
ФІНАНСИ. ПОДАТКИ. КРЕДИТ

УДК 336.02

А. І. КРИСОВАТИЙ,
професор, доктор економічних наук,
ректор Тернопільського національного економічного університету,
В. М. МЕЛЬНИК,
професор, доктор економічних наук,
проректор з наукової роботи Європейського університету,
Т. В. КОЩУК,
кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки
ДННУ "Академія фінансового управління"
(Київ)

СУТНІСТЬ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Досліджено теоретико-концептуальні засади податкової політики держави та інтеграційного утворення – ЄС. Визначено вплив інституціонального чинника на податкову політику держави та її особливості за постсоціалістичної трансформації. Запропоновано авторське бачення податкової координації та податкової гармонізації як форм реалізації податкової політики ЄС та їх зв'язку з податковою конкуренцією та конвергенцією оподаткування. Розроблено рекомендації щодо формування податкової політики України в умовах імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Ключові слова: податкова політика держави, податкова політика інтеграційного утворення – ЄС, концепція (доктрина) податкової політики, податкова реформа, податкова координація, податкова гармонізація, податкова конкуренція, конвергенція оподаткування.

A. I. KRYSOVATYI,
Professor, Doctor of Econ. Sci.,
Rector of the Ternopil' National Economic University,
V. M. MEL'NYK,
Professor, Doctor of Econ. Sci.,
Vice-Rector on Sci. Work at the European University,
T. V. KOSHCHUK,
Cand. of Econ. Sci.,
Senior Sci. Researcher, Department of Finances of Economy's Institutional Sectors,
Academy of Financial Management
(Kyiv)

ESSENCE AND CONCEPTUAL BASES OF THE FORMATION OF A TAX POLICY UNDER CONDITIONS OF THE EUROINTEGRATION PROCESSES

The conceptual-theoretic principles of state's tax policy and the integrational structure, EU, are studied. The influence of the institutional factor on state's tax policy and its peculiarities under the post-socialism transformation is determined. Authors' look at the tax coordination

Крисоватий Андрій Ігорович (Krysovatyi Andrii Igorovych) – e-mail: kai@tneu.edu.ua;
Мельник Віктор Миколайович (Mel'nyk Viktor Mykolaiovych) – e-mail: melnik_viktor@ukr.net;
Кошук Тетяна Василівна (Koshchuk Tetyana Vasylivna) – e-mail: koshchuk@meta.ua.

and the tax harmonization as forms of a realization of the tax policy of EU and their relation to the tax competition and the taxation convergence is proposed. Some recommendations on the formation of Ukraine's tax policy under conditions of the implementation of the EU – Ukraine Association Agreement are developed.

Keywords: state's tax policy, tax policy of the integrational structure EU, tax policy conception, tax reform, tax coordination, tax harmonization, tax competition, taxation convergence.

Європейська економічна інтеграція, яка відбувається одночасно з глобалізацією світової економіки, актуалізує дослідження податкової політики на рівні не тільки держави, яка, зокрема, прагне отримати вигоди від залучення до світових господарських зв'язків і (або) участі в інтеграційних процесах, але й на рівні інтеграційного утворення (наднаціональному рівні). Причому ці два суб'єкти податкової політики розробляють її для досягнення позитивних зрушень у соціально-економічному розвитку, але ставлять перед собою різні цілі залежно від того, якими є пріоритети їх функціонування та розвитку.

Держава, яка формує свою податкову політику, має на меті дотримання передусім власних національних інтересів за конкретних внутрішніх і зовнішніх соціально-економічних та інституціональних умов (у тому числі залежно від того, чи прагне вона поліпшити функціонування своєї економіки, входячи до світових лідерів за рівнем економічного розвитку, чи налаштована на "стрибок" в економічному розвитку за рахунок зменшення "відставання" від світових лідерів і перебуває на шляху ринкових перетворень). Водночас податкова політика інтеграційного утворення передбачає збалансування часто суперечливих національних інтересів для створення сприятливих умов розвитку інтеграційного утворення в цілому та його учасників зокрема. Іноді це вимагає згоди останніх на погіршення окремих національних умов господарювання для отримання інших вигід як найближчим часом, так і в майбутньому.

Сутність і концептуальні основи формування податкової політики розроблялися у працях В.Л. Андрущенка, Т.І. Єфименко, О.Д. Данілова, Ю.Б. Іванова, В.П. Кудряшова, І.О. Луніної, І.А. Майбурова, В.М. Опаріна, Л.П. Павлової, В.Г. Панскова, А.М. Соколовської, В.М. Федосова, Д.Г. Черніка та інших вчених. Проте недостатньо дослідженими залишаються наукова парадигма податкової політики держави в умовах глобалізації та європейської інтеграції (зокрема, за постсоціалістичної трансформації), теоретико-методологічні засади формування та реалізації податкової політики інтеграційного утворення – ЄС, а також проблеми наукового обґрунтування рекомендацій щодо модифікації податкової політики в Україні в умовах імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. **Мета статті** – уточнити теоретико-методологічні засади податкової політики в умовах європейської інтеграції, розробити пропозиції щодо формування податкової політики в Україні з урахуванням євроінтеграційних завдань і пріоритетів.

У науковій літературі податкова політика часто розглядається лише на рівні держави, що добре простежується у визначеннях даної дефініції. Причому існує два підходи (вужкий та широкий) до трактування терміна "податкова політика держави". Вужкий підхід характеризує податкову політику як систему заходів, які здійснює держава у сфері податків і податкових платежів (зборів). Зокрема, В.А. Паригіна та інші під податковою політикою розуміють систему організаційних і правових заходів держави щодо формування, поліпшення та розвитку податкової системи,

підвищення ефективності податкового контролю та податкового адміністрування в цілому [1, с. 123].

Широкий підхід базується на розгляді не тільки фіскальної, але й не менш значущої регулюючої ролі податків. Проте різні визначення податкової політики в межах цього підходу характеризуються різним ступенем “широти погляду” на її сутність. На думку В.Г. Панскова і В.Г. Князева, податкова політика – сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави для забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів [2, с. 117].

В інших визначеннях відсутній особливий акцент на фіскальній ролі податків. Зокрема, Д.Г. Чернік і Л.П. Павлова розглядають податкову політику як складову економічної політики держави, спрямованої на формування податкової системи, яка забезпечуватиме економічне зростання, сприятиме гармонізації економічних інтересів держави та платників податків з урахуванням соціально-економічної ситуації в країні [3, с. 55].

І.А. Майбуров вважає, що регулюючий вплив оподаткування не обмежується домінантою забезпечення зростання ВВП, тому пропонує своє визначення цієї дефініції. На його думку, податкова політика – складова соціально-економічної політики держави, орієнтована на формування такої податкової системи, яка стимулюватиме накопичення та раціональне використання національного багатства країни, сприятиме гармонізації інтересів економіки та суспільства і тим самим забезпечуватиме його соціально-економічний прогрес [4, с. 434–435].

А.М. Соколовська поглиблює підходи Д.Г. Черніка, Л.П. Павлової та І.А. Майбурова до трактування сутності податкової політики держави, вважаючи формування податкової політики мистецтвом досягнення компромісу інтересів різних суспільних груп у питанні встановлення та зміни параметрів податкової системи, що відповідає вимогам забезпечення соціально-економічного прогресу суспільства у цілому і завданням, які стоять перед країною на конкретному етапі її розвитку; в умовах макроекономічної нестабільності – здатністю використовувати податки для досягнення балансу між виконанням завдань фіскальної консолідації та створенням умов для економічного зростання [5, с. 44].

На відміну від податкової політики інтеграційного утворення, яке не ставить на меті фінансово забезпечити функціонування всіх своїх учасників, податкова політика держави має бути орієнтована на акумулювання в централізованих грошових фондах достатнього обсягу коштів для виконання покладених на неї функцій. Це має дістати відображення у визначенні податкової політики держави. Водночас не слід зводити трактування цієї дефініції до системи заходів, які здійснює держава у сфері оподаткування з метою встановлення всіх елементів податку для забезпечення дохідної частини державного бюджету та захисту податкового суверенітету, як пропонує А.С. Захаров [6, с. 8]. Захист національних інтересів та податкового суверенітету (якщо це відповідає національним інтересам) є важливим завданням податкової політики держави в умовах розвитку глобалізації та європейської інтеграції, проте на ньому не акцентувалася увага в інших наведених визначеннях.

На останньому наголошує Т.І. Єфименко, яка вважає, що одне з основних завдань податкової політики в сучасних умовах полягає в тому, щоб, забезпечуючи необхідний обсяг надходжень до бюджетів усіх рівнів для виконання функцій держави, одночасно спонукати економічних агентів орієнтувати бізнес-діяльність у напрямках, які є пріоритетними для сильної, конкурентоспроможної держави [7, с. 9].

Також зауважимо, що податкова політика держави "виходить за межі" формування податкової системи, оскільки включає заходи щодо запровадження (скасування), коригування механізмів та організації справляння внесків до державних соціальних фондів, які враховуються при визначенні податкового навантаження на економіку та суб'єктів ринку, але в багатьох країнах не входять до складу податкової системи.

Ще один важливий акцент у розумінні сутності цієї дефініції. Податкова політика держави є непрямим методом регулювання соціально-економічного розвитку у процесі розподілу та перерозподілу ВВП [2, с. 116–117; 8, с. 13–14]. З огляду на зазначене, під податковою політикою держави розуміємо її діяльність щодо запровадження (скасування), коригування механізмів і організації справляння податків і податкових платежів, які є інструментом розподілу та перерозподілу ВВП, з метою забезпечення надійної фінансової основи функціонування держави, досягнення позитивних зрушень у соціально-економічному розвитку і захисту національних інтересів в умовах глобалізації та інтеграційних процесів.

Концептуальні основи формування податкової політики держави також розроблено економічною наукою. Доведено, що формування податкової політики держави має відбуватися на базі таких критеріїв: фіскальної достатності (інтереси держави – забезпечення її достатнім обсягом фінансових ресурсів для виконання покладених на неї функцій); економічної ефективності (інтереси платників податків – мінімізація негативного впливу оподаткування на економічні процеси); соціальної справедливості (інтереси громадян – ув'язка сплачених податків і податкових платежів із "зворотним потоком" якісних суспільних благ); стабільності; гнучкості [8, с. 136]. При цьому залежно від того, яке "співвідношення" використовується для дотримання перших двох критеріїв, можна зробити висновок про форму податкової політики держави: політику максимальних податків, політику економічного розвитку чи політику розумних податків [2, с. 118–120; 8, с. 22–23].

А.М. Соколовська слушно вважає одним з ключових принципів, на яких повинні ґрунтуватися формування та реалізація податкової політики держави, єдність стратегії й тактики податкової політики. Тактичні цілі, завдання та шляхи їх виконання не повинні суперечити стратегічним, а разом вони мають узгоджуватися з концепцією (доктриною) податкової політики [5, с. 50].

І.А. Майбуrow і А.М. Соколовська під концепцією (доктриною) податкової політики розуміють принципову систему поглядів на побудову податкової системи країни, напрям її удосконалення та (або) реформування [4, с. 436; 5, с. 50]. Можна погодитися з цим підходом "з поправкою" на те, що податкова політика "виходить за межі" формування податкової системи. Тому вважаємо концепцією (доктриною) податкової політики держави систему поглядів на побудову податкової системи та системи внесків до державних соціальних фондів, напрями їх удосконалення і (або) реформування.

Важливим також є те, що в науковій літературі немає єдності у трактуванні дефініції "податкова реформа". Якщо І.А. Майбуrow вважає податкову реформу обмеженим у часі комплексним процесом кардинальних перетворень податкової системи для приведення її у відповідність з новим змістом податкової політики держави [4, с. 437], то Я.А. Михайлишена розуміє її сутність значно ширше. На її думку, податкова реформа – цілеспрямоване коригування державою податкової системи, яке слугує засобом реалізації податкової політики. Об'єктивним стимулом податкової реформи є необхідність адаптації елементів податкової системи

до економічних умов їх функціонування, які змінюються [9, с. 218–220]. Ми дотримуємося позиції “золотої середини”, розуміючи під податковою реформою комплексний процес внесення істотних змін до податкової системи та (або) системи внесків до державних соціальних фондів у зв’язку з коригуванням податкової політики держави.

Серед інших принципів, на яких повинні ґрунтуватися формування та реалізація податкової політики держави, А.М. Соколовська виокремлює такі: наступність податкової політики та поетапність змін; комплексність (реформування податкової системи не може замінити реформування інших сфер економічного та суспільного життя); оцінювання та врахування в процесі прийняття рішень щодо напрямів податкової політики очікуваних ефектів; забезпечення відповідності змісту податкової новації умовам її реалізації; відповідність податкових новацій суспільним очікуванням як запорука їх суспільного сприйняття; гласність [5, с. 50–51].

Погоджуючись з позицією вченої, зауважимо, що ці принципи пов’язані з урахуванням інституціонального чинника (впливу інституціонального середовища – формальних інститутів, неформальних інститутів, культурних традицій і цінностей) при формуванні та реалізації податкової політики. Зміна параметрів оподаткування часто передбачає передання фінансових ресурсів одних економічних суб’єктів іншим, що перші не завжди сприймають позитивно, а тому блокують. Зокрема, підприємницький сектор намагається перешкодити прийняттю законів щодо підвищення ставок податків (збільшення податкових вилучень не компенсує еквівалентне збільшення споживання ним суспільних благ), а якщо це не вдається, шукає шляхи зменшення податкового навантаження на бізнес, не бажаючи в повному обсягу виконувати нові фіскальні зобов’язання. Внаслідок цього держава недоотримує надходження податків і податкових платежів, що не дозволяє без державних запозичень (які не завжди є доступними через обмеження дефіциту бюджету) профінансувати додаткові видатки. Видатки держави доводиться коригувати з урахуванням фактичних обсягів надходжень податків, податкових платежів і залучених позик. Теоретично оптимальні зміни у параметрах перерозподільних процесів не відбуваються. Фактичні темпи зростання ВВП виявляються меншими за потенціальні. Економічний ефект податкової (інституціональної) трансформації переважно повністю або частково нівелюється впливом інерційної маси всього інституціонального середовища [10, с. 44–62].

Отже, інституціональними критеріями формування і реалізації податкової політики держави вважаємо такі.

1. *Компромісність*. Потрібно збалансувати інтереси держави, підприємницького сектору та громадян, причому так, щоб усі суб’єкти перерозподільних відносин були задоволені результатами перерозподілу приблизно однаково. Слід збирати максимум надходжень податків і податкових платежів, не пригнічуючи підприємницької ініціативи; видатки держави мають забезпечувати оптимальне поєднання соціальних заходів, заходів щодо сприяння зростанню ВВП і ринковим трансформаціям (у постсоціалістичних країнах).

2. *Комплементарність податкових змін*. Податкові новації мають бути добре узгодженими з іншими законодавчими нормами, передбачати заходи впливу на неформальний рівень інституціонального середовища і позитивно оцінюватися суспільством. Водночас при пропагуванні непопулярних податкових трансформацій потрібно враховувати, що неефективні податкові механізми є шкідливими як з позицій соціальної справедливості, так і з міркувань суто прагматичних. Спо-

вільнюючи зростання ВВП, вони через деякий час обертаються навіть проти тих, хто отримав від них зиск спочатку.

3. *Відмова від радикальних податкових ініціатив.* Значні зміни в оподаткуванні часто пов'язані не стільки з позитивним економічним ефектом та розширенням податкової бази, скільки з фіскальними втратами, які доводиться компенсувати залученням державних позик. Тому податкова реформа повинна відбуватися не методом "великого стрибка", а поступово, одночасно із змінами інституціонального середовища.

4. *Стабільність і гнучкість.* Податкова політика повинна, з одного боку, відповідати визначенню у її концепції (доктрині) напрямом модифікації податкової системи та системи внесків до державних соціальних фондів, а з іншого — швидко реагувати на зміни у відтворювальних і фіскальних процесах.

У цілому сформоване інституціональне середовище необхідно враховувати при розробці податкової політики тільки у короткостроковому періоді, а у довгостроковій перспективі вже функціонуючі податкові механізми, сприяючи позитивним зрушенням у соціально-економічному розвитку і захисту національних інтересів в умовах глобалізації та інтеграційних процесів, повинні забезпечувати зміну інституціональних реалій.

Формування податкової політики у постсоціалістичних країнах має особливості, пов'язані з перебудовою соціально-економічної системи та перерозподільних механізмів в умовах становлення та утвердження ринкових відносин. З огляду на це, запропоновано такі концептуальні підходи до розвитку податкової системи [11, с. 56–57]:

— паралельне застосування великої кількості податків та єдиного податку для різних суб'єктів ринку (залежно від величини суб'єкта) з подальшим переходом до стимулювання малого підприємництва за практикою розвинутих країн: шляхом сплати всіх податків і податкових платежів, але за зниженими ставками;

— активне використання непрямих і прямих податків. Широке застосування ПДВ є доцільним через потребу вироблення механізму акумулювання коштів, який би одночасно мав розширену базу оподаткування (для забезпечення зростаючих фіскальних потреб) і страхував доходи бюджетів від інфляції шляхом прив'язки надходжень до зміни цін. Водночас розшарування суспільства порушує питання соціальної справедливості перерозподільних механізмів. Поступове зростання доходів громадян з часом дає можливість ширше застосовувати більш справедливі форми оподаткування (прямі податки);

— на перших етапах ринкової трансформації — використання доходів юридичних осіб як основних об'єктів прибуткового оподаткування та широке застосування неявних методів перерозподілу доходів населення через податки на споживання, а після досягнення прогресу в соціально-економічному розвитку — застосування знижених ставок ПДВ на товари масового споживання. Це допоможе наблизитися до оптимізації розподілу податкового навантаження адекватно доходам населення;

— поступовий перехід від застосування посиленого та жорсткого податкового контролю до ідеології партнерських відносин з платниками податків з позитивними змінами у розвитку економіко-інституціонального середовища.

Також вважаємо, що податкова політика у постсоціалістичних країнах повинна формуватися з урахуванням таких детермінант.

1. *Транзитивні реалії*. Важливим завданням податкової політики в умовах становлення та утвердження ринкової економіки має бути сприяння системним зрушенням. Для цього потрібне чітке концептуальне бачення необхідних реформ і податкових інструментів, які забезпечать їх реалізацію. Причому використання таких інструментів має бути адаптованим до національних реалій господарювання. Йдеться, по суті, про необхідність пошуку національного податкового ноу-хау – комплексу механізмів, який сприятиме якісно новим змінам у соціально-економічному розвитку.

Водночас для постсоціалістичної країни важливо застосовувати податки та податкові платежі, які забезпечують велику частку доходів держави у країнах з розвинутою ринковою економікою і, зокрема, в ЄС-15 (особливо, якщо обрано шлях євроінтеграції). Запровадження унікальних національних чи архаїчних податків (наприклад, податку з обороту) може вирішити окремі економічні та фіскальні проблеми, але послабить позиції країни у глобалізованому світі та (або) унеможливить поглиблення її співпраці з ЄС.

2. *Функціонування значного тіньового сектору економіки*. Становлення ринкової економіки, на перших етапах якого часто спостерігається поява (загострення) диспропорцій розвитку соціально-економічної системи та перерозподілу ВВП, спонукає велику кількість суб'єктів ринку вдаватися до використання тіньових схем господарювання. Причому усунення таких диспропорцій не завжди забезпечує зворотний рух у напрямі відмови від тіньової господарської діяльності (принаймні в очікуваних масштабах) *. “Розвинута” тіньова економіка, з одного боку, погіршує конкурентні умови для законослухняних суб'єктів ринку, а з іншого – призводить до істотних фіскальних втрат. Таким чином, податкова політика постсоціалістичної країни повинна бути спрямована на забезпечення детінізації економічних відносин з правильним розставлянням акцентів (“батоги і пряники”) у боротьбі з тіньовим сектором.

3. *Проблеми підвищення ефективності перерозподільних процесів*. У разі зростання ВВП у постсоціалістичних країнах створюється ілюзія, що лише ліберальні податкові реформи сприятимуть поліпшенню динаміки економічного розвитку, а дедалі більше розширення бази оподаткування слугуватиме фінансовою основою для розв'язання всіх соціальних і структурних проблем (у перспективі). Насправді потенціал економічного зростання за значної тінізації економіки, недофінансування оновлення інфраструктури і наукових досліджень є доволі обмеженим, а напруженість унаслідок поглиблення диспропорцій соціально-економічної системи посилює загрозу наростання радикальних настроїв у суспільстві. Тому країни, які не знаходять оптимального балансу у виборі економічних і соціальних пріоритетів при формуванні податкової політики, стають дуже уразливими до погіршення світової кон'юнктури і ризикують “стати жертвою” соціальних протестів.

Актуальним є запитання: якою має бути податкова політика держави в умовах економічної кризи? У науковій літературі висвітлено два підходи до її формування. Перша точка зору полягає в тому, що економічна криза – найкращий час для системних перетворень і посилення регулюючої функції податків. Саме в період кризи найбільше проявляються всі недоліки податкової системи, а ті прорахунки в законодавстві, які є припустимими у звичайних умовах, за рецесії стають дуже небез-

* Зауважимо, що у постсоціалістичних країнах ЄС тіньовий сектор економіки у 2007 р. становив 26% ВВП проти 17,4% – у країнах ЄС-15. Щодо України цей показник було оцінено на рівні 46,8% ВВП [12].

печними. Згідно з другою точкою зору, під час кризи застосування будь-яких інструментів податкового регулювання повинне бути мінімальним, а проведення системної податкової реформи є недоцільним. Основним аргументом прихильників другого підходу є те, що можливе послаблення жорсткої фіскальної дисципліни неодмінно призведе до значного зменшення надходжень до бюджету, які і без того скоротилися. Це зробить неможливими виконання соціальних зобов'язань і реалізацію інвестиційних програм, необхідних для подолання кризи [13, с. 282–283].

Ми дотримуємося першої позиції, особливо в умовах становлення і утвердження ринкових відносин. Криза — поштовх для переосмислення ролі держави у регулюванні соціально-економічних процесів і податкових інструментів, які вона використовує. Під час кризи легше переконати суспільство у доцільності системної податкової реформи, ніж коригувати податкову політику за сприятливої кон'юнктури.

Перейдемо до розгляду мало дослідженої вітчизняною наукою податкової політики на рівні інтеграційного утворення — ЄС.

Податкова політика ЄС формується відповідно до глави 2 "Податкові положення" розділу VII "Загальні правила конкуренції, оподаткування та зближення законодавств" частини III "Внутрішня політика та діяльність Союзу" Договору про функціонування ЄС та Повідомлення Єврокомісії*. У них зазначено, що в ЄС немає потреби в гармонізації податкових систем країн-учасниць. Вони обирають прийнятні для них податкові механізми з дотриманням законодавства ЄС (у тому числі директив та інших законодавчих актів з питань оподаткування). Формування спільної законодавчої бази з питань оподаткування в ЄС має базуватися на принципах субсидіарності та пропорційності. У ст. 113 Договору про функціонування ЄС ідеться про те, що Рада, ухвалюючи одностайно рішення після консультації з Європейським парламентом і Економічним та Соціальним комітетом, видає законодавчі акти щодо гармонізації податків з обороту, акцизів та інших непрямих податків, якщо це потрібно для створення або функціонування єдиного внутрішнього ринку та запобігання викривленню конкуренції**. При цьому Єврокомісія повинна наполягати на внесенні змін до податкових законодавств країн ЄС щодо норм, які не відповідають законодавству ЄС (його базовому законодавству і директивам, а також іншим законодавчим актам з питань оподаткування)***.

Протягом усієї історії формування спільної законодавчої бази щодо оподаткування відбувалося з ускладненнями, узгодження положень відповідних директив та інших законодавчих актів ЄС часто тривало роками. В ЄС найбільш гармонізованими є ПДВ і специфічні акцизи. Це зумовлено не тільки важливістю забезпечення вільного руху товарів і послуг у межах єдиного ринку, але й меншими відмінностями в обсягах споживання, ніж у рівні доходів населення та прибутку компаній у розрізі "старожилів" і нових країн ЄС. Сьогодні ухвалено лише кілька директив щодо гармонізації корпоративного податку, які стосуються переважно уникнення подвійного оподаткування (розв'язання проблем оподаткування транскордонної діяльності). Головними перешкодами для розвитку податкової гармонізації є неба-

* Повідомлення Єврокомісії "Про податкову політику в ЄС — пріоритети на майбутні роки" від 23.05.2001 р. (COM (2001) 260) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:EN:PDF>

** Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>

*** EU Tax Policy Strategy [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm

жання багатьох країн ЄС йти на обмеження свого суверенітету в ухваленні економічних рішень, а також не завжди ефективні дії країн, прийнятих до ЄС із політичних міркувань, стосовно використання можливостей їх участі в інтеграції для подолання відставання в економічному розвитку від країн, які започаткували євроінтеграцію *. Це створює істотні обмеження для податкової політики ЄС.

Наднаціональні органи ЄС розв'язують тільки ті проблеми в оподаткуванні його членів, з якими вони самі не можуть впоратися. Вирішення багатьох з них вимагає кращої координації національних податкових політик, що регламентується Повідомленням Єврокомісії **. Єврокомісія має гарантувати сумісність податкової політики ЄС з пріоритетами його функціонування та розвитку: забезпечення зростання ВВП, підвищення рівня зайнятості, досягнення поставлених цілей щодо охорони навколишнього середовища та енергетики.

Інша сфера діяльності Єврокомісії щодо оподаткування – стимулювання наукових досліджень та інновацій. Так, у Повідомленні Єврокомісії *** запропоновано податкові пільги для суб'єктів ринку, діяльність яких пов'язана з НДДКР та інноваціями, і надано рекомендації з їх використання. Це зроблено, насамперед, з метою усунення податкових перешкод інноваційно-інвестиційної діяльності ТНК, які функціонують на території кількох країн ЄС; імплементація цих положень сприяє конвергенції підходів до пільгового оподаткування.

Єврокомісія здійснила кроки для забезпечення прозорості та обміну податковою інформацією, запобігання недобросовісній податковій конкуренції, що висвітлено в Повідомленні ****. Зокрема, йдеться про особливості укладення угод з “третіми країнами” для запобігання ерозії податкової бази.

Важливий акцент у координації податкових політик країн ЄС зроблено на боротьбі з податковими правопорушеннями, посиленні контролю за відносинами материнських і дочірніх компаній, введенні податку на фінансові трансакції. Проте не завжди вдається досягти прогресу у цих питаннях. Зокрема, податок на фінансові трансакції, попри його важливість для акумулювання фінансових ресурсів з метою пом'якшення негативних наслідків можливих погіршень світової кон'юнктури, так і не запроваджено.

Єврокомісія активно використовує “необов'язкові” інструменти координації національних податкових політик (рекомендації) і регулярно публікує статистичні й аналітичні матеріали про оподаткування країн ЄС *****. Це сприяє “зближенню” податкових механізмів на його території.

Єврокомісія надає рекомендації з податкової політики країн ЄС. Це загальні рекомендації щодо прогресивних змін в оподаткуванні та пропозиції з коригування податкових механізмів окремих країн ЄС. Так, у 2014 р. країнам ЄС рекоменду-

* Особливості розвитку податкової гармонізації та впливу європейської інтеграції на оподаткування країн ЄС розглядалися нами у [10, с. 7–26].

** Повідомлення Єврокомісії від 19.12.2006 р. (COM (2006) 823) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0823&from=EN>.

*** Повідомлення Єврокомісії від 22.11.2006 р. (COM (2006) 728) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0728:FIN:EN:PDF>.

**** Повідомлення Єврокомісії від 28.04.2009 р. (COM (2009) 201) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:EN:PDF>.

***** EU Tax Policy Strategy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm.

валосся: розширювати податкову базу за рахунок скасування неефективних податкових пільг; спрощувати справляння ПДВ і підвищувати його ефективність; зменшувати податкове навантаження на працю та збільшувати його на споживання, майно і забруднення навколишнього середовища; вживати заходів щодо запобігання ухиленню від сплати податків і вдаватися до скоординованих дій для боротьби з агресивним податковим плануванням і податковими гаванями*.

Отже, податкова політика ЄС передбачає як формування спільної законодавчої бази щодо "зближення" податкових механізмів учасників інтеграції, запровадження інших погоджених заходів, насамперед, для боротьби з ухиленням від сплати податків і запобігання ерозії податкової бази, так і заохочення до схожих змін у національних інструментах оподаткування для розв'язання подібних проблем, досягнення перспективних цілей і виконання поточних завдань функціонування ЄС.

Дефініція "податкова політика ЄС" пов'язана з двома іншими термінами — "податкова гармонізація" та "податкова координація" ("координація податкових політик країн-членів"). А.І. Погорлецький вважає, що важливим фактором успішного розвитку європейської інтеграції є модифікація податкових механізмів країн ЄС, яка здійснюється під впливом міжнародної податкової конкуренції та гармонізації (координації). Відповідно, відбувається конвергенція національних податкових законодавств, структури податкових систем, податкових ставок, методик розрахунку податкової бази [14, с. 30].

У науковій літературі висвітлено й інший підхід до трактування термінів "податкова гармонізація" і "податкова координація" [15]. Згідно з ним, податкова політика ЄС реалізується шляхом податкової координації, однією з форм якої є податкова гармонізація (полягає у "вирівнюванні" ставок податків та (або) податкових баз). Автори цього підходу також дають визначення дефініції "конвергенція оподаткування", під якою розуміють зменшення відмінностей у національних податкових механізмах внаслідок податкової координації та податкової конкуренції (остання часто відбувається шляхом "руху вниз", тобто застосування стратегії податкової лібералізації).

Оскільки податкова гармонізація є однією з форм податкової координації, то її можна вважати формуванням спільної законодавчої бази щодо "зближення" податкових механізмів учасників інтеграції. Відповідно, розглядаємо податкову координацію в ЄС як податкову гармонізацію і запровадження інших узгоджених заходів, насамперед, для боротьби з ухиленням від сплати податків і запобігання ерозії податкової бази, а також надання рекомендацій для заохочення учасників інтеграції до змін у національних механізмах оподаткування з метою досягнення перспективних цілей і виконання поточних завдань функціонування інтеграційного утворення.

Підкреслимо, що "вирівнювання" ставок податків або податкових баз в ЄС може бути результатом не тільки податкової гармонізації, але й податкової координації, податкової конкуренції, а також внесення змін до національного податкового законодавства, не пов'язаного з цими процесами (внаслідок застосування різними країнами схожих податкових механізмів для розв'язання подібних проблем не з ініціативи Єврокомісії; створення сприятливих умов для економічного

* European Semester. Towards more growth friendly tax systems. What are the tax priorities for the 2014 European Semester [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/european_semester/index_en.htm.

зростання, на що орієнтована податкова конкуренція, є тільки одним із завдань податкової політики держави).

Водночас конвергенція оподаткування в ЄС відбувається переважно завдяки цілеспрямованому впливу його наднаціональних органів (податковій координації в інтересах інтеграційного утворення) та податковій конкуренції (податковим заходам країн ЄС, які відповідають національним інтересам). Оскільки агресивний “податковий демпінг” перешкоджає досягненню перспективних цілей і виконанню поточних завдань функціонування ЄС, то податкова координація має запобігати недобросовісній податковій конкуренції.

Схематично зв’язок податкової координації, гармонізації, конкуренції та конвергенції оподаткування в ЄС показано на рисунку. Наслідками податкової конкуренції можуть бути як конвергенція оподаткування, так і посилення відмінностей у національних механізмах оподаткування; не всі податкові зміни, які є проявом податкової конкуренції та забезпечують “зближення” національних податкових механізмів, сприяють досягненню перспективних цілей і виконанню поточних завдань функціонування ЄС; податкова гармонізація – найдійовіший імперативний інструмент усунення податкових перешкод співробітництва в ЄС, але завдяки їй відбувається лише частина змін у напрямі конвергенції оподаткування.



Зв’язок податкових координації, гармонізації, конкуренції та конвергенції в ЄС

Таке розмежування понять дає можливість краще зрозуміти сутність податкової політики ЄС. А.С. Захаров трактує її як систему заходів, які реалізуються не тільки інститутами та органами ЄС, але і його країнами-членами з метою гармонізації їх податкових законодавств для усунення податкових перешкод на внутрішньому ринку ЄС, вільного переміщення товарів, громадян, послуг і капіталу, недопущення недобросовісної податкової конкуренції та податкової дискримінації на внутрішньому ринку, розробки нових принципів і механізмів для уникнення подвійного оподаткування, а також забезпечення боротьби з податковими правопорушеннями [6, с. 8].

Податкова політика ЄС включає погоджені заходи його членів щодо уникнення подвійного оподаткування, боротьби з ухиленням від сплати податків і запобігання ерозії податкової бази. Проте підкреслимо, що основна роль у формуванні та реалізації податкової політики відводиться Єврокомісії, яка готує податкові ініціативи в ЄС і здійснює контроль і нагляд за їх втіленням у життя.

Усунення податкових перешкод на єдиному ринку ЄС, забезпечення вільного переміщення товарів, громадян, послуг і капіталу, недопущення недобросовісної податкової конкуренції та дискримінації належать до перспективних цілей і

завдань функціонування ЄС, але не формують їх вичерпного переліку. Тому ми розуміємо сутність податкової політики ЄС ширше.

Згідно з нашим баченням, податкова політика ЄС передбачає діяльність його наднаціональних органів і держав щодо формування спільної законодавчої бази у питаннях оподаткування, запровадження інших скоординованих податкових заходів, обов'язкових для виконання, а також надання рекомендацій для заохочення до певних змін у національних інструментах оподаткування з метою досягнення перспективних цілей і виконання поточних завдань функціонування інтеграційного утворення шляхом коригування перерозподільних механізмів його учасників.

Податкова політика ЄС реалізується шляхом податкової гармонізації (за згодою всіх його країн-членів) та реалізації інших форм податкової координації для забезпечення й заохочення "конструктивних" і недопущення "деструктивних" змін у національних механізмах оподаткування з метою досягнення зрушень у соціально-економічному розвитку його учасників. Формування податкової політики ЄС є мистецтвом збалансування часто суперечливих національних інтересів і справляє певний дисциплінуючий вплив на податкову політику країн ЄС, які "приділяють недостатньо уваги" вдосконаленню своїх перерозподільних механізмів.

Податкова політика країни — члена ЄС повинна враховувати податкову політику ЄС (насамперед, передбачати імплементацію заходів останньої, які є обов'язковими для виконання на всій його території). При формуванні податкової політики країни — претендента на вступ до ЄС є велике "поле для маневрів" у дотриманні національних інтересів, проте слід враховувати потребу в дедалі більшій кореспонденції національних податкових заходів і заходів податкової політики ЄС (зокрема, у разі надання Україні перспективи членства в ЄС вона повинна буде внести до податкового законодавства більше змін, ніж це передбачено Угодою про асоціацію між Україною та ЄС).

Відповідно до глави 4 "Оподаткування" розділу V "Економічне та галузеве співробітництво" Угоди про асоціацію між Україною та ЄС та Додатку XXVIII до неї, Україна має вживати заходів щодо удосконалення податкової системи та податкового адміністрування (з окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ, запобіганні ухиленню від оподаткування і агресивному податковому плануванню), а також у встановлені строки адаптувати вітчизняне податкове законодавство до визначених норм семи директив ЄС з ПДВ і специфічних акцизів (зокрема, Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість і директив, які регулюють сплату акцизу з "гармонізованих" під-акцизних товарів — спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів, енергопродуктів і електроенергії)*. Отже, йдеться про необхідність обов'язкового усунення ряду розбіжностей між нормами Податкового кодексу України та директив ЄС і реалізацію нашою державою певних (без встановлення конкретної форми) податкових трансформацій для розв'язання актуальних проблем в оподаткуванні.

З огляду на це, вважаємо, що податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС має базуватися на таких засадах:

1) у податковій політиці України доцільно враховувати положення даної Угоди, особливості податкової координації в ЄС, сучасні податкову політику та розви-

* Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії та їх державами-членами, з іншої сторони, від 21.03. і від 27.06.2014 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

ток оподаткування в країнах – членах ЄС (тенденції конвергенції оподаткування та особливості вдосконалення національних податкових механізмів з дотриманням фіскальних традицій) *;

2) значні відмінності у соціально-економічному розвитку та розвитку інституціонального середовища (зокрема, стосовно функціонування тіньового сектору) в Україні та країнах ЄС вимагають пошуку вітчизняного ноу-хау в податковому реформуванні з урахуванням досвіду європейських країн (позитивного та негативного) за схожих умов;

3) вітчизняна податкова політика повинна бути адекватною стану економіки та ситуації з наповненням бюджету і державних соціальних фондів та водночас забезпечувати поліпшення економічних і фіскальних показників, а також підвищення податкової конкурентоспроможності економіки.

Інакше кажучи, формування податкової політики в Україні має відбуватися на основі внесення змін до Податкового кодексу згідно з Угодою про асоціацію між Україною та ЄС (щодо ПДВ і специфічних акцизів), поступової імплементації інших обов'язкових заходів податкової політики ЄС, рекомендацій Єврокомісії та податкових механізмів країн ЄС із зрушеннями в економічному розвитку та детінізації економічних відносин, забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави одночасно із створенням умов для зростання ВВП.

В окремих дослідженнях ішлося про те, що ухвалення та імплементація Податкового кодексу України сприяли наближенню ставок податків у нашій державі до відповідних середніх ставок в ЄС [10, с. 135–161; 16]. При цьому податкові трансформації в Україні у 2014–2015 рр. у цілому відповідали рекомендаціям Єврокомісії та тенденціям податкового реформування у країнах ЄС. Відмова від зниження ставок ПДВ і податку на прибуток, скасування ряду пільг з цих податків, зміни у справлянні ПДВ та інші заходи щодо посилення фіскальної ролі податків на споживання, підвищення податкового навантаження на високі та пасивні доходи населення, розширення бази оподаткування податком на нерухомість, підвищення ставок ресурсних платежів та інших податків і зборів спрямовані на збільшення доходів бюджету та передбачали підвищення соціальної справедливості податкової системи. Водночас до 2016 р. в Україні ставка внесків до державних соціальних фондів для роботодавців (36,76–49,7%) значно перевищувала середню ставку в ЄС-28 (22,17%) і постсоціалістичних країнах ЄС (25,45%), що дестимулювало підприємництво та стримувало детінізацію економіки. При цьому спостерігався брак коштів на фінансування видатків бюджету економічного спрямування (у 2013–2014 рр. доходів зведеного бюджету не вистачало на повне покриття його поточних видатків). Це не сприяло зростанню ВВП ні шляхом підвищення податкової конкурентоспроможності національної економіки, ні за рахунок активної позиції держави з коригування соціально-економічних процесів.

Серед інших проблем в оподаткуванні України у 2015 р. слід згадати такі: вітчизняне податкове законодавство залишалось складним і мало багато недоліків; з імплементацією Податкового кодексу стало неможливим використання тільки окремих схем ухилення від сплати податків; не було вирішено завдання запровадження ефективних пільгових податкових механізмів заохочення інвестиційної діяльності; місцеві податки і збори не забезпечували надійної фінансової основи

* Питання формування податкової політики та сучасного розвитку оподаткування у країнах ЄС розглядалися раніше, зокрема, у [10, с. 27–44, 63–134].

функціонування органів місцевого самоврядування; нарахування та сплата податків вимагали значних витрат часу та коштів платників податків; необхідними були вдосконалення ризикоорієнтованого податкового контролю та налагодження партнерських відносин між податковими органами та платниками податків; існує дефіцит фіскальних ресурсів в умовах воєнних дій [10, с. 135–161; 17].

У 2016 р. набрали чинності зміни до Податкового кодексу України, згідно з якими обмежено використання пільгового режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарських виробників і звужено сферу застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва (за рахунок зниження в чотири рази порога доходу, який дає право бути платником єдиного податку), що стало кроком на шляху створення рівних умов в оподаткуванні для всіх видів економічної діяльності (на важливості останнього наголошує Єврокомісія) * і ускладнило мінімізацію оподаткування за допомогою платників єдиного податку; підвищено ставку податку на нерухомість і встановлено надбавку до нього у розмірі 25 тис. грн. на рік для будинків площею понад 500 м² і квартир – понад 300 м², що збільшило податкове навантаження на багатих; підвищено ставки акцизного податку на алкогольну і тютюнову продукцію на 40% і більше (це відповідає європейській тенденції посилення фіскальної ролі акцизів, але породжує загрозу тінізації виробництва та імпорту зазначених підакцизних товарів внаслідок різкого підвищення ставок); удосконалено механізм відшкодування ПДВ (забезпечення його своєчасного відшкодування передбачено Угодою про асоціацію з ЄС).

Крім того, у 2016 р. в Україні замість ставок 15% і 20% було встановлено єдину ставку податку на доходи фізичних осіб 18% (відбулося її вирівнювання із ставкою податку на прибуток), скасовано єдиний соціальний внесок для працівників і знижено його ставку для роботодавців відразу до 22%. Зазначимо, що вирівнювання ставок податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток навряд чи призведе до істотної активізації економічної діяльності (незважаючи на те, що загальне податкове навантаження на громадян з низькими доходами майже не змінилося), повернення до єдиної ставки прибуткового податку входить у суперечність з вимогою справедливості в оподаткуванні, а в ЄС не було прецедентів скасування внесків до державних соціальних фондів для працівників (у 2014 р. у постсоціалістичних країнах ЄС ставка цих внесків коливалася від 4% в Естонії до 20% у Хорватії). Зниження вітчизняної ставки єдиного соціального внеску для роботодавців приблизно у 2 рази пов'язане із загрозою значних фіскальних втрат без зрушень у детінізації економічних відносин (детінізація – це складний процес, для якого, особливо в умовах спаду, зниження ставок податків, навіть радикальне, є недостатнім; не було здійснено фіскально-адміністративних заходів для протидії приховуванню доходів від оподаткування). Не виключено, що ставку знову доведеться підвищувати для покриття "фіскального розриву". Вважаємо, що кращою альтернативою реалізованій у нас у 2016 р. реформі соціального оподаткування було б поступове зниження ставки єдиного соціального внеску для роботодавців, другий і наступні етапи якого залежали б від того, яким буде фіскальний ефект від початкового зниження ставки.

Дані зміни у вітчизняному оподаткуванні ухвалювалися успіхом наприкінці 2015 р. шляхом досягнення важкого компромісу в стінах Парламенту, що не сприяло їх позитивному сприйняттю суспільством.

* Потрібно розглянути можливості запозичення Україною європейського досвіду прямої державної підтримки агросектору.

Отже, Україні потрібна подальша податкова реформа, у ході якої слід зробити наголос на: 1) спрощенні податкового законодавства, усуненні суперечностей та недоліків у ньому (зокрема, тих, які дозволяють використання поширених схем ухилення від сплати податків); 2) адаптації норм Податкового кодексу до директив ЄС з ПДВ і специфічних акцизів (відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС); 3) посиленні контролю за наданням податкових пільг, введенні інвестиційних податкових пільг з урахуванням рекомендацій Єврокомісії; 4) розширенні бази та поглибленні прогресивності майнового оподаткування (від нього ухилитися важче, ніж від оподаткування доходів) як практичного втілення ідеї підвищення податкової справедливості на основі “включення” до податкової системи “податку на багатство” для збільшення доходів місцевих бюджетів; 5) спрощенні та автоматизації податкового адміністрування, удосконаленні системи ризикоорієнтованого податкового контролю (в тому числі запровадженні непрямих методів податкового контролю), поліпшенні відносин між податковими органами та платниками податків з урахуванням досвіду країн ЄС.

Також підкреслимо, що для забезпечення синергічного впливу податкового реформування та реформ у суміжних сферах на підвищення ефективності перерозподільних процесів в Україні важливе значення мають узгодження податкової, бюджетної та боргової політик, а також проведення інших важливих реформ (боротьба з корупцією, дерегуляція, децентралізація, оптимізація та підвищення ефективності функціонування державного сектору економіки тощо), більшість яких передбачена Угодою про асоціацію між Україною та ЄС.

Із зрушеннями у соціально-економічному розвитку, детінізацією економічних відносин і подальшим розв’язанням фіскальних проблем в Україні при формуванні податкової політики дедалі більше слід враховувати податкову політику ЄС (насамперед, приводити вітчизняне податкове законодавство у відповідність із положеннями директив ЄС щодо оподаткування, які не згадуються в Угоді) та його країн-членів.

Список використаної літератури

1. *Парыгина В.А., Браун К., Масгрейв Дж., Тедеев А.А.* Налоги и налогообложение в России : учеб. — М. : Эксмо, 2006. — 639 с.
2. *Пансков В.Г., Князев В.Г.* Налоги и налогообложение : учеб. для вузов. — М. : МЦФЭР, 2003. — 336 с.
3. Налоги и налогообложение : учеб. ; [под ред. Д.Г. Черника, Л.П. Павловой]. — М. : Инфра-М, 2001. — 508 с.
4. *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения : учеб. — М. : Юнити-Дана, 2007. — 495 с.
5. *Соколовська А.М.* Формування податкової політики в умовах невизначеності // *Фінанси України.* — 2012. — № 11. — С. 44–51.
6. *Захаров А.С.* Становление системы налогового права ЕС : автореф. ... канд. юрид. наук. — М. : МГИМО МИД России, 2010. — 24 с.
7. *Єфименко Т.І.* Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем // *Фінанси України.* — 2013. — № 3. — С. 7–26.
8. *Крисоватий А.І.* Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. — Тернопіль : Карт-бланш, 2005. — 371 с.
9. *Михайлишина Я.А.* Сущность налогового реформирования // *Налоги и налогообложение.* — 2013. — № 3. — С. 217–227.

10. Крисоватий А.І., Мельник В.М., Кошук Т.В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : моногр. ; [за ред. А.І. Крисоватого]. — Тернопіль, ТНЕУ, 2014. — 371 с.
11. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. — К. : Комп'ютерпрес, 2006. — 277 с.
12. Schneider F., Buehn A., Montenegro C.E. New Estimates for the Shadow Economies all over the World // International Economic Journal. — 2010. — № 24 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.
13. Иванов Ю.Б. Тенденции мировой налоговой политики в контексте антикризисного регулирования / Налоговые реформы. Теория и практика : моногр. ; [под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова]. — М. : Юнити-Дана, 2010. — С. 381–395.
14. Погорлецкий А.И. Налоговые аспекты расширения Европейского Союза // Вестник Санкт-Петербургского университета. — 2005. — Сер. 5. — № 1. — С. 30–39.
15. Bénassy-Quéré A., Trannoy A., Wolff G.B. Tax harmonization in Europe: Moving forward // French Council of Economic Analysis. — 2014. — № 14 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.bruegel.org/publications/publication-detail/publication/841-tax-harmonization-in-europe-moving-forward/>.
16. Мельник В.М., Кошук Т.В. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії // Економіка України. — 2014. — № 6. — С. 37–56.
17. Соколовська А.М. Необхідність та шляхи подальшого реформування податкової системи України / Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції. — У 2 т. ; [за ред. О.В. Шлапака, Т.І. Єфименко]. — К. : ДННУ "Акад. фін. управління", 2014. — Т. 1. — С. 117–143.

References

1. Parygina V.A., Brown C., Musgrave J., Tedeev A.A. *Nalogi i Nalogooblozhenie v Rossii* [Taxes and Taxation in Russia]. Moscow, Eksmo, 2006 [in Russian].
2. Panskov V.G., Knyazev V.G. *Nalogi i Nalogooblozhenie* [Taxes and Taxation]. Moscow, ICFED, 2003 [in Russian].
3. *Nalogi i Nalogooblozhenie, pod red. D.G. Chernika, L.P. Pavlovoi* [Taxes and Taxation], edited by D.G. Chernik, L.P. Pavlova. Moscow, Infra-M, 2001 [in Russian].
4. Maiburov I.A. *Teoriya i Istoriya Nalogooblozheniya* [Theory and History of Taxation]. Moscow, Yuniti-Dana, 2007 [in Russian].
5. Sokolov's'ka A.M. *Formuvannya podatkovoi polityky v umovakh nevyznachenosti* [Formation of the tax policy under the conditions of uncertainty]. *Finansy Ukrainy — Ukraine's Finances*, 2012, No. 11, pp. 44–51 [in Ukrainian].
6. Zakharov A.S. *Stanovlenie sistemy nalogovogo prava ES, avtoref. ... kand. yurid. nauk* [Establishment of the tax right system in EU], Author's abstract of the Cand. degree thesis (Jurid. Sci.). Moscow, MSIIR MFA Russia, 2010 [in Russian].
7. Efymenko T.I. *Aktual'ni pytannya suchasnykh strategii reformuvannya podatkovykh system* [Actual questions of modern strategies of reformation of tax systems]. *Finansy Ukrainy — Ukraine's Finances*, 2013, No. 3, pp. 7–26 [in Ukrainian].
8. Krysovatyi A.I. *Teoretyko-Organizatsiini Dominanty ta Praktyka Realizatsii Podatkovoi Polityky v Ukraini* [Organizational-Theoretic Dominants and the Practice of Realization of the Tax Policy in Ukraine]. Ternopil', Kart-Blansh, 2005 [in Ukrainian].

9. Mikhailishina Ya.A. *Sushchnost' nalogovogo reformirovaniya* [Essence of a tax reformation]. *Nalogi i Nalogoobl.* – *Taxes and Taxat.*, 2013, No. 3, pp. 217–227 [in Russian].

10. Krysovatyi A.I., Mel'nyk V.M., Koshchuk T.V. *Podatkovi Transformatsii v ES ta Podatkova Polityka Ukrainy v Konteksti Evrointegratsii, za red. A.I. Krysovatogo* [Tax Transformations in EU and Ukraine's Tax Policy in the Context of the Eurointegration], edited by A.I. Krysovatyi. Ternopil', TNEU, 2014 [in Ukrainian].

11. Mel'nyk V.M. *Opodatkuvannya: Naukove Obgruntuvannya ta Organizatsiya Protsesu* [Taxation: Scientific Substantiation and Organization of the Process]. Kyiv, Komp'yuterpres, 2006 [in Ukrainian].

12. Schneider F., Buehn A., Montenegro C.E. New estimates for the shadow economies all over the world. *Intern. Econ. J.*, 2010, No. 24, available at: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.

13. Ivanov Yu.B. *Tendentsii mirovoi nalogovoi politiki v kontekste antikrizisnogo regulirovaniya, v: Nalogovye Reformy. Teoriya i Praktika, pod red. I.A. Maiburova, Yu.B. Ivanova* [Tendencies of the world tax policy in the context of the anticrisis regulation, in: Tax Reforms. Theory and Practice], edited by I.A. Maiburov, Yu.B. Ivanov. Moscow, Yuniti-Dana, 2010, pp. 381–395 [in Russian].

14. Pogorletskii A.I. *Nalogovye aspekty rasshireniya Evropeiskogo Soyuza* [Tax aspects of the extension of the European Union]. *Vestn. Sankt-Peterb. Univ. – Bull. St.-Petersb. Univ.*, 2005, Ser. 5, No. 1, pp. 30–39 [in Russian].

15. Bénassy-Quéré A., Trannoy A., Wolff G.B. Tax harmonization in Europe: Moving forward. *French Council of Economic Analysis*, 2014, No. 14, available at: <http://www.bruegel.org/publications/publication-detail/publication/841-tax-harmonization-in-europe-moving-forward/>.

16. Mel'nyk V.M., Koshchuk T.V. *Podatkovi reformy v umovakh gostrogo defitsytu fiskal'nykh resursiv: dosvid krain ES ta ukrains'ki realii* [Tax reforms under conditions of the acute deficit of fiscal resources: experience of the countries of EU and Ukrainian realities]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2014, No. 6, pp. 37–56 [in Ukrainian].

17. Sokolovs'ka A.M. *Neobkhidnist' ta shlyakhy podal'shogo reformuvannya podatkovoi systemy Ukrainy, v: Modernizatsiya Finansovoi Systemy Ukrainy v Protsesi Evrointegratsii. U 2 t., za red. O.V. Shlapaka, T.I. Efymenko* [Necessity and ways of a further reformation of Ukraine's tax system, in: Modernization of Ukraine's Financial System in the Process of Eurointegration, in 2 Vols.], edited by O.V. Shlapak, T.I. Efymenko. Kyiv, Acad. Financ. Manag., 2014, Vol. 1, pp. 117–143 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 3 грудня 2014 р.
і була оновлена 14 січня 2016 р.