оціночних рівнянь

Результативна ознака	Факторні ознаки	Коефіцієнт	Стандартна похибка	Wald chi2	Prob > chi2
GDP	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	3,67E+10*** (5,47)	6,71E+10	32,76	0,0000
	<i>EcOpen</i>	1,04E+08 (0,61)	1,70E+08		
GDP <sub>gr</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	0,299 (0,77)	0,386	4,95	0,0842
	<i>EcOpen</i>	0,011 (1,42)	0,008		
FDI <sub>in</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-1,474 (-0,98)	1,509	1,04	0,5945
	<i>EcOpen</i>	0,020 (0,60)	0,034		
FDI <sub>sh</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	0,014 (0,71)	0,019	1,05	0,5905
	<i>EcOpen</i>	0,000 (0,000)	0,000		
MIG	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-0,854 (-0,63)	1,347	1,11	0,5738
	<i>EcOpen</i>	0,031 (0,99)	0,032		
GFCF	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-0,367 (-0,30)	1,206	0,56	0,7550
	<i>EcOpen</i>	-0,014 (-0,53)	0,027		
TA <sub>c</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	0,139 (0,60)	0,232	0,99	0,6105
	<i>EcOpen</i>	-0,005 (-0,92)	0,006		
TR <sub>tot</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-2,383* (-1,73)	1,374	3,31	0,1908
	<i>EcOpen</i>	0,031 (0,93)	0,034		
TRev	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-1,451** (-2,02)	0,718	4,21	0,1217
	<i>EcOpen</i>	0,003 (0,19)	0,017		
SE	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-2,531*** (-7,32)	0,346	70,29	0,0000
	<i>EcOpen</i>	-0,023*** (-2,67)	0,009		

Примітка: в дужках представлено значення t-статистики, \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%; \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%, \* – значимість зв'язку на рівні 90%

Відмітимо, що, незважаючи на той факт, що оцінені зв'язки між якістю податкового адміністрування та окремими параметрами податкової конкуренції, які відображають переміщення капіталу та робочої сили, не характеризуються достатнім рівнем статистичної значимості, слід відмітити існування стійких залежностей між якістю податкового адміністрування та параметрами функціонування податкових систем, які свідчать про комплексний характер їх розвитку. Так, підвищення якості податкового адміністрування у країні пов'язано зі скороченням сумарного податкового навантаження на юридичних осіб, що свідчить про формування стратегії податкової конкурентоспроможності країни з одночасним урахуванням кількісних та якісних параметрів. У той же час, слід звернути увагу на скорочення рівня тінізації економіки країни при зростанні якості податкового адміністрування, що є позитивним фактом, оскільки призводить до зміщення акцентів при прийнятті рішень платниками податків в умовах податкової конкуренції з суб'єктивних факторів (можливості ухилення від сплати податків) на об'єктивні (встановлені у країні умови оподаткування).

Враховуючи той факт, що отримані у результаті застосування методу узагальнених оціночних рівнянь результати не дозволяють зробити однозначного висновку про можливість застосування податкового адміністрування як інструмента податкової конкуренції, доцільно провести додаткове дослідження, спрямоване на аналіз короткострокових та довгострокових ефектів впливу. Інструментарієм, який дозволяє реалізувати поставлену задачу є авторегресійне моделювання з розподіленим лагом (Autoregressive Distributed Lag Model – ADL). Загальний вигляд моделі можна представити наступним чином [227]:

$$\Delta(y_i)_t = \sum_{j=1}^{p-1} \gamma_j^i \Delta(y_i)_{t-1} + \sum_{j=0}^{q-1} \delta_j^i \Delta(X_i)_{t-j} + \varphi^i \left[ (y_i)_{t-1} - \{ \beta_0^i + \beta_1^i (X_i)_{t-1} \} \right] \epsilon_{it} \quad (3.7)$$

де  $y$  – частка прямих іноземних інвестицій, що надійшли в  $i$ -ту країну;

$X$  – набір незалежних змінних, який включає якість податкового адміністрування;

$\gamma, \delta$  – короткострокові коефіцієнти відстроченої у часі залежної та незважених змінних відповідно;

$\beta$  – довгострокові коефіцієнти впливу;

$\varphi$  – коефіцієнт швидкості встановлення довгострокової рівноваги;

$i, t$  – індикатори, що позначають країну та період відповідно.

Для оцінювання зв'язку було обрано PMG-метод, який дозволяє виявити довгостроковий загальний ефект впливу для групи країн, а також надати середню оцінку зв'язку в короткостроковому періоді. Зазначений інструмент доцільно використовувати для аналізу зв'язку між ознаками, що змінюються у часі у розрізі груп (у даному випадку країн), які наділені індивідуальними характеристиками, що можуть впливати на факторні ознаки. Оцінювання проводиться за допомогою програмного забезпечення Stata 12.0.

Основні результати оцінювання загального довгострокового та короткострокового ефектів впливу якості податкового адміністрування на параметри податкової конкуренції представлено у табл. 3.12.

Слід звернути увагу, що для більшості параметрів результати оцінювання характеризують позитивний зв'язок між індикаторами, однак, не являються достатньо статистично значимими для формування остаточних висновків. Поруч з цим, відмітимо, існування стійкого впливу якості податкового адміністрування на валове нагромадження капіталу у довгостроковому періоді, що позитивно характеризує його роль як стратегічного інструмента податкової конкуренції. У той же час, аналогічно до попередньо отриманих результатів, підтверджено, що процес спрощення процедур адміністрування податків пов'язаний зі скороченням податкового навантаження на юридичних осіб. У той же час оцінка короткострокового ефекту не дозволила отримати статистично значимі результати, тобто результат від удосконалення системи податкового

адміністрування є відстроченим у часі, тому даний показник як інструмент податкової конкуренції має стратегічний, а не тактичний характер.

Таблиця 3.12 – Результати оцінювання впливу індексу якості податкового адміністрування на показники, що відображають результат податкової конкуренції за допомогою методу авторегресійних рівнянь з розподіленим лагом

Результативна ознака	Факторні ознаки	Довгостроковий ефект		Короткостроковий ефект		Log Likelihood
		Коефіцієнт	Стандартна похибка	Коефіцієнт	Стандартна похибка	
GDP <sub>gr</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	13,595 (0,93)	14,243	0,205 (0,02)	9,499	-165,444
	<i>EcOpen</i>	0,096*** (3,86)	0,025	0,480** (2,36)	0,203	
FDI <sub>in</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	1,603 (1,49)	1,634	11,778 (0,68)	17,319	-109,335
	<i>EcOpen</i>	-0,017 (-1,15)	0,015	0,065*** (2,88)	0,023	
FDI <sub>sh</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	0,087 (1,53)	0,093	0,038 (0,19)	0,196	151,014
	<i>EcOpen</i>	-0,000 (-1,53)	0,000	0,000 (0,03)	0,002	
MIG	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	0,135 (0,41)	0,325	-4,169 (-0,25)	16,705	-72,658
	<i>EcOpen</i>	0,033*** (33,03)	0,001	0,031 (0,37)	0,083	
GFCF	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	64,081*** (3,55)	18,040	12,762 (1,00)	12,723	-121,048
	<i>EcOpen</i>	0,234*** (3,24)	0,072	0,073** (2,01)	0,036	
TA <sub>c</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-0,065*** (-3,47)	0,019	-0,503 (-0,43)	1,168	37,988
	<i>EcOpen</i>	-0,002*** (-6,81)	0,000	-0,005 (-0,44)	0,011	
TR <sub>tot</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-8,749*** (-4,35)	2,009	-19,024 (-1,37)	13,850	-73,333
	<i>EcOpen</i>	0,279*** (7,99)	0,035	-0,038 (-0,91)	0,042	
TR <sub>rev</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	3,788 (0,64)	5,919	-1,270 (-0,34)	3,687	-69,468
	<i>EcOpen</i>	0,020** (1,98)	0,010	0,078 (1,62)	0,048	

Примітка: в дужках представлено значення t-статистики, \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%; \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%

У контексті дослідження слід розглянути результати, отримані у розрізі країн, що дозволить оцінити особливості використання ними податкового адміністрування як інструмента податкової конкуренції (табл. 3.13).

Таблиця 3.13 – Результати оцінювання впливу індексу якості податкового адміністрування на показники, що відображають результат міжнародної податкової конкуренції за допомогою методу авторегресійних рівнянь з розподіленим лагом у короткостроковому періоді у розрізі країн – податкових конкурентів

Результативна ознака	Факторні ознаки	Країна							
		Україна	Чехія	Естонія	Латвія	Литва	Румунія	Словаччина	Болгарія
GDP <sub>gr</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	1,059 (0,09)	22,322*** (3,67)	-21,454 (-0,10)	32,597 (0,90)	27,348 (0,25)	-7,488 (-0,95)	-46,821** (-2,13)	-5,924 (-0,36)
	<i>EcOpen</i>	0,456 (1,22)	0,170*** (3,27)	0,294 (1,18)	0,346 (1,57)	0,265* (1,71)	1,880*** (2,92)	0,314*** (5,11)	0,117** (2,19)
FDI <sub>in</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	3,256*** (10,83)	5,116 (0,64)	-74,652 (-1,20)	29,643** (2,47)	30,445 (1,15)	1,785 (0,39)	-3,713 (-0,40)	102,347*** (4,03)
	<i>EcOpen</i>	0,027 (1,53)	0,060 (0,97)	-0,054 (-0,80)	0,147* (1,86)	0,056* (1,73)	0,141 (0,75)	0,068*** (3,12)	0,074 (0,98)
FDI <sub>sh</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	0,037 (0,76)	-0,672 (-1,56)	-0,631*** (-3,08)	0,198*** (2,59)	0,109 (0,67)	-0,201** (-2,35)	0,997*** (2,98)	0,467 (1,30)
	<i>EcOpen</i>	0,005*** (3,11)	0,001 (0,27)	0,000 (0,25)	0,003*** (4,55)	0,001*** (3,72)	-0,010*** (-3,66)	0,001* (1,90)	-0,000 (-0,28)
MIG	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	0,063 (0,43)	26,725* (1,71)	11,051 (0,93)	31,307 (1,37)	-117,493 (-1,22)	11,597 (0,99)	3,365*** (12,43)	0,032 (0,00)
	<i>EcOpen</i>	0,001 (0,25)	0,032 (0,29)	-0,032*** (-2,64)	-0,077 (-0,58)	-0,233** (-2,08)	0,571 (1,54)	-0,037*** (-45,71)	0,019 (1,05)
GFCF	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	4,472 (1,16)	4,621 (1,33)	92,652** (2,10)	30,825** (2,01)	2,116 (0,04)	5,503 (0,60)	- 15,064*** (-5,43)	-23,028 (-1,10)
	<i>EcOpen</i>	0,116 (0,86)	0,065** (2,56)	-0,031 (-0,37)	-0,023 (-0,27)	0,025 (0,36)	0,295 (1,31)	0,064*** (6,75)	0,071 (1,06)
TA <sub>c</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-2,848** (-2,26)	-1,097*** (-9,83)	5,926 (0,93)	-1,238 (-0,73)	0,801 (1,42)	0,340 (1,23)	-5,629 (-0,49)	-0,277 (-0,43)
	<i>EcOpen</i>	-0,067 (-1,43)	0,002 (1,32)	-0,006 (-0,96)	-0,009 (-1,04)	-0,002*** (-2,78)	-0,007 (-0,72)	0,045*** (3,33)	0,006*** (11,28)
TR <sub>tot</sub>	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	-0,785 (-0,64)	1,979 (0,69)	- 111,845** (-2,14)	3,967 (1,41)	-31,999* (-1,75)	-0,536 (-0,35)	-6,705 (-1,02)	-6,266 (-0,92)
	<i>EcOpen</i>	0,025 (0,53)	0,086*** (3,11)	-0,211** (2,12)	0,030** (1,97)	0,013 (0,53)	-0,240*** (-4,78)	-0,028 (1,65)	0,016 (0,84)
TRev	<i>ITAQ<sub>com</sub></i>	6,380* (1,79)	3,923 (1,49)	-24,853*** (-3,75)	8,634*** (2,76)	-5,018 (-0,27)	0,663 (0,16)	-0,160 (-0,04)	0,273 (0,04)
	<i>EcOpen</i>	0,390* (1,86)	0,064*** (3,15)	-0,021*** (-2,57)	-0,016 (-1,01)	0,026 (1,09)	0,137 (1,13)	0,016 (1,47)	0,027 (1,28)

Примітка: в дужках представлено значення t-статистики, \*\*\* – значимість зв'язку на рівні 99%; \*\* – значимість зв'язку на рівні 95%; \* – значимість зв'язку на рівні 90%



За результатами оцінювання ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності окремих країн – податкових конкурентів можна зробити наступні висновки:

– існує позитивний вплив підвищення якості податкового адміністрування на зростання ВВП країни у Чехії, тоді як для Словаччини спостерігаються негативні ефекти, що, ймовірно, є результатом скорочення обсягів виробництва у країні внаслідок виходу за її межі виробників, які не можуть використовувати можливості ухилення від сплати податків;

– незважаючи на те, що існування загального впливу податкового адміністрування на притік та розподіл прямих іноземних інвестицій статистично не підтверджено, спостерігаються стійкі індивідуальні ефекти, які у більшості випадків свідчать про позитивний зв'язок між параметрами. Так, результати засвідчили, що зростання якості податкового адміністрування стимулювало притік прямих іноземних інвестицій до України, Латвії та Болгарії. При цьому за період зростання частки прямих іноземних інвестицій у розрізі конкурентів у Латвії та Словаччині було обумовлено підвищенням якості податкового адміністрування, у той час як його роль не була достатньо значимою, щоб зберегти їх частку в Естонії та Румунії;

– існує позитивний ефект зростання якості податкового адміністрування на сальдо міждержавної міграції у Чехії та Словаччині;

– зафіксовано наявність позитивного впливу зростання якості податкового адміністрування на валове нагромадження капіталу у короткостроковому періоді для Естонії та Латвії, що узгоджується з загальним довгостроковим ефектом для досліджуваних країн;

– підвищення якості податкового адміністрування відбувалося паралельно зі зниженням сумарного податкового навантаження (особливо у Естонії та Литві), що у загальному випадку призводить до зниження сукупних податкових надходжень (ситуація спостерігалась для Естонії), однак, у короткостроковому періоді детермінувало їх зростання за рахунок підвищення ефективності процесу стягнення податків (приклад України та Латвії);

– зростання якості податкового адміністрування тісно пов'язане зі скороченням витрат на його провадження, що спостерігається у короткостроковому періоді для економік України та Чехії.

Результати дослідження ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни можемо узагальнити у вигляді методичного підходу, алгоритм застосування якого демонструє рис. 3.19.

У підсумку можемо констатувати, що податкове адміністрування як інструмент податкової конкуренції доцільно використовувати у комплексі з кількісними характеристиками податкової системи, оскільки його роль як самостійного методу є об'єктивно обмеженою та підтвердженою переважно на прикладі окремих країн, що свідчить про значну кількість факторів, які обумовлюють силу та напрямок впливу даного параметра на показники функціонування національної економіки. Так, наприклад, розрахунки підтверджують, що відкритість економіки виступає фактором-підсилювачем виявленого ефекту для більшості оцінюваних параметрів. Тому можемо робити висновок, що стратегія підвищення податкової конкурентоспроможності країни має враховувати як податкові так і неподаткові фактори, що характеризують функціонування національної економіки.

Саме тому, з огляду на отримані результати, вважаємо за доцільне здійснювати реформування вітчизняної системи адміністрування податків з урахуванням досвіду її удосконалення у країнах – податкових конкурентах України та кінцевого ефекту для формування податкової конкурентоспроможності національної податкової системи. На сучасному етапі, незважаючи на ряд заходів по спрощенню процесу адміністрування податків в Україні, залишається актуальним ряд проблем, що знижують привабливість податкової системи для платників податків. Суттєве скорочення кількості податків не призвело до пропорційного зниження витрат часу на їх сплату, що свідчить про наявність досить суттєвих внутрішніх проблем та суперечностей у вітчизняному податковому законодавстві. Безумовно, позитивним кроком став розвиток електронних способів подання податкової звітності.

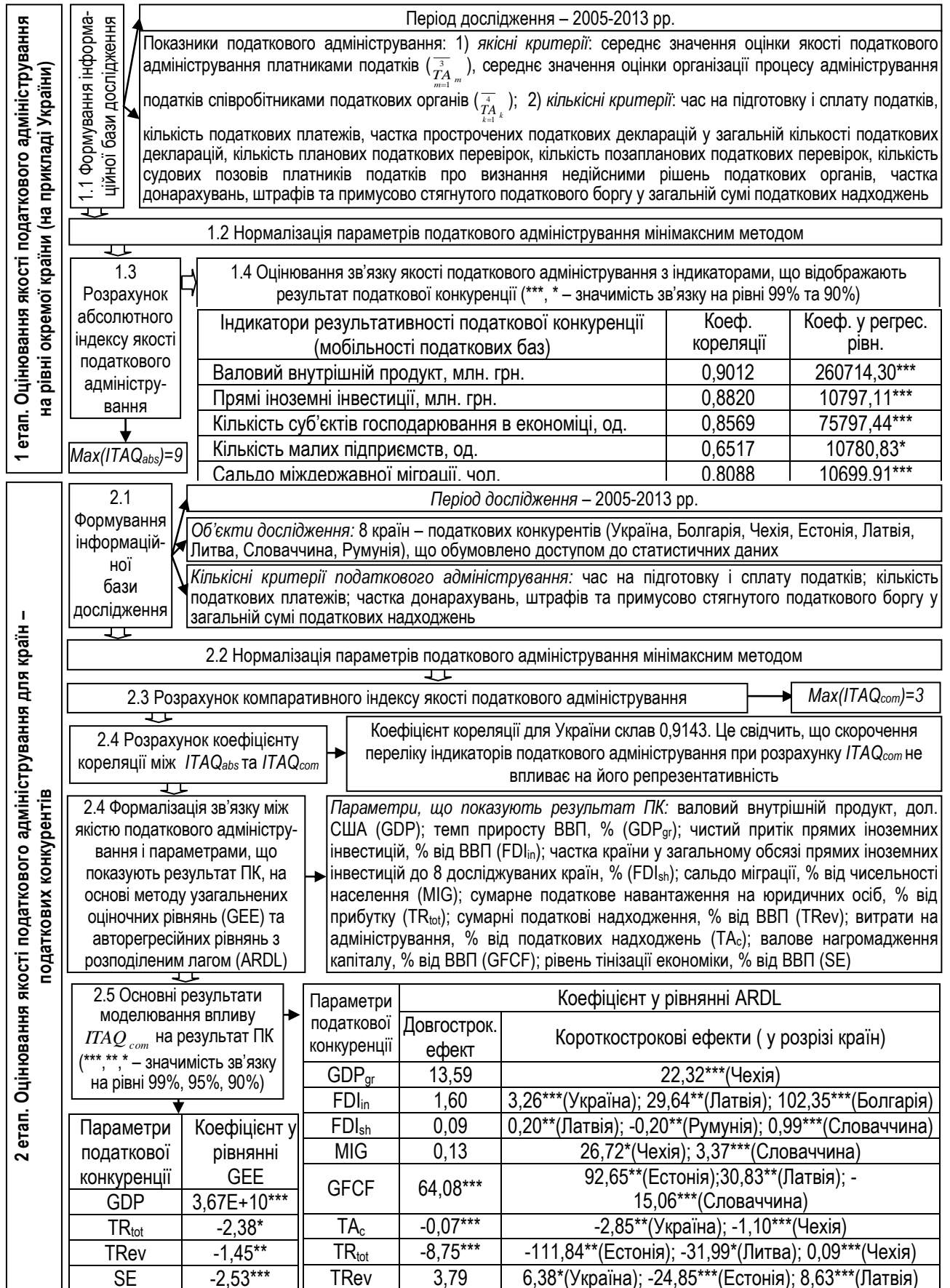


Рисунок 3.19 – Методичний підхід до визначення ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни

За результатами опитування платників податків, у травні 2013 року близько 76% митних декларацій та близько 83% подання податкової звітності здійснювалося у електронному вигляді, а на кінець 2013 року ці показники склали майже 85% та 92% відповідно [84]. Однак, у той же час, платники податків відзначають недосконалість окремих аспектів технічного забезпечення електронних сервісів податкових органів. Середня оцінка швидкості роботи серверів за аналізований період склала 3,44 бала з 5 можливих, а якість програмного забезпечення – 3,72. Зазначені проблеми свідчать про необхідність здійснення додаткових заходів по удосконаленню даного напрямку з метою підвищення зручності податкового процесу для платників податків.

Аналізуючи особливості розподілу оцінок респондентів при визначенні якості роботи окремих електронних сервісів податкових органів, варто відмітити, що найгірші оцінки отримали саме інформаційні ресурси. Так, середні значення оцінок систем електронної звітності та акредитованого центру сертифікації ключів склали 4,05 бала з 5 можливих, системи перевірки свідоцтва платника єдиного податку – 3,97. У той час, якість гарячої лінії «Пульс» оцінена респондентами у середньому в 3,84 бала, єдиної бази податкових знань – у 3,75 бала, а найгіршу оцінку отримав сервіс «Дізнайся більше про свого бізнес партнера» – лише 3,62 бала. При цьому основною проблемою, яку визначають платники податків у функціонуванні інформаційних сервісів, є недостатня якість інформаційних матеріалів – її оцінюють у 3,96 бала, у той час як критерії доступність інформації та зручність користування веб-сайтом отримали оцінки 4,11 та 4,01 бала відповідно. Поруч з цим, платники податків визначають наявність проблем у веденні консультаційної роботи і працівниками податкових органів, про що свідчать такі оцінки її якості у розрізі наступних критеріїв: професіоналізм/компетентність – 3,94; надання інформації про послуги, які надають податкові органи – 3,93; своєчасність надання відповідей – 3,89; надання нових сервісів, в тому числі електронних – 3,92; оперативність впровадження новацій законодавства – 3,80; орієнтованість на вирішення

проблем платника податків – 3,56. Враховуючи нестабільність податкового законодавства, актуальною є робота працівників податкових служб по його роз'ясненню, яка також супроводжується наявністю ряду проблем, відмічених платниками податків, зокрема, середнє значення оцінки відповідності отриманих роз'яснень положенням податкового законодавства склало 3,95 бала; повноти отриманої інформації – 3,85 бала; доступності (зрозумілості) викладу – 3,75 бала.

У контексті розробки напрямків з реформування системи податкового адміністрування в Україні, доцільно розглянути також проблеми, які визначають експерти Європейської Бізнес Асоціації при побудові податкового індексу. Слід відмітити, що даний індекс розраховується з 2011 року за такими критеріями як якість податкового законодавства, обтяжливість/легкість адміністрування податків, фіскальний тиск та якість податкового обслуговування, тому його значення дозволяють робити висновки про якість системи податкового адміністрування та проблеми, що існують в цій системі. Відзначимо, що при максимальному значенні індексу у 5 балів, найвищий його рівень, розрахований для України, становив 2,42 бала у 2012 році, тобто якість податкової системи не можна вважати навіть задовільною, при цьому останнім часом спостерігається поступове погіршення показника з рівня 2,41 у 2013 році до значення 2,37 у 2014 році та 2,25 у 2015 році [99]. Основними проблемами, що ускладнюють процес сплати податків для платників, експерти визначили складність, суперечливість та нестабільність податкового законодавства, а також надмірну кількість документів податкової звітності. Позиція експертів підтверджує наявність проблем, визначених платниками податків щодо недосконалості електронних систем подання звітності та низької якості роз'яснювальної роботи податкових органів, окрім того, в Україні має місце проблема фіскального тиску податкових органів, пов'язана з надмірною кількістю податкових перевірок, які не завжди є об'єктивними. Так, за період з квітня 2014 року по квітень 2015 року 18% платників податків мали 7 та більше перевірок; 35% – від 3 до 6; 27% – 1-2 та лише 20% не мали жодних перевірок.

Зазначені дані свідчать про обтяжливість роботи податкових органів для платників податків – для порівняння, наприклад, у Чехії за результатами 2013 року податкові перевірки охопили менш ніж 1% зареєстрованих суб'єктів господарювання [251]. При цьому, більше ніж 90% платників податку відмічають наявність проявів фіскального тиску з боку податкових органів у процесі податкових перевірок, таких як безпідставні інформаційні запити, «пропозиції» сплатити податки авансом, відмови під час подання податкової звітності, залучення податкової поліції тощо.

Поруч з цим, недостатня ефективність роботи податкової служби з проведення податкових перевірок та її низький вплив на усунення порушень податкового законодавства, обумовлені досить помірним рівнем можливих фінансових санкцій для платників податків, що призводить до створення ситуації, у якій економічно вигідніше сплачувати штрафи за порушення податкового законодавства, ніж провадити діяльність у відповідності до його норм. Для порівняння розглянемо окремі види штрафних санкцій, які застосовуються за порушення податкового законодавства в Україні та країнах – її податкових конкурентах (табл. Л.1-Л.9 дод. Л). Можна відмітити, що рівень санкцій в Україні за аналогічні порушення податкового законодавства, є суттєво нижчим порівняно з показниками інших країн (для забезпечення співставності розмір санкцій було зважено на розмір мінімальних заробітних плат у країнах (табл. Л.10 дод. Л)), тому можна стверджувати, що в Україні штрафи за порушення податкового законодавства носять фіскальний, а не превентивний характер, що підтверджує і той факт, що частка штрафів у сумі податкових надходжень в Україні найвищою серед країн – податкових конкурентів у цілому за весь період дослідження. При цьому сума нарахованих штрафів у розрахунку на одну податкову перевірку в Україні зберігається на стабільному рівні, оскільки платникам податків зачасту економічно вигідніше сплатити штраф, ніж дотримуватися податкового законодавства.

Враховуючи зазначені проблеми, було обґрунтовано ряд пропозицій щодо удосконалення вітчизняної системи податкового адміністрування (рис. 3.20).

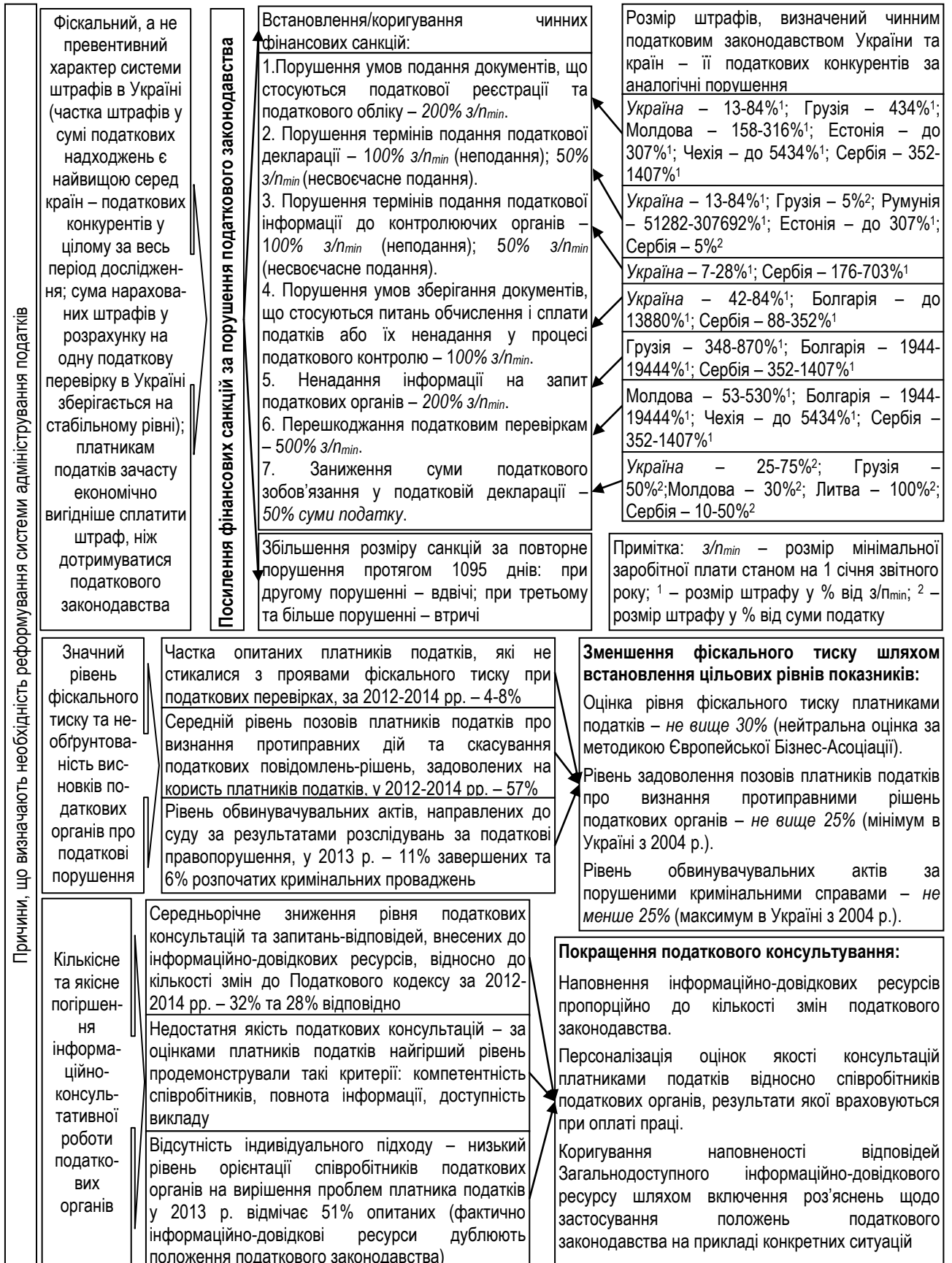


Рисунок 3.20 – Пропозиції щодо напрямків реформування системи податкового адміністрування в Україні з урахуванням впливу податкового адміністрування на її податкову конкурентоспроможність

### 3.3 Реформування системи місцевого оподаткування в Україні у контексті підвищення податкової конкурентоспроможності регіонів

Розвиток податкових систем в умовах податкової конкуренції, пов'язаний не лише з модифікацією національних умов оподаткування, спрямованої на підвищення їх привабливості порівняно з іншими країнами, а й суперництва за розміщення податкових баз між регіонами. Враховуючи концепцію реформи з децентралізації України, реалізацію якої планується здійснити, в тому числі, шляхом зміни системи оподаткування, доцільно розглянути особливості регіональної податкової конкуренції, на які слід звернути увагу у контексті збільшення фінансових повноважень місцевих органів влади.

Досить повно специфіку податкової конкуренції на регіональному рівні, відображає підхід Організації з економічного співробітництва та розвитку, розроблений Х. Бльохлігером та Х. Пінеро-Кампосом [167], який ґрунтується на виокремленні наступних факторів, які визначають особливості перебігу податкової конкуренції:

- податкова автономія;
- склад податків;
- фінансове вирівнювання;
- зв'язок податкової і витратної політики;
- розмір регіону та ефект агломерації;
- капіталізація.

Досліджуючи специфіку впливу зазначених параметрів, слід відзначити, що рівень податкової автономії дослідники визначають як фактор, що стимулює податкову конкуренцію. Рівень податкової автономії трактується як здатність місцевих органів влади визначати власну податкову політику. Податкову автономію досить складно визначити і виміряти. Так, відповідно для класифікації ОЕСР існує 11 категорій податкової автономії, починаючи від широкої автономії до відсутності повноважень на місцевому рівні взагалі [166].



Ця класифікація дозволяє оцінити частку податків у ВВП, який відображає владу місцевих урядів при встановленні ставки податку на центрально визначену податкову базу або при зміні податкової бази з використанням централізованої податкової ставки.

Особливості місцевого самоврядування також впливають на їх повноваження стосовно податків. Більший рівень автономії, як правило, визначається для податків на нерухомість, ніж на доходи або споживання, які часто вбудовані в податкові системи без будь-яких податкових повноважень для конкретних регіонів. У той час як податки на нерухомість є найбільш важливими автономними податками (приблизно 33%), більш мобільні податки на доходи фізичних осіб становлять близько 30% від автономних податків, встановлених на місцевому рівні. Податки на споживання складають близько 24% від автономного зібрання податкових надходжень в середньому, в той час як корпоративні податки на прибуток становлять близько 9%.

Наступним параметром, який визначає інтенсивність податкової конкуренції між регіонами, є склад податків, який впливає на мобільність людей та фірм між регіонами. Так, рівень корпоративного прибуткового податку може спонукати фірми до зміни місця розміщення їх штаб-квартир і виробництва, або перерозподілу прибутку у розрізі структурних підрозділів корпорації. Податки на особисті доходи можуть стимулювати фізичних осіб до зміни місця проживання. Податки на товари і послуги можуть обумовлювати переміщення виробництва фірм або осіб до регіону, в якому здійснюється більшість покупок чи витрат. У спрощеному вигляді капітал може розглядатися як мобільний у національному або міжнародному масштабі, праця – мобільною на регіональному чи столичному масштабі, споживання – мобільним у локальному масштабі, тоді як нерухоме майно є повністю немобільним, тобто ставки податку можуть обумовлювати лише вибір місця купівлі нерухомості (землі чи житла), або місця її будівництва.

Наступним фактором, особливості впливу якого на інтенсивність податкової конкуренції між регіонами слід розглянути, є фінансове

вирівнювання, сутність якого полягає в передачі бюджетних ресурсів у розрізі місцевих бюджетів з метою компенсації різниці в потужностях до зростання обсягу доходів або витрат на реалізацію функцій державних служб. Фінансове вирівнювання спрямоване на зміцнення збалансованого розвитку регіонів в межах країни, оскільки воно запобігає руху домогосподарств до регіонів з високим рівнем доходу для отримання державних послуг за нижчими ставками. Фінансове вирівнювання досягається виплатою субсидій, пов'язаних з фіскальною потужністю регіонів: чим вищий рівень податкоспроможності регіону або нижча вартість справляння податків, тим менший обсяг додаткових ресурсів надходить у його розпорядження з центрального бюджету. Фінансове вирівнювання працює в двох напрямках: 1) скорочення відмінностей між податковим потенціалом регіонів; 2) зниження стимулів для місцевих урядів до зниження податкових ставок і залучення мобільних податкових баз.

У той час як фіскальне вирівнювання обумовлює тенденцію до зниження міжрегіональних відмінностей у податковій потужності, місцеві уряди мають право встановлювати податкові ставки у відповідності до фактичного рівня суспільного обслуговування. Однак, у цілому інтенсивність системи фінансового вирівнювання дестимулює податкову конкуренцію між регіонами, враховуючи механізм реверсних дотацій, який не дає повноважень місцевим урядам використовувати надлишково зібрані податкові надходження на цілі розвитку регіону. Чим нижчими є граничні податкові ставки, за якими здійснюється вирівнювання, тим слабші стимули місцевого самоврядування для зниження ставок податків та податкової конкурентної боротьби. У той же час, мінімальні гарантії, закріплені в системі фінансового вирівнювання, спрямовані на зниження короткострокових фіскальних диспропорцій, можуть створити особливі перешкоди для дотаційних регіонів розвивати свою економічну і фінансову базу. Вирівнювання за критерієм податкової потужності зменшує податкову конкуренцію сильніше, ніж вирівнювання, яке ґрунтується на показниках вартості і обсягу суспільних потреб, які забезпечуються державою. В результаті, країни з вирівнюванням за витратами, як правило, застосовують

більш широкі податкові диференціали, ніж країни з вирівнюванням за податковим потенціалом. З іншого боку, деякі вирівнюючі системи, засновані на зростанні податкової потужності, не враховують міжрегіональні відмінності в заробітній платі або стандарти життя до уваги, що може призвести до неефективного перерозподілу і збереження відмінностей податкових ставок.

Зазначені особливості системи фіскального вирівнювання обумовлюють необхідність врахування зв'язків між податковою і витратною політикою в контексті регіональної податкової конкуренції – тобто співвідношення рівнів оподаткування та фінансування суспільних послуг. Отже, домашні господарства і фірми вибирають місце їх розташування не тільки з податкових міркувань, а і з точки зору співвідношення між сплаченими податками і отриманими суспільними благами. Тому коли конкуруючі регіони враховують не тільки податкові аспекти, а й особливості державних витрат на фінансування публічних послуг, податкова конкуренція набуває більш загального характеру і може вважатися фінансовою конкуренцією.

У той же час, варто відзначити, що окрім безпосередньо характеристик податкової системи на національному та місцевому рівнях, на податкову конкуренцію між регіонами впливають також загальноекономічні фактори, одним з яких є розмір регіону та ефект агломерації. Так, географія і адміністративна організація країни впливають на домашні господарства і фірми, а також на реалізацію податкової політики регіонів. Зокрема, розмір і рівень агломерації відіграють роль у формуванні відмінностей у регіональних податкових ставках, які проявляються наступним чином:

– великі за розміром юрисдикції мають «ринкову владу», що дозволяє їм зберегти податкові ставки на більш високому рівні. Причина в тому, що податкові еластичності вищі в невеликих, ніж у великих країнах, тобто рух фірм або домогосподарств, враховуючи їх кількість, має більш сильний ефект для невеликої адміністративно-територіальної одиниці, ніж для великого регіону. У той час як на міжнародному рівні досліджений емпіричним шляхом ефект розміру свідчить, що малі країни, як правило мають більш низькі

податкові ставки, ніж великі, тоді як дослідження на суб-національному рівні не проводилися, тому дана гіпотеза емпірично не підтверджена;

– юрисдикції в географічному ядрі країни мають більш високі податкові ставки, ніж периферійні регіони – так званий «ефект агломерації». Наявність високопродуктивних фірм, кваліфікованих і освічених працівників, інфраструктури і т.д. обумовлюють високу забезпеченість активами населення та виробництва, що детермінує зростання податкових баз та можливостей їх оподаткування.

Існування податкових різниць у юрисдикціях може розглядатися як стимул до податкової конкуренції для малих та периферичних регіонів, оскільки вони не можуть забезпечити переваги агломерації, інструментом для залучення і утримання фірм і жителів є виключно податкова політика, тобто здатність запропонувати низькі рівні оподаткування. Підприємства, які не потребують переваг агломерації для здійснення виробництва або які не вимагають значного обсягу державних послуг, можуть обирати зазначені юрисдикції для переміщення їх діяльності. У цьому ключі, податкова автономія є інструментом для малих і периферійних регіонів у процесі конкуренції з гравітаційним тяжінням великих агломерацій. Отже, податкова конкуренція може розглядатися як інституційний бар'єр проти просторової концентрації економічної діяльності, хоча «агресивна» податкова стратегія невеликих, а іноді і периферичних регіонів зазвичай зустрічається з великим скептицизмом і політичними перешкодами, часто за рахунок впливу великих регіонів з більш високими податковими ставками.

Ще одним з макроекономічних факторів, який слід враховувати при побудові стратегії підвищення податкової конкурентоспроможності регіонів, є капіталізація, яка відображає вплив змін в оподаткуванні на попит і ціни на житло і обумовлює тенденцію до зниження мобільності податкових баз. Регіон, який знижує податкові ставки, характеризується підвищенням попиту на нерухомість в межах його юрисдикції поруч зі зниженням попиту в інших регіонах. Оскільки земля і будівлі нерухомі, і їх пропозиція досить нееластична,

відмінності в попиті стають відображенням цін на нерухомість. Таким чином, у юрисдикціях з низькими податками спостерігаються більш високі ціни на нерухомість і навпаки за інших рівних умов.

Все вищезазначене обумовлює необхідність формалізації критеріїв податкової конкурентоспроможності регіонів для забезпечення можливостей її кількісного оцінювання. Враховуючи концепцію ОЕСР, було розроблено методичні засади оцінювання податкової конкурентоспроможності регіонів України у розрізі трьох критеріїв. Отже, першим, і найбільш важливим параметром, який характеризує індивідуальну податкову конкурентоспроможність регіону, є особливості системи місцевого оподаткування, які доцільно оцінити за двома показниками – рівнем податкової автономії та складом місцевих податків. Підхід до кількісного оцінювання можна представити наступним чином (формула 3.8):

$$\left\{ \begin{array}{l} TA = \frac{\sum_{\max} taxrate_i \cdot taxbase_i}{\sum_{\max} taxbase_i} \\ TS = 1 \cdot TB_{cap} + 0,75 \cdot TB_{ind} + 0,5 \cdot TB_{cons} + 0,25 \cdot TB_{pr} \end{array} \right. \quad (3.8)$$

де  $TA$  – рівень податкової автономії;

$taxrate_{i \max}$  – максимальна ставка  $i$ -го місцевого податку в регіоні;

$taxbase_i$  – податкова база  $i$ -го місцевого податку в регіоні;

$TS$  – склад місцевих податків;

$TB_{cap}$  – податкове навантаження на капітал в регіоні;

$TB_{ind}$  – податкове навантаження на фізичних осіб в регіоні;

$TB_{cons}$  – податкове навантаження на споживання в регіоні;

$TB_{pr}$  – податкове навантаження на нерухомість в регіоні.

Важливим параметром, який визначає здатність і зацікавленість регіонів здійснювати конкурентну боротьбу за мобільні податкові бази, є особливості податкової політики, реалізацію якої ілюструють рівень податкоспроможності

регіону та взаємодія податкової і витратної політик, формалізацію яких можна здійснити у наступному вигляді (формула 3.9):

$$\begin{cases} TAb = \left( \frac{TR_r^{inc}}{TR_c^{inc}} + \frac{TR_r^{prof}}{TR_c^{prof}} \right) \div 2 \\ TE = \frac{PE_{pc}}{TB_{pc}} \end{cases} \quad (3.9)$$

де  $TAb$  – рівень податкоспроможності регіону;

$TR_r^{inc}$  – податкові надходження з податку на доходи фізичних осіб на душу населення в регіоні;

$TR_r^{prof}$  – податкові надходження з податку на прибуток підприємств на душу населення в регіоні;

$\overline{TR_c^{inc}}$  – податкові надходження з податку на доходи фізичних осіб на душу населення в країні;

$\overline{TR_c^{prof}}$  – податкові надходження з податку на прибуток підприємств на душу населення в країні;

$TE$  – взаємодія податкової і витратної політики;

$PE_{pc}$  – рівень суспільних витрат на душу населення в регіоні;

$TB_{pc}$  – податкове навантаження на душу населення в регіоні.

У той же час, проведені раніше дослідження свідчать, що на можливості управління податковою конкурентоспроможністю регіону впливають також неподаткові фактори, тобто загальний рівень розвитку регіону. З точки зору двох груп платників податків, які приймають рішення про переміщення податкових баз – юридичних та фізичних осіб, мають значення такі параметри як рівень економічного розвитку регіону, а також рівень життя у регіоні, оцінити які можемо за допомогою такого підходу (формула 3.10):

$$\begin{cases} ED = \frac{GNP}{GDP} \\ LL = \frac{\overline{Salary}_r}{\overline{Salary}_c} \end{cases} \quad (3.10)$$

де  $ED$  – рівень економічного розвитку регіону;

$GNP$  – обсяг валового регіонального продукту;

$GDP$  – обсяг валового внутрішнього продукту;

$LL$  – рівень життя у регіоні;

$\overline{Salary}_r$  – середня заробітна плата в регіоні;

$\overline{Salary}_c$  – середня заробітна плата в країні.

Слід відзначити, що показник податкової конкурентоспроможності має скоріше порівняльний, а не абсолютний характер, тому визначення податкової конкурентоспроможності регіонів доцільно здійснювати у контексті підходу до їх рейтингування у розрізі країни, який можна представити у вигляді наступного алгоритму:

1. Розрахунок кількісних значень параметрів податкової конкурентоспроможності регіонів на основі формул, представлених у розрізі систем (3.8)-(3.10).

2. Нормалізація оцінюваних параметрів за допомогою мінімаксного методу з урахуванням напрямку впливу: стимулятори (параметри  $TA$ ,  $TE$ ,  $TA_b$ ,  $ED$ ,  $LL$ ) та дестимулятори (параметр  $TS$ ).

3. Сумування нормалізованих значень параметрів та приведення їх у діапазон  $[0;1]$  шляхом ділення на кількість критеріїв для побудови композитного індикатора податкової конкурентоспроможності регіонів.

4. Рейтингування регіонів за рівнем їх податкової конкурентоспроможності.

Побудований рейтинг складає підґрунтя для встановлення пріоритетів органами місцевої влади при управлінні місцевою системою оподаткування з урахуванням параметрів регіонів-лідерів та регіонів-аутсайдерів. До того ж,

рейтингування регіонів за рівнем їх податкової конкурентоспроможності представляє інтерес для Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України у контексті визначення рівня інвестиційної привабливості регіонів.

Враховуючи відсутність статистичних даних у відкритому доступі, розрахунок рівня податкової конкурентоспроможності регіонів не проводиться. У контексті розгляду можливостей підвищення міжрегіональної податкової конкуренції відмітимо, що рівень податкової автономії регіонів України є обмеженим – систему місцевих податків і зборів формують лише податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. При цьому законодавством заборонено встановлення інших місцевих податків і зборів. Для порівняння у табл. 3. 14 представлено склад місцевих податків у країнах – податкових конкурентах України.

Таблиця 3.14 – Система місцевого оподаткування в країнах – основних податкових конкурентах України (складено за даними [77, 78, 180, 186, 206, 207, 223, 223, 237])

Країна	Місцеві податки і збори	
Болгарія	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на нерухомість;</li> <li>- податок на спадщину;</li> <li>- податок на пожертвування;</li> <li>- податок на майно, придбане за плату;</li> <li>- податок на транспортні засоби;</li> <li>- податок на патент та інші податки, що визначаються законом;</li> <li>- збір за побутові відходи;</li> <li>- збір за технічні послуги;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збір за використання ринків, ринкових місць, ярмарок, тротуарів, площ і вулиць;</li> <li>- збір за адміністративні послуги;</li> <li>- плата за придбання місця на кладовищі;</li> <li>- туристичний збір;</li> <li>- збір з власників собак та інші збори, що визначаються законом.</li> </ul>
Грузія	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на майно</li> </ul>	
Латвія	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збір за отримання офіційних документів, складених територіальним органом місцевого самоврядування та їх завірених копій;</li> <li>- збір за організацію розважальних заходів у публічних місцях;</li> <li>- збір за розміщення реклами, плакатів і оголошень у публічних місцях;</li> <li>- збір за муніципальне обслуговування та розвиток інфраструктури місцевого самоврядування</li> <li>- збір за в'їзд автомобілів у зони зі спеціальним режимом;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збір за утримання всіх видів тварин;</li> <li>- збір за утримання човнів, катерів і яхт;</li> <li>- збір за використання символіки місцевого самоврядування;</li> <li>- збір за отримання дозволу на будівництво;</li> <li>- збір за торгівлю у публічних місцях;</li> <li>- збір за проживання туристів і відпочиваючих;</li> </ul>
Румунія	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на будівлі;</li> <li>- податок на землю;</li> <li>- податок на транспортні засоби;</li> <li>- збір за видачу сертифікатів, дозволів та повноважень;</li> <li>- збір за використання засобів реклами й пропагування;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на шоу;</li> <li>- плата за готель;</li> <li>- спеціальні збори;</li> <li>- інші місцеві збори.</li> </ul>
Чехія	<ul style="list-style-type: none"> <li>- адміністративні збори;</li> <li>- комунальні збори;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- регулятивні збори.</li> </ul>



Продовження табл. 3.14

Країна	Місцеві податки і збори	
Литва	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збір за надання дозволу на проведення земляних робіт в зоні громадського муніципалітету з огороженням його території чи її частини або обмеження руху на території;</li> <li>- збір за надання дозволу на продаж або надання послуг у громадських місцях, визначених муніципальною радою;</li> <li>- збір за надання дозволу на організацію комерційних заходів у громадських місцях, що належать муніципалітету або управляються ним;</li> <li>- збір за використання паркувальних місць, визначених муніципальною радою на вулицях і площах міст;</li> <li>- збір за надання дозволу в'їзду самохідних транспортних засобів на території, що охороняються державою, захищені муніципалітетами, території ландшафтів, оголошених муніципалітетами та охоронювані території місцевого значення;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збір за реєстрацію тварин (собак, котів) та їх утримання в багатоквартирних будинках;</li> <li>- збір за надання дозволу на встановлення зовнішньої реклами на муніципальній території;</li> <li>- збір за збір побутових відходів та поводження з відходами;</li> <li>- збір за надання дозволу на установку тимчасового переносного обладнання на муніципальній території;</li> <li>- збір за надання дозволу на продаж піротехнічних пристроїв;</li> <li>- збір за використання публічної інфраструктури у житлових районах з курортним статусом.</li> </ul>
Естонія	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на човни;</li> <li>- податок з реклами;</li> <li>- податок на закриття вулиць;</li> <li>- податок на автотранспортні засоби;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на утримання домашніх тварин;</li> <li>- податок на розваги;</li> <li>- збір за паркування</li> </ul>
Словаччина	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на нерухомість;</li> <li>- податок на використання громадських місць;</li> <li>- податок на в'їзд та перебування автомобілів в історичній частині міст;</li> <li>- збори за тверді побутові відходи та дрібне будівельне сміття;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на невіграшні ігрові автомати;</li> <li>- податок на розміщення;</li> <li>- податок на торгові автомати;</li> <li>- податок на ядерні установки;</li> <li>- податок на собак.</li> </ul>
Молдова	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на нерухоме майно;</li> <li>- збір за природні ресурси;</li> <li>- збір на благоустрій територій;</li> <li>- збір за організацію аукціонів і лотерей у межах адміністративно-територіальної одиниці;</li> <li>- збір за розміщення реклами;</li> <li>- збір за використання місцевої символіки;</li> <li>- збір за об'єкти торгівлі і/або об'єкти по наданню послуг;</li> <li>- ринковий збір;</li> <li>- збір за тимчасове проживання;</li> <li>- збір за паркування автотранспорту;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- курортний збір;</li> <li>- збір за надання послуг по автомобільному перевезенню пасажирів по муніципальним, міським і сільським (комунальним) маршрутам;</li> <li>- збір з власників собак;</li> <li>- збір за паркування;</li> <li>- збір за вивезення відходів;</li> <li>- збір на санітарну очистку;</li> <li>- збір за рекламні пристрої.</li> </ul>
Сербія	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на власність;</li> <li>- податок на торгівлю марку;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податок на використання державних земель</li> </ul>

Слід відмітити, що податковим законодавством Латвії визначено право органів місцевого самоврядування встановлювати місцеві збори на об'єкти оподаткування, представлені в табл. 3.14. У той же час, нормами чинного законодавства визначено, що у випадку надання органами місцевого самоврядування платних послуг, які не визначені об'єктом оподаткування даним переліком, здійснюється бухгалтерський облік за такими послугами та мають бути розроблені податкові та інші обов'язкові платежі відносно таких послуг у відповідності до податкового законодавства країни. При цьому органи місцевого самоврядування обов'язково встановлюють правила стягнення місцевих зборів, які надаються до Міністерства охорони навколишнього

середовища та регіонального розвитку Латвії та публікуються у вільному доступі [223].

У Литві до місцевих бюджетів також включаються надходження від сплати таких податків, які не визначено законодавством як місцеві, як податок на нерухоме майно, податок на спадщину, податок на лотереї і ігри. Окрім того, у країні встановлено повноваження органів місцевого самоврядування на встановлення ставок податку на нерухоме майно у межах діапазону, визначеного законодавством, з можливістю встановлення диференційованих ставок [221], зниження ставок земельного податку або звільнення від сплати земельного податку з компенсацією надходжень з місцевого бюджету [222], зменшення або звільнення від сплати податку на спадщину фізичних осіб з компенсацією його надходжень [198].

Органи місцевого самоврядування в Естонії мають право на встановлення місцевих податків, при цьому законодавством не визначено їх перелік, тому у табл. 3.14 відображено найбільш ефективні місцеві податки, які діють у регіонах країни [180].

Податковим кодексом Румунії, окрім місцевих податків та зборів, визначених для всієї території країни, органам місцевого самоврядування надано право встановлення спеціальних зборів та плати за надання місцевих громадських послуг фізичним та юридичним особам. Окрім того, місцеві органи влади можуть стягувати податки за користування громадськими місцями (музеями, меморіальними будинками, археологічними пам'ятниками тощо), а також за володіння або користування обладнаннями та інструментами для отримання доходу з використанням місцевої громадської інфраструктури чи діяльність, яка чинить вплив на навколишнє середовище [186]

Слід відмітити досить цікаву організацію податкової системи Чехії – всі податки встановлюються централізовано, а система місцевого оподаткування представлена сукупністю зборів адміністративного, комунального чи регулятивного характеру.

У Словаччині, крім місцевих податків і зборів, зазначених у табл. 3.14, які встановлюються органами місцевого самоврядування, законодавством визначено також податок на автотранспортні засоби, який є місцевим, однак встановлюється на вищому територіальному рівні [223].

Порівнюючи ситуацію з країнами – податковими конкурентами України, відмітимо, що, наприклад, у Болгарії податки на власність забезпечують близько 0,6% формування ВВП (при цьому половина надходжень формується безпосередньо за рахунок податку на нерухомість), у Чехії – близько 0,5% та 0,3% ВВП відповідно. У Естонії податок на нерухомість формує 0,3% ВВП, у той час як у Литві частка податку на нерухомість також становить 0,3% ВВП, а ще 0,2% ВВП формують інші податки на власність. Найвищі показники фіскальної ефективності податків на власність та безпосередньо податку на нерухомість серед податкових конкурентів України демонструють Латвія (0,9% ВВП формують податки на власність, у тому числі 0,8% ВВП податки на нерухомість), Румунія (0,8% ВВП та 0,6% ВВП відповідно) та Словаччина (0,7% ВВП та 0,4% ВВП) [246].

Враховуючи той факт, що у шести з десяти країн – податкових конкурентів України податки на власність/нерухомість являються місцевими податками, а у Литві зараховуються до місцевих бюджетів та коригуються органами місцевого самоврядування, можна відмітити значну фіскальну роль даної групи податків при формуванні доходів місцевих бюджетів. При цьому в Україні податки на власність починаючи з 2011 року формують менш ніж 0,1% ВВП та менш ніж 1% доходів Зведеного бюджету України. Саме тому, у контексті розробки пропозицій щодо реформування системи місцевого оподаткування у напрямку збільшення податкової конкурентоспроможності регіонів України та з урахуванням концепції децентралізації, доцільно звернути увагу на можливості підвищення фіскальної ефективності податку на майно.

Відповідно до Податкового кодексу України, податок на майно складається з трьох частин – податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку та плати за землю. Особливості

оподаткування даним податком можна представити наступним чином (табл. М.1 дод. М). Таким чином, аналізуючи структуру податків на майно в Україні, варто відмітити той факт, що його складові суттєво відрізняються як за особливостями визначення об'єкта оподаткування, так і за типом ставок податку. Саме тому, з метою виявлення найбільш ефективних практик оподаткування власності проаналізуємо досвід країн – основних податкових конкурентів України при оподаткуванні власності.

Отже, у Болгарії одним з місцевих податків визначено податок на нерухомість, який застосовується до будинків та землі, розміщених на території країни. Basis оподаткування є вартість нерухомого майна, яка визначається співробітниками муніципалітету у залежності від типу власності, місця її розташування, структури і амортизації у відповідності до положень законодавства. На визначену вартість майна органи місцевого самоврядування встановлюють ставку податку у межах 0,01-0,45% бази оподаткування. При цьому від оподаткування звільняються будівлі категорій суспільного призначення (освітні, культурні заклади, будівлі у власності органів влади тощо), а також застосовується податкова знижка 50% на будівлі, які є основним місцем проживання платника податку [206].

У Грузії податок на власність виник у результаті податкової реформи за рахунок об'єднання податку на майно, податку на землю і податку на власників транспортних засобів. При цьому об'єкти оподаткування податком на майно диференційовані за категоріями платників податків:

- для підприємств/організацій, які є резидентами країни – основні засоби, що обліковуються на балансі організації; незмонтовані пристрої;
- для фізичних осіб, що здійснюють економічну діяльність – майно, яке використовується у процесі економічної діяльності; незавершене будівництво; нематеріальні активи; майно, отримане в лізинг;
- для підприємств-нерезидентів – майно, яке перебуває на території Грузії;

– для фізичних осіб – нерухоме майно, що знаходиться у їх власності (в тому числі будівлі, споруди, незавершене будівництво, яхти, літаки тощо), майно, отримане в лізинг від нерезидента.

Слід відмітити, що база оподаткування нерухомого майна підприємств, визначена за його середньорічною балансовою вартістю, розраховується з використанням наступних коефіцієнтів: для активів, отриманих до 2000 року, та активів, інформація про отримання яких відсутня – 3; для активів, отриманих у 2000-2003 роках – 2; для активів, отриманих у 2004 році – 1,5. При цьому податкові органи уповноважені у процесі податкової перевірки визначати для платника податків вартість оподатковуваного майна по ринковій ціні, яка має використовуватись платником податків протягом наступних трьох років. У той же час, для фізичних осіб діє два діапазони ставок податку – для сімей з річним доходом до 100000 ларі – 0,05-0,02% ринкової вартості майна; для сімей з доходом 100000 ларі і вище – 0,8-1%. Ставки податку встановлюють органи місцевого самоврядування у межах до 1% для юридичних осіб та у межах зазначених діапазонів для фізичних осіб.

Ставки податку на землю у Грузії визначено у грошових одиницях за гектар/квадратний метр площі земель у залежності від їх призначення та розташування, при цьому органи місцевого самоврядування самостійно встановлюють ставки податку, які не мають перевищувати 150% рівня ставки, визначеної законодавством [77].

У Молдові функціонує податок на нерухоме майно, об'єктами оподаткування яким є земельні ділянки, будівлі, споруди, житлові будинки, квартири та майно, що перебуває у стадії завершення будівництва (більш ніж 80%). База оподаткування визначена як оцінена вартість такого майна, яка здійснюється територіальними кадастровими органами по єдиній методології шляхом масової оцінки для типових об'єктів та індивідуальної оцінки для нетипових об'єктів з проведенням переоцінки раз на три роки. Для житлових будівель ставка податку встановлюється органами місцевого самоврядування на щорічній основі у межах 0,05-0,3% бази оподаткування, окрім того діють

також конкретні ставки податку на нерухомість, що встановлюються органами місцевого самоврядування для сільськогосподарських земель з розміщеними на них будівлями (0,1-0,3%), а також для нерухомого майна, нежитлового та несільськогосподарського призначення (0,1%). У країні звільняються від сплати податків категорії платників, які є соціально незахищеними, а також окремі категорії об'єктів, що мають суспільне призначення. Окрім того, органи місцевого самоврядування можуть звільняти від сплати податку платників податків, постраждалих внаслідок природних або індивідуальних чинників [78].

Незважаючи на те, що податок на нерухомість у Латвії не являється місцевим податком, органи місцевого самоврядування наділені повноваженнями щодо його встановлення. Об'єктом оподаткування податком на нерухомість є земля, будівлі, інженерні споруди, в тому числі будівлі, які не передані в експлуатацію, але зареєстровані в кадастровій інформаційній системі. Базою оподаткування визначено кадастрову вартість майна, до якої органи місцевого самоврядування застосовують ставки податку від 0,2 до 3%, причому за ставкою вище ніж 1,5 оподатковується лише майно, яке утримується в неналежних умовах відповідно до чинного законодавства. Якщо місцеві органи не визначають ставок податку, майно оподатковується за наступними умовами: 1) житлове майно за ставкою 0,2% на вартість до 56915 євро; 0,4% – на частину вартості у межах 56915-106715 євро; 0,6% – на частину вартості, що перевищує 106715 євро; 2) земля, інженерні споруди, інші будівлі – 1,5% кадастрової вартості. При цьому законодавством визначено принципи оподаткування нерухомого майна, якими мають керуватися органи місцевого самоврядування, серед яких варто відмітити принцип передбачуваності і стабільності, у відповідності до якого податкові ставки встановлюються у період принаймні на два роки, якщо приріст або скорочення бази оподаткування у період оподаткування порівняно з базою у період до оподаткування становить менше ніж 20%. Окрім того, органи місцевого самоврядування мають право на застосування податкових пільг для соціально незахищених верств населення [207].

У Литві розрахунок податку на нерухомість базується на середній ринковій вартості майна, причому оцінка нерухомості має здійснюватися оцінювачем з нерухомості не рідше ніж раз у 5 років. Також може використовуватись оподатковувана вартість, яка визначена індивідуально з використанням литовського законодавства, якщо вона відрізняється від показника, визначеного оцінювачем, не більше ніж на 20%. При цьому органи місцевого самоврядування самостійно визначають ставки податку у межах діапазону 0,3-1%. У випадку, якщо ставки не встановлено в належний період, застосовується ставка 0,3% [221]. Також у країні діє податок на землю у розмірі 1,5% її вартості, при розрахунку якого органи місцевого самоврядування наділені повноваженнями на встановлення податкових пільг [222].

У Румунії ставки податку на будівлі для фізичних осіб застосовуються до оподаткованої вартості будівлі і диференційовані наступним чином: для будівель, розташованих у міських районах, застосовується ставка податку 0,2%; для будівель у сільській місцевості – 0,1%. Оподатковувана вартість будівлі визначається за допомогою множення загальної площі будівлі, вираженої у квадратних метрах, на визначену законодавством суму, яка становить від 300000 до 5300000 румунських леїв за квадратний метр і залежить від наявності у будівлі води, каналізації, електрики та опалення та матеріалів, з яких виконана будівля. Для підвалів, напівпідвалів та горищ, які використовуються у якості житлових приміщень, враховується 75% суми оподаткованої вартості, а для підвалів, напівпідвалів та горищ, які використовуються у нежитлових цілях – 50% суми. При цьому оподатковувана вартість будівлі у залежності від місця її розташування коригується на коефіцієнт, значення якого становлять 0,9-1,3 у залежності від зони розміщення та рангу місцевості. Для квартир, розташованих у багатоквартирних будинках, що мають більш ніж 3 поверхи і 8 квартир, застосовується коригуючий коефіцієнт 0,1. Окрім того, законодавством визначено зниження оподаткованої вартості для будівель, побудованих до 01.01.1951 (на 15%) та у період 01.01.1951-01.01.1978 (на 5%). Також визначено підвищення суми податку для осіб, які володіють більш ніж 1

будинком, що використовуються як житлові приміщення і не здані в оренду – на 15% для другого будинку; на 50% для третього; на 75% для четвертого; на 100% для п'ятого і додаткових. При цьому першим будинком вважається будинок, який визначено як адресу проживання, а порядок будинків для сплати податку визначається послідовністю їх придбання.

Для юридичних осіб базою оподаткування у Румунії є інвентаризаційна вартість, зазначена в обліку власника будівлі у відповідності до законодавства. Якщо будівля не переоцінювалася протягом останніх трьох років, органи місцевого самоврядування застосовують ставку податку у діапазоні 5-10% до моменту переоцінки. Для будівель, вартість яких повністю відновлена за допомогою амортизації, оподатковувана вартість скорочується на 15%. Іншим місцевим податком у Румунії є податок на землю, який розраховується у грошових одиницях з площі землі за критеріями рангу місцевості, зони розміщення та категорії використання землі у відповідності до рішень органів місцевого самоврядування [186].

У Чехії податок на нерухоме майно є загальнодержавним та складається з двох частин – податку на землю та податку на будівлі. Будинки оподатковуються податком на нерухомість у чеських кронах за квадратний метр площі забудови або площі підлоги. При цьому ставки податку диференційовано за типом та призначенням будівлі у розрахунку на 1 м<sup>2</sup> наступним чином: для житлових будинків 2 чеських крони; для будівель, що використовуються для сімейного відпочинку – 6; для гаражів – 8; для підприємств у первинному сільському господарстві, лісовому господарстві, управлінні водними ресурсами – 2; підприємств у промисловості, будівництві, транспорті, енергетиці чи інших галузях сільського господарства та інших видів бізнесу – 10. У той же час, до ставки податку застосовується коригуючий коефіцієнт, який коливається від 1,0 (в муніципалітетах з менш ніж 1 тис. жителів) до 3,5 (в муніципалітетах з більш ніж 50000 жителів) та становить 4,5 у Празі. Податок на землю з ріллі, садів, виноградників і пасовищ стягується у відсотках від вартості землі, визначеної множенням фактичної її площі на



середню ціну, встановлену законодавством, і становить 0,75% для ріллі, полів, виноградників, садів і 0,25% для пасовищ, лісів та сільськогосподарських ставків. З інших земель ставка податку диференційована у чеських кронах за квадратний метр землі у залежності від її використання. При цьому оподаткування будівельних ділянок здійснюється з використанням коригувального коефіцієнта, значення якого аналогічні коефіцієнту, що застосовується при визначенні податку на будівлі [244].

У Естонії не визначено оподаткування безпосередньо нерухомого майна, існує лише податок на землю, який надходить до місцевих бюджетів. Базою оподаткування даного податку визначено ринкову вартість землі, до якої органи місцевого самоврядування застосовують ставки податку в межах 0,1-2,5%. При цьому органи місцевого самоврядування мають повноваження також встановлювати будь-які інші місцеві податки [249].

У Словаччині діє податок на нерухомість, який складається з податку на землю, податку на будівлі та податку на квартири і нежитлові приміщення в житлових будинках. Ставка податку на землю складає 0,25% на вартість землі, яка визначається з урахуванням площі та відповідних параметрів вартості, встановлених податковим законодавством для різних категорій землі. Повноваження місцевих органів влади передбачають підвищення або зниження ставки земельного податку з урахуванням місцевих умов, однак ставка не може перевищувати мінімальну встановлену законодавством ставку у 20 разів (для земель, пов'язаних з розміщенням ядерних об'єктів – 100 разів). При сплаті податку на будівлі базою оподаткування є забудована площа – земельна ділянка плану найбільшої надземної частини конструкції, за винятком виступаючої частини даху. При цьому до повноважень місцевих органів влади належить збільшення або зменшення ставок податку з урахуванням місцевих умов у муніципалітеті, але не більше ніж у 40 разів порівняно з мінімальною ставкою податку, встановленою загальними правилами оподаткування (0,33 євро за метр квадратний), а також встановлення надбавки у розмірі не вище ніж 0,33 євро за кожен поверх, вище ніж цокольний. При оподаткуванні квартир та нежитлових

приміщень у житлових будинках ставка податку складає 0,33 євро за квадратний метр підлоги приміщення. Аналогічно до податку на будівлі, органи місцевого самоврядування також можуть враховувати місцеві умови, збільшуючи або зменшуючи ставку податку з її розміром, що не перевищує загальну ставку у 40 разів; окрім того, можуть бути встановлені диференційовані ставки для приміщень у багатоквартирному будинку, які використовуються для різних цілей, за умови, що вони не перевищують загальну ставку податку у 10 разів [223].

У Сербії функціонує податок на майно, який включає безпосередньо податок на майно, податок на успадкування та дарування, а також податок на передачу абсолютних прав. Базою оподаткування податком на майно, крім сільськогосподарських та лісових угідь, за якими не ведеться облік, є ринкова вартість нерухомості, яка визначається органами місцевого самоврядування та має знижуватися щорічно за ставкою амортизації 1,5% з застосуванням пропорційного методу, але не більше ніж на 70%. При оцінюванні ринкової вартості нерухомості враховуються наступні критерії: 1) основні – корисна площа; середня ринкова ціна за квадратний метр відповідної нерухомості на території муніципалітету; 2) коригувальні – розташування нерухомості; якість нерухомості; інші параметри, що впливають на ринкову вартість нерухомості. Для сільськогосподарських та лісових угідь, облік за якими не ведеться, база оподаткування дорівнює 5-кратному річному кадастровому доходу від таких земель, а для нерухомості, яка обліковується за правилами відповідно до законодавства – її облікова вартість. При цьому ставка податку для майна, за яким ведеться облік, становить до 0,4%, а для майна, за яким облік не ведеться, вона диференційована, залежно від розміру бази оподаткування – 1) база оподаткування у розмірі до 6 млн. динарів – до 0,4%; 2) база оподаткування у розмірі 6-15 млн. динарів – до 0,4% на суму до 6 млн. динарів та до 0,8% - на суму, що перевищує 6 млн. динарів; 3) база оподаткування у розмірі 15-30 млн. динарів – до 0,4% на суму до 6 млн. динарів, до 0,8% - на суму в межах 6-15 млн. динарів, до 1,5% на суму, що перевищує 15 млн. динарів; 3) база

оподаткування у розмірі більше ніж 30 млн. динарів – до 0,4% на суму до 6 млн. динарів, до 0,8% - на суму в межах 6-15 млн. динарів, до 1,5% в межах 15-30 млн. динарів, до 3% на суму, що перевищує 30 млн. динарів. Органи місцевого самоврядування мають право визначати ставки у межах визначених діапазонів. У випадку, якщо місцеві ставки податку не визначено або визначено з перевищенням їх максимального рівня, застосовуються максимально можливі ставки податку відповідно до законодавства. Базою оподаткування податком на спадщину є ринкова вартість майна за вирахування витрат платника податків, пов'язаних зі спадщиною, причому ставка податку становить 2% за податкову базу у розмірі до 300 тис. динарів та 2,5% за суму, що перевищує 300 тис. динарів. Податком на передачу прав власності обкладається контрактна ціна передачі, якщо вона не нижче ринкової (у випадку виявленням податковою службою того факту, що контрактна ціна нижча ринкової, податкові органи можуть встановити податкову базу на рівні ринкової вартості протягом 60 днів з моменту подання податкової декларації) за ставкою 2,5% [231].

Порівняльний аналіз систем оподаткування майна в Україні та країнах – її основних податкових конкурентах засвідчив, що найбільшою мірою невідповідність умов оподаткування можна відзначити за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, особливості зарубіжного досвіду оподаткування яким можна узагальнити у вигляді табл. 3.15.

У цілому, порівнявши існуючі системи, можна відмітити такі проблеми вітчизняного механізму оподаткування нерухомості, які знижують фіскальну ефективність податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та податкову конкурентоспроможність регіонів:

- визначення у якості бази оподаткування площі нерухомого майна, а не його вартості;
- відсутність диференціації житлової нерухомості за її станом, розміщенням, вартістю тощо;
- обмеженість можливостей органів місцевого самоврядування щодо встановлення ставок податку.

Таблиця 3.15 – Оподаткування нерухомості, відмінної від земельної ділянки, у країнах – основних податкових конкурентах України (складено за даними [77, 78, 186, 206, 207, 221, 223, 231, 244])

Країна	База оподаткування	Ставки податку	Повноваження органів місцевого самоврядування
Болгарія	Вартість нерухомого майна	0,01-0,45%	Встановлення ставки податку у межах визначеного діапазону
Грузія	Середньорічна остаточна балансова вартість майна / ринкова вартість майна	Не більше 1%	Встановлення у межах граничної ставки єдиної ставки податку або диференційованих ставок за галузями чи видами діяльності
Латвія	Кадастрова вартість майна	0,2-3%	Встановлення ставки податку у межах визначеного діапазону, при цьому ставка більш ніж 1,5% встановлюється виключно для майна, яке утримується не у відповідності до законодавства
Литва	Середня ринкова вартість майна	0,3-1%	Встановлення у межах діапазону єдиної або диференційованих (за одним з критеріїв – мета, використання, правовий статус, технічні характеристики, умови обслуговування, розміщення майна або категорія платника податку) ставок податку
Румунія	Оподатковувана вартість будівлі / інвентаризаційна вартість будівлі	0,1%, 0,2% для фізичних осіб; 0,5-1% для юридичних осіб	Встановлення ставки податку для юридичних осіб у межах визначеного діапазону
Чехія	Площа об'єкта нерухомості	2-10 чеських крон	Даний податок є загальнодержавним, органи місцевого самоврядування не мають жодних повноважень
Словаччина	Забудована площа / площа підлоги	0,033 євро	Підвищення ставки податків на будівлі та квартири з урахуванням місцевих умов, але не більше ніж у 40 раз порівняно з мінімальною загальною ставкою
Молдова	Оцінена вартість нерухомого майна	0,05-0,3 %	Встановлення загальної та конкретних ставок податку, а також звільнення від оподаткування у випадках, передбачених законодавством
Сербія	Ринкова вартість нерухомості	До 3%	Встановлення ставок податку у межах визначених діапазонів

Враховуючи все вищезазначене, вважаємо за доцільне запропонувати наступні зміни при оподаткуванні нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки:

– визначити базою оподаткування вартість майна за наступними параметрами: 1) оціночна вартість для нерухомості, дані про яку включено до Єдиної бази даних звітів про оцінку для цілей оподаткування Фонду державного майна України; 2) для житлової та нежитлової нерухомості, дані про яку не включено до Єдиної бази даних звітів про оцінку для цілей оподаткування Фонду державного майна України, вартість майна визначити шляхом множення середньої вартості квадратного метра аналогічного майна (за критеріями місця розташування, типу будівлі, зношеності майна тощо) на його

площу. Обов'язки щодо визначення вартості майна слід надати органам місцевого самоврядування для забезпечення комплексності їх повноважень при встановленні даного податку;

- визначити максимальну ставку оподаткування на рівні 1% вартості майна з наданням можливості органам місцевого самоврядування встановлювати диференційовані ставки оподаткування у її межах за критеріями сумарної вартості майна, категорії власника, призначення майна;

- встановити загальну податкову пільгу, яка передбачає звільнення від сплати податку на житлову нерухомість платників податків, середній дохід сім'ї яких у розрахунку на одну особу, що зареєстрована у такій нерухомості, нижче прожиткового мінімуму;

- надати органам місцевого самоврядування повноваження з визначення інших пільг зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Однією з проблем, які стримують податкову конкуренцію між регіонами України, є значна роль системи фінансового вирівнювання. Так, відповідно до даних табл. 3.16, більше половини доходів місцевих бюджетів формується за рахунок офіційних трансфертів, що свідчить про відсутність стимулів для місцевих органів влади до ефективного управління власними податковими базами.

Таблиця 3.16 – Структура доходів місцевих бюджетів в Україні у 2012 р. – I півріччі 2015 р., % (складено за даними [31])

Стаття доходів	2012	2013	2014	I півр. 2015
Податкові надходження	38,11	41,26	37,69	32,81
у т. ч.: місцеві податки і збори та окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	2,42	3,31	3,48	8,77
Неподаткові надходження	5,61	5,49	5,29	8,20
Доходи від операцій з капіталом	0,78	0,63	0,49	0,50
Офіційні трансферти	55,25	52,42	56,37	58,35
Цільові фонди	0,25	0,21	0,16	0,14
Всього доходів	100,00	100,00	100,00	100,00

При цьому, аналізуючи досвід країн – податкових конкурентів України, відмітимо, що спостерігаються різні тенденції у функціонуванні системи фінансового вирівнювання. Враховуючи той факт, що у Болгарії регіони практично не мають фінансової самостійності (доходи місцевих бюджетів складають лише 14% загальнодержавних доходів), роль фінансового вирівнювання є дуже значною – частка трансфертів з державного бюджету складає близько 56%, основне місце у яких займають цільові трансферти на забезпечення фінансування делегованих повноважень – близько 90%. При цьому на обсяг трансфертів на капітальні видатки у країні впливають наступні критерії – чисельність населення (40%), кількість населених пунктів (40%) та територія муніципалітету (20%) [176].

У Чехії власні доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок зборів за надання послуг муніципалітетами і складають близько 14% загальних доходів. У той же час, незважаючи на незначну роль власне місцевих податків і зборів, система розподілу загальнодержавних податків забезпечує досить високий рівень автономії за доходами – зокрема, частка податку на додану вартість, закріплена за місцевими бюджетами, дозволяє сформувати близько 40% їх доходів, окрім того, значну фіскальну роль має податок на нерухомість, надходження від сплати якого повністю закріплено за місцевими бюджетами. При цьому частка трансфертів з державного бюджету є досить низькою та складає близько 36% (27,7% для бюджетів муніципалітетів та 62,3% для бюджетів регіонів), а податкові надходження (власні та закріплені) становлять 56,4% доходів бюджетів муніципалітетів та 34,9% доходів бюджетів регіонів [177].

Податкова система Естонії також є достатньо централізованою (незважаючи на повноваження органів місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки, надходження від них формують лише близько 1% доходів місцевих бюджетів), однак, при цьому розподіл податку на доходи фізичних осіб забезпечує близько 46% доходів місцевих бюджетів, до того ж, доходи від сплати податку на землю повністю зараховуються до місцевих

бюджетів. Міжбюджетні трансферти формують близько 34% доходів місцевих бюджетів, при цьому система фінансового вирівнювання базується на двох основних критеріях: середній рівень бюджетних витрат, який визначається з урахуванням чисельності населення у регіоні та його вікової структури, а також доходів місцевих бюджетів [176].

У Латвії основними джерелами доходів місцевих бюджетів є закріплені податкові надходження (близько 56% сумарних доходів) та цільові державні субсидії (36%). При цьому частка податку на доходи фізичних осіб, що зараховувалась до місцевих бюджетів у 2012 році, становила 80%. Фінансове вирівнювання відбувається за допомогою Фонду фінансового вирівнювання місцевих бюджетів, відрахування до якого здійснюються, якщо надходження від податку на доходи фізичних осіб і податку на нерухомість перевищують потреби витрат більше ніж на 10% [176].

Доходи місцевих бюджетів у Сербії формуються переважно за рахунок власних доходів – 41% (з них 88% становлять податкові надходження) та розподілу загальнодержавних податків – 40%, у той час як офіційні трансферти надаються переважно на нецільовій основі (18% доходів місцевих бюджетів формуються за рахунок загальних дотацій і лише 1% становлять цільові дотації) [176].

У Словаччині податкові надходження забезпечують близько половини доходів місцевих бюджетів (з них близько 70% формується за рахунок розподілу податку на доходи фізичних осіб), у той час як цільові дотації формують близько 35% доходів.

Порівнюючи частку витрат з місцевих бюджетів у загальних державних бюджетних витратах в Україні та країнах – її податкових конкурентах (дод. Н), відмітимо, що існує суттєве перевищення їх рівня в Україні над показниками для інших країн як в цілому за сумарними витратами, так і за такими параметрами як охорона здоров'я, духовний та фізичний розвиток, освіта, соціальний захист та соціальне забезпечення. Саме тому, існує об'єктивна необхідність збільшення дохідної бази місцевих бюджетів, що доцільно

реалізувати через підвищення рівня зарахування загальнодержавних податків до місцевих бюджетів.

Станом на 2015 рік Бюджетним кодексом України регламентується розподіл загальнодержавних податків і зборів при формуванні доходів місцевих бюджетів наступним чином (табл. М.2 дод. М).

У той же час, враховуючи значний вплив рівня фінансування суспільних послуг на рішення платників податків, пропонуємо зараховувати податок на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів наступним чином (табл. 3.17).

Таблиця 3.17 – Зарахування податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів, з урахуванням рівня фінансування суспільних послуг

Рівень місцевого бюджету	Значення показника співвідношення сумарних бюджетних витрат на душу населення в регіоні до середнього показника по країні		
	<0,9	0,9-1,1	>1,1
бюджети міст районного значення, сільські, селищні бюджети	35%	38%	41%
районні бюджети	25%	28%	31%
бюджети міст обласного значення, бюджети об'єднаних територіальних громад	60%	66%	72%
обласні бюджети	15%	19%	23%
бюджет м. Києва	40%	45%	50%

Розподіл податку на прибуток підприємств між бюджетами доцільно здійснювати з урахуванням динамічних показників його надходжень (темпу росту показника надходжень з податку на прибуток підприємств (крім підприємств державної та комунальної власності), зібраних на відповідній території, за останній звітний рік). Якщо значення показника становить:

- менше ніж 90% – зарахування до обласних бюджетів та бюджету м. Києва 10% податку, зібраного на відповідній території;
- 90%-110% – зарахування до обласних бюджетів та бюджету м. Києва 15% податку, зібраного на відповідній території;
- більше ніж 110% – зарахування до обласних бюджетів та бюджету м. Києва 20% податку, зібраного на відповідній території

Узагальнення пропозицій щодо реформування податкової системи України, що стосуються місцевого рівня представлено на рис. 3.21.



Причини, що визначають необхідність реформування місцевої системи оподаткування	Низька частка місцевих податків та зборів у податкових доходах місцевих бюджетів (менше 10% за період 2011-2015 рр.)	<b>Розширення місцевих податків</b> шляхом включення до їх складу екологічного податку та рентної плати в частині рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення; рентної плати за спеціальне використання води та рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів	Кількість місцевих податків / зборів, визначених законодавством: Болгарія – 6/7; Латвія – -/11; Литва – -/11; Румунія – 4/4; Словаччина – 8/1; Молдова – 1/16; Сербія – 3/-																												
	Відсутність дієвих стимулів органів місцевого самоврядування до підвищення податкової конкурентоспроможності регіонів через значну роль політики фінансового вирівнювання (за 2012 р. – I півр. 2015 р. середній рівень трансфертів у доходах місцевих бюджетів склав 56%, а закріплених податків – 33%)	<b>Надання повноважень органам місцевої влади щодо розробки місцевих податків і зборів для їх запровадження у окремих регіонах</b>	Органи місцевого самоврядування наділені повноваженнями визначати інші місцеві податки і збори у Болгарії, Литві, Румунії, Чехії, Естонії	Показники структури доходів місцевих бюджетів: <i>Частка офіційних трансфертів:</i> Болгарія – 56%; Чехія – 36%; Латвія – 36%; Естонія – 34%; Румунія – 28%; Словаччина – 35%; Сербія – 19%. <i>Частка закріплених податків:</i> Чехія – 48%; Латвія – 56%; Естонія – 59%; Румунія – 27%; Словаччина – 47%; Сербія – 40%.																											
	Низька фіскальна ефективність податку на нерухоме майно, відміне від земельної ділянки та непропорційність його встановлення	<b>Зарахування податку на доходи фізичних осіб з урахуванням рівня фінансування суспільних послуг:</b> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Рівень місцевого бюджету</th> <th colspan="3">Співвідношення сумарних бюджетних витрат на душу населення в регіоні до середнього показника по країні</th> </tr> <tr> <th>&lt;0,9</th> <th>0,9-1,1</th> <th>&gt;1,1</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>бюджети міст районного значення, сільські, селищні</td> <td>35%</td> <td>38%</td> <td>41%</td> </tr> <tr> <td>районні бюджети</td> <td>25%</td> <td>28%</td> <td>31%</td> </tr> <tr> <td>бюджети міст обласного значення, об'єднаних територіальних громад</td> <td>60%</td> <td>66%</td> <td>72%</td> </tr> <tr> <td>обласні бюджети</td> <td>15%</td> <td>19%</td> <td>23%</td> </tr> <tr> <td>бюджет м. Києва</td> <td>40%</td> <td>45%</td> <td>50%</td> </tr> </tbody> </table>	Рівень місцевого бюджету	Співвідношення сумарних бюджетних витрат на душу населення в регіоні до середнього показника по країні			<0,9	0,9-1,1	>1,1	бюджети міст районного значення, сільські, селищні	35%	38%	41%	районні бюджети	25%	28%	31%	бюджети міст обласного значення, об'єднаних територіальних громад	60%	66%	72%	обласні бюджети	15%	19%	23%	бюджет м. Києва	40%	45%	50%	<b>Зарахування податку на прибуток підприємств (крім підприємств державної та комунальної власності), зібраного на відповідній території до обласних бюджетів та бюджету м. Києва з урахуванням темпу росту надходжень за даним податком у регіоні за останній звітний рік:</b> 1) менше ніж 90% – 10%; 2) 90%-110% – 15%; 3) більше ніж 110% – 20%.	Критерії, що враховуються при здійсненні фінансового вирівнювання: Болгарія – чисельність населення, кількість населених пунктів та територія регіону; Латвія – відношення доходів від закріплених податків та потреб бюджетних витрат; Естонія – рівень бюджетних витрат та доходів регіону
	Рівень місцевого бюджету	Співвідношення сумарних бюджетних витрат на душу населення в регіоні до середнього показника по країні																													
<0,9		0,9-1,1	>1,1																												
бюджети міст районного значення, сільські, селищні	35%	38%	41%																												
районні бюджети	25%	28%	31%																												
бюджети міст обласного значення, об'єднаних територіальних громад	60%	66%	72%																												
обласні бюджети	15%	19%	23%																												
бюджет м. Києва	40%	45%	50%																												
	<b>Реформування податку на нерухоме майно, відміне від земельної ділянки:</b> <i>База оподаткування</i> – оціночна вартість майна (за даними Єдиної бази даних звітів про оцінку для цілей оподаткування або розрахована органами місцевого самоврядування за ринковим методом за показниками для аналогічного майна); <i>Максимальна ставка податку</i> – 1% вартості (органи місцевого самоврядування встановлюють ставки податку в її межах за критеріями сумарної вартості майна, категорії власника, призначення майна тощо); <i>Загальна податкова пільга</i> – звільнення від сплати податку на житлову нерухомість платників податків, середньодушовий дохід сім'ї яких у розрахунку на одну особу, що зареєстрована у такій нерухомості, нижче прожиткового мінімуму (органи місцевого самоврядування мають право встановлювати власні пільги)	<b>Особливості оподаткування податком на нерухоме майно</b> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Країна</th> <th>База оподаткування</th> <th>Ставки податку</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Болгарія</td> <td>Вартість майна</td> <td>0,01-0,45%</td> </tr> <tr> <td>Грузія</td> <td>Ринкова / середньорічна остаточна балансова вартість</td> <td>До 1%</td> </tr> <tr> <td>Латвія</td> <td>Кадастрова вартість</td> <td>0,2-3%</td> </tr> <tr> <td>Литва</td> <td>Середня ринкова вартість</td> <td>0,3-1%</td> </tr> <tr> <td>Румунія</td> <td>Оподатковувана / інвентаризаційна вартість</td> <td>0,1%, 0,2%, 0,5-1%</td> </tr> <tr> <td>Молдова</td> <td>Оцінена вартість</td> <td>0,05-0,3%</td> </tr> <tr> <td>Сербія</td> <td>Ринкова вартість</td> <td>До 3%</td> </tr> </tbody> </table>	Країна	База оподаткування	Ставки податку	Болгарія	Вартість майна	0,01-0,45%	Грузія	Ринкова / середньорічна остаточна балансова вартість	До 1%	Латвія	Кадастрова вартість	0,2-3%	Литва	Середня ринкова вартість	0,3-1%	Румунія	Оподатковувана / інвентаризаційна вартість	0,1%, 0,2%, 0,5-1%	Молдова	Оцінена вартість	0,05-0,3%	Сербія	Ринкова вартість	До 3%	Досвід місцевого оподаткування у країнах – основних податкових конкурентах України				
Країна	База оподаткування	Ставки податку																													
Болгарія	Вартість майна	0,01-0,45%																													
Грузія	Ринкова / середньорічна остаточна балансова вартість	До 1%																													
Латвія	Кадастрова вартість	0,2-3%																													
Литва	Середня ринкова вартість	0,3-1%																													
Румунія	Оподатковувана / інвентаризаційна вартість	0,1%, 0,2%, 0,5-1%																													
Молдова	Оцінена вартість	0,05-0,3%																													
Сербія	Ринкова вартість	До 3%																													

Рисунок 3.21 – Пропозиції щодо реформування податкової системи України у напрямку підвищення податкової конкурентоспроможності регіонів

Реалізація запропонованих пропозицій дозволить підвищити якість управління податковою конкурентоспроможністю регіонів як на місцевому, так і на загальнодержавному рівні, що в цілому дозволить покращити ефективність реалізації фіскальної, розподільної та стимулюючої функцій податкової системи.

### Висновки до розділу 3

У третьому розділі «Розвиток методичних засад реформування податкової системи України в напрямку підвищення її податкової конкурентоспроможності» поглиблено методичну базу оптимізації рівня податкового навантаження, реформування систем податкового адміністрування та місцевого оподаткування в Україні в умовах податкової конкуренції.

За результатами розділу зроблено наступні висновки:

1. Стратегія реформування податкової системи країни має враховувати реальний ефект, який отримують платники податків у відповідь на здійснені ними податкові платежі, тобто рівень фінансування суспільних послуг. У роботі формалізовано зв'язки між податковим навантаженням та фінансуванням суспільних послуг на основі багатofакторних залежностей за допомогою методу панельної регресії з фіксованими ефектами для України та 10 країн – її податкових конкурентів. Період дослідження – 1999-2012 рр., що пов'язано з обмеженістю статистичних даних по всім країнам у відкритому доступі.

2. В процесі моделювання враховано дві групи параметрів фінансування суспільних послуг: 1) витрати, що вимірюються у % від ВВП: на освіту; на охорону здоров'я; на соціальний захист; на транспорт і комунікації; на оборону; на сільське господарство; на добування; сумарні державні суспільні витрати; 2) витрати, що вимірюються у грошових одиницях на душу населення: на освіту; на охорону здоров'я; на соціальний захист; на транспорт і комунікації; на оборону;

сумарні державні суспільні витрати. Контрольними змінними моделі стали: темп приросту ВВП та ВВП на душу населення. За результатами побудови 42 економіко-математичних моделей та перевірки їх на адекватність та статистичну значимість було розраховано оптимальний рівень податкового навантаження у країні з урахуванням реального рівня фінансування суспільних послуг в умовах податкової конкуренції.

3. Моделювання засвідчило, що фактичний рівень податкового навантаження в Україні незначною мірою відрізняється від його рівня в країнах – її податкових конкурентах, але він не відповідає існуючому рівню фінансування суспільних послуг: 1) при фактичному рівні сукупного податкового навантаження 18,52 % ВВП у 2012 р. його оптимальний рівень (підтверджений державними видатками) знаходився у межах 14,39-18,09 %; 2) оптимальний рівень податкового навантаження на юридичних осіб відповідав 45,99-48,32 % прибутку, тоді як фактичний складав 55,4 %; 3) при фактичному податковому навантаженні на заробітну плату 39,15 % оптимальний його рівень становив 11,92-28,75 %.

4. Одним з основних факторів прийняття платниками податків рішень щодо вибору країни розміщення ресурсів, що формують об'єкт оподаткування, є якість податкового адміністрування в країні. Швидкість, простота та ефективність організації процедур стягнення податків мають суттєві відмінності в різних країнах світу, які визначаються як об'єктивними факторами (законодавство) так і суб'єктивними (рівень тінізації економіки, можливості ухилення від сплати податків тощо). Підхід до обґрунтування ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни передбачає розрахунок індексу якості податкового адміністрування як суми нормалізованих мінімаксімним методом значень кількісних та якісних параметрів з урахуванням напрямку їх впливу.

5. Практичні розрахунки для України по-перше, підтвердили статистично значимий позитивний вплив якості податкового адміністрування на результати податкової конкуренції, а по-друге – засвідчили зростання якості вітчизняної

системи податкового адміністрування протягом 2005-2013 рр. (індекс збільшився з 3,06 до 6,74). Рівень компаративного індексу якості податкового адміністрування для України був найнижчим серед всіх її податкових конкурентів протягом усього досліджуваного періоду, тоді як найвищим він виявився для Естонії. При моделюванні було враховано також вплив контрольної змінної – відкритості економіки (відношення сумарного обсягу експорту та імпорту до ВВП). Розрахунки підтвердили, що підвищення якості податкового адміністрування позитивно впливає на зростання ВВП країни, сальдо міждержавної міграції, валове нагромадження капіталу, скорочення витрат на його провадження, зниження рівня тінізації економіки. Хоча в цілому його вплив на притік та розподіл прямих іноземних інвестицій статистично не підтверджено, спостерігаються стійкі індивідуальні ефекти, які у більшості випадків свідчать про позитивний зв'язок між параметрами, а підвищення якості податкового адміністрування відбувається паралельно зі зниженням сумарного податкового навантаження.

6. Результати оцінювання ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності створюють підґрунтя для реформування системи адміністрування податків в Україні за такими напрямками: 1) посилення фінансових санкцій за окремі порушення податкового законодавства шляхом встановлення штрафних санкцій за різні види порушень у межах 50–500 % мінімальної заробітної плати та збільшення розміру санкцій за повторне порушення протягом 1 095 днів (при другому порушенні – удвічі; при третьому та більше порушенні – втричі); 2) зменшення фіскального тиску на платників податків шляхом встановлення цільових рівнів таких показників: оцінка платниками податків рівня фіскального тиску – не вище 30 % (нейтральна оцінка за методикою Європейської Бізнес-Асоціації), рівень задоволення позовів платників податків про визнання протиправними рішень податкових органів – не вище 25 % (мінімум в Україні з 2004 р.), частка обвинувачувальних актів у загальній кількості порушених кримінальних справ – не менше 25 % (максимум в Україні з 2004 р.); 3) покращення податкового консультування шляхом

підвищення кількісної та якісної наповнюваності інформаційних ресурсів, стимулювання підвищення рівня компетентності працівників податкових органів через оплату праці..

7. Враховуючи той факт, що податкова конкуренція має місце як між країнами, так і між регіонами, доцільно проводити реформування податкової системи України з урахуванням перспектив зростання податкової конкурентоспроможності її регіонів. У роботі пропонується оцінювати рівень податкової конкурентоспроможності регіонів за наступними критеріями: 1) особливості системи місцевого оподаткування (рівень податкової автономії, склад місцевих податків); 2) особливості реалізації податкової політики (рівень податкоспроможності регіону, взаємодія податкової і витратної політики); 3) неподаткові фактори податкової конкуренції – загальний рівень розвитку регіону (рівень економічного розвитку регіону, рівень життя у регіоні).

8. Методика рейтингування регіонів за рівнем їх податкової конкурентоспроможності передбачає: 1) нормалізацію оцінюваних параметрів мінімаксним методом з урахуванням напрямку впливу 2) сумування нормалізованих значень та приведення їх у діапазон  $[0;1]$  шляхом ділення на кількість критеріїв; 3) побудову композитного індикатора податкової конкурентоспроможності регіонів, значення якого складають підґрунтя для їх рейтингування.

9. Реформування системи місцевого оподаткування в напрямку підвищення податкової конкурентоспроможності регіонів пропонується здійснювати за такими напрямками: 1) розширення місцевих податків шляхом включення до їх складу екологічного податку та окремих видів рентної плати; 2) надання повноважень органам місцевої влади щодо розробки місцевих податків і зборів та їх запровадження в окремих регіонах; 3) зарахування податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів з урахуванням рівня фінансування суспільних послуг; 4) зарахування податку на прибуток підприємств (крім підприємств державної та комунальної власності), зібраного на відповідній території, до обласних бюджетів та

бюджету м. Київ з урахуванням темпу росту надходжень за цим податком за останній звітний рік; 5) реформування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (база оподаткування – оціночна вартість майна; максимальна ставка податку – 1 %; загальна податкова пільга – звільнення від сплати податку на житлову нерухомість платників податків, середньодушовий дохід сім'ї яких у розрахунку на одну особу, що зареєстрована в такій нерухомості, нижче прожиткового мінімуму).

Основні положення даного розділу дисертаційної роботи опубліковано автором в роботах [8, 13, 14, 114, 115, 117, 118, 119, 120, 197].

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення науково-прикладної задачі, що полягає в удосконаленні науково-методичних підходів та розробці практичних рекомендацій щодо реформування податкової системи України з урахуванням вимог міжнародної та регіональної податкової конкуренції.

За результатами дисертаційної роботи зроблено такі висновки:

1. При трактуванні сутності податкової конкуренції слід враховувати її системний характер; різні рівні виникнення; екзогенні та ендогенні об'єкти, за які відбувається суперництво; можливості застосування кількісних та якісних інструментів впливу на рішення платників податків. Кінцевим результатом податкової конкуренції слід вважати не зростання податкових надходжень, а максимізацію темпу приросту ВВП/ВРП.

2. Концепція розвитку податкової системи країни в умовах податкової конкуренції має базуватися на врахуванні взаємозв'язків між функціонуванням податкової системи та податкової конкуренції, а також ефектів для соціально-економічного розвитку країни. При цьому реформування податкової системи

має супроводжуватися моніторингом поточного рівня податкової конкуренції між країнами, регіонами та/або їх групами, які здійснюють скоординовану податкову політику.

3. За результатами дворівневої кластеризації країн Європи – податкових конкурентів України станом на 2013 р. виявлено, що: 1) Україна належить до кластеру країн з низьким рівнем оподаткування, незначною прогресивністю системи оподаткування доходів фізичних осіб, значним рівнем соціальних внесків; 2) найбільш реальним податковим конкурентом України є Болгарія.

4. Емпірично підтверджено наявність конвергентних тенденцій розвитку податкових систем України та 10 країн – її податкових конкурентів за 2008-2013 рр. як за ставками основних податків, так і за рівнем податкового навантаження. Найбільшою є конвергенція податкової системи України з податковими системами Болгарії, Грузії, Румунії, Чехії, Естонії та Словаччини, що свідчить про необхідність урахування напрямків розвитку податкових систем цих країн при розробці векторів податкової реформи в Україні.

5. Порівняльний аналіз тенденцій розвитку податкових систем в Україні та у країнах – її податкових конкурентах свідчить, що вектору розвитку податкових систем цих країн в найбільшій мірі відповідають наступні заходи з реформування податкової системи України: 1) спрощення податкового процесу; 2) скорочення доходів від оподаткування мобільних податкових баз; 3) підвищення рівня оподаткування споживання.

6. На основі формалізації зв'язків між податковим навантаженням та фінансуванням суспільних послуг для України та країн – її податкових конкурентів встановлено, що існуючий рівень податкового навантаження в Україні є завищеним, у той час як оптимальним у 2012 р. було: 1) сукупне податкове навантаження – 14,39-18,09 % від ВВП; 2) навантаження на юридичних осіб – 45,99-48,32 % від прибутку підприємств; 3) навантаження на фізичних осіб – 11,92-28,75 % від заробітної плати. Саме такі значення відповідають фактичним обсягам державних видатків на фінансування суспільних послуг.

7. Якість податкового адміністрування має суттєвий позитивний вплив на формування податкової конкурентоспроможності країни. Зокрема, для України зростання абсолютного індексу якості податкового адміністрування на одиницю в середньому призводить до зростання валового внутрішнього продукту на 260714,30 млн. грн., прямих іноземних інвестицій – на 10797,11 млн. грн., кількості малих підприємств – на 10780,83 од., сальдо міждержавної міграції – на 10699,91 чол., приватних переказів в Україну з-за кордону – на 1134,64 млн. дол. США. Для України та країн – її податкових конкурентів підвищення компаративного індексу якості податкового адміністрування на одиницю в середньому обумовлює збільшення валового внутрішнього продукту на  $3,67 \cdot 10^{10}$  дол. США, валового нагромадження капіталу – на 64,08 % від ВВП у довгостроковій перспективі, а також скорочення сумарного податкового навантаження на юридичних осіб – на 2,38 % від прибутку у короткостроковому періоді та 8,75 % у довгостроковому, рівня тінізації економіки – на 2,53 % від ВВП, витрат на адміністрування податків – на 0,07 % від податкових надходжень у довгостроковій перспективі.

8. При оцінюванні рівня податкової конкурентоспроможності регіонів слід враховувати: 1) особливості системи місцевого оподаткування (рівень податкової автономії, склад місцевих податків); 2) особливості реалізації податкової політики (рівень податкостроможності регіону, взаємодія податкової та витратної політик); 3) неподаткові фактори податкової конкуренції (рівень економічного розвитку регіону, рівень життя в регіоні). Це засвідчує доцільність реформування податкової системи України у напрямку її децентралізації та збільшення повноважень органів місцевої влади у встановленні податків і зборів.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азоев Г. Л. Конкуренція: аналіз, стратегія и практика / Г. Л. Азоев. – М.: Центр економіки и маркетинга, 1996. – 208 с.
2. Артус М. М. Бюджетна система України: навчальний посібник / М. М. Артус, Н. М. Хижа. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 220 с.
3. Бечко П. К. Основи оподаткування: навчальний посібник / П. К. Бечко, О. А. Захарчук; Мін-во освіти і науки України, Мін-во аграрної політики України, Уманський держ. аграрний ун - т. – К.: ЦУЛ, 2009. – 168 с.
4. Бечко П. К. Податкова система / П. К. Бечко. – К.: ЦНЛ, 2007. – 365 с.
5. Бозуленко О. Я. Сутність міжнародної податкової конкуренції / О. Я. Бозуленко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту: науковий журнал. Економічні науки. – 2011. – випуск III (43). – С. 22-26.
6. Бозуленко О. Я. Щодо регулювання податкової конкуренції на міжнародному рівні / О. Я. Бозуленко // Економіст. – 2008. – №4. – С. 44-47.
7. Большой Латино-Русский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://linguaeterna.com/vocabula/abbr.php#alist>.
8. Боярко І. М. Використання інструментів міжнародного фінансового співробітництва у процесі економічного і соціального розвитку України / І. М. Боярко, Я. В. Самусевич // Збірник тез доповідей II Міжнародного семінару "Транскордонне співробітництво як форма розвитку міжнародної інтеграції". – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2012. – С.105-107.
9. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: закон України № 2456-VI від 8.07.2010 зі змін. та доп. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.
10. Василик О. Д. Податкова система України: навчальний посібник / О. Д. Василик. – К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с.

11. Васильєва Т. А. Пріоритети реформування податкової політики в Україні: національний фіскальний суверенітет чи наднаціональні інтереси Європейського Союзу? / Т. А. Васильєва, С. В. Леонов // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : зб. тез II Міжнародної науково-практичної конференції (15-16 березня 2012 р.) : в 2 ч. / Державна податкова служба України ; Національний університет ДПС України. - Ірпінь, 2012. - Ч. 2. - С. 40-41.

12. Васильєва Т. А. Проблеми і перспективи реформування системи оподаткування інвестиційної діяльності на рівні регіону / Т. А. Васильєва, О. С. Грищенко // Інтеграційні процеси та розвиток фінансової системи України : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 листопада 2006 року). – Харків : ФОП Лібуркіна Л.М., 2006. – С. 11-13.

13. Васильєва Т. А. Роль податкової складової у фінансовому забезпеченні регіонів / Т. А. Васильєва, Я. В. Самусевич // Фінанси в умовах модернізації регіональної економіки: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (25 квітня 2014 р.). – Київ: Академія муніципального управління, 2014. – С. 33-34.

14. Височина А. В. Методика оцінювання податкового потенціалу регіону / А. В. Височина, Я. В. Самусевич // Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених, 17–18 квітня 2015 р. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2015. – С. 87-88.

15. Вишневецький В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: монографія / В. П. Вишневецький. – Донецьк: НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2012. – 128 с.

16. Воронова Л. К. Фінансове право України: навчальний посібник / Л. К. Воронова. – К. : Правова єдність, 2009. – 395 с.

17. Гега П. Т. Основи податкового права: навч. посіб. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2003. – 307 с.

18. Гличев А. В. Очерки по экономике и организации управления качеством продукции / А.В. Гличев. Очерк 5. Потребности, спрос, качество и маркетинг // Стандарты и качество. – 1994. – № 12. – С. 19- 24.

19. Горькова Т. Стратегия конкурентной борьбы в предпринимательстве / Т. Горькова // Экономист. – 1999. – № 6. – С. 66-73.

20. Груша А. В. Формирование института налоговой конкуренции в рамках функционирования единого экономического пространства Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан / А. В. Груша // Европейський вектор економічного розвитку. – 2012. – №2(13). – С. 499-503.

21. Гусак О. Ю. Міжнародна податкова конкуренція: переваги та недоліки / О. Ю. Гусак // Транснаціоналізація міжнародної економіки та пошук шляхів інноваційної співпраці. – Збірник матеріалів VIII міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців 15 квітня 2008 року. – Київ, 2008. – С. 117-118.

22. Гуторова І. В. Конкуренція як економічна категорія та її особливості в аграрному секторі економіки / І. В. Гуторова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №3 (53). – С. 46-50.

23. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування / О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 215 с.

24. Демиденко Л. М. Розвиток теорії оподаткування вченими Заходу / Л. М. Демиденко // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С.111-118.

25. Десятнюк О. М. Об'єктивно – суб'єктивний характер ризиковості гармонізації податкової системи України / О. М. Десятнюк // Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації: міжнар. наук.-практ. конф., 26-27 квіт. 2012 р.: тези доп. –Чортків, 2012. – С.425-427.

26. Десятнюк О. М. Стратегічні орієнтири управління податковими ризиками / О. М. Десятнюк // БИЗНЕС ИНФОРМ. – 2012. – № 11. – С. 248-251.

27. Довгалюк В. І. Податкова система: навчальний посібник / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко. – К.: ЦНЛ, 2007. – 315 с.

28. Довідник № 75/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.07.2015 [Електронний ресурс] / Інформаційне агентство «ЛІГА: ЗАКОН». – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ST001386.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ST001386.html).

29. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевича. – 6-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання-Прес, 2007. – 719 с.

30. Єфімова О. Г. Економіка для юристів: підручник / О. Г. Єфімова. – М.: Видавництво «Флінта», 1999. – 523 с.

31. Звітність про виконання бюджетів [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

32. Золотько І. А. Податкова система: навчальний посібник / І. А. Золотько. – К.: КНЕУ, 2005. – 204 с.

33. Іванов Ю. Б. Кластерний аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС / Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова // Матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи» (м. Донецьк, 12–13 листопада 2010 р.). – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2010. – С. 47-50.

34. Іванов Ю. Б. Податкова система: підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2007. – 920 с.

35. Іванов Ю. Б. Сутність та роль податкової конкуренції в сучасних умовах / Ю. Б. Іванов, О. В. Ревенко // Конкурентоспроможність: проблеми науки та практики: Монографія / Під. ред. доктора ек. наук, проф. Пономаренка В.С., доктора ек. наук проф. Тищенко О.М. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 264 с.

36. Іванов Ю. Б. Щодо визначення видів податкової конкуренції / Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова // Механізм регулювання економіки. – 2010. – №1. – С. 5-8.

37. Касьяненко В. О. Податкові інструменти антикризової державної політики в Україні та за кордоном / В. О. Касьяненко, Я. В. Самусевич // Держава, підприємства та банки в системі антикризового управління:

монографія / за ред. д.е.н., проф. Т. А. Васильєвої, к.е.н. О. Б. Афанасьєвої. – Суми: «Ярославна», 2013. – С. 126-131.

38. Кашин В. А. Налоги и налогообложение. Актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования: учебное пособие. – СПб.: ИД «Питер», 2009. – 257 с.

39. Кісельов А. П. Основи бізнесу: підручник / А. П. Кісельов. – К.: Вища школа, 1997. – 191 с.

40. Кміть В. М. Вдосконалення механізму адміністрування ПДВ як запорука фінансової безпеки України / В. М. Кміть // Економіка та упр. п-вами машинобуд. галузі: пробл. теорії та практики. – 2008. – № 2. – С. 113-123.

41. Кміть В. М. Офшорні зони як інструмент міжнародної податкової конкуренції / В. М. Кміть, Л. П. Ткачик // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – №1. – С. 151-157.

42. Ковач Л. Вплив трансфертного ціноутворення на податковий ризик та достатність капіталу банку / В. Н. Гланц, Л. Ковач, Т. Г. Савченко, Я. В. Самусевич // Управління ризиками банків : монографія у 2-х томах. Т. 2: Управління ринковими ризиками та ризиками системних характеристик / [А. О. Єпіфанов, Т.А. Васильєва, С.М. Козьменко та ін.] / за ред. д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова і д-ра екон. наук, проф. Т.А. Васильєвої. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2012. – С. 177-194.

43. Колесник Г. В. Модель налоговой конкуренции юрисдикций в условиях локальной конкуренции налогоплательщиков / Г. В. Колесник, Н. А. Леонова // Математическая теория игр и её приложения. – Т.3, в.1. – 2011. – С.60-80.

44. Комарницький І. Ф. Економічна теорія: підручник / І. Ф. Комарницький. – Чернівці, 2006. – 334 с.

45. Конкурентоспроможність: країна, регіон, підприємство / Рада конкурентоспроможності України; за ред. Ю.В.Полунєєва. – К.: ЛАТ & К, 2006. – 176 с.

46. Крисоватий А. І. Податкова система: навчальний посібник / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
47. Крисоватий А. Методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування / А. Крисоватий, О. Сидорович // Економічна теорія. – 2014. – № 4. – С. 36-48.
48. Крупей Н. С. Податки і платежі: історичний аспект [Електронний ресурс] / Н. С. Крупей. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/fkd/2012\\_1/part1/15.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2012_1/part1/15.pdf).
49. Кудряшов В. П. Курс фінансів: навчальний посібник / В. П. Кудряшов. – К.: Знання, 2008. – 431 с.
50. Курс економіки : учебник / под ред. Б. А. Райзберга. – М.: ИНФРА, 1997. – 720 с.
51. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. – Харків: Право, 2013. – 536 с.
52. Кушніренко О. А. Стан, проблеми та перспективи вдосконалення обліку відносин розподілу у формі податків / О. А. Кушніренко // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2013. – № 6. – С. 107-113.
53. Лазур С. П. Системний підхід до структуризації податкової системи / С. П. Лазур // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2013. – № 1. – С. 13-17.
54. Леонов С. В. Методичні аспекти реалізації процесу інтеграції податкової політики України до європейських стандартів / С. В. Леонов, Д. В. Веремчук // Економіка.Фінанси.Право. – 2011. – № 5. – С. 28-32.
55. Леонов С. В. Оцінка оптимального рівня податку на прибуток банків у контексті забезпечення стабільності банківської системи України / С. В. Леонов, В. Н. Гланц // Вісник Української академії банківської справи. – 2013. – № 1. – С. 67-74.
56. Либман А. М. Особенности налоговой политики в условиях вертикальной налоговой конкуренции / А. М. Либман // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 11. – С. 61-70.

57. Либман А. М. Распределение налоговых доходов и налоговых полномочий в условиях налоговой конкуренции / А. М. Либман // *Налоги и налогообложение*. – 2007. – № 6. – С. 23-34.

58. Либман А. Мировой опыт оптимизации налогообложения: Роль налоговой конкуренции и оффшорных текстов в мировом хозяйстве [Электронный ресурс] / А. Либман. – Режим доступа : [http://mpra.ub.uni-muenchen.de/17042/1/MPRA\\_paper\\_17042.pdf](http://mpra.ub.uni-muenchen.de/17042/1/MPRA_paper_17042.pdf).

59. Липко О. Ю. До питання про податок як обов'язковий платіж / О. Ю. Липко // *Право і суспільство*. – 2012. – № 5. – С. 56-60.

60. Лунев В. Л. Управление зарубежной промышленной фирмой : курс лекций / В. Л. Лунев. – Новосибирск, 1995. – 110 с.

61. Лучковська С. І. Фінансове право : навчальний посібник / С. І. Лучковська. – К.: КНТ, 2010. – 296 с.

62. Лютий І. О. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк; За ред. І. О. Лютого. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.

63. Мамалуй О. О. Розмежування податку та збору: підстави, стан, перспективи / О. О. Мамалуй // *Право України*. – 2005. – № 8. – С.40-43.

64. Мараховська Т. М. Податкове стимулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.04.01 / Т. М. Мараховська ; Харк. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. – Х., 2001. – 17 с.

65. Мариганова Е. А. Макроекономіка. Експрес-курс: навчальний посібник / Е. А. Мариганова, С. Л. Шапіро. – Москва: КНОРУС, 2010. – 302 с.

66. Маркс К. Нищета философии / К. Маркс, Ф. Энгельс // *Сочинения*. Т. 4. – 2 изд. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. – 638 с.

67. Мединська Т. В. Податкова система: навчальний посібник / Т. В. Мединська, Н. І. Власюк. – 3-тє вид., переробл. та допов.. – Львів: Магнолія 2006, 2012. – 424 с.

68. Мельник П. В. Податкова система та механізми її реалізації у перехідній економіці: автореф. дис. на здобуття наук ступеня док. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг та кредит» / П. В. Мельник. – К., 2001. – 32 с.
69. Меркулова Т. В. Институт налога : монография. / Т. В. Меркулова; Харьков: Изд-во ХНУ им. В.Н.Каразина, 2006. – 224 с.
70. Меркулова Т. В. Теоретические аспекты моделирования налогового поведения / Т. В. Меркулова, А. В. Акулова // БИЗНЕС ИНФОРМ. – 2010. – №5(1). – С. 148-151.
71. Милявська Е. П. Облік на підприємствах малого бізнесу: навчальний посібник / Е. П. Милявська, О. І. Жабін; мін-во освіти і науки України, Донбаська держ. машинобудівна академія. – К.: ЦУЛ, 2008. – 162 с.
72. Миронова Т. Н. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Т. Н. Миронова. – Минск, 2002. – 85 с.
73. Моніторинг виконання державного бюджету України [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=51703](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=51703).
74. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль / Ф. Х. Найт, пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 360 с.
75. Налоги: учебное пособие / ред. Д. Г. Черник – М.: Финансы и статистика, 2001. – 656 с.
76. Налоговый кодекс Грузии (краткие разъяснения) [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://eprc.ge/admin/editor/uploads/files/Sagadasaxao\\_A5\\_Rus.pdf](http://eprc.ge/admin/editor/uploads/files/Sagadasaxao_A5_Rus.pdf).
77. Налоговый кодекс Грузии [Электронный ресурс]: закон №5942 от 27.03.2012. – Режим доступа: [www.refworld.org/cgi-bin/texis/vtx/rwmain/opensslpdf.pdf](http://www.refworld.org/cgi-bin/texis/vtx/rwmain/opensslpdf.pdf).
78. Налоговый кодекс Республики Молдова [Электронный ресурс]: закон № 1163-ХІІІ от 24.04.1994 с измен. и доп. – Режим доступа: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30398075](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30398075).



79. Олійник О. В. Податкова система: навч. посіб. / О. В. Олійник, І. В. Філон. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с.
80. Онисько С. М. Податкова система: підручник / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина. – 4-ге вид., випр. та доп.. – Львів: Магнолія 2006, 2009. – 336 с.
81. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): навч. посібник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2002. – 240 с.
82. Основи економічних знань: навч. посіб. / А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Вища школа, 2002. – 543 с.
83. Отчет об исполнении государственного бюджета за 2013 год [Электронный ресурс] / Министерство Финансов Республики Молдова. – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/reports>.
84. Оценка деятельности Министерства доходов и сборов Украины субъектами предпринимательской деятельности [Электронный ресурс] / Research&Branding Group. – Режим доступа: <http://dp.sfs.gov.ua/listivki-ta-broshuri/125889.html>.
85. Очеретна М. Ю. Конкуренція як економічна категорія [Електронний ресурс] / М. Ю. Очеретна. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvamu\\_ekon/2009\\_7/09rovaif.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_ekon/2009_7/09rovaif.pdf).
86. Панасюк В. М. Податковий облік: навчальний посібник / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець; Мін-во освіти і науки України, Тернопільська академія н/г. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.
87. Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навчальний посібник / Г. О. Партин. – К.: Знання, 2000. – 245 с.
88. Педченко Н. С. Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи / Н. С. Педченко, Л. А. Лугівська // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі : науковий журнал Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – 2014. – № 6 (68). – С. 74-84.

89. Педченко Н. С. Деякі аспекти конкуренції і конкурентоспроможності в ринковій економіці / Н. С. Педченко // Регіональні перспективи. – 2000. – № 4 (11). – С. 48-49.

90. Педченко Н. С. Фактори міжнародної податкової конкурентоспроможності України / Н. С. Педченко // Вісник Української академії банківської справи. – 2015. – №1 (38). – С. 64-68.

91. Педь І. В. Податкова конкуренція: монографія / І. В. Педь – К.: Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.

92. Педь І. В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків: навчальний посібник/ І. Педь. – К.: Знання, 2007. – 191 с.

93. Педь І. В. Структурна характеристика міжнародної податкової конкуренції / І.В. Педь, О.Ю. Гусак // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2008. – № 3. – С. 131-136.

94. Погорлецкий А. И. Международная налоговая конкуренция на современном этапе развития мировой экономики / А. И. Погорлецкий // Проблемы экономики. – 2011. – № 2. – С. 3-9.

95. Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – 384 с.

96. Погорлецкий А. И. Налоги, общество, экономика: к проблеме модернизации системы налогового регулирования в современном мире / А. И. Погорлецкий // Свободная мысль. – 2011. – № 3 (1622). – С. 33-48.

97. Податкова система України: підручник / М. В. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В.М.Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.

98. Податкова система: навчальний посібник / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.

99. Податковий індекс Європейської Бізнес Асоціації VI хвиля, квітень 2014 – квітень 2015 [Електронний ресурс] / Європейська Бізнес Асоціація. – Режим доступу: <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/tax-index>.

100. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: закон України № 5083-VI від 2.12.2010 зі змін. та доп. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

101. Пожуєв О. В. Конкуренція та конкурентна політика підприємства під впливом державного контролю / О. В. Пожуєв // Гуманітарний вісник ЗДІА. – 2010. – Вип. 43. – С. 233-246.

102. Приб К. А. Податкова система України: термінологія і формулювання основних положень: навчальний посібник/ К. А. Приб, В. І. Федько; Мін-во освіти і науки України, Академія муніципального управління. – К.: ЦУЛ, 2007. – 320 с.

103. Про Державну фіскальну службу України [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України №236 від 21.05.2014 зі змін. та доп. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014>.

104. Про захист економічної конкуренції [Електронний ресурс]: закон України №2210-III від 11.01.2001 зі змін. та доп. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2210-14>.

105. Про місцеве самоврядування в Україні [Електронний ресурс]: закон України № 280/97-ВР від 21.05.1997 зі змін. та доп. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/280/97>.

106. Про місцеві державні адміністрації [Електронний ресурс]: закон України № 586-XIV від 9.04.1999 зі змін. та доп. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/586-14>.

107. Проскура К. П. Оцінка ефективності податкового контролю в Україні / К. П. Проскура // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 10. – С. 13-18.

108. Проскура К. П. Оцінювання ефективності податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку / К. П. Проскура // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2012. – №4 (16). – С. 186-192.

109. Пузин А. М. Межгосударственная налоговая конкуренция: истоки и перспективы / А. М. Пузин // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. – 2010. – № 4. – С. 40-44.

110. Пузин А. М. Происхождение и современные аспекты развития международной налоговой конкуренции / А. М. Пузин // Экономика, статистика и информатика. – 2007. – №1. – С. 52-59.

111. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушкарева. – М. : ИНФРА , 1996. – 191 с.

112. Ревенко О. В. Вплив податкової конкуренції на соціально-економічні процеси в країні: переваги та недоліки / О. В. Ревенко, Л. О. Рисікова // Теорія та практика державного управління. – 2012. – Вип. 1. – С. 242-247.

113. Ревенко О. В. Податкова система як засіб реалізації податкової політики держави в сучасних умовах / О. В. Ревенко // Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління. – 2014. – Вип. 2. – С. 71-80.

114. Самусевич Я. В. Визначення ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни / Я. В. Самусевич // Механізм регулювання економіки. – 2014. – № 4(66). – С. 174-180.

115. Самусевич Я. В. Дослідження витрат часу на сплату податків в Україні як індикатора конкурентоспроможності податкової системи / Я. В. Самусевич // Фінансово-кредитна система України в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів : Збірник тез XIII Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та аспірантів (23-25 квітня 2014 р.) – Черкаси: ЧІБС УБС НБУ, 2014. – С. 255-257.

116. Самусевич Я. В. Дослідження моделей податкової конкуренції у контексті визначення впливу оподаткування на економіку країн / Я. В. Самусевич // Фінансовий простір. – 2013. – № 2(10). – С. 56-65. – Режим доступу : [fp.cibs.ck.ua/files/1302/wholetext.pdf](http://fp.cibs.ck.ua/files/1302/wholetext.pdf).

117. Самусевич Я. В. Концептуальні засади системи адміністрування податків в Україні / Я. В. Самусевич // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – №1(19). – С. 48-51.

118. Самусевич Я. В. Необхідність удосконалення податкової системи України в умовах міжнародної податкової конкуренції / Я. В. Самусевич // Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (16-18 травня 2013 р., м. Севастополь) / Севастопольський інститут банківської справи Української академії банківської справи Національного банку України; Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського. – Сімферополь : ТНУ ім. В.І. Вернадського, 2013. – С. 263-265.

119. Самусевич Я. В. Проблеми та перспективи використання в Україні зарубіжного досвіду екологічного оподаткування / Я. В. Самусевич // Науковий вісник НЛТУ України: збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.14. – С. 116-121.

120. Самусевич Я. В. Проблеми та перспективи екологічного оподаткування в Україні / Я. В. Самусевич // Сборник научных трудов SWorld. Материалы международной научно-практической конференции «Современные проблемы и пути их решения в науке, транспорте, производстве и образовании'2012». – Выпуск 4. Том 28. – Одесса: КУПРИЕНКО, 2012. – С. 94-96.

121. Самусевич Я. В. Розвиток науково-методичних підходів до розуміння сутності податкової конкуренції / Я. В. Самусевич // Вісник Української академії банківської справи. – 2013. – №2(35). – С. 32-36.

122. Самусевич Я. В. Фіскальна конвергенція як наслідок податкової конкуренції: теоретичні засади та емпіричний аналіз / Я. В. Самусевич // Вісник Української академії банківської справи. – 2015. – №1(38). – С.39-49.

123. Серебрянский Д. Н. Налоговые расходы: теоретическая концепция или практическая необходимость / Д. Н. Серебрянский // Экономика налоговых

реформ: монографія / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – С. 227-236.

124. Серебрянський Д. М. Напрями підвищення конкурентоздатності вітчизняної системи оподаткування в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / Д. М. Серебрянський. – Режим доступу : <http://ndifp.asta.edu.ua/files/doc/sdm-vystup.pdf>.

125. Серебрянський Д. М. Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні / Д. М. Серебрянський, Ю. Д. Гусак // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки : збірник наукових праць. – Чернівці, 2013. – Вип. 1 (24). – С. 76-91.

126. Серебрянський Д. М. Теорія та практика використання місцевих податків для цілей фінансового забезпечення регіонів / Д. М. Серебрянський // Світ фінансів. – 2014. – № 4. – С. 23-36.

127. Система ключових індикаторів результативності діяльності органів Міністерства доходів і зборів України: монографія / [Є. В. Бридун, А. М. Вдовиченко, А. І. Зубрицький, І. В. Кирилюк, Є. Л. Маланушенко, Д. М. Серебрянський] ; за заг. ред. А. М. Вдовиченка. – К.: Алерта, 2013. – 336 с.

128. Сідельникова Л. П. Податкова система: навчальний посібник / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. – К.: Ліра-К, 2012. – 576 с.

129. Сідляр В. В. Ретроспектива концептуальних підходів щодо ролі податків в економіці в контексті еволюції фінансових учень [Електронний ресурс] / В. В. Сідляр. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/aprer/2009\\_5\\_1/57.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2009_5_1/57.pdf).

130. Слухай С. В. Зарубіжний досвід організації місцевих фінансів / С. В. Слухай, О. В. Гончаренко // Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 12-20.

131. Слухай С. В. Спрощення оподаткування в Україні в контексті теорії фіскальної конкуренції / С. В. Слухай // Фінанси України. – 2008. – № 10. – С. 72-79.

132. Спиридонов А. И. Международная конкуренция и пути повышения конкурентоспособности экономики России : учеб. пособие / А. И. Спиридонов. – М.: Инфра-М, 1997. – 169 с.

133. Статистичні показники діяльності Державної фіскальної служби [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

134. Сунцова О. О. Оптимізація місцевих податків і зборів та оцінка податкової конкуренції як чинники регіонального розвитку / О. О. Сунцова // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 12(78). – С. 134-141.

135. Сунцова О. О. Теоретичне удосконалення механізму проведення місцевих податкових реформ / О. О. Сунцова // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 1(139). – С. 42-50.

136. Тучак Т. В. Податкова конкуренція в умовах глобалізації та інтеграції [Електронний ресурс] / Т. В. Тучак. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_2/Tuchak.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Tuchak.pdf).

137. Тучак Т. В. Тенденції оподаткування багатства / Т. В. Тучак //Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 12. – С. 82-85

138. Фатхутдинов Р. А. Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление / Р. А. Фатхутдинов. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 312 с.

139. Фінанси: навчальний посібник / за заг. ред. А. С. Меглаперідзе. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 420 с.

140. Фрадинський О. А. Розвиток теорій оподаткування в період становлення світової фінансової науки / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 6. – Т. 1 – С. 17-21.

141. Хайек Ф. А. Право, законодательство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Ф. А. фон Хайек. – М.: ИРИСЭН, 2006. – 644 с.

142. Хейне П. Экономический образ мышления / П. Хейне. – Пер. с англ. – М.: Каталаксия, 1997. – 704 с.

143. Цимбалюк І. О. Міжнародна податкова конкуренція: перспективи та реалії [Електронний ресурс] / І. О. Цимбалюк. – Режим доступу : <http://esnuir.eenu.edu.ua/bitstream/123456789/830/1/Tsymbaliuk.pdf>.

144. Цимбалюк І. О. Податкова конкуренція як можливий чинник розвитку регіону / І. О. Цимбалюк // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: [матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (26-27 трав. 2010 р.)] відп.ред. Л.Ліпич. – Луцьк: ВНУ ім. Лесі Українки, 2010. – С.328-330.

145. Цимбалюк І. О. Реформування прямого оподаткування як складової податкової системи України / І. О. Цимбалюк // Динаміка та сучасна наука: матеріали 6-ї наук.практ. конференції, 7-15 липня 2010 р., Софія. Т. 4. – С. 39-41.

146. Чумакова О. О. Підходи до класифікації податкових платежів за джерелом сплати / О. О. Чумакова // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 4. – С. 59 – 62.

147. Чумакова О. О. Порівняльний аналіз розподілу податкового навантаження на фактори виробництва і споживання в Україні та країнах ЄС / О. О. Чумакова // Матеріали Всеукраїнської міжвузівської студентської конференції «Податкова система України: сучасний стан, проблеми, перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 18 березня 2010 р.). – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС Украї-ни, 2010. – С. 143.

148. Швабій К. І. Вплив глобалізації на систему оподаткування та податкову політику України / К. І. Швабій // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 1(10). – С. 137-144.

149. Швабій К. І. Методологічні основи дослідження ефективності функціонування системи адміністрування податків / К. І. Швабій, Ю. Д. Гусак // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 4(55). – С. 104-112.



150. Швабій К. І. Напрями реформування податкової системи в умовах посткризового відновлення економіки України / К. І. Швабій // Фінанси України. – 2012. – № 11. – С. 52-58.

151. Шкварський М. Є. Аналіз теоретичних підходів у визначенні сутності податків / М. Є. Шкварський // Наука й економіка. – 2010. – №3 (19). – С. 60-65.

152. Школа І. М. Регіональні принципи та економічні аспекти інтеграції України в Європейський Союз / І. М. Школа, О. М. Верстяк // Регіональна економіка. – 2007. – № 2. – С.222-229.

153. Школа І. М. Умови залучення інвестиційних ресурсів в економіку регіонів України / І. М. Школа, А. А. Вдовіченко // Регіональна економіка. – 2002. – № 2. – С.54-68.

154. Шлюсарчик Б. Еволюція і співвідношення понять конкуренції та конкурентності / Б. Шлюсарчик // Академічний огляд. – 2001. – № 1. – С. 20-26.

155. Шувалова Е. Б. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. – М.: Изд. Центр ЕАОИ, 2010. – 134 с.

156. Экономика : учебник / под ред. А. И. Архипова, О. Н. Нестеренко, О. К. Большакова. – М.: «Проспекта», 1998. – 792 с.

157. Экономическая теория: учебник / под ред. А. Г. Грязновой, Т. В. Чечелевой. – М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 592 с.

158. Эрхард Л. Благосостояние для всех / Л. Эрхард. – М.: Начала Пресс, 1991. – 261 с.

159. Юданов А. Ю. Конкуренция: теория и практика : учеб. пособие / А. Ю. Юданов. – М.: ТАНДЕМ, 1996. – 272 с.

160. Юрьева Т. В. Социальная рыночная экономика. / Т. В. Юрьева. – М.: Русская Деловая Литература, 1999. – 416 с.

161. A Handbook for Tax Simplification [Electronic source] / International Finance Corporation. – Access mode:

<http://documents.worldbank.org/curated/en/2009/11/13338767/handbook-tax-simplification>.

162. Baldwin R. Tax competition and the nature of capital / R. Baldwin, R. Forslid. – London : Centre for Economic Policy Research, 2002. – 9 p.

163. Barro R. J. Economic growth / R. J. Barro, X. Sala-i-Martin. – 2nd ed. – London: The MIT Press, 2003. – 673 p.

164. Batina R. Public Goods: Theories and Evidence / R. Batina, T. Iori. – Springer, 2005. – 420 p.

165. Bettendorf L. Asymmetric Corporate Tax Competition with Two Tax Instruments [Electronic source] / L. Bettendorf, H. Vrijburg. – Access mode: [http://people.few.eur.nl/vrijburg/Papers/BV\\_IIPF2.pdf](http://people.few.eur.nl/vrijburg/Papers/BV_IIPF2.pdf).

166. Blöchliger H. Less than You Thought: The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governmernts? / H. Blöchliger, D. King // OECD Economic Studies. – 2006. – № 43. – 38 p.

167. Blöchliger H. Tax Competition Between Sub-Central Governments / H. Blöchliger, J. Pinero-Campos // OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government Working Paper. – 2011. – № 13. – 45 p.

168. Bruchez P. International Tax Competition and Trends in Tax Policy: Some Implications for Switzerland / P. Bruchez, C. Schaltegger. – Swiss Federal Finance Administration Working Paper. – 2005. – No. 8. – 62 p.

169. Bucovetsky S. Asymmetric Tax Competition / S. Bucovetsky // Journal of Urban Economics, 1991. – Vol. 30. – No. 2. – P.167-181.

170. Bucovetsky S. Tax Competition with Two Tax Instruments / S. Bucovetsky, J. Wilson // Regional Science and Urban Economics. – 1991. – Vol. 21. – No. 3. – P. 333-350.

171. Cairnes J. E. Some Leading Principles of Political Economy Newly Expounded / J. E. Cairnes. – New York: Harper & Brothers publishers, 1874. – 440 p.

172. Code général des impôts [Electronic source] / Version en vigueur au 7 août 2013. – Mode of access: <http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>.

173. Collecting Taxes [Electronic source] / USAID Database. – Access mode: <https://egateg.usaid.gov/collecting-taxes/>.

174. Delgado F. J. Are Taxes Converging in Europe? Trends and Some Insights into the Effects of Economic Crisis / F. J. Delgado // Journal of Global Economics. – 2013. – Vol. 1. – Issue 1. – P. 24-26.

175. Delgado F. J. Presión fiscal en la Unión Europea: un análisis de beta, sigma y gamma convergencia / F. J. Delgado // Revista de Economía Mundial. – 2009. – Vol. 22. – P. 141-165.

176. Division of powers between the European Union, member states, candidate and some potential candidate countries, and local and regional authorities: Fiscal decentralization or federalism [Electronic source] / Committee of the Regions of the European Union. – Access mode: <http://cor.europa.eu/en/documentation/studies/Pages/studies.aspx>.

177. Division of Powers in Czech Republic [Electronic source] / Committee of the Regions of the European Union. – Access mode: <https://portal.cor.europa.eu/divisionpowers/countries/MembersNLP/CR/Pages/default.aspx>.

178. Economy Profile: Ukraine [Electronic source] / Doing Business 2012. – Access mode: <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/profiles/country/ukr.pdf>.

179. Enss P. Tax Competition and Equalization with Assymmetric Regions [Electronic source] / P. Enss. – Access mode: <http://libra.msra.cn/Publication/5646995/tax-competition-and-equalization-with-asymmetric-regions>.

180. Estonian Taxes And Tax Structure [Electronic source] / Tax Policy Department. – Access mode: <http://www.slideshare.net/rahamin/estonian-taxes-and-tax-structure-2013>.

181. FedEE Review of minimum wage rates [Electronic source] / The Federation of International Employers. – Access mode: <http://www.fedee.com/pay-job-evaluation/minimum-wage-rates/>.

182. Feld L. Tax Competition: How Great is the Challenge? / L. Feld // EKONOMSKI PREGLED. – 2005. – №56(9). – C. 723-758.

183. Fernandez G. Strategic Tax Competition with a Mobile Population [Electronic source] / G. Fernandez. – Access mode: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/semi/semi050402.pdf>.

184. Ferreira S. Inter-Jurisdictional Fiscal Competition: a Review of the Litterature and Policy Recommendations / S. Ferreira, R. Varsano, J. Afonso // Political Economy. – 2005. – Vol. 25. – No. 3. – P. 295-313.

185. Field T. Tax Competition in Europe and America / T. Field // State Tax Notes. – 2003. – Vol. 98. – No. 14. – P. 1211-1216.

186. Fiscal Code of Romania [Electronic source]: Law No. 571/2003 with changes and complements. – Access mode: [www.alb-leasing.ro/en/documents/legislation/cod\\_fiscal.pdf](http://www.alb-leasing.ro/en/documents/legislation/cod_fiscal.pdf)

187. Gilardi F. How socialization attenuates tax competition [Electronic source] / F. Gilardi, F. Wasserfallen. – Access mode: [http://www.researchgate.net/publication/228431133\\_How\\_socialization\\_attenuates\\_tax\\_competition](http://www.researchgate.net/publication/228431133_How_socialization_attenuates_tax_competition).

188. Gill J. B. S. A Diagnostic Framework For Revenue Administration [Electronic source] / J. B. S. Gill. – Access mode : <http://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-4780-2>.

189. Goodspeed T. Tax Competition, Benefit Taxes and Fiscal Federalism / T. Goodspeed // National Tax Journal. – 1998. – Vol. 51 no. 3. – P. 579-586.

190. Gordon R. Expenditure Competition [Electronic source] / R. Gordon, G. Wilson. – Access mode: <http://www.econ.ucsd.edu/~rogordon/zoning6.pdf>.

191. Gordon R. Taxation of Investment and Savings in a World Economy / R. Gordon // American Economic Review. – 1986. – Vol. 5. – P. 1086-1102.

192. Griffith R. What Has Been the Tax Competition Experience of The Last 20 Years? / R. Griffith, A. Klemm. – Institute for Fiscal Studies and University College London Working Paper. – 2004. – No. 5. – 33 p.

193. Harmful tax competition: an emerging global issue // Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development. – 1998. – 80 p.

194. Haufler A. Competition for Firms in an Oligopolistic Industry: Do firms or Countries Have to Pay? / A. Haufler, I. Wooton. – CESifo Working Paper, 2007. – No. 1976 – 31 p.

195. Hoyt W. Property Taxation, Nash Equilibrium, and Market Power / W. Hoyt // Journal of Urban Economics, 1991. – № 34. – P. 123-131.

196. Huizinda H. Capital income and profit taxation with foreign ownership of firms / H. Huizinda, S. Nielsen // Journal of International Economics, 1997. – № 42. – P. 149-165.

197. Ievchenko N. Determining the impact of the tax administration quality on tax competitiveness of the country / N. Ievchenko, L. Sysoyeva, I. Samusevych // Socioekonomické a humanitní studie. – 2015. – №1. – Vol. 5. – P.31-41.

198. Inheritance Tax [Electronic source]: Law of Republic of Lithuania No. IX-1239 from 2002-10-12 with changes and complements. – Access mode: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_e?p\\_id=286376&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=286376&p_query=&p_tr2=)

199. Jakštonytė G. Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V. Tanzi criteria [Electronic source] / G. Jakštonytė, L. Giriūnas. – Access mode : <http://internet.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/ekovad/15/1822-6515-2010-941.pdf>.

200. Janeba E. Attracting FDI in a Politically Risky World / E. Janeba. – National Bureau of Economic Research Inc. Working Paper, 2001. – No. 8400. – 36 p.

201. Kemp M. Foreign Investment and National Advantage / M. Kemp // The Economic Record. – 1961. – Vol. 28. – P. 56-62.

202. Kind H. Competing for Capital in a Lumpy World / H. Kind, K. Midelfart-Knarvik, G. Schjelderup // Journal of Public Economics. – 2000. – № 78(3). – P. 253-274.

203. Kleiner N. Is Systems Competition a Viable Alternative to EU Tax Harmonisation? / N. Kleiner // Master Thesis, Haifa University. – 2006. – 54 p.

204. Kotler P. Marketing Management: Analysis, Planning, and Control / P. Kotler. – sixth ed. – New Jersey: Prentice – Hall, 1988. – 234 p.

205. KPMG Annual Survey of Tax Competitiveness 2014 [Electronic source] / KPMG official web-site in United Kingdom. – Access mode : <http://www.kpmg.com/UK/en/services/Tax/Pages/default.aspx>.

206. Law for Local Taxes and Fees [Electronic source] / BULGARIAN CENTER FOR NOT-FOR-PROFIT LAW. – Access mode: <http://www.bcnl.org/en/articles/901-law-for-local-taxes-and-fees.html>.

207. Law On Immovable Property Tax [Electronic source]. – Access mode: [http://www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/Immovable\\_Property\\_Tax.doc](http://www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/Immovable_Property_Tax.doc).

208. Law on Tax Procedure and Tax Administration [Electronic source] / Law of Ministry of Finance and Economy of Republic of Serbia. – Access mode: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/untc/unpan015630.pdf>.

209. List of codes of taxes, charges and other payments payable to the budget revenue collection accounts of the State Tax Inspectorate [Electronic source] / State Tax Inspectorate of Republic of Lithuania. – Access mode: <http://www.vmi.lt/cms/en/mokesciai>.

210. MacDougall G. The benefits and Costs of Private Investments from Abroad: A Theoretical Approach / G. MacDougall // Economic Record. – 1960. – No. 36. – P. 13-35.

211. Marshall A. Principles of Economics / A. Marshall. – 8th edition. – London: Macmillan and Co., Ltd., 1920. – 577 p.

212. Matthews S. What is a “competitive” tax system? [Electronic source] / S. Matthews – Access mode: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0vmd4kj-en>.

213. McConnell R. C. Economics: Principles, Problems, and Policies / Campbell R McConnell, Stanley L Brue. – 16th edition. – New York: McGraw-Hill Irwin, 2005 – 816 p.

214. McNulty P. J. Economic Theory and the Meaning of Competition / P. J. McNulty // Quarterly Journal of Economics. – 1968. – 82 (4). – P. 639-656.

215. Mill J. S. The Principles of Political Economy: with some of their applications to social philosophy in two volumes. Vol 1./ J. S. Mill. – London: John W. Parker , West Stand, 1848. – 604 p.

216. Mitchell D. OECD Launches New Effort to Undermine Tax Competition / D. Mitchell, S. Fellow // Cato Institute Tax & Budget Bulletin. – 2013. – No. 68. – P. 12-13.

217. Mitchell D. Tax Competition Helps the Global Economy / D. Mitchell, J. Clemens. – Fraser Institute, Canada. – 2003. – December. – 2 p.

218. Mitchell D. The Economics of Tax Competition – Harmonization vs Liberalization [Electronic source] / D. Mitchell. – Adam Smith Institute. – Access mode: <http://www.adamsmith.org/research/reports/the-economics-of-tax-competition/>.

219. Oates W. Economic Competition Among Jurisdictions: Efficiency Enhancing or Distortion Inducing? / W. Oates, R. Schwab // Journal of Public Economics. – 1998. – No. 35. – P. 333-354.

220. Oates W. Searching for Leviathan: An Empirical Analysis / W. Oates // American Economic Review. – 1985. – No. 75. – P. 748-757.

221. On Immovable Property Tax [Electronic source]: Law of Republic of Lithuania No. X-233 from 2005-06-07 with amendments. – Access mode: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_e?p\\_id=409446](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=409446).

222. On Land Tax [Electronic source]: Law of Republic of Lithuania No. I-2675 from 1992-06-25 with amendments. – Access mode: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=241270](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=241270).

223. On Local Taxes and on Local Fees for Municipal Waste and Minor Construction Waste [Electronic source]: Act of The National Council of the Slovak

Republic No. 582/2004 Coll. with amendments. – Access mode: <http://www.mfsr.sk/en/Default.aspx?CatID=284>.

224. On Lottery and Gaming Tax [Electronic source]: Law of Republic of Lithuania No. IX-326 from 2003-01-07 with amendments. – Access mode: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_e?p\\_id=254079](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=254079).

225. On Tax Administration [Electronic source]: Law of Republic of Lithuania No. I-974 from 2001-05-01 with amendments. – Access mode: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_e?p\\_id=141918](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=141918).

226. On Taxes and Duties [Electronic source] / LEGISLATION OF THE REPUBLIC OF LATVIA. – Access mode: [http://likumi.lv/doc.php?id=33946&version\\_date=01.04.2012](http://likumi.lv/doc.php?id=33946&version_date=01.04.2012).

227. Pesaran M. H. Pooled Mean Group Estimation of Dynamic Heterogeneous Panels / M. H. Pesaran, Y. Shin, R. P. Smith // Journal of the American Statistical Association. – 1999. – № 94(446). – P. 621-634.

228. Pinto C. Tax Competition and EU Law / C. Pinto // The Hague-London-New York: Kluwer Law International. – 2002. – 435 p.

229. Porter M. Competitive advantage / M. Porter. – New York : Free Press, 1985. – 185 p.

230. Principles of Good Tax Administration [Electronic source]. – Access mode : <http://www.oecd.org/ctp/administration/1907918.pdf>.

231. Property tax law [Electronic source] / Ministry of Finance of Republic of Serbia. – Access mode : <http://mfin.gov.rs/pages/article.php?id=9881>.

232. Razin A. International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization / A. Razin, E. Sadka. – National Bureau of Economic Research Working Paper, 1989. – No. 3152 – 25 p.

233. Richman P. Taxation of Foreign Investment Income / P. Richman. – Baltimore: Johns Hopkins Press, 1963. – 140 p.

234. Rohac D. Evidence and Myths about Tax Competition / D. Rohac // New Perspectives on Political Economy. – 2006. – Vol. 2. – No. 2. – P. 86-115.



235. Rohac D. Tax Competition and Economic Growth [Electronic source] / D. Rohas. – Access mode: [ies.fsv.cuni.cz/default/file/download/id/2206](http://ies.fsv.cuni.cz/default/file/download/id/2206).
236. Ruding O. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation / O. Ruding. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 1992.– 19 p.
237. Serbia Tax Guide [Electronic source] / PKF International. – Access mode: [www.pkf.com/media/387200/serbia.pdf](http://www.pkf.com/media/387200/serbia.pdf).
238. Shadow economy in Ukraine: causes and solutions [Electronic source]. – Access mode: [http://www.ineko.sk/file\\_download/821](http://www.ineko.sk/file_download/821).
239. Shadow Economy: Size as Percentage of Official GDP, 1970-2013 [Electronic source] / CESifo group. – Access mode: <http://www.cesifo-group.de/ifoHome/facts/DICE/Public-Sector/Public-Finance/Taxes/shadow-economy-size-percentage-gdp/fileBinary/shadow-economy-size-percentage-gdp.xls>.
240. Skackauskienė I. Tax System Evaluation Model / I. Skackauskienė // Selected paper of International Scientific Conference Business and Management. – Vilnius, 2010. – P. 719-727.
241. Statistics of Public Expenditure for Economic Development [Electronic source] / International Food Policy Research Institute. – Access mode : <http://www.ifpri.org/publication/public-expenditure-database>.
242. Tannenwald R. Tax Competition / R. Tannenwald. – The Encyclopedia of Tax Policy. – Washington: the Urban Institute, 1999. – P. 367-371.
243. Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Electronic source] / OECD Publishing. – Access mode: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>.
244. Tax Code [Electronic source]: Act of Czech National Council No. 280/2009 from 22.07.2009 with amendments. – Access mode: <http://www.czechlegislation.com/en/280-2009-sb>.
245. Tax on immovable property [Electronic source]: Act of Czech National Council No. 338/1992 from 4.05.1992 with amendments. – Access mode: <http://www.czechlegislation.com/en/338-1992-sb>.

246. Tax Procedure Act [Electronic source]: Act of National Assembly of Republic of Bulgaria No. 61 from 16.07.1993 with amendments. – Access mode: <http://archive.bild.net/legislation/docs/5/fin37.html>.

247. Taxation Act [Electronic source]: Act of the Republic of Estonia from 20.02.2002 with amendments. – Access mode: <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/ee/ee132en.pdf>.

248. Taxation trends in the European Union [Electronic source] / European Commission, 2014. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm).

249. Taxes in Estonia [Electronic source] / Baltic Legal. – Access mode: <http://www.baltic-legal.com/taxes-in-estonia-eng.htm>.

250. Teather R. The Benefits of Tax Competition / R. Teather. – The Institute of Economic Affairs, 2005. – 167 p.

251. The Annual Report of The Financial Administration of The Czech Republic in 2013 [Electronic source]. Access mode: <http://www.financnisprava.cz/en/financial-administration/annual-reports>.

252. The New Palgrave Dictionary of Economics [Electronic source]. – Access mode: [http://www.dictionaryofeconomics.com/article?id=pde2008\\_C000261&q=competition&topicid=&result\\_number=6](http://www.dictionaryofeconomics.com/article?id=pde2008_C000261&q=competition&topicid=&result_number=6).

253. The World Bank : official web-page [Electronic resource]. – Access mode: <http://data.worldbank.org/indicator>.

254. Tiebout C. A Pure Theory of Local Expenditures / C. Tiebout // Journal of political Economy. – 1956. – Vol. 64. – №5. – P. 416-424.

255. Vasylieva T. Tax integration in European countries: development and consequences / T. Vasylieva, L. Sysoyeva, I. Samusevych // European Science Review (Vienna, Austria). – 2014. – №11-12. – P. 103-105.

256. Vasylieva T. Experience of European-Ukrainian collaboration in the area of double taxation avoidance and information exchange / T. Vasylieva,

I. Samusevych // The genesis of genius (Geneve, Switzerland). – 2014. – №3. – P.90-92.

257. Wildasin D. Fiscal Competition for Imperfectly-Mobile Labor and Capital: A Comparative Dynamic Analysis / D. Wildasin // Journal of Public Economics. – 2011. – Vol. 95. – No. 11-12. – P. 1312-1321.

258. Wildasin D. Nash Equilibria in Models of Fiscal Competition / D. Wildasin // Journal of Public Economics. – 1988. – Vol.35. – № 2. – P. 229-240.

259. Wilson J. A Theory of Interregional Tax Competition / J. Wilson // Journal of Urban Economics. – 1987. – №19. – P. 296-315.

260. Wilson J. D. Tax Competition: Bane or Boon? [Electronic source] / J. D. Wilson, D. V. Wildasin. – Access mode: <http://www.bus.umich.edu/otpr/wp2001-11paper.pdf>.

261. Wilson J. Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments/ J. Wilson // Regional Science and Urban Economics. – 1991. – №21. – P. 423-451.

262. Wilson J. Theories of Tax Competition / J. Wilson // National Tax Journal, 1999. – № 52. – P. 269-304.

263. Zodrow G. Pigou, Tiebout, property taxation and the underprovision of local public goods / G. Zodrow, P. Mieszkowski // Journal of Urban Economic. – 1986. – №19. – P. 356-370.

# ДОДАТКИ

## Додаток А

## Визначення сутності основних категорій у сфері оподаткування та податкової конкуренції

Таблиця А.1 – Сутність поняття «податки» у роботах зарубіжних та вітчизняних науковців

Автор	Визначення поняття «податок»
О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак [23]	Фінансові відносини між державою та платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду коштів, необхідних для виконання державою її функцій. Податки являють обов'язкові та за юридичною формою індивідуальні безоплатні платежі юридичних і фізичних осіб, впроваджені державою з визначенням їх розміру, порядку та строків оплати до бюджетів різних ланок або до державних цільових фондів
Т. Н. Міронова [72]	Обов'язковий безповоротний платіж, який стягується державою з домогосподарств (фізичних осіб) та фірм (юридичних осіб) для покриття загальнодержавних потреб
В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятченко [97]	Обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб до бюджету; фінансові відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій
О. О. Мамалуй [63]	Обов'язкові платежі державі юридичними та фізичними особами, які уособлюють систему економічних відносин з приводу розподілу частини власності (доходу) між державою та іншими господарюючими суб'єктами
І. В. Педь [91]	Платежі, що стягуються з юридичних і фізичних осіб для фінансування діяльності органів державної влади на засадах обов'язковості, законодавчої закріпленості, нецільового характеру і індивідуальної безоплатності, забезпечені державним примусом і не мають характер покарання
Д. Г. Чернік [75]	Вилучення державою на користь суспільства визначеної частини вартості валового внутрішнього продукту у вигляді обов'язкового внеску. Економічний зміст податку виражається взаємовідносинами господарюючих суб'єктів і громадян, з одного боку, і держави з іншого боку, з приводу формування державних фінансів
А. І. Крисоватий [46]	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами у процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій
Л. М. Демиденко [24]	Обов'язкові, індивідуально безеквівалентні платежі юридичних і фізичних осіб, що стягуються до бюджету держави (державний і місцевий) та державних цільових фондів у натуральній чи грошовій формі, при сплаті яких відбувається перехід частини коштів із власності платників до органів державної влади, які встановлюються для фінансового забезпечення виконання покладених на неї функцій і вирішення соціально-економічних завдань

## Продовження табл. А.1

Автор	Визначення поняття «податок»
Т. М. Мараховська, Л. В. Лешко [64]	Встановлений нормативно-правовими актами обов'язковий грошовий внесок, якому не притаманна індивідуальна еквівалентність та конкретне цільове спрямування, та який справляється з юридичних і фізичних осіб і забезпечує фінансову незалежність держави шляхом акумулювання необхідного обсягу фінансових ресурсів для виконання відповідними органами влади покладених на державу функцій
І. Ф. Комарницький [44]	Встановлений вищим органом державної законодавчої влади обов'язковий платіж, що сплачується юридичними особами і громадянами в бюджет у розмірах і в строки, передбачені законом
П. Т. Гега [17]	Узаконена форма відчуження власності юридичних і фізичних осіб до бюджету відповідного рівня (в розмірах і в строки, передбачені в законі) на принципах обов'язковості, безповоротності, індивідуальної безоплатності
О. А. Кушніренко [52]	Фінансові відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій, розвитку та функціонування соціальної інфраструктури.
П. К. Бечко [4]	Економічні відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавних централізованих фондів грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій
П. В. Мельник [68]	Законодавчо закріплена форма отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту для забезпечення ефективного виконання державою фінансових зобов'язань, перш за все в частині здійснення її суспільних функцій та інструменту регулювання економічного розвитку
М. П. Кучерявенко [51]	Форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що надходить у бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж
Е. П. Милявська [71]	Фінансові відносини між державою та платниками податків з приводу примусового відчуження частки знов утвореної вартості з метою формування централізованих фондів грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій
О. Ю. Липко [57]	Встановлений законом, обов'язковий, індивідуально безоплатний, безумовний, нецільовий платіж, що у грошовій формі надходить до бюджету відповідного рівня та забезпечений державним примусом
О. Д. Василик [10]	Система обов'язкових платежів підприємств, організацій і населення, які є одним із джерел доходів державного бюджету. Податки є способом перерозподілу доходів, внаслідок чого здатні стримувати, або навпаки, стимулювати певні економічні процеси, встановлюються виключно державою і базуються на актах вищої юридичної сили
Г. О. Партин [87]	Система обов'язкових платежів підприємств, організацій, установ, населення, що є одним з основних джерел формування доходів Державного бюджету на всіх його рівнях

## Продовження табл. А.1

Автор	Визначення поняття «податок»
Ю. Б. Іванов [34]	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій
О. В. Олійник [78]	Історична фінансова категорія, яка виражає економічні відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій; один з основних методів, що використовуються державою для перерозподілу національного доходу й утворення бюджетних доходів суспільства
С. М. Онисько [80]	Обов'язковий платіж, який стягується до бюджетів усіх рівнів з фізичних та юридичних осіб у безспірному порядку
В. І. Довгалюк [27]	Система обов'язкових платежів, які сплачуються юридичними та фізичними особами до централізованого фонду фінансових ресурсів держави. З точки зору економічної теорії – частина фінансових відносин, пов'язана з процесом перерозподілу частини вартості ВВП, і формування фонду грошових коштів держави, необхідних для утримання державних структур і фінансування суспільних благ

Таблиця А.2 – Визначення поняття «податкова система» різними авторами

Автор, джерело	Визначення поняття «податкова система»
В. П. Кудряшов [49]	З одного боку, сукупність податків і зборів, що утворюють систему, побудовану згідно з визначеними принципами, прийнятими в країні з метою реалізації функцій оподаткування. З іншого – сукупність умов, що регламентують порядок проведення операцій з оподаткування відповідно до прийнятої системи
С. І. Лучковська [61]	Взаємопов'язана сукупність діючих у конкретний моменту конкретній державі суттєвих умов оподаткування
О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак [23]	Сукупність встановлених в країні податків, зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість
А. П. Кісельов [37]	Сукупність податків, а також методів і форм їх побудови. Завдяки податковій системі держава мобілізує фінансові ресурси, які йдуть на утримання державного апарату і на-дання послуг населенню
М. М. Артус, Н. М. Хижа [2]	Взаємопов'язаний комплекс економічних відносин суб'єктів суспільства щодо вилучення у фізичних і юридичних осіб встановлених податкових платежів і обов'язкових зборів, які надходять до бюджетної системи держави з метою виконання покладених на неї функцій
В. М. Опарін [81]	Сукупність установлених у країні податків і обов'язкових платежів податкового характеру та механізму їх справляння
В. Г. Баранова [98]	Сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленному законодавством порядку

## Продовження табл. А.2

Автор, джерело	Визначення поняття «податкова система»
О. Г. Єфімова [30]	Сукупність податків, що встановлюються державною владою, а також методи і принципи побудови податків
М. П. Кучерявенко [51]	З одного боку – сукупність податків, зборів, платежів і виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів з акумуляції доходів держави. З іншого боку – процесуальні відносини зі встановлення, зміни, скасування податків, зборів, платежів, забезпечення їхньої сплати, організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства
В. М. Пушкарьова [111]	Сукупність податків, що справляються в державі; форми і методи їх побудови; методи обрахування податків і податковий контроль
В. П. Вишневський [15]	Інститут, що включає специфічний соціальний прошарок фінансових спеціалістів; правила і традиції бухгалтерського обліку, створені державою фіскальні та фінансові установи; формальні і неформальні процедури, пов'язані з обрахуванням, сплатою і розподілом визначених законодавством обов'язкових платежів
Е. А. Мариганова, С. Л. Шапіро [65]	Сукупність податків, принципів оподаткування, методів і механізмів обчислення податків
В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець [86]	Сукупність правових норм, що регулюють розміри, форми і терміни стягнення податків і платежів, які мають податковий характер й необхідні державі для виконання її функцій
А. С. Меглаперідзе [139]	Сукупність податків, зборів і інших платежів у бюджет і державні цільові фонди, необхідних державі для виконання нею функцій; принципів, форм і методів їх встановлення, зміни або скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства
Л. К. Воронова [16]	Сукупність законодавчо закріплених у державі податків, зборів і платежів; принципів, форм і методів їх установа чи зміни, скасування; дій, що забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства
Податковий кодекс України [100]	Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України
І. А. Золотько [32]	Сукупність різних видів податків та інших платежів та зборів, що віднесені до податкових, які справляються в державі
І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк [62]	Сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного і не суперечать системі в цілому та іншим її елементам
О. Д. Василик [10]	Сукупність встановлених законодавством держави податків, зборів, відрахувань й інших платежів до бюджетів і фінансових інститутів, а також вся інфраструктура, пов'язана з обрахуванням, обліком, контролем і своєчасною сплатою обов'язкових платежів
І. В. Педь [92]	Законодавчо встановлена у державі сукупність обов'язкових платежів (податків і зборів), що підлягають сплаті юридичними і фізичними особами до бюджетів різних рівнів
К. А. Пріб, В. І. Федько [102]	Сукупність урегульованих нормами права податків, зборів та обов'язкових платежів, які сплачуються юридичними і фізичними особами на території певної країни, а також форми і методи їх побудови, дії, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства



## Продовження табл. А.2

Автор, джерело	Визначення поняття «податкова система»
Т. В. Мединська, Н. І. Власюк [67]	Сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються у встановленому податковим законодавством порядку
Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна [128]	Сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів

Таблиця А.3 – Сутність економічної конкуренції у роботах зарубіжних та вітчизняних науковців

Автор	Визначення поняття «конкуренція»
Дж. С. Мілль [215]	Конкуренція є винятковим регулятором ренти, прибутку, заробітної плати, цін і може встановлювати закони та принципи, за якими вони будуть регулюватись
Дж. Кернс [171]	Стан, за якого товари обмінюються пропорційно витратам (праці й капіталу) на їх виробництво
О. В. Пожуєв [101]	Процес управління суб'єктом своїми конкурентними перевагами у боротьбі з конкурентами за задоволення об'єктивних та суб'єктивних потреб, для досягнення більшого зиску, усіма можливими методами, у рамках діючого законодавства
М. Ю. Очеретна [85].	Елемент ринкового механізму, який передбачає динамічну взаємодію економічних суб'єктів, найчастіше у формі суперництва за досягнення однієї і тієї ж мети, на основі підвищення ефективності їх діяльності, створення інновацій та раціонального використання ресурсів, що забезпечує прогресивний розвиток
І. В. Гуторова [22]	Комплексна категорія, що відображає відносини між суб'єктами господарювання, які виникають на ринку і проявляються боротьбі за кращі результати діяльності (найвигідніші умови вкладення капіталу), в результаті чого формуються різні моделі ринку та задовольняються потреби як окремих споживачів, так і суспільства в цілому
А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін [82]	Об'єктивний економічний закон розвинутого товарного виробництва, формами вияву якого є боротьба за виживання, за одержання місця на ринку, за привернення уваги споживачів до своєї продукції
Ю. В. Кіндзерський [45]	Дії двох і більше агентів, спрямовані на здобуття бажаного обмеженого ресурсу, доступного за умов певних зусиль з їхнього боку
Н. С. Педченко [89]	Об'єктивне економічне явище, яке примушує господарюючі суб'єкти прагнути до збільшення прибутку за рахунок розширення масштабів діяльності, удосконалення форм організації виробничого процесу і зростання продуктивності праці
В. Базилевич [29]	Економічне суперництво, боротьба між суб'єктами господарської діяльності за кращі умови виробництва і реалізації товарів та послуг з метою отримання якомога більшого прибутку
Б. Шлюсарчик [154]	Боротьба підприємців за економічні вигоди від продажу товарів і послуг, а також за ринки постачання і збуту та робочу силу
А. Г. Грязнова [157]	Об'єктивно необхідне середовище, що забезпечує нормальний саморозвиток ринкової економіки як системи

## Продовження табл. А.3

Автор	Визначення поняття «конкуренція»
А.Маршалл [211]	Змагання однієї людини з іншою, особливо під час продажу або купівлі чого-небудь
А. Сміт [214]	Динамічний процес, механізм саморегулювання ринку; впорядковуюча сила, яка забезпечує ефективність економічних процесів, оскільки ресурси доводяться до найпродуктивніших постачальників
Й. Шумпетер [213]	Динамічний процес, що охоплює розробку і створення нових продуктів та ринків, нових виробничих і транспортних технологій, нових форм організації бізнесу суперництво старого з новим, з інноваціями спонукальний мотив підприємницької діяльності, рушійна сила розвитку суспільства. конкуренція витісняє з ринку підприємства, які використовують застарілі технології.
К.Р.Макконнелл, С.Л. Брю [213]	Основний механізм управління в ринковій економіці, який сприяє єдності приватних і суспільних інтересів, тобто управляє інтересами фірм і постачальників ресурсів, одночасно дотримуючись суспільного інтересу в ефективному використанні обмежених ресурсів наявність на ринку великої кількості покупців незалежних покупців і продавців, можливість для покупців і продавців вільно виходити на ринок і залишати його
Ф.Котлер [204]	Цивілізована форма війни, де більшість перемог отримана завдяки вдалим ідеям, вмільм комунікаціям та намірам
Дж. Стінглер [252]	Суперництво між окремими особами (групами чи націями), яке виникає кожного разу, коли дві або більше сторін, прагнуть чогось, що всі не можуть отримати
М. Портер [229]	Динамічний процес, що розвивається, безупинно мінливий ландшафт, на якому з'являються нові товари, нові шляхи маркетингу, нові виробничі процеси та нові ринкові сегменти.
К. Маркс, Ф. Енгельс [66]	Змагання заради прибутку; конкуренція серед представників пропозиції та конкуренція серед представників попиту становить необхідний елемент боротьби між покупцями і продавцями, результатом якої є мінова вартість внутрішня природа капіталу; в умовах капіталістичного виробництва всі відносини здійснюються через антагоністичну боротьбу між приватними виробниками
Ф. Х. Найт [74]	Ситуація, в якій конкуруючих одиниць багато і вони незалежні
Ф. А. фон Хайек [141]	Процес, за допомогою якого люди одержують і передають знання. «Процедура відкриття», процес придбання і передачі знань, метод породження нових продуктів і технологій. На думку вченого, на ринку лише завдяки конкуренції приховане становиться явним
Л. Ерхард [158]	Найбільш ефективний засіб досягнення і забезпечення загального добробуту, вона одна дає можливість усім людям користуватися господарським прогресом; вона ж знищує всі привілеї, які не є безпосереднім результатом підвищеної продуктивності праці
А. В. Глічев [18]	Важливий засіб контролю в ринковій економіці, який зобов'язує підприємств-виробників і постачальників ресурсів належним чином задовольняти побажання споживачів, викликає розширення виробництва та зниження ціни продукту до рівня, відповідного витратам виробництва

## Продовження табл. А.3

Автор	Визначення поняття «конкуренція»
П. Хейне [142]	Прагнення якнайкраще задовольнити критерії доступу до рідкісних благ
В.Л. Лунев [60]	Форма взаємного суперництва (з переможцями і переможеними) суб'єктів ринкової економіки. конкуренція обумовлюється суверенним правом кожного із суб'єктів ділових відносин на реалізацію свого економічного потенціалу, а це неминуче призводить до зіткнення між ними, до досягнення поставлених цілей підприємцями за рахунок утиску інтересів ділових людей
Т. Л. Азоєв [1]	Суперництво у будь-якій сфері діяльності між окремими юридичними або фізичними особами (конкурентами), зацікавленими у досягненні однієї мети
А. Ю. Юданов [159]	Боротьба за обмежений обсяг платоспроможного попиту покупців, що здійснюється суб'єктами економічного господарювання на доступних їм сегментах ринку
Б. А. Райзберг [50]	Найсильніший спосіб безперервного збудження економічних суб'єктів, цивілізована форма боротьби за існування, яка є потужним стимулом економічного прогресу
І. Спиридонов [130]	Економічний процес взаємодії, взаємозв'язку і боротьби між підприємствами з метою забезпечення кращих можливостей збуту своєї продукції, задоволення потреб покупців і одержання найбільшого прибутку
А.Архіпов, А. Нестеренко, А. Большаков [156]	Ситуація, коли існує декілька альтернативних напрямків використання дефіцитного ресурсу, в якому зацікавлені різні групи людей, що борються між собою за право розпоряджатися цим благом
Т. Горькова, Г. Шаповалов [19]	Дуже тонкий і гнучкий механізм регулювання вільного ринку, який допомагає фірмам миттєво реагувати на будь-які зміни ринкової кон'юнктури
Т. В. Юр'єва [160]	змагання між товаровиробниками за найбільш вигідні сфери вкладання капіталу, ринки збуту, джерела сировини
Р. А. Фатхутдінов [137]	Процес управління суб'єктом своїми конкурентними перевагами з метою одержання перемоги або досягнення інших цілей у боротьбі з конкурентами за задоволення об'єктивних або суб'єктивних потреб в межах законодавства або в природних умовах

Таблиця А.4 – Сутність податкової конкуренції у роботах зарубіжних та вітчизняних науковців

Автор	Визначення поняття «податкова конкуренція»
Дж. Уілсон, Д. Е. Уїлдасін [260].	Некооперативне встановлення умов оподаткування між незалежними урядами, за якого вибір податкової політики кожною державою впливає на розміщення мобільної податкової бази між регіонами, представленими в особі цих урядів
Р. Тісер [244]	Використання урядом певної країни низьких ефективних податкових ставок для залучення до неї інвестицій та ділової активності
Т. Гудспід [189]	Податкова конкуренція виникає при впливі податкової системи одного державного утворення на податкову систему іншого, зазвичай за допомогою впливу на доходи від оподаткування.

## Продовження табл. А.4

Автор	Визначення поняття «податкова конкуренція»
Д. Мітчел, Дж. Клеменс [217]	Ситуація, коли люди або компанії можуть скоротити власне податкове навантаження шляхом переміщення свого капіталу, праці чи бізнесу з країн з високим рівнем оподаткування до тих юрисдикцій, де цей рівень нижчий
Т. Філд [185] <b>Ошибка!</b> <b>Источник ссылки не найден.</b>	Податкова конкуренція виникає при реформуванні податкової системи з метою приваблення платників податків та інвестицій для створення додаткових робочих місць, а також стимулювання економічного зростання.
К. Пінто [228]	Зменшення податкового навантаження з метою покращання економіки та добробуту країни шляхом підвищення конкурентоспроможності національного бізнесу та приваблення іноземних інвестицій.
Д. Рохас [235]	Процес приваблення юрисдикціями мобільних податкових баз шляхом зменшення ставок оподаткування. Процес податкової конкуренції є процесом взаємозалежного встановлення ставок і бази оподаткування.
Д. М. Серебрянський [124]	Конкурентна боротьба внутрішніх правил оподаткування з зовнішніми
О. М. Пузін [109]	Теоретична інтерпретація – суперництво державної влади за податкові ресурси з використанням інструментів оподаткування з метою їх залучення в поле дії національного податкового законодавства; економічна сутність – режим оподаткування, який призводить до переміщення частини ВВП і ВНД на іншу територію і перерозподілу через бюджетну систему іншої юрисдикції частини його складових податкових ресурсів, яка задовольняє економічні потреби платників податків
О. М. Лібман [58]	Суперництво юрисдикцій щодо залучення на свою територію мобільних факторів виробництва за допомогою формування певного податкового середовища з метою максимізації власних доходів та влади
Г. В. Колесник, Н. А. Леонова [43]	Пом'якшення податкової політики (зниження ставок податків, надання податкових пільг) з метою залучення у контрольовані ними юрисдикції мобільних фірм, фінансових та трудових ресурсів
І. В. Педь [91]	Суперництво держав за мобільні обмежені економічні ресурси із застосуванням податкових інструментів
Т. В. Тучак [134]	Міждержавна і/або міжрегіональна боротьба за економічні вигоди і зростання податкової бази, шляхом створення привабливих умов оподаткування для фізичних і юридичних осіб іноземного походження і/або переманювання платників податків з інших територій своєї держави
О. Ю. Гусак [21]	Метод податкової інтеграції, який полягає у неузгодженій податковій політиці урядів окремих країн в умовах змагання за розміщення мобільних об'єктів оподаткування у вигляді капіталу, робочої сили, підприємств або споживачів шляхом прямого зниження ставок оподаткування або впровадження інших податкових пільг та переваг для потенційних платників податків
А. В. Груша [20]	Суперництво держав-членів інтегрованого простору за залучення на свою територію мобільних факторів виробництва, а також потоку товарів і послуг за допомогою формування певного середовища оподаткування з метою максимізації власних доходів

## Продовження табл. А.4

Автор	Визначення поняття «податкова конкуренція»
Ю. Б. Іванов, О. О. Чумакова [36]	Процес управління конкурентними перевагами податкової системи в боротьбі за мобільні фактори виробництва (капітал і робочу силу) та інші переваги (інновації, доступність природних ресурсів, забезпеченість зайнятості тощо) з метою досягнення сталої конкурентоспроможності національної економіки є формою економічної конкуренції, зміст якої полягає у змаганні суб'єктів щодо досягнення поставлених цілей, кращих результатів у певній сфері
О. І. Погорлецький [94]	Суперництво багато чисельних фіскальних юрисдикцій за право залучення у свою національну економіку «глобальних платників податків» (як суб'єктів господарювання-резидентів інших країн, так і власних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності), для того, щоб претендувати на оподаткування їх доходів як від операцій всередині даної фіскальної території, так і за кордоном
І. О. Цимбалюк [143]	Боротьба між державами чи їх об'єднаннями за залучення іноземних інвестицій та перелив мобільних податкових баз, шляхом створення привабливого податкового середовища, що сприятиме поживленню ділової активності.

## Додаток Б

## Статистична інформація для кластеризації країн – податкових конкурентів

Таблиця Б.1 – Показники, що характеризують структуру податкової системи країн Європи, станом на 2013 р.

Країна	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС
Вірменія	20,00	20,00	10,00	20,00	3,00
Австрія	20,00	25,00	20,44	50,00	42,35
Азербайджан	18,00	20,00	14,00	30,00	25,00
Білорусь	20,00	24,00	12,00	12,00	12,30
Бельгія	21,00	33,99	25,00	50,00	37,84
Болгарія	20,00	10,00	10,00	10,00	28,90
Хорватія	23,00	20,00	12,00	40,00	36,70
Кіпр	15,00	10,00	20,00	30,00	13,60
Чехія	20,00	19,00	15,00	15,00	45,00
Данія	25,00	25,00	3,67	51,50	2,00
Естонія	20,00	21,00	21,00	21,00	35,90
Фінляндія	23,00	26,00	8,50	30,00	27,48
Франція	19,60	33,33	5,50	40,00	42,48
Грузія	18,00	15,00	20,00	20,00	25,00
Німеччина	19,00	15,00	15,00	45,00	38,86
Греція	19,00	24,00	15,00	40,00	33,65
Угорщина	25,00	19,00	17,00	32,00	44,00
Ірландія	21,00	12,50	20,00	41,00	12,50
Італія	20,00	27,50	23,00	43,00	39,36
Латвія	21,00	15,00	26,00	26,00	33,09
Литва	21,00	15,00	15,00	15,00	39,98
Люксембург	15,00	21,00	8,20	38,95	23,75
Мальта	18,00	35,00	15,00	35,00	20,00
Молдова	20,00	0,00	7,00	18,00	29,00
Нідерланди	19,00	25,50	1,95	52,00	40,00
Норвегія	25,00	28,00	9,00	12,00	21,90
Польща	22,00	19,00	18,00	32,00	40,32
Португалія	21,00	25,00	11,08	45,88	34,75
Румунія	19,00	16,00	16,00	16,00	44,00
Сербія	18,00	10,00	12,00	12,00	35,80
Словаччина	19,00	19,00	19,00	19,00	37,60
Словенія	20,00	20,00	16,00	41,00	38,20
Іспанія	18,00	30,00	24,00	43,00	37,33
Швеція	25,00	26,30	31,00	57,77	30,43
Швейцарія	8,00	8,50	0,77	11,50	26,20
Україна	20,00	19,00	15,00	17,00	39,15
Великобританія	17,50	28,00	20,00	50,00	23,80
Туреччина	18,00	20,00	15,00	35,00	17,00

## Продовження додатку Б

Таблиця Б.2 – Показники, що характеризують рівень соціально-економічного розвитку країн Європи, станом на 2013 р.

Країна	Рівень валового внутрішнього продукту, млн. дол. США	Річний темп приросту ВВП, %	Індекс споживчих цін (рівень цін 2010 року = 100)	Чистий національний дохід на душу населення по паритету купівельної спроможності, дол. США
Вірменія	10431,22	3,50	116,80	8180,00
Австрія	428321,94	0,23	107,95	45040,00
Азербайджан	73560,48	5,80	111,54	16180,00
Білорусь	73097,62	1,07	288,65	17000,00
Бельгія	524778,84	0,29	107,66	41160,00
Болгарія	54479,87	1,10	108,30	4595,50
Хорватія	57868,67	-0,94	108,08	20890,00
Кіпр	24057,25	-5,36	105,33	30240,00
Чехія	208796,02	-0,71	106,80	13648,70
Данія	335877,55	-0,49	106,06	45350,00
Естонія	24880,26	1,62	112,20	11750,10
Фінляндія	268196,96	-1,32	107,89	40000,00
Франція	2810249,22	0,66	105,01	38200,00
Грузія	16140,05	3,31	107,02	2119,10
Німеччина	3730260,57	0,11	105,69	45020,00
Греція	242230,73	-3,90	103,92	25660,00
Угорщина	133423,90	1,53	111,79	22660,00
Ірландія	232077,37	0,17	104,84	38860,00
Італія	2136948,26	-1,70	107,16	35000,00
Латвія	30908,76	4,23	106,71	9603,30
Литва	46403,19	3,31	108,52	10306,90
Люксембург	60130,85	1,99	108,01	57830,00
Мальта	9642,85	2,90	106,65	27020,00
Молдова	7985,35	9,41	117,82	1258,60
Нідерланди	853539,35	-0,73	107,47	46260,00
Норвегія	522349,11	0,74	104,19	66520,00
Польща	526064,04	1,71	109,08	23160,00
Португалія	224912,48	-1,60	106,82	27240,00
Румунія	189639,11	3,54	113,70	5864,70
Сербія	45519,65	2,63	128,51	4122,00
Словаччина	97712,68	1,42	109,23	15092,20
Словенія	47989,86	-1,00	106,29	28650,00
Іспанія	1393040,18	-1,23	107,21	32860,00
Швеція	579526,01	1,28	103,83	46260,00
Швейцарія	685434,21	1,93	99,31	59710,10
Україна	183310,15	0,01	108,33	2059,50
Великобританія	2678173,49	1,66	110,18	37900,00
Туреччина	823242,59	4,20	124,6	7862,00

## Додаток В

Результати визначення середніх рівнів показників оподаткування при різних варіантах кластерного розподілу країн Європи за структурою податкових систем

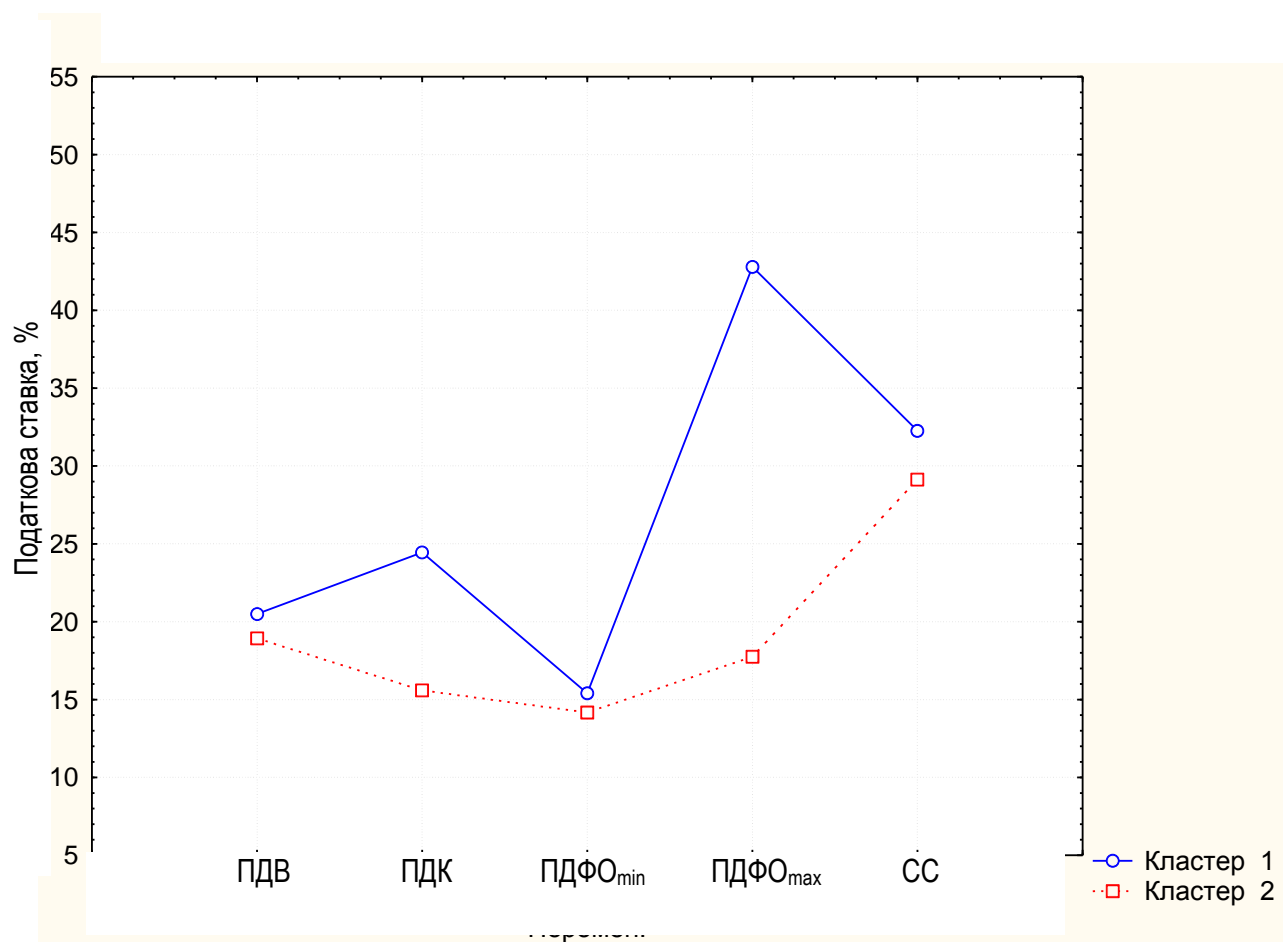


Рисунок В.1 – Графік середніх рівнів факторних ознак за результатами розподілу країн Європи за структурою податкових систем на 2 кластери



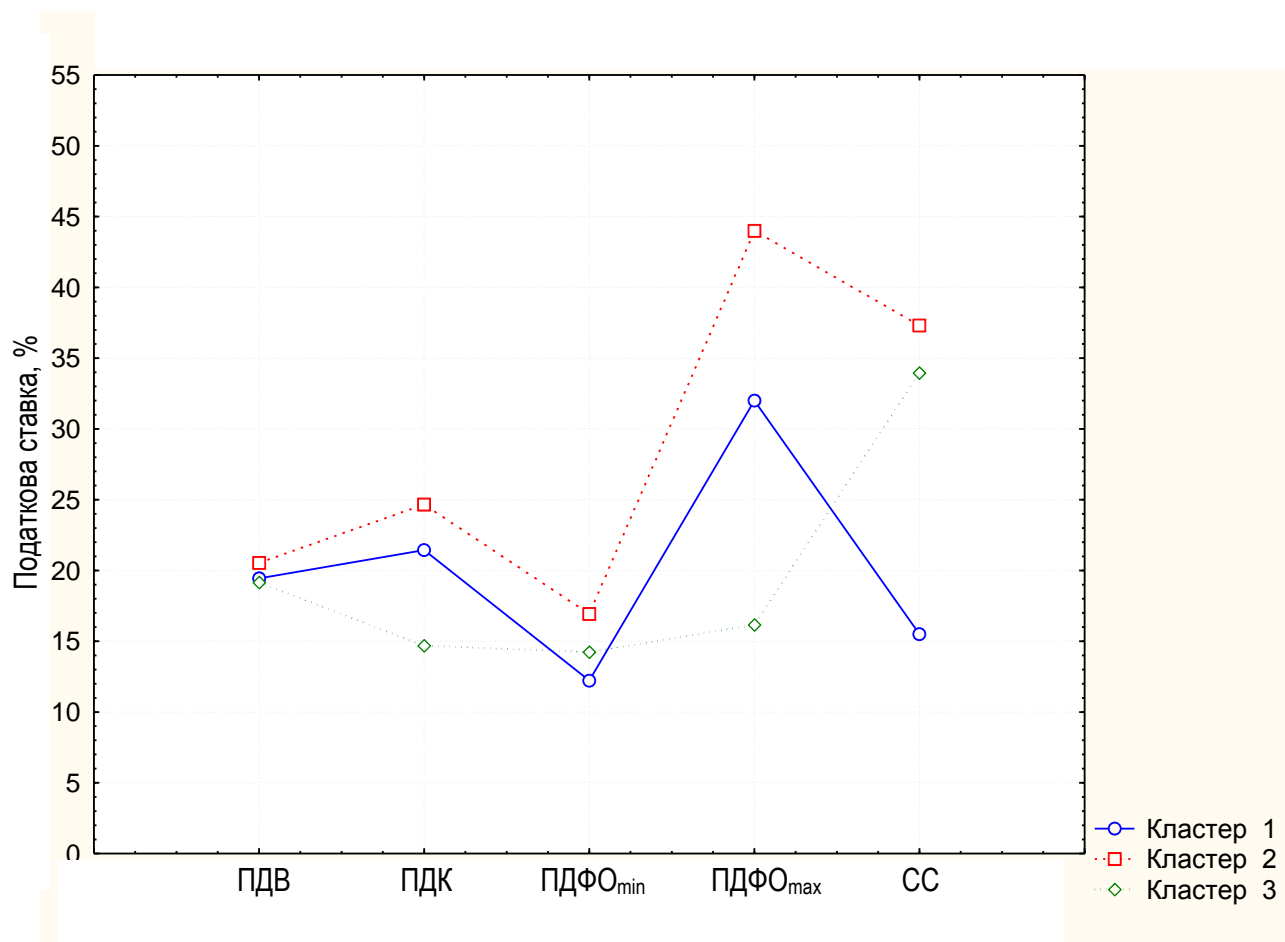


Рисунок В.2 – Графік середніх рівнів факторних ознак за результатами розподілу країн Європи за структурою податкових систем на 3 кластери

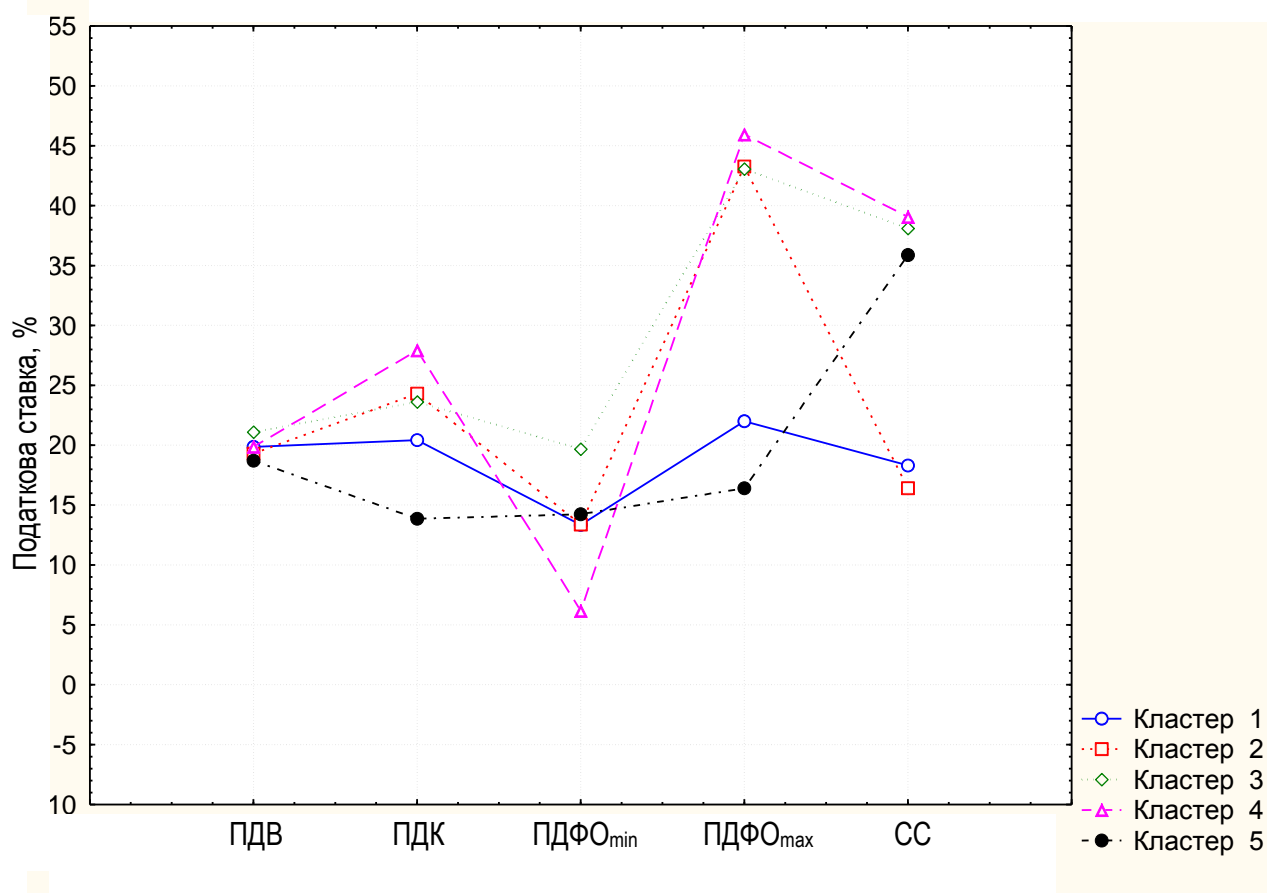


Рисунок В.3 – Графік середніх рівнів факторних ознак за результатами розподілу країн Європи за структурою податкових систем на 5 кластерів

## Додаток Г

Статистична інформація для оцінювання рівня конвергенції у розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів

Таблиця Г.1 – Параметри розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів у 2008 р.

Країна	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС	ПЗП	ПДВ <sub>ВВП</sub>	ПДК <sub>ВВП</sub>	ПДФО <sub>ВВП</sub>	ПН <sub>ВВП</sub>
Болгарія	20,00	10,00	10,00	10,00	12,30	24,34	11,44	2,45	2,98	32,37
Чехія	19,00	21,00	15,00	15,00	47,50	42,60	7,11	4,69	4,09	36,45
Естонія	18,00	0,00	21,00	21,00	10,00	30,19	8,50	2,60	5,60	30,30
Грузія	18,00	20,00	12,00	12,00	20,00	32,00	6,30	1,62	2,70	18,17
Латвія	18,00	15,00	25,00	25,00	33,09	56,07	7,60	2,03	5,72	29,84
Литва	18,00	15,00	24,00	24,00	26,10	52,98	6,81	2,11	6,98	20,20
Молдова	20,00	0,00	7,00	18,00	27,00	31,95	14,80	2,70	2,60	35,50
Румунія	19,00	16,00	16,00	16,00	30,00	30,00	7,85	2,71	2,40	27,29
Сербія	18,00	10,00	12,00	12,00	35,80	35,80	10,59	0,86	5,58	34,13
Словаччина	19,00	19,00	19,00	19,00	24,00	38,50	8,01	2,70	2,59	18,33
Україна	20,00	25,00	15,00	15,00	33,30	33,30	7,96	5,68	4,24	23,16

Таблиця Г.2 – Параметри розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів у 2009 р.

Країна	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС	ПЗП	ПДВ <sub>ВВП</sub>	ПДК <sub>ВВП</sub>	ПДФО <sub>ВВП</sub>	ПН <sub>ВВП</sub>
Болгарія	20,00	10,00	20,00	24,00	22,40	35,88	12,35	3,17	3,16	32,83
Чехія	19,00	20,00	15,00	15,00	28,00	42,90	6,40	4,80	4,30	36,50
Естонія	18,00	21,00	21,00	21,00	20,00	37,82	9,16	1,71	6,13	21,66
Грузія	18,00	15,00	25,00	25,00	0,00	25,00	11,53	3,30	3,10	24,91
Латвія	18,00	15,00	23,00	23,00	39,44	62,96	8,14	2,71	6,01	20,96
Литва	18,00	15,00	15,00	15,00	26,20	49,63	8,00	2,50	7,00	21,20
Молдова	20,00	0,00	7,00	18,00	29,00	33,53	14,23	2,18	2,45	31,30
Румунія	19,00	16,00	16,00	16,00	38,50	51,99	7,60	2,90	3,50	19,50
Сербія	18,00	10,00	10,00	10,00	22,00	22,00	10,82	1,40	4,87	35,79
Словаччина	19,00	19,00	19,00	19,00	28,00	38,50	7,38	0,28	2,37	14,16
Україна	20,00	25,00	15,00	15,00	33,30	33,30	9,69	5,03	4,83	26,28

## Продовження додатку Г

Таблиця Г.3 – Параметри розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів у 2010 р.

Країна	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС	П <sub>зп</sub>	ПДВ <sub>ВВП</sub>	ПДК <sub>ВВП</sub>	ПДФО <sub>ВВП</sub>	ПН <sub>ВВП</sub>
Болгарія	20,00	10,00	10,00	10,00	22,40	32,40	11,22	3,34	2,95	31,80
Чехія	20,00	19,00	15,00	15,00	28,00	30,38	6,90	3,44	3,00	25,18
Естонія	20,00	21,00	21,00	21,00	20,00	37,97	7,86	1,66	1,72	15,12
Грузія	18,00	15,00	20,00	20,00	0,00	20,00	11,53	2,91	2,76	23,82
Латвія	21,00	15,00	23,00	23,00	39,44	59,35	6,88	3,10	6,29	30,28
Литва	21,00	15,00	15,00	15,00	26,20	39,46	7,50	2,80	6,80	20,88
Молдова	20,00	0,00	7,00	18,00	29,00	33,00	12,65	2,20	2,44	32,19
Румунія	19,00	16,00	16,00	16,00	38,50	54,33	7,94	2,80	3,60	27,95
Сербія	18,00	10,00	12,00	12,00	22,00	22,00	10,22	1,07	4,58	34,42
Словаччина	19,00	19,00	19,00	19,00	28,00	28,00	6,90	3,00	2,70	16,50
Україна	20,00	25,00	15,00	15,00	33,30	33,30	9,25	3,61	4,86	36,89

Таблиця Г.4 – Параметри розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів у 2011 р.

Країна	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС	П <sub>зп</sub>	ПДВ <sub>ВВП</sub>	ПДК <sub>ВВП</sub>	ПДФО <sub>ВВП</sub>	ПН <sub>ВВП</sub>
Болгарія	20,00	10,00	10,00	10,00	16,00	16,00	9,70	2,60	3,10	21,70
Чехія	20,00	19,00	15,00	15,00	28,00	28,00	4,80	3,70	3,70	34,80
Естонія	20,00	21,00	21,00	21,00	22,00	22,00	8,90	1,80	1,10	17,40
Грузія	18,00	15,00	20,00	20,00	0,00	0,00	11,40	2,90	5,90	23,20
Латвія	21,00	15,00	26,00	26,00	33,09	33,09	6,10	1,50	1,00	20,31
Литва	21,00	20,00	15,00	15,00	26,30	26,30	7,20	1,80	1,10	13,80
Молдова	20,00	0,00	7,00	18,00	29,00	29,00	12,60	0,00	2,44	17,80
Румунія	24,00	16,00	16,00	16,00	31,30	31,30	7,00	2,70	3,80	27,80
Сербія	18,00	10,00	12,00	12,00	11,00	11,00	10,22	1,02	2,45	19,99
Словаччина	20,00	19,00	19,00	19,00	18,00	18,00	6,70	2,80	2,60	29,30
Україна	20,00	23,00	15,00	17,00	34,20	34,20	9,25	3,56	4,86	22,81

## Продовження додатку Г

Таблиця Г.5 – Параметри розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів у 2012 р.

Країна	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС	ПЗП	ПДВ <sub>ВВП</sub>	ПДК <sub>ВВП</sub>	ПДФО <sub>ВВП</sub>	ПН <sub>ВВП</sub>
Болгарія	20,00	10,00	10,00	10,00	28,90	28,90	8,89	1,89	2,86	19,16
Чехія	20,00	19,00	15,00	15,00	45,00	45,00	5,00	2,35	2,39	13,56
Естонія	20,00	21,00	21,00	21,00	35,90	35,90	8,53	1,34	1,32	15,94
Грузія	18,00	15,00	20,00	20,00	25,00	25,00	10,60	2,77	5,38	22,09
Латвія	22,00	15,00	26,00	26,00	33,09	33,09	6,48	0,88	1,22	12,77
Литва	21,00	15,00	15,00	15,00	39,98	39,98	7,86	1,01	0,97	13,00
Молдова	20,00	0,00	7,00	18,00	29,00	29,00	12,67	0,30	2,80	18,20
Румунія	24,00	16,00	16,00	16,00	44,00	44,00	7,79	2,02	3,48	16,73
Сербія	18,00	10,00	12,00	12,00	35,80	35,80	10,69	1,00	2,52	20,94
Словаччина	20,00	19,00	19,00	19,00	37,60	37,60	6,35	2,46	0,55	12,07
Україна	20,00	21,00	15,00	17,00	39,15	39,15	7,89	3,65	8,40	15,35

Таблиця Г.6 – Параметри розвитку податкових систем України та країн – її податкових конкурентів у 2013 р.

Країна	ПДВ	ПДК	ПДФО <sub>min</sub>	ПДФО <sub>max</sub>	СС	ПЗП	ПДВ <sub>ВВП</sub>	ПДК <sub>ВВП</sub>	ПДФО <sub>ВВП</sub>	ПН <sub>ВВП</sub>
Болгарія	20,00	10,00	10,00	10,00	28,90	28,90	8,78	1,80	3,00	19,05
Чехія	20,00	19,00	15,00	15,00	45,00	45,00	4,86	2,14	2,36	13,33
Естонія	20,00	21,00	21,00	21,00	35,90	35,90	8,40	1,30	5,40	37,60
Грузія	18,00	15,00	20,00	20,00	25,00	25,00	11,44	3,42	5,91	23,83
Латвія	21,00	15,00	26,00	26,00	33,09	33,09	6,72	1,38	1,00	13,18
Литва	21,00	15,00	15,00	15,00	39,98	39,98	7,80	0,80	3,50	13,32
Молдова	20,00	0,00	7,00	18,00	29,00	29,00	12,67	0,31	2,20	18,28
Румунія	19,00	16,00	16,00	16,00	44,00	44,00	8,30	1,90	3,40	17,27
Сербія	18,00	10,00	12,00	12,00	35,80	35,80	10,79	1,08	2,21	20,61
Словаччина	19,00	19,00	19,00	19,00	37,60	37,60	6,70	2,60	2,50	12,56
Україна	20,00	19,00	15,00	17,00	39,15	39,15	9,99	4,20	0,47	18,49

## Додаток Д

## Статистичні показники функціонування податкової системи України

Таблиця Д.1 – Обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України за основними групами податків у 1999 р. – I півр. 2015 р., млн. грн.

Період	Податок на доходи фізичних осіб <sup>1</sup>	Податок на прибуток підприємств	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	Податок на додану вартість	Акцизний податок з вироблених в Україні та ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) <sup>2</sup>	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	Інші податки та збори	Податкові надходження, всього
1999	4434,43	6352,50	1456,27	8409,24	1787,60	1238,12	23947,17	47625,31
2000	6377,74	7698,37	1977,06	9441,42	2239,71	1560,74	27664,98	56960,02
2001	8774,91	8280,01	2268,94	10348,38	2654,26	1945,35	6639,14	40910,99
2002	10823,94	9398,28	2449,83	13471,19	4098,20	2366,22	52594,26	95201,92
2003	13521,32	13237,24	2780,30	12598,09	5246,10	3794,58	11151,38	62329,00
2004	13213,29	16161,73	3383,89	14807,54	6704,38	5066,91	10538,62	69876,37
2005	17325,22	23464,00	3981,01	33803,77	7945,39	6721,95	9645,45	102886,78
2006	22791,14	26172,05	4746,68	50396,73	8608,14	7373,38	130313,23	250401,35
2007	34782,07	34407,21	5948,23	59382,81	10567,76	10037,59	4783,87	159909,54
2008	45895,76	47856,82	9291,98	92082,62	12783,15	12302,64	5393,47	225606,43
2009	44485,27	33048,03	11230,65	84596,66	21624,48	6929,29	4620,49	206534,86
2010	51029,25	40359,07	12709,50	86315,92	28316,07	9071,90	4740,67	232542,38
2011	60224,52	55096,98	14826,41	130093,75	33919,18	11774,04	28083,35	334018,23
2012	68092,39	55793,02	17537,35	138826,82	38428,75	13186,52	28017,18	359882,03
2013	72151,07	54993,85	28862,96	128269,31	36668,19	13342,50	19680,24	353968,12
2014	75202,95	40201,49	33596,69	139024,26	45099,57	12608,70	21778,28	367511,93
I півр. 2015	44719,00	24503,02	14213,36	84672,78	28068,30	15815,25	19725,08	231716,79

Примітка: <sup>1</sup> до 2000 р. прибутковий податок з громадян, <sup>2</sup> до 2011 р. акцизний збір з вироблених в Україні та ввезених на територію України товарів

## Продовження додатку Д

Таблиця Д.2 – Основні показники функціонування загальнодержавної та місцевої системи оподаткування в Україні у 1999 р. – I півр. 2015 р., млн. грн.

Період	Податкові надходження до державного бюджету, млн. грн.	Податкові надходження до місцевих бюджетів, млн. грн.	Податкові надходження від місцевих податків і зборів, млн. грн.	Доходи місцевих бюджетів, млн. грн.	Доходи державного бюджету, млн. грн.	Частка податкових надходжень у структурі доходів державного бюджету, %	Частка податкових надходжень у структурі доходів місцевих бюджетів, %	Рівень податкових надходжень до державного бюджету у структурі податкових надходжень, %	Частка податкових надходжень від місцевих податків і зборів у податкових надходженнях місцевих бюджетів, %	Частка податкових надходжень від місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів, %
1999	14168,00	10962,00	441,50	13152,10	19723,90	71,83	83,35	56,38	4,03	3,36
2000	19560,00	11757,00	485,50	14311,00	34806,00	56,20	82,15	62,46	4,13	3,39
2001	21958,00	14758,00	513,60	17734,90	37199,10	59,03	83,21	59,80	3,48	2,90
2002	28935,00	16458,00	542,40	19429,10	42524,90	68,04	84,71	63,74	3,30	2,79
2003	35726,00	18595,00	427,69	20208,90	55076,90	64,87	92,01	65,77	2,30	2,12
2004	44854,00	18308,00	555,50	39604,20	70377,35	63,73	46,23	71,01	3,03	1,40
2005	74476,00	2789,00	598,20	53677,30	105330,24	70,71	5,20	96,39	21,45	1,11
2006	94812,00	30932,00	642,30	75895,20	133521,66	71,01	40,76	75,40	2,08	0,85
2007	116670,00	44593,00	729,90	107050,50	165939,18	70,31	41,66	72,35	1,64	0,68
2008	167883,00	59281,00	820,00	137455,30	231722,89	72,45	43,13	73,90	1,38	0,60
2009	148916,00	59158,00	808,60	134559,40	209700,32	71,01	43,96	71,57	1,37	0,60
2010	166872,00	67576,00	819,40	159397,20	240615,24	69,35	42,39	71,18	1,21	0,51
2011	261605,00	73087,00	2549,70	181530,40	314616,87	83,15	40,26	78,16	3,49	1,40
2012	274715,00	85852,00	5456,90	225273,50	346053,96	79,39	38,11	76,19	6,36	2,42
2013	262777,00	91191,00	5698,20	221019,40	339226,91	77,46	41,26	74,24	6,25	2,58
2014	280178,30	87333,70	8055,20	231702,00	357084,24	78,46	37,69	76,24	9,22	3,48
I півр. 2015	188007,00	43709,00	11682,00	133229,00	244694,11	76,83	32,81	81,14	26,73	8,77

## Додаток Е

## Статистичні показники функціонування податкових систем України та країн Європи – основних податкових конкурентів України

Таблиця Е.1 – Частка податкових надходжень у ВВП в Україні та країнах – її податкових конкурентах протягом 2003-2013 рр., %

Країна	Рік										
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Україна	13,65	13,28	17,12	17,75	16,48	17,86	16,37	15,52	18,50	18,20	18,49
Болгарія	18,23	21,28	21,61	22,50	23,13	23,27	21,02	19,15	19,10	19,00	19,05
Чехія	15,48	15,08	14,90	14,09	14,66	14,21	13,06	13,53	13,70	13,40	13,33
Естонія	16,19	15,96	16,06	16,18	16,38	14,90	17,22	16,16	16,00	16,30	37,60
Грузія	7,00	9,90	12,10	15,40	17,70	23,80	23,10	22,10	23,80	24,10	23,83
Латвія	14,10	13,61	15,05	15,87	15,64	15,01	13,41	12,77	13,20	13,80	13,18
Литва	17,08	16,96	17,26	17,86	17,75	17,38	13,98	13,36	13,30	13,40	13,32
Молдова	14,70	16,40	18,50	19,60	20,60	20,40	17,70	18,20	18,30	18,60	18,28
Румунія	12,28	12,30	12,21	11,38	11,81	17,50	16,30	16,90	17,20	18,80	17,27
Сербія	-	-	-	-	23,61	23,11	22,50	22,01	21,70	19,70	20,61
Словаччина	17,23	15,84	14,91	13,94	14,19	13,51	12,44	12,48	12,70	12,20	12,56

Таблиця Е.2 – Частка податків на товари у послуги в структурі доходів центральних бюджетів в Україні та країнах – її податкових конкурентах протягом 2003-2012 рр., %

Країна	Рік										
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Україна	22,89	21,50	27,96	31,32	29,24	31,34	33,87	31,38	35,30	34,40	
Болгарія	38,55	40,06	42,54	45,67	45,56	46,86	44,81	45,67	45,00	44,30	
Чехія	26,35	26,86	26,73	26,92	26,76	25,76	27,35	28,12	28,60	28,00	
Естонія	37,36	38,18	42,22	41,76	41,24	37,88	38,95	38,81	39,90	40,50	
Грузія	54,00	46,80	58,00	50,70	56,00	46,90	50,70	51,00	53,20	52,40	
Молдова	45,60	47,60	47,30	50,00	48,90	50,30	46,00	47,80	50,70	49,50	
Латвія	39,48	35,85	38,69	40,11	38,54	36,31	36,07	35,32	36,00	35,40	
Литва	39,02	36,42	35,95	35,63	36,67	36,69	35,66	36,72	37,70	35,90	
Румунія	35,07	33,19	-	28,11	30,45	35,13	33,10	36,26	39,60	39,80	
Сербія	-	-	-	-	42,60	42,00	43,50	45,10	45,60	45,90	
Словаччина	30,56	33,26	37,28	34,94	35,85	33,23	32,82	32,65	33,00	30,50	

Таблиця Е.3 – Частка податків на дохід, прибуток та приріст капіталу в структурі доходів центральних бюджетів в Україні та країнах – її податкових конкурентах протягом 2003-2012 рр., %

Країна	Рік										
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Україна	15,87	15,42	15,39	13,01	13,49	13,66	10,05	10,56	12,60	11,80	
Болгарія	11,83	14,62	13,45	14,23	16,43	16,70	16,28	15,35	15,50	14,60	
Чехія	20,36	19,71	19,97	18,20	18,77	18,20	14,89	14,88	14,50	14,50	
Естонія	14,19	14,02	11,15	10,81	11,32	10,90	8,11	7,77	8,00	8,90	



## Продовження табл. Е.2

Країна	Рік									
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Грузія	3,40	1,60	-	9,90	12,40	32,80	31,90	31,30	35,60	35,20
Латвія	11,52	12,22	12,08	12,63	13,36	15,21	8,21	7,08	8,10	8,70
Литва	20,51	22,21	22,42	23,71	21,44	20,75	9,70	6,39	7,40	9,00
Молдова	2,90	3,00	2,40	2,80	3,30	1,30	0,90	0,90	1,00	2,70
Румунія	11,16	13,26		13,82	14,05	21,52	20,10	17,42	17,60	18,40
Сербія	-	-	-	-	9,80	10,40	9,50	9,30	8,80	7,60
Словаччина	16,67	12,07	9,91	10,51	12,49	12,41	9,22	10,43	9,60	10,30

Таблиця Е.4 – Рівень сукупного податкового навантаження на бізнес в Україні та країнах – її податкових конкурентів протягом 2005-2014 рр., % прибутку корпорацій

Країна	Рік									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Україна	57,30	57,10	56,60	57,20	57,20	55,50	57,10	55,40	54,40	52,90
Болгарія	46,00	42,50	36,80	34,90	31,40	29,00	28,10	28,70	27,00	27,00
Чехія	49,60	49,10	48,60	48,60	47,20	48,80	49,10	49,20	48,00	48,50
Естонія	51,10	49,90	49,20	48,60	49,10	49,60	58,60	67,30	49,60	49,30
Грузія	57,00	38,60	38,60	38,60	15,30	15,30	16,50	16,50	16,40	16,40
Латвія	37,30	36,20	37,30	37,60	38,50	38,50	37,90	36,60	35,00	35,00
Литва	52,30	48,70	47,30	46,50	44,50	46,00	43,90	43,70	42,90	42,60
Молдова	48,00	45,90	42,90	42,40	31,00	30,40	30,80	30,80	39,70	39,70
Румунія	57,20	49,50	46,90	46,80	46,40	44,90	44,40	44,20	43,20	43,20
Сербія	32,90	32,90	32,90	31,20	31,20	33,30	33,30	33,30	33,20	38,60
Словаччина	49,80	48,40	48,40	47,40	48,60	48,70	48,80	47,90	47,00	48,60

Таблиця Е.5 – Рівень сукупного податкового навантаження на працю в Україні та країнах – її податкових конкурентах протягом 2012-2014 рр., % прибутку корпорацій

Країна	Рік		
	2012	2013	2014
Україна	43,10	43,10	43,10
Болгарія	20,20	20,20	20,20
Чехія	38,40	38,40	38,40
Естонія	39,40	39,40	39,00
Грузія	0,00	0,00	0,00
Латвія	27,30	27,20	27,20
Литва	35,10	35,20	35,20
Молдова	30,20	30,20	30,20
Румунія	31,50	31,50	31,50
Сербія	20,20	20,20	20,20
Словаччина	39,60	39,50	39,70

## Додаток Ж

Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ в Україні та країнах Європи – її основних податкових конкурентах

Таблиця Ж.1 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ в Україні за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	12,99	14,10	12,06	13,10	13,65	13,28	17,12	17,75	16,48	17,86	16,37	15,52	18,50	18,20
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	33,30	33,30	33,30	34,20	39,15	39,15
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	57,30	57,10	56,60	57,20	57,20	55,50	57,10	55,40
$GDP_{gr}$	-0,20	5,90	9,20	5,20	9,40	12,10	2,70	7,30	7,90	2,30	-14,80	4,20	5,20	0,20
$HE_{GDP}$	2,94	2,90	3,07	3,51	4,04	3,87	3,81	3,88	3,93	3,83	4,29	4,42	4,09	4,14
$EE_{GDP}$	3,62	4,17	4,68	5,43	5,60	5,31	6,06	6,21	6,15	6,43	7,31	7,20	6,15	6,66
$TE_{GDP}$	16,81	20,88	19,70	19,69	20,86	23,03	25,59	25,20	24,18	25,47	26,54	28,04	28,75	29,63
$SE_{GDP}$	3,84	5,15	3,35	2,64	2,34	3,25	7,19	5,76	4,25	5,36	5,64	6,40	6,16	6,41
$TCE_{GDP}$	0,22	0,37	0,29	0,50	0,73	1,58	0,84	1,23	1,66	1,04	1,17	1,05	1,53	1,63
$DE_{GDP}$	1,35	1,52	1,69	1,33	1,33	1,48	1,15	1,02	1,32	1,24	1,06	1,05	1,02	0,98
$AE_{GDP}$	0,56	0,33	0,49	0,62	1,02	0,86	0,85	0,93	0,94	1,00	0,68	0,67	0,95	0,98
$EE_{pc}$	33,08	59,76	72,90	101,95	107,20	117,17	124,97	133,60	137,23	153,10	150,96	160,43	181,93	192,59
$HE_{pc}$	10,28	16,48	22,77	39,51	52,61	64,21	54,93	52,60	65,16	52,32	47,54	48,78	67,31	70,91
$DE_{pc}$	46,81	56,05	68,83	57,50	63,66	79,93	64,07	61,48	86,12	83,34	60,97	63,19	76,15	77,71
$TCE_{pc}$	7,67	13,84	11,93	21,47	35,02	85,14	47,06	74,38	108,72	70,18	67,16	63,49	96,36	103,42
$SE_{pc}$	132,76	190,26	136,47	114,31	111,85	175,58	401,35	347,23	278,53	360,82	325,06	386,00	413,10	438,70
$ME_{GDP}$	0,52	0,39	0,31	0,12	0,12	0,11	0,09	0,11	0,14	0,07	0,07	0,07	0,04	0,07
$TE_{pc}$	580,90	771,95	803,25	853,13	996,50	1242,78	1428,90	1519,76	1582,92	1715,30	1529,70	1690,70	1926,70	2034,45
$GDP_{pc}$	1131,78	1210,68	1335,42	1418,89	1564,92	1767,63	1828,71	1975,51	2144,34	2205,57	1887,51	1974,61	2084,77	2094,11

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.2 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ в Болгарії за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	17,53	17,88	17,11	16,39	18,23	21,28	21,61	22,50	23,13	23,27	21,02	19,15	19,10	19,00
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	24,34	35,88	32,40	16,00	28,90	28,90
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	46,00	42,50	36,80	34,90	31,40	29,00	28,10	28,70
$GDP_{gr}$	-5,65	6,04	3,80	4,48	5,36	6,56	5,96	6,47	6,91	5,75	-5,01	0,66	1,98	0,49
$HE_{GDP}$	3,96	3,77	4,31	4,65	4,71	4,44	4,45	3,93	3,97	4,08	4,00	4,22	4,01	4,18
$EE_{GDP}$	3,26	3,35	3,46	3,48	4,09	2,40	4,25	4,04	3,88	4,44	4,58	4,10	3,82	4,38
$TE_{GDP}$	19,50	23,17	24,10	23,78	23,99	24,87	23,11	23,28	25,08	24,80	26,10	26,95	26,69	27,10
$SE_{GDP}$	0,36	0,63	0,46	0,93	2,16	2,13	2,04	1,81	1,53	1,47	1,50	1,39	2,01	2,10
$TCE_{GDP}$	0,86	1,50	1,62	1,52	1,54	1,57	1,39	1,65	1,89	1,76	1,18	1,82	1,77	1,80
$DE_{GDP}$	2,80	2,26	2,05	2,47	2,28	2,16	1,99	1,89	2,12	1,91	1,63	1,47	1,53	1,45
$AE_{GDP}$	0,21	0,55	0,60	0,84	0,87	0,77	0,75	0,71	0,61	0,57	0,42	0,42	0,59	0,59
$EE_{pc}$	95,04	105,47	109,98	137,31	155,32	162,82	177,97	172,76	178,53	200,36	193,76	160,56	209,19	217,66
$HE_{pc}$	87,02	96,77	131,58	148,03	167,73	178,72	174,32	113,95	131,76	159,31	116,70	129,80	149,87	151,96
$DE_{pc}$	187,62	160,51	155,00	199,26	194,47	198,52	195,26	199,00	238,58	228,99	186,02	169,14	209,77	212,40
$TCE_{pc}$	57,37	107,03	122,01	122,61	131,57	144,13	136,66	173,21	211,78	211,09	133,99	209,13	217,14	227,98
$SE_{pc}$	24,15	44,62	34,74	74,57	184,93	194,90	200,35	189,97	171,38	176,66	170,61	159,92	229,33	243,75
$ME_{GDP}$	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,02	0,02	0,03	0,02	0,00	0,01	0,02	0,02
$TE_{pc}$	1305,33	1647,78	1819,38	1915,67	2050,54	2280,30	2267,19	2444,73	2816,53	2972,36	2971,06	3101,10	3331,32	3490,09
$GDP_{pc}$	2608,68	2779,90	2939,43	3130,38	3317,01	3553,86	3785,57	4051,92	4420,03	4707,31	4500,29	4559,70	4679,98	4730,34

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.3 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Чехії за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	15,35	14,89	15,29	15,13	15,48	15,08	14,90	14,09	14,66	14,21	13,06	13,53	13,60	13,40
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	42,60	42,90	30,38	28,00	45,00	45,00
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	49,60	49,10	48,60	48,60	47,20	48,80	49,10	49,20
$GDP_{gr}$	1,44	4,29	3,05	1,65	3,60	4,95	6,44	6,88	5,53	2,71	-4,84	2,30	1,96	-0,81
$HE_{GDP}$	5,74	5,70	5,76	6,15	6,40	6,15	6,05	5,81	5,56	5,63	6,57	6,22	6,31	6,34
$EE_{GDP}$	3,84	3,83	3,93	4,15	4,32	4,20	4,08	4,42	4,05	3,92	4,36	4,25	4,51	4,40
$TE_{GDP}$	42,22	41,65	43,90	45,60	50,00	43,28	43,01	41,97	41,04	41,15	44,68	43,83	43,04	42,96
$SE_{GDP}$	12,89	14,01	13,76	12,54	12,31	12,29	12,48	12,46	13,71	13,65	12,95	12,93	12,92	12,91
$TCE_{GDP}$	4,02	3,96	4,35	4,09	7,89	4,62	4,59	4,65	4,46	5,08	5,41	4,83	5,27	5,33
$DE_{GDP}$	1,61	1,65	1,53	1,52	1,85	1,33	1,58	1,20	1,15	1,08	1,06	1,02	0,96	0,90
$AE_{GDP}$	1,61	1,65	1,53	1,52	1,85	1,33	1,58	1,20	1,15	1,08	1,06	1,02	0,96	0,90
$EE_{pc}$	692,48	742,20	777,49	929,38	950,03	921,83	973,96	1073,11	1070,20	1089,29	1112,88	1133,26	1216,71	1256,89
$HE_{pc}$	1158,36	1168,82	1249,82	1319,75	1402,07	1402,30	1467,38	1561,54	1636,44	1684,16	1781,54	1839,58	1885,72	1949,27
$DE_{pc}$	267,29	285,99	274,09	278,95	353,19	264,64	335,63	272,50	275,22	262,25	245,53	241,18	258,71	255,48
$TCE_{pc}$	667,60	686,10	780,11	751,54	1504,84	921,71	975,98	1054,53	1062,00	1238,55	1250,55	1140,60	1315,29	1363,36
$SE_{pc}$	2092,89	2247,83	2312,93	2575,81	2624,09	2502,31	2617,02	2787,51	2973,75	3036,04	3170,51	3225,11	3326,28	3425,63
$ME_{GDP}$	0,23	0,15	0,33	0,30	0,21	0,04	0,09	0,08	0,06	0,09	0,04	0,04	0,01	0,03
$TE_{pc}$	7019,83	7221,89	7875,88	8382,25	9534,86	8637,67	9145,17	9519,61	9781,19	10023,35	10332,08	10354,21	10966,54	11271,29
$GDP_{pc}$	10458,98	10938,73	11314,97	11523,52	11942,00	12529,01	13317,73	14195,04	14892,76	15170,15	14353,63	14640,34	14897,02	14755,93

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.4 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Латвії за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	15,51	14,16	13,74	13,73	14,10	13,61	15,05	15,87	15,64	15,01	13,41	12,77	13,20	13,80
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	56,07	62,96	59,35	33,09	33,09	33,09
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	37,30	36,20	37,30	37,60	38,50	38,50	37,90	36,60
$GDP_{gr}$	2,16	5,35	7,15	7,19	8,63	8,92	10,17	11,62	9,79	-3,18	-14,19	-2,87	5,00	4,83
$HE_{GDP}$	3,73	3,27	3,16	3,28	3,25	3,68	3,64	4,36	4,26	4,12	4,07	3,94	3,87	3,58
$EE_{GDP}$	5,73	5,36	5,48	5,75	5,32	5,07	5,14	5,07	5,00	5,71	5,64	5,03	4,93	5,16
$TE_{GDP}$	32,35	28,86	26,82	28,38	28,10	28,60	29,96	30,07	28,87	31,39	36,38	36,55	34,07	34,61
$SE_{GDP}$	1,78	1,61	1,48	1,50	1,69	1,51	1,54	1,45	1,43	1,20	1,45	1,50	1,34	1,32
$TCE_{GDP}$	0,19	0,35	0,22	0,30	0,27	1,70	2,24	2,29	2,45	1,93	2,02	2,42	2,93	3,17
$DE_{GDP}$	0,80	0,77	0,83	1,17	1,26	1,23	1,20	1,51	1,48	1,55	1,16	1,03	1,47	1,52
$AE_{GDP}$	1,80	1,31	1,17	1,35	1,67	2,18	3,20	2,70	2,03	2,04	2,76	1,89	2,64	2,73
$EE_{pc}$	121,29	135,53	151,04	184,27	198,62	204,60	231,47	267,93	592,55	636,00	550,45	494,34	621,03	668,26
$HE_{pc}$	23,32	22,76	22,56	149,28	160,51	369,29	411,69	517,95	544,51	526,78	462,36	479,61	662,01	716,54
$DE_{pc}$	63,74	65,48	77,04	116,93	135,16	144,18	156,76	222,88	240,84	242,61	150,04	133,49	227,18	239,71
$TCE_{pc}$	14,74	30,05	20,44	29,51	29,05	199,71	292,65	336,43	398,20	302,46	260,42	313,38	417,20	452,83
$SE_{pc}$	140,99	136,89	137,38	149,78	180,99	176,68	201,38	213,66	232,18	188,48	187,52	193,91	222,19	228,94
$ME_{GDP}$	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,24	0,08	0,09
$TE_{pc}$	2562,24	2461,54	2490,11	2825,31	3015,75	3354,69	3906,33	4425,12	4697,23	4912,11	4693,93	4732,99	5379,09	5641,55
$GDP_{pc}$	4533,05	4821,80	5233,88	5675,71	6225,45	6854,90	7634,19	8599,90	9519,51	9314,62	8126,32	8058,79	8617,01	9146,31

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.5 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Литві за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	13,20	14,56	14,39	17,29	17,08	16,96	17,26	17,86	17,75	17,38	13,98	13,36	13,30	13,40
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	52,98	49,63	39,46	26,30	39,98	39,98
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	52,30	48,70	47,30	46,50	44,50	46,00	43,90	43,70
$GDP_{gr}$	-3,00	2,90	6,00	6,60	9,00	6,60	7,50	7,41	11,09	2,63	-14,81	1,62	6,11	3,84
$HE_{GDP}$	4,65	4,50	4,55	4,79	4,93	3,83	3,95	4,31	4,54	4,78	5,49	5,02	4,74	4,35
$EE_{GDP}$	5,53	5,49	5,89	5,84	5,16	5,17	4,88	4,82	4,64	4,88	5,64	5,36	5,17	4,96
$TE_{GDP}$	30,22	28,70	27,42	29,86	29,43	30,33	29,96	30,13	31,16	33,27	39,86	38,15	36,92	37,75
$SE_{GDP}$	1,15	1,39	1,26	1,23	1,23	1,43	1,42	1,48	1,94	2,46	3,13	2,26	2,62	2,76
$TCE_{GDP}$	0,16	0,11	0,17	1,63	1,76	1,76	1,71	1,68	1,43	2,03	1,81	1,64	2,31	2,46
$DE_{GDP}$	1,00	1,32	1,64	1,50	1,41	1,36	1,34	1,52	1,78	1,30	1,27	1,04	1,36	1,35
$AE_{GDP}$	1,28	1,60	1,24	1,25	1,53	1,13	1,01	1,10	1,22	1,11	1,25	1,02	1,04	1,01
$EE_{pc}$	155,90	173,15	219,34	244,05	261,45	287,74	297,64	317,00	347,09	416,06	371,06	354,73	424,31	445,42
$HE_{pc}$	24,91	33,59	38,15	37,00	38,53	150,01	228,88	344,11	380,22	406,41	441,49	513,89	545,67	595,80
$DE_{pc}$	91,86	125,95	167,94	163,93	170,78	178,13	190,52	233,62	302,70	229,02	191,57	160,90	244,64	253,99
$TCE_{pc}$	14,81	10,51	16,88	178,11	213,17	230,40	243,06	258,73	243,60	356,43	272,83	254,28	369,45	396,89
$SE_{pc}$	105,40	132,77	128,55	134,65	148,62	186,71	201,49	227,28	329,35	432,29	473,01	351,25	444,82	476,70
$ME_{GDP}$	0,08	0,07	0,14	0,19	0,20	0,03	0,07	0,06	0,07	0,06	0,01	0,02	0,02	0,01
$TE_{pc}$	2766,04	2731,27	2799,83	3269,85	3568,69	3970,16	4254,10	4640,08	5300,36	5854,98	6014,87	5925,90	6515,91	6863,28
$GDP_{pc}$	7097,36	7318,32	7539,28	7760,24	7981,20	8202,16	7863,53	8581,84	9647,22	10003,10	8616,38	8941,42	9704,89	10213,46

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.6 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Румунії за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	16,30	17,20	18,79	11,74	12,28	12,30	12,21	11,38	11,81	17,50	16,30	16,90	17,20	18,80
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	30,00	51,99	54,33	31,30	44,00	44,00
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	57,20	49,50	46,90	46,80	46,40	44,90	44,40	44,20
$GDP_{gr}$	-1,20	2,10	5,68	5,03	5,15	9,12	4,29	8,72	6,26	7,86	-6,80	-0,94	2,31	0,35
$HE_{GDP}$	3,36	3,53	3,55	3,77	4,52	4,07	4,42	4,06	4,30	4,46	4,45	4,78	4,44	4,46
$EE_{GDP}$	3,00	2,86	3,25	3,51	3,45	3,28	3,48	3,61	4,25	4,78	4,24	3,53	3,07	4,08
$TE_{GDP}$	35,06	34,04	30,38	28,08	26,29	25,87	26,11	27,26	28,21	35,23	37,78	37,75	33,30	33,65
$SE_{GDP}$	1,67	1,48	2,05	1,92	1,91	2,03	2,67	3,70	4,15	3,89	4,19	4,49	4,79	5,09
$TCE_{GDP}$	1,16	1,06	1,02	1,57	1,87	1,76	1,33	1,81	1,73	1,93	2,02	2,10	2,19	2,28
$DE_{GDP}$	1,14	1,31	1,10	1,38	1,32	1,39	1,36	1,25	0,95	1,21	1,21	1,20	1,19	1,19
$AE_{GDP}$	0,93	1,15	1,01	0,98	1,00	1,46	1,28	1,53	1,39	1,53	1,60	1,66	1,73	1,80
$EE_{pc}$	169,31	167,25	57,78	74,55	92,24	96,79	109,53	128,70	170,30	119,66	119,89	120,13	120,36	120,60
$HE_{pc}$	34,91	24,03	29,74	46,37	44,14	37,96	43,42	34,25	41,51	43,70	44,97	46,24	47,50	48,77
$DE_{pc}$	76,47	89,34	80,30	107,93	108,63	124,48	127,72	126,81	102,36	132,17	137,63	143,09	148,54	154,00
$TCE_{pc}$	77,41	72,22	74,88	123,05	154,46	158,15	124,76	183,50	185,51	203,31	218,33	233,35	248,36	263,38
$SE_{pc}$	111,42	101,37	150,16	150,49	157,32	182,06	249,69	374,91	445,77	412,74	452,55	492,36	532,18	571,99
$ME_{GDP}$	0,08	0,13	0,14	0,46	0,47	0,30	0,24	0,21	0,07	0,25	0,26	0,26	0,27	0,27
$TE_{pc}$	2345,15	2327,98	2226,41	2195,88	2168,96	2319,01	2444,63	2759,05	3032,81	4094,47	4107,62	4045,27	4063,37	4251,74
$GDP_{pc}$	3253,99	3326,62	3564,98	3813,59	4039,18	4432,94	4651,69	5087,19	5486,08	6016,82	5654,66	5634,89	5793,43	5839,86

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.7 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Грузії за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	3,20	7,70	7,40	7,60	7,00	9,90	12,10	15,40	17,70	23,80	23,10	22,10	23,80	24,10
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	32,00	25,00	20,00	0,00	25,00	25,00
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	57,00	38,60	38,60	38,60	15,30	15,30	16,50	16,50
$GDP_{gr}$	2,87	1,84	4,81	5,47	11,06	5,86	9,60	9,38	12,34	2,31	-3,78	6,25	7,20	6,18
$HE_{GDP}$	1,14	1,18	1,39	1,40	1,26	1,31	1,65	1,77	1,45	1,78	2,27	2,29	1,70	1,65
$EE_{GDP}$	2,16	2,18	2,14	2,24	2,07	2,91	2,48	3,00	2,70	2,92	3,22	3,20	2,70	1,98
$TE_{GDP}$	14,98	12,21	8,55	10,14	8,73	12,38	17,52	22,33	24,50	30,82	35,09	30,56	37,54	40,72
$SE_{GDP}$	1,70	1,69	1,64	1,53	1,18	1,09	4,55	4,51	4,61	5,80	6,95	6,16	7,54	8,22
$TCE_{GDP}$	0,01	0,02	0,03	0,02	0,01	0,01	1,08	1,31	0,61	1,42	2,79	2,64	2,72	3,04
$DE_{GDP}$	0,34	0,44	0,54	0,64	0,71	1,62	3,35	5,22	8,80	8,12	5,80	3,24	7,83	8,56
$AE_{GDP}$	0,27	0,20	0,22	0,22	0,17	0,30	0,42	0,52	0,45	0,43	0,37	0,13	0,39	0,40
$EE_{pc}$	6,97	9,71	12,47	16,59	15,01	22,11	24,14	98,95	99,64	99,56	110,36	110,50	136,56	150,31
$HE_{pc}$	13,22	13,34	13,06	19,11	3,77	18,56	51,36	58,36	63,88	67,22	79,63	90,95	99,42	109,02
$DE_{pc}$	6,49	10,38	14,33	18,06	22,11	53,75	120,95	204,51	388,07	366,61	250,46	147,09	346,28	380,41
$TCE_{pc}$	1,12	0,95	0,87	0,53	0,29	0,37	39,12	51,46	27,01	64,09	120,57	119,79	119,80	133,88
$SE_{pc}$	49,33	46,63	43,30	43,00	36,87	36,34	164,38	176,82	203,17	261,96	300,07	280,12	340,24	374,00
$TE_{pc}$	365,21	305,46	225,96	284,33	273,77	411,75	632,50	874,39	1080,46	1392,03	1515,74	1389,43	1554,81	1681,82
$GDP_{pc}$	992,65	1018,73	1075,45	1141,97	1276,48	1354,56	1469,93	1594,47	1795,21	1838,68	1758,39	1850,76	1970,50	2088,89



## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.8 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ в Естонії за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	16,63	15,77	15,48	16,03	16,19	15,96	16,06	16,18	16,38	14,90	17,22	16,16	16,00	16,10
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	30,19	37,82	37,97	22,00	35,90	35,90
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	51,10	49,90	49,20	48,60	49,10	49,60	58,60	67,30
$GDP_{gr}$	-0,27	9,70	6,16	6,12	7,48	6,48	9,47	10,41	7,90	-5,33	-14,74	2,48	8,26	4,65
$HE_{GDP}$	4,54	4,08	3,82	3,74	3,78	3,88	3,85	3,67	3,90	4,71	5,22	4,93	4,63	4,62
$EE_{GDP}$	6,71	5,35	5,24	5,47	5,29	4,92	4,88	4,51	4,72	5,61	6,03	5,66	5,16	5,13
$TE_{GDP}$	40,12	36,20	34,86	35,75	34,87	33,97	33,63	33,61	33,98	39,67	45,49	40,56	39,37	39,75
$SE_{GDP}$	11,93	10,67	10,15	9,93	9,87	10,17	9,78	9,41	9,33	11,62	15,80	14,59	12,94	13,23
$TCE_{GDP}$	2,78	2,48	2,38	2,34	2,18	2,49	2,71	2,90	2,59	2,89	2,81	2,87	2,87	2,91
$DE_{GDP}$	1,18	1,41	1,35	1,39	1,70	1,39	1,39	1,31	1,26	1,73	2,26	1,77	1,85	1,91
$AE_{GDP}$	1,03	0,84	0,73	0,82	0,86	0,76	0,57	0,59	0,80	0,77	1,18	0,64	0,75	0,75
$EE_{pc}$	782,65	766,65	812,21	894,40	930,71	960,21	991,98	1090,37	1154,74	1260,93	1154,07	1141,22	1276,48	1319,78
$HE_{pc}$	505,00	491,35	498,53	549,11	582,43	613,05	675,13	761,31	849,91	975,71	913,23	888,52	997,82	1044,88
$DE_{pc}$	122,84	162,41	166,00	182,36	241,16	211,08	230,72	238,82	248,09	326,20	366,56	296,53	351,15	369,37
$TCE_{pc}$	290,13	285,02	292,35	307,60	309,72	377,22	448,41	528,76	508,04	543,75	455,44	480,96	564,18	589,08
$SE_{pc}$	1246,12	1228,84	1247,30	1304,92	1403,24	1543,03	1618,72	1718,09	1833,22	2190,21	2558,99	2442,33	2498,94	2622,69
$ME_{GDP}$	0,03	0,05	0,05	0,04	0,06	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,03	0,03	0,02	0,02
$TE_{pc}$	4192,07	4167,79	4282,21	4698,47	4956,85	5151,79	5564,46	6134,10	6676,05	7475,98	7368,92	6790,74	7748,54	8075,75
$GDP_{pc}$	6551,24	7102,28	7587,82	8103,52	8764,50	9388,24	10336,39	11480,19	12443,78	11812,45	10091,01	10364,46	11255,08	11820,74

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.9 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Словаччині за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	12,44	12,48	12,14	12,10	17,23	15,84	14,91	13,94	14,19	13,51	12,44	12,48	12,60	12,20
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	38,50	38,50	28,00	18,00	37,60	37,60
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	49,80	48,40	48,40	47,40	48,60	48,70	48,80	47,90
$GDP_{gr}$	-0,20	1,21	3,32	4,71	5,41	5,24	6,54	8,26	10,68	5,45	-5,29	4,83	2,70	1,60
$HE_{GDP}$	5,16	4,92	4,91	5,01	5,14	5,32	5,24	5,02	5,18	5,44	6,01	5,80	5,64	5,68
$EE_{GDP}$	4,18	3,92	3,99	4,31	4,30	4,19	3,85	3,80	3,62	3,61	4,09	4,23	4,06	3,91
$TE_{GDP}$	21,19	24,65	33,77	24,39	23,77	24,62	20,76	21,87	18,95	19,65	23,25	22,72	20,32	19,86
$SE_{GDP}$	2,42	2,14	2,40	4,27	3,74	2,71	2,47	2,83	2,42	2,22	2,68	2,81	2,66	2,64
$TCE_{GDP}$	0,05	0,71	0,58	1,76	1,70	1,56	1,31	1,59	1,66	1,64	1,98	1,96	2,26	2,39
$DE_{GDP}$	1,71	1,72	1,60	1,59	1,77	1,51	1,55	1,52	1,40	1,36	1,27	1,13	1,20	1,15
$AE_{GDP}$	1,21	1,83	1,12	1,11	0,96	0,99	1,32	1,19	1,09	1,21	1,64	1,50	1,33	1,34
$EE_{pc}$	481,42	460,71	469,80	483,63	54,40	79,08	86,88	92,49	65,54	97,20	119,16	113,07	112,00	120,00
$HE_{pc}$	209,54	194,60	217,03	237,37	209,87	323,01	249,95	269,45	267,12	337,30	399,98	450,23	407,55	427,11
$DE_{pc}$	213,86	218,47	210,75	219,07	256,53	229,35	250,84	265,57	270,78	277,17	246,45	226,90	267,01	271,09
$TCE_{pc}$	6,74	90,12	76,56	243,26	245,35	236,55	212,42	278,55	321,50	334,54	382,90	394,84	443,84	475,92
$SE_{pc}$	303,91	272,89	316,96	589,52	541,23	411,91	399,71	494,87	467,62	453,84	518,57	564,62	564,55	583,00
$ME_{GDP}$	0,03	0,05	0,03	0,02	0,02	0,02	0,03	0,03	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02	0,02
$TE_{pc}$	2656,58	3136,49	4455,49	3365,36	3435,89	3737,44	3357,58	3830,24	3662,73	4008,96	4499,81	4572,37	4465,39	4579,06
$GDP_{pc}$	8974,47	9095,65	9415,15	9862,60	10403,15	10950,66	11665,51	12628,41	13973,19	14721,64	13924,26	14582,84	14957,89	15171,68

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.10 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Молдові за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	14,50	14,70	12,20	12,90	14,70	16,40	18,50	19,60	20,60	20,40	17,70	18,20	18,30	18,60
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	31,95	33,53	33,00	29,00	29,00	29,00
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	48,00	45,90	42,90	42,40	31,00	30,40	30,80	30,80
$GDP_{gr}$	-3,40	2,10	6,10	7,80	6,60	7,41	7,49	4,80	3,07	7,76	-5,99	7,09	6,41	-0,70
$HE_{GDP}$	2,90	3,23	3,21	4,04	3,97	4,18	4,18	4,72	4,92	5,39	6,06	5,35	5,17	5,37
$EE_{GDP}$	4,66	4,49	4,85	5,50	5,42	6,77	7,16	7,50	8,29	8,24	9,51	9,11	8,56	8,35
$TE_{GDP}$	29,71	29,58	22,76	24,92	24,72	28,81	31,25	34,13	36,39	36,40	40,45	36,86	39,52	40,77
$AE_{GDP}$	0,92	0,92	0,22	0,43	0,42	0,66	1,44	1,39	2,16	1,82	1,69	1,17	1,86	1,97
$TE_{pc}$	481,19	490,22	401,08	474,56	503,27	631,53	738,17	846,96	933,13	1007,70	1054,08	1029,61	1142,88	1208,55
$GDP_{pc}$	570,13	583,29	620,25	670,18	716,43	771,43	831,20	873,51	902,40	974,32	917,12	983,17	1046,83	1039,64

## Продовження додатку Ж

Таблиця Ж.11 – Статистична інформація для оцінювання зв'язку між податковим навантаженням та рівнем фінансування суспільних благ у Сербії за період 1999-2012 рр.

Показник	Рік													
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$Tax_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	23,61	23,11	22,50	22,01	21,70	19,70
$Tax_{Salary}$	-	-	-	-	-	-	-	-	35,80	22,00	22,00	11,00	35,80	35,80
$Tax_{Profit}$	-	-	-	-	-	-	32,90	32,90	32,90	31,20	31,20	33,30	33,30	33,30
$GDP_{gr}$	-12,15	7,76	4,99	7,12	4,42	9,05	5,54	4,90	5,89	5,37	-3,12	0,58	1,40	-1,02
$HE_{GDP}$	4,59	4,59	5,06	6,18	6,25	5,96	5,97	5,93	6,36	6,42	6,49	6,64	6,41	6,48
$EE_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	4,67	4,85	5,03	4,88	4,77	0,06
$TE_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	26,33	25,69	26,96	27,40	27,72	28,16
$SE_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	8,13	8,44	11,12	10,65	12,15	13,17
$TCE_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	0,73	0,78	0,53	0,69	0,62	0,58
$DE_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	2,62	2,56	2,61	2,42	2,41	2,36
$AE_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	0,79	0,89	0,53	0,82	0,77	0,67
$EE_{pc}$	-	-	-	-	-	-	-	-	348,92	402,33	389,65	351,31	371,67	371,12
$HE_{pc}$	-	-	-	-	-	-	-	-	58,61	35,24	23,37	23,83	22,00	23,00
$DE_{pc}$	-	-	-	-	-	-	-	-	245,37	250,46	247,28	232,01	232,97	228,64
$TCE_{pc}$	-	-	-	-	-	-	-	-	71,40	76,18	50,36	66,37	62,00	54,49
$SE_{pc}$	-	-	-	-	-	-	-	-	762,18	825,06	1053,24	1022,09	1167,61	1268,40
$ME_{GDP}$	-	-	-	-	-	-	-	-	0,06	0,07	0,05	0,07	0,07	0,07
$TE_{pc}$	-	-	-	-	-	-	-	-	2468,46	2510,25	2552,34	2629,87	2671,81	2724,43
$GDP_{pc}$	2390,59	2584,33	2718,03	2912,76	3049,27	3332,89	3528,13	3715,74	3950,54	4180,31	4066,33	4106,57	4197,13	4174,73

## Додаток И

Відповідність рівня фактичного податкового навантаження рівню податкового навантаження, підтверженому державними витратами у країнах Європи – основних податкових конкурентах України

Таблиця И.1 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Болгарії у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TSE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	17,53	14,67	13,77	9,43	8,50	13,68	17,71	13,82	15,91	17,85	14,93
2000	17,88	14,97	14,37	13,07	10,09	15,03	16,63	14,78	16,22	16,95	15,23
2001	17,11	15,87	14,41	13,13	9,64	15,18	16,28	14,84	16,16	16,70	15,35
2002	16,39	16,56	14,45	13,09	10,31	15,03	17,03	15,39	16,18	17,96	15,38
2003	18,23	16,73	15,23	13,33	12,01	15,07	16,67	15,47	16,20	17,72	15,45
2004	21,28	16,29	13,25	13,94	12,09	15,15	16,46	15,26	16,22	17,73	15,60
2005	21,61	16,27	15,44	13,03	11,92	14,83	16,15	15,20	16,15	17,52	15,49
2006	22,50	15,30	15,22	13,19	11,67	15,29	15,97	15,12	16,16	17,51	15,57
2007	23,13	15,40	15,05	14,09	11,35	15,71	16,38	14,92	16,14	18,54	15,82
2008	23,27	15,56	15,66	13,77	11,16	15,47	16,01	14,80	16,12	18,11	15,87
2009	21,02	14,78	15,37	12,59	10,05	14,25	15,61	14,30	15,92	16,90	15,95
2010	19,15	15,53	15,03	13,92	10,51	15,48	15,26	14,39	16,04	16,36	16,07
2011	19,10	15,21	14,76	14,02	11,45	15,41	15,37	14,79	16,04	17,54	16,27
2012	19,00	15,43	15,37	13,96	11,42	15,45	15,23	14,76	15,99	17,59	16,42

## Продовження додатку И

Таблиця И.2 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Болгарії у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$TE_{GDP}$	$TCE_{GDP}$
2005	46,00	53,50	51,16
2006	42,50	53,19	49,04
2007	36,80	50,78	47,07
2008	34,90	51,33	47,97
2009	31,40	51,47	51,44
2010	29,00	49,40	46,76
2011	28,10	49,51	47,40
2012	28,70	49,23	46,86

Таблиця И.3 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Болгарії у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$DE_{GDP}$	$HE_{pc}$
2007	24,34	34,55	25,27
2008	35,88	33,46	26,09
2009	32,40	32,79	26,43
2010	16,00	31,43	26,30
2011	28,90	31,68	26,29
2012	28,90	31,33	26,55

## Продовження додатку И

Таблиця И.4 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Грузії у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат								
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	3,20	9,77	12,80	8,75	11,15	12,34	13,22	14,10	13,12	14,58
2000	7,70	9,79	12,79	7,30	11,02	12,34	13,41	13,92	13,22	14,50
2001	7,40	10,36	12,86	6,11	11,27	12,41	13,56	14,02	13,32	14,39
2002	7,60	10,42	13,01	6,95	11,21	12,40	13,74	14,02	13,40	14,43
2003	7,00	10,47	13,04	7,22	11,34	12,48	13,80	14,01	13,46	14,36
2004	9,90	10,26	13,84	8,05	10,68	12,39	15,48	14,20	14,38	14,48
2005	12,10	11,13	13,48	11,04	15,57	14,35	18,56	14,53	16,37	14,67
2006	15,40	11,35	14,10	13,23	15,50	14,75	21,92	14,75	18,85	14,88
2007	17,70	10,91	13,86	14,73	15,93	13,57	28,31	14,65	24,34	15,02
2008	23,80	10,96	13,69	15,99	16,42	14,81	27,18	14,43	23,66	15,34
2009	23,10	11,55	13,79	16,95	17,26	17,11	23,07	14,20	20,17	15,51
2010	22,10	12,16	14,20	16,52	17,30	17,02	18,38	13,84	16,98	15,33
2011	23,80	11,09	13,64	19,90	19,20	17,19	26,62	14,44	22,98	15,46
2012	24,10	10,94	12,74	21,20	19,98	17,73	27,94	14,45	23,96	15,55

## Продовження додатку И

Таблиця И.5 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Грузії у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$TE_{GDP}$	$TCE_{GDP}$
2005	57,00	60,16	54,34
2006	38,60	53,94	52,33
2007	38,60	50,60	58,78
2008	38,60	44,08	50,42
2009	15,30	39,55	37,76
2010	15,30	43,74	40,54
2011	16,50	34,50	39,92
2012	16,50	30,53	37,08

Таблиця И.6 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Грузії у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$DE_{GDP}$	$HE_{pc}$
2007	32,00	71,09	10,18
2008	25,00	68,11	10,34
2009	20,00	55,76	9,28
2010	0,00	40,76	9,45
2011	25,00	66,12	9,92
2012	25,00	70,26	10,33



## Продовження додатку И

Таблиця И.7 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Латвії у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	15,51	14,68	17,05	16,67	11,18	12,63	14,06	17,47	16,05	13,17	15,50
2000	14,16	13,97	16,75	15,58	11,29	12,98	13,96	16,45	16,14	13,08	15,27
2001	13,74	13,87	16,97	14,94	11,32	12,78	14,06	16,17	16,19	13,24	15,14
2002	13,73	14,11	17,29	15,66	11,35	12,92	14,68	16,57	16,19	14,24	15,32
2003	14,10	14,13	16,84	15,77	11,74	12,90	14,81	17,30	16,24	14,53	15,30
2004	13,61	14,98	16,56	16,06	11,54	15,42	14,76	18,45	16,22	14,51	15,41
2005	15,05	14,96	16,69	16,89	11,72	16,40	14,70	20,74	16,29	14,52	15,68
2006	15,87	16,42	16,67	17,18	11,75	16,50	15,25	19,64	16,32	16,07	15,85
2007	15,64	16,12	16,51	16,33	11,53	16,75	15,20	18,12	16,28	16,17	15,76
2008	15,01	15,12	16,81	15,34	9,86	15,61	15,44	17,92	15,96	16,32	16,08
2009	13,41	14,38	16,24	15,82	9,02	15,57	14,84	19,33	15,68	14,08	16,33
2010	12,77	14,79	16,00	17,78	10,28	16,48	14,51	17,59	14,96	13,61	16,40
2011	13,20	15,12	16,22	17,93	10,91	17,52	15,23	19,38	15,85	16,19	16,87
2012	13,80	14,54	16,49	18,15	10,86	17,94	15,31	19,59	15,81	16,32	16,93

Таблиця И.8 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Латвії у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		TE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>
2005	37,30	43,87	44,46
2006	36,20	43,47	44,31
2007	37,30	45,34	42,66
2008	37,60	44,27	45,22
2009	38,50	39,64	42,91
2010	38,50	37,50	41,08
2011	37,90	39,40	37,82
2012	36,60	38,72	35,73

## Продовження додатку И

Таблиця И.9 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Латвії у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		DE <sub>GDP</sub>	HE <sub>pc</sub>
2007	56,07	30,75	43,07
2008	62,96	32,18	42,41
2009	59,35	30,92	36,95
2010	33,09	29,28	35,79
2011	33,09	31,09	32,12
2012	33,09	31,36	33,49

Таблиця И.10 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Литві у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	13,20	16,13	16,60	14,83	9,81	12,50	14,46	16,23	15,64	12,80	14,67
2000	14,56	16,19	16,80	15,10	10,75	12,51	14,98	17,04	15,87	13,73	14,54
2001	14,39	16,46	17,41	15,02	10,91	12,67	15,53	16,30	15,63	14,90	14,53
2002	17,29	16,96	17,38	16,25	10,93	15,25	15,26	16,34	15,45	14,67	14,94
2003	17,08	17,36	16,67	16,45	11,18	15,52	15,08	17,00	15,47	14,78	15,18
2004	16,96	15,13	16,57	16,47	11,19	15,48	15,01	16,06	16,11	14,90	15,52
2005	17,26	15,41	16,27	16,45	11,27	15,42	14,97	15,81	15,99	15,43	15,96
2006	17,86	16,08	16,19	16,51	11,34	15,36	15,29	16,01	16,00	16,40	16,08
2007	17,75	16,74	16,13	17,60	12,33	14,99	15,73	16,34	16,05	17,99	16,36
2008	17,38	16,72	16,05	17,17	12,10	15,88	14,94	15,95	15,88	15,58	16,81
2009	13,98	17,05	16,22	17,33	11,14	15,19	15,04	15,97	15,62	15,11	17,55
2010	13,36	17,11	16,59	19,26	11,74	15,18	14,48	15,74	16,03	14,02	17,32
2011	13,30	16,83	16,56	19,44	12,69	16,44	15,01	15,85	16,14	16,20	17,65
2012	13,40	15,96	16,20	19,44	12,63	16,66	15,02	15,74	16,11	16,24	17,81

## Продовження додатку И

Таблиця И.11 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Литві у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$TE_{GDP}$	$TCE_{GDP}$
2005	52,20	44,31	48,65
2006	49,30	44,12	48,91
2007	47,10	42,15	51,56
2008	47,10	40,84	45,26
2009	45,40	35,22	44,62
2010	46,90	34,66	48,45
2011	44,30	35,49	43,34
2012	44,20	34,79	41,72

Таблиця И.12 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Литві у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$DE_{GDP}$	$HE_{pc}$
2007	53,20	32,31	50,67
2008	50,10	30,34	52,02
2009	39,40	31,56	41,15
2010	26,50	28,95	40,39
2011	40,10	30,35	44,29
2012	40,20	30,52	45,70

## Продовження додатку И

Таблиця И.13 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Румунії у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TSE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	16,30	13,78	13,64	17,36	10,67	14,28	14,69	15,48	15,68	14,17	15,79
2000	17,20	14,29	13,62	17,44	10,78	14,16	14,96	16,04	15,59	14,52	15,74
2001	18,79	14,53	14,24	16,34	11,90	14,17	14,55	15,79	15,62	14,13	15,53
2002	11,74	14,93	14,52	15,17	11,67	15,13	15,06	15,70	14,28	14,86	15,40
2003	12,28	16,37	14,45	14,36	11,66	15,66	14,95	15,76	14,24	14,77	15,28
2004	12,30	15,74	14,41	14,82	12,24	15,54	15,04	16,84	15,04	15,06	15,28
2005	12,21	16,12	14,44	14,14	12,56	14,69	15,04	16,37	15,18	15,06	15,32
2006	11,38	15,68	14,80	15,40	14,37	15,61	14,80	16,99	15,40	14,82	15,49
2007	11,81	16,01	15,45	15,43	14,69	15,42	14,28	16,65	15,93	13,89	15,62
2008	17,50	16,39	16,16	18,95	14,52	15,80	14,74	16,97	15,20	14,54	16,54
2009	16,30	15,53	14,88	17,69	13,36	15,69	14,86	16,87	14,80	14,88	16,71
2010	16,90	16,50	14,28	18,65	14,37	15,96	14,79	17,12	14,94	15,06	16,65
2011	17,20	16,04	13,88	17,13	15,10	16,17	14,75	17,32	15,00	15,15	16,60
2012	18,80	15,97	15,00	16,97	15,28	16,29	14,76	17,44	14,93	15,29	16,79

Таблиця И.14 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Румунії у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		TE <sub>GDP</sub>	TSE <sub>GDP</sub>
2005	57,20	46,81	48,35
2006	49,50	37,39	46,86
2007	46,90	36,57	43,99
2008	46,80	35,61	44,07
2009	46,40	40,85	43,77
2010	44,90	40,72	42,72
2011	44,40	46,81	48,35
2012	44,20	37,39	46,86

## Продовження додатку И

Таблиця И.15 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Румунії у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		DE <sub>GDP</sub>	HE <sub>pc</sub>
2007	30,00	28,11	36,22
2008	51,99	29,43	39,74
2009	54,33	30,57	37,23
2010	31,30	30,06	37,04
2011	44,00	29,77	38,07
2012	44,00	29,89	38,33

Таблиця И.16 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Чехії у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	15,35	18,48	14,77	21,11	25,54	19,36	15,50	17,04	15,15	16,53	17,88
2000	14,89	18,57	14,87	21,32	27,29	19,31	15,55	17,18	15,53	16,87	17,90
2001	15,29	18,62	14,94	22,15	26,84	19,98	15,35	16,89	14,75	16,33	18,45
2002	15,13	19,27	15,14	22,71	25,10	19,49	15,34	16,84	14,84	16,38	18,92
2003	15,48	19,87	15,43	25,06	25,01	26,22	15,92	17,62	15,29	18,43	19,99
2004	15,08	19,47	15,34	22,18	25,12	20,49	14,97	16,47	16,03	15,46	18,78
2005	14,90	19,36	15,26	22,30	25,53	20,46	15,41	17,06	15,87	17,24	19,00
2006	14,09	18,91	15,69	21,89	25,56	20,57	14,73	16,23	15,91	14,90	19,05
2007	14,66	18,36	15,19	21,24	27,04	20,21	14,65	16,10	15,97	14,65	19,05
2008	14,21	18,34	14,90	20,82	26,66	21,27	14,54	15,88	15,77	14,13	19,19
2009	13,06	19,70	15,11	21,21	24,94	21,70	14,58	15,72	15,77	14,01	19,86
2010	13,53	19,45	15,29	21,99	25,68	20,81	14,44	15,75	15,95	13,74	19,77
2011	13,60	19,60	15,58	21,58	25,63	21,57	14,34	15,61	16,08	14,15	20,32
2012	13,40	19,50	15,34	21,08	25,32	21,64	14,25	15,42	15,92	14,12	20,71

## Продовження додатку И

Таблиця И.17 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Чехії у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$TE_{GDP}$	$TCE_{GDP}$
2005	49,60	27,51	23,79
2006	49,10	28,79	23,35
2007	48,60	30,23	24,81
2008	48,60	30,57	19,01
2009	47,20	27,25	15,15
2010	48,80	27,15	21,15
2011	49,10	28,23	17,35
2012	49,20	28,80	16,38

Таблиця И.18 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Чехії у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$DE_{GDP}$	$HE_{pc}$
2007	42,60	29,29	34,93
2008	42,90	29,09	34,86
2009	30,38	29,61	25,31
2010	28,00	28,81	24,89
2011	45,00	28,52	24,74
2012	45,00	28,38	21,18

## Продовження додатку И

Таблиця И.19 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Естонії у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	16,63	16,08	18,13	19,86	24,10	17,15	14,74	15,72	15,94	14,00	16,43
2000	15,77	15,77	16,92	19,70	23,53	16,80	15,08	15,47	16,10	14,94	16,18
2001	15,48	15,08	16,64	18,49	22,48	16,57	15,00	15,18	16,02	14,82	16,11
2002	16,03	14,92	16,91	18,90	22,18	16,50	15,07	15,36	16,06	15,07	16,34
2003	16,19	15,07	16,76	18,71	22,25	16,24	15,61	15,49	16,03	16,54	16,35
2004	15,96	15,21	16,27	18,13	22,54	16,76	15,07	15,23	16,13	15,33	16,31
2005	16,06	15,33	16,35	18,47	22,35	17,21	15,05	14,88	16,19	15,48	16,36
2006	16,18	15,05	15,95	18,62	21,97	17,55	14,89	14,93	16,22	15,18	16,51
2007	16,38	15,33	16,09	18,37	21,59	16,96	14,83	15,36	16,18	15,00	16,70
2008	14,90	16,12	16,60	18,81	23,17	17,25	15,78	15,07	15,84	17,67	17,82
2009	17,22	16,54	16,69	19,94	27,59	16,95	16,82	15,81	15,55	19,72	18,41
2010	16,16	16,98	16,99	20,52	27,85	17,37	15,79	14,90	16,01	17,46	17,67
2011	16,00	16,74	16,63	20,92	26,33	17,47	15,89	15,26	16,20	18,70	18,34
2012	16,10	16,53	16,44	20,50	26,31	17,48	16,01	15,18	16,11	18,98	18,46

Таблиця И.20 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Естонії у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		TE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>
2005	51,10	39,21	40,36
2006	49,90	39,08	38,89
2007	49,20	39,02	41,20
2008	48,60	33,86	36,74
2009	49,10	27,88	36,02
2010	49,60	31,37	37,96
2011	58,60	31,94	38,80
2012	67,30	32,05	37,95

## Продовження додатку И

Таблиця И.21 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Естонії у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		DE <sub>GDP</sub>	HE <sub>pc</sub>
2007	30,19	29,70	50,47
2008	37,82	33,35	41,02
2009	37,97	37,06	31,86
2010	22,00	32,95	34,73
2011	35,90	32,95	36,32
2012	35,90	33,53	38,24

Таблиця И.22 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Словаччині у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	12,44	17,27	15,09	11,12	11,76	12,36	15,69	16,12	15,92	15,61	13,79
2000	12,48	16,89	14,85	12,95	11,55	13,54	15,70	17,54	15,89	15,70	14,25
2001	12,14	17,01	15,02	17,52	12,11	13,35	15,47	15,98	16,02	15,31	15,55
2002	12,10	17,28	15,46	13,41	14,69	15,46	15,44	16,00	16,11	15,35	14,19
2003	17,23	17,56	15,48	13,24	14,07	15,35	15,77	15,66	16,14	16,23	14,04
2004	15,84	17,89	15,35	13,61	12,72	15,11	15,30	15,74	16,11	15,14	14,14
2005	14,91	17,82	14,99	12,03	12,54	14,70	15,36	16,48	16,11	15,45	13,44
2006	13,94	17,49	15,00	12,84	13,18	15,22	15,28	16,22	16,16	15,44	13,56
2007	14,19	17,95	14,89	11,89	12,91	15,39	15,05	16,04	16,25	14,96	12,83
2008	13,51	18,12	14,66	11,34	12,10	15,25	15,02	16,22	16,11	14,80	12,90
2009	12,44	18,61	14,77	11,23	11,55	15,66	14,96	16,99	15,81	14,24	13,75
2010	12,48	18,78	15,37	12,66	12,79	15,81	14,61	16,86	16,11	13,33	13,56
2011	12,60	18,36	15,07	11,19	12,38	16,29	14,76	16,45	16,05	14,37	13,29
2012	12,20	18,37	14,85	10,80	12,24	16,51	14,68	16,45	16,03	14,40	13,33



## Продовження додатку И

Таблиця И.23 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Словаччині у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$TE_{GDP}$	$TSE_{GDP}$
2005	49,80	56,46	51,93
2006	48,40	54,72	49,80
2007	48,40	58,11	49,52
2008	47,40	58,09	48,97
2009	48,60	55,23	44,53
2010	48,70	54,19	46,11
2011	48,80	57,69	43,28
2012	47,90	58,47	41,96

Таблиця И.24 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Словаччині у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		$DE_{GDP}$	$HE_{pc}$
2007	38,50	30,24	84,75
2008	38,50	30,43	86,97
2009	28,00	30,82	78,98
2010	18,00	29,20	81,40
2011	37,60	29,76	85,70
2012	37,60	29,59	86,36

## Продовження додатку И

Таблиця И.25 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Молдові у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат				
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	TE <sub>pc</sub>
1999	14,50	12,78	15,54	14,52	15,43	14,88
2000	14,70	13,72	15,56	15,38	15,52	14,88
2001	12,20	13,91	16,17	12,89	14,03	14,77
2002	12,90	15,60	17,02	14,17	14,52	14,83
2003	14,70	15,39	16,88	13,88	14,48	14,84
2004	16,40	15,84	18,53	15,90	15,03	14,96
2005	18,50	15,84	19,00	17,04	16,76	15,05
2006	19,60	16,72	19,29	17,93	16,62	15,15
2007	20,60	17,00	20,17	18,69	18,29	15,23
2008	20,40	18,17	20,30	19,47	17,63	15,28
2009	17,70	18,66	21,24	19,06	17,09	15,35
2010	18,20	18,05	21,32	19,57	16,16	15,30
2011	18,30	17,68	20,63	20,68	17,68	15,39
2012	18,60	17,65	20,07	20,09	17,81	15,47

Таблиця И.26 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Молдові у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат (TE <sub>GDP</sub> )
2005	48,00	42,64
2006	45,90	39,35
2007	42,90	36,69
2008	42,40	35,89
2009	31,00	32,95
2010	30,40	35,41
2011	30,80	32,06
2012	30,80	31,63

## Продовження додатку И

Таблиця И.27 – Відповідність фактичного рівня сукупного податкового навантаження рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Сербії у 1999-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат									
		HE <sub>GDP</sub>	EE <sub>GDP</sub>	TE <sub>GDP</sub>	SE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>	DE <sub>GDP</sub>	AE <sub>GDP</sub>	ME <sub>GDP</sub>	DE <sub>pc</sub>	TE <sub>pc</sub>
2007	23,61	19,91	15,94	14,50	19,82	13,67	17,28	15,30	15,96	18,97	15,64
2008	23,11	20,01	16,14	14,12	20,17	13,74	17,18	15,50	15,91	19,01	15,59
2009	22,50	19,64	15,99	13,30	22,76	13,15	17,35	14,56	15,77	18,97	15,68
2010	22,01	20,15	15,97	14,12	22,53	13,50	16,96	15,26	15,78	18,49	15,75
2011	21,70	19,76	15,87	14,40	24,56	13,38	16,95	15,18	15,81	18,47	15,75
2012	19,70	19,74	10,12	14,21	25,64	13,27	16,87	14,92	15,76	18,35	15,82

Таблиця И.28 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на юридичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Сербії у 2005-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		TE <sub>GDP</sub>	TCE <sub>GDP</sub>
2007	32,90	49,32	56,81
2008	31,20	50,24	56,34
2009	31,20	50,03	57,25
2010	33,30	48,82	56,41
2011	33,30	48,28	57,15
2012	33,30	48,10	57,15

Таблиця И.29 – Відповідність фактичного рівня податкового навантаження на фізичних осіб рівню, обґрунтованому обсягом державних витрат на фінансування суспільних послуг у Сербії у 2007-2012 рр.

Рік	Фактичний рівень	Розрахунковий рівень, обґрунтований відповідним параметром державних витрат	
		DE <sub>GDP</sub>	HE <sub>pc</sub>
2007	35,80	37,36	25,07
2008	22,00	37,10	27,59
2009	22,00	38,05	27,30
2010	11,00	36,68	27,55
2011	35,80	36,60	28,24
2012	35,80	36,49	28,05

## Додаток К

Статистична інформація та проміжні розрахунки для оцінювання абсолютного та компаративного індексів якості податкового адміністрування

Таблиця К.1 – Динаміка індикаторів податкового адміністрування в Україні у 2005-2013 рр.

Індикатори	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Оцінка якості податкового адміністрування платниками податків	3,76	3,63	3,73	3,66	3,63	3,58	3,66	3,47	3,56
у т. ч.: діяльність податкових органів	3,95	3,79	4,03	3,84	3,83	3,76	3,78	3,87	3,91
діюча система оподаткування	3,51	3,37	3,25	3,45	3,46	3,49	3,58	2,73	3,16
зміни у взаємовідносинах податкових органів з платниками податків	3,82	3,72	3,9	3,69	3,61	3,5	3,63	3,81	3,61
Оцінка організації процесу адміністрування податків співробітниками податкових органів	3,85	3,88	3,75	3,75	3,75	3,75	3,63	3,58	3,58
у т. ч.: зміст, організація та умови роботи	4	4	4	4	4	4	3,6	3,4	3,4
співробітництво та обмін інформацією	3,6	3,6	3,5	3,5	3,6	3,4	3,4	3,4	3,4
діяльність керівництва	4	4	4	4	4	4	3,9	3,9	3,9
розвиток персоналу	3,78	3,9	3,5	3,5	3,4	3,6	3,6	3,6	3,6
Кількість годин на підготовку і сплату податків	2085	2085	2085	848	736	657	657	491	390
Кількість податків, що сплачуються (бізнес)	147	147	147	147	147	135	135	28	28
Відношення прострочених податкових декларацій до своєчасно поданих декларацій	0,95	0,03	0,06	0,1	0,12	0,14	0,06	0,07	0,05
Кількість планових перевірок юридичних осіб	48200	37100	32300	24722	23241	22428	14663	8184	5066
Кількість позапланових перевірок юридичних осіб	144892	146223	178503	190714	166301	181261	56810	57585	41999
Кількість судових позовів платників податків до податкових органів	13946	15457	20267	23123	25656	29527	18645	20968	26203
Відношення сум донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу до сум податкових надходжень	0,43	0,37	0,23	0,26	0,25	0,25	0,18	0,16	0,13

Таблиця К.2 – Динаміка нормалізованих значень індикаторів індексу якості податкового адміністрування в Україні у 2005-2013 рр.

Індикатори	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Оцінка якості податкового адміністрування платниками податків	0,81	0,47	0,87	0,54	0,46	0,30	0,47	0,39	0,45
Оцінка організації процесу адміністрування податків співробітниками податкових органів	0,94	1,00	0,68	0,68	0,75	0,60	0,18	0,10	0,10
Кількість годин на підготовку і сплату податків	0,00	0,00	0,00	0,73	0,80	0,84	0,84	0,94	1,00
Кількість податків, що сплачуються (бізнес)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,10	0,10	1,00	1,00
Відношення прострочених податкових декларацій до своєчасно поданих декларацій	0,00	1,00	0,97	0,92	0,90	0,88	0,97	0,96	0,98
Кількість планових перевірок юридичних осіб	0,00	0,26	0,37	0,54	0,58	0,60	0,78	0,93	1,00
Кількість позапланових перевірок юридичних осіб	0,31	0,30	0,08	0,00	0,16	0,06	0,90	0,90	1,00
Кількість судових позовів платників податків до податкових органів	1,00	0,90	0,59	0,41	0,25	0,00	0,70	0,55	0,21
Відношення сум донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу до сум податкових надходжень	0,00	0,20	0,67	0,57	0,60	0,60	0,82	0,90	1,00

Таблиця К.3 – Динаміка нормалізованих значень показника часу на підготовку і сплату податків для України та країн – її податкових конкурентів у 2005-2013 рр. (розраховано на основі [253])

Країна	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Болгарія	0,73	0,73	0,73	0,73	0,73	0,73	0,79	0,81	0,81
Чехія	0,58	0,58	0,64	0,64	0,73	0,76	0,76	0,83	0,83
Естонія	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Латвія	0,88	0,88	0,90	0,90	0,90	0,89	0,90	0,91	0,91
Литва	0,96	0,96	0,96	0,96	0,96	0,95	0,95	0,95	0,95
Румунія	0,95	0,94	0,94	0,94	0,94	0,93	0,93	0,93	0,94

## Продовження табл. К.3

Країна	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Словаччина	0,88	0,88	0,88	0,88	0,91	0,91	0,93	0,94	0,94
Україна	0,00	0,00	0,00	0,62	0,67	0,71	0,71	0,80	0,85

Таблиця К.4 – Динаміка нормалізованих значень показника кількості податкових платежів для України та країн – її податкових конкурентів у 2005-2013 рр. (розраховано на основі [253])

Країна	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Болгарія	0,84	0,84	0,94	0,94	0,94	0,94	0,94	0,96	0,96
Чехія	0,86	0,96	0,96	0,96	0,96	0,96	0,99	0,99	0,99
Естонія	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,99	0,99	1,00
Латвія	0,84	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Литва	0,97	0,97	0,94	0,94	0,96	0,97	0,97	0,97	0,97
Румунія	0,28	0,28	0,28	0,24	0,24	0,24	0,24	0,76	0,77
Словаччина	0,82	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,91	0,91
Україна	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,09	0,09	0,85	0,85

Таблиця К.5 – Динаміка нормалізованих значень показника частки податкового боргу в загальній сумі податкових надходжень для України та країн – її податкових конкурентів у 2005-2013 рр. (розраховано на основі [133, 243])

Країна	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Болгарія	0,72	0,85	0,83	0,75	0,75	0,77	0,75	0,76	0,75
Чехія	0,69	0,69	0,72	0,98	0,97	0,97	0,98	0,97	0,97
Естонія	0,95	0,97	0,97	1,00	0,95	0,93	0,95	0,95	0,95
Латвія	0,87	0,88	0,87	0,85	0,87	0,86	0,88	0,87	0,87
Литва	0,88	0,91	0,93	0,89	0,88	0,89	0,91	0,89	0,89
Румунія	0,80	0,80	0,80	0,79	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80
Словаччина	0,75	0,75	0,74	0,75	0,69	0,64	0,67	0,64	0,62
Україна	0,00	0,14	0,47	0,40	0,42	0,42	0,57	0,63	0,70

## Додаток Л

## Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства в Україні та країнах – її податкових конкурентах

Таблиця Л.1 – Відповідальність за порушення податкового законодавства в Україні (складено на основі [100])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Неподання у строки та у випадках, передбачених законодавством, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	170 грн. (самозайняті особи)/ 510 грн. (юридичні особи) <sup>1</sup>
Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним контролюючим органам в установлений строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	340 грн. за кожний випадок
Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах	10% відсотків суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (не менш як 850 грн.)
Неповідомлення фізичними особами-підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншої фінансової установі при відкритті рахунку	340 грн. за кожний випадок
Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків	85 грн. <sup>2</sup>
Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку	510 грн <sup>3</sup>
Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків	170 грн.
Неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій	170 грн. за кожний випадок <sup>4</sup>
При самостійному виявленні платником податків факту заниження податкового зобов'язання та не здійснення доплаток занижених зобов'язань	5% від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати)
Неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції	300 розмірів мінімальної заробітної плати - у разі неподання (несвоєчасного подання) звіту про контрольовані операції; 1 % суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів мінімальної заробітної плати; 3 % суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, але не більше 200 розмірів мінімальної заробітної плати

## Продовження табл. Л.1

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Порушення платниками податку на додану вартість граничних термінів реєстрації податкових накладних, що підлягають наданню покупцям - платникам податку на додану вартість	10% суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, - у разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів; 20 % - від 16 до 30 календарних днів; 30 % - від 31 до 60 календарних днів; 40 % - на 61 і більше календарних днів.
Відсутність з вини платника реєстрації податкової накладної, що підлягає наданню покупцю - платнику податку на додану вартість, та розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом 180 календарних днів з дати їх складання	50% від суми ПДВ, зазначеної в таких податковій накладній/розрахунку коригування
Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю	510 грн. <sup>5</sup>
Несплата (неперерахування) фізичною особою - платником єдиного податку авансових внесків єдиного податку у встановленому порядку та у строки, передбачені законом	50% ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку
При визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених законодавством	25% суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування <sup>6</sup>
Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу	стягнення до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги
Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу	розмір вартості відчуженого майна
Несплата платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств, рентної плати протягом встановлених строків	при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів – 20%
Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету <sup>7</sup>
Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням встановленого строку контролюючим органам	170 грн. <sup>8</sup>
Вивезення нафтопродуктів, палива моторного альтернативного та скрапленого газу з території акцизного складу або транспортування такої продукції без відмітки представника контролюючого органу на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску	200% вартості вивезеної або транспортованої продукції, але не менше 15000 грн.

Примітка: <sup>1</sup> – за повторне порушення протягом року або неусунення порушення 340/1020 грн.; <sup>2</sup> – за повторне порушення протягом року 170 грн.; <sup>3</sup> – за повторне порушення протягом року 1020 грн.; <sup>4</sup> – за повторне порушення протягом року 1020 грн.; <sup>5</sup> – за повторне порушення протягом року 1020 грн. <sup>6</sup> – при повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування 50%; <sup>7</sup> – при повторному протягом 1095 днів порушенні 50%, при порушенні втретє та більше – 75%; <sup>8</sup> – при повторному порушенні протягом року 340 грн.



## Продовження додатку Л

Таблиця Л.2 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства у Грузії (складено на основі [77])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Порушення порядку взяття на облік платника податків	500 грузинських ларі
Порушення терміну подачі податкової декларації/податкового розрахунку до контролюючих органів	5% суми податку, нарахованого до сплати <sup>1</sup>
Заниження суми податку в податковій декларації/податковому розрахунку	50% заниженої суми податку
В тому числі заниження суми податку, викликане зміною моменту виникнення податкового зобов'язання	10% заниженої суми податку
Розпорядження майном, яке підлягає арешту або зняття пломби	4000 грузинських ларі
Ненадання інформації податковим органам за їх вимогою	400 грузинських ларі <sup>2</sup>
Здійснення заліку ПДВ у результаті безтоварної операції чи фіктивної угоди або за підробленим документом про залік ПДВ	200% зарахованої суми податку
Робота без контрольно-касових апаратів	200 грузинських ларі
Втрата контрольно-касового апарата	3000 грузинських ларі <sup>3</sup>
Діяльність без реєстрації у якості платника ПДВ	15% суми операцій, що оподатковуються ПДВ, за період діяльності без реєстрації
Видача податкового рахунку-фактури, що відображає фіктивну угоду/безтоварну операцію або фіктивного податкового рахунку-фактури	200% суми ПДВ, вказаного у рахунку-фактурі
Відкриття банком банківського рахунку платнику податків без надання документа про присвоєння ідентифікаційного податкового номера платнику податків	10% суми витратних операцій, виконаних за рахунками платника податків, але не менше 500 грузинських ларі
Перевищення доходів, отриманих міжнародною фінансовою компанією від здійснення фінансових операцій чи надання фінансових послуг з джерел, що знаходяться у Грузії, більше ніж на 10%	100% суми перевищення
Здійснення особою – платником фіксованого податку у період призупинення, діяльності, що підлягає оподаткуванню фіксованим податком, такої діяльності	200 грузинських ларі
Поставка, транспортування, експорт, імпорт без маркування не піддакцизних товарів, що підлягають маркуванню	розмір ринкової вартості товарів, але не менше 500 ларі
Порушення податкового законодавства, за якими Податковим кодексом сума штрафу не визначена	100 грузинських ларі

Примітка: <sup>1</sup> – мінімальна сума штрафу складає 50 грузинських ларі, максимальна – 30% суми податку, нарахованого до сплати; <sup>2</sup> – за кожне повторне порушення 1000 грузинських ларі; <sup>3</sup> – за повторне порушення протягом 60 днів 6000 грузинських ларі.

Таблиця Л.3 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства у Молдові (складено на основі [78])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Перешкоджання діяльності податкових органів	1000-10000 молдовських леїв
Ненадання, несвоєчасне надання інформації або надання недостовірної інформації	3000 молдовських леїв
Невиконання рішення податкових органів про призупинення операцій на банківських рахунках платника податків	30% сум, знятих з рахунку
Робота без контрольно-касових апаратів	5000-7000 молдовських леїв
Ненадання, несвоєчасне надання інформації або надання недостовірної інформації про місцезнаходження платника податків	4000 молдовських леїв
Порушення правил податкового обліку платниками податків	3000-6000 молдовських леїв
Нереєстрація чи несвоєчасна реєстрація у якості платника ПДВ чи суб'єкта оподаткування акцизами	10% оподатковуваних поставок
Порушення порядку ведення податкової звітності і податкових накладних	200-3600 молдовських леїв за кожне порушення
Заниження суми податків (мита) у податковій звітності	30% суми заниження

## Продовження табл. Л.3

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Ухилення від нарахування податків (мита)	100% суми не задекларованих податків (мита)
Відсутність акцизних марок на підакцизних товарах	30000 молдовських леїв

Таблиця Л.4 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства у Румунії (складено на основі [186])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Порушення умов продажу підакцизних товарів та умов оподаткування ПДВ	200000-1000000 тис. румунських леїв
Несвоєчасне подання податкової декларації за місцевими податками	500-1000 тис. румунських леїв <sup>1</sup>
Неподання податкової декларації за місцевими податками	1000-3000 тис. румунських леїв <sup>1</sup>

Примітка: <sup>1</sup> – для юридичних осіб штрафи збільшуються на 300%.

Таблиця Л.5 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства в Естонії (складено на основі [247])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Неподання інформації до податкових органів, подання завідомо неправдивої інформації або порушення, які призводять до сплати суми податку нижчої, ніж та, що відповідає законодавству, або суми, що підлягає поверненню	до 300 штрафних одиниць <sup>1</sup>
Подання до податкових органів завідомо неправдивої інформації з метою збільшення суми повернення податку	до 300 штрафних одиниць <sup>2</sup>
Неподання податкової декларації, відсутність реєстрації в податковому органі, недотримання вимог ведення податкових записів	до 300 штрафних одиниць <sup>3</sup>
Виробництво, відправка, отримання, зберігання, передача підакцизних товарів з порушенням законодавства	до 300 штрафних одиниць <sup>3</sup>
Протиправні дії або операції, пов'язані з імпортом палива, звільненого від сплати акцизів	до 300 штрафних одиниць <sup>3</sup>
Підробка або видалення чи заміна лічильників чи запобіжних заходів, встановлених законодавством, без дозволу податкових органів	до 200 штрафних одиниць <sup>4</sup>
Організація азартних ігор без рішення Податкового та митного департаменту	до 300 штрафних одиниць <sup>3</sup>
Порушення вимог перереєстрації вантажних автомобілів відповідно до вимог Закону про вантажні автомобілі	до 100 штрафних одиниць <sup>5</sup>
Невидача свідоцтва про виплачених чи утриманих платником податків платежах, якщо такий обов'язок покладений на платника податків	до 100 штрафних одиниць <sup>6</sup>

Примітка: <sup>1</sup> – 1 штрафна одиниця дорівнює 4 євро; повторне порушення, вчинене юридичними особами, карається штрафом у розмірі до 13000 євро; <sup>2</sup> – повторне порушення, вчинене юридичними особами, карається штрафом у розмірі до 32000 євро; <sup>3</sup> – повторне порушення, вчинене юридичними особами, карається штрафом у розмірі до 3200 євро; <sup>4</sup> – повторне порушення, вчинене юридичними особами, карається штрафом у розмірі до 2600 євро; <sup>5</sup> – повторне порушення, вчинене юридичними особами, карається штрафом у розмірі до 1300 євро; <sup>6</sup> – повторне порушення, вчинене юридичними особами, карається штрафом у розмірі до 450 євро.

Таблиця Л.6 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства у Литві (складено на основі [225])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Заниження платником податків суми доходів у податковій декларації та при веденні бухгалтерського обліку	100% загальної суми податків
Приховані доходи, вартість товарів, заробітна плата платником податків при веденні бухгалтерського обліку	10% доходів за останні 12 місяців або 10-кратний розмір прихованих доходів <sup>1</sup> (не менше 20000 літів)

Примітка: <sup>1</sup> – застосовується менша сума штрафу.

## Продовження додатку Л

Таблиця Л.7 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства у Болгарії (складено на основі 225[246])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Порушення термінів нарахування та сплати податків, визначених законодавством	5-50 тис. болгарських левів
Ненадання платником податків інформації на запит податкових органів, доступу до офісних приміщень, місця для проведення податкових перевірок	7-70 тис. болгарських левів
Ненадання бухгалтерських або інших документів на запит податкових органів у процесі податкової перевірки або знищення таких документів	до 50 тис. болгарських левів

Таблиця Л.8 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства у Чехії (складено на основі [244])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Порушення фізичною особою зобов'язань про конфіденційність інформації	до 500 тис. чеських крон
Ускладнення податкового адміністрування у процесі переговорів з податковими органами	до 50 тис. чеських крон
Перешкоджання процесу податкового адміністрування	до 500 тис. чеських крон
Порушення умов податкової реєстрації чи податкового обліку	до 500 тис. чеських крон
Подача податкової звітності в іншому, ніж електронному вигляді, якщо законодавством передбачено подачу в електронному вигляді	2 тис. чеських крон
Зміна суми податкового відшкодування	20% суми відшкодування, якщо збільшується податок чи знижуються вирахування; 1% суми відшкодування, якщо знижуються податкові втрати

Таблиця Л.9 – Відповідальність за основні види порушення податкового законодавства у Сербії (складено на основі [208])

Порушення податкового законодавства	Штрафна санкція
Неподання податкової декларації у термін, визначений законодавством	5% суми податку, який має бути зазначений в податковій декларації (не менше 2 тис. сербських динарів)
Заниження суми податку у податковій декларації	10% суми заниження <sup>1</sup>
Неподання запиту на реєстрацію, ненадання інформації на запит податкових органів, перешкоджання податковим перевіркам та податковим розслідуванням	100-400 тис. сербських динарів <sup>2</sup>
Порушення законодавства щодо надання до податкових органів інформації про відкриття рахунків, інші папери, доручення щодо виконання податкових зобов'язань тощо	50-200 тис. сербських динарів
Порушення правил повідомлення інформації до податкових органів, порушення надання відповідного забезпечення при проведенні податкових перевірок	25-100 тис. сербських динарів

Примітка: <sup>1</sup> – якщо сума заниження перевищує 25% суми податків, визначених відповідно до законодавства, штраф становить 50% суми заниження (якщо сума заниження не перевищує 25% суми нарахованих податків, але становить більше ніж 500 тис. сербських динарів, штраф становить 50% суми заниження але не більше ніж 400 тис. сербських динарів); <sup>2</sup> – порушення термінів податкової реєстрації, вчинене юридичними особами, карається штрафом у розмірі до 50-200 тис. сербських динарів, фізичними особами – 5-20 тис. сербських динарів

## Продовження додатку Л

Таблиця Л.10 – Розмір мінімальних заробітних плат в Україні та країнах – її податкових конкурентах станом на 01.01.2015 (складено за даними [181])

Країна	Мінімальна місячна заробітна плата
Україна	1218 гривень
Болгарія	360 болгарських левів
Грузія	115 грузинських ларі
Литва	300 євро
Чехія	9200 чеських крон
Румунія	975 румунських леїв
Естонія	390 євро
Молдова	1900 молдовських леїв
Сербія	28430 сербських динарів

## Додаток М

Особливості оподаткування місцевими податками та розподілу  
загальнодержавних податків в УкраїніТаблиця М.1 – Особливості оподаткування податком на майно в Україні  
(складено за даними [100])

Умови оподаткування	Тип податку		
	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Транспортний податок	Плата за землю
Об'єкт оподаткування	Житлова та нежитлова нерухомість, в тому числі її частка	Легкові автомобілі, які використовувалися до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см.	Земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні та земельні частки, які перебувають у власності
База оподаткування	Загальна площа об'єкта	Легковий автомобіль	Нормативна грошова оцінка земельних ділянок / площа земельних ділянок, грошову оцінку яких не проведено
Пільги зі сплати	Зменшення бази оподаткування для квартир – на 60 м <sup>2</sup> ; для будинків – на 120 м <sup>2</sup> ; для різних типів об'єктів нерухомості у власності одного платника податку – на 180 м <sup>2</sup>	-	Звільнення від сплати незахищених категорій населення у межах граничних норм та платників єдиного податку четвертої групи на період його дії або землекористувачі, що передають ділянки в оренду таким платникам, а також юридичних осіб певних категорій
Ставка податку	Не вище ніж 2% мінімальної заробітної плати за 1 м <sup>2</sup>	25 тис. грн.	Не більше 3% нормативної грошової оцінки (для сільськогосподарських угідь – не більше 1%); не більше 5% нормативної грошової оцінки площі ріллі по відповідній області для ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено
Податковий період	Календарний рік	Календарний рік	Календарний рік
Повноваження органів місцевого самоврядування	- збільшення граничної межі житлової нерухомості, на яку зменшується база оподаткування; - надання пільг зі сплати податку у відповідності до законодавства; - встановлення ставок податку не вище ніж гранична межа	-	- встановлення ставок плати за землю у визначених межах та пільг зі сплати податку

## Продовження додатку М

Таблиця М.2 – Зарахування загальнодержавних податків і зборів до місцевих бюджетів в Україні (складено на основі [9])

Податки, що сплачуються на відповідній території	Рівень місцевих бюджетів			
	бюджети міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, районні бюджети, бюджети об'єднаних територіальних громад	бюджети міст Києва та Севастополя	бюджети Автономної Республіки Крим, обласні бюджети	бюджети міст районного значення, сільські, селищні бюджети
Податок на доходи фізичних осіб	60%	40%/100% <sup>1</sup>	15%	-
Рентна плата				
рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування	-	50%	50%	-
рентна плата за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення)	-	50%	50%	-
рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату)	-	25%	25%	-
рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення	100%		-	100%
рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	100%		-	100%
рентна плата за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення	100%		-	100%
рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів (крім рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування)	100%		-	100%
плата за використання інших природних ресурсів	-	100%	100%	-
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	100% <sup>2</sup>	-	-	100%
Податок на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств державної та комунальної власності)	-	10% <sup>3</sup>	10%	-
Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності		100%		
Екологічний податок (крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк)	25%	80%	55%	25% <sup>4</sup>

Примітка: <sup>1</sup> – 40% ПДФО зараховується до бюджету м. Києва, 100% – до бюджету м. Севастополя; <sup>2</sup> – податок зараховується до бюджетів об'єднаних територіальних громад та міських бюджетів; <sup>3</sup> – податок зараховується до бюджету м. Києва; <sup>4</sup> – податок зараховується до сільських, селищних, міських бюджетів

## Додаток Н

Рівень суспільних витрат, що здійснюються з місцевих бюджетів, у порівнянні з загальним рівнем державних суспільних витрат в Україні та країнах – її податкових конкурентах

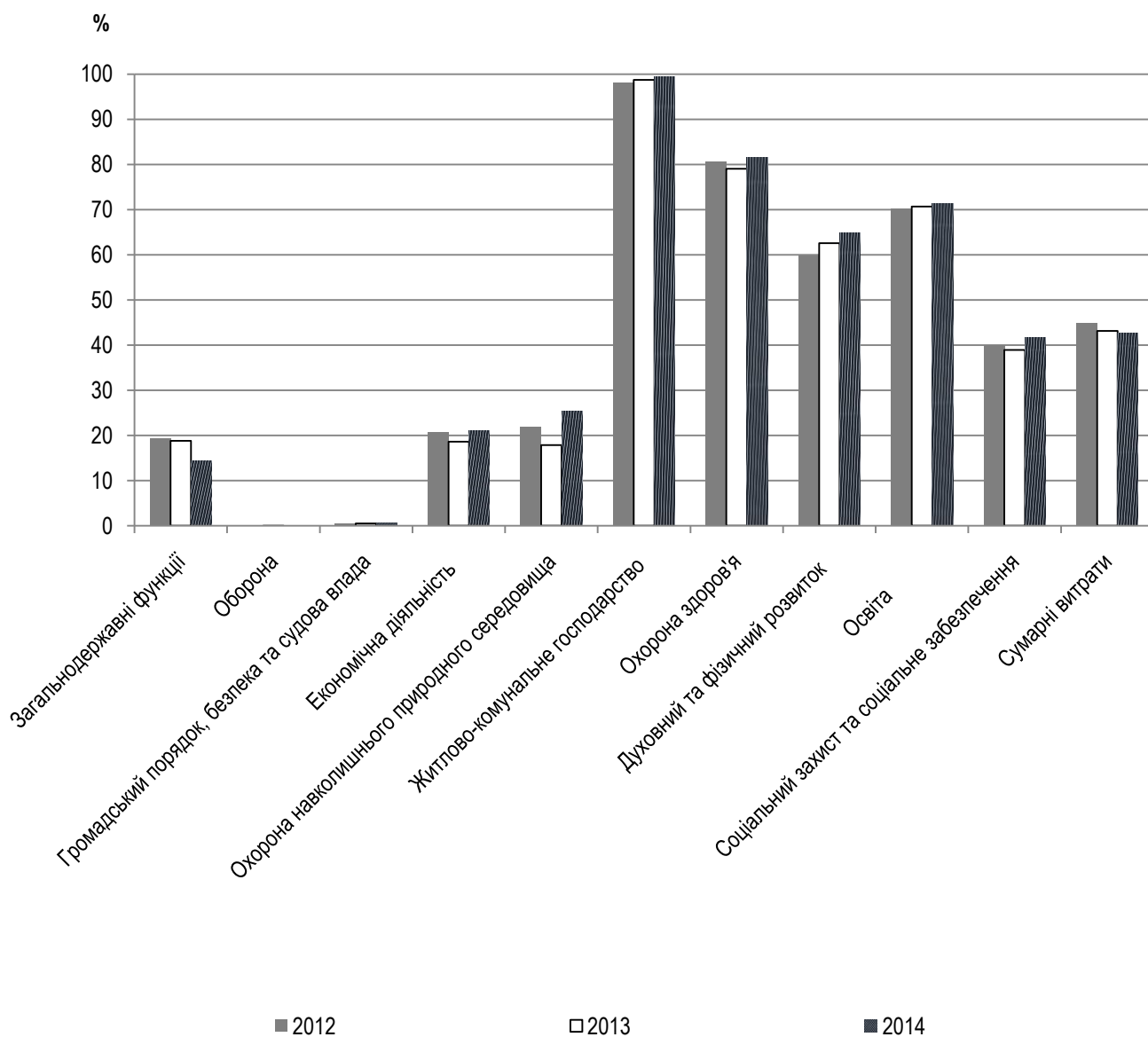


Рисунок Н.1 – Рівень витрат, що здійснюються з місцевих бюджетів, у загальних бюджетних витратах в Україні (складено за даними [31])

## Продовження додатку Н

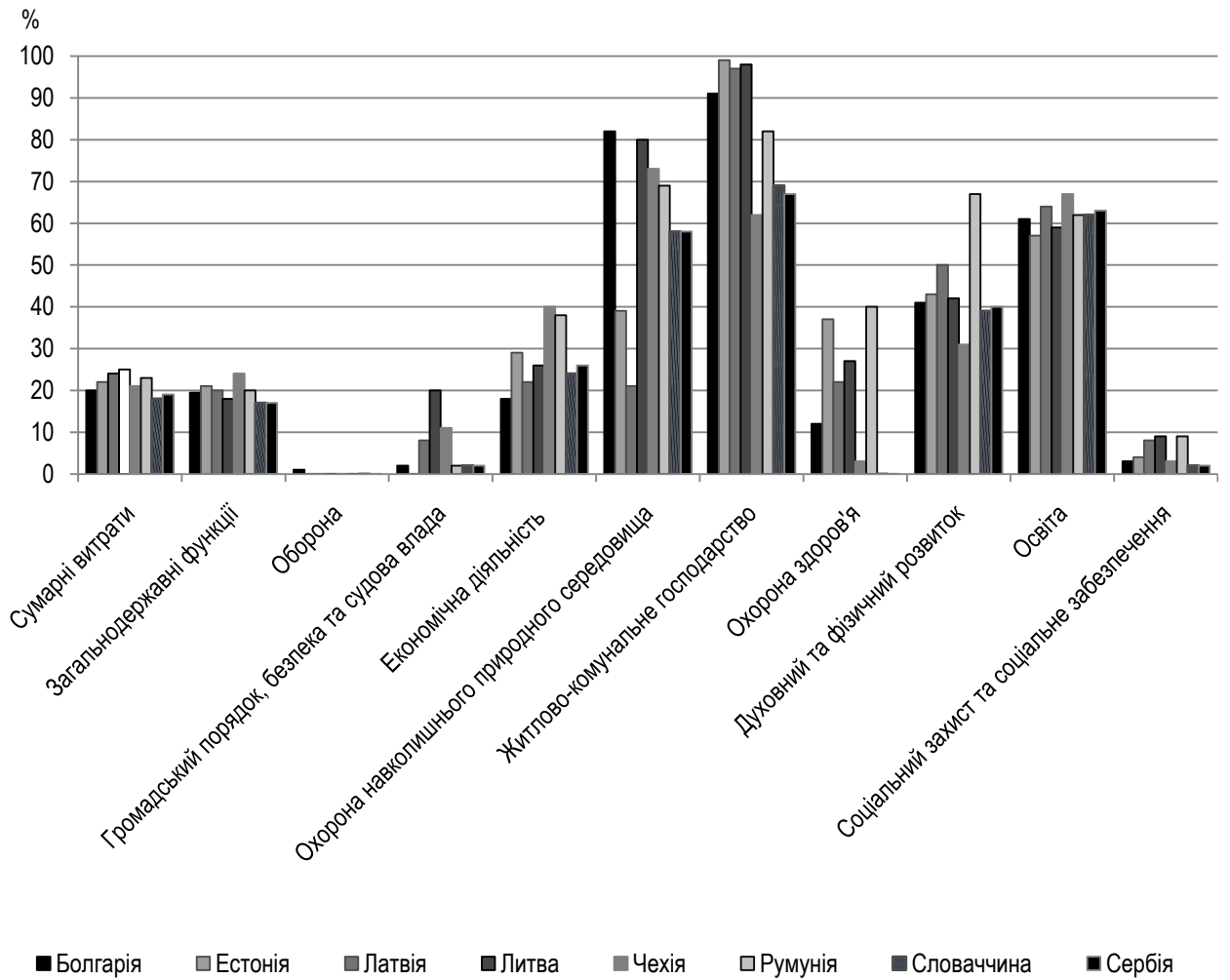


Рисунок Н.2 – Рівень витрат, що здійснюються з місцевих бюджетів у загальних бюджетних витратах в окремих країнах – податкових конкурентах України (складено за даними [176])



## Додаток П

## Довідки про впровадження результатів дисертації



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Іллінська, 13, м. Суми, 40009, тел/факс (0542) 68-50-00, 68-52-00 Код ЄДРПОУ 39456414

21.05.2015 № 34-453

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

До спеціалізованої вченої ради Д55.081.01  
ДВНЗ «Українська академія банківської справи  
Національного банку України»

**ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ  
РЕЗУЛЬТАТІВ НАУКОВОГО ДОСЛІДЖЕННЯ**

Здійснена спеціалістами ГУ ДФС у Сумській області оцінка доцільності практичного впровадження наукових результатів, отриманих аспірантом Державного вищого навчального закладу «Українська академія банківської справи Національного банку України» Самусевич Яриною Валентинівною, при підготовці дисертаційної роботи на тему «Реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції», поданої в спеціалізовану вчену раду Д55.081.01 на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, свідчить, що положення цього дисертаційного дослідження мають високий потенціал для практичної апробації.

Так, зокрема, при оцінюванні роботи ГУ ДФС у Сумській області враховуються запропоновані Самусевич Я. В. розробки щодо методики визначення якості податкового адміністрування за допомогою індексу, який узагальнює оцінки роботи податкових органів їх співробітниками та платниками податків, а також кількісні показники складності податкового процесу та повноти сплати податків. Це дозволить підвищити ефективність податкової роботи та оптимізувати взаємовідносини з учасниками податкового процесу.

В.о. начальника  
ГУ ДФС у Сумській області

Большіт Юрій Леонідович



**СУМСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ  
ДЕПАРТАМЕНТ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ І ТОРГІВЛІ**

пл. Незалежності, 2, м. Суми, 40030 тел. (0542) 63-13-25; факс (0542) 62-03-35  
E-mail: по Україні - [gue@state-gov.sumy.ua](mailto:gue@state-gov.sumy.ua), локальна по області - [u\\_ekon@oblmail](mailto:u_ekon@oblmail)  
Код ЄДРПОУ 02742148

24.06.2015 № 03-01/137 на № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

До спеціалізованої вченої ради Д55.081.01  
в ДВНЗ «Українська академія банківської справи  
Національного банку України»

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Самусевич Ярини Валентинівни  
на тему «Реформування податкової системи України в умовах податкової  
конкуренції»**

Даною довідкою підтверджується, що у діяльності Департаменту економічного розвитку і торгівлі Сумської обласної державної адміністрації враховуються наукові рекомендації, викладені у дисертаційному дослідженні Самусевич Ярини Валентинівни «Реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції», поданому в спеціалізовану вчену раду Д55.081.01 в ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України» на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит.

Результати дослідження Самусевич Я. В. стосовно визначення оптимального рівня податкового навантаження у залежності від фінансування суспільних послуг мають високий потенціал практичної апробації з точки зору збалансування необхідного рівня фінансування соціально-економічних потреб регіону та ступеня податкового навантаження при реалізації Департаментом економічного розвитку і торгівлі Сумської обласної державної адміністрації повноважень з розробки та виконання проектів соціально-економічного розвитку області.

Директор



*[Handwritten signature]*

**О.М.Сітак**



## СУМСЬКА МІСЬКА РАДА

40030, м. Суми, майдан Незалежності, 2 факс (0542) 70-05-60

25.06.15 № 74-777

До спеціалізованої вченої ради

Д55.081.01

на № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

в ДВНЗ «Українська академія  
банківської справи Національного  
банку України»

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Самусевич Ярини Валентинівни  
на тему «Реформування податкової системи України  
в умовах податкової конкуренції»

Оцінка результатів дисертаційної роботи Самусевич Ярини Валентинівни «Реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції», поданої в спеціалізовану вчену раду Д55.081.01 в ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України» на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, здійснена фахівцями Сумської міської ради, свідчить, що вона містить рекомендації, які можуть бути використані для підвищення ефективності реалізації повноважень Сумської міської ради.

Зокрема, пропозиції Самусевич Я. В. щодо удосконалення системи місцевого оподаткування з метою підвищення ефективності управління податковою системою на місцевому рівні та збільшення податкової конкурентоспроможності регіону враховуються в діяльності Сумської міської ради в межах її компетенцій з встановлення та зміни місцевих податків і зборів.

Секретар Сумської міської ради



Т.І. Гончаренко