

ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ УКРАЇНИ ТА ПОЛЬЩІ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

У статті проаналізовано правові основи податкових систем України та Польщі у контексті наближення чинного вітчизняного податкового законодавства до права ЄС у сфері оподаткування, зміст і структуру податкових систем обох держав, рівень податкового навантаження на платників податків і національні економіки в цілому.

Ключові слова: податок, податкова система України, податкова система Республіки Польща, податкове право, право ЄС у сфері оподаткування.

The analysis of legal basis of the tax systems of Ukraine and Poland is carried out in the article in relation to harmonization of the current domestic tax legislation to EU law in tax field, content and structure of tax systems of both countries, the level of tax burden on taxpayers and national economies.

Key words: tax, tax system of Ukraine, tax system of the Republic of Poland, tax law, *acquis communautaire* in the taxation field.

W artykule przeanalizowano podstawy prawne systemów podatkowych Ukrainy oraz Polski w kontekście obecnego zbliżenia krajowych przepisów podatkowych do prawa UE w zakresie opodatkowania, treści i struktury systemów podatkowych obu państw, poziomu obciążeń podatkowych podatników oraz gospodarki narodowej w ogóle.

Słowa kluczowe: podatek, system podatkowy Ukrainy, system podatkowy Polski, prawo podatkowe, prawo UE w zakresie opodatkowania.

Конституційно задекларований постулат становлення та розвитку України як суверенної, незалежної, демократичної, соціальної, правової держави передбачає проведення політичних, соціально-економічних і правових реформ. Сьогодні вітчизняна податкова система знаходиться на етапі своєї стабілізації, що є пріоритетним напрямком проведення податкової реформи в країні. Тому розробка ефективних моделей оподаткування, розвиток фінансово-правової науки, дослідження практичного досвіду іноземних держав щодо реформування податкової системи й удосконалення податкового законодавства відповідно до європейських стандартів є актуальними для України і мають теоретичне та практичне значення.

У цьому контексті важливого значення набуває вивчення досвіду країн Центрально-Східної Європи, які стратегічно відмовилися від догматизму при вирішенні складних питань трансформації адміністративно-командної системи в ринкову економіку, стабілізації податкової системи, імплементації права Європейського Союзу до національного податкового законодавства тощо. Якщо до практики проведення податкових реформ, установа податкового законодавства, наукових праць учених Росій-

ської Федерації та деяких європейських держав уже зверталися вітчизняні фахівці з фінансового права, то досвід країн Вишеградської групи (Угорщина, Чехія, Польща, Словаччина) й досі залишається недостатньо дослідженим. Серед постсоціалістичних держав, що в 90-х роках ХХ ст. розпочали податкові реформи, Польща є одним із визнаних лідерів: цьому сприяла як чітка політична перспектива членства в ЄС, так і радикальна модернізація національного законодавства й активна його гармонізація з правом ЄС у сфері оподаткування.

Базуючись на філософській концепції, що «система (від гр. *αρχή* – поєднання, утворення) – це сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія» [1, 583], керуючись тим, що якісні ознаки цих елементів становлять зміст системи та є складовими частинами цілого, можемо зробити висновки, що будь-яка система передбачає існування внутрішньої форми, структури, логічних зв'язків та класифікацій, які ґрунтуються на певних законах і принципах. Отже, такі ж властивості повинні бути притаманні й для податкової системи.

Поняття податкової системи у юридичній літературі аналізують досить широко. Більшість

представників світової фінансово-правової науки розглядає цей термін спрощено – як сукупність податків, зборів та платежів. Інші ж – доповнюють його вказівками на коло зобов'язаних осіб та дію норм у просторі й часі. Так, Д. Чернік визначає податкову систему як «сукупність податків, зборів, мита та інших платежів, які стягуються у встановленому порядку з платників – юридичних та фізичних осіб на території держави» [3, 44]. Водночас польська дослідниця В. Вуйтович розглядає її як «сукупність податків, що стягуються у певній країні» [4, 19], а Л. Етель – «сукупність податків, що існує на певній території та в часі» [5, 111].

У цьому контексті варто запропонувати власне визначення податкової системи як сукупності встановлених податковим законом податків і зборів (обов'язкових платежів), що базується на єдиних принципах, а також законодавчо закріплений податковий процес, що діє в межах визначеної території та часу з метою наповнення державних фондів коштів.

Суміжними категоріями податкової системи є поняття «система оподаткування», «система податків та зборів». Вітчизняний законодавець у ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» [6] закріплює положення про те, що сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування. Отже, ця категорія охоплює сам процес установлення податків і зборів (обов'язкових платежів), їх перелік, зафіксований у законодавстві порядку їх справляння, і варто було б ототожнювати з податковою системою. Проте вважаємо, що не можна ставити знак рівності між термінами «податкова система», «система оподаткування», «система податків», адже два останні є складовими першої категорії.

Цікавою видається позиція російського вченого С. Пепеляєва, що вважає податкову систему «сукупністю встановлених у державі суттєвих умов оподаткування», до яких відносять: принципи оподаткування, порядок встановлення і введення в дію податків, систему податків, порядок розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів, форми і методи податкового контролю, права й обов'язки учасників податкових відносин, відповідальність учасників податкових відносин, способи захисту їх прав та інтересів [7, 263]. Отже, система податків є елементом податкової системи, що характеризує податковий правопорядок у цілому.

При комплексному аналізі податкової системи потрібно застосовувати два підходи до визначення її змісту. З одного боку, податкова система є сукупністю податків, зборів, платежів і виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів акумуляції доходів держави, що ототожнюється з системою податків та є її матеріальною стороною. З іншого боку, податкова система містить широкий спектр процесуальних аспектів. Тому український вчений М. Кучерявенко розглядає податкову систему в широкому значенні як «сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм і методів їх встановлення, зміни, скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства» [8, 108].

На противагу українському та російському податковому законодавству, Податкова ординація РП – кодифікований нормативно-правовий акт, що регламентує усі матеріальні та процесуальні питання загальної частини податкового права Польщі – не містить формального визначення податкової системи [9]. Цього не можна сказати про науку податкового права Польщі, де існує не одна доктринальна течія, представники яких всебічно аналізують феномен податкової системи [2; 4; 10; 11; 17; 18]. Вони намагаються відповісти на запитання, чи дійсно будь-яка сукупність податків та зборів, що справляються в країні, є податковою системою. І, ґрунтуючись на теорії Е. Теглера, доходять до висновку, що, по-перше, податкова система є суто фінансово-правовим інститутом, «...результатом правотворчості держави, тому й дослідження сутності податкової системи повинні здійснюватися юристами, а не економістами» [12, 191]. По-друге, податкова система є сукупністю податків, що за своєю правовою формою та економічним змістом утворюють внутрішньо єдину, логічно пов'язану цілісність. Для того щоб підкреслити єдність елементів податкової системи, М. Дувєргер характеризує її «сузір'ям, де податки як зірки» [17, 23]. Тобто характерною ознакою податкової системи польські вчені визнають взаємозалежність та єдність її складових елементів, обґрунтовуючи це таким положенням: якщо окремі податки та збори існують як єдине ціле, то й податкова система повинна бути такою.

Таким чином, у запропонованих теоретиками визначеннях податкової системи не йдеться про порядок установлення податків, перелік податків та зборів чи механізм їх справляння,

як це часто практикують вітчизняні науковці, а зроблено акцент на зв'язках внутрішніх елементів із визначеною формою та змістом. Ми вважаємо, що всі запропоновані визначення юридичної категорії мають право на існування, адже стосуються різних її аспектів – історичного та раціонального або, як ще зустрічаємо в літературі, – національного й наукового [13, 211–212]. Дослідник В. Андрущенко вбачає в науковій податковій системі «опис (дискурс) гіпотетичної сукупності податків у світлі певних теоретичних положень, а також класифікацію всіх відомих податків безвідносно до походження за ознаками їх схожості (відмінності) та відповідності фінансовим потребам абстрактної держави, держави взагалі». А в національній податковій системі вчений розуміє «реально сформовану на певний момент сукупність податків і форм оподаткування конкретної держави, за допомогою яких остання збирає необхідні для свого функціонування кошти в залежності від сумарної платоспроможності платників, що знаходяться під її юрисдикцією».

Отже, погляди теоретиків світової податкової доктрини щодо визначення податкової системи розділилися: одна група вчених розглядає її як загальну сукупність податків та зборів, інша ж – як сукупність, що обов'язково відповідає єдиній ідеї та утворює внутрішньо упорядковане й логічне ціле. Другий підхід, на нашу думку, дає можливість доволі повно розкрити зміст податкової системи, охарактеризувати її як раціонально обґрунтовану систему, що відповідає єдиним принципам оподаткування та виконує покладені на неї функції. Водночас перший підхід – наслідок історичного розвитку суспільства, адже ірраціональні податкові системи тривалий час існували в УРСР та ПНР, що відходили від основної фіскальної функції оподаткування й були несистематизованим набором податкових платежів. Та, на жаль, побудова раціональної податкової системи для Польщі й України залишається надзвичайно актуальним завданням і сьогодні.

На окрему увагу заслуговує питання кількості податків і зборів (обов'язкових платежів), що входять до податкових системах України та Польщі. Систему податків і зборів, що справляються в Україні, висвітлено в ст. ст. 14, 15 Закону України «Про систему оподаткування» [6]. До переліку загальнодержавних платежів закон зараховує сім податків та 22 збори, зокрема: податок на додану вартість; акцизний збір; податок на прибуток підприємств; податок на до-

ходи фізичних осіб; податок на нерухоме майно (не введений у дію); податок на промисел; податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; фіксований сільськогосподарський податок; мито; державне мито; плата за землю та інші. А до системи податків та зборів, що встановлені як місцеві, вносять: два податки – комунальний і податок з реклами та 12 зборів, фіскальні надходження з яких подеколи не відповідають рівню державних витрат на їх адміністрування. Водночас до законодавчо закріпленої системи податків і зборів України не введено єдиного податку, що сплачується суб'єктами малого підприємництва та податку з імпорту, що справлявся протягом 2009 року.

На відміну від України, в Польщі на законодавчому рівні не закріплено єдиного переліку податків і зборів, що входять до податкової системи країни. Відповідь на це питання частково знаходимо в ст. 4 Закону РП «Про доходи органів місцевого самоврядування» [14], де сказано, що джерелами доходів бюджетів гмін (районів) є: 1) надходження з податків: податку на нерухомість, податку із транспортних засобів, податку із цивільно-правових дій, податку на спадщину та дарування, аграрного та лісового податків, податкової карти; 2) надходження зі зборів: гербового, торгового, місцевого, курортного, експлуатаційного, збору з власників собак, установлених на основі окремих норм. Крім цього, до місцевих бюджетів зараховуються й інші категорії доходів: частина надходжень із загальнодержавних податків, дотації спеціального та загального призначення [16, 322].

Доходами державного бюджету РП, відповідно до ст. 96 Закону РП «Про публічні фінанси» [15], визнано: податки та збори, що, згідно зі спеціальним законодавством, не входять до складу доходів органів місцевого самоврядування, цільових фондів або інших підрозділів сектору публічних фінансів, а також мито. Тільки детальний аналіз чинного законодавства дає можливість констатувати наявність у Польщі шість загальнодержавних податків: податку з товарів і послуг, акцизного податку, тоннажного податку, податку з азартних ігор, податку з доходів фізичних осіб, податку з доходів юридичних осіб. Отож за кількістю податкових платежів, що справляються в Україні, вітчизняна податкова система є надто переважана, у той час як у Польщі вона включає майже втричі менше обов'язкових платежів податкового характеру.

Зазначимо, що до загальноприйнятого поняття «система податків» українські та польські юристи зараховують і обов'язкові платежі, що мають всі ознаки податків, але закріплені в податковому законодавстві як збори (як-то акцизний збір в Україні, торговий збір у Польщі). Тому вчені часто вживають термін «система податків та зборів», щоб підкреслити наявність *quazi*-податків у ній.

У фаховій літературі підкреслюється, що система податків і зборів – «плід історичного національного розвитку» [7, 264], хоча на її формування та зміну «...також впливають адміністративні, економічні та політичні фактори» [17, 27]. Польський вчений А. Гомулович акцентує свою увагу на тому, що податкова система, як надзвичайно складне явище, повинна будуватися, з одного боку, «...в спосіб, щоб держава виконала свої функції на благо суспільства, здобула грошові засоби в певній кількості та найпростішим шляхом», а з іншого – «... справедливо – адже платник податку не є «підданим держави», а виступає сувереном, що делегує свою владу державі, а остання, в свою чергу, є вираженням волі народу» [18, 147–148].

Раціональність тієї чи іншої податкової системи проявляється в застосуванні різних видів податків та зборів, а також у співвідношенні загальної суми податкових платежів та сукупного національного продукту, що в науці фінансового права називають «податковим тиском (тягарем, навантаженням, пресом)». Без цього показника «не можна визначити ту лінію, за яку держава, уточнюючи перелік податків, чи змінюючи податкові ставки, або скасовуючи податкові пільги, не має права переступати» [7, 266]. Зауважимо, що єдиного підходу до встановлення показника податкового тягаря в економічній та юридичній науці не існує.

Аналізуючи природу юридичної категорії «податковий тиск», М. Кучерявенко вказує на особливості її тлумачення, адже податкове навантаження може здійснюватися на чотирьох рівнях: тиск безпосередньо податкових важелів; тиск усієї сукупності податків, зборів, платежів; використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів, дотацій; використання податкової техніки, через яку посилюється тиск на платника [8, 113].

Грунтовним дослідженням проблеми впливу високого рівня податкового тиску на економіку в Україні та Польщі є проект «Нерівномірності оподаткування в Україні: причини, наслідки та рекомендації щодо реформування» [19]. Розро-

блені та подані дослідниками кількісні показники податкового навантаження в обох державах інтегрують сукупність дій усіх факторів, що спричинили це явище (податкові важелі, поширення пільг, збитковість неплатежів, списання заборгованості, особливості податкової техніки тощо). Так, нахил кривої нерівномірності України у півтора разу є крутішим від польської, що свідчить про глибші реформи в Польщі та створення більш рівномірного податкового середовища [19, 10]. Результати проекту показали, що податкове навантаження в Україні та Польщі має багато спільних ознак, однак гірша ситуація спостерігається в Україні. Це впливає з таких характеристик:

- значно менший ступінь нерівномірності оподаткування в Польщі є свідченням меншого розповсюдження пільг і створення середовища, більш наближеного до ринкового. А в Україні велика нерівномірність оподаткування виступає додатковим фактором, що ускладнює проведення податкової реформи;

- практична відсутність проблеми податкової заборгованості в Польщі, зокрема з боку держави щодо повернення податку на додану вартість. Податкова заборгованість в Україні у десять разів більша від Польщі, тому своєчасне відшкодування ПДВ залишається одним з головних завдань Української держави;

- менший ступінь збитковості підприємств у Польщі, хоча ця проблема там також існує. Збитковість значної частини економіки України, яка останнім часом поглибилась у зв'язку з уповільненим зростанням та світовою фінансовою кризою, є значним фактором нерівномірності оподаткування;

- відсутність у Польщі відокремленого фінансового та податкового обліку прибутку підприємства. Хоча відокремлені обліки в Україні дають і незначні розбіжності для доходів бюджетів, проте значно ускладнюють їх адміністрування;

- значне відставання України від Польщі в економічному та соціальному розвитку: в Україні ВВП на душу населення є меншим у шість разів;

- відставання частки оплати праці в продукті: частка заробітної плати після сплати податків в Україні складає 28% проти 34% у Польщі, тобто бідніша держава використовує на заробітку плату меншу частку свого продукту.

У міжнародній статистиці для виміру загального рівня податкового тиску застосовують податковий коефіцієнт, що обчислюється як

відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкові відрахування в державні соціальні фонди (що розглядаються як податки), до ВВП у ринкових цінах [21, 38]. Так, відповідно до статистичних даних Європейського статистичного бюро, податковий тиск у Польщі складає 34,8%, що є нижче від середнього рівня держав-членів ЄС-27 (37,5%) [22, 202]. Цей показник у розгорнутому плані виглядає так: непрямі податки – 14,5%, з яких надходження з податку з товарів та послуг – 8,4%, акцизів – 4,2%, податків на товари (включаючи мито) – 0,4%, інших податків – 1,5%; прямі податки – 8,7%, з яких податок з доходів фізичних осіб – 5,3%, податок з доходів юридичних осіб – 2,8%, інші податки – 0,6%. Що стосується соціальних відрахувань, то вони знаходяться на рівні 12%, з яких по 4,8% сплачують роботодавці й працівники та 2,4% – самозайняті особи. Найбільша частка податкових коштів надходить до бюджету РП – 18,2%, і лише 4,7% – до місцевих бюджетів. За економічним критерієм кошти розподіляються так: на споживання – 13%, на капітал – 8,8%, на працю – 13,4%, екологічні податки – 2,7%.

В Україні рівень податкового навантаження в 2008 році становив 35,88%, що є нижче від середнього показника держав-членів ЄС-27 [22, 351]. Такі «оптимістичні» дані можна пояснити надзвичайно високим відсотком тінізації української економіки, що сягає до 50% проти 21% в Польщі, а тому дана система розрахунків є викривленою.

У зв'язку з цим на сучасному етапі у фахових виданнях почали застосовувати більш прогресивну методологію підрахунку податкового тиску, що була розроблена працівниками Світового банку та консалтингової компанії PriceWaterhouseCoopers. Як наслідок, щорічно оприлюднюються результати цих досліджень: видано збірник «Робити бізнес 2010» [20] і посібник індикаторів «Сплата податків 2010» [23]. На особливу увагу заслуговує останнє з видань, що стосується системи оподаткування, де експерти оцінювали 183 держави світу за такими показниками [20, 46]:

- кількість податкових платежів, що здійснюються підприємством за рік: в Україні – 147, у Польщі – 40 (середній показник у державах ОЕСР – 12,8);

- обсяг часу, необхідний для розрахунку, заповнення документації та сплати податків: в Україні – 736 год., у Польщі – 395 год. (середній показник – 194,1 год.);

- загальна податкова ставка: у Польщі – 42,5% (податки з доходів – 17,3%, податки на працю та соціальні виплати – 21,9%, інші податки – 3,3%), а в Україні – 57,2% (податок на прибуток підприємств – 12,3%, податки на працю та соціальні виплати – 43,1%, інші – 1,9%), проте середній показник у державах ОЕСР – 44,5%.

Отже, за результатами міжнародних організацій, Україна має систему оподаткування, що є однією з найобтяжливіших у світі, займаючи 181 місце, а процес ведення бізнесу – один із найнесприятливіших (142 місце). Польща ж посіла 151 місце за індикаторами сплати податків та 72 – за умовами ведення господарської діяльності.

Водночас упродовж останніх років у Польщі спостерігається тенденція до підвищення загального податкового навантаження (з 31,5% у 2004 р. до 34,8% в 2007 р.), що продиктовано інтеграційними процесами в межах ЄС, які передбачають вирівнювання економічних умов для всіх суб'єктів, зокрема й у сфері оподаткування. Як бачимо, у співвідношенні прямого та непрямого оподаткування в Польщі акцент зміщено в бік останнього. На думку А. Крисоватого та Т. Кошука, річ у тім, що тут значно більший, ніж у Західній Європі, прошарок малозабезпеченого населення, що спонукає країни Центрально-Східної Європи при формуванні й реалізації податкової політики орієнтуватися на фіскальні можливості податку на додану вартість та не дає їм змоги активно розвивати персональне прибуткове оподаткування й оподаткування майна [24, 37]. З іншого боку, дотримуючись європейських підходів, Польща підвищила частку непрямих податків у всій сумі податкових коштів завдяки значній вазі акцизів, що дають не набагато менші надходження, ніж податок на додану вартість, та перевищують впливи від податку з доходів юридичних осіб. Що ж до України, то питома вага прямих податків у податкових надходженнях Зведеного бюджету України за 2008 рік становить майже 46%, у той час як від непрямих – 44% [22, 351].

Разом зі стабільним зростанням загальних сум отриманих державою податкових коштів, у Польщі відбуваються значні структурні зміни у формуванні державних фондів коштів [19, 50–54]. Порівняймо їх із українськими показниками:

- в Україні відносна частка непрямих податків поступово зменшується, а показники з прямого оподаткування майже вдвічі перевищують польський рівень;

– надходження з польського податку на товари та послуги перевищують акцизи у 1,8 разів, у той час як в Україні акцизи дають у чотири рази менше доходу, ніж податок на додану вартість, проте в складі виручки народного господарства частка спеціальних акцизів в Україні у шість разів менша, ніж у Польщі;

– у Польщі зростають надходження від майнових податків до місцевих бюджетів, а в Україні вони в чотири рази менші й мають тенденцію до зниження;

– нестійкими є надходження з корпоративних податків та податків від зовнішньоекономічної діяльності як в Україні, так і в Польщі, що пояснюється вступом держав до СОТ та обмеженням мита й інших обов'язкових платежів;

– надходження податку з доходів фізичних осіб у Польщі майже вдвічі перевищує надходження з юридичних, у той час як в Україні вони майже збігаються.

Отже, в Польщі існують значні надходження з непрямого оподаткування та наявна висока частка відрахувань на соціальне страхування, а в Україні залишається високим рівень прямого оподаткування з доходів населення.

Податкова система є динамічним явищем, що моделюється під впливом багатьох факторів, одними з яких є зміна державного устрою та особливості розвитку економічних відносин. За останнє століття податкова система Польщі тричі піддавалася кардинальним трансформаціям: вересень 1939 року – з початком Другої світової війни; червень 1989 року – з початком економічних реформ «шокової терапії» Лешка Бальцеровича; травень 2004 року – зі вступ до Європейського Союзу. Починаючи з 1996 року, в країні інтенсивно проходять процеси гармонізації національного законодавства з правом ЄС, що спонукало польських учених активізувати роботу щодо наукових розробок у галузі фінансового та податкового права, компаративістичних досліджень у сфері оподаткування та переосмислення

існуючої податкової системи й визначення напрямів її подальшого вдосконалення.

Стратегічні положення державної податкової політики Польщі визначають основні вектори, за якими здійснюється модернізація податкової системи [25, 2–4]. Перший стосується збільшення надходжень від непрямих податків і зменшення від прямих, особливо від податку з доходів юридичних осіб. Другий напрямок полягає в уніфікації польського законодавства до права ЄС, особливо щодо підвищення ставок акцизного податку та скасування пільг податку на додану вартість. Третій передбачає лібералізацію податкової системи через надання податкових пільг для досягнення соціальних та економічних цілей з поступовим їх скасуванням. Тому сьогодні загальний підхід до вдосконалення податкових систем можемо охарактеризувати як «дієвий градуалізм» реформ у Польщі, на відміну від «поступового радикалізму» реформ в Україні.

Отже, Україна та Польща мають високе податкове навантаження як на економіку в цілому, так і на окремого платника зокрема, що потребує поступового послаблення. Аналіз показав, що обидві держави мають багато спільних характеристик, однак при цьому відставання України у проведенні податкових реформ, наблизенні вітчизняного законодавства до права ЄС, в економічному та соціальному розвитку є більш відчутним.

У підсумку можемо зазначити, що сьогодні, як ніколи, актуальним є проведення подальших компаративістичних досліджень податкових систем країн Центрально-Східної Європи в рамках порівняльного податкового правознавства. Проте практичне втілення іноземного досвіду в Україні повинно здійснюватися виключно після ґрунтовного та всебічного вивчення проблеми на національному рівні із врахуванням специфіки його застосування на українському ґрунті.

ЛІТЕРАТУРА

1. Філософський енциклопедичний словник / за ред. В. І. Шинкарука. – К.: «Абрис», 2002. – 742 с.
2. Brzeziński B. Wstęp do nauki prawa podatkowego: podręcznik / Bogumił Brzeziński. – Toruń: Dom Organizatora, 2003. – 258 s.
3. Налоги: учеб. пособие / Д. Г. Черник, В. А. Воронков, А. А. Глинкин [и др.]; под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 400 с.

4. Prawo podatkowe: część ogólna i szczegółowa / Andrzej Gargol, Barbara Kucia-Guściora, Paweł Smoleń [oraz in.]; za red. Wandy Wójtowicz. – Warszawa: C. H. Beck, 2009. – 454 s.
5. Этель Л. Налоговое право Польши / Л. Этель // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасёва (Сенцова), Д. М. Щекин. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – С. 103–133.

6. Про систему оподаткування: Закон України, прийнятий ВР України 25 черв. 1991 р. // ВВР України. – 1991. – № 39. – С. 510.
7. Налоговое право: учебник / Р. И. Ахметшин, С. В. Жестков, М. Ф. Ивлиева [и др.]; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: «Юристъ», 2003. – 591 с.
8. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академ. курс / М. П. Кучерявенко. – К.: Правова єдність: Всеукр. асоціація видавців, 2008. – 704 с.
9. Ordynacja podatkowa: Ustawa RP: ustawa przyjęta Sejmem RP 29 Sierp. 1997 r. // Dziennik Ustaw RP. – 2005. – № 8. – Poz. 60 ze zm.
10. Mastalski R. Prawo podatkowe: podręcznik / Ryszard Mastalski. – Warszawa: C. H. Beck, 2008. – 646 s.
11. Dolota S. Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym / Stanisław Dolota. – Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2009. – 349 s.
12. Tegler E. Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności / Eugeniusz Tegler // System podatkowy: zagadnienia teoretycznoprawne / Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica. – 1992. – № 54– S. 191–196.
13. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов; за ред. М. Я. Азарова. – К.: «Комп'ютерпрес», 2004. – 240 с.
14. O dochodach jednostek samorządu terytorialnego: Ustawa RP: ustawa przyjęta Sejmem RP 13 listop. 2003 r. // Dziennik Ustaw RP. – 2003. – № 203. – Poz. 1966 ze zm.
15. O finansach publicznych: Ustawa RP: ustawa przyjęta Sejmem RP 27 sierp. 2009 r. // Dziennik Ustaw RP. – 2009. – № 157. – Poz. 1240.
16. Тихомиров Ю. А. Курс сравнительного правоведения / Ю.А. Тихомиров; Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – М.: «Норма», 1996. – 427 с.
17. Szczodrowski G. Polski system podatkowy / Grzegorz Szczodrowski. – Warszawa: PWN, 2007. – 251 s.
18. Gomułowicz A. Podatki i prawo podatkowe: dla studentów i praktyków / Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki. – Poznań: Ars boni et aequi, 2000. – 558 s.
19. Нерівномірності оподаткування в Україні: причини, наслідки та рекомендації щодо реформування / Ін-т реформ, Центр соц. та екон. дослідж. (CASE), Польсько-американсько-українська ініціатива про співпрацю (PAUCI). – К., 2002. – 64 с.
20. Doing business 2010 / The International Bank of Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington: [s. n.], 2009. – 231 p.
21. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України. У 6 т. Т. 3. Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів: монографія / М. Я. Азаров [та ін.]. – К.: НДФІ, 2004. – 308 с.
22. Structures of the taxation systems in the European Union / European Commission. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004. – 361 p.
23. Paying Taxes 2010 / The International Bank of Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2009. – 56 p.
24. Крисоватий А. І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн-учасниць ЄС / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 31–43.
25. Грабовський М. Система оподаткування в країнах Вишеградської групи: основні напрями реформ та їх значення для України / М. Грабовський // «Економічний Часопис». – ХХІ. – 2004. – № 11 / 12. – С. 42–51.