

---

---

## **ФИНАНСЫ. НАЛОГИ. КРЕДИТ**

УДК 336.02

**А. И. КРЫСОВАТЫЙ,**  
*профессор, доктор экономических наук,*  
*ректор Тернопольского национального экономического университета,*  
**В. Н. МЕЛЬНИК,**  
*профессор, доктор экономических наук,*  
*проректор по научной работе Европейского университета,*  
**Т. В. КОЩУК,**  
*кандидат экономических наук,*  
*старший научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов экономики*  
*ГУНУ “Академия финансового управления”*  
*(Киев)*

### **СУЩНОСТЬ И КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В УСЛОВИЯХ ЕВРОИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ**

*Исследованы теоретико-концептуальные основы налоговой политики государства и интеграционного образования – ЕС. Определены влияние институционального фактора на налоговую политику государства и его особенности при постсоциалистической трансформации. Предложено авторское видение налоговой координации и налоговой гармонизации как форм реализации налоговой политики ЕС и их связи с налоговой конкуренцией и конвергенцией налогообложения. Разработаны рекомендации по формированию налоговой политики Украины в условиях имплементации Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС.*

**Ключевые слова:** налоговая политика государства, налоговая политика интеграционного образования – ЕС, концепция (доктрина) налоговой политики, налоговая реформа, налоговая координация, налоговая гармонизация, налоговая конкуренция, конвергенция налогообложения.

---

**A. I. KRYSOVATYI,**  
*Professor, Doctor of Econ. Sci.,*  
*Rector of the Ternopol' National Economic University,*  
**V. N. MEL'NIK,**  
*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*  
*(Kiev)*

### **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*

**Крысоватый Андрей Игоревич (Krysovatyi Andrei Igorevich)** – e-mail: kai@tneu.edu.ua;  
**Мельник Виктор Николаевич (Mel'nik Viktor Nikolaevich)** – e-mail: melnik\_viktor@ukr.net;  
**Кошук Татьяна Васильевна (Koshchuk Tat'yana Vasil'evna)** – e-mail: koshchuk@meta.ua.

*under the post-socialist transformation is determined. Authors' look at the tax coordination 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.

Европейская экономическая интеграция, происходящая одновременно с глобализацией мировой экономики, актуализирует исследования налоговой политики на уровне не только государства, которое, в частности, стремится получить выгоды от вовлечения в мировые хозяйственные связи и (или) участия в интеграционных процессах, но и интеграционного образования (наднациональном уровне). Причем эти два субъекта налоговой политики разрабатывают ее для достижения положительных сдвигов в социально-экономическом развитии, но ставят перед собой разные цели в зависимости от того, каковы приоритеты их функционирования и развития.

Государство, формирующее свою налоговую политику, преследует цель соблюдения прежде всего собственных национальных интересов при конкретных внутренних и внешних социально-экономических и институциональных условиях (в том числе в зависимости от того, стремится ли оно улучшить функционирование своей экономики, входя в состав мировых лидеров по уровню экономического развития, или настроено на "скачок" в экономическом развитии за счет уменьшения "отставания" от мировых лидеров и находится на пути рыночных преобразований). В то же время налоговая политика интеграционного образования предполагает сбалансирование часто противоречивых национальных интересов для создания благоприятных условий развития интеграционного образования в целом и его участников в частности. Иногда это требует согласия последних на ухудшение отдельных национальных условий хозяйствования для получения других выгод как в ближайшее время, так и в будущем.

Сущность и концептуальные основы формирования налоговой политики разрабатывались в трудах В.Л. Андрущенко, Т.И. Ефименко, А.Д. Данилова, Ю.Б. Иванова, В.П. Кудряшова, И.А. Луниной, И.А. Майбурова, В.М. Опарина, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.М. Соколовской, В.М. Федосова, Д.Г. Черника и других ученых. Однако недостаточно исследованными остаются научная парадигма налоговой политики государства в условиях глобализации и европейской интеграции (в частности, при постсоциалистической трансформации), теоретико-методологические основы формирования и реализации налоговой политики интеграционного образования – ЕС, а также проблемы научного обоснования рекомендаций по модификации налоговой политики в Украине в условиях имплементации Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС. **Цель статьи** – уточнить теоретико-методологические основы налоговой политики в условиях европейской интеграции, разработать предложения по формированию налоговой политики в Украине с учетом евроинтеграционных задач и приоритетов.

В научной литературе налоговая политика часто рассматривается на уровне государства, что хорошо прослеживается в определениях данной дефиниции. Причем существует два подхода (узкий и широкий) к трактовке термина "налоговая политика государства". Узкий подход характеризует налоговую политику как систему мер, осуществляемых государством в сфере налогов и налоговых платежей

(сборов). В частности, В.А. Парыгина и другие под налоговой политикой понимают комплекс организационных и правовых мер государства по формированию, улучшению и развитию налоговой системы, повышению эффективности налогового контроля и администрирования в целом [1, с. 123].

Широкий подход базируется на рассмотрении не только фискальной, но и не менее значимой регулирующей роли налогов. Однако различные определения налоговой политики в рамках этого подхода характеризуются разной степенью “широты взгляда” на ее сущность. По мнению В.Г. Панскова и В.Г. Князева, налоговая политика – совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства для обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов [2, с. 117].

В других определениях отсутствует особый акцент на фискальной роли налогов. В частности, Д.Г. Черник и Л.П. Павлова рассматривают налоговую политику как составляющую экономической политики государства, направленную на формирование налоговой системы, которая будет обеспечивать экономический рост, способствовать гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков с учетом социально-экономической ситуации в стране [3, с. 55].

И.А. Майбуров считает, что регулирующее влияние налогообложения не ограничивается доминантой обеспечения роста ВВП, поэтому предлагает свое определение этой дефиниции. По его мнению, налоговая политика – составляющая социально-экономической политики государства, ориентированная на формирование такой налоговой системы, которая будет стимулировать накопление и рациональное использование национального богатства страны, способствовать гармонизации интересов экономики и общества и тем самым обеспечивать его социально-экономический прогресс [4, с. 434–435].

А.М. Соколовская развивает подходы Д.Г. Черника, Л.П. Павловой и И.А. Майбунова к трактовке сущности налоговой политики государства, считая формирование налоговой политики искусством достижения компромисса интересов разных общественных групп в вопросе установления и изменения параметров налоговой системы, отвечающей требованиям обеспечения социально-экономического прогресса общества в целом и задачам, стоящим перед страной на конкретном этапе ее развития; в условиях макроэкономической нестабильности – способностью использовать налоги для достижения баланса между решением задач фискальной консолидации и созданием условий для экономического роста [5, с. 44].

В отличие от налоговой политики интеграционного образования, которое не ставит целью финансово обеспечить функционирование всех своих участников, налоговая политика государства должна быть ориентирована на аккумулирование в централизованных денежных фондах достаточного объема средств для выполнения возложенных на него функций. Это получит отражение в определении налоговой политики государства. Вместе с тем не следует сводить трактовку этой дефиниции к системе мер, осуществляемых государством в сфере налогообложения с целью установления всех элементов налога для обеспечения доходной части государственного бюджета и защиты налогового суверенитета, как предлагает А.С. Захаров [6, с. 8]. Защита национальных интересов и налогового суверенитета (если это отвечает национальным интересам) является важной задачей налоговой политики государства в условиях развития глобализации и европейской интеграции, однако на ней не акцентировалось внимание в других приведенных определениях.

Последнее подчеркивает Т.И. Ефименко, которая считает, что одна из основных задач налоговой политики в современных условиях состоит в том, чтобы, обеспечивая необходимый объем поступлений в бюджеты всех уровней для выполнения функций государства, одновременно побуждать экономических агентов ориентировать бизнес-деятельность в направлениях, приоритетных для сильного, конкурентоспособного государства [7, с. 9].

Также отметим, что налоговая политика государства “выходит за рамки” формирования налоговой системы, поскольку включает меры по введению (отмене), корректировке механизмов и организации взимания взносов в государственные социальные фонды, учитываемых при определении налоговой нагрузки на экономику и субъектов рынка, но во многих странах не входящих в состав налоговой системы.

Еще один важный акцент в понимании сущности этой дефиниции. Налоговая политика государства является косвенным методом регулирования социально-экономического развития в процессе распределения и перераспределения ВВП [2, с. 116–117; 8, с. 13–14]. Учитывая сказанное, под налоговой политикой государства понимаем его деятельность по введению (отмене), корректировке механизмов и организации взимания налогов и налоговых платежей, которые являются инструментом распределения и перераспределения ВВП, с целью обеспечения надежной финансовой основы функционирования государства, достижения положительных сдвигов в социально-экономическом развитии и защиты национальных интересов в условиях глобализации и интеграционных процессов.

Концептуальные основы формирования налоговой политики государства также разработаны экономической наукой. Доказано, что формирование налоговой политики государства должно происходить на базе следующих критериев: фискальной достаточности (интересы государства — обеспечение его необходимым объемом финансовых ресурсов для выполнения возложенных на него функций); экономической эффективности (интересы налогоплательщиков — минимизация негативного влияния налогообложения на экономические процессы); социальной справедливости (интересы граждан — увязка уплаченных налогов и налоговых платежей с “обратным потоком” качественных общественных благ); стабильности; гибкости [8, с. 136]. При этом в зависимости от того, какое “соотношение” используется для соблюдения первых двух критериев, можно сделать вывод о форме налоговой политики государства: политике максимальных налогов, политике экономического развития или политике разумных налогов [2, с. 118–120; 8, с. 22–23].

А.М. Соколовская справедливо считает одним из ключевых принципов, на которых должны основываться формирование и реализация налоговой политики государства, единство стратегии и тактики налоговой политики. Тактические цели, задачи и пути их выполнения не должны противоречить стратегическим, а вместе они должны соответствовать концепции (доктрине) налоговой политики [5, с. 50].

И.А. Майбуrow и А.М. Соколовская под концепцией (доктриной) налоговой политики понимают принципиальную систему взглядов на построение налоговой системы страны, направление ее совершенствования и (или) реформирования [4, с. 436; 5, с. 50]. Можно согласиться с этим подходом “с поправкой” на то, что налоговая политика “выходит за рамки” формирования налоговой системы. Поэтому считаем концепцией (доктриной) налоговой политики государства систему взглядов на построение налоговой системы и системы взносов в государственные социальные фонды, направления их совершенствования и (или) реформирования.

Важно также то, что в научной литературе нет единства в трактовке дефиниции “налоговая реформа”. Если И.А. Майбуrow считает налоговую реформу огра-

ническим во времени комплексным процессом кардинальных преобразований налоговой системы для приведения ее в соответствие с новым содержанием налоговой политики государства [4, с. 437], то Я.А. Михайлишина понимает ее существенно шире. По ее мнению, налоговая реформа – целенаправленная корректировка государством налоговой системы, которая служит средством реализации налоговой политики. Объективным стимулом налоговой реформы является необходимость адаптации элементов налоговой системы к меняющимся экономическим условиям их функционирования [9, с. 218–220]. Мы придерживаемся позиции “золотой середины”, понимая под налоговой реформой комплексный процесс внесения существенных изменений в налоговую систему и (или) систему взносов в государственные социальные фонды в связи с корректировкой налоговой политики государства.

Среди других принципов, на которых должны основываться формирование и реализация налоговой политики государства, А.М. Соколовская выделяет следующие: преемственность налоговой политики и поэтапность изменений; комплексность (реформирование налоговой системы не может заменить реформирование других сфер экономической и общественной жизни); оценка и учет в процессе принятия решений по направлениям налоговой политики ожидаемых эффектов; обеспечение соответствия содержания налоговой новации условиям ее реализации; соответствие налоговых новаций общественным ожиданиям как залог их общественного восприятия; гласность [5, с. 50–51].

Соглашаясь с позицией ученой, отметим, что эти принципы связаны с учетом институционального фактора (влияния институциональной среды – формальных институтов, неформальных институтов, культурных традиций и ценностей) при формировании и реализации налоговой политики. Изменение параметров налогообложения часто предусматривает передачу финансовых ресурсов одних экономических субъектов другим, что первые не всегда воспринимают положительно, а потому блокируют. В частности, предпринимательский сектор пытается помешать принятию законов о повышении ставок налогов (увеличение налоговых изъятий не компенсирует эквивалентное увеличение потребления им общественных благ), а если это не удастся, ищет пути уменьшения налоговой нагрузки на бизнес, не желая в полном объеме выполнять новые фискальные обязательства. Вследствие этого государство недополучает поступлений налогов и налоговых платежей, что не позволяет без государственных заимствований (которые не всегда доступны из-за ограничения дефицита бюджета) профинансировать дополнительные расходы. Расходы государства приходится корректировать с учетом фактических объемов поступлений налогов, налоговых платежей и привлеченных займов. Теоретически оптимальные изменения в параметрах перераспределительных процессов не происходят. Фактические темпы роста ВВП оказываются меньше потенциальных. Экономический эффект налоговой (институциональной) трансформации в основном полностью или частично нивелируется влиянием инерционной массы всей институциональной среды [10, с. 44–62].

Следовательно, институциональными критериями формирования и реализации налоговой политики государства считаем следующие.

1. *Компромиссность*. Нужно сбалансировать интересы государства, предпринимательского сектора и граждан, причем так, чтобы все субъекты перераспределительных отношений были удовлетворены результатами перераспределения примерно одинаково. Следует собирать максимум поступлений налогов и налоговых платежей, не подавляя предпринимательской инициативы; расходы государства

должны обеспечивать оптимальное сочетание социальных мер, мер по содействию росту ВВП и рыночным трансформациям (в постсоциалистических странах).

2. *Комплементарность налоговых изменений.* Налоговые новации должны быть хорошо согласованы с другими законодательными нормами, предусматривать меры влияния на неформальный уровень институциональной среды и положительно оцениваться обществом. В то же время, пропагандируя непопулярные налоговые трансформации, нужно учитывать, что неэффективные налоговые механизмы вредны как с позиций социальной справедливости, так и из соображений сугубо прагматических. Замедляя рост ВВП, они через некоторое время оборачиваются даже против тех, кто получил от них выгоду вначале.

3. *Отказ от радикальных налоговых инициатив.* Значительные изменения в налогообложении часто связаны не столько с положительным экономическим эффектом и расширением налоговой базы, сколько с фискальными потерями, которые приходится компенсировать привлечением государственных займов. Поэтому налоговая реформа должна происходить не методом "большого скачка", а постепенно, одновременно с изменениями институциональной среды.

4. *Стабильность и гибкость.* Налоговая политика должна, с одной стороны, соответствовать определенным в ее концепции (доктрине) направлениям модификации налоговой системы и системы взносов в государственные социальные фонды, а с другой — быстро реагировать на изменения в воспроизводственных и фискальных процессах.

В целом сформированную институциональную среду необходимо учитывать при разработке налоговой политики только в краткосрочном периоде, а в долгосрочной перспективе уже функционирующие налоговые механизмы, способствуя положительным сдвигам в социально-экономическом развитии и защите национальных интересов в условиях глобализации и интеграционных процессов, должны обеспечивать изменение институциональных реалий.

Формирование налоговой политики в постсоциалистических странах имеет особенности, связанные с перестройкой социально-экономической системы и перераспределительных механизмов в условиях становления и утверждения рыночных отношений. С учетом этого предложены следующие концептуальные подходы к развитию налоговой системы [11, с. 56–57]:

– параллельное применение множества налогов и единого налога для разных субъектов рынка (в зависимости от величины субъекта) с последующим переходом к стимулированию малого предпринимательства на основе практики развитых стран: путем уплаты всех налогов и налоговых платежей, но по сниженным ставкам;

– активное использование косвенных и прямых налогов. Широкое применение НДС целесообразно из-за необходимости выработки механизма аккумуляции средств, который бы одновременно имел расширенную базу налогообложения (для обеспечения возрастающих фискальных потребностей) и страховал доходы бюджетов от инфляции путем привязки поступлений к изменению цен. В то же время расслоение общества затрагивает вопрос социальной справедливости перераспределительных механизмов. Постепенный рост доходов граждан со временем дает возможность шире применять более справедливые формы налогообложения (прямые налоги);

– на первых этапах рыночной трансформации — использование доходов юридических лиц как основных объектов подоходного налогообложения и широкое применение неявных методов перераспределения доходов населения посредством налогов на потребление, а после достижения прогресса в социально-экономиче-

ском развитии – применение сниженных ставок НДС на товары массового потребления. Это поможет приблизиться к оптимизации распределения налоговой нагрузки адекватно доходам населения;

– постепенный переход от использования усиленного и жесткого налогового контроля к идеологии партнерских отношений с налогоплательщиками с положительными изменениями в развитии экономико-институциональной среды.

Также считаем, что налоговая политика в постсоциалистических странах должна формироваться с учетом следующих детерминант.

1. *Транзитивные реалии.* Важной задачей налоговой политики в условиях становления и утверждения рыночной экономики должно быть содействие системным сдвигам. Для этого нужно четкое концептуальное видение необходимых реформ и налоговых инструментов, которые обеспечат их реализацию. Причем использование таких инструментов должно быть адаптировано к национальным реалиям хозяйствования. Речь идет, по сути, о необходимости поиска национального налогового ноу-хау – комплекса механизмов, который будет способствовать качественно новым изменениям в социально-экономическом развитии.

В то же время для постсоциалистической страны важно применять налоги и налоговые платежи, которые обеспечивают львиную долю доходов государства в странах с развитой рыночной экономикой и, в частности, в ЕС-15 (особенно, если выбран путь евроинтеграции). Введение уникальных национальных или архаичных налогов (например, налога с оборота) может решить отдельные экономические и фискальные проблемы, но ослабит позиции страны в глобализованном мире и (или) сделает невозможным углубление ее сотрудничества с ЕС.

2. *Функционирование значительного теневого сектора экономики.* Становление рыночной экономики, на первых этапах которого часто наблюдается появление (обострение) диспропорций развития социально-экономической системы и перераспределения ВВП, побуждает большое количество субъектов рынка прибегать к использованию теневых схем хозяйствования. Причем устранение таких диспропорций не всегда обеспечивает обратное движение в направлении отказа от теневой хозяйственной деятельности (по крайней мере, в ожидаемых масштабах)\*. “Развитая” теневая экономика, с одной стороны, ухудшает конкурентные условия для законопослушных субъектов рынка, а с другой – приводит к существенным фискальным потерям. Таким образом, налоговая политика постсоциалистической страны должна быть направлена на обеспечение детенизации экономических отношений с правильной постановкой акцентов (“кнутов и пряников”) в борьбе с теневым сектором.

3. *Проблемы повышения эффективности перераспределительных процессов.* В случае роста ВВП в постсоциалистических странах создается иллюзия, что только либеральные налоговые реформы будут способствовать улучшению динамики экономического развития, а все большее расширение базы налогообложения будет служить финансовой основой для решения всех социальных и структурных проблем (в перспективе). На самом деле потенциал экономического роста при значительной тенизации экономики, недофинансировании обновления инфраструктуры и научных исследований весьма ограничен, а напряженность вследствие углубления диспропорций социально-экономической системы усиливает угрозу нарастания радикальных настроений в обществе. Поэтому страны, которые не находят оптимального баланса в выборе экономических и социальных приоритетов при формировании налоговой

\* Отметим, что в постсоциалистических странах ЕС теневой сектор экономики в 2007 г. составил 26% ВВП против 17,4% ВВП – в странах ЕС-15. По Украине этот показатель был оценен на уровне 46,8% ВВП [12].

политики, становятся очень уязвимыми к ухудшению мировой конъюнктуры и рискуют “стать жертвой” социальных протестов.

Актуален вопрос: какой должна быть налоговая политика государства в условиях экономического кризиса? В научной литературе освещены два подхода к ее формированию. Первая точка зрения состоит в том, что экономический кризис — лучшее время для системных преобразований и усиления регулирующей функции налогов. Именно в период кризиса сильнее всего проявляются все недостатки налоговой системы, а те просчеты в законодательстве, которые допустимы в обычных условиях, при рецессии становятся очень опасными. Согласно второй точке зрения, во время кризиса применение каких-либо инструментов налогового регулирования должно быть минимальным, а проведение системной налоговой реформы нецелесообразно. Основным аргументом сторонников второго подхода является то, что возможное ослабление жесткой фискальной дисциплины неизбежно приведет к значительному уменьшению поступлений в бюджет, которые и без того сократились. Это сделает невозможными выполнение социальных обязательств и реализацию инвестиционных программ, необходимых для преодоления кризиса [13, с. 282–283].

Мы придерживаемся первой позиции, особенно в условиях становления и укрепления рыночных отношений. Кризис — толчок для переосмысления роли государства в регулировании социально-экономических процессов и налоговых инструментов, которые оно использует. Во время кризиса легче убедить общество в целесообразности системной налоговой реформы, чем корректировать налоговую политику при благоприятной конъюнктуре.

Перейдем к рассмотрению мало исследованной отечественной наукой налоговой политики на уровне интеграционного образования — ЕС.

Налоговая политика ЕС формируется в соответствии с главой 2 “Налоговые положения” раздела VII “Общие правила конкуренции, налогообложения и сближение законодательств” части III “Внутренняя политика и деятельность Союза” Договора о функционировании ЕС и Сообщения Еврокомиссии \*. В них указано, что в ЕС нет необходимости в гармонизации налоговых систем стран-участниц. Они выбирают приемлемые для них налоговые механизмы с соблюдением законодательства ЕС (в том числе директив и других законодательных актов по вопросам налогообложения). Формирование общей законодательной базы по вопросам налогообложения в ЕС должно базироваться на принципах субсидиарности и пропорциональности. В ст. 113 Договора о функционировании ЕС говорится о том, что Совет, принимая единогласно решение после консультации с Европейским парламентом и Экономическим и Социальным комитетом, издает законодательные акты по гармонизации налогов с оборота, акцизов и других косвенных налогов, если это нужно для создания или функционирования единого внутреннего рынка и предотвращения искажения конкуренции \*\*. При этом Еврокомиссия должна настаивать на внесении изменений в налоговое законодательство стран ЕС относительно норм, которые не отвечают законодательству ЕС (его базовому законодательству и директивам, а также другим законодательным актам ЕС по налогообложению) \*\*\*.

\* Сообщение Еврокомиссии “О налоговой политике в ЕС — приоритеты на будущие годы” от 23.05.2001 г. (COM (2001) 260) [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>.

\*\*\* EU Tax Policy Strategy [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/tax\\_policy/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm).



На протяжении всей истории формирование общей законодательной базы по налогообложению происходило трудно, согласование положений соответствующих директив и других законодательных актов ЕС часто длилось годами. В ЕС наиболее гармонизированы НДС и специфические акцизы. Это обусловлено не только важностью обеспечения свободного движения товаров и услуг в границах единого рынка, но и меньшими различиями в объемах потребления, чем в уровне доходов населения и прибыли компаний в разрезе “старожилов” и новых стран ЕС. Сегодня принято лишь несколько директив по гармонизации корпоративного налога, которые относятся преимущественно к избежанию двойного налогообложения (решению проблем налогообложения трансграничной деятельности). Главными препятствиями для развития налоговой гармонизации являются нежелание многих стран ЕС идти на ограничение своего суверенитета в принятии экономических решений, а также не всегда эффективные действия стран, принятых в ЕС из политических соображений, относительно использования возможностей их участия в интеграции для преодоления отставания в экономическом развитии от стран, которые начали евроинтеграцию \*. Это создает существенные ограничения для налоговой политики ЕС.

Наднациональные органы ЕС устраняют только те проблемы в налогообложении его членов, с которыми они сами не могут справиться. Решение многих из них требует лучшей координации национальных налоговых политик, регламентируемой Сообщением Еврокомиссии \*\*. Еврокомиссия должна гарантировать совместимость налоговой политики ЕС с приоритетами его функционирования и развития: обеспечение роста ВВП, повышение уровня занятости, достижение поставленных целей по охране окружающей среды и энергетике.

Другая сфера деятельности Еврокомиссии по налогообложению – стимулирование научных исследований и инноваций. Так, в Сообщении Еврокомиссии \*\*\* предложены налоговые льготы для субъектов рынка, деятельность которых связана с НИОКР и инновациями, и даны рекомендации по их использованию. Это сделано, в первую очередь, с целью устранения налоговых препятствий инновационно-инвестиционной деятельности ТНК, функционирующих на территории нескольких стран ЕС; имплементация этих положений способствует конвергенции подходов к льготному налогообложению.

Еврокомиссия предприняла шаги для обеспечения прозрачности и обмена налоговой информацией, предотвращения недобросовестной налоговой конкуренции, что освещено в Сообщении \*\*\*\*. В частности, говорится об особенностях заключения соглашений с “третьими странами” для предотвращения эрозии налоговой базы.

Важный акцент в координации налоговых политик стран ЕС сделан на борьбе с налоговыми правонарушениями, усилении контроля за отношениями материнских и дочерних компаний, введении налога на финансовые трансакции. Однако не всегда удается достичь прогресса в этих вопросах. В частности, так и не введен налог на финансы трансакции, несмотря на его важность для аккумуляции финансовых

\* Особенности развития налоговой гармонизации и влияния европейской интеграции на налогообложение стран ЕС рассматривались нами в [10, с. 7–26].

\*\* Сообщение Еврокомиссии от 19.12.2006 г. (COM (2006) 823) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0823&from=EN>.

\*\*\* Сообщение Еврокомиссии от 22.11.2006 г. (COM (2006) 728) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0728:FIN:EN:PDF>.

\*\*\*\* Сообщение Еврокомиссии от 28.04.2009 г. (COM (2009) 201) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:EN:PDF>.

ресурсов с целью смягчения негативных последствий возможных ухудшений мировой конъюнктуры.

Еврокомиссия активно использует “необязательные” инструменты координации национальных налоговых политик (рекомендации) и регулярно публикует статистические и аналитические материалы о налогообложении стран ЕС \*. Это способствует “сближению” налоговых механизмов на его территории.

Еврокомиссия дает рекомендации по налоговой политике стран ЕС. Это общие рекомендации о прогрессивных изменениях в налогообложении и предложениях по корректировке налоговых механизмов отдельных стран ЕС. Так, в 2014 г. странам ЕС рекомендовалось: расширять налоговую базу за счет отмены неэффективных налоговых льгот; упрощать взимание НДС и повышать его эффективность; уменьшать налоговую нагрузку на труд и увеличивать на потребление, имущество и загрязнение окружающей среды; принимать меры по предотвращению уклонения от уплаты налогов и прибегать к скоординированным действиям для борьбы с агрессивным налоговым планированием и налоговыми гаванями \*\*.

Следовательно, налоговая политика ЕС предусматривает как формирование общей законодательной базы для “сближения” налоговых механизмов участников интеграции, внедрение других согласованных мероприятий, прежде всего, для борьбы с уклонением от уплаты налогов и предотвращения эрозии налоговой базы, так и поощрение подобных изменений в национальных инструментах налогообложения для решения подобных проблем, достижения перспективных целей и выполнения текущих задач функционирования ЕС.

Дефиниция “налоговая политика ЕС” связана с двумя другими терминами — “налоговая гармонизация” и “налоговая координация” (“координация налоговых политик стран-членов”). А.И. Погорлецкий считает, что важным фактором успешного развития европейской интеграции является модификация налоговых механизмов стран ЕС, осуществляемая под воздействием международной налоговой конкуренции и гармонизации (координации). Следовательно, происходит конвергенция национальных налоговых законодательств, структуры налоговых систем, налоговых ставок, методик расчета налоговой базы [14, с. 30].

В научной литературе освещен и другой подход к трактовке терминов “налоговая гармонизация” и “налоговая координация” [15]. Согласно ему, налоговая политика ЕС реализуется путем налоговой координации, одной из форм которой является налоговая гармонизация (состоит в “выравнивании” ставок налогов и (или) налоговых баз). Авторы этого подхода также дают определение дефиниции “конвергенция налогообложения”, под которой понимают уменьшение различий в национальных налоговых механизмах вследствие налоговой координации и налоговой конкуренции (последняя часто происходит путем “движения вниз”, то есть применения стратегии налоговой либерализации).

Поскольку налоговая гармонизация является одной из форм налоговой координации, то ее можно считать формированием общей законодательной базы по “сближению” налоговых механизмов участников интеграции. Соответственно, рассматриваем налоговую координацию в ЕС в качестве налоговой гармонизации и внедрения других согласованных мер, в первую очередь, для борьбы с уклонением от уплаты налогов и предотвращения эрозии налоговой базы, а также предоставле-

---

\* EU Tax Policy Strategy [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/tax\\_policy/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm).

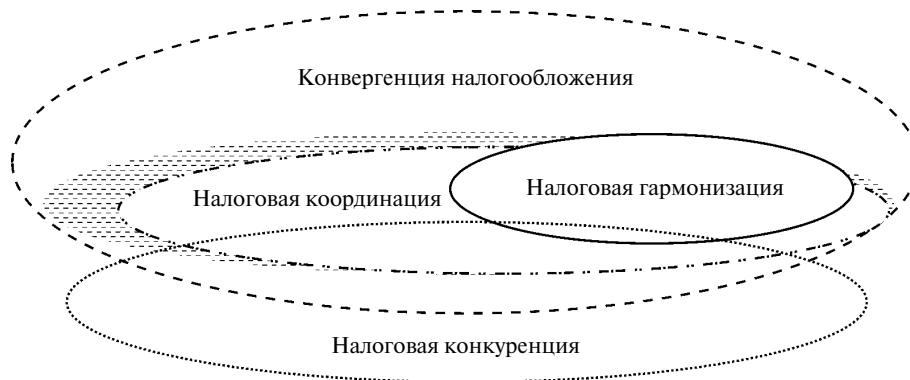
\*\* European Semester. Towards more growth friendly tax systems. What are the tax priorities for the 2014 European Semester [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/european\\_semester/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/european_semester/index_en.htm).

ния рекомендаций для поощрения участников интеграции к изменениям в национальных механизмах налогообложения, достижения перспективных целей и выполнения текущих задач функционирования интеграционного образования.

Отметим, что “выравнивание” ставок налогов или налоговых баз в ЕС может быть результатом не только налоговой гармонизации, но и налоговой координации, налоговой конкуренции, а также внесения изменений в национальное налоговое законодательство, не связанных с этими процессами (вследствие применения разными странами похожих налоговых механизмов для решения подобных проблем не по инициативе Еврокомиссии создание благоприятных условий для экономического роста, на что ориентирована налоговая конкуренция, является только одной из задач налоговой политики государства).

В то же время конвергенция налогообложения в ЕС происходит в основном благодаря целенаправленному воздействию его наднациональных органов (налоговой координации в интересах интеграционного образования) и налоговой конкуренции (налоговыми мерами стран ЕС, которые соответствуют национальным интересам). Поскольку агрессивный “налоговый демпинг” препятствует достижению перспективных целей и выполнению текущих задач функционирования ЕС, то налоговая координация должна предотвращать недобросовестную налоговую конкуренцию.

Схематически связь налоговой координации, гармонизации, конкуренции и конвергенции налогообложения в ЕС показана на рисунке. Последствиями налоговой конкуренции могут быть как конвергенция налогообложения, так и усиление различий в национальных механизмах налогообложения; не все налоговые изменения, которые являются следствием налоговой конкуренции и обеспечивают “сближение” национальных налоговых механизмов, способствуют достижению перспективных целей и выполнению текущих задач функционирования ЕС; налоговая гармонизация – самый императивный инструмент устранения налоговых препятствий сотрудничества в ЕС, но благодаря ей происходит лишь часть изменений в направлении конвергенции налогообложения.



**Связь налоговых координации, гармонизации, конкуренции и конвергенции в ЕС**

Такое разграничение понятий позволяет лучше осознать сущность налоговой политики ЕС. А.С. Захаров трактует ее как систему мер, реализуемых не только институтами и органами ЕС, но и его странами-членами с целью гармонизации их налогового законодательства для устранения налоговых препятствий на внутреннем рынке ЕС, свободного перемещения товаров, граждан, услуг и капитала, недопущения недобросовестной налоговой конкуренции и налоговой дискриминации на внутреннем рынке, разработки новых принципов и механизмов избежания двойного налогообложения, а также обеспечения борьбы с налоговыми правонарушениями [6, с. 8].

Налоговая политика ЕС включает согласованные меры его членов во избежание двойного налогообложения, по борьбе с уклонением от уплаты налогов и предотвращению эрозии налоговой базы. Однако отметим, что основная роль в формировании и реализации налоговой политики отведена Еврокомиссии, которая подготавливает налоговые инициативы в ЕС и осуществляет контроль и надзор за их воплощением в жизнь.

Устранение налоговых препятствий на едином рынке ЕС, обеспечение свободного перемещения товаров, граждан, услуг и капитала, недопущение недобросовестной налоговой конкуренции и дискриминации относятся к перспективным целям и задачам функционирования ЕС, но не формируют их исчерпывающего перечня. Поэтому мы понимаем сущность налоговой политики ЕС шире.

Согласно нашему видению, налоговая политика ЕС предполагает деятельность его наднациональных органов и государств по формированию общей законодательной базы в вопросах налогообложения, введению других скоординированных налоговых мер, обязательных для выполнения, а также предоставление рекомендаций для поощрения определенных изменений в национальных инструментах налогообложения, достижения перспективных целей и выполнения текущих задач функционирования интеграционного образования путем корректировки перераспределительных механизмов его участников.

Налоговая политика ЕС реализуется путем налоговой гармонизации (при согласии всех его стран-членов) и реализации других форм налоговой координации для обеспечения и поощрения "конструктивных" и недопущения "деструктивных" изменений в национальных механизмах налогообложения с целью достижения сдвигов в социально-экономическом развитии его участников. Формирование налоговой политики ЕС является искусством сбалансирования часто противоречивых национальных интересов и оказывает определенное дисциплинирующее влияние на налоговую политику стран ЕС, которые "уделяют недостаточно внимания" совершенствованию своих перераспределительных механизмов.

Налоговая политика страны – члена ЕС должна учитывать налоговую политику ЕС (в первую очередь, предусматривать имплементацию мер последней, которые обязательны для выполнения на всей его территории). При формировании налоговой политики страны – претендента на вступление в ЕС имеется большее "поле для маневров" в соблюдении национальных интересов, однако следует учитывать потребность во все большей корреспонденции национальных налоговых мер и мер налоговой политики ЕС (в частности, в случае предоставления Украине перспективы членства в ЕС она должна будет внести в налоговое законодательство больше изменений, чем это предусмотрено Соглашением об ассоциации между Украиной и ЕС).

В соответствии с главой 4 "Налогообложение" раздела V "Экономическое и отраслевое сотрудничество" Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС и Приложения XXVIII к ней, Украина должна принять меры по совершенствованию налоговой системы и налогового администрирования (с отдельным акцентом на процедурах возмещения НДС, предотвращении уклонения от налогообложения и агрессивного налогового планирования), а также в установленные сроки адаптировать отечественное налоговое законодательство к нормам семи директив ЕС по НДС и специфическим акцизам (в частности, Директивы Союза ЕС 2006/112/ЕС от 28.11.2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость и директив, регулирующих уплату акциза из "гармонизированных" подакцизных товаров – спирта и алкогольных напитков, табачных изделий, энергопродуктов и электроэнергии) \*.

\* 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.

Следовательно, речь идет о необходимости обязательного устранения ряда разногласий между нормами Налогового кодекса Украины и директив ЕС и реализации нашим государством определенных (без установления конкретной формы) налоговых трансформаций для решения актуальных проблем в налогообложении.

Ввиду этого считаем, что налоговая политика Украины в условиях имплементации Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС должна базироваться на следующих принципах:

1) в налоговой политике Украины целесообразно учитывать положения данного Соглашения, особенности налоговой координации в ЕС, современные налоговую политику и развитие налогообложения в странах – членах ЕС (тенденции конвергенции налогообложения и особенности совершенствования национальных налоговых механизмов с соблюдением фискальных традиций) \*;

2) значительные различия в социально-экономическом развитии и развитии институциональной среды (в частности, в функционировании теневого сектора) в Украине и странах ЕС требуют поиска отечественного ноу-хау в налоговом реформировании с учетом опыта европейских стран (положительного и отрицательного) при похожих условиях;

3) отечественная налоговая политика должна быть адекватна состоянию экономики и ситуации с наполнением бюджета и государственных социальных фондов и в то же время обеспечивать улучшение экономических и фискальных показателей, а также повышение налоговой конкурентоспособности экономики.

Иными словами, формирование налоговой политики в Украине должно происходить на основе внесения изменений в Налоговый кодекс в соответствии с Соглашением об ассоциации между Украиной и ЕС (по НДС и специфическим акцизам), постепенной имплементации других обязательных мер налоговой политики ЕС, рекомендаций Еврокомиссии и налоговых механизмов стран ЕС со сдвигами в экономическом развитии и детенизации экономических отношений, обеспечения надежной финансовой базы функционирования государства одновременно с созданием условий для роста ВВП.

В отдельных исследованиях говорилось о том, что принятие и имплементация Налогового кодекса Украины способствовали приближению ставок налогов в нашем государстве к соответствующим средним ставкам в ЕС [10, с. 135–161; 16]. При этом налоговые трансформации в Украине в 2014–2015 гг. в целом соответствовали рекомендациям Еврокомиссии и тенденциям налогового реформирования в странах ЕС. Отказ от снижения ставок НДС и налога на прибыль, отмена ряда льгот по этим налогам, изменения во взимании НДС и другие меры по усилению фискальной роли налогов на потребление, повышение налоговой нагрузки на высокие и пассивные доходы населения, расширение базы налогообложения налогом на недвижимость, повышение ставок ресурсных платежей и других налогов и сборов были направлены на рост доходов бюджета и предусматривали повышение социальной справедливости налоговой системы. В то же время до 2016 г. в Украине ставка взносов в государственные социальные фонды для работодателей (36,76–49,7%) значительно превышала среднюю ставку в ЕС–28 (22,17%) и постсоциалистических странах ЕС (25,45%), что дестимулировало предпринимательство и сдерживало детенизацию экономики. При этом наблюдалась нехватка средств на финансирование расходов бюджета экономического направления (в 2013–2014 гг. доходов сводного

і від 27.06.2014 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=246581344](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344).

\* Вопросы формирования налоговой политики и современного развития налогообложения в странах ЕС рассматривались ранее, в частности, в [10, с. 27–44, 63–134].

бюджета не хватало на полное покрытие его текущих расходов). Это не способствовало росту ВВП ни путем повышения налоговой конкурентоспособности национальной экономики, ни за счет активной позиции государства по корректировке социально-экономических процессов.

Среди других проблем в налогообложении Украины в 2015 г. следует упомянуть следующие: отечественное налоговое законодательство оставалось сложным и имело много недостатков; имплементация Налогового кодекса сделала невозможным использование только отдельных схем уклонения от уплаты налогов; не была решена задача введения эффективных льготных налоговых механизмов поощрения инвестиционной деятельности; местные налоги и сборы не обеспечивали надежной финансовой основы функционирования органов местного самоуправления; начисление и уплата налогов требовали значительных затрат времени и средств налогоплательщиков; были необходимы совершенствование риск-ориентированного налогового контроля и налаживание партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками; существует дефицит фискальных ресурсов в условиях военных действий [10, с. 135–161; 17].

В 2016 г. вступили в силу изменения в Налоговый кодекс Украины, согласно которым ограничено использование льготного режима налогообложения НДС сельскохозяйственных производителей и сужена сфера применения упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства (за счет снижения в четыре раза порога дохода, предоставляющего право быть плательщиком единого налога), что стало шагом на пути создания равных условий в налогообложении для всех видов экономической деятельности (важность последнего подчеркивает Еврокомиссия)\* и усложнило минимизацию налогообложения для плательщиков единого налога; повышена ставка налога на недвижимость и установлена надбавка к нему в размере 25 тыс. грн. в год для домов площадью более 500 м<sup>2</sup> и квартир — более 300 м<sup>2</sup>, что увеличило налоговую нагрузку на богатых; повышены ставки акцизного налога на алкогольную и табачную продукцию на 40% и более (это соответствует европейской тенденции усиления фискальной роли акцизов, но порождает угрозу тенизации производства и импорта указанных подакцизных товаров вследствие резкого повышения ставок); усовершенствован механизм возмещения НДС (обеспечение его своевременного возмещения предусмотрено Соглашением об ассоциации с ЕС).

Кроме того, в 2016 г. в Украине вместо ставок 15% и 20% установлена единая ставка налога на доходы физических лиц 18% (ее выравняли со ставкой налога на прибыль), отменен единый социальный взнос для работников и снижена его ставка для работодателей сразу до 22%. Отметим, что выравнивание ставок налога на доходы физических лиц и налога на прибыль вряд ли приведет к существенной активизации экономической деятельности (несмотря на то, что общая налоговая нагрузка на граждан с низкими доходами почти не изменилась), возвращение к единой ставке подоходного налога вступает в противоречие с требованием справедливости в налогообложении, а в ЕС не было прецедентов отмены взносов в государственные социальные фонды для работников (в 2014 г. в постсоциалистических странах ЕС ставка этих взносов колебалась от 4% в Эстонии до 20% в Хорватии). Снижение отечественной ставки единого социального взноса для работодателей примерно в 2 раза связано с угрозой значительных фискальных потерь без сдвигов в детенизации экономических отношений (детенизация — это сложный процесс, для которого, особенно в условиях спада, снижение ставок налогов, даже

---

\* Нужно рассмотреть возможности заимствования Украиной европейского опыта прямой государственной поддержки агросектора.

радикальное, недостаточно; не были осуществлены фискально-административные меры для противодействия сокрытию доходов от налогообложения). Не исключено, что ставку снова придется повышать для покрытия “фискального разрыва”. Считаем, что лучшей альтернативой реализованной у нас в 2016 г. реформе социального налогообложения было бы постепенное снижение ставки единого социального взноса для работодателей, второй и следующие этапы которого зависели бы от того, каким будет фискальный эффект от первоначального снижения ставки.

Данные изменения в отечественном налогообложении принимались поспешно в конце 2015 г. путем достижения тяжелого компромисса в стенах Парламента, что не способствовало их позитивному восприятию обществом.

Следовательно, Украине нужна дальнейшая налоговая реформа, в ходе которой нужно сделать упор на: 1) упрощении налогового законодательства, устранении противоречий и недостатков в нем (в частности, позволяющих использовать распространение схем уклонения от уплаты налогов); 2) адаптации норм Налогового кодекса к директивам ЕС по НДС и специфическим акцизам (в соответствии с Соглашением об ассоциации между Украиной и ЕС); 3) усилении контроля за предоставлением налоговых льгот, введении инвестиционных налоговых льгот с учетом рекомендаций Еврокомиссии; 4) расширении базы и углублении прогрессивности имущественного налогообложения (от него уклониться сложнее, чем от налогообложения доходов) в качестве практического воплощения идеи повышения налоговой справедливости на основе “включения” в налоговую систему “налога на богатство” для увеличения доходов местных бюджетов; 5) упрощении и автоматизации налогового администрирования, совершенствовании системы риск-ориентированного налогового контроля (в том числе введении косвенных методов налогового контроля), улучшении отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками с учетом опыта стран ЕС.

Также подчеркнем, что для обеспечения синергетического влияния налогового реформирования и реформ в смежных сферах на повышение эффективности перераспределительных процессов в Украине важное значение имеют согласование налоговой, бюджетной и долговой политик, а также проведение других важных реформ (борьба с коррупцией, дерегуляция, децентрализация, оптимизация и повышение эффективности функционирования государственного сектора экономики и т. д.), большинство которых предусмотрено Соглашением об ассоциации между Украиной и ЕС.

Со сдвигами в социально-экономическом развитии, детенизацией экономических отношений и дальнейшим решением фискальных проблем в Украине при формировании налоговой политики все больше следует учитывать налоговую политику ЕС (в первую очередь, приводить отечественное налоговое законодательство в соответствие с положениями директив ЕС по налогообложению, не упоминающихся в Соглашении) и его стран-членов.

#### Список использованной литературы

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 // Налог и налогообложение. — 2013. — № 3. — С. 217–227.
10. Крисоватий А.І., Мельник В.М., Коцук 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 доступа : [http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ\\_NewEstimates\\_ShadEc\\_World.pdf](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., Tranno A., Wolff G.B. Tax harmonization in Europe: Moving forward // French Council of Economic Analysis. — 2014. — № 14 [Електронний ресурс]. — Режим доступа : <http://www.bruegel.org/publications/publication-detail/publication/841-tax-harmonization-in-europe-moving-forward/>.
16. Мельник В.М., Коцук Т.В. Налоговые реформы в условиях острого дефицита фискальных ресурсов: опыт стран ЕС и украинские реалии // Экономика Украины. — 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 Nalogoobnozhenie 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'ska 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. jurid. 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 Podatkovo 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](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 antykrizisnoho regulirovaniya, v: Nalogovye Reformy. Teoriya i Praktyka, 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'nik V.N., Koshchuk T.V. *Nalogovye reformy v usloviyakh ostrogo defitsita fiskal'nykh resursov: opyt stran ES i ukrainskie 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 Russian].
17. Sokolov'ska 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].

Статья поступила в редакцию 3 декабря 2014 г.  
и была обновлена 14 января 2016 г.