

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДННУ «АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ»

Олейнікова Людмила Григорівна

ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНИХ
ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

Київ– 2020

Рецензенти:

Хрущ Н. А. – завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Хмельницького національного університету, доктор економічних наук, професор.

Азаренкова Г. М. – завідувач кафедри банківського бізнесу та фінансових технологій Навчально-наукового інституту «Каразінський банківський інститут», доктор економічних наук, професор.

Алексєєв І. В. – завідувач кафедри фінансів Інституту економіки та менеджменту Національного університету «Львівська політехніка», доктор економічних наук, професор.

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Академії фінансового управління (Протокол № 5 від 22.05.2020 р.)*

Олейнікова Л. Г.

Конкурентоспроможність податкової системи: теорія та практика:
О-53 монографія: / Л. Г. Олейнікова – Запоріжжя : видавець ФОП Мокшанов В.В.;
Київ : ДНУ «Акад. фін. Управління»), 2020. 536 с.
ISBN 978-617-7520-89-3

У монографії розглянуто теоретичні та практичні засади формування конкурентоспроможності податкової системи. Запропоновано методологічні підходи до оцінки конкурентоспроможності податкових систем шляхом використання експоненціального показника середнього руху, визначення конкурентоспроможності податкової системи шляхом використання інтегрального показника та взаємозв'язку податкових надходжень та інтегрального показника рівня тіньової економіки, який передбачає врахування показників номінального ВВП, динаміки тіньової економіки і їх вплив на показники конкурентоспроможності податкової системи з урахуванням політико-правових та соціальних чинників, чинників розвитку інституцій; розроблено структурно-логічну схему організації інформаційного середовища в податкових цілях, яка враховує різні рівні національного та наднаціонального обігу податкової інформації щодо фізичних та юридичних осіб.

Монографія розрахована на студентів економічних спеціальностей, аспірантів, здобувачів, викладачів вузів, фінансових менеджерів та практиків.

УДК 338.24:333.02

ISBN 978-617-7520-89-3 © Олейнікова Л. Г., 2020.

© Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління», 2020.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень	5
Вступ	6
Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дослідження конкурентоспроможності податкових систем	10
1.1. Теоретичні засади еволюції конкурентоспроможності та конкурентних відносин	10
1.2. Теорії податкової конкуренції	37
1.3. Податкова конкуренція як основа конкурентних переваг держави в умовах нової економічної реальності	57
Висновки до розділу 1	83
Розділ 2. Трансформація податкових систем з урахуванням їх конкурентоспроможності	86
2.1. Теоретичні аспекти формування податкових систем	86
2.2. Методологічні засади розвитку податкових систем	128
2.3. Конкурентоспроможність як чинник трансформації податкових систем	142
Висновки до розділу 2	154
Розділ 3. Методологічні підходи до оцінювання конкурентоспроможності податкових систем	158
3.1. Індикатори конкурентоспроможності країн та їх взаємозв'язок із податковою системою	158
3.2. Методологічні підходи до визначення конкурентоспроможності систем оподаткування	186
3.3. Оцінювання результативності податкової системи як складової конкурентоспроможності держави	209
Висновки до розділу 3	237
Розділ 4. Пропозиції щодо удосконалення оцінки систем оподаткування з урахуванням їх конкурентоспроможності	239
4.1. Розроблення методологічних підходів до визначення конкурентоспроможності податкових систем на основі інтегральних показників	239
4.2. Методологічні підходи до оцінки конкурентоспроможності податкових систем на основі економетричної моделі	257
4.3. Оцінка основних ризиків для конкурентоспроможності податкової системи України в умовах глобальних економічних трансформацій	270
Висновки до розділу 4	301

Розділ 5. Формування конкурентоспроможної податкової системи України	304
5.1. форми та механізми впливу на тіньовий сектор економіки та основні напрями детінізації економіки через інструменти оподаткування	304
5.2. Формування інформаційного середовища в податкових цілях на основі асиметрії до податкової інформації	341
5.3. Інституційні умови та практичні інструменти запобігання, виявлення і припинення корупційних порушень у фіскальних органах, як умова забезпечення конкурентоспроможності податкової системи	360
5.4. Податковий комплаєнс як чинник підвищення конкурентоспроможності податкової системи	381
Висновки до розділу 5	404
Загальний висновок	409
Список використаної літератури	419
Додатки	477

Перелік умовних позначень

ВВП – валовий внутрішній продукт

ВЕФ – Всесвітній економічний форум

ДФС – Державна фіскальна служба

ЄС – Європейський Союз

ІГК – Індекс глобальної конкурентоспроможності

КОФР – ключові області фактичної результативності

МВС – Міністерство внутрішніх справ

МВФ – Міжнародний валютний фонд

НДДКР – науково-дослідні і дослідно- конструкторські роботи

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ПН – податкові накладні

СЕА ПДВ – система електронного адміністрування ПДВ

СПД – суб’єкт підприємницької діяльності

СУДФ – система оцінки ефективності управління державними фінансами

АЕОІ – Automatic Exchange of Financial Account Information

BEPS – Base erosion and Profit Shifting- розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування

CRS MCAA – Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information

DTC – double tax conventions

DTT – double tax treaties

IMD – International Institute for Management

MLAT – mutual legal assistance treaties

MLI – Multilateral Instrument- Багатостороння конвенція

PEFA – Performance Expenditure and Financial Accountability

RCA – Revealed Comparative Advantage

RSCA – Revealed Symmetric Comparative Advantage

TADAT – Tax Administration Diagnostic Assessment Tool

TIEA – Tax Information Exchange Agreements

ВСТУП

Трансформація світового економічного устрою зумовила необхідність перегляду підходів до забезпечення конкурентоспроможності держав, досягнення якої є можливим, в тому числі, через реалізацію ефективної податково-бюджетної політики. У цьому процесі все більшого значення набуває оподаткування, включно із оподаткуванням мультинаціональних прибутків міжнародних компаній, та режими адміністрування податків в країнах світу, за рахунок вибудовування асиметричних податкових стосунків, що і забезпечує конкурентоспроможність податкової системи.

Доцільно відзначити, що питаннями дослідження сутності конкуренції, конкурентоспроможності, визначенням класифікаційних ознак конкурентоспроможності, факторів впливу та напрямів її підвищення займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Внесок у розвиток теорії конкуренції А. Сміта зробили: Д. Рікардо [266], Дж. С. Мілль [158], Дж. Робінсон [267], Дж. М. Кейнс [98], Дж.Б. Кларк [100], Й. Шумпетер [336], М. Фрідмен [405], П. Хейне [320], Ф. А. Хайєк [318], Ф. Найт [169], К. Р. Макконнелл [141], С. Л. Брю [141], М. Портер [251], Г. Л. Азоев [1], Ю. І. Коробов [111] та ін. Поряд з цим, окремо питання сутності конкуренції, її ролі, призначення, було розглянуто такими вченими: Герасименко А. [40], Келічавий А. В. [99], Кучер А.В. [128], Маркс К. та Енгельс Ф. [147], Маршал А. [150], Мілль С. Дж. [158], Портер М.Е. [251], Робінсон Дж. [267], Туган-Барановський М.І. [302], Харчук Т.В. [319], Чемберлін Е. [326]. Дослідженням сутності конкуренції, в тому числі і напрям податкової конкуренції, конкурентоспроможності, визначенню класифікаційних ознак та факторів впливу присвячено роботи таких вітчизняних вчених як: Бечко П.К. та Голобородько Я.О. [16]; Вандяк Н.П. [24]; Лозинська І.В. [134]; Маренич А. та Астахова І. [142]; Масляєва О.О. [151]; Педь І. В. [237], Чобаль Л.Ю. [329]; Чернодід І.С. [330].

Процеси цифровізації економічних процесів, конкуренції та конкурентоспроможності в глобальній економіці та в умовах цифровізації економіки досліджували такі сучасні вчені як: [399], [359], [457], [35], [136], [97], [118].

Теоретичні і прикладні проблеми пов'язані із стійкістю державних фінансів і значенням оподаткування для забезпечення стабільності податкової системи, асиметричністю інформаційного простору в державному та корпоративному управлінні, методологічним забезпеченням звітності, як основного джерела інформації в податкових цілях, досліджувалися рядом вітчизняних вчених і практиків: Т.І. Єфименко [61], [63] та Л.Г. Ловінська [94], Т.О. Каменською [438], Я.В. Олійник [227], М.В. Кучерявої [129], О.М. Тимченко [294] та ін. В цьому напрямі суттєвими є і напрацювання західних науковців та практиків С. Angyridis [347], Rangan Gupta [421], J. Manyika [445] and John E. Roemer [436], де авторами було проаналізовано питання асиметрії податкової інформації та її впливу на економічні процеси і податкові зобов'язання, які формуються в різних юрисдикціях.

Наукове осмислення податкових ризиків, правової природи контролю за трансфертним ціноутворенням та іншими транскордонними схемами агресивного податкового планування, як особливого виду мінімізації податків, започатковано в роботах таких вітчизняних вчених, як О. М. Десятнюк [50], Н. О. Євтушенко [58], Ю. Б. Іванов [85], Г. І. Коломієць [103], К. П. Проскура [276], [259], В. А. Новицький [179], О.В. Маркевич [145], В. Б. Марченко [148], С. С. Брехов [23] та Коротун В. І. [109], [113], О. О. Чумакова [332] та інших. А проблеми податкового контролю та адміністрування, інформаційного забезпечення податкових органів в Україні та окремі питання міжнародного обміну податковою інформацією розглядалися у роботах таких вчених як М.П. Кучерявенко [132], А. М. Новицький [178], В. Б. Марченко [149], Ю.Б. Іванов [325], Д. М. Стародуб [250], [160], Л. Д. Тимченко [293].

Питання конкуренції на мікрорівні досліджували Варналій З. С. [25], Ю. Б. Іванов [88], Янковой О. Г. [339], Скиба Г. І. [279], Міценко Н. Г. [164], Воротін В.Є. [37], Отенко І. П. [231] та інші.

В проаналізованих працях закладено вагому теоретико-методологічну основу змістовного розуміння конкуренції та конкурентоспроможності на різних рівнях, в тому числі і міжнародної податкової конкуренції, а також управління конкурентними перевагами країн в сфері оподаткування, втім існує необхідність пе-

реосмислення питань розмежування сутності понять «конкуренція» та «конкурентоспроможність», уточнення змісту наведених категорій в сучасних умовах; виокремлення класифікаційних ознак конкурентоспроможності та основного переліку чинників впливу на конкурентоспроможність в умовах нової економічної реальності та асиметрії податкової інформації; обґрунтування шляхів підвищення конкурентоспроможності податкової системи країни в умовах глобальної економіки та посилення тиску цифровізації економічних процесів на локальних та глобальних економічних агентів.

Зміна глобальних викликів та пріоритетів зумовила необхідність дослідження трансформації ролі конкуренції в процесах розвитку та забезпечення високих темпів зростання суверенних суб'єктів. Для сучасних економічних систем характерним, і одним з визначальних питань, є оподаткування, де податкова конкуренція виступає складовою конкурентоспроможності економічної системи в цілому.

З метою міжнародного оцінювання податкових систем країн світу та можливості формування методологічно порівнюваного інформаційного середовища для визначення конкурентоспроможності, в рамках міжнародних організацій було працювано та впроваджено методологічну основу на основі об'єктивних та суб'єктивних показників, що не позбавлені певних вад. Регулярність оцінювання та широта охопту даних, при оцінці податкових систем, дозволяють визначати зміни, що відбуваються в сфері оподаткування в країнах світу та їх вплив на суб'єктів господарювання. Проблеми забезпечення конкурентоспроможності податкової системи, як важливої складової конкурентоспроможності національних інститутів потребує подальшого дослідження. У той же час, існуючі методологічні підходи визначення конкурентоспроможності країн лише опосередковано враховують податкову сферу, що формує необхідність подальшого удосконалення методології визначення конкурентоспроможності податкових систем країн світу, особливо під час впровадження реформ.

В науковій літературі досить детально висвітлені окремі напрями забезпечення конкурентоспроможності податкових систем, втім, існує наукова необхід-

ність осмислення щодо вибору основних чинників впливу на конкурентоспроможність податкової системи з урахуванням особливостей інституційного та соціального національного середовища, а також необхідність переосмислення системності підходів та методів вимірювання конкурентоспроможності податкових систем різних юрисдикцій, що є однією з проблем, яку ми намагаємося вирішити в рамках даного дослідження.

Ефективні механізми, методики та важелі формування дієвої податкової системи, які врахували б специфіку економіки України та характер її євроінтеграційних перетворень і вплив глобального середовища, потребують подальших досліджень, спрямованих на адаптацію до швидких змін та динаміку трансформацій. Розробки та осмислення передбачають наявність взаємозв'язку між конкурентоспроможністю податкової системи та трансформацією якості державних інститутів, що приймають участь у податкових процесах.

Актуальність роботи зумовлена трансформацією ролі податкових систем в інституціональному розвитку держав з одночасним посиленням ролі конкурентоспроможності системи оподаткування у забезпеченні економічного зростання. Поряд з конкуренцією на світових ринках товарів, послуг і капіталів, правомірно розглядати суперництво національних податкових юрисдикцій за право обкладати глобальні доходи платників податків, а також за право залучати на свою територію найважливіші фактори виробництва і оподатковувати доходи суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Необхідність у вирішенні теоретичних проблем забезпечення конкурентоспроможної податкової системи та удосконалення існуючих методологічних підходів визначили тему, мету, об'єкт та предмет монографії.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

1.1. Теоретичні засади еволюції конкурентоспроможності та конкурентних відносин

Розвиток економічної науки, який супроводжував поступову трансформацію соціально – економічних відносин, зумовив стрімкі зміни глобальної економіки і суттєве розширення змісту понять конкуренція і конкурентоспроможність. А нова економічна реальність наповнила цей зміст новими формами, що потребує подальшого дослідження взаємного впливу змін в економічному середовищі та конкурентоспроможності на розвиток економічних систем.

Дух суперництва великою мірою визначає форми господарської діяльності й найяскравіше проявляється в такій економічній категорії як конкуренція. Поняття конкуренції можна вважати фундаментом ринкової економіки і головною рушійною силою еволюції взаємовідносин суб'єктів, що функціонують у ринковому середовищі. Суть конкурентної боротьби можна описати як поліпшення або збереження позиції суб'єкта на ринку, що досягається завдяки певним позитивним відмінностям товарів, котрі постачаються підприємством, від товарів-конкурентів, як щодо відповідності конкретній потребі клієнтів, так і за витратами на її задоволення.

Системні теоретичні положення про чинники та передумови конкурентної боротьби були сформовані лише у другій половині XVIII ст. представниками класичної політичної економії. Вони розуміли конкуренцію як природне явище, яке притаманне усім галузям економіки й стримується лише причинами суб'єктивного характеру. Слід зазначити, що у період формування теоретичних основ конкуренції, це поняття розглядалося, насамперед, по відношенню до гос-

подарюючих суб'єктів і лише згодом відбулася трансформація підходів до конкуренції та конкурентоспроможності.

Англійський економіст, філософ, видатний представник класичної школи в економічній теорії Адам Сміт у роботі “Дослідження про природу і причину багатства народів” провів аналіз конкуренції. Він зазначав, що конкуренція – це сила, яка змушує економічних агентів, діючи суто для задоволення власних інтересів, брати участь у поліпшенні добробуту суспільства. Взаємодія особистих інтересів і конкуренції в результаті зумовлює регулювання економічної системи за допомогою “невидимої руки” [282, с. 175]. У межах класичної економічної теорії конкуренція розглядається як невід’ємний елемент ринкового механізму.

Сміт А. трактував конкуренцію як поведінкову категорію, коли індивідуальні продавці й покупці змагаються на ринку за вигідніший продаж і купівлю відповідно [282, с. 179-181]. Конкуренція – це та сама “невидима рука” ринку, яка координує діяльність його учасників. Найбільшого розвитку конкуренція набуває в умовах капіталістичного виробництва. Мета конкуренції – боротьба за отримання якомога більшого прибутку [282, с. 176].

Новизна теорії конкуренції А. Сміта полягала в тому, що він уперше:

- 1) сформулював поняття конкуренції як суперництва, що зумовлює підвищення цін при скороченні пропозиції і їх зниження у разі надлишку пропозиції;
- 2) позначив головний принцип конкуренції – “невидимої руки”, відповідно до якого, “смикаючи” за ниточки маріонеток-підприємців, “рука” примушує їх діяти згідно з певним “ідеальним” планом розвитку економіки, безжально витісняючи фірми, котрі виробляють непотрібну ринку продукцію;
- 3) розробив теоретично дуже тонкий і гнучкий механізм конкуренції, який об’єктивно врівноважує галузеву норму прибутку, забезпечуючи оптимальний розподіл ресурсів між галузями. Тонкість механізму конкуренції полягає в тому, що при скороченні попиту на товар найбільших труднощів зазнають фірми, котрі випускають неякісну або надмірно дорогую продукцію. Гнучкість механізму конкуренції проявляється в миттєвій реакції на будь-які зміни в зовнішньому середовищі;

4) визначив основні умови ефективної конкуренції, що передбачають наявність великої кількості продавців і покупців, вичерпну інформацію, мобільність використовуваних ресурсів, неможливість кожного продавця істотно впливати на зміну ринкової ціни товару (при збереженні його якості або рівня сервісу);

5) створив модель посилення й розвитку конкуренції, довівши, що в умовах ринкових відносин можливе максимальне задоволення потреб споживачів і найкраще використання ресурсів у масштабі суспільства в цілому [310, с. 241].

На сучасному етапі розвитку економіки ще не склався єдиний методологічний підхід до визначення конкуренції. Так, одні автори [6, 1] розуміють під нею суперництво окремих юридичних або фізичних осіб (конкурентів), зацікавлених у досягненні однієї мети. З точки зору підприємств, такою метою є максимізація прибутку за рахунок завоювання переваг споживача. Інші автори [15, с. 26] розуміють конкуренцію як суперництво або боротьбу між двома більш-менш чітко позначеними суперниками, здатність забезпечити кращу пропозицію порівняно з конкуруючою компанією.

Доцільно відзначити, що питаннями дослідження сутності конкуренції, конкурентоспроможності, визначенням класифікаційних ознак конкурентоспроможності, факторів впливу та напрямів її підвищення займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Певний внесок у розвиток теорії конкуренції А. Сміта зробили: Д. Рікардо [266], Дж. С. Мілль [158], Дж. Робінсон [267], Дж. М. Кейнс [98], Дж.Б. Кларк [100], Й. Шумпетер [336], М. Фрідмен [405], П. Хейне [320], Ф. А. Хайєк [318], Ф. Найт [169], К. Р. Макконнелл [141], С. Л. Брю [141], М. Портер [251], Г. Л. Азоев [1], Ю. І. Коробов [111] та ін. Поряд з цим, окремо питання сутності конкуренції, її ролі, призначення було розглянуто такими вченими: Герасименко А. [40], Келічавий А.В. [99], Кучер А.В. [128], Маркс К. та Енгельс Ф. [147], Маршалл А. [150], Мілль С.Дж. [158], Портер М.Е. [251], Робінсон Дж. [267], Туган-Барановський М.І. [302], Харчук Т.В. [319], Чемберлін Е. [326]. Дослідженням сутності конкуренції, в тому числі і напрям податкової конкуренції, конкурентоспроможності, визначенню класифікаційних ознак та факторів впливу присвячено роботи таких вітчизняних вчених як: Бечко П.К. та Голобородько Я.О. [16]; Вандяк Н.П.

[24]; Лозинська І.В. [134]; Маренич А. та Астахова І. [142]; Масляєва О.О. [151]; Педь І. В. [237], Чобаль Л.Ю. [329]; Чернодід І.С. [330].

Процеси цифровізації економічних процесів, конкуренції та конкурентоспроможності в глобальній економіці та в умовах цифровізації економіки досліджували такі сучасні вчені як: [399], [359], [457], [35], [136], [97], [118].

Проблеми конкуренції на мікрорівні досліджували Варналій З.С. [25], Янковой О.Г. [339], Міценко Н.Г. [164], Воротін В.Є. [37], Отенко І.П. [231] та багато інших науковців.

В проаналізованих працях залишаються невирішеними наступні питання: визначення єдиного підходу до розмежування сутності понять «конкуренція» та «конкурентоспроможність»; необхідність уточнення сутності наведених категорій в сучасних умовах; виокремлення класифікаційних ознак конкурентоспроможності та основного переліку чинників впливу на конкурентоспроможність в умовах нової економічної реальності; обґрунтування шляхів підвищення конкурентоспроможності в умовах глобалізації та посилення тиску цифровізації економічних процесів на локальних та глобальних економічних агентів.

Підходи науковців до визначення сутності конкуренції можна умовно поділити на ринковий, функціональний, структурний, прибутковий та регулюючий.

В табл. 1.1 наведено характеристику підходів до трактування сутності поняття «конкуренція», представники кожного підходу та недоліки кожного. Проте, слід детальніше зупинитися на розкритті сутності поняття з позиції різних вчених.

Значний внесок у дослідження конкуренції здійснив Адам Сміт, який сформував принцип невидимої руки, що ґрунтується на досягненні ринкової рівноваги. Зокрема, рівновага на ринку є можливою завдяки однаковому зростанню попиту і пропозиції, максимальному задоволенню потреб споживачів, зростанню обсягу реалізації виробленої продукції та за умови досягнення рівня досконалої конкуренції. На думку вченого для досконалої конкуренції характерним є продаж однорідної продукції, одночасне зростання числа продавців

та покупців. Водночас, автор дійшов думки, що підприємство зацікавлене у підвищенні якості продукції, корегуванні цін, дослідженні попиту споживачів за умови конкуренції.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення сутності поняття «конкуренція»

Підхід	Автор	Трактування	Недоліки підходу
1	2	3	4
Ринковий підхід	А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Мілль, К. Маркс та Ф. Енгельс, Туган- Барановський М.І., А. Маршал,	Конкуренція спрямована на регулювання ринку шляхом формування ціни на товари, встановлення вільної конкурентної боротьби, досягнення рівноваги попиту та пропозиції [282, с. 443] Конкуренція впливає на регулювання ринку шляхом встановлення цін на вироблену продукцію [266]. Конкуренція – це спосіб встановлення ринкових цін для кожного окремого товару [147] Конкуренція є способом боротьби задля охоплення нових споживачів, витіснення конкурентів та отримання очікуваного блага [302] Конкуренція – це змагання між товаровиробниками, суспільством в процесі продажу чи придбання товарів [150, с. 60-64]	Неврахування впливу держави на конкуренцію, виробництво однорідної групи товарів, збитковість підприємств, перевищення ролі конкуренції у формуванні цін, скорочення обсягів виробництва, неврахування впливу чинників оточуючого середовища, суми витрат та цін на інші товари, нерегульований процес боротьби.
Функціональний підхід	Кларк Дж.Б., Ф. Хайек,	Конкуренція пов'язана з впровадженням інновацій, досягнень технічного процесу, що зумовлює закриття підприємств неспроможних до застосування інновацій та розвиток інших [100, с. 330-340] Конкуренція є процесом зміни поведінки підприємств, виконання нових дій, відкриття нових можливостей, використання переваг в процесі суспільного прогресу [318]	Поза увагою залишаються потреби споживачів, не визначені цінові та нецінові фактори впливу, не сформовані стратегічні цілі, обмежений рівень державного втручання.
Структурний підхід	Е. Чемберлін, Дж. Робінсон,	Конкуренція впливає на диференціацію продукту, що сприяє зміцненню конкурентної боротьби, привласненню прибутків, дослідженню ринку [326, с. 10-30] Для конкуренції характерним є маневрування цін, скорочення обсягу виробництва продукції, створення нових ринків, пристосування до змін ринку [267]	Не відзначено вплив інноваційного розвитку на конкуренцію, не визначено стратегічні пріоритети розвитку, доцільність пошуку нових ринків, застосування цінової дискримінації, обмеженість втручання з боку держави, порушення рівноваги на ринку.

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
Прибутковий підхід	Портер М.Е., Келічавий А.В., Герасименко А., Кучер А.В., Сич Є.М., Бойко О.В., Бігун Ю.В.	Основою зростання конкуренції є формування конкурентної стратегії, яка впливає на здійснення конкурентної боротьби, сприяє використанню інновацій з метою досягнення мети підприємства в довгостроковому періоді [251, с. 15-90] Конкуренція є способом досягнення стратегічної мети, завоювання лідируючих позицій підприємством, економічного розвитку країни в цілому [99, с. 62-63] Конкуренція спрямована не лише на постійне суперництво суб'єктів господарювання, але на їх взаємодію заради отримання бажаного результату [128]	Не визначено структуру ринку, потреби споживачів, вплив факторів зовнішнього середовища, рівень ресурсного забезпечення, доцільність співробітництва між товаровиробниками, методи конкурентної боротьби.
Регулюючий підхід	Харчук Т.	Конкуренція – спосіб формування конкурентної культури підприємства, впливу на ефективність їх функціонування, що дозволяє досягнути очікуваних результатів за умови державного регулювання, дотримання чинного законодавства	Відсутні стратегічні орієнтири підприємств в процесі конкурентної боротьби, не враховано дію факторів зовнішнього середовища, науково-технологічний прогрес.

Відзначимо, що на практиці принцип невидимої руки не виправдовується, оскільки держава втручається в діяльність підприємств, змінюється вплив чинників оточуючого середовища та досягти досконалої конкуренції надто складно і для діяльності підприємств є не вигідним [282, с. 443].

Інший дослідник Давід Рікардо запропонував та проаналізував елементи конкуренції і пов'язав конкуренцію із процесом виробництва товарів, злагодженістю роботи працівників, регулюванням цін на продукцію залежно від існуючого попиту, загострення конкурентної боротьби між виробниками. Водночас, саме конкуренція впливає на встановлення цін товаровиробниками, дозволяє скоротити витрати і зробити висновок про доцільність конкурентної боротьби [266].

Цікавої думки дотримувався Дж. Мілль, який стверджував, що конкуренція є основою для встановлення цін, заробітної плати, прибутку та впливає на рівновагу ринку. Відповідно, конкуренція дозволяє побудувати економіку, досягнути очікуваних результатів, уникнути похибок [158].

Група авторів К. Маркс та Ф. Енгельс дослідили етапи розвитку конкуренції та обґрунтували причини її виникнення. На думку вчених конкуренція дозволяє корегувати ринкові ціни на продукцію різних галузей виробництва та, як результат, впливає на розмір прибутку. Отже, основною перевагою даного підходу є розкриття сутності конкуренції через виробництво товарів, визначення ринкової вартості товару [147].

Досить цікавої думки дотримувався Туган-Барановський М.І., який пов'язував поняття конкуренції із здійсненням конкурентної боротьби різних галузей економіки заради досягнення ними сформованих цілей. Отже, варто зауважити, що конкуренція є способом боротьби, суперництвом на ринку з метою отримання прибутку, досягнення переваг над конкурентами [302].

Схожої думки дотримувався А. Маршал, адже автор вперше заперечив існування моделі вільної конкуренції та запропонував використання методів нецінової конкуренції. Дані методи не залежать від витрат виробництва, коливання цін, а передбачають вдосконалення технічних характеристик продукції, поліпшення її якості, покращення умов збуту, розширення асортименту з метою задоволення потреб покупців. Крім того, автор також пов'язував конкуренцію з ринком, дослідив механізм встановлення рівноваги, передумови підвищення продуктивності та запропонував статичний і динамічний підхід щодо розвитку конкуренції. Таким чином, конкуренція є способом суперництва підприємств, установ, організацій задля отримання прибутку. Перевагою наведеного підходу є врахування при формуванні цін на товари якості, характеристик продукції, доцільність проведення рекламних заходів, що підвищує рівень конкуренції [150, с. 60].

Модель досконалої конкуренції критикував Кларк Дж.Б. та пов'язував процес конкуренції із зростанням капіталу, добробутом населення, процесом виробництва, потребами споживачів, формами організації підприємств. Тобто, автор розглядав конкуренцію як спосіб досягнення рівноваги на ринку та потребу суспільства в конкурентній боротьбі з метою отримання бажаного результату. Крім того, в даному підході відзначено аспект інноваційного розвитку, тобто за

умов конкурентної боротьби одні підприємства впроваджують сучасне обладнання та покращують рівень розвитку, а інші – втрачають позиції на ринку. Отже, перевагою наведеного тлумачення є врахування впливу не лише конкуренції, але й інших факторів на тримання бажаного результату та визначення необхідності впровадження інновацій, що сприяє зростанню одних підприємств та витісненню з ринку інших [100, с. 330-340].

Цікавого підходу дотримувався Е. Чемберлін, який проаналізував сутність поняття чиста конкуренція, яка розглядалася як діяльність на ринку суб'єктів господарювання, які не мають змоги впливати на встановлення цін, виробляють схожий продукт, але мають достатній обсяг ресурсного забезпечення. За умов чистої конкуренції виробляється особливий товар, який задовольняє потреби кожного покупця. Одночасно, було розглянуто монополістичну конкуренцію для якої характерним є використання нецінових методів конкуренції, функціонування декількох підприємств, які виробляють схожу продукцію, але не однорідну, а також товаровиробники мають право вільного входження та виходу з ринку та не звертають увагу на зміну цін суперників. Перевагою проаналізованого підходу є визначення різних типів конкуренції, врахування рівня конкурентної боротьби підприємств та дослідження ринку, але не відзначено роль інновацій при розвитку конкуренції [326, с. 10-30].

Дж. Робінсон дослідила сутність конкуренції з позиції досконалої та недосконалої конкуренції. Зокрема, при недосконалій конкуренції на ринку функціонує незначна кількість підприємств, що виробляють диференційовану продукцію, відбувається зменшення обсягу виробництва продукції, ціни можуть коригуватися однією компанією, обмежується доступ на ринок та зростає сума прибутку. На ринку може функціонувати монополіст, який задля отримання максимального прибутку продає одну і ту ж продукцію різним покупцям за різними цінами, що є ціновою дискримінацією та потребує державного регулювання. На думку автора диференціація товару не сприяє досягненню рівноваги на ринку, а обумовлює її порушення. Перевагою підходу автора є

дослідження сутності конкуренції в умовах розвитку теорії недосконалої конкуренції, формування напрямів її підвищення [267].

Функціонального підходу дотримувався також Ф. Хайєк, на його думку конкуренція обумовлює необхідність розвитку підприємства та вдосконалення процесу виробництва. Конкуренція сприяє впровадженню інноваційних технологій та підприємство має можливості щодо покращення процесу виробництва продукції, оновлення застарілого обладнання, підвищення якості продукції, застосування нових методів ведення бізнесу. Одночасно, доцільно обмежувати вплив органів державної влади на конкуренцію з метою виробництва та продажу продукції. Таким чином, перевагою даного підходу є те, що конкуренція є змінним та динамічним процесом, має непередбачуваний характер та спрямована на зміну поведінки окремих підприємств з метою їх розвитку [318].

Цікавої думки дотримувався Портер М.Е., який розглядав конкуренцію як процес, що постійно розвивається та який впливає на розвиток ринку, процес виробництва, виготовлення нової продукції заради досягнення основної мети підприємства, тобто прибутку. Відповідно до думки вченого, конкуренція має сприяти не рівновазі, а формувати змінне середовище, є основою економічного розвитку не лише підприємств, але й країни. Варто, відзначити, що суб'єкти господарювання в процесі розвитку повинні розробити конкурентну стратегію, яка сприятиме зміцненню конкурентної боротьби, формуванню переваг поряд з конкурентами, впровадженню інновацій. Перевагою наведеного підходу є використання конкурентної стратегії, яка дозволяє впроваджувати інновації, вдосконалювати інноваційну сферу, охоплювати нові сегменти ринку, використовувати нові можливості розвитку [251, с. 15-90].

Прибуткового підходу дотримувався Келічавий А.В., який проаналізував етапи розвитку підходів до визначення сутності конкуренції, виокремив представників кожного етапу. На думку науковця конкуренція спрямована на досягнення стратегічної мети діяльності підприємства, тобто зміцнення конкурентних переваг, виробництво нової продукції та надання послуг, коригування цін і покращення якості товарів, впровадження технологій,

скорочення витрат з метою отримання соціально-економічного ефекту. Варто наголосити, що автор зосередив увагу на визначенні мети діяльності підприємства, дослідженні структури ринку, обмеженості ресурсів, оцінці результатів конкурентної боротьби. Тобто, перевагою вищезазначеного підходу є те, що конкуренція розглядалася як спосіб розвитку ринкової економіки, формування конкурентних переваг, налагодження діяльності підприємств за умов обмеженості ресурсів.

Герасименко А. здійснив ґрунтовний аналіз основних етапів розвитку конкуренції та розглянув підходи вчених до трактування даного поняття. Зокрема, конкуренція розглядалася як спосіб розвитку організації, визначення переваг та недоліків її діяльності, раціонального використання наявних ресурсів, впровадження технологій. Отже, під конкуренцією слід розглядати можливість економічного розвитку підприємства, регіону, країни протягом тривалого періоду, а також врахування дії чинників зовнішнього та внутрішнього середовища [40, с. 112].

Кучер А.В. дотримувався думки, що основою конкуренції має бути не лише постійне протистояння підприємств, організацій, але й спосіб взаємодії, співробітництва, злагодженості роботи даних підприємств задля досягнення спільних інтересів. Тобто, в сутності поняття «конкуренція» закладене як теоретичне, так і практичне значення. Відповідно, основою конкуренції є досягнення суб'єктом господарювання бажаного економічного ефекту, що можливо за умови злагодженості роботи підприємств, максимального задоволення потреб покупців. Зауважимо, що перевагою проаналізованого підходу є аналіз конкуренції з позиції не лише постійного суперництва підприємств, але їх співпраці з метою подальшого розвитку [128].

Група авторів Сич Є.М., Бойко О.В., Бігун Ю.В. (здійснили ґрунтовний аналіз сутності поняття «конкуренція» та дійшли думки, що за умов глобалізації економіки основою конкуренції є партнерство господарюючих суб'єктів. Автори дотримувалися думки, що конкуренція не лише впливає на формування ринкового механізму, а також визначає механізм боротьби на ринку. Отже, автори були прихильниками прибуткового підходу, адже конкуренція впливає на процес збуту

продукції, стимулює підприємства щодо дослідження попиту на ринку, сприяє вирішенню протиріч між економічними інтересами суб'єктів, конфліктних ситуацій [278].

Харчук Т. В. провела ґрунтовний аналіз сутності поняття конкуренція та дійшла висновку, що в даній дефініції поєднано два процеси, тобто: взаємодія; суперництво. Відповідно, автор дотримувався думки, що конкуренція поєднує здатність до встановлення контролю над діяльністю підприємств, механізм боротьби за отримання бажаного результату, процес взаємодії господарюючих суб'єктів, отримання переваг одними підприємствами над іншими щодо виробництва, збуту продукції, охоплення нових ринків збуту, задоволення потреб споживачів. Отже, зауважимо, що важливою ознакою конкуренції є її сприяння розвитку виробничих відносин між підприємствами, раціональному використанню ресурсів, виробництву різного асортименту продукції, покращенню її якості, що дозволяє підвищити активність діяльності господарюючих суб'єктів [319, с. 63-67].

Отже, на сьогоднішній день відсутній єдиний обґрунтований підхід до визначення поняття «конкуренція» і тому доцільно проаналізувати найпоширеніші визначення даного терміну (табл. 1.1).

Як видно, найбільший інтерес у дослідників викликає конкуренція на рівні окремо взятого суб'єкта господарювання. В основному це пов'язано із рядом різноспрямованих проблем, з якими стикаються підприємства. Однією з найважливіших тенденцій є глобалізація конкуренції, що реалізується шляхом взаємного зв'язку між розвитком суб'єкта господарювання на локальному ринку та потребою конкурувати на цьому ринку з іноземними конкурентами. Зростання числа іноземних конкурентів на локальному ринку стимулює підприємства до конкуренції з ними через відповідність вимогам світових ринків, а також формує умови для виходу на ринки інших держав.

Стрімкі зміни у глобальному середовищі зумовили значні зрушення в змісті конкуренції. В основі таких зрушень є знання, здатність до новаторства, якість людського капіталу, що є ключовим елементами економічного зростання і прояв-

ляється як на макро-, так і на мікрорівні. При цьому для багатьох галузевих ніш актуальним є не лише питання зростання міжнародної конкуренції суб'єктів господарювання, але і зростання числа внутрішніх конкурентів, як результату впровадження ефективних процесів інноваційного характеру, модернізації, структурної перебудови бізнес-процесів.

Іншою визначальною тенденцією процесів конкуренції на рівні суб'єктів господарювання є високі темпи цифровізації економіки та технологічних змін, що реалізуються через значне зменшення циклів впровадження інноваційних продуктів та суттєву зміну структури відносин між суб'єктами внаслідок запровадження цифрових платформ для продажу товарів і послуг та інших ІТ-технологій.

На ринку актуальними стали стратегії конкурентної боротьби, як через впровадження технологічних переваг в процес виробництва, що дозволяє досягти підвищення продуктивності і зниження вартості виробництва, підвищення якості продукту, так і через створення інноваційного продукту із якісно новими або переважаючими характеристиками, що дозволяє забезпечувати конкурентні переваги навіть при вищій, ніж у конкурентів, ціні товару. Такі конкурентні стратегії спрямовані на формування здатності фірм до адаптивності в умовах швидких змін, оптимізації витрат, забезпечення якості, а також здатності до диференціації продукції. На сьогодні, здатність пропонувати широкий спектр товарів із чітко сегментованими на споживача характеристиками стає умовою ефективної діяльності та довгострокового і стійкого розвитку підприємницьких структур.

Розвиток і активне впровадження технологій стали не єдиними тенденціями, що суттєво впливають на конкурентні позиції суб'єктів господарювання. Іншим важливим фактором, який набирає вагу в підприємницькому середовищі, є якість людського капіталу та кваліфікація працівників. Так, в 2017 році проблемою якості персоналу переймалися 24% підприємців в країнах Євросони [481, 348], що демонструє значимість проблеми. Крім того, дослідження показують прямий зв'язок підвищення рівня освіченості населення із загальним зростанням економіки на макрорівні. Так, темпи економічного зростання є вищими в країнах зі значною

часткою освічених людей, а високотехнологічний сектор сучасної промисловості є фундаментом стратегічних переваг національних економік, де основою є освіта і наука. Підвищення фінансування освіти на 1 % зумовлює зростання ВВП країни на 0,35% [552]. На рівні країн цей зв'язок проявляється у зниженні рівня безробіття, зростанні добробуту та формуванні ряду позитивних змін неекономічного характеру в суспільстві.

Вплив глобалізації на зміну зазначених вище компетенцій спонукав до виникнення “гіперконкуренції” – нової економічної категорії, яку запровадив Р. Д’Авені, який вважає, що гіперконкуренція – це “специфічне середовище, що характеризується інтенсивними і швидкими конкурентними діями, в якому учасникам необхідно швидко реагувати для генерування нових конкурентних переваг і одночасно зменшувати переваги своїх конкурентів” [371, с. 218]. Гіперконкуренція характеризує наступний рівень конкуренції в основі якого – інновації, технічні можливості, інформація та людський капітал, котрі постійно змінюють компетенції відносин в глобальному середовищі.

Таким чином, саме функціональне трактування конкуренції домінує в сучасних умовах, проте, результати здійсненого аналізу поняття конкуренція свідчать, що на сучасному етапі розвитку відсутність єдиного обґрунтованого підходу до дефініції «конкуренція», обумовлює необхідність уточнення даного поняття. На нашу думку, конкуренцію доцільно розглядати як процес забезпечення стійких переваг діяльності суб’єктів господарювання, державних та недержавних інститутів, суверенних держав та їх об’єднань на основі міжнародно прийнятих стандартів і правил, в умовах зміни сучасної економічної парадигми на засадах знань та компетенцій.

Важливим в новій економічній реальності є розуміння ролі і значення освічених людей, що володіють професійними знаннями та здатні до новаторства можуть забезпечити конкурентні переваги у високотехнологічних сферах та виводять інвестиції у людський капітал на вершину сучасної теорії конкуренції.

Конкурентоспроможність виступає основним елементом конкуренції, та сприяє підвищенню ефективності розвитку економіки. В теоретичних

дослідження можна зустріти твердження, що конкурентоспроможність виникає в процесі конкурентної боротьби та спрямована на досягнення сформованої мети, поставлених цілей діяльності. Слід також зауважити, що конкурентоспроможність пов'язана із зміцненням позицій на внутрішньому та зовнішньому ринках, досягненням бажаних результатів, суперництвом на ринку, конкурентними перевагами.

Існує безліч підходів до трактування сутності конкурентоспроможності, тому доцільним є дослідження існуючих підходів трактування даної дефініції та систематизація найпоширеніших трактувань сутності поняття, визначення складових її рівнів, виокремлення факторів впливу, визначення ролі конкурентоспроможності у розвитку ринкової економіки в сучасних умовах.

Актуалізація конкурентоспроможності як категорії, застосовуваної до національних економік, відбулася наприкінці 80-х років ХХ ст. Насамперед це було зумовлено стрімким розвитком глобалізаційних процесів, де основою стали динаміка конкурентних відносин, швидкий перехід від цінової до нецінової конкуренції, побудова конкурентних переваг на знаннях та інноваціях, неможливість на тривалий час фіксувати конкурентні переваги.

Так, Масляєва О.О. дотримувалася думки, що під конкурентоспроможністю слід розуміти спосіб досягнення успіху у визначеній сфері діяльності завдяки змаганням на ринку, можливість досягнення лідируючих позицій на ринку протягом визначеного періоду, мотивації щодо здійснення діяльності, досягнення конкурентних переваг та бажаних результатів. На думку автора основними рівнями конкурентоспроможності є підприємство, регіон, країна, товар, технологія. Також, в дослідженні було відзначено, що конкурентоспроможність країни залежить від впливу економічних, політичних, фінансових, демографічних, соціальних факторів і характеризується зміцненням позицій на внутрішньому та зовнішньому ринках. Поряд з цим конкурентоспроможність підприємств пов'язана із можливістю підприємства використовувати конкурентні переваги, зміцнювати позицію на ринку, раціонально формувати, розподіляти ресурси, шукати способи покращення діяльності та конкурентоспроможність галузі

визначається ефективністю діяльності групи підприємств, їх змогою задовольнити існуючий попит на ринку шляхом виробництва якісних товарів з метою зміцнення конкурентного потенціалу. Перевагою проаналізованого підходу є розподіл конкурентоспроможності за різними рівнями та визначення характерних рис для кожного рівня [151].

Група авторів Бечко П.К. та Голобородько Я.О. стверджували, що конкурентоспроможність залежить дій органів державної влади, політичного устрою в країні, рівня фінансової стабільності, що здійснює вплив на динаміку впровадження сучасних технологій, якість продукції та попит на неї на міжнародному ринку. Водночас, в дослідженні робиться акцент на тому, що конкурентоспроможність виникає в процесі функціонування суб'єкта господарювання, що дозволяє організувати їх діяльність, налагодити процес стратегічного планування та задовольнити потреби споживачів. Ми вважаємо, що позитивною рисою проаналізованого підходу є те, що конкурентоспроможність розглянуто як вплив підприємств на охоплені ринки збуту продукції заради збереження позицій, захисту від впливу конкурентів [16].

Цікавої думки дотримувалися А. Маренич та І. Астахова, адже пов'язували поняття «конкурентоспроможність» з аналізом виробничо-господарської діяльності підприємства, фінансової стійкості, ділової активності, оцінкою рівня забезпеченості фінансовими ресурсами, що сприяє визначенню переваг підприємства над конкурентами. Тобто, автори зосередили увагу на дослідженні рівня ефективності функціонування підприємства, визначенні сильних сторін з метою зміцнення конкурентних позицій, що слід віднести до переваг проаналізованого підходу [142, с. 23-27].

Чорнодід І.С. запропонував поняття конкурентоспроможності національної економіки та розглянув традиційний, інноваційний підхід до розуміння даного поняття. В традиційному підході було визначено вплив екзогенних факторів, рівень фінансового забезпечення, можливість покращення добробуту населення, особливості функціонування окремих суб'єктів господарювання. Поряд з цим, інноваційний підхід до визначення сутності конкурентоспроможності мав

наступні ознаки: вплив ендогенних факторів; рівень економічної безпеки; впровадження інновацій в діяльність підприємства; досягнення бажаного результату. Отже, зауважимо, що конкурентоспроможність є здатністю господарюючих суб'єктів до підтримки конкурентної боротьби на належному рівні шляхом створення сприятливих умов з боку державної влади з метою підвищення рівня добробуту населення, зміцнення економічної безпеки підприємств, відновлення інноваційної активності. На нашу думку, перевагою вищезазначеного підходу є виокремлення факторів конкурентоспроможності та врахування, при її визначенні, рівня інноваційного розвитку та конкуренції. Втім, авторами але не визначено вплив факторів ринкового середовища на процес конкурентної боротьби [330, с. 57-58].

Лозинська І.В. також розглянула існуючі підходи вчених та дійшла висновку, що конкурентоспроможність визначається здатністю суб'єкта господарювання до досягнення бажаного результату, задоволення існуючих потреб. В роботі було зроблено акцент на дослідженні конкурентоспроможності саме підприємств, визначенні ефективності їх господарської діяльності, що впливає на асортимент та якість продукції, використання сучасних технологій і дозволяє вести боротьбу на ринку. Зауважимо, що перевагою наведеного визначення є те, що автором враховано вплив чинників ринкового середовища на утримання конкурентних позицій, визначено параметри конкурентоспроможності, необхідність контролю і регулювання, прогнозування рівня конкурентоспроможності, а також з'ясовано доцільність підвищення ефективності виробництва підприємств як способу виходу із кризового стану [134, с. 204-207].

Досить цікавої думки щодо визначення сутності поняття «конкурентоспроможність» дотримувалася Вандяк Н.П., яка в своєму дослідженні визначила об'єкт та суб'єкт конкурентоспроможності, виокремла основні види, а саме: конкурентоспроможність держави, товару, виробництва, підприємства. Відповідно, до суб'єктів конкурентоспроможності було віднесено товаровиробників та об'єктом є країна, галузь, підприємство [24, с. 14-29]. Крім того, кожен вид конкурентоспроможності трактувався наступним чином: під

конкурентоспроможністю товару було визначено якість, ціну, технічні характеристики продукції, що дає змогу задовольнити інтереси покупців; конкурентоспроможність організації визначається через ефективність діяльності господарюючих суб'єктів та формування їх переваг порівняно з іншими підприємствами; можливість певної галузі отримувати прибутки у порівнянні з іншими галузями залежить від організаційних, економічних умов щодо виробництва продукції та визначається рівнем конкурентоспроможності; здатність держави реалізовувати товари, на міжнародному ринку, вищої якості та нижчої ціни, підтримувати рівень конкурентної боротьби заради отримання прибутку також залежить від рівня конкурентоспроможності. Ми вважаємо, що перевагою проаналізованої дефініції є те, що при визначенні конкурентоспроможності виокремлено її основні види, враховано діяльність учасників ринку, термін досягнення конкурентних переваг, але не досліджено вплив ризиків, не з'ясовано сильні і слабкі сторони підприємства, розмір очікуваного економічного ефекту від зростання конкурентної боротьби, наявні позиції на ринку, що здійснює вплив на покращення показників в майбутньому.

Слід зазначити, що дослідження конкурентоспроможності лише на рівні окремо взятого суб'єкта господарювання або товару не забезпечує всебічного розгляду під час оцінки, наприклад, галузі економіки. Аналіз конкурентоспроможності на рівні галузей та секторів економіки, на нашу думку, є ключовим під час визначення проблем конкурентних переваг та дозволяє враховувати об'єктивні передумови конкурентоспроможності окремих товарів, підприємств та економік в цілому, що не є видимими на мікро-та макро рівні. Важливим елементом виступає структура галузей, кластерізація за галузевою та регіональною ознаками, а також процеси формування нових конкурентоспроможних галузей та втрата конкурентних переваг уже існуючих.

В дослідженнях Чобаль Л.Ю. також детально розглянуто рівні конкурентоспроможності, визначено взаємозв'язки між ними, досить ґрунтовно проаналізовано особливості галузевої конкурентоспроможності [329, с. 289-293]. Спираючись на дослідження вченого можна дійти наступних висновків: основою

конкурентоспроможності продукції є якість товару, яка має відповідати потребам ринкового середовища протягом визначеного періоду, задовольняти попит все більшої кількості споживачів; конкурентоспроможність підприємства залежить від раціональності господарської діяльності, рівня прибутковості, ресурсного потенціалу, задоволення потреб клієнтів; особливістю регіональної конкурентоспроможності є те, що враховується взаємодія підприємства з конкурентами, постачальниками, покупцями та визначаються конкурентні переваги одного регіону порівняно з іншими; основними ознаками конкурентоспроможності країни є внутрішні та зовнішні джерела фінансування, рівень інтелектуального капіталу, чинники впливу, напрямки використання ресурсів, впровадження інновацій; ефективність національної економіки визначається конкурентоспроможністю галузей, рівнем їх привабливості, тобто ефективністю функціонування груп підприємств, що також сприяє залученню інвестицій в галузь, розвитку найбільш продуктивних з них.

Результати проведеного дослідження показали, що всі рівні конкурентоспроможності взаємопов'язані між собою, що здійснює позитивний вплив на роботу підприємств, економічний розвиток держави та добробут суспільства.

В більшості праць розглянуто особливості управління даним процесом, механізм досягнення конкурентних переваг та питання щодо визначення переліку факторів впливу на рівень конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, особливостей досягнення рівноваги на ринку, процесу ціноутворення, виявлення дії ризиків на рівень конкурентоспроможності. Але залишається поза увагою теоретичний та практичний аспект конкурентоспроможності, адже в більшості праць розглянуто особливості управління, механізм досягнення конкурентних переваг та питання щодо визначення переліку факторів впливу на рівень конкурентоспроможності, особливостей досягнення рівноваги на ринку виявлення дії ризиків на рівень конкурентоспроможності. Ігнорується також і наднаціональний рівень формування конкурентоспроможності, що є актуальним в умовах розбудови міждержавних об'єднань, поширення концесійних зв'язків і впливу глобальних струк-

тур на економічні процеси та все більш активних процесів цифровізації економіки. Тому, нами було уточнено сутність поняття «конкурентоспроможність», під яким розуміється здатність і можливість досягати стійкого прогресу в процесі створення матеріальних і нематеріальних цінностей, реагувати і адаптуватися до стратегічних змін в зовнішньому конкурентному середовищі, при забезпеченні належного балансу довгострокового розвитку держави або їх об'єднань і зростання рівня життя та соціального добробуту громадян. Встановлено, що конкуренція є необхідною умовою забезпечення конкурентоспроможності, в умовах швидкозмінюваного зовнішнього середовища, визначення і досягнення цілей не лише підприємства, але і галузей, регіону, держави, наднаціональних державних об'єднань. При цьому, рівень конкурентоспроможності прийнято вважати індикатором успішності країни та функціонування різних сфер економіки і національних інститутів.

Не менш важливе значення в аналізі сутності конкурентоспроможності відіграє визначення факторів впливу, її класифікаційних ознак, що обумовлене нестабільністю ринкового середовища, зростанням рівня конкурентної боротьби, погіршенням показників діяльності підприємств, регіонів, держави. Окрім того, зміцнення конкурентних позицій на ринку є можливим за умови дослідження факторів конкурентоспроможності задля своєчасного управління та поліпшення результатів діяльності в перспективі. Таким чином, виокремлення факторів конкурентоспроможності є доцільним, як в теоретичному, так і в практичному плані.

Зокрема, авторами Должанський І.З., Загорна Т.О. було визначено внутрішні та зовнішні фактори конкурентоспроможності, які мали загальний характер. Серед внутрішніх факторів було виокремлено: політичні; економічні; законодавче забезпечення; механізм виробництва; забезпеченість технологією; продуктивність праці персоналу; рівень забезпеченості ресурсами. До зовнішніх факторів включено: інноваційний розвиток; державний контроль; розробка нових технологій; регулювання споживчого попиту; планування результатів діяльності та їх коригування з боку органів державної влади; застосування рекламних заходів [53, с. 32-40]. Вищенаведені фактори були визначені шляхом їх розподілу на ті, які коригуються з боку підприємств та на ті, які визначаються державою.

Більш ширша класифікація факторів конкурентоспроможності була запропонована Мазілкою Е.І. та Панічкіною Г.Г., які також розглянули зовнішні та внутрішні фактори, але доповнили їх чинниками впливу [137, с. 52-60]. Так, зовнішні фактори були поділені на: ринкові, тобто процес ринкового ціноутворення, система збуту продукції, якість товарів та їх призначення для окремої групи споживачів, рекламні заходи; управлінські (коригування якості продукції, забезпеченість сировиною); технічні (забезпеченість сучасною технікою, автоматизація виробництва, якість продукції); структурні, тобто контроль за виробництвом, управління персоналом, організація діяльності, виготовлення продукції відповідно до існуючих стандартів; ресурсні (рівень забезпеченості сировиною, ефективність використання сировини). Одночасно, серед факторів виокремлено: конкурентоспроможність підприємств, галузі, регіону, держави, рівень державної допомоги, нормативно-правове забезпечення, доступність інформації, розвиток інноваційної діяльності, доступність ринків збуту продукції. На нашу думку, авторами досить ґрунтовно здійснений аналіз факторів конкурентоспроможності та визначено ті, які в більшій мірі впливають на зміцнення конкурентних позицій на ринку. Крім того, автором здійснено спробу виокремленого підходу до визначення факторів конкурентоспроможності на різних рівнях управління. Втім, наднаціональні рівні впливу на конкурентоспроможність автором не розглядалися, що в умовах глобалізації та поширення цифровізації бізнес-процесів потребує додаткового опрацювання.

Дещо іншої позиції щодо класифікації факторів конкурентоспроможності дотримувалися Хоменко Я.В. та Резнікова О.С., які на підставі ґрунтовного аналізу існуючих класифікацій запропонували розподілити їх за двома класифікаційними ознаками, а саме: за ступенем впливу на рівень конкурентоспроможності; за рівнем змін в умовах глобалізації. За першою ознакою фактори конкурентоспроможності підприємств було поділено на: фактори помірної впливу, тобто які мають незначний вплив на діяльність підприємства (рівень екології в регіоні, стандартизація продукції, професіоналізм персоналу); фактори значущого впливу, які досить відчутно впливають на рівень

конкуренції (формування цін на продукцію на зовнішньому ринку, взаємодія з іншими підприємствами, ефективність виробництва, частка застарілого обладнання) [322, с. 159-160]. За другою ознакою визначено: фактори важко змінні, тобто рівень забезпеченості сировиною, конкурентної боротьби, державний контроль; гнучкі фактори (асортимент продукції, коригування процесу виробництва, ступінь інноваційного-інвестиційного розвитку, механізм планування на підприємстві). Виокремлення наведених факторів дозволить не лише підвищити рівень конкурентоспроможності, але й сприятиме раціональному використанню ресурсів, налагодженню показників діяльності.

Цікавого підходу дотримувалися Смольянова Є.Л. і Малицька В.Б., які розподілили фактори на три групи, а саме: мегарівень, тобто контроль з боку ринку; макрорівень, тобто здійснюється контроль з боку держави; мікрорівень, тобто відбувається контроль з боку підприємств. На мікрорівні серед основних факторів було виокремлено: рівень продуктивності праці; якість та асортимент продукції; рівень маркетингу; процес управління персоналом; технологія виробництва; швидкість обслуговування споживачів; коригування цін на продукцію [283, с. 339-340]. До факторів макрорівня віднесено: рівень державного регулювання; економічний розвиток країни; добробут населення; інноваційний розвиток та розробка нових технологій; політична обстановка. На мегарівні виділено такі фактори: інформаційне забезпечення; науково-технічний прогрес; особливості міжнародного ринку; географічне положення. Перевагою наведеної класифікації є врахування не лише дії факторів на рівні держави, підприємств, але й впливу факторів міжнародного ринку. Галузевий рівень та рівень кластерів автори не виокремлювали в цілях аналізу факторів впливу.

Чернов В.В. та Тюленєва Ю.В. узагальнили існуючі підходи до класифікації факторів конкурентоспроможності та запропонували наступні класифікаційні ознаки: залежно від чинників впливу на діяльність підприємства (внутрішні, зовнішні); за рівнем контролю (з боку підприємства, держави, міжнародного ринку); залежно від спеціалізації (спеціалізовані, загальні); за джерелом виникнення (штучно створені, природні) [328, с. 301]. На нашу думку врахування

виділених авторами факторів дозволить покращити конкурентоспроможність, але за умови їх правильного врахування та сприятиме мінімізації ризиків, розвитку підприємства в цілому.

Необхідно відзначити чинники формування конкурентоспроможності, які запропонував Голубко Є.В. [42, с. 29-32]. Зокрема, вченим було виокремлено основні класифікаційні ознаки чинників формування конкурентоспроможності, а саме: за часом дії – було визначено тимчасові та постійні чинники, які дозволяють визначити рівень конкурентоспроможності; за ступенем взаємообумовленості – виокремлено похідні та незалежні чинники, що виникають від дії певних подій; за рівнем впливу – на конкурентні позиції на ринку визначено другорядні та основні чинники, які здійснюють відчутний або менш визначальний вплив на рівень конкурентоспроможності; залежно від очікуваних наслідків – було визначено специфічні, загальні, індивідуальні, які призводять до змін в діяльності суб'єктів; за характером визначення було виділено фактичні та потенційні, які дозволяють досягти бажаного рівня конкуренції; за напрямом дії – виокремлено стимулюючі та стримуючі чинники щодо рівня конкурентоспроможності; за характером дії – визначено інституціональні, ринкові, виробничі; за джерелом формування – виокремлено технологічні, інформаційні, управлінські, ресурсні; за місцем виникнення – внутрішні та зовнішні (рис. 1.1).

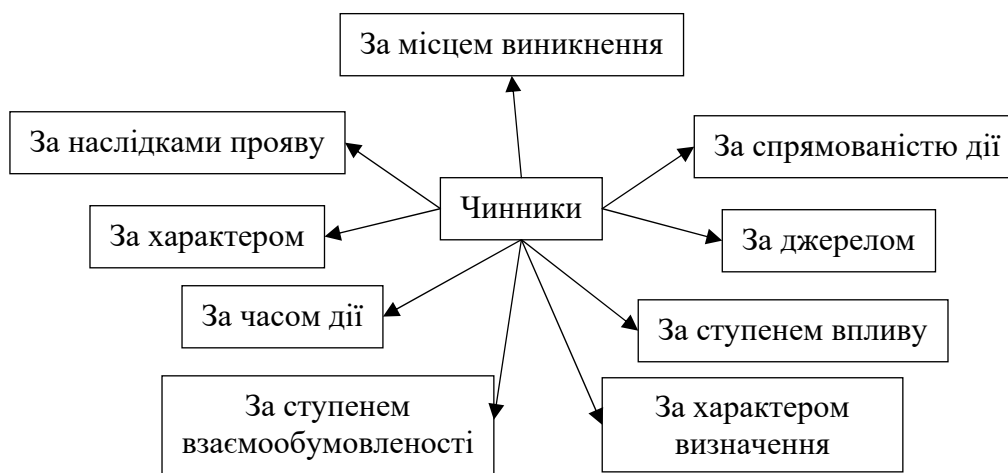


Рис. 1.1. Чинники формування конкурентоспроможності

Примітка: побудовано автором на основі [42, с. 31-32]

На нашу думку, дана класифікація дозволяє врахувати дію факторів на розподіл, використання ресурсів, які в свою чергу впливають на рівень конкурентоспроможності.

Цікавого підходу дотримувалася І. Ємельянова, яка запропонувала більш розгорнуту класифікацію факторів конкурентоспроможності, що взаємопов'язані між собою та здійснюють відчутний вплив на рівень конкурентоспроможності суб'єкта господарювання [60, с. 21-23]. Основні класифікаційні ознаки факторів наведено на рис. 1.2, і дозволяють виокремити основні чинники впливу на діяльність підприємства, оцінити вплив факторів, змінити рівень конкурентоспроможності. Врахування зазначених факторів дозволить розрахувати рівень конкурентоспроможності, визначити основні проблеми діяльності, зміцнити конкурентні позиції на ринку, сформуванати напрями покращення діяльності та конкурентні переваги.

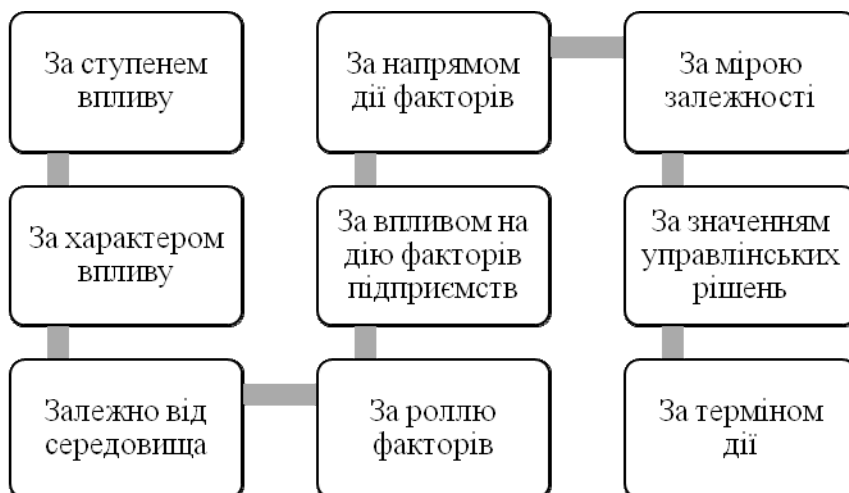


Рис. 1.2. Класифікаційні ознаки факторів конкурентоспроможності

Примітка: побудовано автором на основі [60, с. 21]

Група авторів Гарбацевич С.Л. [39], А. Трубіліна [300], Фатхутдінова Р.А. [309] дотримувалися схожої думки щодо класифікації факторів конкурентоспроможності продукції та визначали в своїх роботах: зовнішні, внутрішні фактори (рис. 1.3), об'єднали всі існуючі фактори у дві групи задля визначення тих, які в більшій мірі впливають на рівень конкурентоспроможності продукції. Виокремлення даних факторів дозволило оцінити конкурентні

можливості продукції, якість товару, рівень обслуговування клієнтів, можливості розвитку окремого підприємства.

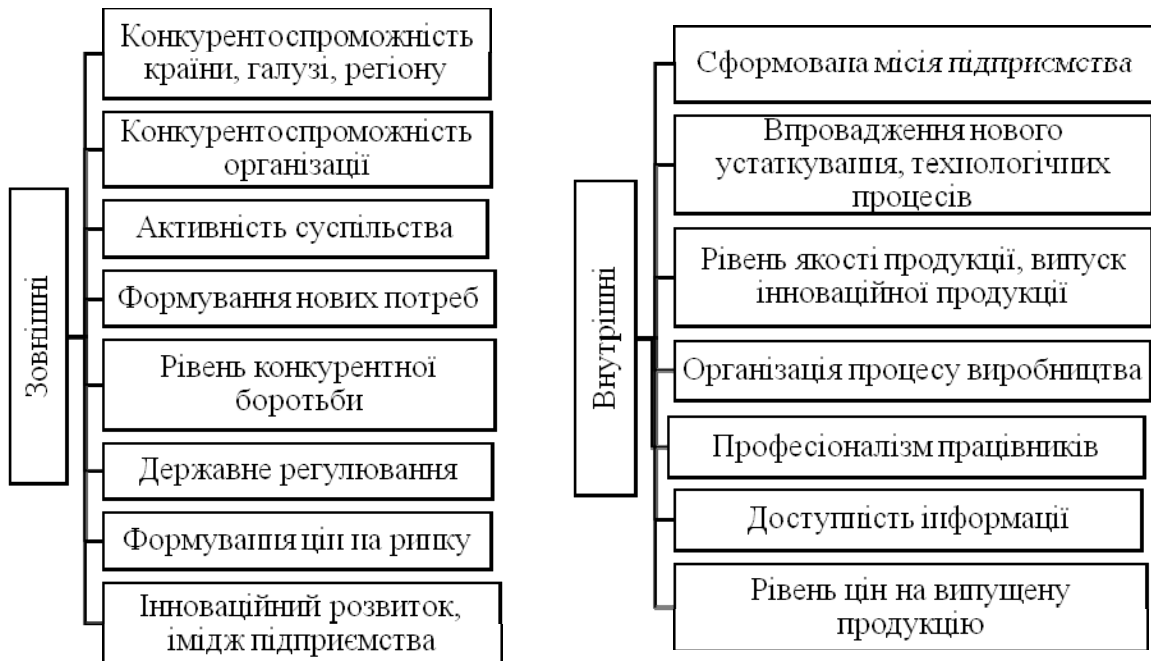


Рис. 1.3. Фактори конкурентоспроможності продукції

Примітка: побудовано автором на основі ([39], [300], [309])

Таким чином, за результатами аналізу ми погоджуємося із поглядами вчених щодо розподілу факторів конкурентоспроможності на зовнішні та внутрішні. Дана позиція пояснюється тим, що фактори впливають на рівень конкурентних позицій на ринку, одночасно, внутрішні фактори можна корегувати, тоді як до зовнішніх факторів необхідно пристосовуватися або реагувати на них, формуючи нові. Зауважимо, що фактори конкурентоспроможності необхідно враховувати в діяльності підприємств, оскільки вони впливають на рівень розвитку і конкурентної боротьби.

Ємельянов О.Ю., Мусійовська О.Б. [59, с. 83-84] запропонували типи конкурентоспроможності (рис. 1.4).

Основними ознаками типів конкурентоспроможності є (рис. 1.4): залежно від якості виготовленої продукції, асортименту товарів було визначено конкурентоспроможність підприємства на ринку, за окремим видом продукції, за всією виробленою продукцією, процесом виробництва, рівнем виробничої

потужності; за наявними конкурентними перевагами та процесом їх реалізації виокремлено перспективну, поточну, потенційну конкурентоспроможність; за рівнем прибутковості – повна, порівняльна та абсолютна конкурентоспроможність; за терміном використання конкурентних переваг – довгострокова, короткострокова, середньострокова конкурентоспроможність. Врахування наведених автором класифікаційних ознак при визначенні конкурентних переваг дасть змогу визначити сильні сторони підприємства та його можливості до ведення конкурентної боротьби.



Рис. 1.4. Типи конкурентоспроможності підприємств (мікрорівень)

Примітка: побудовано автором на основі [59, с. 83-84]

Також, врахування факторів конкурентоспроможності дозволить виявити сильні та слабкі сторони підприємства і продукції, зменшити негативну дію окремих факторів, оцінити, спрогнозувати, підвищити рівень конкурентоспроможності в заданому періоді. Втім, це актуально і для більш високих рівнів конкурентоспроможності.

Оскільки, конкурентоспроможність має динамічний характер, залежить від впливу факторів оточуючого середовища, від показників діяльності підприємства необхідно розглянути класифікаційні ознаки конкурентоспроможності. При

характеристиці класифікаційних ознак слід враховувати умови необхідні для зміцнення конкурентних позицій, а саме: інноваційний розвиток; залучення інвестицій; використання сучасних наукових підходів; розробка заходів щодо підвищення конкурентоспроможності; виважене прийняття рішень.

Вченими Янковим О.Г. [339, с. 6-7] та Кадирусом І.Г. [95] класифікація конкурентоспроможності була здійснена за такими ознаками: за терміном дії – прогнозна, поточна, на конкретну дату; за сферою дії – регіональна, міжнародна, національна; за рівнем конкурентної боротьби – підприємство, галузь, держава. Виділені класифікаційні ознаки дозволяють визначити види конкурентоспроможності, особливості її формування для підприємств, регіону, держави та свідчать про доцільність врахування дії факторів оточуючого середовища.

Клименко С.М. запропонував класифікувати конкурентоспроможність за ознакою географічного розміщення, за якою було виділено міжнародну, національну та регіональну конкурентоспроможність [101, с. 30-40]. В свою чергу Іванов Ю.Б. [90, с. 16-20], П'ятницька Г.Т. [235, с. 7-90], Балабанова Л.В. [11, с. 23-30] виокремили ряд класифікаційних ознак. Так, Іванов Ю.Б. також охарактеризував конкурентоспроможність за територіально-географічною ознакою. Поряд з цим, П'ятницька Г.Т. розглянула конкурентоспроможність на рівні міждержавних систем та визначила ознаку рівня управління конкурентоспроможністю (тактична, оперативна, стратегічна).

Зауважимо, що за останній час суттєво змінилися рівні прояву конкуренції та реалізації конкурентоспроможності. Так, якщо на початку розвитку теорій конкуренції, її розглядали лише для товарів і суб'єктів господарювання, то вже наприкінці ХХ та у ХХІ столітті суттєво актуалізувалися конкурентні процеси, характерні не лише для цілих галузей, а і для суверенних держав та наднаціональних об'єднань. Таким чином, для діяльності підприємств, регіону, держави або наднаціональних об'єднань, зростання конкурентних переваг та рівня конкурентоспроможності є передумовою покращення результатів діяльності на мікро-, мезо-, макро- та мегарівнях, а також передумовою досягнення стійкого

прогресу розвитку соціально-економічної сфери в майбутньому, де мега рівень виокремлено для міжнародної конкуренції та конкуренції наднаціональних об'єднань. Сьогодні їх слід розглядати крізь призму сучасних новацій у підходах до бізнес-процесів у глобальному середовищі.

Слід зазначити, що окрім вже традиційних мікро-, мезо-, та макрорівней окремими вченими (Klaus Esser, Wolfgang Hillebrand, Tilman Altenburg, Dirk Messner, Jörg Meyer-Stamer) також виділявся окремий мегарівень [344, 391] в рамках аналізу конкурентоспроможності. Однак зазначений рівень автори пропонували розглядати як фактори інституціонального середовища господарської діяльності. Фактор інституційного середовища дійсно виступає одним із основних, що має вплив на діяльність компаній в національному економічному просторі, проте при розгляді традиційних рівнів (мікро-, мезо-, та макро), формуючим конкурентоспроможність – виступає певний суб'єкт (компанія, галузь, країна), у той час як інституційне середовище не має ознак суб'єктності. При цьому, авторитетність та ваговість, наприклад, об'єднань має прямопропорційний зв'язок із тими конкурентними перевагами, що таке об'єднання надає учасникам на рівні країн, де кінцевими бенефіціарами виступають суб'єкти господарювання та галузі в конкретних країнах. Значних змін в процесі трансформації економічних систем в умовах цифровізації економічних процесів та глобалізації ринків, зазнали і фактори впливу на конкурентоспроможність, де рівень інтеграції виступає одним з факторів.

В силу цього, вважаємо, що мегарівень відповідає цьому завданню. Таким чином, до класифікаційних ознак факторів конкурентоспроможності вважаємо доцільним додати такий фактор як ступінь та рівень інтеграції країни до наднаціональних економічних та політичних наднаціональних об'єднань. Інституційне ж середовище є невідомою складовою економічної конкурентоспроможності країни та буде розглянуто нами більш детально у наступних параграфах роботи.

1.2. Теорії податкової конкуренції

Досвід зарубіжних країн у сфері трансформації економічних систем і дослідження вчених щодо змін у підходах до конкурентоспроможності, свідчать про важливість проблем, які мають однаковий характер в глобальному середовищі. Для сучасних економічних систем, де глобалізація і масштаби цифровізації господарських процесів мають геометричну прогресію, характерним і одним з визначальних питань є оподаткування, де податкова конкуренція виступає складовою конкурентоспроможності економічної системи в цілому.

Підтвердженням цього є реалізація зусиль міжнародної спільноти щодо запобігання ухилення від оподаткування та розмивання податкової бази. Для запобігання зазначених ризиків, в рамках ОЕСР, у 2015 році було розроблено План дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон (далі – План дій BEPS) [342]. Крім того, на міжнародному рівні також впроваджено Багатосторонню Угоду компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (далі – CRS MCAA)) [453], та Багатосторонню Конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Багатостороння конвенція MLI) [454], до яких останнім часом приєдналася і Україна.

Розбудова економіки країни та формування економічної системи вищого порядку потребуватимуть формування системи оподаткування та відповідної податкової політики, що буде спрямована на заохочення інвестицій у національну економіку, та на забезпечення стратегії зростання. В цьому контексті зусилля суверенних держав на збереження та розширення податкових баз і за податкових резидентів, є базисом розвитку, а дотримання рівних конкурентних умов – потребуватиме формування і певного інституційного середовища наднаціонального, глобального характеру, що буде спрямовано на запобігання ухиленню від оподаткування в глобальній економіці.

В українській та зарубіжній економічній літературі виокремлюють два основні напрями міжнародної економічної конкуренції: інституціональну та податкову. Структуру міжнародної економічної конкуренції наведено на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Структура міжнародної економічної конкуренції

Складено автором

Інституційний механізм соціально-економічного розвитку можна подати як сукупність норм і правил та їхніх змін, що регулюють відносини держави, бізнесу й суспільства. Об'єктами змін є системоутворюючі зв'язки мікро-, мезо-та макро-економічного рівнів, а контрактні відносини охоплюють нормативні, законодавчі та підзаконні акти, формальні й неформальні договори та угоди. Складові інституціонального середовища можна структурувати на глобальному, мезоекономічному, макроекономічному та мікроекономічному рівнях. Кожному рівневі відповідають регулятивні інститути [62, с. 51].

Під міжнародною економічною конкуренцією до початку XXI ст. більшість учених розуміли конкуренцію між державами за обмежені економічні ресурси (мобільні фактори виробництва). Відомий дослідник конкурентних переваг націй М. Портер зазначав: “мета уряду полягає в тому, щоб створити навколишнє середовище, в якому фірми зможуть підвищувати рівень конкурентних переваг в сфо-

рмованих галузях... Політика уряду... має сприяти здатності фірм країни вступати в нові галузі... ”[251, с. 668]. На думку Портера, правильна політика уряду, спрямована на посилення національних конкурентних переваг країни, і не повинна обмежуватися лише податковою сферою. Важливими елементами конкурентоспроможної економіки є: політична та макроекономічна стабільність країни, ефективні ринкові механізми та інфраструктура, кваліфікований персонал, помірний рівень державного регулювання [251, с. 667].

Так, згідно з Ч. Тібу, податкова конкурентоспроможність – невід’ємна частина національних конкурентних переваг, яка має важливе значення для руху основних чинників факторів виробництва між країнами (праця, капітал), так зване «голосування ногами», і важливо дотримуватися співвідношення розумних меж податків і рівня громадських благ і послуг, гарантованих платникові податків [526, с. 81].

Основними інструментами реалізації податкової конкуренції виступають інструменти податкового регулювання, до яких відносяться структура системи оподаткування, ставки податків, податкові пільги, регулювання рівня податкового навантаження, застосування альтернативних систем оподаткування, умови адміністрування податків тощо.

Міжнародна економічна конкуренція базується на якості регуляторних режимів та правових інституцій, які посилюються сприятливими бюджетно-податковими інструментами регулювання. Можна наголосити, що світовий досвід реалізації податкової політики суверенними державами свідчить, що лише помірне податкове законодавство не сприяє зміцненню конкурентних переваг окремих країн. Таке зміцнення досягається лише через синергетичний ефект двох складових економічної конкуренції, де невід’ємною складовою є не лише податкові, але і інституційні умови економічної діяльності.

Як і у випадку з розумінням конкурентоспроможності національної економіки, застосовуються різні підходи до розуміння поняття “податкова конкуренція” та його ролі в забезпеченні переваг у глобальному середовищі.

Дж. Д. Вілсон та Д. Е. Вілдасін визначають поняття “податкової конкуренції” у широкому розумінні як будь-яку форму неузгодженого встановлення податків незалежними державами. У вузькому розумінні вони розглядають її як вплив податкової політики будь-якого уряду на розподіл податкових доходів. У ще вужчому розумінні, автори визначають податкову конкуренцію як неузгоджене встановлення податків незалежними державами, за якого політичні рішення держави впливають на переміщення мобільних податкових баз між юрисдикціями [547, с. 2-3].

Мітчел Д. зазначає, що “податкова конкуренція існує, коли люди можуть зменшити податковий тягар шляхом переміщенням капіталу та/або робочої сили з юрисдикції із високими податками до юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування. Така міграція дисциплінує марнотратні уряди й винагороджує країни, які знижують податкові ставки та здійснюють податкові реформи, спрямовані на економічне зростання” [452, с. 4]. Тобто податкова конкурентоспроможність – частина національних конкурентних переваг: податкова привабливість країни або “голосування ногами”.

Тізер Р. визначає податкову конкуренцію як “використання урядами низьких ефективних податкових ставок для залучення капіталу й ділової активності у свою країну” [494].

На думку О. І. Погорлецького сутність податкової конкуренції полягає в суперництві численних фіскальних юрисдикцій за право залучення до національної економіки “глобальних платників податків” (як суб’єктів господарювання – резидентів інших країн, так і власних суб’єктів ЗЕД), для того щоб претендувати на оподаткування їхніх доходів від операцій у межах фіскальної території і за кордоном [238, с. 123].

Пузін О. визначає податкову конкуренцію як суперництво державних влад за податкові ресурси шляхом використання інструментів оподаткування з метою їх залучення до поля дії національного податкового законодавства. Економічна сутність цього явища являє собою режим оподаткування, що призводить до переміщення частини валового суспільного продукту та валового національного доходу на іншу територію і перерозподілу через бюджетну систему іншої юрисдикції

частини податкових ресурсів, котрі його утворюють, яка відповідає економічним потребам платників податків [260, с. 11].

Отже, автори наголошують на тому, що конкуренція між країнами відбувається як за мобілізацію фіскальних ресурсів, так і за інвестиції у вузькому їх значенні, шляхом суперництва податкових ставок, а в широкому – через застосування кола податкових інструментів. Це дещо нівелює роль та значення інституційної складової міжнародної економічної конкуренції, яка визначальним у «голосуванні ногами» ставить саме податкові фактори, що не зовсім коректно. Слід зауважити, що така позиція зазнала критики, у тому числі на Всесвітньому економічному форумі, де наголосили на згубності забезпечення конкурентних переваг лише у сфері оподаткування через податкові ставки. У той же час, значна увага міжнародних експертів приділяється саме синергії податкового регулювання і інституційної складової економічної конкуренції, яка, між іншим, залежить від того, на якому рівні проявляється конкуренція.

Складна структура економічного устрою, як у глобальному розумінні, так і в межах окремих державних та наддержавних утворень, зумовлює й багаторівневу структуру податкової конкуренції. Т. Гудспід зазначає, що вертикальна та горизонтальна податкова конкуренція (податкові екстерналії) виникають в умовах впливу встановлення податків однією юрисдикцією на податкові доходи іншої юрисдикції [527, с. 371].

На мегарівні міжнародну податкову конкуренцію І. В. Педь визначає, як “суперництво країн із застосуванням інструментів оподаткування за мобільні фактори виробництва і мобільну податкову базу, зумовлене неузгодженістю дій країн при встановленні податків та існуванням взаємозалежності податкових систем в умовах міжнародної мобільності виробництва” [237, с. 205]. Проте тенденції останніх років висувають дещо протилежні підходи до реалізації такої конкуренції. У сучасних умовах варто наголошувати на необхідності реалізації узгодженої податкової політики, яка, проте, за рахунок взаємозалежності в глобальному середовищі стримуватиме апетити країн щодо бюджетної мобілізації. Так, Ч. Тібу вказував на важливість співвідношення розумних меж податків і рівня громадських

благ і послуг, гарантованих платникові податків [526, с. 80]. Саме такий підхід є найприйнятнішим, з урахуванням розвитку наднаціональних утворень та інституцій, а також необхідності подолання такої загрози, як ухилення від сплати податків, що викривлює конкурентне середовище в локальному і глобальному середовищі.

В сучасних умовах, на нашу думку, до обмежених ресурсів можна віднести і податкові бази та податкових резидентів, що такі бази продукують. По суті – це капітал, проте не підприємницький, а державницький, за який відбувається боротьба на міжнародному (глобальному) рівні. Роль робочої сили в цій моделі виконують суб'єкти підприємництва – податкові резиденти. Причому, така податкова конкуренція притаманна не лише суверенним державам, але і наднаціональним утворенням, які підсилюють таке суперництво в податковій сфері регуляторними діями в суміжних сферах регулювання економічних процесів на спільній території об'єднань.

Здійснений нами аналіз сутності міжнародної податкової конкуренції [223, с. 38-51], дозволяє під даним поняттям розуміти процес змагання, суперництва податкових систем різних країн чи їх об'єднань задля залучення нових і втримання існуючих платників податків до відповідної податкової юрисдикції, що дозволить здійснити оподаткування їх прибутків не лише в середині країни, але й за її межами.

Окремої уваги заслуговує і міжнародна податкова конкуренція мегарівня, де конкурують не окремі держави, а об'єднання держав, що формують спільну податкову політику або єдиний підхід в оподаткуванні окремих суб'єктів чи об'єктів.

Таким чином, як було вже нами зазначено вище, сутність міжнародної податкової конкуренції полягає в суперництві значної кількості податкових юрисдикцій за залучення до національної економіки “глобальних платників податків” (як суб'єктів господарювання – резидентів інших країн, так і власних суб'єктів господарювання) для того, щоб оподатковувати їхні доходи від операцій усередині цієї юрисдикції і за кордоном (відповідно до принципів резидентства та оподаткування доходів біля джерела їх утворення).

В умовах глобалізації системи світогосподарських зав'язків взаємозалежність національних податкових систем зростає настільки, що рішення у сфері оподаткування окремих країн безпосередньо впливають на всіх суб'єктів світової

економіки. Отже, можна вирізнити кілька напрямів сучасної міжнародної податкової конкуренції:

1) за зменшення вартості капіталу в межах фіскальних юрисдикцій (знижений рівень оподаткування капіталів інвесторів сприяє припливу зарубіжних активів, а також запобігає відпливу національних капіталів за кордон);

2) за залучення та активну діяльність транснаціональних компаній (ТНК) на фіскальній території, де кінцевою метою є їх перетворення на власних податкових резидентів, щоб претендувати на оподаткування їхніх глобальних доходів;

3) за формування умов для зростання економіки і збільшення числа внутрішніх фіскально активних резидентів, їх експансію на міжнародні ринки без втрати фіскального резиденства країни (об'єднання країн).

Одним із важливих завдань міжнародної податкової конкуренції є стимулювання припливу зарубіжного капіталу в певну суверенну податкову юрисдикцію за рахунок таких інструментів як: режим адміністрування податків, помірні податкові ставки і сприятливі режими оподаткування. Капітал, що залучається, при цьому поділяється на:

- прямі зарубіжні інвестиції;
- мобільний фінансовий капітал (портфельні інвестиції), який можна використовувати для фінансування розвитку реального сектору національної економіки;
- внутрішньофірмові фінансові потоки, пов'язані з переведенням прибутку з однієї податкової юрисдикції в іншу з використанням механізмів корпоративного міжнародного податкового планування.

Саме по собі залучення капіталу на світових ринках є не самоціллю будь-якого національного уряду, а швидше, засобом виконання інших завдань розвитку, таких як зростання податкових надходжень, створення робочих місць, підвищення продуктивності праці й заробітної плати, формування ефективної ринкової інфраструктури, що цілком відповідає прагненню країн до інклюзивного розвитку.

Кінцевою метою процесу міжнародної податкової конкуренції для багатьох країн є не збільшення насамперед дохідної частини бюджетів за рахунок припливу додаткових платників податків (фіскальна функція податкової системи), а по-

силення національних конкурентних переваг. Така політика в кінцевому підсумку сприяє й зростанню національного доходу, і збільшенню податкових надходжень на користь уряду (мультиплікаційний ефект податкової системи, що стимулює розвиток).

Якість державного регулювання економічної діяльності та надійність правових гарантій ведення бізнесу в конкретній країні формують ті невід’ємні умови, якими має супроводжуватися податкове регулювання. За інших умов, низькі ставки податків і просте адміністрування не будуть викликати довіру у глобальних економічних суб’єктів та свідчити про успіхи у міжнародній податковій конкуренції. Взаємне проникнення інституційної складової та податкової, формує певне розуміння того, що податкова конкуренція є суттєвим фактором впливу на сучасні соціально-економічні системи.

Міжнародна податкова конкуренція та розбудова наднаціональних утворень у вигляді економічних чи політичних союзів тощо, визначає напрями трансформації національних податкових систем. Податки мають важливе значення для руху основних чинників виробництва між країнами (праця, капітал), що пояснюється особливостями податкової конкуренції в сучасних умовах:

- швидкою реакцією національних урядів на зміни в податковій політиці в зарубіжних країнах;
- демонстраційним ефектом податкових реформ;
- “перегонами до знемоги” в національній податковій політиці, що має згубний характер;
- конвергенцією податкових систем.

З метою визначення ролі оподаткування, як основи конкурентних переваг держави, доцільним є дослідити теоретичні підходи до класифікації видів і форм податкової конкуренції [190, с. 29]. Так, в економічній літературі виокремлюють декілька видів податкової конкуренції:

1) за критерієм ефективності:

- економічно ефективну, що має місце, коли блага, отримані платниками податків відповідають розміру податкового тягара чи перевищують його (на практиці буває дуже рідко);

– економічно неефективну, однією з форм якої є деструктивна (недобросовісна) конкуренція, пов'язана із застосуванням юрисдикціями спеціальних преференційних режимів щодо окремих платників чи об'єктів оподаткування;

2) залежно від рівня державної влади:

– горизонтальну, що виникає між однаковими рівнями державної влади в різних країнах;

– вертикальну, котра являє собою суперництво за податкові ресурси між різними рівнями державної влади в межах однієї країни (регіону);

3) залежно від елементів оподаткування вирізняють податкову конкуренцію з використанням:

– податкових ставок;

– пільг та заохочень для всіх чи окремих категорій платників;

– інших елементів оподаткування: об'єкта оподаткування, податкової бази, податкового періоду, строку сплати податку, порядку та способу сплати тощо [335, с. 62].

Форми податкової конкуренції, котрі виокремлюються, наведено на рис. 1.6.

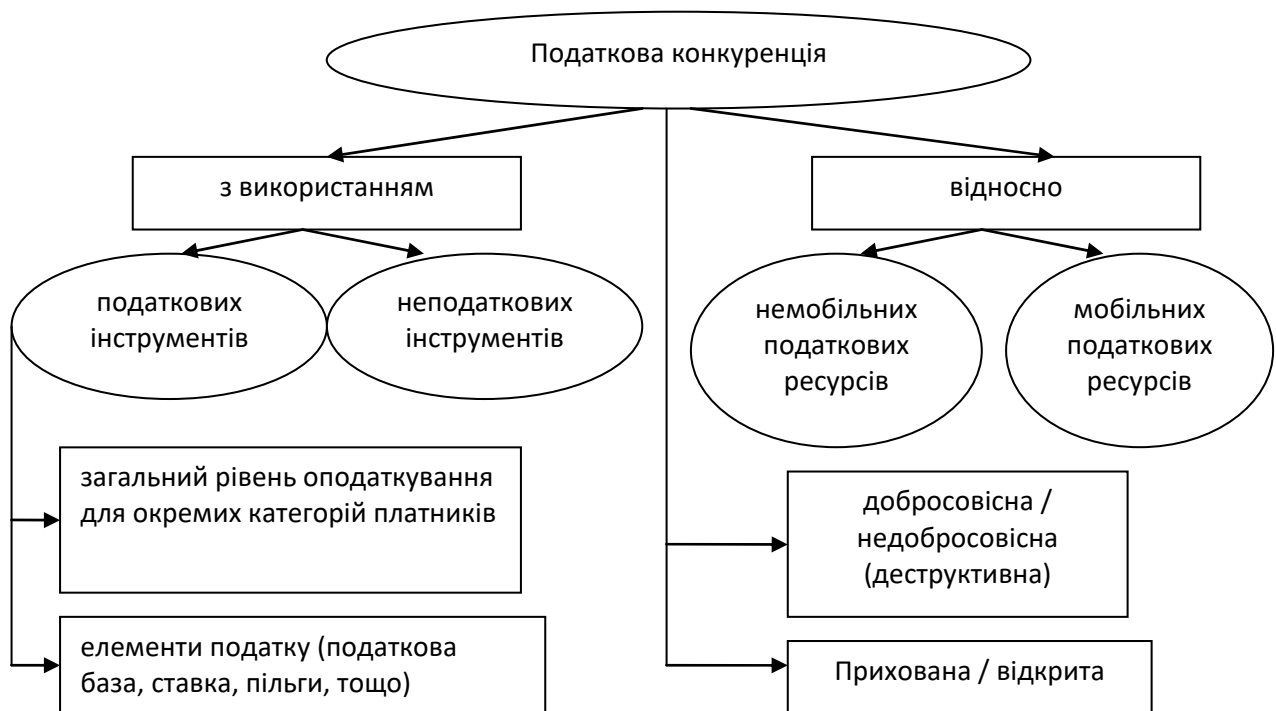


Рис. 1.6. Форми податкової конкуренції [335, с. 62]

Форми податкової конкуренції істотно залежать від ролі державних інституцій та держави в цілому на ринкові процеси. Як зазначає Т. Єфименко, роль податкового регулювання держави в ринковій економіці виявляється у контексті таких важливих функцій:

- створення правової основи для прийняття економічних рішень – держава розробляє та ухвалює закони, що регулюють підприємницьку діяльність, визначає права й обов'язки громадян;

- стабілізація економіки – уряд використовує бюджетно-податкову і кредитно-грошову політику для подолання спаду виробництва, стримування інфляції, зниження безробіття, підтримання стабільного курсу національної валюти тощо;

- соціально орієнтованого розподілу ресурсів – держава організовує виробництво товарів і послуг, якими не опікується приватний сектор, вона створює умови для розвитку сільського господарства, зв'язку, транспорту, визначає витрати на оборону, науку, формує програми розвитку освіти, охорони здоров'я тощо;

- забезпечення соціального захисту і соціальних гарантій – держава гарантує мінімум заробітної плати, прожитковий мінімум, пенсії за віком, інвалідністю, допомоги на випадок безробіття, малозабезпеченості тощо;

- антимонопольне регулювання та розвиток конкуренції, підтримка малого і середнього бізнесу;

- оптимізація впливу екстерналій, тобто екзогенних ефектів, які не мають грошового еквівалента, і тому ринок на них не реагує (наприклад, забруднення довкілля);

- підтримання оптимального рівня зайнятості;

- проведення регіональної економічної і соціальної політики з метою гармонізації інтересів країни та її регіонів;

- забезпечення реалізації національних інтересів країни у світовій економіці, підтримання конкурентоспроможності вітчизняної економіки [62; с. 215].

Таким чином, у мінливому глобальному середовищі, що має ознаки взаємозалежності, державне регулювання може бути ефективним інструментом держав-

ної політики та впливу на соціально-економічні процеси як у країні, так і далеко за її межами. З огляду на сучасні тенденції розвитку податкових систем такі форми податкової конкуренції, як добросовісна і недобросовісна, мають глобальний вплив на економічних суб'єктів у межах світового господарства.

Єфименко Т. наголошує, що механізм державного податкового регулювання економіки зазнає постійних змін, він удосконалюється незалежно від того, орієнтуються уряди на монетаристські принципи економічної політики чи схильні використовувати жорсткіші бюджетні інструменти. За сучасних умов практика державного податкового регулювання економіки виявилася досить результативною в напрямі запобігання загальним кризам і соціально небезпечним масштабам безробіття [62; с. 216].

Тому класифікаційні ознаки та форми податкової конкуренції є предметом ретельного дослідження науковців. Різні підходи вчених до визначення податкової конкуренції, суб'єктів і методів конкурентної боротьби зумовили формування системи класифікаційних ознак видів і форм податкової конкуренції (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація та визначення податкової конкуренції

Класифікаційна ознака	Форма податкової конкуренції	Визначення
1	2	3
Функціональна структура учасників	Вертикальна (внутрішньодержавна)	К. Пінто: “виникає між місцевими урядами або установами, наділеними певним рівнем владної автономії, які перебувають на різних рівнях конституційної ієрархії країни” [465]. Н. Клейнер: “податкова конкуренція між різними рівнями урядів у конституційній ієрархії країни” [441, с. 13]. Д. Відасін: “Податкова конкуренція між регіонами однієї країни” [546, с. 231]
	Горизонтальна (міжнародна)	К. Пінто: “виникає між незалежними країнами або урядами, наділеними однаковою або порівнянною владою на міжнародному рівні” [465]. Н. Клейнер: “конкуренція між суверенними юрисдикціями, наприклад, такими як країни – члени ЄС” [441, с. 14]. К. Едвардс, К. Стюарт, М. Веб, П. Бручез, С. Шалтеггер: “Може також виникати на міжрегіональному рівні в межах однієї країни, коли регіональні або місцеві органи влади наділені певною податковою автономією”. “Податкова конкуренція між урядами окремих держав” [479, с. 15; 388, с. 45]

1	2	3
Характер дій учасників	Активна	К. Пінто: “виникає, коли країна запроваджує податкові стимули для покращання економічної ситуації в країні або залучення іноземних інвестицій” [465]. С. Ферейра, Р. Варсано, Дж. Афонсо: “Свідоме використання фіскальних інструментів як засобу досягнення певних цілей” [400, с. 298]
	Пасивна	К. Пінто: “передбачає уникнення активної протидії податковій конкуренції” [465]. С. Ферейра, Р. Варсано, Дж. Афонсо: “Неузгоджені дії урядів у сфері оподаткування, які не мають на меті створення впливу на умови функціонування інших юрисдикцій” [400, с. 299]
Характер методів конкуренції	Добросовісна (справедлива)	М. Рімлер, М. Геурц: “Конкуренція, яка виникає між податковими юрисдикціями, коли одна з них бажає створити податкове середовище з нижчим рівнем податкового тиску, при забезпеченні рівного ставлення до національних та іноземних інвесторів як головної властивості справедливої податкової конкуренції” [409, с. 12; 468, с. 1082]
	Недобросовісна (шкідлива)	М. Геурц, Ж. Телісмен, Л. Ковакс: “комплекс заходів, спрямованих на залучення об’єктів оподаткування із сусідніх країн, з одночасними заходами щодо захисту власної податкової бази, реалізація спеціальних умов оподаткування для окремих платників, податкової дискримінації національних інвесторів порівняно з іноземними з метою залучення іноземного капіталу” [409, с. 13; 484, 442]
	Прихована	Для мікрорівня реалізується через несуттєве збільшення ціни нового товару при суттєвих якісних змінах самого товару. На макрорівні прихована конкуренція реалізовується не стільки через зниження ставок податків, скільки через умови їх сплати.
	Відкрита	Конкуренція, що виникає при прямому оголошеному зниженні цін на товар, що вже виведено на ринок (для мікрорівня). На мега рівні відкрита конкуренція проявляється через оголошення щодо прямого зниження податкових ставок або суттєвих удосконалень щодо процесів оподаткування.
Об’єкт конкуренції	За реальну податкову базу	Процес зменшення країнами ставок податків або їх кількості із метою заохочення реальної господарської діяльності компаній
	За штучну податкову базу (?)	Конкуренція за можливість формально звітувати про податкову базу у певній країні без переміщення виробництва, що її створює

Складено автором

Таким чином, за функціональною структурою виокремлюють податкову конкуренцію за податкові повноваження (вертикальну) та податкову конкуренцію за платника податків (горизонтальну). Вертикальна податкова конкуренція харак-

теризується розподілом повноважних відносин між органами влади (центральні/регіональні/муніципальні тощо) у сфері встановлення й скасування податків та їх окремих елементів. Метою такого розподілу є контроль над податковою базою, що формується на певних територіях, яка забезпечуватиме виконання функцій управління та соціальних гарантій. Горизонтальна податкова конкуренція відбувається між територіями за залучення капіталу з метою його подальшого оподаткування саме на цій території. Горизонтальна конкуренція може проявлятися в двох видах: внутрішня (національна) та зовнішня (міжнародна). Внутрішня горизонтальна податкова конкуренція можлива між гілками влади одного рівня, а її індикатором є динаміка інвестицій (наприклад, у регіон), регіональні відмінності в податкових перевагах (умовах), особливі податкові режими на певних територіях, рейтинги конкурентоспроможності регіонів тощо. Вона сприяє формуванню активної позиції регіональної влади щодо максимально повного використання доступних, в аспекті повноважень, податкових механізмів для активізації формування податкової бази в регіоні. Зовнішня – відбувається між країнами (групами країн), а її індикаторами можна вважати рейтинги конкурентоспроможності, здійснювані різними міжнародними організаціями, частку податкових надходжень у динаміці тощо.

Податкову конкуренцію на сьогодні також ділять на добросовісну та недобросовісну (згубну). Наукові дослідження форм і методів податкової конкуренції засвідчили можливість формування згубної (недобросовісної) податкової конкуренції за окремих умов.

Добросовісна передбачає рівноправність в оподаткуванні резидентів і нерезидентів та гарантії дотримання законів і загальноновизнаних світових стандартів в оподаткуванні, конкуренцію режимів оподаткування (методик розрахунку податкової бази, характеру застосовуваних податкових пільг, методів податкового адміністрування).

Недобросовісна передбачає податкові привілеї нерезидентам і порушення стандартів оподаткування, прийнятих у провідних країнах. Найчутливішою є добросовісна конкуренція в розрізі податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб. Це сформувало необхідність боротьби з ухиленням від сплати податків і механізмами агресивного податкового планування, а також реалізації жорсткої

антиофшорної політики та обміну податковою інформацією для обмеження негативного впливу податкової конкуренції.

Активне впровадження стандартів ОЕСР з обміну інформацією в податкових цілях й обмеження банківської таємниці зумовлене дією ст. 26 Модельної податкової конвенції ОЕСР та реалізацією Плану BEPS, а також спеціальними угодами щодо обміну інформацією з офшорними юрисдикціями.

Виокремлені форми податкової конкуренції за ознаками наведені на рис. 1.7.

Таким чином, класифікацію податкової конкуренції пропонуємо здійснювати за ознаками функціональної структури, об'єкту конкуренції, території дій, інструментів, характером дії учасників і методів конкуренції, а також за формами відповідно ознак, що дозволить здійснювати податкове планування в розрізі визначення тактичних та стратегічних кроків, спрямованих на залучення таких обмежених ресурсів, як платники податків та формування податкових баз.

Самусевич Я.В. [271, с. 56-61] навела перелік позитивних та негативних наслідків впливу податкової конкуренції. Серед негативних наслідків податкової конкуренції було визначено: надмірне зниження ставок оподаткування для платників податків; погіршення рівня соціального добробуту населення, рівня захисту навколишнього середовища; зростаючі темпи оподаткування окремих доходів; скорочення обсягів виробництва.

В свою чергу, до позитивних наслідків включено: підвищення рівня інвестиційної активності, задоволення потреб суспільства шляхом зменшення рівня податкового навантаження; зменшення можливостей влади щодо зловживання своїми повноваженнями шляхом оптимізації рівня оподаткування; підвищення рівня конкурентної боротьби заради отримання фінансових ресурсів; поширення інформації та задоволення потреб суспільства, держави, підприємств. Автором були досліджені моделі податкової конкуренції та визначено фактори впливу на моделі: капітал; робоча сила. Одночасно, скорочення витрат виробництва, зростання соціального добробуту населення є можливим за умови позитивної дії податкової конкуренції.

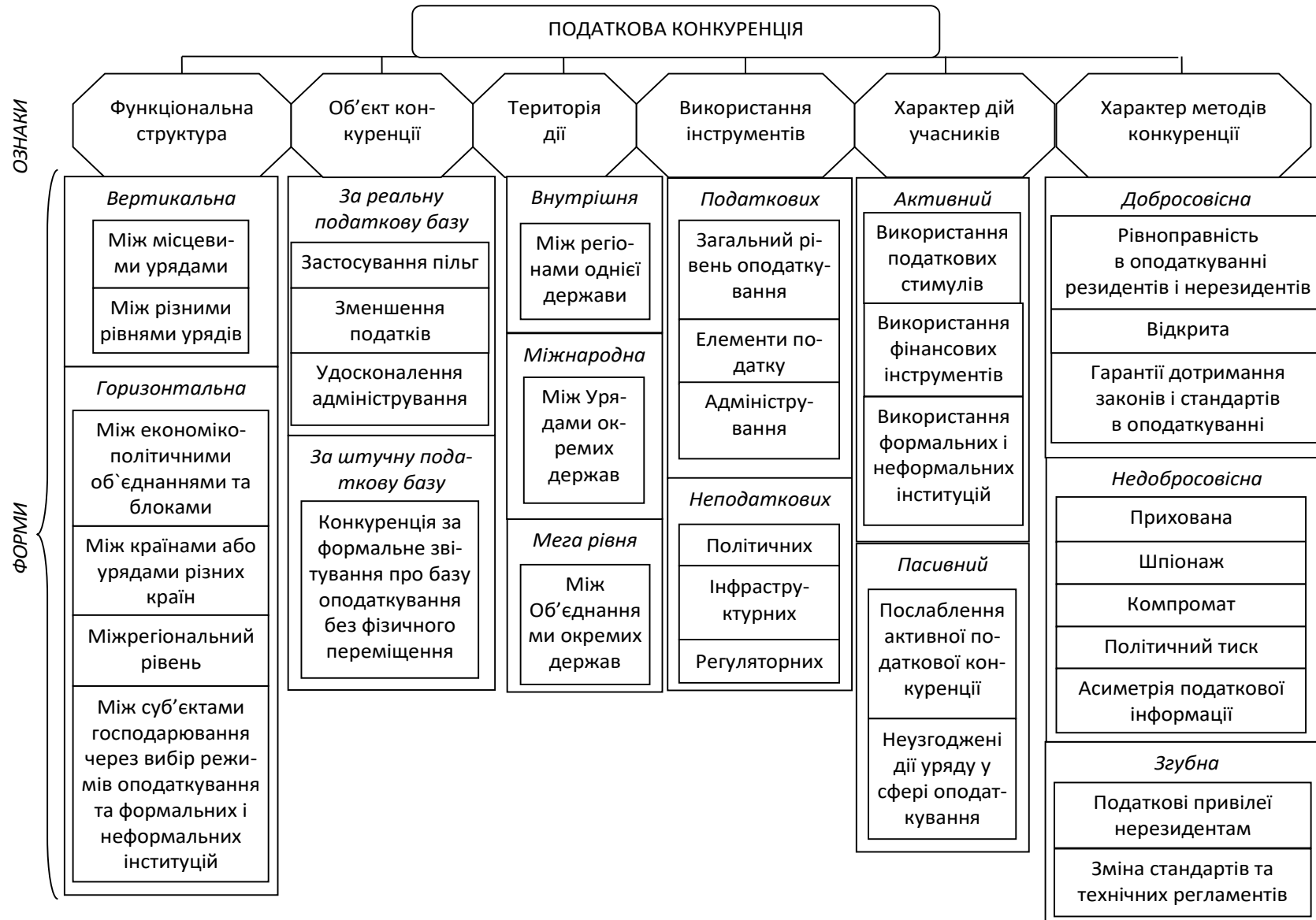


Рис. 1.7. Класифікація ознак і форм податкової конкуренції
Складено автором

До основних наслідків дії податкової конкуренції на розвиток економіки держави включено: підвищення рівня добробуту населення; зниження рівня податкового тиску; соціально-економічний розвиток країни; скорочення витрат уряду; зростання податкового навантаження на окремі галузі економіки; урегулювання рівня податкових ставок; скорочення розміру субсидій для господарюючих суб'єктів. Тому, податкову конкуренцію слід розглядати як спосіб корегування розміру податкового навантаження задля отримання достатнього обсягу фінансових ресурсів, спрямування їх у розвиток суб'єктів господарювання, що сприятиме підвищенню добробуту громадян, економічному розвитку країни.

Цимбалюк І.О. здійснила ґрунтовний аналіз підходів до визначення сутності поняття податкова конкуренція [324, с. 97-98]. На думку вченого, під податковою конкуренцією доцільно розглядати процес встановлення податків з боку органів державної влади, зменшення рівня податкового тиску, корегування ставок податків, що дозволить покращити економічний розвиток держави, підвищити рівень конкурентної боротьби підприємств на міжнародному ринку, налагодити відносини із іноземними фірмами. Тобто, для податкової конкуренції характерним є процес змагання податкових систем різних країн з метою визначення більш оптимального рівня оподаткування, який спонукає державу до використання всіх можливостей і переваг задля формування ефективної податкової системи з високим рівнем конкурентних переваг.

Іванов Ю.Б., Чумакова О.О. дотримувалися думки, що податкова конкуренція дозволяє досягти конкурентних переваг, поліпшити процес формування податкової системи, отримати певні переваги розвитку з метою підвищення рівня конкурентної боротьби, зростання конкурентоспроможності економіки, досягнення сформованих цілей діяльності у визначеній сфері розвитку [91, с. 6-8]. Авторами було запропоновано види податкової конкуренції за наступними класифікаційними ознаками (рис. 1.8): за рівнем підпорядкованості учасників було визначено податкову конкуренцію вертикальну (обкладання одного платника різного роду податками з боку органів регіональної та

центральної влади) та горизонтальну (встановлення податкової конкуренції на рівні різних регіонів та на рівні держав); за територією дії – міжнародна (можливість до підтримки конкурентної боротьби між суверенними державами) та внутрішньодержавна конкуренція (коригування відносин між місцевими та регіональними органами влади); за видом діяльності – міжгалузева (конкурентна боротьба між виробниками різних галузей економіки заради отримання вищого прибутку, раціональне спрямування коштів у розвиток окремих галузей), внутрішньогалузева (підтримання рівня конкурентної боротьби між підприємствами, які спеціалізуються на виробництві схожої продукції); за видом конкурентної боротьби – недобросовісна (скорочення обсягу залученого капіталу, порушення норм ділових відносин між підприємствами, недотримання правил договірної дисципліни), добросовісна (рівномірне зростання податкового навантаження на платників податку, використання стимулів до покращення діяльності, розвиток економіки та покращення добробуту населення); залежно від дій учасників – пасивна (недієвість органів державної влади, відсутність злагодженої роботи місцевої та регіональної влади), активна (використання методів, способів підвищення конкуренції, впровадження стимулів щодо налагодження соціально-економічного розвитку в державі); залежно від об'єктів податкової конкуренції – штучна податкова база (тимчасове зменшення розміру податкових зобов'язань), реальна податкова база (скорочення числа податків, розміру податкового навантаження); за характером інструментів – звільнення платників від сплати окремих податків, що не впливає на загальну суму податкових платежів (сприяє налагодженню фінансової діяльності, скороченню витрат) та зменшення розміру податкового зобов'язання (скорочення сум податків, які відраховуються до бюджету, коригування цін на продукцію, покращення інвестиційної діяльності). Отже, запропонована авторами класифікація сприяє більш ґрунтовному розумінні сутності податкової конкуренції, визначенню основних проблем податкової політики та способів розвитку вітчизняної економіки.

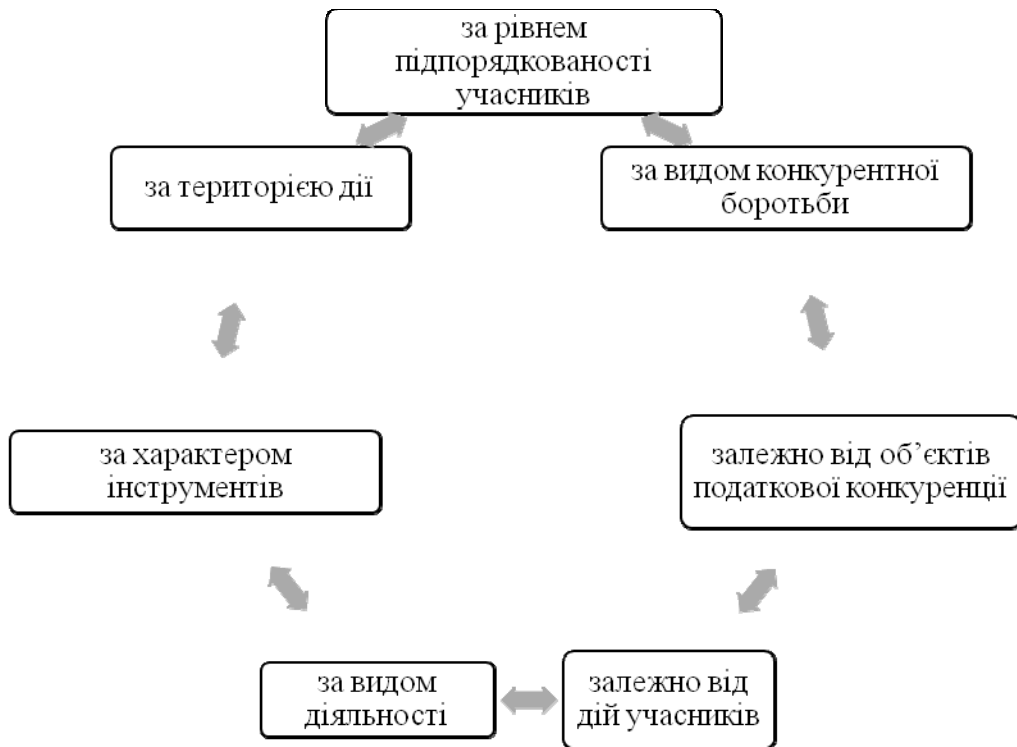


Рис. 1.8. Класифікаційні ознаки податкової конкуренції

Побудовано автором на основі [91, с. 6-8]

В свою чергу поряд з визначеними видами податкової конкуренції слід виокремити її основні форми. Загалом, в науковій літературі відсутній підхід до визначення форм податкової конкуренції та спираючись на дослідження Шувалової Е.Б. було визначено наступні форми: добросовісна або недобросовісна конкуренція, яка значною мірою впливає на діяльність суб'єктів господарювання; відкрита та прихована; використання мобільних і немобільних ресурсів; застосування податкових інструментів, тобто ставка податку, база оподаткування, рівень податкового навантаження для окремих груп платників, податкові пільги та знижки; використання неподаткових інструментів [335].

Наукові дослідження форм і методів податкової конкуренції засвідчили наявність ризиків та деструктивних проявів податкової конкуренції через застосування практики агресивного податкового планування, що актуалізує зусилля щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, а також планомірної політики деофшоризації, що активно реалізують провідні країни світу, починаючи з 2008 року.

Прагнення до міждержавної взаємодії для запобігання згубній податковій конкуренції та агресивним практикам податкового планування підвищило роль і ЄС, а питання обмеження згубної податкової конкуренції та прозорості оподаткування в глобальному просторі набувають все більш вагомих проявів у наддержавному податковому регулюванні [222, с. 47]. На перше місце такого регулювання та обмеження ухилення від оподаткування виходить якість податкового контролю та його інформаційне супроводження, а також якість державних інституцій, що беруть участь у процесах обміну інформацією в податкових цілях і вирішення спорів. У той же час, виклики швидкої цифровізації економічних процесів потребують нових підходів до оподаткування в глобальному середовищі, а також досліджень впливу таких змін на податковий суверенітет країн та їх інвестиційну привабливість [460, с. 24-25].

Цікавий, проте однополярний висновок було зроблено у працях Шинкаренко І.В., адже податкову конкуренцію розглянуто з позицій дії уряду щодо встановлення сум податкового навантаження на суб'єктів господарювання з метою нагромадження фінансів до державного бюджету, раціонального спрямування ресурсів у визначені сфери діяльності [334, с. 24-25].

Також розглянуто базову модель податкової конкуренції, яку запропонували Дж. Зодроу та П. Мієжковські та яка ґрунтувалася на дослідженні капіталу, особливостей оподаткування доходів. Особливістю базової моделі було те, що в ній досліджувалися діяльність різних країн, рівень їх конкурентної боротьби, процес встановлення ставок податків, особливості використання капіталу господарюючими суб'єктами, вплив наявного розміру капіталу на процес встановлення податків, можливість підвищення податкової конкуренції. Отже, з проаналізованої моделі податкової конкуренції виходить, що країни у процесі конкурентної боротьби знижують податковий тиск на суб'єктів господарювання, що сприяє залученню додаткового капіталу, призводить до зменшення надходжень до бюджету та є стимулом до подальшого коригування ставок податків, підвищення добробуту населення.

Фролова Н.Б. [316, с. 48-59] провела ґрунтовний аналіз сутності поняття податкова конкуренція та дотримувалася думки Т. Гудспід [418, с. 579-586], який під податковою конкуренцією розумів спосіб підвищення ефективності формування податкової системи та можливість скорочення доходів однієї з країн у процес конкурентної боротьби. Одночасно, Дж. Вілсон та Д. Уайлдасін [549, с. 1065-1091] розуміли під податковою конкуренцією можливість коригування податкової системи країни та впливу на розмір податкових надходжень і базу оподаткування. Також Фролова Н.Б. [316, с. 48-59] проаналізувала можливість виникнення горизонтальної та вертикальної податкової конкуренції. Зокрема, вертикальна конкуренція виникає в країнах де органи місцевої, регіональної влади мають право брати участь у встановленні ставок податків. В свою чергу, горизонтальна – характеризується обмеженістю можливостей щодо коригування податкової конкуренції та зміни окремих податків. Отже, слід зауважити, що трактування сутності поняття податкова конкуренція є доволі різноманітним, але відсутній єдиний підхід до його визначення.

Враховуючи наукові підходи до змістовного розуміння сутності поняття податкова конкуренція, пропонуємо розглядати її як процес суперництва на мікро-, мезо-, макро- і мега рівнях при формуванні податкового середовища та конкурентних переваг, з урахуванням інструментів бюджетно-податкової політики в межах дотримання розумного співвідношення між податковим навантаженням та умовами розвитку суб'єктів господарювання, домогосподарств та суспільних інституцій з метою забезпечення довгострокового розвитку суспільства в умовах глобальної економіки.

Взаємопроникнення елементів міжнародної інституційної конкуренції у податкову сферу посилює роль податкових інструментів механізмами державного регулювання і формальними та неформальними умовами оподаткування. Так, виходячи з досліджень зазначаємо, що на конкурентоспроможність податкової системи впливають тіньова економіка, фінансовий сектор, ефективність судової системи, податкове законодавство,

злагоджених роботи органів місцевої та державної влади, рівень соціально-економічного розвитку.

Це дозволяє стверджувати, що податкова конкуренція здійснює відчутний вплив на розвиток економіки, впливає на процес встановлення податкових ставок, можливість зростання ефективності процесу виробництва продукції, процес фінансового забезпечення розвитку економіки країни. Окрім того, економічний розвиток держави залежить не лише від особливостей оподаткування, але й від ефективності законодавчої системи, політичної обстановки, судової системи, фінансово-економічної системи. Отже, зауважимо, що перевагою податкової конкуренції є вжиття урядом заходів щодо зростання рівня інвестиційної активності, рівномірного розподілу податкового навантаження на господарюючих суб'єктів, раціональності розподілу економічних ресурсів, підвищення конкурентоспроможності податкової системи та налагодження добробуту населення.

1.3 Податкова конкуренція як основа конкурентних переваг держави в умовах нової економічної реальності

Розглядаючи національні економічні системи, можна виділити ряд додаткових аспектів, що проявляються через призму аналізу конкурентоспроможності на макрорівні. Актуальними є питання як належних і справедливих умов національного ринку, так і питання впливу на нього умов здійснення діяльності на ринках інших країн. Так, окремі країни є конкурентними лише тоді, коли власний ринок захищений протекціоністськими інструментами або національні компанії субсидіюються державою. Інші країни, маючи високий рівень продуктивності та потенціал конкурентоспроможності, не зможуть успішно конкурувати у разі, коли національні компанії, що не отримують державних субсидій будуть змушені конкурувати із компаніями, що мають протекціоністський захист свої країн.

Втім, незважаючи на очевидність проблеми, науковці не єдині у відповіді на питання, чи може бути застосовано до країн поняття конкурентоспроможності. Тут слід враховувати погляди економістів, що конкурентоспроможність держави розглядають як самостійну категорію.

Так, за визначенням фахівців International Institute for Management (IMD), конкурентоспроможність країни означає здатність уряду генерувати процвітання для свого народу. У цьому розумінні конкурентоспроможності є кілька наслідків. Це означає, що країни з високим рівнем конкурентоспроможності можуть краще управляти своїм економічним і людським потенціалом [414]. Таким чином конкурентоспроможність країни трактується як спроможність щороку створювати більше багатства, ніж країни-конкуренти [407, с. 61].

Можна зазначити, що в контексті управління економічним і людським потенціалом, актуальним є сучасне визначення, де конкурентоспроможність країни розглядається як перевершення конкурентів за напрямками досліджень та інновацій, підприємництва, конкуренції, освіти і науки. При цьому, слід зазначити, що ефективне державне управління є ключовим фактором розвитку конкурентоспроможності країн [470].

Комісія з індустріальної конкурентоспроможності при Президенті Сполучених Штатів Америки, визначає конкурентоспроможність країни як «ступінь спроможності нації, за умови вільного і справедливого ринку, виробляти товари і послуги, що відповідають вимогам світових ринків, за одночасного збереження або зростання реального добробуту своїх громадян» [126, с. 79].

Слід визначити, що основним вектором зазначених визначень є забезпечення добробуту громадян через стійке (довгострокове) зростання. В окремих визначеннях, значна увага приділена інститутам країни, які формують умови для довгострокового зростання.

У той же час актуальним є і інший напрям щодо трактування поняття конкурентоспроможності держави, визначений Всесвітнім економічним форумом, де конкурентоспроможність держави трактується як «здатність підтримувати стійкі високі темпи росту реальних доходів на душу населення, вимірюваного

через темпи росту валового внутрішнього продукту в перерахунку на душу населення в постійних цінах» [507]. Таке визначення перетинається із думкою М. Портера, який визначає конкуренцію як продуктивність використання ресурсів, що визначається через обсяг ВВП на душу населення. Проте, М. Портер вважав, що метод порівняння національних економік є складнішим, а конкурентоспроможність – це категорія, що має розглядатися на рівні галузі: «Наше основне завдання – пояснити, чому національні компанії здатні конкурувати з іноземними в тих чи інших отраслях та секторах економіки». В цьому контексті слід звернути увагу, що дослідники в цій сфері розглядають загальні фактори, у той час як велике значення для конкурентоспроможності мають специфічні фактори. Так, втрата національних переваг може відбуватися повільно, що не впливає одразу на добробут громадян, втім актуалізує переваги на рівні суб'єктів господарювання і секторів економіки, де останнім часом на перший план виходять такі фактори впливу, як якість людського капіталу, технологічна готовність, інфраструктурна забезпеченість, здатність до інновацій тощо. В результаті, високотехнологічні конкурентоспроможні галузі концентруються у промислово-розвинутих країнах, із розвинутою інфраструктурою та стійкими інституціями, у той же час конкурентоспроможні низькотехнологічні та ресурсні галузі концентруються у країнах, що розвиваються, у країнах третього світу. Це певним чином конервує конкурентні переваги одних, та конкурентне відстаювання в світових економічних процесах інших.

Так чи інакше, але основними чинниками конкурентоспроможності виступають економічні та інституційні переваги. Економічне регулювання, оподаткування, ступінь присутності держави в економічних процесах країни та гнучкість реакцій на зміни в міжнародних економічних відносинах набувають своєї актуальності та значущості при аналізі конкретних переваг.

Міжнародна економічна конкуренція на рівні держав зачіпає два значних напрями, таких як податкова конкуренція і інституційна конкуренція, синергія яких обумовлює, наряду із іншими факторами конкурентні переваги держави в

глобальному просторі, з урахуванням тенденцій цифровізації економічних процесів та інших суттєвих факторів, які супроводжують нову економічну реальність. Розвиток світової економіки, глобалізаційні процеси, цифровізація економіки, розвиток інформаційних технологій, ситуація на зовнішніх ринках обумовлюють необхідність підвищення конкурентоспроможності держави та поліпшення її розвитку через ефекти точок росту. Основним завданням будь-якої держави є формування умов, які зміцнюють конкурентні позиції національних суб'єктів господарювання на світових ринках товарів і послуг. Для країн, що знаходяться на різних етапах економічного розвитку, це може бути обумовлено потребою в поліпшенні добробуту населення і забезпеченні стійкого економічного розвитку (для розвинутих країн та таких, що розвиваються), у подоланні бідності і забезпеченні розвитку економіки, зміни її структури та обсягу.

Проте, загострення конкурентної боротьби на міжнародному та національному ринках вимагає від України, наприклад, зміцнення конкурентних позицій держави на засадах виокремлення шляхів покращення діяльності суб'єктів господарювання, що є можливим за умови розвитку інноваційного, інвестиційного та технологічного потенціалу, створення сприятливих умов розвитку малого та середнього бізнесу, формування умов, сприятливих для інвестицій у вітчизняну економіку з боку міжнародних компаній, в тому числі через інструменти оподаткування. На сьогоднішній день, проблеми підвищення конкурентоспроможності є актуальними та досліджуються вченими в усьому світі. Загалом, значний внесок у визначення сутності дефініції «конкурентоспроможність держави» здійснили: Антонюк Л.Л. [7], Базилюк Я. [10], Бодров В.Г. [19], Вертелева О. [30], Герасимчук З. [41], Жаліло Я.А. [64], Кругман П. [443], Райнер Е. [390], Хонт І. [426], Крючкова І. [124], Назиров К.З. [167], Полунєєв Ю.В. [247].

Поряд з цим залишаються невирішеними наступні проблеми: розмежування понять конкурентоспроможність держави, державних об'єднань, регіонів, суб'єктів господарювання та їх об'єднань; фактори впливу на рівень

конкурентоспроможності країни; способи вирішення проблеми зростання конкурентоспроможності держави; виокремлення конкурентних переваг країни. Тому, задля вирішення існуючих проблем в країні доцільно розглянути сутність трактування «конкурентоспроможність держави» та з'ясувати перелік основних факторів впливу на її рівень податкової конкурентоспроможності.

Кругман П. [443] дотримувався думки, що недоцільно виокремлювати дефініцію «конкурентоспроможність держави». Він стверджував, що конкурентоспроможність проявляється на мікрорівні, де підприємства постачають товари/послуги як на внутрішній, так і на зовнішній ринки і тому беруть участь у конкурентній боротьбі саме підприємства, а не держава. Вчений дотримувався думки, що доволі важко визначити рівень конкурентоспроможності держави, але доволі просто оцінити рівень конкурентних позицій підприємств шляхом співставлення отриманих доходів і понесених витрат, визначення розміру збитку, рівня заборгованості. В дослідженнях автора акцентувалося, що лише підприємства виробляють товари для збуту на зовнішньому ринку, а країни орієнтовані на партнерство у відносинах з іншими державами [443] немає посилання.

Проте, слід зауважити, що державні інституції формують умови ведення бізнесу для суб'єктів господарювання шляхом регулювання діяльності підприємств, корегування грошово-кредитної системи, умов оподаткування та зовнішньо економічної діяльності, сприяючи соціально-економічному розвитку, пошвавленню інноваційно-інвестиційній діяльності, а отже – закладають фундамент для конкурентних переваг на мікрорівні. Сукупність інституційних умов, таким чином, і формують економічне середовище, що може бути більш сприятливим, чи менш сприятливим для суб'єктів господарювання, що і є основою конкуренції на рівні суверенних держав. Рівень конкурентної боротьби на мегарівні між державними об'єднаннями суттєво відрізняється та має різний зміст.

Окремі автори виділяють різні рівні конкурентоспроможності, такі як конкурентоспроможність регіонів та об'єднують. Так, Герасимчук З. [41, с. 34-37]

розвинула теорію забезпечення конкурентоспроможності регіонів в межах країни, яка ґрунтувалася на концепціях добросовісної конкуренції, формування і використання конкурентних переваг та основними правилами були: забезпечення інноваційності розвитку; покращення розвитку регіону; механізм управління регіоном; гарантування безпеки економічного розвитку. Згадана теорія спрямована на формування механізму державного регулювання конкурентної боротьби. На нашу думку перевагою проаналізованого підходу є розгляд понять конкурентоспроможність регіону та держави як взаємопов'язаних категорій.

В цьому контексті цікавої думки дотримувався Полунєєв Ю.В., який стверджував, що конкурентоспроможність країни не можна ототожнювати із конкурентоспроможністю компаній, підприємств, регіонів та це взаємопов'язані поняття адже баз конкурентоспроможності підприємств не існує конкурентоспроможності держави. Також автор дотримувався думки, що конкурентоспроможність країни впливає на рівень життя населення, дозволяє регулювати внутрішні та зовнішні процеси щодо розвитку підприємств задля виробництва товарів високої якості, надання послуг відповідно до існуючих потреб, що дозволить підвищити конкурентні позиції на міжнародному ринку, підвищить доходи населення. Автор дійшов висновку, що конкурентоспроможність країни є соціально-економічною категорією, яка враховує рівень забезпеченості держави ресурсами, визначає обсяг наявного капіталу, відображає внутрішні та зовнішні чинники впливу [247, с. 190-196].

Варто відзначити підхід Жаліло Я.А. [64, с. 13-20], який виокремив декілька підходів до трактування сутності конкурентоспроможності держави, а саме: конкурентоспроможність спрямована на покращення життя суспільства, ефективне та виважене використання трудових, матеріальних ресурсів, а також держава повинна формувати соціальні та бюджетні програми; держава має відповідати за рівень досягнутої конкурентоспроможності, адже конкурентні переваги досягаються за умови використання важелів економічної політики, механізмів коригування діяльності суб'єктів господарювання, зменшення впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, що дозволяє покращити

економічний розвиток; рівень конкурентної боротьби залежить від діяльності суб'єктів господарювання, а особливо від соціально-економічного розвитку держави; передумовами конкурентної боротьби на міжнародному ринку є зміцнення позицій та рівня конкурентоспроможності на внутрішньому ринку; основою конкурентоспроможності держави є зростання прибутків господарюючих суб'єктів, виробництво товарів з урахуванням потреб міжнародної спільноти.

Отже, слід зауважити, що конкурентоспроможність є інструментом регулювання економічного, соціального, політичного становища держави, основою розвитку та підвищення добробуту населення.

Вагомий внесок у дослідження конкурентоспроможності держави зробила Крючкова І. (2007), яка в своїх дослідженнях детально проаналізувала доцільність підвищення конкурентоспроможності держави, досвід передових країн у розвитку конкурентоспроможності. В її роботах конкурентоспроможність держави розглядалася як основа підвищення показників діяльності господарюючих суб'єктів, соціально-економічного розвитку [124]. Отже, автором визначено не лише проблеми конкурентоспроможності, слабкі сторони розвитку, але й запропоновано шляхи вирішення існуючих проблем та підвищення конкурентоспроможності.

Нестабільність сучасної економічної та політичної ситуації, яка характерна для сучасного світу, трансформація правового поля, зростаючий податковий тиск на діяльність суб'єктів господарювання, поширення корупції, погіршення соціально-економічного розвитку, тінізація економіки, відсутність стимулів інвестиційного розвитку, постійні інфляційні процеси - здійснюють вплив не лише на рівень конкурентоспроможності держави, але і на рівень конкурентоспроможності регіону, галузі, суб'єктів господарювання. Розбалансованість економіки вкрай негативно впливає на можливості розвитку держави, рівень конкурентоспроможності, як у коротко- так і довгостроковому періоді.

Підходи авторів різняться щодо змістовного наповнення такого місткого явища, як конкурентоспроможність держави, втім, їх можна виокремити у концепціях, які характеризують ставлення авторів до визначення сутності конкурентоспроможності через призму ключових параметрів, всі з яких є складовими конкурентоспроможності.

Так, наприклад, Назиров К.З. [167, с. 46-51] запропонував умовний поділ концепцій конкурентоспроможності країни, що дозволяє визначити сутність даної категорії, механізми здійснення конкурентної боротьби, фактори впливу на розвиток національної економіки. Серед основних концепцій конкурентоспроможності країни було визначено (рис. 1.9):

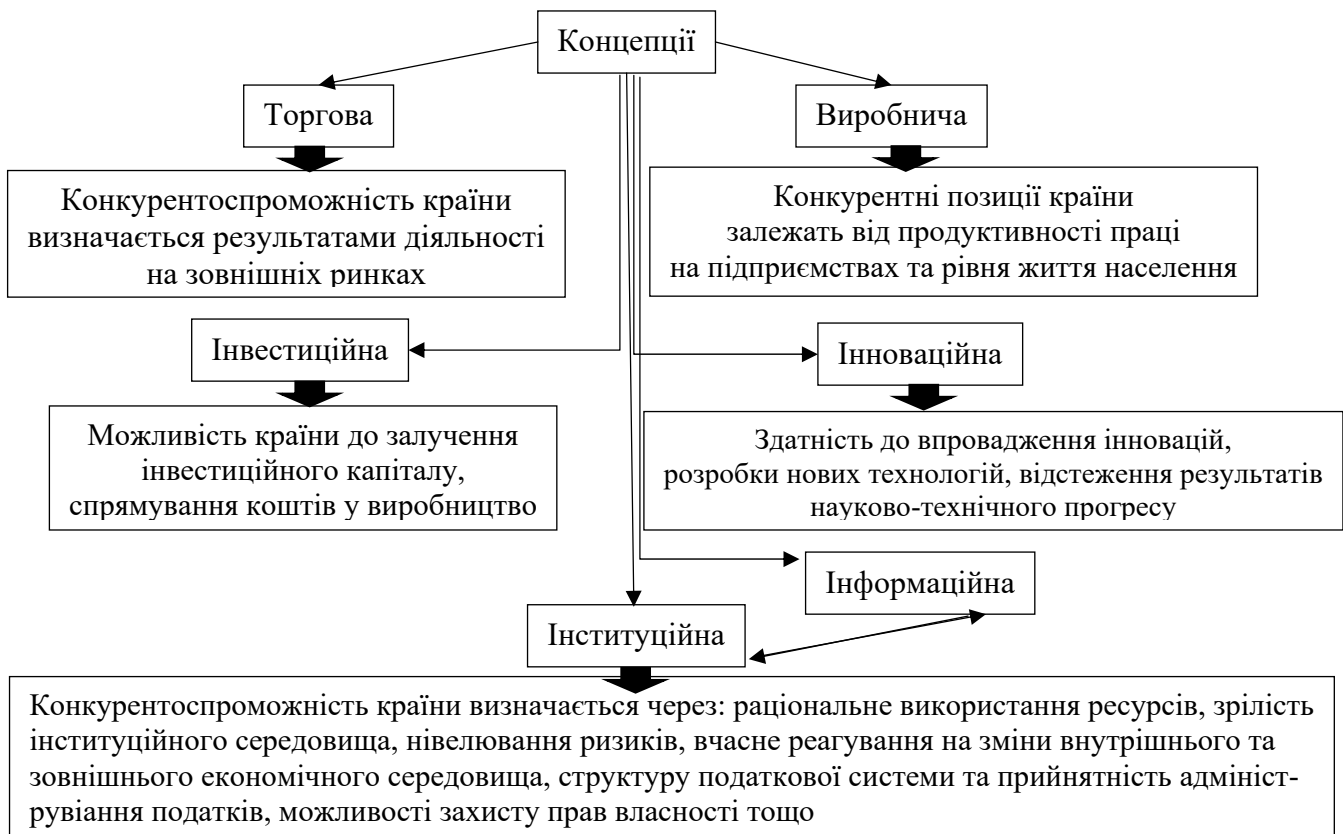


Рис. 1.9. Види концепцій конкурентоспроможності економіки держави

Побудовано автором на основі [167, с. 46-51]

1) торгова концепція – за якою рівень конкурентоспроможності країни залежить від можливості реалізації продукції на світових ринках з урахуванням цінових і нецінових факторів впливу;

2) виробнича концепція – конкурентоспроможність залежить від особливостей організації виробництва, розміру доходу і витрат, рівня продуктивності праці. Проте дана концепція є простішою, оскільки за умови використання одного показника, інші фактори не застосовуються та конкурентоспроможність країни залежить від темпу зростання ВВП. Недоліком даної концепції є неврахування інших факторів впливу на рівень конкурентоспроможності країни;

3) інвестиційна концепція – ґрунтується на врахуванні інвестиційних факторів, оцінці можливості держави до залучення кваліфікованих працівників, сприяє визначенню факторів відновлення господарської діяльності. Основним фактором даної концепції є, безперечно, інвестиції внутрішні та зовнішні. Недоліком даної концепції є те, що застосування інвестицій не завжди ефективно та породжує заборгованість в країні;

4) інноваційна концепція – базується на залученні, впровадженні інновацій, можливості держави адаптуватися до змін. Основним положенням концепції є те, що конкурентоспроможність держави залежить від можливості використання інновацій, покращення інноваційної інфраструктури, розвитку виробництва;

5) інституційна концепція – враховує вплив фактору невизначеності на рівень конкурентоспроможності держави, та має його нівелювати, визначає напрями раціонального спрямування ресурсів з метою пристосування до дії чинників оточуючого середовища, має враховувати структуру податкової системи, умови адміністрування податків та належний захист прав власності, що забезпечить розвиток суб'єктів господарювання, домогосподарств та, в кінцевому рахунку, підвищить конкурентоспроможність держави. Дана концепція дозволяє утримувати конкурентні позиції держави на міжнародному ринку протягом тривалого періоду, нівелює негативні коливання зовнішнього середовища та сприяє покращенню фінансово-економічного розвитку.

6) інформаційна концепція – базується на отриманні найбільш достовірної і точної інформації в податкових цілях щодо суб'єктів і об'єктів оподаткування шляхом обміну податковою інформацією та можливості контролю податкових

зобов'язань платників-резидентів в міжнародному економічному просторі, в тому числі через міжнародні цифрові платформи.

Комплексність підходу й різноманітність чинників (статистичні дані, оцінки експертів і підприємців) роблять оцінювання конкурентоспроможності дуже суб'єктивним процесом. Проте так дослідження важливе тим, що дає змогу розширити розуміння самого явища конкурентоспроможності. Оскільки будь-який уряд декларує прагнення зробити свою країну більш конкурентоспроможною, потрібно надати полісмейкерам аналіз чинників, які її підвищують або знижують.

Істотні зміни, що відбуваються у сфері міжнародної торгівлі, значна глобалізація ринків та впровадження нових комунікацій в економічні процеси істотно загострили конкурентну боротьбу між підприємствами, особливо мультинаціональними компаніями (МНК) і, як наслідок, між країнами їх дислокації. Реалізація товарів і послуг в усьому світі та необхідність залучення матеріальних, трудових й інтелектуальних ресурсів уможливають вибір місця розміщення ТНК у найбільш інфраструктурно привабливих і економічно вигідних країнах. Наприкінці ХХ ст. змінюються форми та методи конкурентної боротьби як на мікро- так і на макрорівні. Відбувається зміна пріоритетів від цінової до нецінової конкуренції. З розвитком телекомунікативних та екологічних технологій, упровадженням у виробничі процеси інноваційних технологій на перший план конкурентної боротьби вийшли якість товару (послуги) та його функціональні можливості.

Професор IMD (International leading business school) С. Гареллі, директор Світового центру конкурентоспроможності (World Competitiveness Center) є одним з авторів методики оцінювання конкурентоспроможності, запропонованої IMD [406]. Філософія методики визначає, що економіка, принаймні її неокласичний варіант, є досить вузько спрямованою наукою. Вона вивчає торгові потоки, гроші, фінанси, бюджетну й інституціональну політику. Місце для людини, котра є джерелом прийняття рішень, оцінювачем і суддею виробників, у мейнстрим-економіці незначне, проте його роль постійно зростає. Аналіз діяльності компаній є ширшим, однак для аналізу конкуренції слід розглядати не лише стратегію, структуру, фінанси, й людські ресурси, корпоративну культуру та поведінку споживачів.

На думку С. Гареллі, сфера конкурентоспроможності національної економіки ще ширша [406]. До неї входять усі елементи, які можуть пояснити успіх країни. Наприклад, система освіти може розглядатись як частина витрат бюджету, але водночас ці витрати сприяють підвищенню грамотності населення, поліпшенню якості робочої сили та здатності до впровадження високотехнологічних виробництв, звичайно, якщо система надає потрібні знання. Освіта може бути контрпродуктивною, шкідливою, якщо формує антиринкові, антипідприємницькі цінності. Залежно від якості освіти, інформаційного поля люди по-різному реагують на стимули. Чим більше талантів з'являється в країні, тим вища ймовірність зростання потенціалу генерування доданої вартості. Рівень культури, ставлення до праці й власності впливають на корпоративну культуру і, зрештою, на продуктивність праці.

Сучасний світ досить відкритий, щоб талановита людина, якщо їй не створити умови всередині країни, могла поїхати в іншу країну і там себе реалізувати. Кордони втратили колишнє значення. Країни конкурують за "мізки", формуючи людський капітал та примножуючи його.

Конкурентоспроможність національної економіки або регіону залежить від здатності створювати ефективну, спроможну до інновацій систему інститутів, виробництва товарів і послуг, тим самим забезпечуючи високі стандарти життя.

Ми спостерігаємо ситуацію, коли людина, компанія і держава взаємопов'язані, переплетені. Якщо наявна синергія інтересів, мотивів і переваг, відбувається цивілізаційний прогрес і навпаки.

Світовий центр конкурентоспроможності використовує два типи її визначень. Відповідно до короткого визначення, "конкурентоспроможність аналізує, як країни і підприємства управляють сукупністю своїх компетенцій для підвищення добробуту або отримання прибутку". Недоліком цього визначення є відсутність згадування важливих чинників, таких як місцезорозташування, наявність природних ресурсів, наслідки економічної політики останніх років.

Ключовим чинником у досягненні конкурентних переваг окремою національною економікою, як зазначалося, є оволодіння технологіями. Високотехнологічний сектор сучасної промисловості є основою стратегічної конкурентоспромож-

ності національних економік, формуючи матеріальну основу наукомісткого економічного зростання і добробуту суспільства. Конкурентні позиції розвинутих країн у наукомісткій продукції і технологіях прямо пов'язані з інтенсивністю державної підтримки розробників.

Європейські країни обрали модель інклюзивного розвитку та формування на його засадах конкурентних переваг. У парадигмі такого розвитку держава розглядається в глобальному контексті, що забезпечує його реалізацію. У центрі такого розвитку перебуває людина, тому пріоритетними напрямками є всі аспекти її життя і діяльності, включаючи культуру, освіту, охорону здоров'я, науку, працевлаштування, соціальне забезпечення, творчість. Модель розвитку в країні має формуватися на основі соціальної гармонії та стабільності, а економічне зростання – спиратися передусім на науково-технічний прогрес, культурний рівень населення, освіти (рис. 1.10).

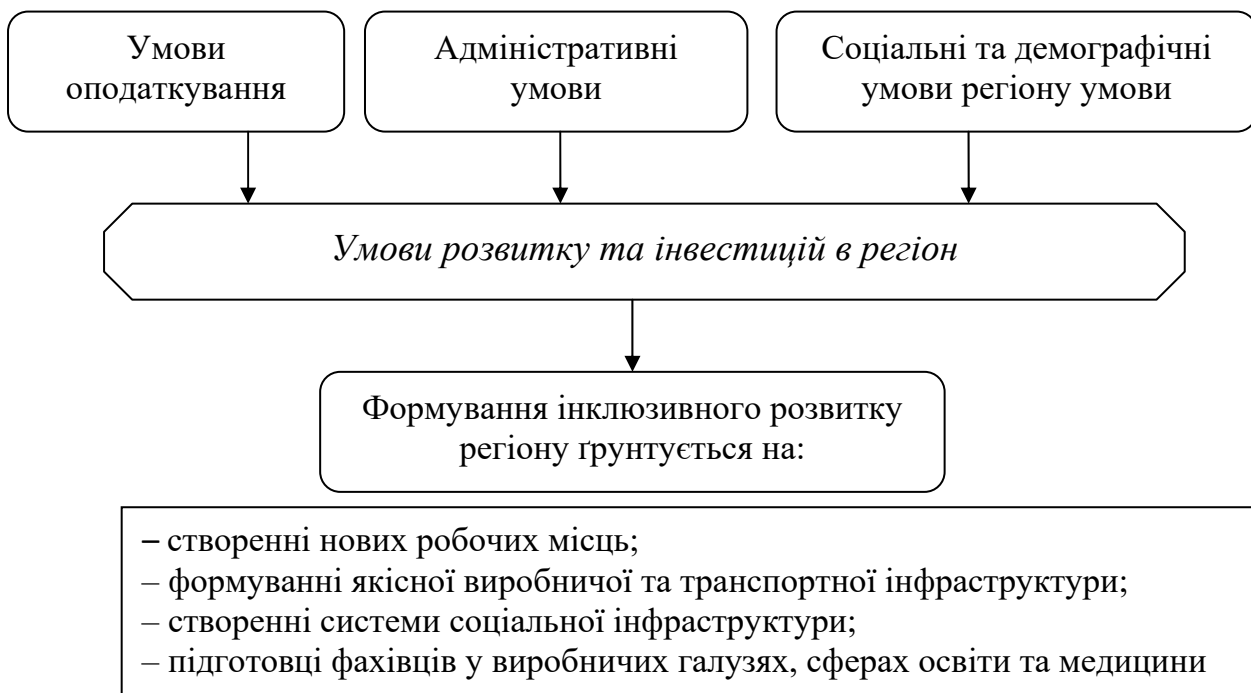


Рис. 1.10. Формування умов інклюзивного розвитку регіону

Складено автором

В інклюзивному розвитку політична та гуманітарна модифікація за значенням рівноцінна економічній та технологічній модифікації, оскільки його найваж-

лівішим компонентом є відповідні людські ресурси – члени громадянського суспільства, без яких неможливо будувати економіку, основу на знаннях.

Відкритість суспільства окремої країни та її економіки стимулює розвиток як у соціокультурному, так і в економіко-правовому аспектах. Разом із масштабним припливом іноземного капіталу у країну надходять досвід організації сучасного бізнесу, передові технології, що дає імпульс реформуванню в соціальній сфері та національній системі вищої освіти, банківській системі, створенню інституційного середовища, необхідного для оптимального функціонування економіки.

Якість інклюзивного розвитку в багатих країнах значно відрізнятиметься від його якості в бідних країнах, що формує певні конкурентні переваги для першої групи. Для багатьох людей концепція конкурентоспроможності припускає ситуацію, в якій людина (компанія, країна) перемагає конкурентів. У сучасному світі конкурентоспроможна людина (компанія, країна) розвиває порівняльні переваги в тій сфері, де може працювати краще за конкурентів. Бути конкурентоспроможним у багатьох сферах украй проблематично: слабкість в одному компенсується силою в іншому. Саме про це говорив свого часу класик Д. Рікардо [266]. У сучасному світі ми бачимо прояв спеціалізації в аутсорсингу, використанні офшорів для фінансових операцій, наданні особливого статусу іноземним інвесторам.

Економічна теорія не може виразити конкурентоспроможність в деякій формулі або цифрі. С. Гареллі говорить про профіль конкурентоспроможності і представляє її у вигляді куба. Його сторони – це 1) привабливість проти агресивності, 2) близькість проти глобальності, 3) активи проти процесів, 4) індивідуальний режим прийняття ризику проти соціального об'єднання [406].

Золоті правила конкурентоспроможності наведено в Додатку Б.

Таким чином, природа конкурентоспроможності багатих і бідних країн різна. Більше того, джерело конкурентоспроможності країни досить точно характеризує етап економічного розвитку, оскільки історично на перший план послідовно висувалися такі джерела: вигідне географічне положення; володіння багатими природними ресурсами; наявність сприятливих цін на основні чинники виробництва; високі факторна продуктивність і якість життя; новітні технології, економічне

середовище, що народжує технологічне лідерство, і глобальна конкурентна стратегія.

Зазвичай виокремлюють дві групи конкурентних переваг: ресурсні (географічні й природно-кліматичні умови та природні ресурси) і операційні (ступінь ефективності використання факторів виробництва – рівень багатофакторної продуктивності).

Крізь призму зазначених концепцій, конкурентоспроможність країни визначається через: раціональне використання ресурсів, зрілість інституційного середовища, нівелювання ризиків, вчасне реагування на зміни внутрішнього та зовнішнього економічного середовища, структуру податкової системи та прийнятність адміністрування податків, можливості захисту прав власності, подолання асиметрії інформації тощо. При цьому, як ми зазначали раніше, в контексті впливу податкової конкуренції на конкурентні переваги країни, цінними ресурсами виступають не лише інформація, в тому числі в податкових цілях, а і суб'єкти оподаткування та податкові бази, які вони формують в рамках національної юрисдикції.

На нашу думку, рівень конкурентоспроможності держави визначається не лише інституційними, інформаційними перевагами та технологічною готовністю, але і податковим навантаженням, структурою податкової системи, регуляторним режимом сфери оподаткування і умовами сплати та адміністрування податків, що лише посилює роль інституційної компоненти, де включаються такі складові як рівень захисту прав власності та інвестицій, справедливості і неупередженості судової системи, рівень корупції, розвиток інфраструктури тощо. Водночас, розвиток країни, регіонів, підприємств є взаємопов'язаними, оскільки саме суб'єкти господарювання здійснюють вплив на функціонування держави, яка в свою чергу коригує діяльність підприємства, регіону. Підвищення конкурентоспроможності держави можливе лише за умови виваженої політики країни, проведення ряду заходів щодо коригування національної економіки. Потреба в зростанні рівня конкурентоспроможності держави обумовлює необхідність реалізації групи завдань, а саме: налагодження процесу

інноваційного розвитку, впровадження сучасних розробок, відслідковування змін науково-технологічного прогресу; підвищення рівня інноваційної активності та залучення інвестиційного капіталу; налагодження структури експорту; зміна окремих положень законодавства задля реформування діяльності підприємств та зменшення податкового тиску на розвиток малого бізнесу; раціональне спрямування і використання ресурсів, заміна енерговитратних способів виробництва; підвищення людського капіталу; розбудова цифрових рішень в сфері економіки та інституційне забезпечення цифровізації економіки, що є неможливим без відповідних умов оподаткування впровадження вищезазначених процесів.

Таким чином, існує чимало підходів до трактування змісту конкурентоспроможності держави. Ми вважаємо, що виокремлення поняття «конкурентоспроможність держави» є доцільним і обумовленим впливом численних зовнішніх факторів на розвиток країни, в тому числі в сфері оподаткування.

На нашу думку конкурентоспроможність економіки країни слід розглядати, як спосіб визначення сукупності конкурентних переваг та досягнення сформованих цілей шляхом реалізації взаємопов'язаних факторів (нагромадження ресурсів, інноваційний розвиток, наявність розвинутих і дієвих інституцій, забезпеченість інвестиціями, мінімізація асиметрії податкової інформації) щодо підвищення рівня конкурентоспроможності у довгостроковому періоді. Зауважимо, що кожна з розглянутих концепцій враховують характерні для них фактори впливу на конкурентоспроможність країни, але не повністю визначають змінний характер глобальних процесів. У той час, як врахування інноваційних, інституційних та інформаційних факторів при визначенні конкурентоспроможності формує конкурентні переваги для держави, дозволяє приймати виважені рішення, раціонально спрямовувати ресурси.

Отже, конкурентоспроможність держави – сукупність стійких інституційних, економічних, інформаційних, іноваційних, інфраструктурних факторів, спрямованих на формування прозорих ринкових відносин, здобуття інноваційних, технологічних, інформаційних, інвестиційних, інституційних,

соціальних та фінансових конкурентних переваг шляхом використання відповідних механізмів розвитку, з метою врахування потреб домогосподарств та створення належних умов ведення бізнесу, з урахуванням змін в глобальному середовищі та вектору на забезпечення фінансової та податкової транспарентності.

Визначивши сутність конкурентоспроможності країни доцільно проаналізувати чинники впливу на рівень її формування, а також чинники які забезпечують конкурентоспроможність, сприяють її підвищенню. Саме від визначення чинників впливу залежить подальша ефективність, стабільність розвитку держави, можливість до завоювання конкурентних позицій на міжнародному ринку. Тому, розглянемо підходи вчених щодо виділення основних чинників та компонентів впливу на забезпечення конкурентоспроможності.

Полунєєв Ю.В. (2010, с. 195-196) дотримувався традиційного підходу та поділив на зовнішні та внутрішні. Внутрішні чинники впливу були поділені на: економічні – охоплюють вплив на формування конкурентних переваг ресурсного забезпечення (фінансові, матеріальні, організаційні) та розміру капіталу (інвестиційні ресурси, доходи суб'єктів господарювання, державний капітал); політико-правові – віднесено тип політичного режиму, ефективність діяльності органів державної влади (корупція, бюрократія, справедливість судової системи), чинність законів, нормативно-правових актів; соціальні – рівень добробуту населення (екологічність виробництва, рівень забруднення навколишнього середовища, рівень зайнятості та безробіття населення, розмір прожиткового мінімуму та соціальної допомоги), освітній рівень (рівень професіоналізму працівників, готовність до розробки інновацій та їх впровадження), культура суспільства. Група зовнішніх чинників охоплює такі фактори: співвідношення експорту та імпорту товарів; відповідність виробленої продукції потребам та стандартам міжнародного ринку; ступінь впровадження інновацій; вплив глобалізаційних процесів; міжнародне партнерство; залучення та спрямування інвестиційного капіталу. Зазначимо, що автором було визначено групу чинників за умови врахування яких підприємства матимуть змогу зміцнити конкурентні

позиції на внутрішньому ринку та держава створить умови щодо виходу суб'єктів господарювання на зовнішній ринок з метою підвищення конкурентоспроможності. Одночасно, в роботі запропоновано механізм забезпечення конкурентоспроможності країни, в основу якого закладено розвиток економіки, об'єднання зусиль суспільства, використання тактичних та ідеологічних механізмів, що повинно сприяти підвищенню конкурентоспроможності шляхом покращення інвестиційно-інноваційного розвитку, оздоровлення економіки, формування ідей суспільного розвитку [247, с. 155].

Назиров К.З. проаналізував існуючі підходи вчених щодо виділення факторів впливу на рівень конкурентоспроможності держави [168, с. 161-168]. Зокрема, автор дотримувався твердження, що основними факторами впливу є: територіальне положення держави; рівень ресурсного забезпечення; інноваційний розвиток, впровадження результатів технологічного прогресу; продуктивність праці та процес виробництва продукції на підприємствах; чинники макроекономічного середовища (розмір бюджету, інфляція); рівень розвитку інфраструктури (розвиток регіонів, розгалуженість транспортної сфери, енергопостачання, доступність та поширення інформації серед населення); рівень захищеності держави від коливання зовнішнього ринку; коливання курсу національної валюти; покращення роботи різних галузей економіки; попит на внутрішньому та міжнародному ринках; рівень конкурентної боротьби на внутрішньому ринку. Серед наведених факторів помітну роль відіграє продуктивність праці, частка інтелектуальної складової праці, адже даний фактор впливає на рівень конкурентної боротьби між підприємствами, країнами, сприяє отриманню доходів, поліпшує розвиток інвестиційної активності, а також територіальне положення держави, втім лише за наявності розвинутої інфраструктури. Окреслені фактори забезпечують економічне зростання, розвиток інформаційного простору. Також, автором було визначено фактори, які формують конкурентоспроможність: забезпеченість природними ресурсами; якість людського капіталу та вартість праці; досягнутий рівень інноваційної діяльності; доступність інформації. Зауважимо, що в довгостроковому періоді роль даних

факторів у формуванні конкурентоспроможності зменшується, що пояснюється змінним характером їх дії.

У свою чергу Тхорук В. визначив фактори підвищення конкурентоспроможності економіки України та навів основні фактори впливу на рівень конкурентоспроможності (рив. 1.10): ресурсні фактори (забезпеченість інвестиційними, фінансовими, матеріальними, людськими ресурсами); рівень технологічного розвитку; політика держави; якість та рівень освіти населення; конкурентоспроможність суб'єктів господарювання; інноваційно-інвестиційний розвиток. Серед чинників спрямованих на підвищення конкурентоспроможності держави окреслено: фактори зростання ефективності (раціональність використання ресурсів, розширення ринків збуту, застосування нових технологій виробництва, покращення діяльності підприємств); чинники відновлення розвитку та посилення інноваційності (екологічність діяльності підприємств, зменшення викидів забруднюючих речовин, налагодження інноваційного розвитку, впровадження інновацій провідних країн світу); фундаментальні чинники (ефективність державного контролю, управління, забезпеченість трудовими ресурсами, модернізація основних фондів, доступність інформації, налагодження макроекономічної стабільності) [303, с. 219-221].

У той же час, автором не враховано такі потужні чинники впливу на конкурентоспроможність, як розвиненість державних інституцій, а також інфраструктури, оподаткування, корупціогенні фактори. Причому, якщо інституції забезпечують формування прозорих ринкових відносин, то розвиненість інфраструктури напряду впливає на виробничі, інформаційні і логістичні можливості, а також на здатність генерувати нові потоки обмежених ресурсів, завдяки розвинутості інфраструктури, а оподаткування - є одним з базових чинників впливу на умови ведення бізнесу в країні, де платників податків та податкові бази, також можна вважати обмеженим ресурсом. В цьому контексті, податкові режими, інституційна та інфраструктурна готовність сприяють розширенню таких обмежених ресурсів. Окремої уваги потребує такий фактор впливу на конкурентоспроможність держави, як корупціогенна складова, яка,

наприклад, для є суттєвою для нашої країни, як і для багатьох країн, що розвиваються (рис. 1.11).

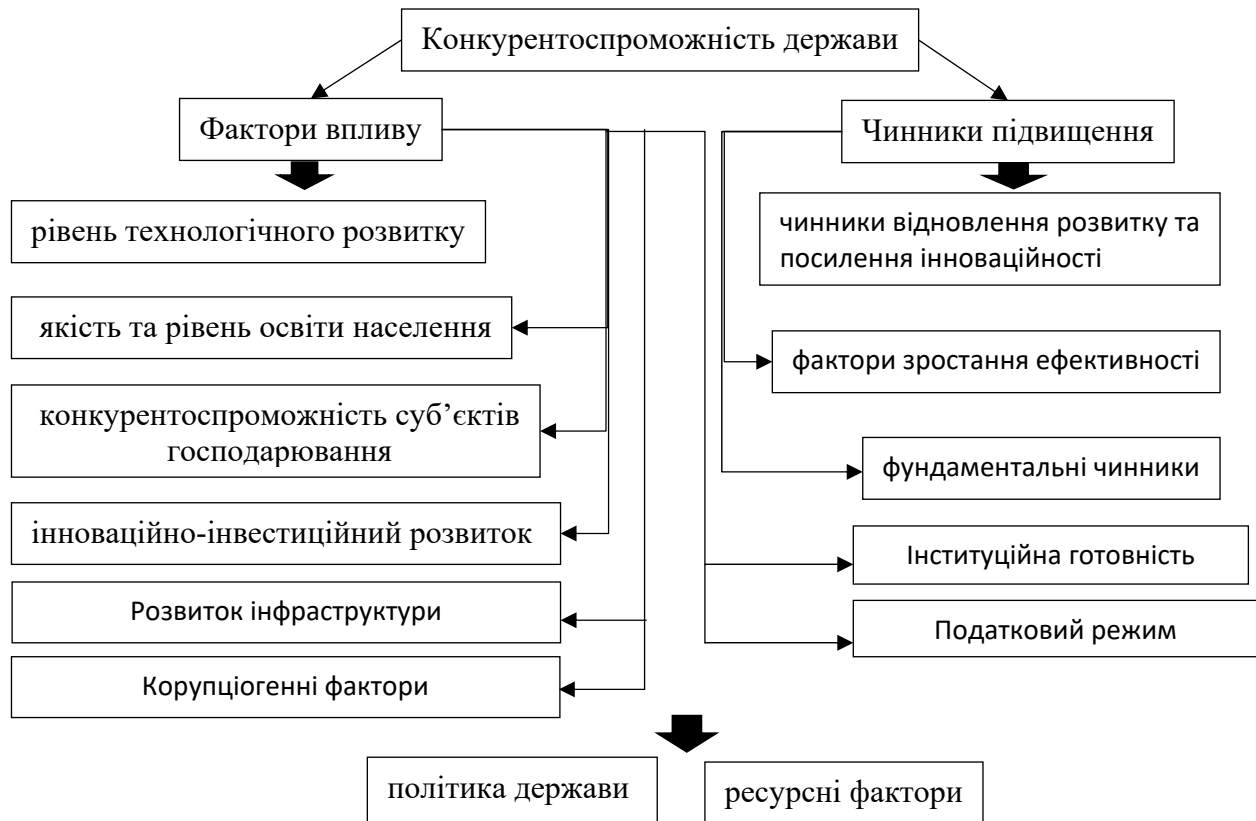


Рис. 1.11. Фактори впливу та успіху конкурентоспроможності країни
Побудовано автором на основі [303, с. 219-221]

Таким чином, детермінантами конкурентних переваг держави на мікро-, мезо- макро-, мега рівнях виступають інституційна готовність, якість людського капіталу, податкові режими та розвинутість інфраструктури, що відбивається на інноваційній, інвестиційній, інформаційній, виробничий, торговельній та податковій складових конкурентних переваг країни. Одночасно, підвищення конкурентоспроможності держави, яка не є константою, залежить від здатності у довгостроковій перспективі забезпечувати стійкість і прозорість діяльності державних та недержавних інституцій на засадах міжнародних стандартів і правил, забезпечуючи фундаментальні права і свободи громадян та суб'єктів господарювання, гарантуючи транспарентність оподаткування, захист прав власності і виконання

обов'язків, з метою забезпечення вказаним суб'єктам конкурентних переваг на зовнішніх ринках.

При цьому, Покришка Д.С. виокремив ряд загроз, тобто чинників впливу на розвиток конкурентоспроможності держави, які стримують фінансово-економічне зростання, можливості щодо покращення конкурентоспроможності як підприємств, так і регіонів, країни [246, с. 103-109]. Серед критичних загроз конкурентоспроможності виявлено: нераціональність перерозподілу та використання капіталу; загострення конкурентної боротьби між країнами; скорочення попиту на товари, які не відповідають міжнародним стандартам; зниження інноваційної активності, сповільнення процесів впровадження інновацій; зменшення числа конкурентних переваг, нераціональність використання ресурсів; використання застарілих технологій та зношеного обладнання. Поряд з цим, в роботі докладно охарактеризовано довгострокові загрози конкурентоспроможності економіки країни, а саме: зменшення частки інноваційної продукції, збільшення обсягу низько-технологічної продукції, скорочення внутрішнього попиту, занепад галузей промисловості; здійснення процесу виробництва із використанням зношеного обладнання, застарілих технологій; обмеженість внутрішнього ринку збуту продукції, скорочення споживчого попиту, зниження темпів пошуку інвестиційних ресурсів; погіршення рівня інноваційної активності підприємств машинобудування, сповільнення процесів оновлення основних фондів, нерівномірність спрямування інвестиційного капіталу; неефективність системи кредитування, відсутність внутрішнього інвестиційного капіталу та державної підтримки щодо діяльності підприємств; низький рівень захисту прав іноземних інвесторів, незначний рівень інноваційно-інвестиційної активності, уповільнення темпів освоєння підприємствами нових технологій, виробництво неконкурентоздатної продукції. Тому, головною метою держави має бути відновлення економіки, міжнародне партнерство, протидія загрозам зовнішнього середовища, нагромадження капіталу, підвищення рівня конкурентоспроможності, що сприяло б створенню конкурентних переваг.

Ми погоджуємося із думкою ряду авторів, щодо поділу факторів впливу на конкурентоспроможність держави на внутрішні та зовнішні, врахування яких дозволить покращити стабільність функціонування суб'єктів господарювання, зміцнити їх конкурентні позиції, а також покращити позиції країни в міжнародному економічному просторі, шляхом отримання конкурентних переваг, досягнути сформованої стратегії розвитку. Без врахування зазначених вище чинників не можливо підвищити рівень конкурентоспроможності держави, зменшити дію ризиків і загроз. Також факторами забезпечення конкурентоспроможності визначено: інноваційно-інвестиційний розвиток, кваліфікація та продуктивність працівників, державне регулювання, екологічність виробництва, ефективність діючого законодавства.

Бодров В. доволі ґрунтовно проаналізував підходи вчених до трактування конкурентоспроможності держави та стверджував, що її основою є раціональність використання економічних ресурсів, що сприятиме зростанню експорту та поліпшенню соціального добробуту населення [19, с. 70-74]. Автором було розглянуто особливості використання експортної стратегії як основи підвищення конкурентоспроможності, реалізації конкурентних переваг. Серед конкурентних переваг країни було виокремлено: забезпеченість природними ресурсами; географічне розміщення; частка працездатного населення; наявність установ по розробці нових технологій. Водночас серед ризиків, загроз конкурентоспроможності держави визначено: банкрутство окремих підприємств; застій розвитку галузей економіки; скорочення державної підтримки; коливання кон'юнктури ринку; нестабільність внутрішнього ринку; невідповідність товарного виробництва потребам міжнародного ринку; загострення конкурентної боротьби та неготовність підприємств до її підтримки; зростання витрат на залучення інновацій; невідповідність продукції міжнародним стандартам; неефективність державного регулювання.

Враховуючи останні тенденції, ми можемо до ризиків, визначених автором додати іще і ризики блокування доступу на ринки через технологічні обмеження та регламенти; монополізації інструментів сертифікації та підтвердження якості

та нерівні умови доступу до них, тощо. Погоджуючись із думкою автора, ми акцентуємо увагу на ризиках, що пов'язані з податковою конкуренцією, оскільки високі ставки податків, або певні умови оподаткування чи адміністрування потенційно, можуть знижувати рівень конкурентоспроможності як суб'єктів господарювання, так і регіонів, держави та державних об'єднань в цілому. Особливої уваги заслуговують ризики отримання асиметричної інформації в податкових цілях [428, 294, 436, 445, 421], що викривлює національне податкове середовище порівняно із аналогічним в інших країнах, де асиметрія податкової інформації є меншою, а також значно зменшує бюджетні ресурси, що є основою розвитку науки, освіти, людського капіталу, а також джерелом державних інвестицій. Іншим суттєвим ризиком, що впливає на конкурентоспроможність на усіх рівнях – є корупція, яка не тільки викривлює конкурентне середовище у різних для суб'єктів господарювання сферах, але впливає і на якість інституційної складової конкурентних переваг, а також на фінансове забезпечення бюджетних потреб, в тому числі на потреби розвитку.

Слід виокремити способи розв'язання існуючих проблем і ризиків та визначити шляхи зростання конкурентоспроможності держави. Визначення напрямів щодо підвищення конкурентоспроможності держави сприятиме формуванню конкурентних переваг як держави, так і господарюючих суб'єктів, які є її резидентами, що дозволить покращити показники їх фінансової діяльності та рівень економічного розвитку в цілому.

Мельникова В.І., Мельникова О.П. проаналізували конкурентоспроможність країни та визначили причини гальмування розвитку національної економіки [155, с. 85-88], а саме (рис. 1.12): сповільнені темпи розвитку різних галузей економіки, малого та середнього бізнесу; відсутність механізмів регулювання інноваційного розвитку державною владою; недосконалість нормативно-правової бази; зменшення обсягів фінансування наукової діяльності, науково-дослідних інститутів; нерозвиненість інноваційного потенціалу; відсутність дієвої системи захисту прав інтелектуальної власності; незлагодженість механізмів впровадження

та використання інновацій; низький рівень конкурентоздатності виробленої інноваційної продукції на міжнародному ринку.



Рис. 1.12 Причини зниження та умови зростання конкурентоспроможності держави

Побудовано автором на основі [155, с. 85-88]

Отже, розглянемо запропоновані авторами напрями, шляхи, способи вирішення проблем підвищення конкурентоспроможності.

Напрямами покращення конкурентоспроможності економіки визначено (рис. 1.12): зацікавленість населення у впровадженні інновацій; використання нових технологій задля виробництва енергозберігаючої продукції, що сприятиме зростанню експорту; захист прав інтелектуальної власності; використання мотиваційних заходів як способу активізації інноваційного розвитку підприємств; злагодженість роботи державних органів, органів місцевої влади, підприємств з

метою зменшення числа ризиків; розробка програм інноваційного розвитку, формування інноваційної інфраструктури; державна підтримка інноваційної діяльності; обмін досвідом із провідними країнами щодо використання науково-технічних розробок. Слід констатувати, що співробітництво суб'єктів господарювання, раціональність спрямування ресурсів дозволять підвищити зацікавленість у зростанні конкурентоспроможності країни та сприятимуть виходу із кризового стану.

Романова Т.В. дотримувалася думки, що шляхом оптимізації структури економіки існує можливість до зміцнення конкурентних позицій, підвищення рівня конкурентоспроможності на міжнародному ринку [269, с. 73-75]. Поряд з цим, задля досягнення бажаного рівня конкурентоспроможності було визначено основні завдання держави: розвиток галузей; скорочення витрачання ресурсів на підприємствах; випереджаючі темпи впровадження інновацій; стимулювання збуту продукції на внутрішній та міжнародний ринки; коригування інвестиційної політики; підвищення підприємницької активності; реформування діяльності підприємств; покращення ефективності розвитку підприємств, модернізація застарілого обладнання; виробництво продукції з урахуванням міжнародних стандартів; підтримка виробника на внутрішньому ринку [153, с. 249-250; [249, с. 181-182]. В свою чергу, Романова Т.В. сформувала основні цілі, досягнення яких сприятиме зміцненню конкурентних позицій: регулювання діяльності на фінансових ринках; впровадження інноваційних механізмів; налагодження розвитку підприємств; розширення ринків збуту продукції; підвищення конкурентоспроможності виробленої продукції, просування товарів на світовий ринок; скорочення числа збиткових підприємств. Серед напрямів зростання конкурентоспроможності держави окреслено: покращення інфраструктури країни; прискорення впровадження досягнень науково-технічного прогресу; активізація участі в діяльності міжнародних організацій; підвищення кваліфікації працівників, зростання продуктивності праці; регулювання ринку праці. Таким чином, пристосування до дії чинників оточуючого середовища, розвиток

національної економіки, модернізація, подолання існуючих проблем гарантують відновлення конкурентоспроможності.

Власюк Т.О. стверджував, що держава повинна бути зацікавленою у зростанні рівня конкурентоспроможності та основними напрямками її активізації мають бути: налагодження дипломатичних відносин між Україною та іншими державами (укладання угод про вільну торгівлю, проведення наукових досліджень, налагодження переговорів з партнерами); створення зон вільної торгівлі (стандартизація випуску продукції, стимулювання процесу виробництва продукції на експорт, інформування споживачів щодо якості продукції, підвищення іміджу вітчизняних товарів, дотримання екологічних та санітарних норм, запровадження сучасних технологій у сільське господарство); формування логістичної інфраструктури (налагодження морських перевезень, спрямування інвестиційних ресурсів, реалізація інвестиційних проектів); захист інтересів держави на зовнішньому ринку, формування конкурентної політики (дотримання принципів конкуренції, розширення ринків збуту продукції); активізація інвестиційної політики (налагодження системи кредитування, залучення інвестиційних ресурсів, страхування інвестиційної діяльності, забезпеченість інформацією інвесторів, запровадження фіскальних стимулів відновлення інвестиційної активності) [33, с. 102-104]. Отже, ми вважаємо, що автор визначив основні способи активізації конкурентоспроможності країни на зовнішньому ринку, що дозволить відновити міжнародне співробітництво, налагодити торгівлю між країнами.

Аналіз існуючих способів покращення конкурентоспроможності держави дозволяє стверджувати, що передумовою її покращення є інституційна та інфраструктурна готовність, налагодження інвестиційної діяльності, покращення інноваційного розвитку, формування сприятливого внутрішнього середовища для розвитку людського капіталу та перебудова національної економіки, сприятливий податковий режим. Одночасно, не менш вагому роль відіграє державне регулювання всіх сфер діяльності та створення умов щодо сприятливого функціонування інвестиційно активних суб'єктів господарювання.

Провідні країни світу в стратегічних планах наголошують не на посиленні конкурентних позицій за певним напрямом, а намагаються комплексно виконувати завдання розвитку національної економіки [188, с. 54], і при цьому результатом конкуренції має бути зростання рівня життя населення з дотриманням міжнародних екологічних стандартів. Конкурентоспроможність країн визначається обґрунтованою стратегією оптимізації галузевої структури національної економіки з урахуванням довгострокових геоекономічних перспектив.

На підставі вивчення практичного досвіду формування конкурентоспроможної податкової системи доведено, що рівновага у сфері оподаткування забезпечується співвідношенням законодавчо-нормативної бази, яка є формальним інститутом, та чинними стереотипами поведінки, нормами, й правилами, в яких відображаються неформальні норми податкових взаємовідносин, що можуть змінюватися під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів.

При цьому, інституційні умови забезпечення конкурентоспроможності системи оподаткування, на наш погляд, залежать від таких ключових характеристик:

- нормативно-правової бази оподаткування;
- структури та регламентації роботи органів фіскальної служби;
- умов і процедур адміністрування податків;
- методів податкового контролю;
- економічних умов та економічної політики;
- форм і методів міжнародного співробітництва в податковій сфері.

Вони суттєвим чином впливають на конкурентоспроможність держави в цілому та системи оподаткування зокрема.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретико-методологічного базису управління конкурентними перевагами податкової системи, складових елементів, наукових підходів забезпечення конкурентоспроможності в сфері оподаткування в умовах нової економічної реальності, дозволили зробити такі висновки та пропозиції:

1. На основі наукових підходів до визначення сутності поняття «конкуренція», запропоновано авторське визначення дефініції «конкуренція» в умовах глобальної економіки, невизначеності та цифровізації, яку доцільно розглядати як: процес забезпечення стійких переваг діяльності суб'єктів господарювання, державних та недержавних інститутів, суверенних держав та їх об'єднань на основі міжнародно прийнятих стандартів і правил, в умовах зміни сучасної економічної парадигми на засадах знань та компетенцій, підвищення значення освічених людей, що володіють професійними знаннями та здатністю до новаторства і можуть забезпечити конкурентні переваги у високотехнологічних сферах, що виводить інвестиції у людський капітал на вершину сучасної теорії конкуренції.

2. Розвинуто наукові погляди на сутність та зміст конкурентоспроможності, яка виступає основним елементом конкуренції, та сприяє підвищенню ефективності розвитку економіки, як здатність і можливість досягати стійкого прогресу в процесі створення матеріальних і нематеріальних цінностей, реагувати і адаптуватися до стратегічних змін в зовнішньому конкурентному середовищі, при забезпеченні належного балансу довгострокового розвитку держави або їх об'єднань і зростання рівня життя та соціального добробуту громадян. Встановлено, що конкуренція є необхідною умовою забезпечення конкурентоспроможності, в умовах швидкозмінюваного зовнішнього середовища, визначення і досягнення цілей не лише підприємства, але і галузей, регіону, держави, наднаціональних державних об'єднань. При цьому, рівень конкурентоспроможності прийнято вважати індикатором успішності країни та функціонування різних сфер економіки і національних інститутів.

3. Визначено, що економічна конкуренція має умовні дві складові - інституційну та податкову, поділ яких має функціональну виправданість в сучасних умовах. Поступово податкова конкуренція набуває певних ознак інституційної, як шляхом взаємопроникнення і синергії, так і шляхом поступової трансформації парадигми обмежених ресурсів, куди, можна віднести також і інформацію (в тому числі в податкових цілях). Встановлено, що суперництво таке притаманне не лише суверенним державам, але і наднаціональним утворенням, які підсилюють та-

ке суперництво в податковій сфері регуляторними діями в суміжних сферах регулювання економічних процесів на спільній території об'єднань.

4. Визначено, що взаємопроникнення елементів міжнародної інституційної конкуренції у податкову сферу посилює роль податкових інструментів, механізмів державного регулювання і впливає на співвідношення формальних та неформальних умов оподаткування.

Зазначено, що детермінанти конкурентоспроможності податкової системи, серед яких є тіньова економіка, фінансовий сектор, ефективність судової системи, податкове законодавство, злагожденість роботи органів місцевої та державної влади, рівень соціально-економічного розвитку, інформаційне середовище в податкових цілях, корупціогенні фактори роботи податкових органів та інституційні умови сплати податків, які впливають на рівень лояльності платників до сплати податків в межах окремої юрисдикції.

5. Встановлено, що дія міжнародної податкової конкуренції не обмежується прагненням урядів залучати до фіскальних юрисдикцій капітали зарубіжних інвесторів (з тим, щоб оподатковувати одержувані при цьому доходи), а й сприяє суперництву між державами за формування оподатковуваного прибутку потенційних резидентів (для того, аби претендувати на глобальне оподаткування доходів відповідно до принципу резидентства).

6. Розвинуто погляди на класифікацію податкової конкуренції, яку слід здійснювати за ознаками функціональної структури, об'єкту конкуренції, території дій, інструментів, характером дії учасників і методів конкуренції, а також за формами відповідно ознак, що дозволить здійснювати податкове планування в розрізі визначення тактичних та стратегічних кроків, спрямованих на залучення таких обмежених ресурсів, як платники податків та формування податкових баз. Окремої уваги заслуговує міжнародна податкова конкуренція за територією дії на мега-рівні, де конкурують не окремі держави, а об'єднання держав, що формують спільну податкову політику або єдиний підхід в оподаткуванні окремих суб'єктів чи об'єктів.

7. Доведено, що конкурентоспроможність країни визначається через: раціональне використання ресурсів, зрілість інституційного середовища, нівелювання ризиків, вчасне реагування на зміни внутрішнього та зовнішнього економічного середовища, структуру податкової системи та прийнятність адміністрування податків, можливості захисту прав власності, прав платників тощо.

8. Розвинуто наукові погляди на основні концепції конкурентоспроможності країни, що передбачає, окрім існуючих торгової, виробничої, інвестиційної, інституційної та інноваційної концепцій, появу інформаційної концепції конкурентоспроможності держави, що базується на отриманні найбільш достовірної і точної інформації в податкових цілях щодо суб'єктів і об'єктів оподаткування шляхом обміну податковою інформацією та можливостями контролю податкових зобов'язань платників-резидентів в міжнародному економічному просторі, в тому числі через міжнародні цифрові платформи.

РОЗДІЛ 2

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ З УРАХУВАННЯМ ЇХ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ

2.1. Теоретичні аспекти формування податкових систем

Податки є невід'ємною частиною економічної системи та важливою фінансовою категорією, яка в історичному контексті є найдавнішою формою відносин між державою та населенням. Існування та функціонування держави неможливе без роботи організованого податкового апарату, який займається перерозподілом суспільного доходу, забезпеченням видаткової функції держави, формуванням фінансово-матеріальних ресурсів бюджету та територіальних одиниць.

Податкова система впродовж тривалого періоду свого формування та існування була одним з головних інструментів податкової політики держави та ефективним засобом контролю її розвитку. У той час, як оподаткування стало відігравати важливу роль у формуванні конкурентних переваг національних економік та з появою податкової конкуренції, яка притаманна сучасному світові, сутність і значення податків та режимів оподаткування набули нового значення та ваги.

Роль і значення оподаткування в конкурентних перевагах країни в глобальному економічному просторі, як ми вже раніше зазначали, обумовлено структурою податкової системи, її особливостями та відповідністю вимогам сучасних умов. При цьому, важливим є розуміння сутності оподаткування та податків, як таких.

Об'єктивне оцінювання будь-якої національної податкової системи щодо стимулювання розвитку економіки та впливу на суб'єктів господарювання, слід розглядати крізь призму її ролі у розвитку економіки. Зародження податкових систем відбувалося під впливом таких факторів:

- модуляція від натурального ведення господарства до грошового, необхідність та можливість контролю економічного розвитку за допомогою фіскальної функції. Податкові платежі еволюціонували та перетворилися зі стихійних та хаотично неупорядкованих зборів до цільових платежів;

- початок формування держав: виникає потреба у формуванні апарату, який буде контролювати фінансові відносини населення та створення початкових засад оподаткування.

Слід відзначити, що податки з'явилися разом з державою для обслуговування її потреб, створення надійної ресурсно-матеріальної бази. На початковому етапі побудови держави це, як правило, були стихійні збори або побори більш слабких сусідів ([133, с. 228-231]).

Важливим аспектом розвитку податкової системи було виділення певного універсального переліку платежів та зборів, які формували податкове навантаження. Для створення ефективного та каналу державних доходів і їх розподілу, необхідно було розрахувати тарифну сітку, яка була б доступною для платників та дозволяла б державі виконувати свою фіскальну функцію.

В сучасних реаліях податки не лише організують фінансовий каркас країни, але є ефективним інструментом реалізації її економічної концепції. Податки є основою грошових відносин між державою і членами суспільства з метою формування централізованого фонду матеріальних коштів, які перебувають в розпорядженні держави.

Здійснення науково-теоретичного аналізу проблем формування податкових систем та дослідження етапів розвитку системи оподаткування є актуальним і досліджувалося багатьма вченими. Тому, дані питання активно обговорювалися такими вченими, як В. Мельник, А. Соколовська, О. Тимченко, В. Баранова, Ю. Лященко, які сформували саме поняття «податкова система», виділили та дослідили її основні та допоміжні функції, розробили принципи та закономірності її роботи

Однак, сучасні податкові системи формуються в несприятливих умовах, а саме: глибока економічна криза; постійний політичний тиск; недосконалість

законодавчих норм, практики агресивного податкового планування, асиметрія податкової інформації тощо, які мають суттєвий вплив на трансформацію систем.

Серед вчених вагомий вклад у розвиток податкової системи зробили: В. Андрущенко [4], О. Василик [27], Т.Єфименко [62], Ю. Іванов [87], А. Крисоватий [243], М. Кучерявенко [131, 130], І. Луніна [277], В. Опарін [230], В.Мельник [152] А. Соколовська [286, 285]. Отже, питання дослідження податкових систем є актуальним в сучасних реаліях і тому доцільно розглянути дане питання більш детально, адже в існуючих підходах відсутня єдина думка щодо еволюції та особливостей розвитку.

Зауважимо, що податкова система є взаємопов'язаною, організованою сукупністю податків, зборів, платежів і внесків до державного, місцевого бюджету відповідно до вимог чинних законодавчих норм. Тому, в процесі становлення податкових систем різних країн доцільно враховувати сформовані теорії оподаткування (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Теорії формування податкової системи

Теорія	Характеристика
1	2
Західна фінансова наука, податкова теорія (А. Сміт)	Створив чотири принципи, які характеризують чинники що потрібні промисловій буржуазії, як платнику податків, ідея про зменшення витрат на збір податків. Основною метою політики оподаткування є нагромадження капітальних вкладень, визначення недоліки непрямих податків.
Класична політ-економія, продовження податкової теорії (Д. Рікардо)	Податки – ефективний засіб впливу на фонд, основне призначення якого формування капітальних вкладень, а внаслідок підвищення податкових тарифів веде за собою зменшення об'ємів виробництва, що призведе до негативних наслідків.
Маржиналізм (Дж. Кларк, Л. Вальрас, К. Вікселль)	Основні фактори, які характеризують вартість – це попит і пропозиція, формуються принципи прогресивності оподаткування, ідея розрахунку податкових тарифів, теорія добробуту та справедливого збору податків платежів. Податки не автономні, а виступають джерелом видаткової частини обов'язків держави, визначаються платою за послуги, які держава надає населенню. Було впроваджено раціональний критерій бюджетної політики.
Кейнсіанство (Дж. Кейнс)	Державне регулювання може контролювати розвиток економічної системи, найголовнішою умовою розвитку податкової системи є повна зайнятість. Якщо дана умова не працює, то великий обсяг заощаджень заважає поліпшенню економічного стану. Податки є основним способом фінансування інвестиційних проектів, оперативних державних видатків.

Продовження табл. 2.1

1	2
Монетаризм (М. Фрідман)	Єдине поле для державного контролю та втручання – лише грошова сфера, вона має бути сприятливою для економічного розвитку.
Неокласична школа (Г. Стайн, А. Селдон, Дж. Хау)	Формуються лише програми довгострокового розвитку, короткострокові розглядаються, як неперспективні. Фінансова політика є гнучкою та орієнтується на цикли економіки, основна мета – це формування стабільної державної політики.
Теорія вигоди	Держава – це продукт домовленості між громадянами, користується податковими, орендними платежами і, в свою чергу, дає гарантії в безпеці та задовільній економічній стабільності громадянам.
Атомістична теорія (Л. Претр, В. Себастьян, М.Ш. Луї)	Сам податок розглядається, як плата громадянина за послуги зовнішньої (утримання постійної армії, ведення військових та захисних дій) та внутрішньої безпеки (робота органів державного апарату).

Побудовано автором на основі [340, с. 8; 17, с. 266-272]

Тлумачення теорії А. Сміта полягає в мінімізації витрат на збір податкових платежів та зменшення втручання держави. На думку науковця податки мають бути чітко визначені та фіксовані, стягуватися зручним для платників способом, а також система нарахування повинна бути простою та зрозумілою для користувачів. Крім того, автор дотримувався думки, що всі платники рівні перед податковою системою і не мають особливих привілеїв.

Інший дослідник Д. Рікардо продовжував формування та розробку податкової теорії А. Сміта і доповнив її тим, що розробив ідею щодо підвищення податків, збільшення податкового тягаря як основного методу погіршення виробничої діяльності. Ми погоджуємося із твердженням автора, адже розмір податкового навантаження на виробників постійно зростає.

Маржиналісти дотримувалися думки, що вартість формується під дією психологічних, відносних факторів, під впливом попиту та пропозиції. Вчені цієї школи наголошували на ефективності системи прогресивного оподаткування та сформували її положення, принципи, а також звернули увагу на процес справедливості розподілу податкових коштів.

Опонентом А. Сміта став Дж. Кейнс, який наполягав в своїх роботах на активному та систематичному втручанні держави в податковий апарат,

необхідності контролю та регулювання податкових платежів. Досягнення ефективності діяльності на думку вченого є можливим за умови максимальної зайнятості платників податків. Дана теорія розроблялася під час економічної кризи і тому враховує аспекти можливих фінансових труднощів держави.

На думку вчених монетаристів державний апарат мав контролювати лише сферу, яка стосувалася грошових відносин, не втручаючись в інші. В перелік основних завдань держави входило створення сприятливих умов економічного розвитку та стимулювання виробників.

Неокласики в своїх дослідженнях спиралися на довгострокові позиції розвитку та створення такої державної політики, яка б була прозорою, ефективною та нівелювала можливості лобювання інтересами.

Теорія вигоди або теорія еквівалентності відображала відносини договірному характеру між державою та населенням. При цьому державне господарство і особисте господарство було єдиним цілим і наповнювалося за допомогою податкових платежів.

Атомістична теорія була заснована на тому що головною функцією держави є захисна функція, тобто забезпечення внутрішнього і зовнішнього порядку, охорона життя та майна населення. Податкові платежі були основним способом забезпечення та утримання цієї охорони у вигляді регулярної армії та державних структур [123].

Науковці, що досліджують питання розбудови податкової системи, її структури і проблем трансформації у сучасних умовах розглядають сутність податкової системи під різними кутами, що дає змогу ґрунтовно дослідити теоретичні аспекти формування і функціонування податкових систем, в тому числі і в контексті формування конкурентоспроможного середовища для ведення бізнесу (табл. 2.2).

“Податкова система, – як зазначають А. Лімер [444], С. М. Онисько, І. М. Тофан, – це сукупність усіх видів податків і зборів, які справляються в державі” [229]. Таке визначення можна вважати найбільш спрощеним. Воно не містить положень щодо суб’єктів і об’єктів податкових відносин. Проте В. Завгородний вважає, що податкова система містить не тільки перелік (сукупність) податків,

зборів та інших обов'язкових платежів, а й принципи установлення, зміни (скасування) порядку їх нарахування, стягнення та контролю за проведенням таких операцій. А положення стосовно включення до податкової системи “організації роботи з їх контролю” відображає бажання віднести до складу податкової системи й діяльність з нарахування, сплати і стягнення податків.

Таблиця 2.2

Концепції податкової системи

Автор	Концепція
Т. Єфименко [62]	Як регулятор економіки, податкова система справляє суттєвий вплив на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання – платників податків та їх економічну поведінку, розвиток окремих територій і певних видів економічної діяльності й суспільства загалом
А. Соколовська [285, с. 84]	Податкова система є визначення як сукупності податкових відносин між органами державної влади, місцевого самоврядування і платниками з приводу обміну частини індивідуальних і корпоративних доходів платників, відчужених і привласнених у формі податків різними рівнями державної влади та місцевого самоврядування і акумульованих у централізованому державному та місцевих фондах фінансових ресурсів, на суспільні блага.
К. Сінкуньєне [473]	Податкова система – це сукупність законодавчо оформлених, тісно взаємопов'язаних видів податків та зборів, що підлягають до сплати державній або територіальній одиниці
А. Лімер, Дж. Хассельдіне [444]	Податкова система – це сукупність податків, що існують у країні
А. Міллер, Л. Оатс [451]	Податкова система – це сукупність взаємозалежних податків, які впливають один на одного, характерних для кожної держави та створених для забезпечення виконання завдань, визначених для податкової системи в конкретній країні
П. Баччетта, М. П. Еспіноса [353]	Податкова система – це сукупність окремих податків, які виражають соціальну, економічну та бюджетну політику уряду
Дж. Слемрод, С. Джиллітцер [474]	Податкова система – це сукупність податків, які не тільки визначають ставку оподаткування, чинну в країні, а й виконують функцію перерозподілу між платниками податків

Складено автором

Слід звернути також увагу на те, що В. П. Завгородний до складу податкової системи не зараховує суб'єктів податкових відносин та регламентування їхньої діяльності [315]. Він визначає її як “сукупність загальнодержавних і місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що вилучаються до бюджету та державних цільових фондів, а також принципів, форм їх установаження, зміни або відміни порядку їх нарахування, сплати і стягнення, включаючи організацію роботи з їх контролю” [66].

Миргородська Л. вважає, що “податкова система – це сукупність встановлених у країні податків, зборів і платежів; принципів і методів їх встановлення, зміни та скасування дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства” [159]. У цьому визначенні автор намагається, як і В.П. Завгородний, ввести до складу податкової системи дії, що забезпечують сплату податків, а також проведення контролю за їх сплатою і відповідальність за порушення податкового законодавства. Такий підхід значно розширює зміст податкової системи шляхом віднесення до його складу елементів податкового адміністрування.

Поширене визначення змісту податкової системи не відображає зв'язків між прийнятими податками і зборами, вважає А. М. Соколовська. З огляду на це вона дає таке визначення: “податкова система на рівні господарської практики, практики оподаткування уявляється як сукупність взаємопов'язаних, взаємоузгоджених податків, побудована відповідно до наукових принципів оподаткування”. Разом із тим, на її думку, треба дати інтегральне поняття податкової системи, яке відображає не тільки окремі її елементи, а й зв'язки між ними: “Відповідно до цього, податкова система держави – це складна система з багаторівневою структурою, що на глибинному рівні дослідження становить сукупність податкових відносин, регламентовану нормами фінансового права, закріпленими в податкових законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування” [287, с. 29, 33]. Згодом, більш пізнє визначення податкової системи А.М. Соколовської (табл. 2.2) дає розуміння зв'язків не лише між елементами, але і між суб'єктами податкових відносин різних рівнів.

Широке трактування податкової системи наводить Т. Єфименко [62], котра зазначає, що податкова система, як регулятор економіки, справляє вплив як на суб'єктів господарювання – платників податків та їхню економічну поведінку, так і на розвиток окремих територій і певних видів економічної діяльності й суспільства загалом. Уточненням такої позиції можна вважати тлумачення П. Баччетта, М. П. Еспіноси [353] та Дж. Слемрода, С. Джиллітцер [474], які зазначали, що встановлені податки відображають соціальну, економічну та бюджетну політику уряду й виконують функцію перерозподілу серед платників податків.

Під час вивчення податкової системи в аспекті розвитку економіки доцільно звернутися до концепції податку, яка відображає макropідхід, тобто розглядає його як грошове зобов'язання перед державою, накладене на платника податків податковим законодавством, а податкову систему – як сукупність податків, зібраних у країні, в тому числі їх облік та адміністрування. При цьому і поняття податку різні автори інтерпретують неоднаково. На думку Узубаліса, податки можна розглядати як нагороду за послуги, що надаються державою, та які не може надавати ринок через свою недосконалість. У науковій літературі цей принцип називається принципом вигоди в оподаткуванні, котрий не застосовується в сучасних податкових системах, але має важливе значення в теорії, як логічна конструкція, що започаткувала розвиток інших теорій концепції сучасного оподаткування. Насамперед принцип вигоди, за словами Г. Узубаліса [543], був основою теорії суспільних благ, яка аналізує відмінності між приватними та державними послугами та шукає їх оптимальне співвідношення. По-друге, теорія принципу вигоди перетворилася на теорію суспільного вибору, яка виходить із припущення, що споживачі є виборцями, а підприємці, котрі пропонуючи їм відповідні товари – політиками.

Незважаючи на відмінності в найпоширеніших теоріях, які описують сутність податків, учені одностайні в тому, що основними є наступні:

- 1) податки – це засоби оплати за послуги, надані урядом;
- 2) податки – це засоби економічної стабілізації та розвитку;
- 3) податки – це засоби вирівнювання доходів.

Прихильники першої теорії стверджують, що податки є нагородою за політичну, економічну та соціальну діяльність держави. Таке сприйняття поняття оподаткування було значною мірою сформоване автором класичної податкової теорії А. Смітом. Крім того, активно розвивали філософію податків Дж. Б'юкенен, Д. Хікс [425, 357, 5] немає посилання та інші вчені. Вони вважали, що держава здійснювала свою політику з урахуванням інтересів населення, тоді як податки становили ціну за дії уряду, спрямовані на забезпечення внутрішньої миру та безпеки. Перша теорія податкової концепції підкреслює, що податки є не тільки джерелом доходів бюджету, як вважалося донедавна, а й чітко визначеними сферами цільового використання. Однак через стрімкий розвиток економічних відносин та глобалізацію ринку ця теорія перестала задовольняти економістів, які аналізували її. Виникла необхідність змінити класичну теорію оподаткування.

Прихильники другої теорії, представники неокласичної та кейнсіанської економічної думки, виправдовують нерівність оподаткування і за допомогою податкових заходів прагнуть прискорити темпи економічного зростання та трансформації структури суспільного виробництва. Велика кількість заощаджень перешкоджає зростанню національної економіки, отже, надмірну кількість грошей необхідно зібрати за допомогою податків, стимулюючи їх обіг на внутрішньому ринку.

Тим часом третя теорія, що визначає оподаткування має на меті підкреслити соціально-економічну природу податків, виправдати їх нерівномірне збільшення та особливі податкові заходи, які підвищують темпи економічного зростання та спрямовані на реформування структури суспільного виробництва. Важливо підкреслити, що ця теорія, на відміну від перших двох, відокремлює поняття оплати та винагороди, оскільки платник податків, сплативши податки, не обов'язково отримує податкові пільги на ту саму суму.

Багато країн застосовують комбінований принцип регулювання економіки, де механізм вільного ринку більшою чи меншою мірою зазнає впливу держави через систему оподаткування, як один з основних заходів регулювання ринку. Все це відбувається за допомогою таких функцій оподаткування, як фіскальна, пере-

розподілу та регулювання [360]. Фіскальна функція вказує на те, що податки є основним та найважливішим джерелом формування державних ресурсів. Їх можна представити, як основний засіб накопичення доходів у державі.

Функція перерозподілу в сучасній науковій літературі часто визначається як соціальна, оскільки податки перерозподіляють економічне багатство між населенням і суб'єктами господарювання. Соціальна правова держава поважає аспект соціальної рівності, таким чином, шляхом поширення зобов'язань щодо сплати податків між членами суспільства відповідальність у законодавстві диференціюється відповідно до фактичної платоспроможності платника податків. Можна стверджувати, що функція перерозподілу нерозривно пов'язана з фіскальною – податки виконують останню, забезпечуючи фінансування соціально-економічних прав, а також інші функції держави. Функція регулювання, за умови прийняття відповідних нормативно-правових актів, спрямована на сприяння швидшому економічному зростанню країни, боротьбі з інфляцією, безробіттям тощо. Податки можуть бути засобом не тільки економічного регулювання, а й впливу на поведінку осіб, наприклад, перешкоджаючи вживанню алкоголю або тютюну, а також визначати інші варіанти вибору споживачів чи, наприклад, розв'язувати проблеми енергетичної незалежності країни через акцизне оподаткування нафтопродуктів і стимулювання виробництва та використання біопалива. Отже, податки, як фіскальний інструмент, можуть спрямовуватися на регулювання поточних економічних та соціальних процесів у державі, підтримувати вигідні галузі економіки, визначати пріоритети економічного розвитку, залучення капіталу, інвестицій, або, навпаки, пригнічувати небажані соціально-економічні тенденції [467]. У цьому контексті регуляторний вплив податків широко використовується урядами різних країн для реалізації конкретної економічної політики і планування певних макро-економічних результатів.

Заслужовує на увагу також розгляд податкової системи, як сукупності не просто податків, а податкових відносин. З визначень і різних позицій науковців, які ми розглянули, до складу податкової системи можна віднести не лише законодавчо затверджені податки та збори, а й регламентування діяльності з їх стягнен-

ня, регулювання відносин між податківцями та платниками, застосування різних схем погашення податкового боргу (реструктуризація, з використанням цінних паперів, взаємозаліків тощо) та ін. До складу податкової системи, на наш погляд, мають входити суб'єкти відповідних відносин.

Проаналізувавши основні інструменти податкової системи, Кондюх О.І. розподілив за наступними ознаками: за фактором дійсності виокремлено реальні (застосовуються при здійсненні податкової політики у вигляді податкових платежів, штрафів, податкових ставок) та розрахункові податкові інструменти (розмір податкового навантаження); за характером впливу визначено інструменти адміністративного характеру (штраф за недотримання вимог чинного законодавства, пеня, неустойка), інструменти соціального характеру (застосування податкових пільг та знижок), інструменти природоресурсного значення (різні види зборів) та економічного призначення (акциз, мито), інструменти фіскального призначення (оподаткування діяльності підприємств, сплата податку із заробітної плати працівників); за внутрішніми властивостями визначено фіскальні (включено всі види обов'язкових платежів до державного бюджету, а також податковий потенціал як спосіб визначення майбутнього обсягу податкових надходжень від платників податків) та регулюючі інструменти (охоплюють усі види податкових пільг, використання спрощеної системи оподаткування, механізм відстрочення сплати податків як основні способи регулювання економіки); за масштабом використання – інструменти оперативного (сплата податків, зборів, застосування фінансових санкцій, встановлення ставок податків) і стратегічного управління (застосування податкових пільг) [107, с. 134-136].

У роботах Іванова Ю. та Гриценко В.О. було охарактеризовано основні інструменти податкового регулювання, до яких віднесено: локальні – охоплюють інструменти пов'язані з процесом визначення переліку платників податків, розміру ставок податків, нарахуванням суми пільг та податкових зобов'язань, встановленням об'єкта оподаткування; системні – охоплюють основні засоби податкового регулювання, які здійснюють вплив на податкову систему (структура

податкової системи, спеціальні режими оподаткування); комплексні – одночасно стосуються декількох податків і зборів та включають спеціальний режим оподаткування для окремої території та певної галузі. Отже, відзначимо, що податкові інструменти є основним способом реалізації фіскальної політики за умови їх взаємодії з іншими інструментами, виступають інструментами органів державної влади як засіб впливу на суб'єктів господарювання з метою формування фінансових ресурсів, що сприятиме розвитку національної економіки. Саме використання податкових інструментів сприяє стабілізації надходження податків до грошового фонду держави [89, с. 760-780; 44, с. 83-86].

Ревенко О.В. проаналізував сутність податкової системи та визначив основні показники її ефективності [263, с. 72-79]. На думку автора існуючі податкові системи є доволі складними та включають в себе різні види податків. Існування різних видів податків пояснюється необхідністю врахування всіх видів доходів отриманих платниками податків, рівня їх спроможності щодо сплати податкових платежів, зменшення рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання та з метою рівномірного розподілу податкових платежів. Серед критеріїв ефективності податкової системи автором було визначено: розмір витрат на процес стягнення податкових платежів; витрати на здійснення податкового контролю; витрати пов'язані із примушенням до сплати податків; витрати на зміну діючого податкового законодавства. Серед способів зниження наведених витрат було розглянуто налагодження системи адміністрування податків та зменшення випадків ухилення від сплати податкових платежів, що дозволить спрогнозувати розмір надходження податків до державного бюджету, поліпшити діяльність податкових органів. Також, в дослідженні було відзначено, що податкова система є об'єктом дослідження податкової політики. Зауважимо, що податкова система розглядалася по-перше, як сукупність окремих елементів, які ґрунтуються на дотриманні норм податкового законодавства та по-друге, характерною рисою податкової системи є можливість до постійного вдосконалення та вибіркового реформування. Отже, при побудові системи оподаткування визначаються основні напрямки реформування та враховуються

джерела сплати податків, об'єкти оподаткування, види податкових пільг та встановлені ставки податків.

Трофімова Л.В. дослідила проблеми щодо побудови податкової системи, які полягають у збалансуванні можливостей суб'єктів господарювання до сплати визначеної суми податку та потреб держави у зростанні надходжень до бюджету [299, с. 365-369]. Загалом податкова система визначалася як сукупність всіх видів податків і платежів, яка побудована відповідно до загальних принципів оподаткування, що є характерним для окремої країни та враховує дію економічних, фінансових, політичних чинників.

У дослідженні автором було розглянуто наступні підходи до трактування дефініції «податкова система»: податкова система ґрунтується на використанні методів нарахування податків, здійсненні податкового контролю за платниками податків та є сукупністю податків, які сплачуються на певній території [262, с. 150-160]; податкова система є сукупність правил оподаткування суб'єктів господарювання, податкових законів щодо визначення об'єкта, бази оподаткування та функціонує на підставі діяльності фінансових спеціалістів, функціонування фінансових установ, які здійснюють нарахування податкових платежів, контролюють процес їх сплати [31, с. 8-20]; податкова система містить групу обов'язкових платежів до державного та місцевого бюджетів, які мають сплачуватися у визначений термін та відповідно до встановленого порядку, дотримання формальних і неформальних правил сплати податків, а також даний процес контролюється виконавчими органами [228, с. 20-30]. В роботі було запропоновано напрямки покращення податкової системи: оновлення державного апарату влади; реформування податкової системи; дотримання основних принципів оподаткування; розробка стратегії розвитку держави; корегування податкового законодавства. Тобто, податкова система має складатися з податків, які взаємодіють між собою, не суперечать один одному та сприяють спрямуванню фінансових ресурсів до державного бюджету, що забезпечить захист прав громадян, зростання податкової культури платників податків, вирішенню спорів між державою та платниками.

Платники податків спілкуються не з державою загалом, а з органами державної виконавчої влади, яким передано повноваження з проведення операцій від імені держави. Перелік таких органів, а також їхніх функцій визначається відповідним законодавством. Слід звернути увагу й на те, що такі органи не є одержувачами доходів у формі податків і зборів. Такі надходження є власністю держави. Завдання фіскальних органів обмежуються проведенням операцій з формування доходів до державних фондів. Органи виконавчої влади, залучені до обслуговування податкових операцій, не несуть фінансового ризику недоотримання установлених законодавством доходів до державної скарбниці. Їхня діяльність пов'язана з адміністративним ризиком.

У дослідженні, підготовленому науковцями МВФ, з питань податкової системи її характеристика дається на підставі таких позицій:

- 1) положень законодавства, що передбачають визначення податкових ставок, податкової бази, процедури проведення платежів та ін.
- 2) фактичного впливу, котрий відображає застосування податкового законодавства на практиці.

Варто звернути увагу також на можливі розбіжності між законодавчими нормами та фактичними характеристиками податкової системи, які пояснюються ухиленням від оподаткування, низьким рівнем обліку і звітності й недостатнім або неналежним використанням податкових санкцій [252, с. 332].

Деякі автори роблять висновок про доречність віднесення до складу податкової системи положень відповідного законодавства, а також його вплив на практику оподаткування. За такого підходу податкова система зводиться до встановленої законодавством сукупності податків, а також порядку проведення операцій суб'єктами податкових відносин (процедури проведення платежів).

Незважаючи на відмінності між податковими системами різних країн, вони, однак, мають загальні риси, визначені в науковій літературі як податковий інструментарій. Як зазначають М. Джеймс [435] та Дж. Мід [448], цей інструментарій вказує на те, що кожен податок повинен мати суб'єкт, об'єкт, джерело, одиницю оподаткування, ставку, податкові стимули, метод стягнення та спосіб визна-

чення. Таким чином, кожен податок сплачується фізичною або юридичною особою, також відомою як податкова особа або платник податків, у порядку, передбаченому відповідними законами чи іншими правовими актами, котрі регулюють податкові платежі.

Фахівці міжнародних фінансових організацій вважають, що податкова система має містити принаймні шість таких основних компонентів: база оподаткування; ставки оподаткування; суб'єкти оподаткування; податкові періоди та правила обліку; колізійні правила; адміністрування податкової системи [255, с. 121].

До колізійних правил належать (у сфері зовнішньоекономічної діяльності) межі та способи здійснення фіскального суверенітету держави. Головним у цьому аспекті є уникнення подвійного оподаткування [34, с. 21-22].

У вузькому розумінні до суб'єктів оподаткування належать, з одного боку, держава, з іншого – платники податків. Втім, якщо більш широко розглядати процеси оподаткування та їх процедури, то суб'єкти оподаткування не обмежуються таким вузьким переліком, а включають державу (як бенефіціра), фіскальні органи, платників, податкових агентів, які є основними суб'єктами податкових відносин.

Слід окремо зазначити, що окремої ваги набирає інформаційна складова в податкових цілях, як елемент конкурентоспроможності і в цілому та конкурентоспроможності податкової системи зокрема, про що ми вже згадували у Розділі 1 та більше уваги приділимо в Розділі 5. Враховуючи, що до складу податкової системи входить підсистема податкового адміністрування, яка передбачає прогнозування і планування, облік платників податків, інформаційно-роз'яснювальну роботу, регулювання добровільної сплати податків, податковий контроль, а також примусову сплату податків і виконання зобов'язань, вважаємо за доцільне доповнити розроблену структуру податкової системи, запропоновану Соколовською А.М. та Майбуровим І.А. [139, с. 246].

Так, на нашу думку, структуру податкової системи слід доповнити підсистемою інформаційного забезпечення, яка має включати форми звітності, статистичні та фінансові дані та будь-яку іншу інформацію, яка відображає рівень надходжень та специфіку податкових відносин держави та громадян щодо виконання

своїх конституційних прав і гарантій. Впровадження підсистеми інформаційного забезпечення не лише дає можливість виконання функцій адміністрування в середині країни, але і дозволяє забезпечувати обмін податковою інформацією на міжнародному рівні і реалізовувати контроль податкових надходжень в умовах глобалізації, контроль трансфертного ціноутворення в умовах поширення практики розмивання податкової бази та ухилення від оподаткування, дає можливість реагувати на нові виклики, пов'язані із міжнародним співробітництвом в глобальному економічному просторі та цифровізацією економіки. Складові податкової системи відображено на рис. 2.1.

Окремо слід зазначити, що підсистему адміністрування слід доповнити складовими які, враховують можливість реагувати на нові виклики, пов'язані із міжнародним співробітництвом в глобальному економічному просторі та цифровізацією економіки, а також забезпечать взаємодію з платниками на засадах правових норм та дотримання прав платників. До таких складових слід віднести сервісно-роз'яснювальну роботу, спрямовану на добровільне дотримання податкового законодавства, складову податкового контролю та вирішення податкових спорів, а також складову інформаційно-аналітичної роботи податкового органу, спрямовану на подолання асиметрії податкової інформації в процесі сплати податків.

Платниками є фізичні та юридичні особи, на яких, згідно із законодавством, покладено обов'язки утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню й штрафні санкції. Разом із тим, як зазначалося, особливістю операцій з оподаткування є те, що функції проведення контролю та стягнення податків, а також застосування штрафних санкцій передаються спеціально створеним для їх виконання органам державної виконавчої влади. До них зазвичай належать державна фіскальна служба, органи місцевого самоврядування, митні органи [208, с. 246].



Рис. 2.1 Структура податкової системи

Джерело: [188, с. 310]

Посередниками є фінансові установи (комерційні банки, страхові компанії, нотаріуси, біржі та інші інститути) та суб'єкти господарювання, які забезпечують проведення операцій платників і виступають податковими агентами, а також державне казначейство (у країнах, де передбачено). Посередники виконують доручення платників щодо перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів та державних фондів, проводять експертне оцінювання активів, що належать до податкової застави, вчиняють дії з продажу майна боржників тощо.

В окремих випадках виконання функцій з обслуговування платників у зарубіжних країнах передається недержавним фірмам і навіть приватним особам. Тут слід звернути увагу, що податкові процедури, які пов'язані із результатами податкового контролю, оскарженням зобов'язань платників чи дій посадових суттєво пов'язані із судовими органами влади, які опосередковано є учасниками податкового процесу і суб'єктами оподаткування (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Склад суб'єктів податкових відносин

Складено автором

Заслужує на увагу і підхід, за якого податкова система розглядається як сукупність не просто податків, а податкових відносин, на чому наголошують вказані вище автори. Так, з розвитком податкової системи України, оформилися і певні податкові відносини між суб'єктами, які частково залежить від процедурних особливостей, які накладають відбиток на склад суб'єктів оподаткування, які перебувають як у формальній так і у неформальній площині.

Так, Іванов Ю. роботі «Податковий менеджмент» до суб'єктів податкового адміністрування, яке і визначає процедури оподаткування, відносить: платників податків, в тому числі і податкових агентів; контролюючі органи; органи примусового стягнення. Крім того, він зазначає, що до суб'єктів податкового адміністрування можна віднести і судові органи, що розглядають спори між платниками податків і контролюючими органами [86, с. 255]. Отже, як вже зазначалося нами вище і погоджуючись з автором, вважаємо, що склад суб'єктів оподаткування, визначений на рис. 2.2, слід розширити і доповнити органами судочинства. У той же час, під державою, як суб'єктом, розуміємо фіскальні та митні органи, що уповноважені на здійснення функцій оподаткування і контролю, а також Міністерство фінансів, як орган, що формує податкову політику держави. Склад суб'єктів податкових відносин наведено на рис. 2.2.

Для розвитку податкової системи характерні як загальні (для всіх країн) закономірності, притаманні оподаткуванню в цілому, так і специфічні особливості, властиві окремим державам. Зокрема, до загальних рис належить поділ податків на прямі та непрямі. У межах кожної з цих груп формуються певні види оподаткування. Раціональне, найоптимальніше співвідношення між різними видами податків встановлюється в процесі розвитку кожної країни з урахуванням її особливостей [224, с. 77].

У межах кожного з видів оподаткування використовують підходи, що передбачають застосування різних форм податків. Так, податки на доходи поділяються на податки на доходи фізичних осіб (у деяких країнах – індивідуальні прибуткові податки) та податки з доходів підприємств (корпорацій). Вони тісно пов'язані й потребують визначення найраціональніших співвідношень між ними.

Адже податки, котрі сплачуються корпораціями, врешті-решт перекладаються на споживачів, власників акцій та інших суб'єктів, пов'язаних з їхньою діяльністю. Водночас корпорації є специфічними суб'єктами господарських відносин, і використання одержаних ними доходів важливе для забезпечення конкурентоспроможності і розвитку країни в цілому. Таким чином, оподаткування (крім суто фіскальних мотивів) застосовується з метою регулювання економічних процесів [240, с. 198].

На даний момент існує чимало підходів вчених до трактування сутності дефініції «податкова система», втім, єдиного, чіткого та окресленого підходу, який би відобразив сучасну роль податкової системи в розвитку економіки держави, коригуванні рівня конкурентоспроможності країни та регулюванні соціальних відносин, до визначення даного поняття немає.

У своєму дослідженні Кармінська-Белоброва М.В. дослідила сутність податкової системи та визначила основні критерії оптимальності податкової системи [96, с. 322-326]. Трактування сутності категорії «податкова система» було розглянуто з наступних позицій: сукупність взаємопов'язаних податків, зборів, які забезпечують певний соціально-економічний ефект; перелік законодавчо встановлених правил, які визначають об'єкти оподаткування, перелік платників податків, розмір ставок податків; дії органів державної влади у напрямку податкового адміністрування. Серед критеріїв оптимальності податкової системи було визначено: рівень наукових розробок у сфері оподаткування; доступність до інформації суб'єктами господарювання; обсяг податкових надходжень до державного бюджету; сума адміністративних витрат; база оподаткування; розмір податкового тиску; коригування ставок оподаткування. Отже, слід відзначити, що положення податкового законодавства, перелік існуючих в країні податків та зборів, податкові інститути формують критерії оптимальності податкової системи. Поряд з цим, податкова система розглядалася як основне джерело надходжень фінансових ресурсів до державного бюджету, але не було визначено її роль у інноваційно-інвестиційній діяльності, соціально-економічному розвитку держави, діяльності господарюючих суб'єктів.

Пабат О.В. визначав податкову систему як сукупність законів, нормативно-правових актів, які визначають умови оподаткування у визначений період часу для кожної держави [236, с. 48-49]. Основні елементи податкової системи зображено на рис. 2.3. Одночасно, виходячи із основних положень Податкового кодексу до елементів податкової системи віднесено: місцеві податки та збори; загальнодержавні податки, чого автор не зазначає. При цьому всі елементи податкової системи повинні взаємодіяти та гарантувати надходження податкових платежів до державного і місцевого бюджету у встановлені терміни, тим самим наповнюючи бюджети, а також сприяти компромісу інтересів між державою та суб'єктами господарювання. Відзначимо, що елементи податкової системи виконують наступні функції: фіскальна (накопичення фінансових ресурсів до бюджету); регулююча (визначення основних напрямів діяльності). При формуванні елементів податкової системи слід враховувати, що сама податкова система є гнучкою, адже постійно зазнає змін.

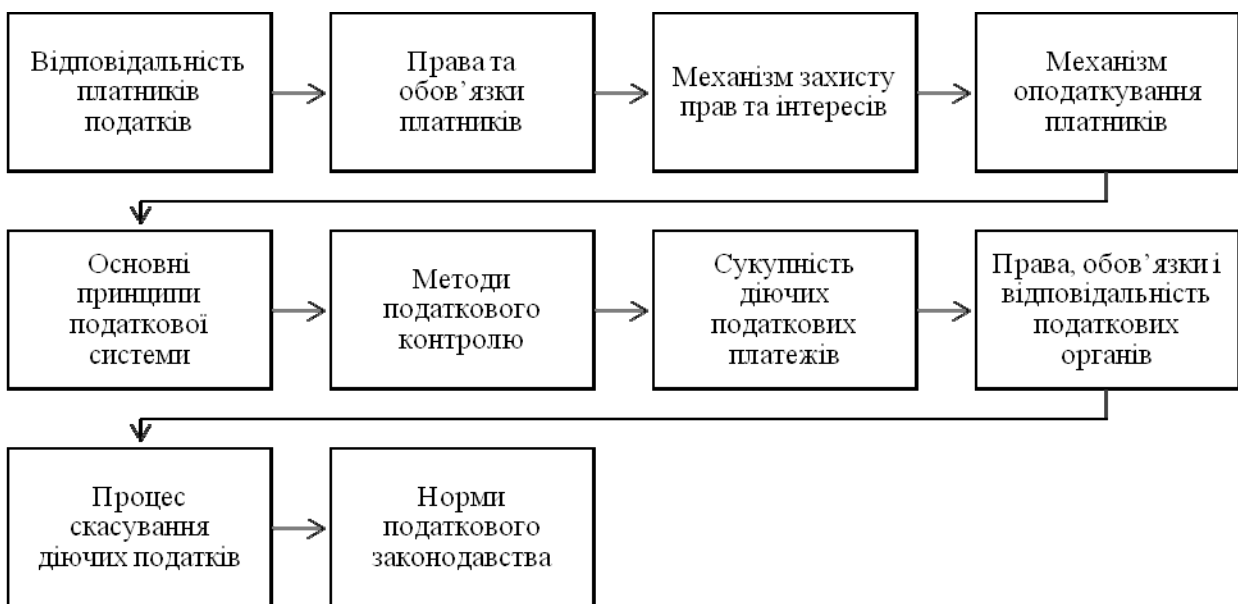


Рис. 2.3 Елементи податкової системи

Побудовано автором на основі [236, с. 48; 135]

Інший автор, Жидяк О.Р., проаналізував особливості побудови податкової системи [65, с. 112-120]. Зокрема, автор дотримувався думки, що податкова

система є сукупністю податків, зборів, які справляються до державного і місцевого бюджету та яка ґрунтується на використанні методів, дотриманні принципів і норм і є сукупністю дій щодо нарахування, сплати податків, контролю за надходженням податків, встановлення відповідальності за порушення існуючих законів

Група авторів Мінкович В.Т., Свадеба В.В. проаналізували існуючі підходи до визначення сутності податкової системи та розглянули основні напрями реформування податкової системи [162, с. 224-226]. Автори дійшли думки, що податкова система є досить складною структурою, яка відіграє вагомую роль у функціонуванні держави, адже податкові надходження забезпечують значну частку доходів державного бюджету. Також, зазначеними вище авторами акцентовано увагу на принципах податкової системи, а саме: дотримання справедливості при розподілі податкових платежів; необхідність сплати податків кожним громадянином відповідно до розміру отриманого доходу; мінімізація податкового навантаження; сплата податків відповідно до можливостей суб'єктів господарювання; постійний характер сплати податків. В роботі наведено недоліки податкової системи України, серед яких (рис. 2.4):

1) стримування економічного розвитку держави внаслідок зростаючого податкового тиску на діяльність громадян. Зокрема, кількість податків зменшилася, але вони відобразилися в існуючих податках. Більшість представників малого бізнесу функціонують в тіні з метою зменшення податкових платежів та податки не сприяють залученню інвестиційних ресурсів, підвищенню конкурентоспроможності держави;

2) складність податкової системи, неефективність системи адміністрування податків. Основною проблемою є складність заповнення форм податкової звітності, які є доволі громіздкими, що обумовлює затримку процесу нарахування податків;

3) соціальна несправедливість. Зростання рівня податкового навантаження спричиняє погіршення рівня життя населення, що позначається на рівні податкової культури;

4) неефективність діючого податкового законодавства. Окремі положення та підзаконні акти суперечать прийнятим законам та, як наслідок, обмежуються права платників податків, виникають способи ухилення від сплати податків, що обумовлює втрату частини доходів країни.



Рис. 2.4. Недоліки, фактори впливу та шляхи покращення податкової системи

Побудовано автором на основі [162, с. 224-226]

Основними напрямками ліквідації зазначених недоліків та реформування податкової системи є поміркований підхід до її структури. Відомий американський

економіст Р. Масгрейв сформулював основні вимоги до раціональної структури податкової системи [125, с. 56]:

- 1) рівномірний розподіл податкового тягаря: кожен платить свою “справедливу частку”;
- 2) мінімальний тиск на економічні рішення; будь-яке державне втручання, пов’язане з “надмірним оподаткуванням”, необхідно зменшити;
- 3) зведення до мінімуму можливих порушень рівноваги між соціальною справедливістю й економічною ефективністю, якщо перед податковою політикою поставлені інші цілі, наприклад заохочення та субсидування інвестицій;
- 4) сприяння стабілізації економіки й економічному зростанню;
- 5) зрозумілість оподаткування для платника податків, справедливе управління ним на підставі законів;
- б) мінімальні витрати на управління податковою системою.

За результати дослідження слід зазначити, що при побудові податкової системи доцільно враховувати її елементи, які залежать від дії численних факторів, основним з яких є визначення потреби держави в певному обсязі фінансових ресурсів. Саме надходження необхідного обсягу фінансових ресурсів забезпечується сплатою податків платниками. Окрім того, при визначенні елементів оподаткування слід враховувати світову практику щодо існуючої кількості податків, що дозволяє визначити основні об’єкти оподаткування. Тому, визначаючи елементи податкової системи слід враховувати наступне: спроможність платників до сплати визначеної суми податків; при встановленні ставки податків, бази оподаткування враховувати можливості платників; обґрунтованість та доцільність використання податкових пільг до окремих груп платників; принцип соціальної справедливості; рівномірність розподілу податкових надходжень між місцевим та державним бюджетами, що дозволить розширити повноваження, зміцнити права, покрити витрати окремого бюджету.

В узагальненому вигляді, як найважливіші вимоги для створення оптимальної податкової системи, слід розглянути такі [248, с. 398]:

- розподіл податкового тягаря має бути однаковим, інакше кажучи, кожен повинен вносити свою “справедливу частку” в державні доходи;
- податки не повинні впливати на прийняття різними особами економічних рішень чи такий вплив має бути мінімальним (принцип нейтральності оподаткування);
- при використанні податкової політики для досягнення соціально-економічних цілей слід звести до мінімуму порушення принципу рівності та справедливості оподаткування;
- податкова структура має сприяти застосуванню податкової політики з метою стабілізації та економічного зростання країни;
- податкова система повинна бути справедливою, не допускаючи довільного тлумачення, бути зрозумілою платникам податків;
- адміністративні витрати на управління податками й дотримання податкового законодавства мають бути мінімальними.

Наведений перелік переконує, що ці загальні вимоги великою мірою повторюють фундаментальні принципи, котрі мають перебувати в основі податкової системи будь-якої цивілізованої держави. Тому основним напрямом підвищення ефективності податкових систем як підґрунтя їх удосконалення доцільно вважати повнішу реалізацію фундаментальних принципів оподаткування, що є здобутком багатьох поколінь учених та практиків. І хоча ці заходи мають специфіку стосовно окремих країн, що визначається й прихильністю до певної економічної теорії, і власною інтерпретацією окремих положень, загалом вони спрямовані на досягнення справедливості та ефективності оподаткування [217, с. 341].

Результати проведеного порівняльного аналізу понять податкової системи, представлених у зарубіжній та вітчизняній науковій літературі, дають змогу припустити, що термін “податкова система” безпосередньо залежить від контексту його використання. Автори визначають податкову систему як сукупність чинних національних податків, однак акцент роблять на тому чи іншому з її аспектів – економічному, соціальному чи фінансовому. Попри різні концепції податкової системи, переважна більшість учених досягли консенсусу та погоджуються з тим,

що податкова система – це сукупність взаємозалежних податків, які доповнюють, обмежують та впливають один на одного й стягуються в країні, відповідно до загальних принципів оподаткування, включаючи адміністрування податків як її елементів.

Дослідивши теоретичні засади сутності податкової системи, вважаємо, що до її основних ознак можна віднести: цілісність (єдність та неподільність); національну специфіку; відкритість; динамічність системи; безпосередній зв'язок з елементами фінансової системи; похідний характер від суспільних відносин; взаємозалежність з іншими державними системами; взаємозалежність і взаємозв'язок елементів системи; складність системи та її структури.

Зважаючи на підходи до визначення змісту податкової системи в науковій літературі та наявні зауваження, ми пропонуємо розглядати податкову систему як сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів, установлених чинним законодавством у країні, а також прийнятний порядок оподаткування, котрим визначено перелік суб'єктів, на яких покладається виконання функцій у сфері оподаткування, та вимоги щодо податкового адміністрування [194, с. 166].

У зв'язку з цим можна дати таке загальне визначення податкової системи (з фінансових позицій): прийнятий порядок оподаткування, яким визначаються перелік суб'єктів податкових відносин, сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) і вимоги до проведення операцій з оподаткування.

Таке визначення враховує усі складові податкової системи, а також наявність процедурної складової адміністрування і можливість реагування системи на сучасні виклики, в тому числі розмивання податкової бази та цифрової економіки.

Окремої уваги заслуговують функції податкової системи. Так, Атаманчук О.В. розглянув функції податків та податкової системи, до яких було включено: соціальна; економічна; розподільча; стимулююча; регулююча; контрольна [9, с. 26-29]. Доволі ґрунтовно було проаналізовано значення стимулюючої функції податкової системи, яка сприяє раціональному використанню методів податкового регулювання, стимулює активізацію інвестиційної діяльності в країні та, в свою чергу, фіскальна функція впливає на

процес накопичення фінансових ресурсів до державного бюджету. Окрім того, стимулююча функція податкової системи доволі позитивно впливає на розвиток передових галузей економіки, створює основу для соціально-економічного розвитку держави, стимулює вкладання коштів у певний вид діяльності, розвиток напрямів інвестування.

В свою чергу економічна функція податкової системи впливає на процеси що відбуваються в країні, тобто попит і пропозицію, рівень інфляції, процес виробництва на підприємствах [154, с. 140-150]. Контрольна функція дозволяє здійснити оцінку ефективності податкової системи, визначити напрями спрямування фінансових ресурсів, раціональність встановлення податкових ставок, справедливість податкового навантаження на платників податків.

Не менш важливу роль відіграє розподільчо-регулююча функція, яка спрямована на раціональний розподіл грошових коштів та коригування процесу нарахування і сплати податкових платежів. В роботі проаналізовано підходи вчених до виділення функцій податкової системи, серед яких: виокремлено фіскальну (формування достатнього обсягу фінансових ресурсів, зменшення витрат платників податків) та регулюючу (забезпечення розвитку економіки, підвищення рівня зайнятості, раціональність перерозподілу доходів) функції у дослідженнях Вишневського В.П. [32]; запропоновано фіскальну та розподільчо-регулюючу функції у дослідженнях Крисоватого А.І. [121]; фіскальну та стимулюючу функції податкової системи визначено в роботі Архипова С.В. [8, с. 560-562]. В дослідженні було розглянуто чинники розвитку податкової системи, серед яких виокремлено регуляторний потенціал. Відповідно, умови оточуючого середовища було розділено на дві групи: умови формування потенціалу податкової системи, які включають інформаційне (доступність інформації про функціонування та стан ринків), правове, економічне середовище (чинність податкового законодавства, рівень розвитку економіки, діяльність податкових органів щодо збору податків); умови реалізації регуляторного потенціалу, які включають умови грошового обігу (коливання курсу валюти, обсяг готівки в обігу, рівень процентної ставки за кредитами, швидкість обігу

грошей), звичайні умови діяльності (обсяг попиту на продукцію, рівень доходів населення, сума кредитних ресурсів, процес ціноутворення, розмір прожиткового мінімуму, рівень безробіття, обсяг державної допомоги в формі субсидій).

Таким чином, формування регуляторного потенціалу податкової системи можливе за умови дотримання вищенаведених заходів, врахування трансформації умов ринкового середовища та на підставі виважено управління даним потенціалом, що передбачає визначення сильних і слабких сторін системи оподаткування. Тобто, сформуванню абсолютно ідеального регуляторного потенціалу неможливо, адже податкова система має сильні сторони, які виступають наявним потенціалом та слабкі, які є прихованими можливостями щодо розвитку потенціалу. Наведені на рис. 2.5 сильні та слабкі сторони податкової системи є основою для підвищення ефективності регуляторного потенціалу, який є можливістю податкової системи щодо впливу на соціально-економічний розвиток на підставі використання податкових важелів. Зауважимо, що ефективність регуляторного потенціалу залежить від визначення слабких та сильних сторін податкової системи, врахування дії чинників зовнішнього середовища.



Рис. 2.5 Переваги і недоліки податкової системи

Примітка: побудовано автором на основі [9, с. 26-29]

Група авторів Семенець А.О., Косарева І.П., Гончарова Д.О. стверджували, що вагому роль у формуванні податкової системи відіграє визначення класифікації податків, що дозволяє з'ясувати сутність податкової системи, більш детально охарактеризувати основні принципи та функції, визначити їх роль у розвитку податкової системи [272, с. 349-353]. У дослідженні було визначено наступні класифікаційні ознаки податків (рис. 2.6): за джерелами сплати визначено податки, які включаються у ціну товару, відображаються у валових витратах, сплачуються з отриманого прибутку підприємства; за економічною ознакою – податки на майно (сплачуються з майна яке перебуває у будь-якій формі власності), на доходи з фізичних осіб, прибутки (сплачуються з доходу, отриманого суб'єктом господарювання протягом визначеного періоду), на споживання (сплачуються у процесі споживання певних товарів громадянами та відображаються в ціні товару, не залежать від господарської діяльності окремого підприємства); залежно від платника – з фізичних та юридичних осіб; залежно від взаємодії держави з платником податків – непрямі (сплачуються не безпосередньо до державного бюджету, а відображають в ціні товарів, робіт, послуг) та прямі податки (платник відразу перераховує суму податкового зобов'язання до державного чи місцевого бюджету); за методом нарахування податкових платежів – регулюючі (відбувається спрямування податкових платежів до будь-якого бюджету), закріплені (надходження податків відбувається лише до конкретного бюджету); за рівнем встановлення – загальнодержавні, місцеві податки; за способом стягнення – окладні (сплата податків кожним суб'єктом господарювання відповідно встановлених ставок), розкладні (можливість розподілу одного податку на декількох платників, що дозволяє зменшити рівень податкового навантаження).

Функції податкової системи реалізуються шляхом провадження відповідної податкової політики. У наукових працях, як і щодо податкової системи, використовуються різні підходи до змісту податкової політики. Так, за визначенням Н. М. Ткаченко, Т. М. Горової, Н. Д. Ільєнко, “податкова політика включає в себе

обов'язкові платежі, які стягуються державою з юридичних та фізичних осіб, на яких, згідно з законодавчими актами, покладено обов'язок платити податки та здійснювати інші обов'язкові платежі" [296, с. 3].



Рис. 2.6/ Класифікаційні ознаки податків

Побудовано автором на основі [272, с. 349-351]

Діяльність зі справляння податків має на меті виконання положень, зафіксованих податковою системою. Проте таке виконання не забезпечується автоматично, потребує активної діяльності суб'єктів державного управління [323, с. 205].

Формування податкової системи безпосередньо пов'язане з реалізацією податкової політики. Слово «політика» має давньо-грецьке походження та у перекладі означає «державна діяльність», «мистецтво державного управління». Таким чином, у своєму початковому значенні «політика» була виключно державною діяльністю. Проте на сучасному етапі це визначення має значно ширший зміст, охоплюючи комплексне управління певною сферою, або їх сукупністю, в тому числі і тими, що не стосуються безпосередньо управління державою. У тих випадках, коли мова йде саме про державну політику, її визначення вимагає виокремлення тих специфічних рис, що притаманні саме державному управлінню. При цьому будь-

яка політика охоплює не тільки суто управлінський процес, але і інші аспекти, включно із формуванням поглядів на цілі і завдання такого процесу.

До предмета податкової політики належать питання, пов'язані з визначенням податків, платників, об'єктів оподаткування, встановленням пільг та санкції. Важливим є положення, що ця політика охоплює заходи із забезпечення державних доходів, визначених складом податкової системи. Але у формуванні податкової системи беруть участь не лише уряд, а й парламент, інші державні установи, громадські організації. Крім того потребує точнішого визначення діяльність суб'єктів оподаткування, що є суб'єктами податкової політики, адже вона передбачає комплекс заходів [314, с. 129].

Розвиток конкурентоспроможності податкової системи безпосередньо пов'язано з проведенням податкової політики, до завдань якої належить визначення раціональних обсягів податкового потенціалу та ініціювання прийняття законодавчих норм щодо його забезпечення. Вона має спрямовуватися на посилення важелів податкового регулювання економічного і соціального розвитку та є основою забезпечення економічного зростання, розв'язання соціальних проблем, структурної перебудови економіки, нарощування інвестиційного потенціалу та виконання багатьох інших важливих завдань економічного і соціального розвитку. Важливе значення у процесі проведення податкової політики має застосування інструментів податкового регулювання розвитку галузей, регіонів, окремих підприємств, соціальних відносин. Для досягнення прогнозованих результатів можуть застосовуватися різноманітні податкові інструменти, стимули, зокрема пільги з оподаткування, створення спеціальних (вільних) економічних зон та територій пріоритетного розвитку, укладання міжнародних угод з уникнення подвійного оподаткування та ін. З другого боку, до інструментів податкової політики відносять встановлення санкцій та штрафів до суб'єктів підприємницької діяльності, котрі завдають шкоду розвитку країни та порушують податкове законодавство.

Встановлено, що існує декілька підходів до реалізації податкової політики. Останнім часом у розвинутих країнах світу місце кейнсіанської державної фінансової політики, що передбачала проведення активної фіскальної політики, займала

неокласична теорія. Її основою є пропозиції зі зменшення безпосередньої участі держави в економічних процесах та посилення непрямого державного впливу. Оподаткування, на думку неокласиків, має бути нейтральним. Податки не повинні справляти помітного впливу на прийняття ділових рішень. Їх стягнення не має бути визначальним фактором мотивації підприємницької діяльності.

Така позиція неокласиків стала переважати з розвитком міждержавних об'єднань, глобалізацією економіки та вдосконаленням технічних засобів здійснення фінансових операцій. З метою уникнення недобросовісної конкуренції на рівні податкових систем головна увага урядів була зосереджена саме на впровадженні податкової політики, заснованої на конкурентних перевагах у сфері податкової політики. Проте розвиток і активна розбудова наднаціональних об'єднань та їх тісна економічна інтеграція призвели до необхідності формування нейтральної податкової політики у країнах-членах для уникнення відвертої конкуренції та обмеження її непродуктивного впливу всередині об'єднання.

Проведене дослідження засвідчило, що застосування таких принципів податкової політики є доцільним за наявності розвинутої ринкової економіки. Для перехідних етапів, особливо в країнах з трансформаційною економікою, та країнах, що розвиваються, податкова політика має бути активнішою та виваженою. Зокрема, в умовах переходу до ринкової економіки першорядною проблемою стає забезпечення фінансування соціальних програм, і на цей виклик податкова політика має відповідати. Вона не може бути нейтральною і щодо проведення структурної перебудови економіки та сприяння залученню іноземних інвестицій.

Л. О. Миргородська вважає, що податкова політика – “це система урядових заходів для досягнення певних завдань, що стоять перед суспільством, за допомогою податкової системи країни”. У широкому аспекті податкова політика “охоплює питання формування державних витрат за рахунок постійних і тимчасових джерел (відповідно податків і позик)”. У вузькому значенні “податкова політика охоплює діяльність держави тільки у сфері оподаткування – встановлення видів податків, платників, об'єктів, ставок, пільг, термінів і механізмів зарахування в бюджет” [159, с. 86-87].

Федосов В. і Опарін В. розглядають податкову політику як державну діяльність. На їхню думку, “податкова політика характеризує діяльність держави у сфері оподаткування – установлення видів і співвідношення податків, визначення платників і підходів до них (уніфікований чи диференційований), установлення ставок оподаткування, надання податкових пільг тощо” [313, с. 24].

Є й складніші визначення податкової політики. Зокрема, вона розглядається як “взаємопов’язана система довгострокових і поточних цілей формування доходів держави, комплексу відповідних державних рішень (законів, постанов, інших нормативних актів) і заходів, спрямованих на досягнення цих цілей з використанням державної влади в сфері податкових відносин” [240, с. 375].

Цікавий підхід сформувала Богатирьова Є.М., адже дотримувалася погляду, що податкова політика впливає на урегулювання взаємодії між платниками податків та органами державної влади, що здійснюється з метою впровадження в дію податків, корегування процесу їх сплати до місцевого і державного бюджету задля збільшення обсягу надходжень [18, с. 203-210]. Також, податкова політика розглядалася як складовий елемент фінансової політики заради досягнення основних цілей, завдань. Серед основних цілей податкової політики було визначено: власні цілі (врегулювання інтересів платників та органів державної влади, мінімізація податкового навантаження на платників податків, наповнення податковими надходженнями бюджету); спільні цілі (покращення соціального становища населення, фінансово-економічний розвиток країни, перерозподіл фінансових ресурсів).

Крисоватий А.І., Мельник В.М., Кошук Т.В. розглянули сутність поняття податкова політика з двох позицій: податкова політика – це дії держави у сфері регулювання процесу нарахування і сплати податків, сукупність заходів щодо покращення податкової системи, здійснення контролю за механізмом сплати податків; податкова політика – це діяльність органів державної влади щодо стягнення податкових платежів з метою задоволення потреб держави, налагодження розвитку економіки [122, с. 36-40].

Тобто автори дотримувалися думки, що податкова політика є ширшим поняттям за податкову систему, адже дозволяє визначити розмір податкового навантаження на суб'єктів господарювання, спрямована на коригування економічного розвитку, захист інтересів суспільства. До основних критеріїв податкової політики було віднесено: ефективності, тобто зменшення податкового тиску на суб'єктів господарювання; достатності, тобто задоволення потреб держави в необхідному обсязі фінансових ресурсів; стабільності, тобто безперервність надходження податків до бюджету; справедливості – рівномірність розподілу податкового навантаження на платників податків [121, с. 130-140].

Вплив податкової політики на рівень конкурентоспроможності економіки дослідив Коротун В.І. [114, с. 180-185]. Саме податкова політика дозволяє підвищити рівень конкурентоспроможності держави шляхом встановлення оптимального рівня оподаткування, налагодити ефективність податкової системи, відновити стабільність та прозорість самого механізму оподаткування. Крім того, автор пов'язував податкову політику із поняттям податкової конкуренції, адже конкуренція дозволяє створити вигідні умови оподаткування для платників податків, знизити рівень ризику.

Підсумовуючи викладене, ми пропонуємо комплексний підхід до розуміння податкової політики. Відповідно, податкова політика – сукупність поглядів політичних діячів, що беруть участь в управлінні державою, на публічні та непублічні цілі, пріоритети і завдання державного управління у сфері оподаткування та практичне втілення цих поглядів через комплекс нормативних, розпорядчих та виконавчих заходів, які забезпечують регулювання економічного й соціального розвитку країни з використанням податкових важелів і справедливого розподілу податкового навантаження між різними категоріями платників та формування податкової системи з внесенням змін до її складу [196, с. 83; 189, с. 61] (рис. 2.7).

Політичні діячі, як категорія осіб, наділені офіційними повноваженнями ініціювати відповідні управлінські заходи в системі державного управління, включно із визначенням цілей, на досягнення яких такі дії мають бути спрямова-

ні. Державні службовці нижчого рівня не можуть самостійно визначати цілі і завдання своєї діяльності, а якщо вони це роблять то тим самим, як правило, порушують відповідні нормативні заборони і обмеження. Суспільство ж може впливати на політичних діячів, проте, за виключенням надзвичайних випадків, так само позбавлене можливості безпосередньо визначати цілі державної політики та видавати обов'язкові до виконання вказівки державному апарату щодо тих заходів, які необхідно виконати для досягнення поставлених цілей.

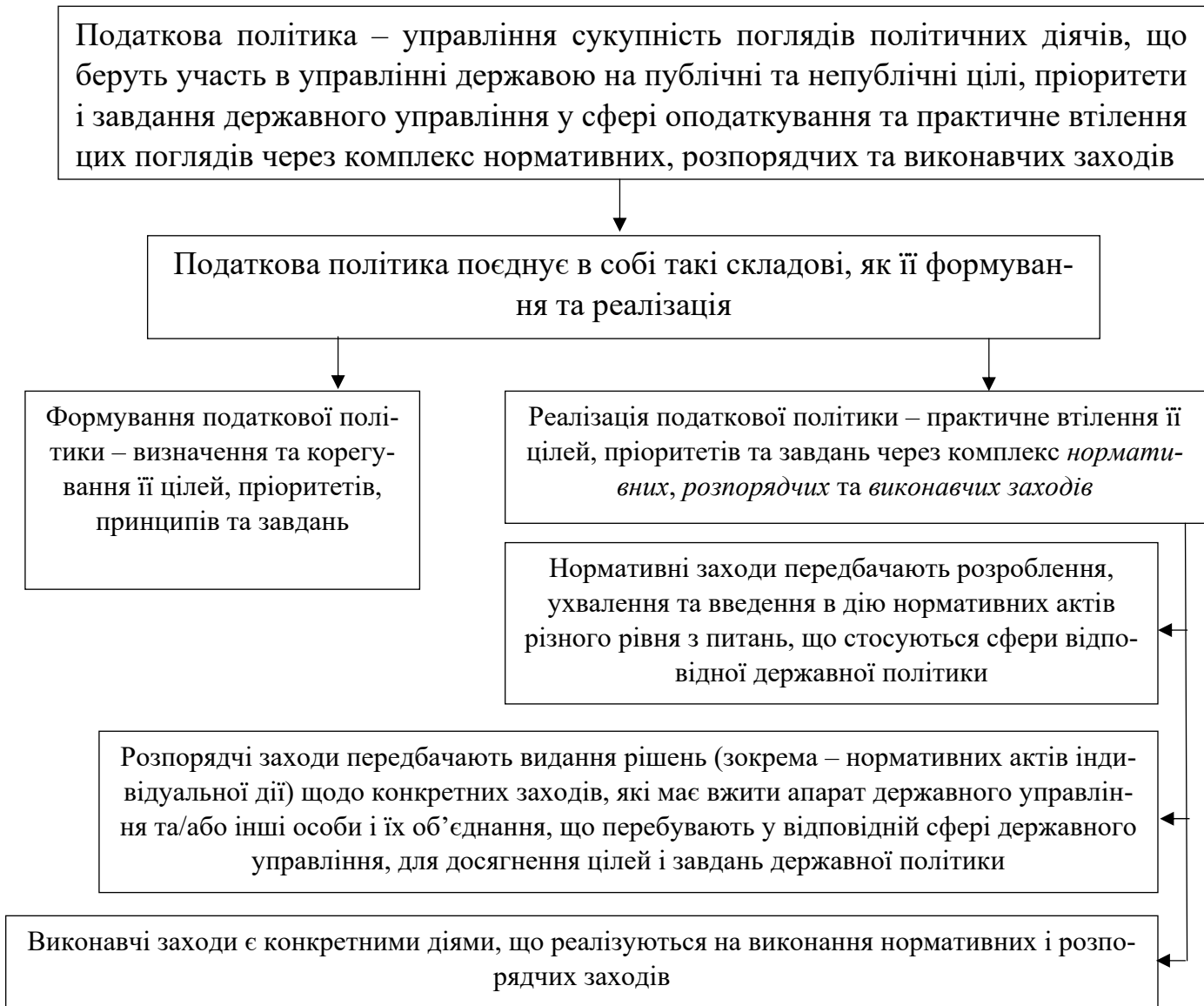


Рис. 2.7. Функціональна структура податкової політики

Складено автором

Слід зазначити, що у визначенні нами було використано слово сукупність, а не система, тому що ці погляди зовсім не обов'язково будуть мати структуру і

внутрішню узгодженість, яка і утворює систему. Крім того, цілі і пріоритети податкової політики можуть бути офіційно проголошеними, і тоді вони стають публічними, а можуть не проголошуватись, але реально визначатись і враховуватись при формуванні і реалізації державної політики. При цьому непублічні цілі і пріоритети зовсім не обов'язково мають бути нелегальними, наприклад, щодо податкової політики, головним публічним пріоритетом може бути проголошено економічний розвиток, а не публічним може бути визначено забезпечення фінансових потреб бюджету.

Будь-яка державна політика, в тому числі і податкова, поєднує в собі такі складові, як її формування та реалізація. Формування політики передбачає визначення та корегування цілей, пріоритетів, принципів та завдань, а реалізація – їх практичне втілення через комплекс нормативних, розпорядчих та виконавчих заходів.

Нормативні заходи передбачають розроблення, ухвалення та введення в дію нормативних актів різного рівня з питань, що стосуються сфери відповідної державної політики.

Розпорядчі заходи передбачають видання рішень (зокрема – нормативних актів індивідуальної дії) щодо конкретних заходів, які має вжити апарат державного управління та/або інші особи і їх об'єднання, що перебувають у відповідній сфері державного управління, для досягнення цілей і завдань державної політики.

Виконавчі заходи є конкретними діями, що реалізуються на виконання нормативних і розпорядчих заходів.

Згідно з Конституцією України виключно законами дозволяється покладати на громадян будь-які зобов'язання. Так само Конституція України передбачає, що виключно законами визначаються перелік і ставки податків. Отже, податки і збори, як форма фінансового зобов'язання, належать до сфери державного управління, а враховуючи їх загальнообов'язковий характер і рівень впливу на економічні, політичні та громадські відносини управління сферою оподаткування є окремим видом державної політики.

При цьому поділ на цілі і пріоритети має суттєве значення, адже цілі податкової політики – результати, яких хочуть досягти її суб'єкти, формуючі і реалізу-

ючи податкову політику, а пріоритети податкової політики – оцінки важливості тих чи інших цілей і заходів, визначення послідовності їх досягнення.

Податкова політика спрямована на розв'язання багатьох проблем. Основними публічними цілями податкової політики є: фінансове забезпечення виконання державних функцій; визначення раціональних обсягів податкових надходжень до державного бюджету, що дозволяє здійснювати розвиток економіки і регулювати соціальні процеси; регулювання розвитку окремих галузей, регіонів, підприємств шляхом запровадження податкових преференцій та затвердження їх складу в межах податкової системи країни; регулювання споживання шкідливих товарів та діяльності екологічно-відсталих виробництв, обмеження практики порушення положень податкового законодавства [212, с. 5]; розроблення й подання пропозицій щодо створення належних умов для реалізації устанавленого податкового потенціалу [163, с. 35].

В залежності від поточної економічної, соціальної, фінансової ситуації можуть формуватися додаткові цілі податкової політики. Пріоритети податкової політики, у свою чергу визначають, досягнення якої цілі буде вважатися більш важливою. Оптимальним варіантом є дотримання балансу між податковим потенціалом економіки (під податковим потенціалом ми розуміємо обсяг фінансових ресурсів, що може на регулярній основі перерозподілятися через систему державних фінансів без створення загрози для операційної та інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання) та обсягом фінансового забезпечення виконання державних функцій.

Досягнення цілей податкової політики відбувається у відповідності із принципами оподаткування, зазначеними вище, під якими розуміємо рамкові обмеження і орієнтири, яким податкова політика має відповідати в рамках існуючої податкової системи.

У той же час, податкову політику проводять певні суб'єкти, що мають визначені цілі та виконують певні завдання. Її здійснення передбачає активну діяльність окремих суб'єктів податкових відносин, зокрема ініціювання змін та доповнень до складу та порядку проведення операцій з оподаткування (рис. 2.3????). У

разі виявлення відхилень від умов податкового законодавства податкова політика має передбачати застосування важелів (відповідно до принципів податкової системи) стосовно їх усунення. Щодо практичної реалізації таких важелів, то її не зовсім доцільно відносити до податкової політики. Це є предметом діяльності органів державної виконавчої влади, за якими закріплено розв'язання таких завдань у сфері оподаткування [220, с. 49].

Варто звернути увагу на те, що це поняття податкової політики відображає як нормативну базу, що регулює розвиток податкової системи, так і заходи, спрямовані на її реалізацію. Позитивним є і те, що йдеться про необхідність застосування державної влади у сфері оподаткування. На нашу думку, без активної діяльності органів виконавчої влади неможливою є реалізація принципів, покладених в основу податкової системи.

Оскільки, як обсяги податкового потенціалу, так і податкове регулювання і розподіл податкового навантаження залежать від складу податкової системи, то можна дати таке визначення: податкова політика являє собою діяльність органів державної влади та політичних діячів з формування податкової системи та внесення змін до її складу. Основні складові податкової політики відображено на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Складові податкової політики

Складено автором

Як зазначає у своїх роботах Т. Єфименко, податкова політика соціальної держави передбачає: координацію територіальних соціально-економічних інтересів у межах податково-бюджетної системи [62, с. 156]. Націлена тільки на вилучення з метою наповнення бюджету, вона не може враховувати інтереси одночасно всіх прошарків суспільства, різних суб'єктів оподаткування. З іншого боку, зниження податкового навантаження веде до браку коштів на реалізацію базових завдань держави. Для дотримання соціальної справедливості в єдиному механізмі з вилученням має працювати ефективна перерозподільча складова бюджетної забезпеченості [62, с. 206].

До пріоритетів податкової політики в сфері забезпечення економічного зростання можна віднести: підтримку розвитку підприємницької діяльності; обмеження обсягів тіньової економіки; стимулювання внутрішніх інвесторів та сприяння залученню іноземних інвестицій в країну [93, с. 149-150]; впровадження заходів з обмеження незаконного та недоцільного (відповідно до інтересів держави) вивезення капіталу; повернення (легалізацію) капіталів, вивезених з країни, що не мають кримінального походження [116, с. 149].

У сфері соціального розвитку до головних пріоритетів податкової політики, на нашу думку, належать: формування податкової системи, що забезпечує стимулювання зайнятості та самозайнятості населення; установлення найраціональніших меж податкового навантаження з доходів фізичних осіб; застосування справедливої системи оподаткування до різних категорій платників; перерозподіл доходів (із використанням заходів бюджетної політики) між платниками з різними рівнями доходів; надання податкових пільг окремим групам платників із метою врахування їх особливого статусу або виключної діяльності; сприяння збільшенню обсягів заощаджень і розвитку інвестиційної діяльності громадян [213, с. 275]; обмеження подвійного оподаткування за операціями із суб'єктами зарубіжних країн [205, с. 135]; забезпечення суспільно прийнятних форм і норм оподаткування.

Водночас, структура податкової системи залежить від обраного типу податкової політики і тому було виділено наступні типи:

1) політика економічного розвитку – відбувається визначення фіскальних та економічних інтересів, що які реалізуються шляхом стимулювання економіки. Проте недоліком даного типу є скорочення обсягів фінансування соціальних галузей, зниження рівня державної підтримки розвитку підприємств, зменшення рівня зайнятості населення, зростання інфляції;

2) політика максимальних податків – спрямована на наповнення державного бюджету фінансами шляхом збільшення кількості податків та зборів, зростання ставок податків, зменшення сум податкових пільг та випадків їх надання. За даної політики основними недоліками є зростання випадків ухилення від сплати податків, погіршення добробуту громадян, зменшення обсягів податкових надходжень, зниження рівня економічної активності;

3) політика зважених податків – спрямована на врахування інтересів громадян, спроможності до сплати податків та досягнення рівноваги між потребами держави і платників податків. Основним недоліком даної політики є зменшення темпів надходження коштів до державної скарбниці та зростання можливості вільно розпоряджатися фінансовими ресурсами.

Дані форми податкової політики використовуються в залежності від цілей, завдань держави, стратегії розвитку, дії факторів зовнішнього та внутрішнього середовища. Отже, податкова система складається із сукупності взаємопов'язаних елементів, дотримання яких сприяє формуванню ефективної податкової системи та, як результат, соціально-економічному розвитку держави.

За результатами проведеного аналізу доцільно відзначити, що під конкурентоспроможністю податкової політики слід розглядати діяльність органів державної влади у напрямі організації, коригування сплати податкових платежів з метою створення оптимального податкового навантаження, умов економічного зростання, захисту інтересів суспільства, наповнення державного бюджету достатнім обсягом фінансових ресурсів, забезпечення розвитку суб'єктів господарювання, налагодження соціально-економічного розвитку в умовах дії чинників ринкового середовища та забезпечення високого рівня конкурентної боротьби.

Проте, розвиток податкової політики України можливий за умови врахування особливостей оподаткування в країнах ЄС, що дозволить досягти наступного: покращення системи податкового адміністрування; підвищення рівня податкового контролю; урегулювання відносин між платниками податків та податковими органами; ліквідація недоліків податкового законодавства; зменшення випадків ухилення від сплати податків; коригування процесу надходження податків до державного та місцевого бюджетів; впровадження податкових пільг та здійснення контролю за їх використанням

Варто відзначити, що конкурентоспроможність податкової політики дозволяє створити сприятливий податковий режим для господарюючих суб'єктів, визначає можливості держави до конкурентної боротьби на міжнародному ринку. Зауважимо, що підвищення конкурентоспроможності податкової політики можливе за умови вдосконалення процесу адміністрування податків, коригування процесу надходження фінансових ресурсів, створення умов щодо інноваційного розвитку, рівномірності податкового навантаження, запровадження податкових канікул, мінімізації випадків ухилення від сплати податків, розвитку нових галузей економіки, створення сприятливих умов розвитку підприємницької діяльності на підставі зменшення податкового тиску.

Зауважимо, що податкова політика впливає на процес формування податкової системи. Саме податкова політика передбачає застосування інструментарію для запобігання випадків ухилення від сплати податків, для справедливого розподілу податкового навантаження на суб'єктів, передбачає інструменти регулювання соціально-економічного розвитку та спрямована на формування джерел поповнення державного бюджету, коригування діяльності органів державної влади у сфері сплати податків, визначення основних складових податкової системи. Тобто, шляхом здійснення податкової політики органи державної влади та політичні діячі регулюють розвиток національної економіки, здійснюють управління оподаткуванням, вносять зміни в податкове законодавство та формують податкову систему, що сприяє задоволенню потреб держави і платників податків в поточному та перспективному проміжку часу.

Використання податкових інструментів у податковій системі відіграє вагомe значення, адже виступає фіскальним важелем, дозволяє оцінити ефективність використання бюджетних коштів, сприяє соціально-економічному розвитку. За умови використання податкових інструментів необхідно здійснювати виважене податкове регулювання, що направлено на раціональність надання податкових пільг, скорочення витрат бюджетних коштів, коригування розміру податкового тягаря. Застосування податкових інструментів як засобів регулювання соціального і економічного розвитку потребує прийняття виважених рішень органами державної влади і практичного обґрунтування доцільності їх застосування.

Виважене використання принципів податкової системи дозволить налагодити рівномірність податкового тиску на суб'єктів господарювання, покращити соціальний добробут населення, створити сприятливі умови оподаткування для зовнішніх інвесторів, підвищити ефективність формування податкової системи шляхом своєчасного виявлення проблем, недоліків діючої системи оподаткування та побудови її відповідно до вимог іноземного досвіду. Тому при побудові податкової системи слід дотримуватися принципу справедливості, прозорості, простоти нарахування, рівності, стабільності, економічності, збалансованості, гнучкості, що сприятиме підвищенню ефективності системи оподаткування для платників податків, поповненню державної скарбниці, врегулюванню розвитку національної економіки.

Також, розгляд функцій податкової системи дозволив з'ясувати, що помітну роль відіграє фіскальна та регулююча функції. Фіскальна функція сприяє формуванню умов для забезпечення фінансової основи функціонування та розвитку суспільства. В свою чергу, регулююча функція здійснює вплив на соціально-економічний розвиток країни, є засобом стимулювання розвитку економіки або окремих секторів або їх стримування.

Відповідно до проаналізованих визначень податкової системи, зауважимо що в її основі закладено взаємовідносини суб'єктів податкової системи на підставі дотримання правил, норм, положень податкового законодавства, використання

методів, інструментів, елементів податкової системи, дотримання основних принципів щодо здійснення контролю за нарахуванням, сплатою всіх видів податків і зборів, притягнення до відповідальності за порушення термінів сплати податків суб'єктами господарювання, які шляхом реалізації податкової політики спрямовані на досягнення певних економічних цілей.

2.2/ Методологічні засади розвитку податкових систем

Податкова система України сьогодні не дуже відрізняється від систем, що діють у розвинутих країнах Європи. Це стосується як складу та структури, так і рівня податків й відрахувань на соціальне страхування. За останні роки держави-члени ЄС збільшили загальний обсяг податкових надходжень. Показник відношення обсягу податків до ВВП в Європейському Союзі в 2017 році дорівнював 39,0% ВВП [491], в 2015 р. дорівнювало 39,03% по ЄС-28. Переважає непряме оподаткування. (13,49%), (ПДВ та акцизи, що справляються як з юридичних, так і з фізичних осіб), тоді, як прямі податки (12,84) і соціальні внески (12,31) мають меншу частку у надходженнях [489, с. 17-18, 106-107]. Серед провідних неєвропейських членів Організації з економічного співробітництва і розвитку (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) частка податків у ВВП, в основному є нижчою, ніж у країнах. Для прикладу, в Україні частка податкових надходжень у ВВП є нижчою за аналогічні дані по ЄС: 33% у 2018 р. [55]. Загальні тенденції розвитку оподаткування в країнах ЄС характеризуються:

- збільшенням частки непрямого оподаткування;
- зниженням ставок податків на працю і капітал;
- розширенням бази оподаткування податком на прибуток корпорацій, як правило, шляхом застосування норм амортизації та вдосконалення адміністрування податків, зміни в правилах оподаткування, застосування заходів з поліпшення виконання податкового законодавства, що звужують можливості для шахрайства, а також скасування певних пільг;

- посиленням ролі збереження довкілля та збільшенням екологічних податків;
- зміцненням ролі і впливу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- визначенням бази оподаткування податком на прибуток на основі даних бухгалтерського обліку, скоригованих для цілей податкової звітності з урахуванням національного законодавства;
- реформуванням податкового законодавства країн зважаючи на податкову конкуренцію між державами та посиленням акцентів на інвестиційно-інноваційних процесах новими країнами – членами ЄС, а також анти офшорної політики.

Розвинуті країни мають високі доходи на одну особу. Завдяки вагомим надходженням до бюджету, ці держави в змозі краще фінансувати розвиток людського капіталу і технологій, а отже, посилювати міжнародні конкурентні позиції. В Україні ВВП на душу населення, за методологією МВФ є порівняно низьким 3095,2 дол. США, в той час як, наприклад у Польщі – 15422,5 дол. США, а середній показник по світу – 11317,30 дол США [550]. Це обтяжує конкурентність нашої країни, адже населення порівняно велике (понад 40 млн. осіб), а економічний внесок в світовий ВВП є незначним. В країнах із високим рівнем доходу (понад 20 тис. дол. США на одну особу) спостерігається тенденція до вищого рівня податків відносно ВВП – між 35 та 50 %, в той час як у державах з низьким рівнем доходу має місце тенденція до набагато нижчого їх рівня – 10–30 %. Таким чином, реальний податковий тягар в Україні відчутніший, але не тому, що більша частка ВВП перерозподіляється через бюджетно-податкову систему, а через те, що в ній розмір самого ВВП є невеликим. Особливо значними є наслідки податкового тиску для виробничого сектору. Вважається, що більш конкурентоспроможні країни здійснюють перерозподіл більшої частки ВВП. Особливо актуальне це твердження з огляду на те, що модель економіки, за якої відсутні належні державні регулятори, себе скомпрометувала [298, с. 254].

До ключових відмінних рис податкової системи України належать незначні розміри економіки та адміністративно-правові засади. Вона зберігає багато суттєвих недоліків, котрі можна вважати системними:

- нерівномірне податкове навантаження;
- нестабільна нормативно-правова база;
- багаторазове оподаткування і значний податковий тиск на легальний сектор економіки;
- значні витрати ресурсів платників податків на виконання вимог податкового законодавства.

Центр економічних і фінансових досліджень та розробок за фінансування й сприяння Агентства США з міжнародного розвитку здійснював моніторинг рівня витрат малого підприємництва в Російській Федерації, пов'язаних з державним регулюванням. Метою моніторингу була оцінка результатів реформи з регулювання економіки. Моніторинг проводився в шість етапів упродовж п'яти років і стосувався таких адміністративних процедур, як: реєстрація, ліцензування, інспекції, оподаткування, оренда й придбання землі та приміщень, суб'єктивних оцінок підприємницького клімату і державного регулювання. Моніторинг засвідчив, що за підсумками четвертого та п'ятого етапів істотно знизився рівень адміністративних бар'єрів зокрема, щодо спрощення процедури реєстрації, зменшення частоти перевірок, звуження частки незаконних ліцензій серед дозвільних документів, котрі видаються компаніям. Водночас респонденти на кожному наступному етапі вважали рівень конкуренції важливішою проблемою, ніж на попередньому етапі. На п'ятому та шостому етапах респонденти назвали конкуренцію серйознішою проблемою, ніж рівень оподаткування (лідер перших чотирьох етапів) [127, с. 347]. Це є свідченням того, що конкуренція в сфері оподаткування не є єдиним фактором впливу на поведінку економічних суб'єктів, які зважають не лише на податкові ставки, а і на загальні умови оподаткування, що формується в податковій системі. Незважаючи на те, що рейтинг східного сусіда, за оцінками Doing Business, є вищим порівняно з Україною, умови ведення бізнесу та ранжування проблем організаційно-правового характеру для нашої держави є співставними за базовими умовами. Такі дослідження сприяють виявленню слабких ланцюгів при проведенні реформ, удосконаленню адміністративного регулювання умов підпри-

ємницької діяльності та спрямовані на покращання конкурентоспроможності бізнес-середовища країни [331, с. 116].

У сучасних умовах розвиток економіки України відбувається, переважно, через екстенсивні механізми, ресурс яких майже вичерпано. А несприятливі умови економічної діяльності під час конфлікту на сході країни, обумовлюють необхідність суттєвих змін в економіці, метою яких є економічний розвиток на основі інноваційної природи, як базису стійкого економічного зростання, зміна парадигми економічного розвитку країни та структурна перебудова промислового комплексу. Одним з ефективних засобів державної підтримки інноваційної діяльності підприємств вважається застосування податкових важелів регулювання господарської діяльності, ступінь розвинутої та ефективності яких може розглядатися як конкурентна перевага національної податкової системи. Проте євроінтеграційні прагнення України передбачають обережне використання податкових стимулів, що мають узгоджуватися із загальноєвропейським підходом до надання державної підтримки.

Світова фінансово-економічна криза, спричинена глобалізацією, інтенсифікацією розвитку інформаційних систем, переважанням фінансових ресурсів над іншими видами економічних ресурсів, системними проблемами в економіках, диспропорціями в розвитку галузей тощо, доводить логічність та об'єктивність кейнсіанських тверджень про необхідність державного управління економікою, зокрема одного з його найдієвіших опосередкованих методів – податкового регулювання.

Податкове регулювання – це інструмент непрямого впливу на перерозподіл продукту в суспільстві. Застосування механізмів податкового регулювання дає змогу впливати на економічні процеси в суспільстві, не застосовуючи жорстких адміністративних методів як опосередковано через вилучення частини валового внутрішнього продукту, так і безпосередньо – через фінансування соціальних заходів, субсидування із бюджету тощо.

В умовах проведення антикризової політики виникає питання застосування адекватних та оптимальних механізмів податкового регулювання. Отже, необхідно провести заходи в галузі реформування податкової системи, для підвищення ефективності яких слід звернутися до історичного досвіду цих процесів у нашій державі.

Вагомий внесок у дослідження податкового регулювання в періоди економічних криз зробили такі відомі економісти, як: Ж. Сісмонді, Д. Рікардо, К. Маркс, Й. Шумпетер, М. Кондратьєв, Дж. Кейнс, М. Туган-Барановський та інші, довівши, що кризи є невід'ємною складовою ринкової економіки [275, 266, 146, 336, 106, 98, 301].

При цьому варто виокремити дослідження необхідності державного регулювання для подолання кризових явищ, здійснені Дж. М. Кейнсом. Він довів, що за рахунок податків, а також державних видатків з бюджету та інших економічних важелів можна регулювати економічні процеси, досягати рівноваги між попитом і пропозицією. Дж. М. Кейнс підкреслював залежність динамічності розвитку економіки від державного втручання, зокрема податкового регулювання, що давало змогу акумулювати необхідні інвестиційні ресурси та стимулювати сукупний попит. Отже, можливість податкового регулювання залежить від наявної податкової системи і можливості її реформування [98].

Податкова система України, як і будь-яка інша система, є множиною елементів, котрі взаємодіють із середовищем як єдине ціле. Опрацювання досліджень видатних учених минулих століть: А. Сміта, Дж. С. Мілля, А. Вагнера, К. Еєберга, Ж. С. Сісмонді та сучасників – О. Д. Василика, О. М. Десятнюк, Ю. Б. Іванова, А. І. Крисоватого, В. М. Опаріна, М. В. Романовського, Н. В. Ушака та багатьох інших [282, 158, 244, 337, 275, 50, 27, 243, 87, 240, 173, 308], дає можливість стверджувати, що еволюціонувало і, власне, поняття податкової системи – від розуміння його як певної сукупності податків, зборів та інших обов'язкових платежів до ширшого тлумачення, що охоплює податковий механізм, основні принципи оподаткування, органи державної влади, які здійснюють управління у сфері оподаткування тощо, котрі певним чином взаємодіють (рис. 2.9).

Отже, розглядаючи певну еволюцію податкової системи, слід звернути увагу і зростаючу роль його інституційної підсистеми. Так, з розвитком податкових відносин та формуванням культури оподаткування на теренах пострадянської України, з набуттям незалежності, окрім платників та органів державної влади у особі фіскального відомства, стали виділяти таких суб'єктів податкових відносин

як, посередники та органи судової влади і примусового стягнення податкового боргу, про що ми вже зазначали у Розділі 1. Відбувалися і зміни у формах розрахунків, складових податкової системи, принципах оподаткування.

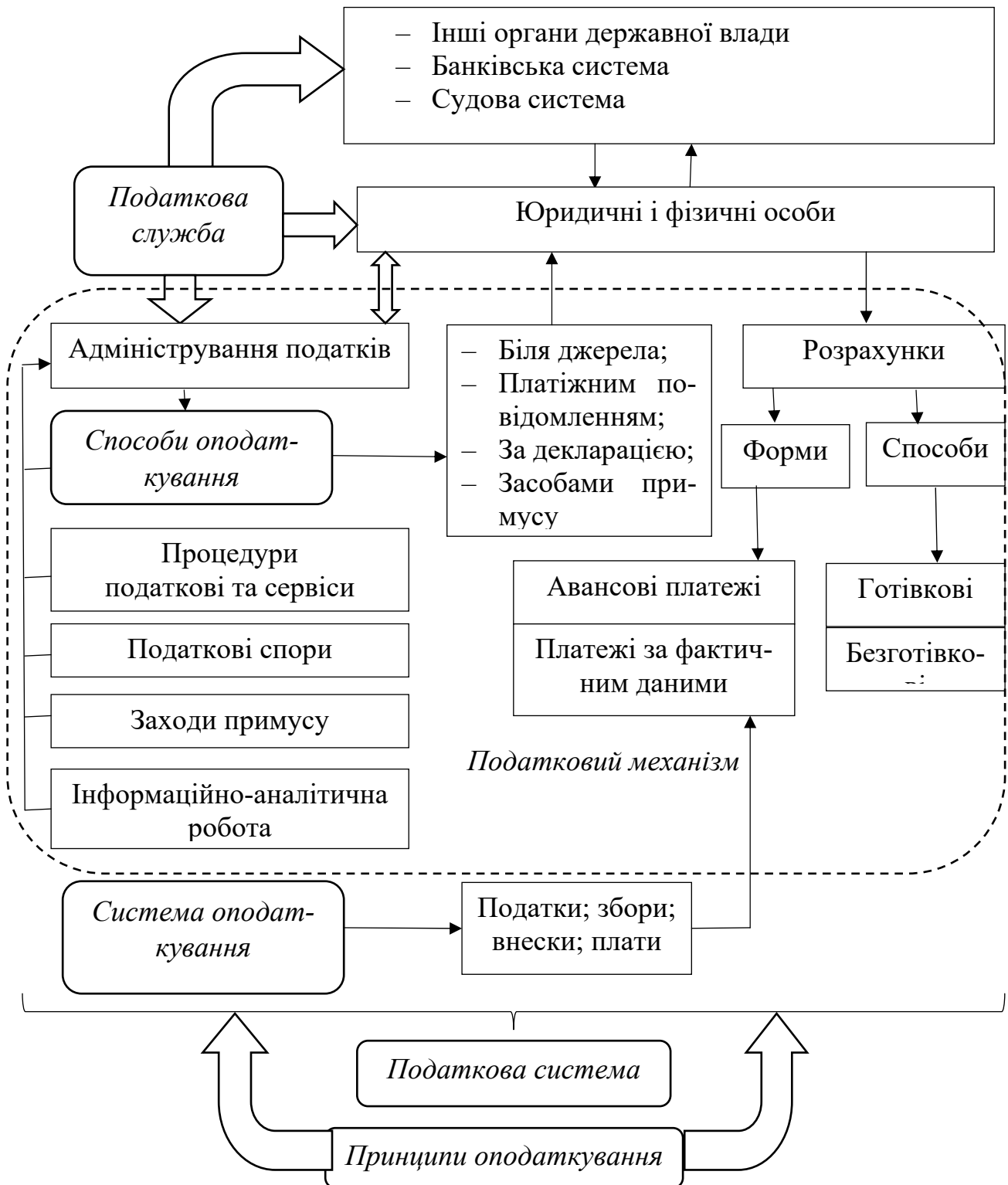


Рис. 2.9. Взаємодія складових податкової системи України

Складено автором за [223, с. 101]

Науковий підхід до побудови раціональної системи оподаткування передбачає, по-перше, системність, по-друге – встановлення її основоположної бази і, по-третє – формування правового підґрунтя, спрямованого на втілення основних податкових принципів [207, с. 114].

Принципи оподаткування, вперше сформульовані А. Смітом у роботі “Дослідження про природу і причини багатства народів”, з якими потім, зазвичай, погоджувалися вчені, які розвивали теорію податків, зводяться до чотирьох понять: загальність, справедливість, визначеність, зручність [282, с. 180]. Сучасні принципи давно вийшли за межі визначені, А. Смітом, та набули змін, які обумовлені подальшим розвитком економічної думки, глобалізаційними процесами у світовій економіці та змінами в системах управління, що відбуваються останнім часом. Системність принципів є основою побудови податкової системи, що відповідає вимогам ефективного управління державними фінансами.

Принципи оподаткування наведені Соколовською А.М. відображено на рис. 2.10.



Рис. 2.10. Комплексна система принципів оподаткування

Джерело: [284, с. 241]

Вимога системності полягає в тому, що всі податки мають бути взаємопов'язаними, органічно доповнювати один одного, не суперечити системі оподаткування загалом та її окремим елементам:

- податки, стягнуті при передаванні майнових прав від однієї особи до іншої (на спадщину, дарування, угоди купівлі-продажу цінних паперів);
- податки на споживання, встановлювані як надбавки до цін на товари, роботи, послуги (податок на додану вартість, податок при купівлі, податок із продажів, мито, акцизний збір).

Основи побудови сучасних податкових систем, поряд із принципами А. Сміта, визначають також принципи, розроблені німецьким економістом А. Вагнером, який не просто доповнив, а надав їм нового концептуального характеру. Керуючись теорією колективних потреб, провідне місце в оподаткуванні він відвів принципу достатності і еластичності. Саме завдяки цьому принципи оподаткування стали системою, яка враховувала інтереси не лише платника податків, а й держави з пріоритетом останньої. Іншими словами, перед оподаткуванням виникло завдання збалансувати інтереси держави і платників податків, що в сучасних умовах є стрижневою проблемою формування податкової політики будь-якої цивілізованої держав [244, с. 90].

Таким чином, визначення принципів оподаткування було і залишається предметом пошуків вчених і практиків протягом усього періоду існування податків.

Слід зазначити, що у практичній площині принципи оподаткування - це рамкові обмеження і орієнтири, яким податкова система має відповідати. Публічні принципи оподаткування в Україні визначені ст.4 ПК України:

- загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;
- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності

ті, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

– невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

– презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

– фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

– соціальна справедливість - встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

– економічність оподаткування - встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

– нейтральність оподаткування - встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

– стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

– рівномірність та зручність сплати - встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

– єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Серед наведених принципів відсутній такий вагомий, на нашу думку, як принцип прозорості. В сучасних умовах, що супроводжуються розвитком комунікативних та цифрових технологій і їх суттєвим впливом на економічні процеси, зазначений нами принцип має сприяти подоланню асиметрії податкової інформації. Принцип прозорості, сприяє реалізації транспарентних процедур нарахування та сплати податків планиками, процедур збирання та розподілу податкових надходжень державними органами, своєчасному інформуванню населення та суб'єктів господарювання щодо змін у податковому законодавстві з метою уникнення асиметрії інформації в податкових цілях.

Одночасно, дотримання основних принципів дозволяє з'ясувати сутність та призначення системи оподаткування, прослідкувати хронологію розвитку податкової системи. Тут слід зазначити, що у відповідно до принципів побудови податкової системи, важливим питанням є способи її регулювання та трансформації у відповідності зі зміною внутрішніх соціально-економічних та зовнішніх геополітичних умов.

Використання основних принципів оподаткування дозволяє визначити стратегію побудови податкової системи, обрати оптимальний варіант розвитку, виокремити основні напрями економічного розвитку країни.

При побудові механізму реалізації принципів оподаткування нами було враховано ієрархічний характер принципів, рівень важливості реалізації кожного принципу, а також визначено основні інструменти, важелі, складові реалізації принципів, до яких віднесено: податки, збори та інші платежі; пільги, штрафи, санкції; ставки податків; порядок нарахування податкових платежів; процес сплати податків; податкове законодавство; норми, правила, інструкції; податкове прогнозування; податкове планування (рис. 2.11). При цьому формування податкової системи відбувається не лише під впливом принципів, але і з урахуванням визначених цілей податкової політики та досягнутих результатів.

Пропонуємо до принципів оподаткування включити принцип економічної ефективності, що проявляється через мінімізацію адміністративних витрат, як на виконання податкового обов'язку з боку платників, так і на мобілізацію податків з

боку фіскальних органів. Дотримання зазначеного принципу дозволить формувати раціональну систему.

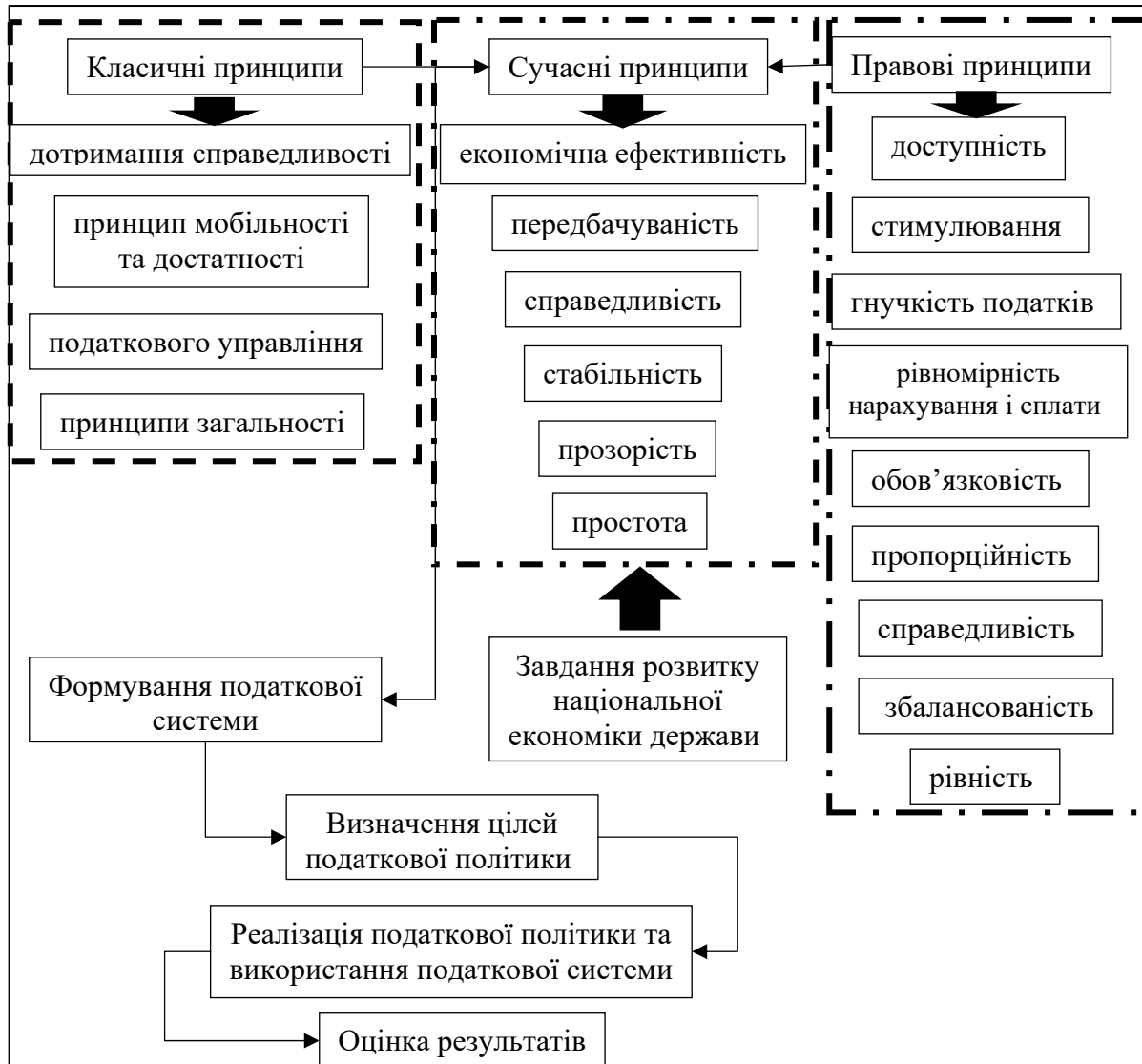


Рис. 2.11 Механізм реалізації принципів податкової системи

Джерело: побудовано автором на основі [196, с. 130-135]

Так, вважаємо значимими та такими, що суттєвим чином впливають на податкову політику, податкову систему та здатність до її розвитку наступні принципи податкової системи (рис. 2.11): економічна ефективність – існуючий рівень податкового навантаження повинен враховувати інтереси платників податків, органів державної влади, а витрати на здійснення процедур оподаткування мають бути мінімальними відносно податкового зобов'язання; прозорість – платники податків повинні мати доступ до інформації щодо процедур збирання та напрямів використання сплачених податків,

транспарентних процедур нарахування та сплати податків, інформації щодо змін у податковому законодавстві, в тому числі з метою уникнення асиметрії інформації в податкових цілях; простота – процес сплати податків повинен бути зрозумілим для платників та не займати надто багато часу; справедливість – встановлення податкового тиску на платників податків в залежності від розміру отриманого ними доходу; стабільність – своєчасне врахування змін податкового законодавства при сплаті податків, подання податкової звітності платниками у встановлені терміни. Отже, запропоновані автором принципи сприяють побудові оптимальної податкової системи та їх слід дотримуватися при врегулюванні інтересів між державними органами влади, населенням, податковими агентами, що сприятиме зростанню добробуту суспільства.

У процесі реалізації принципів формування податкової системи варто врахувати необхідність та доцільність забезпечення ефективності в оподаткуванні. Беручи до уваги принципи, ознаки і складові податкової системи, пропонуємо такі напрями забезпечення економічної ефективності в ході формування податкової системи (рис. 2.12) [196, с. 83].

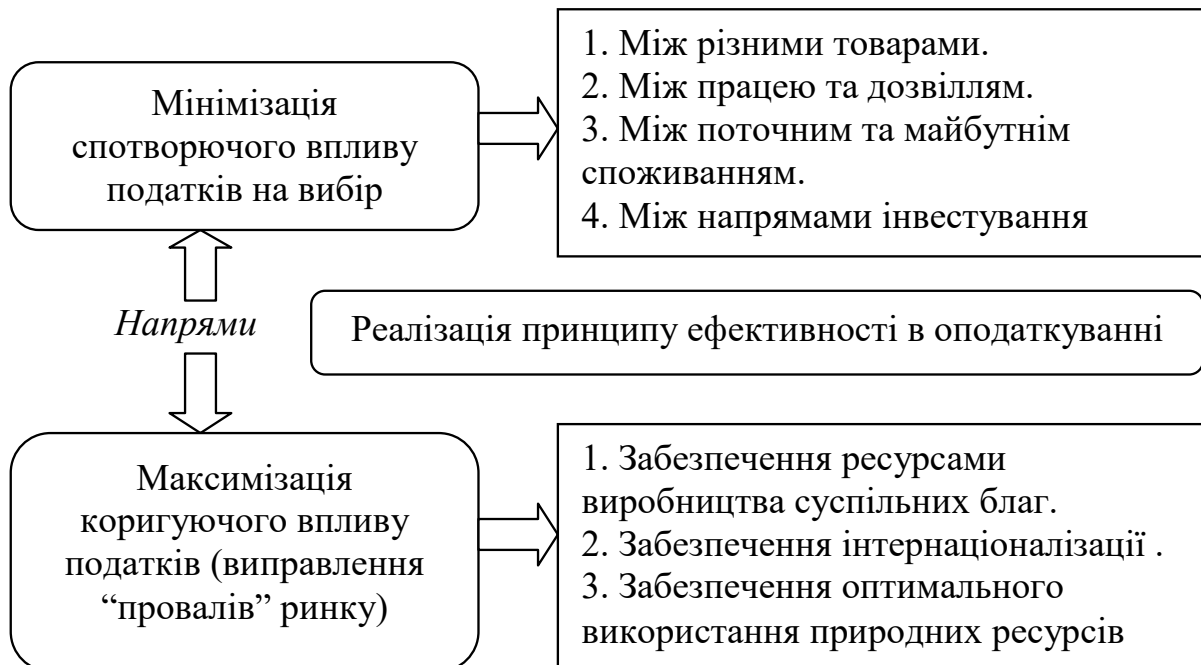


Рис. 2.12 Напрями і аспекти реалізації економічної ефективності в оподаткуванні

Складено автором

Нині процес реформування податкової системи є незавершеним. Стрімка глобалізація економічних процесів, розвиток технічного забезпечення фінансових процесів, євроінтеграційні прагнення України зумовлюють необхідність реалізації реформи податкової системи з метою підвищення ефективності її функціонування, адаптації вітчизняної податкової системи до вимог конкурентного глобального середовища шляхом зміни як її структури, так і характеристик. Податкова система постійно взаємодіє з економічним середовищем на різних рівнях, а тому має підтримувати конкурентні переваги та забезпечувати можливості для формування конкурентоспроможності національної економіки в умовах трансформації.

Оподаткування має фундаментальне значення для сталого розвитку: воно підтримує основні функції ефективної держави і визначає контекст економічного зростання. Розвиток економіки тісно пов'язаний з реалізацією політики оподаткування, а рівень податкового навантаження вважається найважливішим показником якості податкової політики. Неабияке значення має також структура податкової системи: набір використовуваних податкових інструментів, співвідношення ставок і форми податкового адміністрування, які безпосередньо впливають на оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу. В сучасних умовах країни застосовують комбінований принцип регулювання економіки, де механізм вільного ринку більшою чи меншою мірою перебуває під впливом держави через систему оподаткування як один з основних заходів регулювання ринку. Це відбувається за допомогою трьох податкових функцій – фіскальної, розподільної та регулюючої.

Держава, забезпечуючи інтереси суспільства в різних сферах життєдіяльності, формує та впроваджує відповідну політику: економічну, соціальну, екологічну, демографічну тощо. Визначивши концепцію економічної політики, держава встановлює напрям розвитку, а також стратегію і тактику досягнення поставленої мети. Це пояснює, чому податкова політика та податкова система мають чітку спрямованість на вирішення конкретних завдань і проблем.

На підставі дослідження вітчизняного фіскального законодавства, автор упорядкував процес становлення податкової системи України за двома блоками залежно від спрямованості заходів:

1) зміни в організаційній структурі, що враховує реформування системи оподаткування, податкового механізму;

2) зміни в інституційній структурі, які передбачають реформування податкової служби і процесу податкової діяльності.

Незважаючи на відмінності між податковими системами різних країн, вони мають спільні риси, визначені в наукових джерелах як податковий інструментарій, який вказує на те, що кожен податок повинен мати суб'єкт, об'єкт, джерело, одиницю оподаткування, ставку, податкові стимули, метод стягнення та спосіб визначення.

Виходячи з цього, можна навести таке загальне тлумачення податкової системи (з фінансового погляду): прийнятий порядок оподаткування, яким визначається перелік суб'єктів податкових відносин, сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) та вимоги до проведення операцій з оподаткування, де суб'єктами податкових відносин є державні інститути, платники та посередники.

За глобального ринку і міжнародної податкової конкуренції забезпечення конкурентоспроможності податкової системи без інструментів недобросовісної конкуренції може відбуватися лише за рахунок інших інструментів та механізмів, передбачених податковою політикою. Таким чином, формування конкурентних переваг податкової системи на основі реалістичного підходу до умов оподаткування та інструментів податкової політики, зручності ведення бізнесу на певній території та зважених регуляторних і адміністративних правил не призведе до виникнення недобросовісної податкової конкуренції. При цьому реагування на глобальні та регіональні тенденції в оподаткуванні сприятимуть посиленню якості податкової системи та забезпечуватимуть реалізацію дієвої податкової політики стосовно суб'єктів господарювання.

2.3. Конкуренстоспроможність як чинник трансформації податкових систем

Сталий розвиток країн, галузей, механізми стимулювання підприємницької діяльності організацій та фізичних осіб залежать від оподаткування (Е.Бікас [356] та ін; Л. Беттендорф [355], С. Буковецький [358], Д. Вілдасін [546], Дж. Вілсон [548] та Р.Гордон [419], З. Кауркабуле [361], Й. Ким [440], Г.Джирунъєн [413], Л. Джирунас [412], А. Ханссон [422], А. Хауфлер [424], И. Фігурска [401]).

Оподаткування має фундаментальне значення для сталого розвитку: воно підтримує основні функції ефективної держави й задає контекст для економічного зростання. Розвиток економіки тісно пов'язаний з реалізацією політики оподаткування, а рівень податкового навантаження вважається головним показником якості податкової політики. Не менше значення має також структура податкової системи: набір використовуваних податкових інструментів, співвідношення ставок і форми податкового адміністрування, які безпосередньо впливають на оподаткування.

Зарубіжні й українські експерти і дослідники займають однакову позицію щодо значного безпосереднього впливу податкової системи на діяльність суб'єктів господарювання та національну економіку загалом. Проте погляди є різними щодо того, наскільки потужний вплив справляє високе оподаткування на стимулювання або, навпаки, пригнічення активності та розвитку суб'єктів господарювання. Наприклад, результати емпіричних досліджень, проведених Й. Ким та співавт. [440], А. Ханссоном [422], Д. МакГоуеном і Р. Кнеллером [447], вказують на те, що високі податки в країні гальмують підприємництво. Таку саму позицію підтримує С.Фольстер [402], який довів істотне негативне співвідношення між податковим навантаженням і рівнем підприємництва, а також те, що зниження податкового тягаря на 10 в. п. у країні, наприклад, зумовлює збільшення числа підприємців утричі. Однак у світі є достатньо прикладів, коли в країнах встановлено відносно високі ставки податків, що не заважає розвиткові суб'єктів господарювання на їх території, скажімо у Данії чи Швеції.

За сучасних реалій розвитку рівень конкуренції між країнами загострюється на світових ринках внаслідок переливу капіталу, розвитку економічних відносин, глобалізаційних та інтеграційних процесів. Закономірно, що рівень конкурентної боротьби загострюється не лише між державами, але й між галузями, регіонами, підприємствами. На сьогоднішній день більшість підприємств розвиваються за складних умов, оскільки вони втратили значну частку ринків збуту продукції, характеризуються низьким рівнем конкурентної боротьби, а також у 2015-2017 рр. відбулося скорочення прибутку, зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках. Проблема погіршення результатів діяльності підприємств відобразилася на фінансово-економічному становищі країни та зумовлена дією таких чинників: зростаючий податковий тиск; нестабільність політичної обстановки; неефективність банківського кредитування; відсутність системи страхування діяльності інвесторів; недовіра до законів, нормативно-правових актів; зростаючий рівень корупції; послаблення інноваційно-інвестиційного розвитку. Окрім того, більшість суб'єктів господарювання, процеси економічного, фінансового розвитку потребують втручання з боку органів державної влади. Даний вплив держави проявляється у вигляді регулювання податкової політики, що є основним завданням для державних органів і потребує реформування.

Інвестори обирають країни з оптимальним рівнем податкового навантаження, сприятливими умовами оподаткування, достатнім рівнем захисту їх діяльності та можливістю зростання вкладеного капіталу, що впливає на рівень економічного розвитку держави, формує її конкурентні переваги. Тому, податкова система є вирішальним фактором який впливає на створення сприятливих умов розвитку бізнесу, діяльності господарюючих суб'єктів, способом залучення фінансових ресурсів. Саме розвиток податкової системи дозволить знизити рівень безробіття населення, підвищити розмір заробітної плати, покращити добробут населення за умови активізації інвестиційної діяльності, що гарантуватиме відновлення конкурентоспроможності.

Встановлено, що податкова система є тим фактором який впливає на рішення суб'єктів господарювання щодо відкриття бізнесу, адже створює передумови розвитку або гальмування бізнесу. Одночасно, регулювання економічного, фінансового, соціального розвитку, спрямування доходів здійснюється через податкову систему, але за умови сприятливої податкової політики уряду. Як ми вже зазначали у попередніх параграфах, конкурентоспроможність держави та конкурентоспроможність податкової системи є взаємопов'язаними явищами, що пояснюється їх впливом на розвиток національної економіки. Поряд з цим, важливим параметром податкової системи є можливість створювати конкурентні переваги для розвитку країни, забезпечити нагромадження бюджету, відновити процес економічного зростання. Тому, доцільним є дослідження ролі податкової політики у формуванні податкової системи країни, сутності податкової конкуренції, доцільності регулювання податкової системи заради зростання конкурентоспроможності держави, напрямів покращення податкового середовища і вирішення існуючих проблем.

Питання формування і розвитку конкурентоспроможності податкової системи, особливості формування і коригування податкової політики, необхідність регулювання податкової конкуренції було розглянуто в працях багатьох науковців, серед яких: Безпалько І.Р. [13], Богатирьова Є.М. [18], Іванов Ю.Б. [87], Чумакова О.О. [91], Коротун В.І. [113], Крисоватий А.І. [121], Мельник В.М. [152], Кошук Т.В. [122], Маринчук С.Г. [144], Олейнікова Л.Г. [223], Педь І.В. [237], Самусевич Я.В. [271], Скоринін А.П. [280], Фролова Н.Б. [316], Цимбалюк І.О. [324], Череп О.Г. та Калантарова А.Р. [327], Шинкаренко І.В. [334]

Проте особливості підвищення конкурентоспроможності податкової системи, вплив податкової системи на рівень конкурентоспроможності держави, сутність міжнародної податкової конкуренції, роль податкової політики залишаються дослідженими не в повній мірі. Тому розпочнемо із визначення сутності податкової політики, конкурентоспроможності податкової політики та її ролі в регулюванні національної економіки.

Перейдемо до аналізу існуючих підходів до визначення впливу конкурентоспроможності на рівень конкурентної боротьби країни на міжнародному ринку. Загострення конкурентної боротьби спостерігається у багатьох сферах, а особливо в податковій, що пояснюється потребою у здійсненні реформування сфери податків заради розвитку вітчизняного бізнесу, залучення інвестицій, розвитку економіки.

Безпалько І.Р. (2015) співставив податкові системи різних країн за основними показниками діяльності та визначив основні переваги податкової системи України, а саме: скорочення ставок податків; зменшення кількості податків та зборів; запровадження електронної системи сплати податків; реформування податкової системи [13]. Одночасно, серед недоліків податкової системи було визначено: нестабільність податкового законодавства; обмеженість доступу до нормативних актів та законів; постійна змінність нормативно-правової бази; неузгодженість дій органів державної влади; складність та незрозумілість податкового законодавства; невідповідність підзаконних актів прийнятим законам; протистояння інтересів платників податків та органів державної влади. Все вище перелічене спричиняє нестабільність розвитку національної економіки, непривабливість вкладення іноземних інвестицій у розвиток бізнесу, погіршення соціального становища громадян. Тому, автор пов'язував конкурентоспроможність податкової системи із механізмом регулювання податкових платежів, роботою контролюючих органів, прозорістю процесу сплати податків, розвитком податкової свідомості щодо сплати платниками податків у визначений термін та зменшення числа випадків ухилення від сплати податків, що гарантуватиме зростання конкурентоспроможності підприємств, надходжень до державного бюджету та добробуту суспільства.

Череп О.Г. та Калантарова А.Р. проаналізували конкурентні переваги національної економіки, визначили особливості та передумови зростання конкурентоспроможності податкової системи, напрями підвищення ефективності формування податкової системи [327, с. 388-390]. В дослідженні було визначено

чинники впливу на конкурентоспроможність податкової системи, які наведені на рис. 2.13.

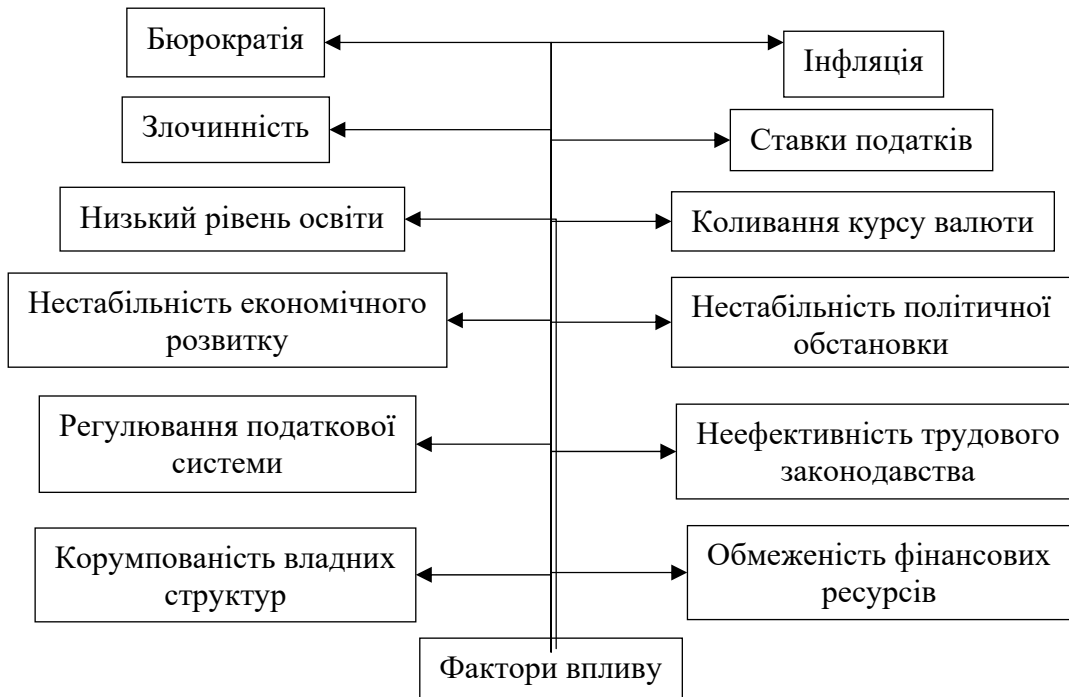


Рис. 2.13 Чинники впливу на конкурентоспроможність податкової системи

Примітка: побудовано автором на основі [327, с. 388-390]

Водночас, під конкурентоспроможністю податкової системи визначалася здатність держави до налагодження вітчизняної системи оподаткування, здійснення позитивних зрушень щодо зменшення кількості податків, зміни податкового законодавства, створення умов розвитку підприємств, залучення інвестицій та впровадження інновацій, тобто отримання сукупності конкурентних переваг.

Гончаревич Л.Г. дотримувався думки, що активізація інноваційної діяльності, зростання кваліфікації робочої сили, розвиток ринкової економіки, сприятливе середовище щодо ведення бізнесу, залучення інвестиційних ресурсів забезпечать зростання конкурентоспроможності [43]. Саме загострення конкурентної боротьби держави спонукає її до раціонального використання ресурсів, пошуку способів економічного зростання, вдосконалення діючого законодавства. В дослідженні було проаналізовано взаємозв'язок наступних категорій: конкурентоспроможність; добробут населення; податкова політика; продуктивність. Основою розвитку економіки має бути побудова ефективної

податкової системи, оскільки саме вона регулює взаємодію держави із господарюючими суб'єктами. Конкурентоспроможність податкової системи залежить від дотримання основних принципів (справедливість, гнучкість, відповідальність платників, рівність, узгодженість ставок податків, системність), врахування дії чинників ринкового середовища (зовнішні – податкова поведінка, макроекономічна стабільність та внутрішні – справедливість податкової системи, можливість до сплати податкового навантаження), рівня довіри населення до податкових органів влади, дієвості законодавства та сприяє досягненню сформованих цілей діяльності, забезпеченню довгострокового розвитку.

Як у межах Лісабонської стратегії, так і в стратегії “Європа – 2020” було поставлено завдання зробити Європу найбільш конкурентоспроможним і динамічним економічним простором у світі. Наприклад, стратегічна мета Європейського Союзу спрямована на підвищення його глобальної конкурентоспроможності шляхом економічного оновлення та поліпшення в соціальній сфері та охороні довкілля, що відповідає принципам інклюзивного розвитку. Конкурентоспроможність стала одним із політичних пріоритетів ЄС як об'єднання. У такому контексті саму спільноту можна розглядати як одну з переваг у глобальній конкурентній боротьбі за економічних суб'єктів та базу оподаткування. Конкурентоспроможна європейська економіка є неодмінною умовою для реалізації економічних і соціальних цілей Співтовариства та політики раціонального використання довкілля, а також для зростання якості життя громадян. Зусилля ЄС, котрі мають на меті зміцнення конкуренції, також націлені на пристосування європейської економіки до нових рамкових умов: структурні зрушення, перенесення індустріальної діяльності в країни, що розвиваються, переміщення робочих місць і ресурсів до нових економічних галузей, ризик деіндустріалізації.

У щорічному зверненні до Конгресу США “Про становище в країні” (State of the Union adres) президент Б. Обама окреслив свій план підвищення конкурентоспроможності країни у світовій економіці. Акцент було зроблено на збільшення інвестицій США в освіту, інфраструктуру та наукові інновації й забезпечення сві-

тового лідерства в цих сферах. “Ми повинні зробити Америку найкращим місцем на землі для ведення бізнесу”, – зазначено у зверненні.

Крім того, повною мірою повинен проявитися й ефект масштабу, який у теорії податків наочно проілюстрований кривою А. Лаффера: низькі податки забезпечують вищі надходження уряду за рахунок збільшення кількості їх платників і сталості зростання їхньої податкової бази.

Проте на сьогодні, лише малі податкові ставки не є запорукою такого збільшення на певній території та розширення податкової бази. Важливу роль відіграють правила (режими) оподаткування різних видів доходів від різних видів господарської діяльності, режими їх адміністрування, характер податкових пільг загалом та в межах економіки країни в цілому, наявність кваліфікованої робочої сили та належний захист прав власності. Такі вимоги сприяють тому, що у платників з'являється досить широкий вибір сприятливих податкових юрисдикцій для розміщення бізнес-структур (головних компаній, їхніх філій та дочірніх підрозділів ТНК). Загальна структура транснаціональної групи будується таким чином, щоб мінімізувати глобальне податкове навантаження (знизити ефективну податкову ставку) шляхом активного перенесення доходів між податковими юрисдикціями. У світовій практиці суб'єкти господарювання широко використовують механізми міжнародного податкового планування, такі як диверсифікація прибутків, виведення й оподаткування прибутків у країнах із незначним податковим навантаженням тощо.

Система податкового планування за допомогою юридично дозволених методів із використанням низькоподаткових юрисдикцій набула таких значних масштабів, що на Всесвітньому економічному форумі 2012 р. один з основних тезисів полягав у боротьбі з ухиленням від оподаткування в усіх проявах, у тому числі й через обмеження податкового планування шляхом трансфертного ціноутворення.

Зауважимо, що ідею ототожнення конкуренції з процедурою започаткування бізнесу на певній території, як відомо, вперше висловив Нобелівський лауреат Ф. фон Хайек. Цей механізм міжнародного податкового планування передбачав переведення прибутків із юрисдикцій з високим рівнем податків до країн з лібе-

ральним оподаткуванням за допомогою трансфертного ціноутворення, репатріації доходів у формі дивідендів, процентів, роялті та інших платежів на адресу зарубіжної компанії, розміщеної у відповідній юрисдикції.

Застосовувані в певній країні методи усунення міжнародного подвійного оподаткування (встановлені національним податковим законодавством, а також міжнародними угодами) теж помітно впливають на характер міжнародної податкової конкуренції. Так, метод податкових звільнень здатний посилити цю конкуренцію, оскільки стимулює платників податків, які є резидентами країн із вищим рівнем оподаткування відповідних доходів, вести господарську діяльність у зарубіжних юрисдикціях, де такі доходи підлягають помірному оподаткуванню. У результаті операцій з перенесення факторів виробництва в сприятливі у податковому плані країни, суб'єкти господарювання мінімізують ефективні податкові ставки, а юрисдикція їх резидентства втрачає частину потенційних податкових доходів. Проте такі рішення приймаються, як правило, щодо активів нематеріального характеру, котрі мають високу мобільність і мінімальний ризик фізичної втрати. В іншому випадку країна резидентства має забезпечувати не лише привабливі податкові ставки, а й належний захист прав власності, політичну стабільність, прийнятні процедури адміністрування, що зазвичай не збігається. Прикладом того, що розмір податкових ставок не є вирішальним чинником вибору місця розташування суб'єктів господарювання можуть бути Швеція, Данія, Норвегія, навіть Франція та Німеччина, де ставки податків не можна назвати низькими, й порівняно з Україною вони є вищими, проте в дослідженнях умов ведення бізнесу за методологією Світового банку в категорії "оподаткування" ці країни мають рейтинг, що вдвічі – втричі вищий за український. Більше детально ці тенденції розглядаємо в розділі 3.

Забезпечення конкурентних переваг, у тому числі у сфері оподаткування, має ґрунтуватися не лише на сприятливих податкових умовах, а й на інфраструктурних умовах, котрі забезпечують комфортне ведення бізнесу в країні, захист прав власності, превалювання права, інноваційний розвиток та кадровий потенціал. Низькі ставки податків без інституціональної складової та впливу інших фак-

торів не є вичерпною конкурентною перевагою. Як зазначалося нами в Розділі 1, міжнародна економічна конкуренція реалізується шляхом конкуренції в оподаткуванні та в інституційному середовищі. Зазначені чинники формують стійкі конкурентні переваги держави в сфері оподаткування лише за наявності зрілої інституційної складової. В цьому контексті конкурентоспроможність в оподаткуванні є невід'ємною складовою загальної економічної конкурентоспроможності держави.

Зростання рівня податкової конкуренції обумовлює перерозподіл фінансових ресурсів, інвестиційного капіталу, трудових ресурсів на рівні різних країн та здійснює вплив на розвиток економіки, ефективність діяльності підприємств, добробут населення. Тому, виникає необхідність у підвищенні конкурентоспроможності національної економіки шляхом формування раціональної системи оподаткування, що сприятиме виявленню недоліків податкової системи, вдосконаленню податкового законодавства, створенню сприятливих умов розвитку середнього та малого бізнесу.

Так, В. Танзі дослідив фактори впливу на розвиток податкової системи, серед яких було визначено:

- коригування трансферних цін обумовлює зростання випадків ухилення від сплати податків внаслідок зниження рівня податкового навантаження, недотримання вимог чинного податкового законодавства та потребує вжиття заходів щодо запобігання випадків несплати податків;

- виникнення нових форм ведення бізнесу, які не завжди мають позитивний вплив на розвиток податкової системи, адже обумовлюють зменшення обсягів надходження до державного бюджету від сплати податків, знижують ефективність регулювання діяльності окремих видів бізнесу;

- процес впровадження електронних грошей ускладнює можливості щодо здійснення контролю за рухом грошей, визначення об'єкту оподаткування та обумовлює скорочення податкових платежів до бюджету;

- сповільнення процесу обміну інформацією між різними країнами щодо руху грошових коштів, розміру податкових платежів також призводить до ухилення від сплати податків шляхом приховування доходів;

- існування офшорних зон призводить до відмивання грошей, несплати податків, скорочення надходжень до державного бюджету; застосування фінансових інструментів при переміщенні грошей призводить до неможливості визначення об'єкту оподаткування, нарахування визначеної суми податку, застосування різного роду санкцій;

- підвищення рівня податкової конкуренції - має позитивний вплив на розвиток податкової системи, який проявляється у зниженні рівня корупції, раціональності використання коштів, податкового тиску, поліпшенні добробуту населення, а також негативний вплив, що відображається шляхом зростання податкового тягаря на окремих суб'єктів господарювання, зменшення сум податкових надходжень до різних рівнів влади, скорочення темпів виробництва, погіршення соціального добробуту, виробництва продукції яка не відповідає встановленим стандартам, зростання рівня забруднення навколишнього середовища [486].

Одночасно, в дослідженні було визначено, що ефективність податкової системи держави визначається рівнем податкового навантаження, кількістю податків, встановленими податковими ставками, чинністю та стабільністю існуючого законодавства, функціонуванням податкових органів.

Відходить у минуле твердження, що конкурентоспроможність економіки може бути досягнута за рахунок або зниження витрат виробництва на одиницю продукції, або підвищення якості продукції. Перший шлях, якщо його транслювати на макрорівень у сфері оподаткування, дає короткостроковий ефект і може мати негативне соціальне значення, оскільки передбачає зменшення надходжень до бюджетів суверенних країн. Перспективніший шлях – виробництво нової продукції або покращання якості наявної, де на макрорівні продукцією постають умови оподаткування та інституційні фактори загалом, а споживачем – суб'єкти господарювання. Поліпшення якості інституційного середовища ведення бізнесу в окремій країні має супроводжуватися формуванням економіки, основаної на знаннях, комерціалізації наукових розробок, кадровому потенціалі й можливе за умови мобілізації всіх інтелектуальних ресурсів.

Таким чином, національні податкові системи трансформуються як під впливом внутрішніх факторів інституційного та економічного характеру, що відповідають завданням економічної політики держави, так і під впливом зовнішніх факторів, що не залежать від країни, але на які держава має реагувати. Суперництво за ресурси, що набуваються з діяльністю платників податків на території країни, а також суперництво за успішність діяльності національних компаній за межами країни, в кінцевому результаті вимірюється через створювану додану вартість, сплачені до бюджетів податки, формування робочих місць та забезпечення добробуту громадян на суверенній території, а також через можливість формувати умови для інвестицій, впровадженні іновацій та підвищення якості людського капіталу. Це обумовлює глибоку взаємозалежність національних податкових систем та політик. Глобалізація з одного боку розширила горизонти ведення бізнесу і реалізації, в тому числі і економічної політики держав світу, а з іншого, посилила взаємний вплив, в тому числі, і особливо в сфері оподаткування. Це значно обмежує можливості для різкої зміни та трансформації податкових систем, втім суттєво підвищує роль і значення інституційної складової конкуренції.

Конкурентні переваги економіки країни забезпечуються лише на засадах комплексного підходу до розвитку, в рамках якого сфері оподаткування належить важливе місце. Дослідження інституціонального аспекту оподаткування передбачає розгляд окремих інституційних чинників, під якими зазвичай розуміють законодавчо-нормативну базу оподаткування, його організаційні форми, регламентацію роботи податкових органів, що формують межі, у яких відбуваються всі дії платників податків та відповідних державних органів.

Оскільки податкова система є фрагментом цілісної інституційної композиції суспільства й розвивається в тісному взаємозв'язку з багатьма іншими її блоками, аналізувати інституційні умови справляння податків потрібно з урахуванням загального впливу системи економічних взаємовідносин, податкової та митно-тарифної політики, обсягу тіньової економіки, інших економічних факторів.

В умовах нестабільної економічної та політичної ситуації в процесі реалізації конкретних кроків податкової реформи варто брати до уваги, що теоретично «виважена» податкова система та заходи податкового адміністрування, якщо вони несумісні з іншими компонентами інституційної структури, можуть виявитися деструктивними елементами економіки. Як умови справляння податків, визначені відповідним законодавством формують загальні умови економічної діяльності, так само і зміна базового середовища веде до зміни умов оподаткування, що зумовлює виникнення нових формальних і неформальних правил, нових форм взаємодії економічних агентів.

Суттєвий взаємний вплив на інституційне середовище податкової системи має, зокрема, тіньовий сектор економіки. Водночас на функціонування та конкурентоспроможність податкової системи істотно впливають такі зовнішні інституції, як фінансовий сектор, дозвільний та регуляторний режими, в країні, пов'язаний з ними обсяг тіньового сектору економіки, правові та судові інституції тощо. Податкова система не формується у вакуумі, в якому працюють суб'єкти господарювання, а доповнює сукупність характеристик економічного середовища, що впливають на прийняття рішень цими суб'єктами щодо місця розміщення активів та накопичення прибутків.

Результати дослідження дозволяють зауважити, що конкурентоспроможність податкової системи є здатністю держави до формування та коригування діючої системи оподаткування, визначення напрямів податкової політики та можливістю щодо покращення податкового законодавства шляхом дотримання принципів, використання методів, інструментів, що дозволить конкурувати з іншими країнами, отримати конкурентні переваги, залучити зовнішніх інвесторів, збільшити надходження до державного бюджету у вигляді податкових платежів, покращити соціально-економічний розвиток, добробут населення. На кінець відзначимо, що процес перерозподілу фінансових ресурсів в країні залежить від рівня конкурентоспроможності податкової системи. Поряд з цим, від прозорості, простоти, ефективності податкової системи, зменшення числа випадків ухилення від оподаткування залежить соціально-економічний розвиток,

збалансованість інтересів суспільства, незалежність держави. Одночасно, неефективність ведення податкового обліку, зростаючий рівень податкового навантаження на платників податків, недовіра чинного законодавства, низький рівень податкової культури та захисту прав платників податків, відсутність механізму розподілу податкових пільг, фіскальний характер податків негативно впливають на ефективність податкової системи, розвиток суб'єктів господарювання. Саме запровадження методів боротьби із ухиленням від сплати податків, розробка нових податкових реформ дозволить підвищити ефективність роботи уряду, органів державної влади, що сприятиме зростанню конкурентоспроможності податкової системи та забезпечить розвиток передових галузей економіки, виробництва, залучення інвестиційних ресурсів, налагодження експорту, активізації збуту продукції на зовнішній ринок.

В свою чергу конкурентоспроможність держави залежить від ефективності податкової системи, наявності конкурентних переваг, сформованої податкової політики. Отже, в цілому зростання конкурентоспроможності держави можливе за умови регулювання податкової політики, вдосконалення податкової системи, дотримання умов добросовісної конкуренції, адаптації до вимог міжнародного ринку, зміцнення конкурентних позицій підприємств, що відіграє вагомую роль у налагодженні економічної, політичної стабільності, відновленні інвестиційної активності.

Висновки до розділу 2

Підбиваючи підсумок аналізу змістовного аспекту поняття “податкова система” та її ролі і місця в забезпеченні конкурентних переваг у сфері міжнародної податкової конкуренції, можна зробити кілька висновків.

1. Обґрунтовано, що дослідження еволюції наукових поглядів на податкову систему, під впливом зміни ринкових відносин, глобалізаційних процесів економічної діяльності, інформатизації тощо, дозволяє визначити зміни в соціально-економічній природі податків в сучасних умовах, ролі оподаткування в економічних процесах та реформуванні структури суспільного виробництва. При цьому

механізм вільного ринку більшою чи меншою мірою зазнає впливу держави через систему оподаткування, як один з основних заходів регулювання ринку.

2. Запропоновано доповнити структуру податкової системи підсистемою інформаційного забезпечення, яка має включати форми звітності, статистичні дані і будь-яку іншу інформацію, яка відображає рівень надходжень та специфіку податкових відносин держави та громадян щодо виконання своїх конституційних прав і гарантій. Інформаційна складова забезпечує не лише можливість виконання функцій адміністрування всередині країни, але і дозволяє забезпечувати обмін податковою інформацією на міжнародному рівні і реалізовувати контроль податкових надходжень в умовах глобалізації, а також контроль трансфертного ціноутворення в умовах поширення практики розмивання податкової бази та ухилення від оподаткування.

3. Аргументовано, потребу в розширенні і доповненні складу суб'єктів податкових відносин органами судочинства. У той же час, під державою, як суб'єктом, розуміємо фіскальні та митні органи, що уповноважені на здійснення функцій оподаткування і контролю, а також Міністерство фінансів, як орган, що формує податкову політику держави.

4. У зв'язку з цим можна дати таке загальне визначення податкової системи (з фінансових позицій): прийнятий порядок оподаткування, яким визначаються перелік суб'єктів податкових відносин, сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) і вимоги до проведення операцій з оподаткування на основі дотримання загальних і спеціальних принципів оподаткування.

Таке визначення враховує усі складові податкової системи, а також наявність процедурної складової адміністрування і можливість реагування системи на сучасні виклики, в тому числі розмивання податкової бази та цифрової економіки.

Дослідивши теоретичні засади сутності податкової системи, вважаємо, що до її основних ознак можна віднести: цілісність (єдність та неподільність); національну специфіку; відкритість; динамічність системи; безпосередній зв'язок з елементами фінансової системи; похідний характер від суспільних відносин; взаємозалежність з іншими державними системами; взаємозалежність і

взаємозв'язок елементів системи; складність системи та її структури. При цьому, структура податкової системи залежить від обраного типу податкової політики.

5. Визначено, що діяльність зі справляння податків має на меті виконання положень, зафіксованих податковою системою та потребує активної діяльності суб'єктів державного управління через провадження податкової політики. Пропонуємо комплексний підхід до розуміння податкової політики.

6. Визначили, що функціональними основними складовими податкової політики є: визначення рівня податкового потенціалу та сукупності податків і зборів; формування суб'єктів податкових відносин і порядку проведення операцій з оподаткування; регулювання економічного і соціального розвитку з використанням податкових важелів; забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження між різними категоріями платників.

7. Запропоновано до принципів оподаткування включити принцип економічної ефективності, що проявляється через мінімізацію адміністративних витрат, як на виконання податкового обов'язку з боку платників, так і на мобілізацію податків з боку фіскальних органів. Дотримання зазначеного принципу дозволить формувати раціональну систему.

8. В умовах глобального ринку і міжнародної податкової конкуренції забезпечення конкурентоспроможності податкової системи, без інструментів недобросовісної конкуренції, може відбуватися лише за рахунок інших інструментів та механізмів, передбачених податковою політикою. Таким чином, формування конкурентних переваг податкової системи на основі реалістичного підходу до умов оподаткування та інструментів податкової політики, зручності ведення бізнесу на певній території та зважених регуляторних і адміністративних правил, не призведе до виникнення недобросовісної податкової конкуренції. При цьому, реагування на глобальні та регіональні тенденції в оподаткуванні сприятимуть посиленню якості податкової системи та забезпечуватимуть реалізацію дієвої податкової політики стосовно суб'єктів господарювання.

9. Аргументовано, що національні податкові системи трансформуються як під впливом внутрішніх факторів інституційного та економічного характеру, що

відповідають завданням економічної політики держави, так і під впливом зовнішніх факторів, що не залежать від країни, але на які держава має реагувати. Суперництво за ресурси, що набуваються з діяльністю платників податків на території країни, а також суперництво за успішність діяльності національних компаній за межами країни, в кінцевому результаті вимірюється через створювану додану вартість, сплачені до бюджетів податки, формування робочих місць та забезпечення добробуту громадян на суверенній території, а також через можливість формувати умови для інвестицій, впровадженні іновацій та підвищення якості людського капіталу. Це обумовлює глибоку взаємозалежність національних податкових систем та політик. Глобалізація з одного боку розширила горизонти ведення бізнесу і реалізації, в тому числі і економічної політики держав світу, а з іншого, посилила взаємний вплив, в тому числі, і особливо в сфері оподаткування. Це значно обмежує можливості для різкої зміни та трансформації податкових систем, втім суттєво підвищує роль і значення інституційної складової конкуренції.

10. Результати дослідження дозволяють зауважити, що конкурентоспроможність податкової системи є здатністю держави до формування та коригування діючої системи оподаткування, визначення напрямів податкової політики та можливістю щодо покращення податкового законодавства шляхом дотримання принципів, використання методів, інструментів, що дозволить конкурувати з іншими країнами, отримати конкурентні переваги, залучити зовнішніх інвесторів, збільшити надходження до державного бюджету у вигляді податкових платежів, покращити соціально-економічний розвиток, добробут населення.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

3.1. Індикатори конкурентоспроможності країн та їх взаємозв'язок із податковою системою

З метою визначення методологічних підходів до формування конкурентоспроможності податкових систем та їх порівняння, дослідимо показники конкурентоспроможності країн, за якими здійснюється порівняння на міжнародному рівні. У зарубіжних та вітчизняних джерелах науковці зазначають три основні підходи до оцінювання і порівняння конкурентоспроможності. Перший підхід заснований на розрахунку значень питомої оплати праці. Функцією таких характеристик є продуктивність праці, заробітна плата і валютний курс. Система цих показників дає змогу апроксимувати та зіставити національні рівні витрат і цін. У ситуаціях з різкими коливаннями валютних курсів саме останній показник в короткостроковому періоді визначає мінливість цін, а отже, і зрушення в рівнях конкурентоспроможності. Втім, як ми вже зазначали раніше, визначення конкурентоспроможності лише на порівнянні витрат – не відповідає в повній мірі сучасним економічним теоріям та реаліям. Другий підхід ґрунтується на аналізі реалізованих конкурентних переваг за показниками зовнішньоторговельної діяльності країни, а також за даними про зміну частки вітчизняних товарів у внутрішньому товарообігу. Третій – заснований на порівнянні країн за рейтингами конкурентоспроможності, має більш комплексний характер і нині активно застосовується в експертному середовищі, зокрема в дослідженнях Всесвітнього економічного форуму (ВЕФ).

Найбільш поширеним на сьогодні у світовій практиці є третій підхід, де для інформування суб'єктів господарювання про умови ведення бізнесу в тій чи іншій країні, а також визначення конкурентних переваг держав, започатковані й складаються на постійній основі загальноновизнані і авторитетні рейтинги, які дають

можливість оцінювати зміни економічних та інфраструктурних умов різних країн. Як приклад, можна навести Індекс глобальної конкурентоспроможності (далі ІГК) (*The Global Competitiveness Index*) і рейтинг “Ведення бізнесу” (*Doing Business*), котрі дають глобальну оцінку економіки в динаміці за допомогою декількох критеріїв, які водночас є найбільш авторитетними і цитованими.

Індекс глобальної конкурентоспроможності (ІГК) концентрується на конкурентоспроможності як наборі інститутів та економічній політиці, що дасть змогу отримати високі темпи в середньостроковій перспективі та призначений для прогнозування перспектив зростання в найближчі п’ять років. Для вимірювання конкурентоспроможності ВЕФ використовує так званий індексний метод, коли для порівняння різних країн виводиться агрегований індекс, який розраховується шляхом агрегації різних показників та заснований на комбінації загальнодоступних статистичних даних та результатів опитування керівників компаній – великого щорічного дослідження [367]. Анкету складено так, щоб охопити широке коло чинників, які впливають на бізнес-клімат. Звіт також містить детальний огляд сильних і слабких сторін конкурентоспроможності країн, що робить можливим визначення пріоритетних областей для формулювання політики економічного розвитку та ключових реформ.

Основним засобом узагальненого оцінювання конкурентоспроможності країн є індекс глобальної конкурентоспроможності, створений для ВЕФ професором Колумбійського університету К. Сала-і-Мартіном і вперше опублікований у 2004 р. ІГК містить 12 складових, об’єднаних у чотири групи, які детально характеризують конкурентоспроможність країн світу, що перебувають на різних рівнях економічного розвитку: Середовище (“Якість інститутів”, “Інфраструктура”, “Технологічний рівень”, “Макроекономічна стабільність”), Людський капітал (“Здоров’я”, “Вища освіта і професійна підготовка”), Ринки (“Ефективність ринку товарів і послуг”, “Ефективність ринку праці”, “Розвинутість фінансового ринку”, “Розмір внутрішнього ринку”), Розвиток Інновацій (“Конкурентоспроможність компаній” та “Інноваційний потенціал”). Для можливості порівняння конкурентоспроможності різних за рівнем розвитку країн в Індекс інтегровано концепцію

стадій економічного розвитку. Це означає, що важливість кожної з 12 складових залежить від стадії розвитку економіки кожної окремо взятої країни.

До першої групи країн входять країни “початкової” стадії розвитку, коли джерелами конкурентоспроможності є або сировина, або дешева некваліфікована робоча сила. Бізнес у таких країнах конкурує на основі цінової політики, а низькі зарплати свідчать про невисоку продуктивність праці. Друга група об’єднує країни, котрі перебувають на стадії ефективного розвитку. Так, розвиток складних виробничих процесів, поліпшення якості продукції, фактичне зростання доданої вартості. Третій, вищий ступінь, який експерти ВЕФ називають стадією інноваційного розвитку, характеризується істотним зростанням заробітної плати і високим рівнем життя населення. Проте це досягається лише в тому випадку, якщо окремі компанії та в цілому бізнес цих країн здатний конкурувати на глобальних ринках завдяки абсолютній новизні своєї продукції, найвищій якості і складності. Отже, країни-лідери, які досягли найвищих показників ВВП на одну особу (понад 20 тис. дол.), повинні мати такі високорозвинуті інститути: відкрита ринкова економіка, вільне ціноутворення, низькі митні бар’єри, висококонкурентне ринкове середовище; переважання приватної власності при одночасному її захисті; ефективне податкове адміністрування, податкова система, підконтрольна платникам податків через демократичні представницькі інститути; ефективні державні організації з низьким рівнем корупції; прозорі громадські та фінансові інститути; демократична політична система з високим рівнем політичної конкуренції, надійні механізми контролю над державою і бюрократією; законослухняні громадяни, незалежна судова система, якій можна довіряти, стійка система органів правопорядку і виконання судових рішень; мінімальний розрив між формальними і неформальними нормами соціальної поведінки [193, с. 74].

Індекс глобальної конкурентоспроможності дає змогу оцінити економічні, соціальні й інфраструктурні зміни в країні та скласти уявлення про макроекономічну стабільність і конкурентні переваги регіону за встановленими складовими [349, 511]. Він оцінює здатність економік забезпечувати вищу продуктивність біз-

несу і, як наслідок, швидші темпи економічного зростання й добробуту населення, як похідної від вищезазначених компетенцій з певним часовим лагом (рис. 3.1).

Разом із тим слід зазначити, що для оцінювання податкової системи країни цей рейтинг є недостатньо показовим, адже складової, яка б оцінювала в повній мірі сектор оподаткування, він не містить. Достатньо обмежено певний вплив оподаткування представлено у розрахунку показника Конкурентоспроможність компаній, де зазначений показник враховує, між іншим, ефективність антимонопольної політики, вплив оподаткування на стимули до інвестицій, загальну ставку податків на працю, кількість процедур, необхідних для початку бізнесу, час, необхідний для запуску бізнесу, а також ефективність ринку товарів і послуг, де враховується спотворюючий вплив податків і субсидій на конкуренцію.



Рис. 3.1. Індекс глобальної конкурентоспроможності

Джерело: [450]

Не враховує ІГК і геополітичну складову, що за рахунок певних політико-економічних союзів може суттєвим чином впливати на конкурентні позиції окремих країн, що в такі союзи входять та, за рахунок країн, на які відбувається вплив, одержувати переваги для національного бізнесу таких союзів. Це лише підтвер-

джує наш висновок в п. 2.2 щодо сутності податкової політики, що є продуктом поглядів політичних діячів на публічні та непублічні цілі, пріоритети і завдання державного управління у сфері оподаткування.

Методологічні підходи до визначення Індексу глобальної конкурентоспроможності детально будуть розглянуті у п.3.2 даного дослідження.

Важливою узагальненою характеристикою конкурентоспроможності країни може бути показник валового внутрішнього продукту (ВВП) на одну особу. Динаміка співвідношень між країнами за цим показником певною мірою відображають порівняльну ефективність функціонування господарської системи і зростання добробуту країни. При аналізі порівняльної конкурентоспроможності на макрорівні простежується певна залежність двох показників: чим більший дохід на одну особу, тим більший індекс конкурентоспроможності і тим вищий світовий рейтинг країни (табл. 3.1). Значно менш актуальним цей зв'язок є для рейтингу Doing business. Для обох рейтингів зв'язок дійсно прослідковується, хоча і не такий очевидний, як у твердженнях окремих публікацій. Прикладом неочевидного зв'язку між доходом на душу населення та місцем у рейтингу є Індонезія, де дохід на душу населення є низьким, тоді як і позиція за глобальному індексом конкурентоспроможності є вищою, за країни з більшим доходом на душу населення, наприклад України (дохід на душу населення 3919 дол. США), Венесуели, (дохід на душу населення 12472 дол. США), Іспанії (дохід на душу населення 29150 дол. США) [511] тощо. В той же час, в рейтингу Doing business місце Індонезії є значно гіршим, наприклад за місце України, та значно кращим за місце Венесуели [382]. Це дає підстави для того, щоб обережно ставитися до залежності між доходом на душу населення та показниками рейтингів, адже на них впливають як базові вимоги, так і вимоги щодо здатності країни підвищувати ефективність та залучати інновації. Таке неспівпадіння дає підстави припустити, що покращення базових умов не є стійким, а тому не призводить до зростання ефективності та інновацій і, як похідної - добробуту населення. Таким чином, рейтинги фіксують зміни, що відбуваються, проте, для значного зростання комплексу показників та добробуту населення, такі зміни мають бути стійкими та вести до зміни стадії розвитку країн.

Рейтинги країн світу та дохід на душу населення

Рік	2014				2018			
	ВВП на душу населення (доларів США)	ІГК*		Doing business,* місце	ВВП на душу населення (доларів США)	ІГК*		Doing business,* місце
		Місце	Значення індексу			Місце	Значення індексу	
США	53101	3	5,5	7	59501	1	4,6	8
Німеччина	44999	5	5,5	14	44549	3	5,3	24
Японія	38491	6	5,5	29	28739	5	4,5	39
Великобританія	39567	9	5,4	8	39734	8	4,9	9
Швеція	57909	10	5,4	11	53217	9	5,8	12
Норвегія	100318	11	5,4	6	74940	16	6,1	7
Данія	59190	13	5,3	4	56444	10	5,8	3
Австрія	48956	21	5,2	21	47290	22	5,4	18
Ізраїль	37035	27	4,9	40	40258	20	4,5	49
Естонія	19031	29	4,7	17	19840	32	4,7	16
Чилі	15775	33	4,6	41	15070	33	4,4	56
Індонезія	3509	34	4,6	114	3875	45	4,0	73
Іспанія	29150	35	4,5	33	28358	26	4,4	30
Португалія	20727	36	4,5	25	21161	34	4,0	34
Литва	16003	41	4,5	24	16730	40	4,9	14
Латвія	15205	42	4,5	23	15547	42	0,8	19
Польща	13394	43	4,5	32	13822	37	4,6	33
Туреччина	10815	45	4,5	55	10512	61	4,3	43
Італія	34714	49	4,4	56	31984	31	4,3	51
Казахстан	12843	50	4,4	77	8840	59	4,3	28
Філіппіни	2790	52	4,4	95	2976	56	3,8	124
Румунія	8910	59	4,3	48	10757	52	4,4	52
Угорщина	13404	60	4,3	54	15531	48	4,7	53
Україна	3919	76	4,1	96	2582	82	3,4	71
Греція	21857	81	4,0	61	18637	57	3,7	72
Вірменія	3208	85	4,0	45	3861	70	3,7	41
Нігерія	1692	127	3,4	168	1994	115	3,1	143
Венесуела	12472	131	3,3	182	6684	127	0,7	188

Складено: за даними [14, 508, 379, 382]

*Дані The Global Competitiveness Report 2014 – 2015 та Doing Business 2015 розраховані на основі статистичних даних за 2013р.

У роботі “Конкурентна перевага націй”, М. Портер аналізує економічні за-
сади національної конкурентоспроможності [251]. Науковець відштовхується від
“класичного” визначення національної конкурентоспроможності, як частки това-
рів на ринку, зроблених цією країною. Однак тим самим конкурентоспроможність
“стає грою з нульовою сумою”, адже зростання частки на ринку однієї країни од-

ночасно означає зниження частки іншої країни, а завдання підвищення ринкової частки історично занадто часто використовувалося для обґрунтування промислової політики субсидій і оптимізації вартості робочої сили з метою стимулювання експорту. У той же час, така політика не спрямована на підвищення добробуту населення, його інтелектуального та інноваційного потенціалу, що не відповідає сучасним підходам до визначення сутності конкурентоспроможності держав світу, що детально розглянуті нами у п. 1.3 даного дослідження. Навіть зараз поширене твердження, що “нижча вартість робочої сили підвищує конкурентоспроможність держави”. Проте М. Портер вважає такий підхід фундаментально невірним, а скорочення витрат на робочу силу, зазначає як недолік, при тому, що субсидування негативно впливає на національний дохід і спотворює динаміку ринку, відволікаючи ринкові сили від найефективніших природних можливостей використання ресурсів.

Тому М. Портером було запропоновано визначати національну конкурентоспроможність через стандарти життя і рівень національного добробуту: вона зростає тоді, коли підвищується рівень життя населення та його матеріально-побутове забезпечення. Стандарти життя визначаються продуктивністю економіки, яка вимірюється вартістю товарів і послуг, вироблених на одиницю витрачених людських та інших ресурсів. Отже, справжня конкурентоспроможність країни визначається продуктивністю економіки, яка дає можливість досягти високого рівня оплати праці і привабливої норми прибутку на капітал, а разом з ними – високих стандартів життя [251].

Продуктивність економіки за М. Портером визначається, в свою чергу, через продуктивність окремих компаній у ній. Таким чином, ефективність економіки держави визначається ефективністю його економічних суб'єктів, яка передбачає дві складові: рівень складності наявних економічних суб'єктів; якість мікроекономічного (бізнес) середовища.

М. Портер концептуально представив якість бізнес-середовища компаній у вигляді ромба, що включає чотири сукупно взаємозв'язаних сфери: факторні умови- конкретні чинники (наприклад, кваліфікована робоча сила або інфраструкту-

ра), необхідні для успішної конкуренції в цій галузі; якість попиту: попит на внутрішньому ринку на цю продукцію, рівень вимог клієнтів щодо якості та складності продукції; опорні галузі: наявність (відсутність) споріднених галузей, котрі підтримують їхню конкурентоспроможність на світовому ринку; якість стратегічного управління компаніями, рівень конкуренції.

На підставі багаторічних статистичних досліджень конкурентоспроможності держав з 1998 р. М. Портер запропонував сукупність індикаторів конкурентоспроможності (табл. 3.2) [466]. Поза межами концепції конкурентоспроможності та переліку її індикаторів залишаються чинники макrorівня, представлені, зокрема, в наведеній концепції індексу глобальної конкурентоспроможності. М. Портер погоджується з тим, що чинники макrorівня суттєво впливають на конкурентоспроможність держави. Проте підвищення якості чинників макrorівня є необхідною, але недостатньою умовою зростання національного багатства, яке створюється на рівні мікроекономіки [223].

Таблиця 3.2

Індикатори конкурентоспроможності за М. Портером

Якість економічних суб'єктів	<ol style="list-style-type: none"> 1) Складність використовуваних технологічних процесів. 2) Джерела конкурентних переваг. 3) Обсяги навчання персоналу. 4) Обсяги застосування маркетингових технологій. 5) Готовність до делегування відповідальності і повноважень. 6) Інноваційний потенціал. 7) Обсяги витрат на НДДКР. 8) Залученість до глобальних ланцюжків доданої вартості. 9) Рівень представленості на зовнішніх ринках. 10) Унікальність вироблюваних продуктів. 11) Ступінь орієнтації на клієнта. 12) Рівень контролю мережі міжнародної дистрибуції. 13) Обсяги застосування брендингових технологій. 14) Професійність управлінського персоналу. 15) Обсяги стимулюючих трудових компенсацій. 16) Обсяги регіональних продажів. 17) Співвідношення використовуваних ліцензованих і власних технологій*
Якість мікроекономічного сектора	<ol style="list-style-type: none"> 1) Якість автомобільних доріг. 2) Якість залізниць. 3) Якість морських портів. 4) Якість авіасполучення. 5) Якість телефонних мереж. 6) Доступність і вартість облаштування мобільного зв'язку. 7) Швидкість та вартість доступу до мережі Інтернет

Адміністративна інфраструктура	<ol style="list-style-type: none"> 1) Якість захисту бізнесу органами МВС. 2) Рівень незалежності судової системи. 3) Рівень адміністративних бар'єрів для старт-апів. 4) Ефективність правової підтримки з боку державного сектору. 5) Рівень бюрократизованості державного сектору
Доступність капіталів	<ol style="list-style-type: none"> 1) Доступність кредиту. 2) Рівень розвитку фінансових ринків. 3) Рівень витрат входження на місцеві ринки. 4) Доступність венчурного капіталу
Людський капітал	<ol style="list-style-type: none"> 1) Якість державних шкіл. 2) Якість природно-наукової освіти. 3) Рівень доступності дослідників та інженерів для суб'єктів економіки. 4) Якість бізнес-шкіл
Наука і технологія	<ol style="list-style-type: none"> 1) Кількість патентів на одну особу. 2) Якість науково-дослідних інститутів. 3) Ступінь кооперації науки і бізнесу
Якість попиту	<ol style="list-style-type: none"> 1) Рівень вимог клієнтів. 2) Швидкість переходу на споживання новітніх продуктів (послуг). 3) Наявність стандартів з вимогами забезпечення високого технічного рівня. 4) Суворість вимог стосовно забруднення довкілля. 5) Державні витрати на закупівлю високотехнологічної продукції. 6) Якість законодавства в галузі інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ)
Якість підтримувальних галузей	<ol style="list-style-type: none"> 1) Кількість наявних локальних постачальників. 2) Якість наявних локальних постачальників. 3) Рівень розвитку кластерів. 4) Обсяг кооперації в галузі продуктів або процесів. 5) Доступність необхідних компонентів на місці. 6) Доступність необхідного устаткування на місці. 7) Доступність необхідних послуг у сфері прикладних досліджень і навчання на місці. 8) Доступність необхідних ІКТ-послуг на місці
Контекст управління компаніями і конкуренція	<ol style="list-style-type: none"> 1) Рівень фаворитизму в рішеннях державних органів. 2) Обсяги нерегулярних платежів. 3) Обсяги прямих субсидій приватному сектору. 4) Рівень децентралізації корпоративної стратегії. 5) Рівень кооперації між компаніями під час набору персоналу. 6) Рівень лібералізації тарифів. 7) Прогрес в усуненні прихованих бар'єрів. 8) Рівень захисту інтелектуальної власності. 9) Інтенсивність місцевої конкуренції. 10) Кількість місцевих конкурентів. 11) Ефективність антимонопольної політики. 12) Ефективність корпоративного управління

* Prevalence of Foreign Technology Licensing.

Складено автором за: [466]

Найбільш конкурентоспроможними, за оцінкою ВЕФ, стають переважно розвинуті країни (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Рейтинг 25 самих конкурентоспроможних країн світу за індексом глобальної конкурентоспроможності в 2016-2019 роках

Країна	2016		2017		2018		2019	
	Ранг	індекс	Ранг	індекс	Ранг	індекс	Ранг	індекс
Швейцарія	1	5,81	1	5,86	4	82,6	5	82,3
Сінгапур	2	5,72	3	5,71	2	83,5	1	84,8
Фінляндія	10	5,44	10	5,49	11	79,9	11	80,2
Німеччина	4	5,57	5	5,65	3	82,8	7	81,8
США	3	5,7	3	5,85	1	85,6	2	83,7
Швеція	6	5,53	7	5,52	9	81,7	8	81,2
Гонконг САР	8	5,48	6	5,53	7	82,3	3	83,1
Нідерланди	4	5,57	4	5,66	6	82,4	4	82,4
Японія	8	5,48	9	5,49	5	82,5	5	82,3
Великобританія	7	5,49	8	5,51	8	82,0	8	81,2
Норвегія	10	5,44	11	5,4	16	78,2	17	78,1
Тайвань, Китай	14	5,28	15	5,33	13	79,3	11	80,2
Катар	18	5,23	25	5,11	30	71,0	29	72,9
Канада	15	5,27	14	5,35	12	79,9	13	79,6
Данія	12	5,35	12	5,39	10	80,3	8	81,2
Австрія	19	5,22	18	5,25	22	76,3	21	76,6
Бельгія	17	5,25	20	5,23	19	76,6	22	76,4
Нова Зеландія	13	5,31	13	5,37	18	77,5	19	76,7
Саудівська Аравія	29	4,84	30	4,83	39	67,5	36	70,0
Австралія	22	5,19	21	5,19	14	78,9	16	78,7
Люксембург	20	5,2	19	5,23	19	76,6	18	77
Франція	20	5,2	22	5,18	17	78,0	15	78,8
Малайзія	25	5,18	23	5,17	25	74,4	27	74,6
Південна Корея	26	5,03	26	5,07	15	78,8	13	79,6

Складено: за даними [509, с. 15; 512, с. 9; 511, с. 11; 510, с. 13]

У зв'язку із пандемією COVID-19, ВЕФ було прийнято рішення, що у 2020 році зведений рейтинг країн світу за Індексом глобальної конкурентоспроможності не буде представлений. До порівняльного аналізу повернуться після закінчення пандемії, скоріш за все – тільки у 2021 році.

Проте у 2020 р. був складений рейтинг серед 63 країн за індексом глобальної конкурентоспроможності на основі чотирьох показників: економічна продуктивність, ефективність уряду, ділова ефективність, інфраструктура (табл. 3.4).

**Рейтинг за складовими показниками індексу глобальної
конкурентоспроможності у 2020 р.**

Ранг	Країна	Економічна продуктивність	Ефективність уряду	Ділова ефективність	Інфраструктура
1	Сінгапур	3	5	6	7
2	Данія	21	4	1	2
3	Швейцарія	18	2	9	3
4	Нідерланди	1	11	4	9
5	Гонконг САР	28	1	2	14
6	Швеція	22	14	3	1
7	Норвегія	30	6	8	6
8	Канада	10	10	10	8
9	ОАЕ	4	3	7	28
10	США	2	26	14	5
11	Тайвань, Китай	17	9	12	15
12	Ірландія	12	13	5	23
13	Фінляндія	43	16	13	4
14	Катар	6	7	11	40
15	Люксембург	8	12	17	24
55	Україна	54	58	49	54

Джерело: [551]

Як видно з табл. 3.4 Україна має майже однаково низькі оцінки за основними складовими показниками в рамках рейтингу глобальної конкурентоспроможності, що свідчить про всебічні проблеми, які має вирішити наша країна на шляху до формування конкурентоспроможності.

Причому, якщо розглядати динаміку останніх п'яти років за кожною складовою (табл. 3.4), то наочно видно, що порівняно із 2016 роком загальний рейтинг України піднявся на чотири позиції, що в основному було забезпечено покращенням показників економічної та ділової ефективності, у той час, як ефективність уряду та показник інфраструктури погіршилися. Цей висновок є надактуальним, адже ефективність уряду, інституційна готовність та реалізовувана урядом державна політика, як зазначено нами у Розділі 1, є чинниками впливу на конкурентоспроможність як країни в цілому, так і податкової системи зокрема. Аналіз динаміки рейтингу глобальної конкурентоспроможності окремих країн, в тому числі і України, а також складових показників, що його формують, лише підтвердив наші

висновки, зроблені в Розділі 1 щодо значущості інституційного середовищі для досягнення конкурентний переваг.

Якщо розглянути першу п'ятірку країн, то за 2016-2020 рр. відбулися такі зміни (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Рейтинг за індексом глобальної конкурентоспроможності у 2016-2020 рр.

Країни	Сінгапур	Данія	Швейцарія	Нідерланди	Гонконг САР	Україна
Загальний рейтинг						
2016	4	6	2	8	1	59
2017	3	7	2	5	1	60
2018	3	6	5	4	2	59
2019	1	8	4	6	2	54
2020	1	2	3	4	5	55
Економічна продуктивність						
2016	4	22	10	9	5	60
2017	6	20	15	9	11	55
2018	7	26	25	6	9	58
2019	5	26	23	13	10	56
2020	3	21	18	1	28	54
Ефективність уряду						
2016	3	8	2	15	1	57
2017	3	7	2	12	1	59
2018	3	6	2	8	1	59
2019	3	6	4	9	1	54
2020	5	4	2	11	1	58
Ділова ефективність						
2016	5	6	3	10	1	60
2017	10	8	5	4	1	59
2018	11	3	9	6	1	55
2019	5	7	9	4	2	50
2020	6	1	9	4	2	49
Інфраструктура						
2016	8	2	3	7	21	50
2017	7	4	1	8	20	53
2018	8	3	2	9	23	53
2019	6	3	2	8	22	52
2020	7	2	3	9	14	54

Джерело: [551]

Трійка лідерів в останні роки дещо змінилася порівняно з попередніми роками, адже Швейцарію та Сінгапур доповнила Данія, тоді як Гонконг опустився до п'ятої позиції, а Сінгапур впевнено займає першу позицію рейтингу другий рік поспіль.

Сильні сторони Швейцарії: інновації, ефективний ринок праці і розвинутий діловий сектор, готовність до прийняття технологій, інфраструктура та макроекономічна стабільність фоні високих показників здоров'я та освіти. У ВЕФ відзначили ключові наукові центри Швейцарії, розвинуті програми тренінгів та додаткової освіти. Інституції Швейцарії є одними з найпрозоріших і найефективніших у світі.

Отже, Швейцарія входить у трійку найбільш конкурентоспроможних країн світу (рис. 3.2), незважаючи на незначний розмір власного ринку.

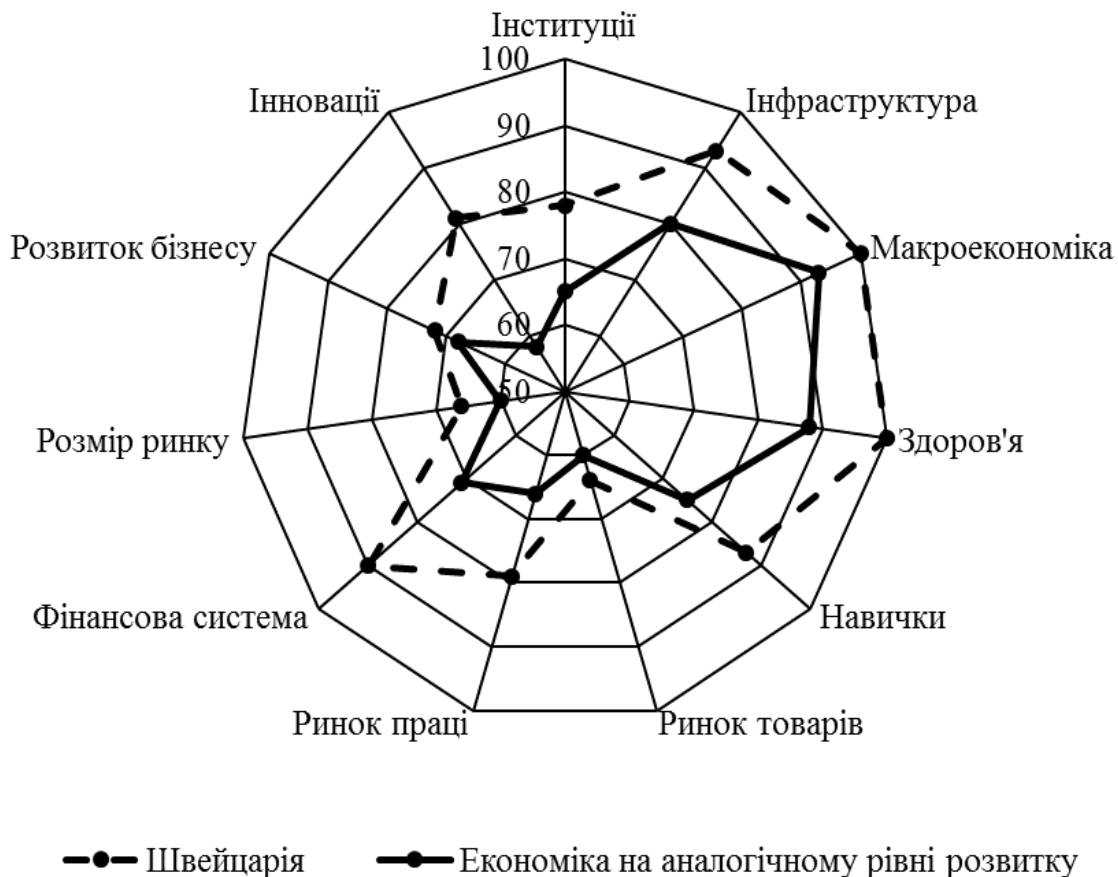


Рис. 3.2. Рівень конкурентоспроможності Швейцарії порівняно з економікою аналогічного рівня розвитку у 2019 р.

Джерело: побудовано за даними [508, с. 352; 510, с. 534]

Слід зазначити, що у Швейцарії, складові показники мають більш рівномірні оцінки, ніж, наприклад у Сінгапурка (рис. 3.3), який сьогодні посідає 1-е місце у рейтингу. Так, наприклад, на фоні дуже високих оцінок інфраструктури, показників макроекономічної стабільності, здоров'я та помірної оцінки інституцій, фі-

нансової системи, ринку праці і товарів, Сінгапур має відносно невисокі оцінки за інноваціями, розвитку бізнесу, розміру ринку, ринку праці. Це пояснюється відносною нерозвинутістю реального сектора економіки відносно фінансового сектора, а також наявні перекося у структурі економіки країни.

У 2019 р. перше місце посів Сінгапур (рис. 3.3).



Рис. 3.3 Рівень конкурентоспроможності Сінгапуру порівняно з економікою аналогічного рівня розвитку у 2019 р.

Джерело : побудовано за даними [510, с. 506]

Сполучені Штати Америки посіли друге місце. Слід зазначити, що їх успіх забезпечується, насамперед розміром ринку, розвитку бізнесу, інновацій, та ринку праці, а також фінансовою системою. Саме це є основою конкурентоспроможності країни. Помірними є оцінки державних інститутів США, а найбільша слабкість США – ситуація в макроекономіці: існують проблеми в бюджетній сфері та з розміром державного боргу, що порушує макроекономічну стабільність. Крім того,

конкурентоспроможність економіки США послаблюється через бюрократію, податкове регулювання та ставки податків. На підставі даних респондентів, що були опитані в рамках дослідження, визначено головні причини, що стають на заваді розвитку бізнесу в США у 2018 році (рис. 3.4).



Рис. 3.4 Причини погіршення розвитку бізнесу в США у 2018 р., % респондентів*

Джерело: [510, с. 302]

* Зі списку факторів, респондентів попросили вибрати п'ять найбільших проблем для ведення бізнесу США і ранжували їх від 1 (найбільш проблематичні) до 5. Кожен варіант відповіді має свою вагу, яка потім впливає на загальну оцінку.

Необхідно відзначити, що Європа підвищує конкурентоспроможність. Зокрема, ухвалено заходи щодо запобігання розпаду єврозони і посилення конкурентоспроможності економіки. Щоправда, для реформ зберігається простір: споживчий попит в Європі слабкий, а декільком ключовим країнам ЄС вкрай необхідні структурні реформи.

Для Європи характерні істотні відмінності в рівні конкурентоспроможності країн. Країни на півдні Європи знаходяться в середині рейтингу: Німеччина – 7, Іспанія посідає 23-тє місце, Італія – 30-тє, а Греція – 59-тє [510, с. 13].

Суттєві відмінності простежуються в конкурентоспроможності у азійських країн і країн Тихого Океану. Три країни входять до десятки найбільш конкурентоспроможних: Японія, Сінгапур та Гонконг. Декілька країн, наприклад, Індонезія і Філіппіни, Пакистан нестримно нарощують свою конкурентоспроможність.

Китай у 2012 р. був на 29-му місці, а в 2015 – на 28-му місці, в 2019 році – 29 [510, с. 13]. Його загальна оцінка майже не змінилася за останні п'ять років. Основні проблеми, що сформувалися в країні - зростання витрат виробництва, старіння населення, зменшення капітальних вкладень та відтік капіталу. Проте за макроекономічною стабільністю та розміром ринку Китай знаходиться на лідируючих позиціях у світі.

Порівнюючи складові рейтингу за звітом 2019 року наочно видно, що суттєво погіршилися оцінки ринку праці, інституцій, ефективність ринку товарів та праці (рис. 3.5).



б) 2019

Рис. 3.5 Рівень конкурентоспроможності Китаю порівняно з економікою аналогічного рівня розвитку

Джерело: побудовано за даними [508, с. 154; 510, с. 154]

Китай має перейти та далі розвиватися в моделі, де зростання продуктивності генерується за допомогою інновацій і попиту за рахунок внутрішнього споживання. До пріоритетних областей, на яких має зосередитися країна для подолання викликів можна віднести державні інститути, вищу освіту, розвиток ринку товарів, розвиток фінансового ринку, технологічна готовність та інновації. Країна зараз знаходиться попереду всіх інших країн, наприклад блоку БРІКС, проте можна зазначити певне уповільнення розвитку економіки Китаю. Південна Африка займає 69-те місце, Бразилія – 71-е, Індія – 68-е, а Росія – 43-тє [510, с. 13] та має 2-й рівень розвитку – економіка залежить від зростання продуктивності. Разом з тим китайська економіка істотно відстає за деякими параметрами (рис. 3.6).



Рис. 3.6 Причини погіршення розвитку бізнесу в Китаї, % респондентів

Джерело: побудовано за даними [508, с. 154; 512, с. 90]

За даними респондентів визначено головні причини, котрі стають на заваді розвиткові бізнесу в Китаї (рис. 3.7).

Трансформація причин погіршення розвитку бізнесу в Китаї у порівнянні 2015 та 2018 років свідчить, насамперед, про вплив геополітичних та економічних розбіжностей в позиціях із США, а також зміну структури економіки Китаю та

пріоритетів. У той же час, на ситуацію істотно вплине і пандемія, яка загостить усі негативні процеси уже в наступних роках.

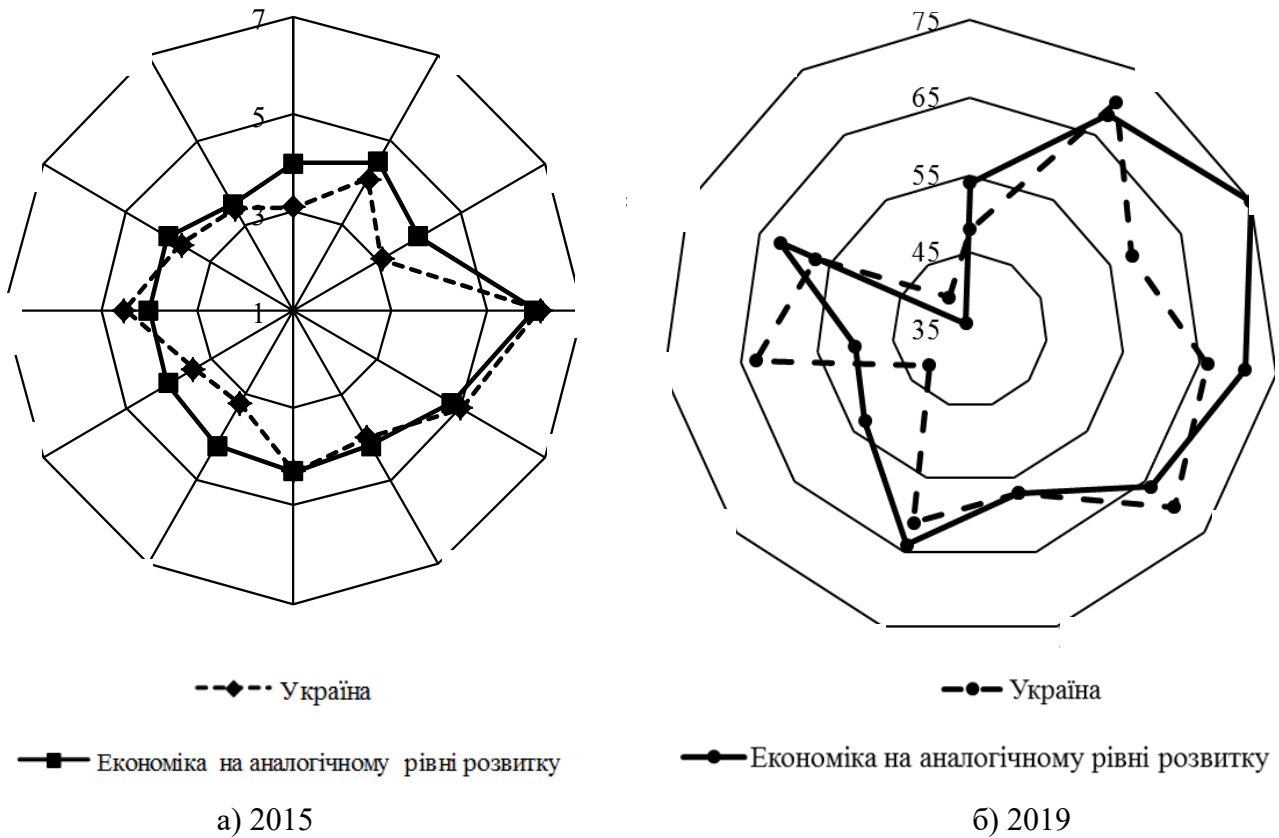


Рис. 3.7 Рівень конкурентоспроможності України порівняно з економікою аналогічного рівня розвитку, де 1 – Інституції, 2 – Інфраструктура, 3 – Макроекономіка, 4 – Здоров'я, 5 – Навички, 6 – Ринок товарів; 7 – Ринок праці, 8 – Фінансова система, 9 – Розмір ринку, 10 – Розвиток бізнесу, 11 – Інновації, 12 – можливість прийняття інновацій

Джерело: побудовано за даними [508, с. 372; 510, с. 570]

У 2012 р. Україна посідала 73-тє місце в глобальному рейтингу конкурентоспроможності, покращивши результат попереднього року на 9 позицій переважно за рахунок зростання за такими складовими, як макроекономічне середовище, інфраструктура, ефективність ринку товарів і рівень розвитку бізнесу. А у 2015 році позиція України погіршилася до 79 місця. Рейтинг показував низький рівень інституційного середовища (130-тє місце) та макроекономічних показників (134-тє місце), низький розвиток ринку товарів (106-тє місце) та фінансового ринку (121-

те місце) та неготовність бізнесу до розвитку (91-ше місце) та сприйняття інновацій (86-те місце). У той же час у 2019 році рейтинг погіршився іще більше до 85-го місця. В 2019 році рейтинг показував низький рівень інституційного середовища (104-те місце) та макроекономічних показників (133-тє місце), низький розвиток фінансового ринку (136-те місце) та інновацій (60-те місце), неготовність бізнесу до розвитку (76-те місце), а також низька ефективність ринку товарів (7-ме місце) та праці (59-те місце). Причому, порівнюючи 2015 та 2019 роки очевидним є суттєве погіршення показників інновацій (рис. 3.6).

Найбільш значимими причинами погіршення розвитку бізнесу в Україні в 2015 році була корупція (рис. 3.8), також підприємці мали проблеми з доступом до фінансових ресурсів, а також значимою вважали інфляцію і нестабільність державної політики. Лише на п'ятому місці були ставки податків, неефективне державне управління та складність податкового законодавства. Порівняно з 2015 роком, у 2019 більш значимою причиною стала інфляція, проте на другому місці з високим показником можна побачити корупцію та нестабільність політики. На четвертому місці бачимо ставки податків, потім складність податкового законодавства і неефективне державне управління. При цьому доступ до фінансових ресурсів перебрався аж на сьоме місце. Як видно недостатня здатність до інновацій, що в 2015 році, що в 2018 році не надто турбує український бізнес, що не відповідає критеріям сучасної конкурентоспроможної податкової системи.

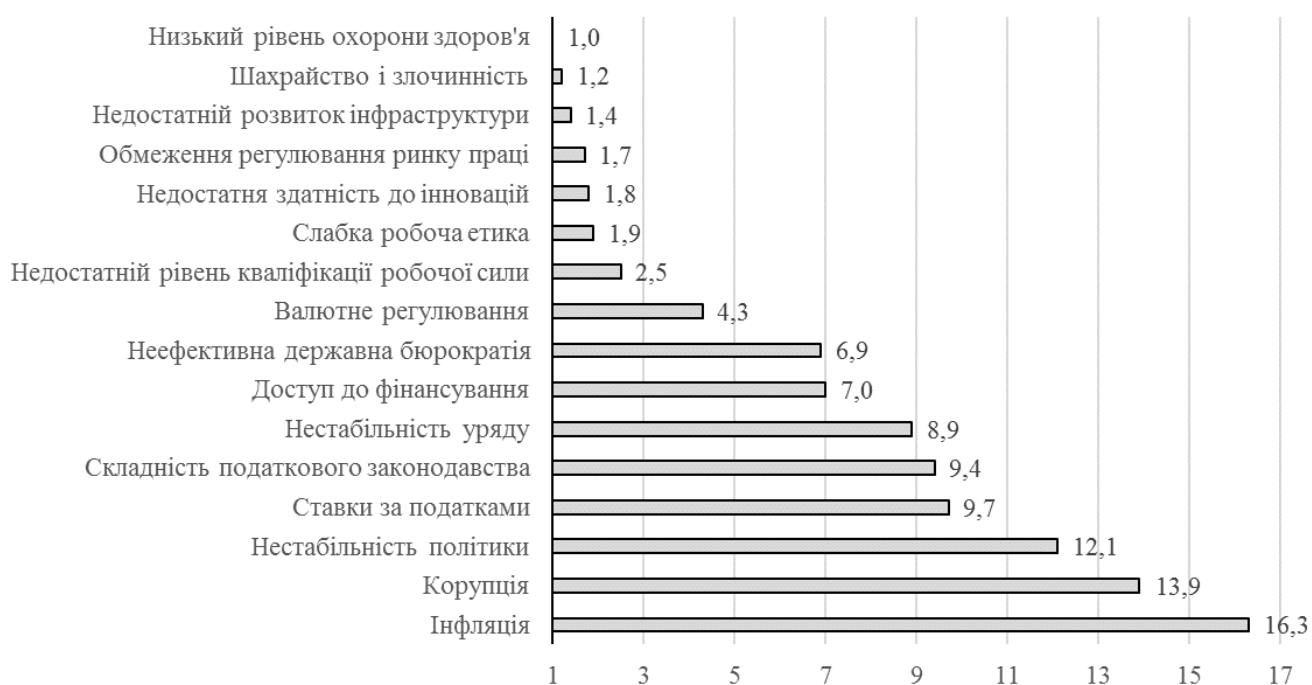
Слабкі інституції, низькі макроекономічні показники, низька ефективність ринку товарів і проблемний фінансовий ринок, низьке сприйняття інновацій – складові, які стримують зростання конкурентоспроможності України. Вища освіта та професійна підготовка, охорона здоров'я й початкова освіта, а також обсяг ринку – показники, за якими все ще зберігається відносна конкурентна перевага.

Динаміка показників України в індексі глобальної конкурентоспроможності свідчить про втрату позицій. Так, з 2007 р. наша країна, попередньо продемонструвавши хвилю зростання в 2007-2008 рр., зазнала спаду та в 2015 році закріпилася на 79 позиції. Проте, вже в наступні роки втратила шість позицій та в 2019 році має 85 місце в рейтингу (табл. 3.6). Бачимо нестабільність позицій України та

планомірне погіршення рейтингу в останні чотири роки. Аналогічну динаміку втрати позицій продемонстрували Уругвай, Єгипет, Гана і Бенін.



а) 2015



б) 2018

Рис. 3.8 Причини погіршення розвитку бізнесу в Україні, % респондентів

Джерело: побудовано за даними [508, с. 372; 512, с. 296]

**Динаміка позицій і значень України в індексі глобальної
конкурентоспроможності**

Показник	Рейтинг України	Бал України	Загальна кількість країн в рейтингу
2007-2008	73	3,98	131
2008-2009	72	4,09	134
2009-2010	82	3,95	133
2010-2011	89	3,9	139
2011-2012	82	4	142
2012-2013	73	4,14	144
2013-2014	84	4,05	148
2014-2015	76	4,1	140
2015-2016	79	4	140
2016-2017	85	4	138
2017-2018	81	4,1	137
2018	83	5,7	140
2019	85	5,7	141

Джерело: складено за даними [516, с. 334; 517, с. 314; 518, с. 334; 513, с. 356; 514, с. 354; 515, с. 376; 508, с. 372; 519, с. 354; 509, с. 350; 512, с. 296; 511, с. 575; 510, с. 570]

Порівняно з іншими країнами конкурентоспроможність України перебуває на рівні таких країн, як Молдова, Албанія та Північна Македонія (рис. 3.9). Вдалим прикладом проведення реформ є Польща, чий індекс стабільно покращується останніми роками.

Незважаючи на збереження окремих відносних конкурентних переваг за показниками гнучкості ринку праці, помітним є значне погіршення макроекономічних показників, доступу до фінансових ресурсів, співпраці у відносинах працівник-працедавець та за обтяжливістю оподаткування (табл. 3.7-3.8) Як видно, значного погіршення зазнали базові умови, нестабільність яких спричинить погіршення показників стимулювання ефективності у наступних періодах.

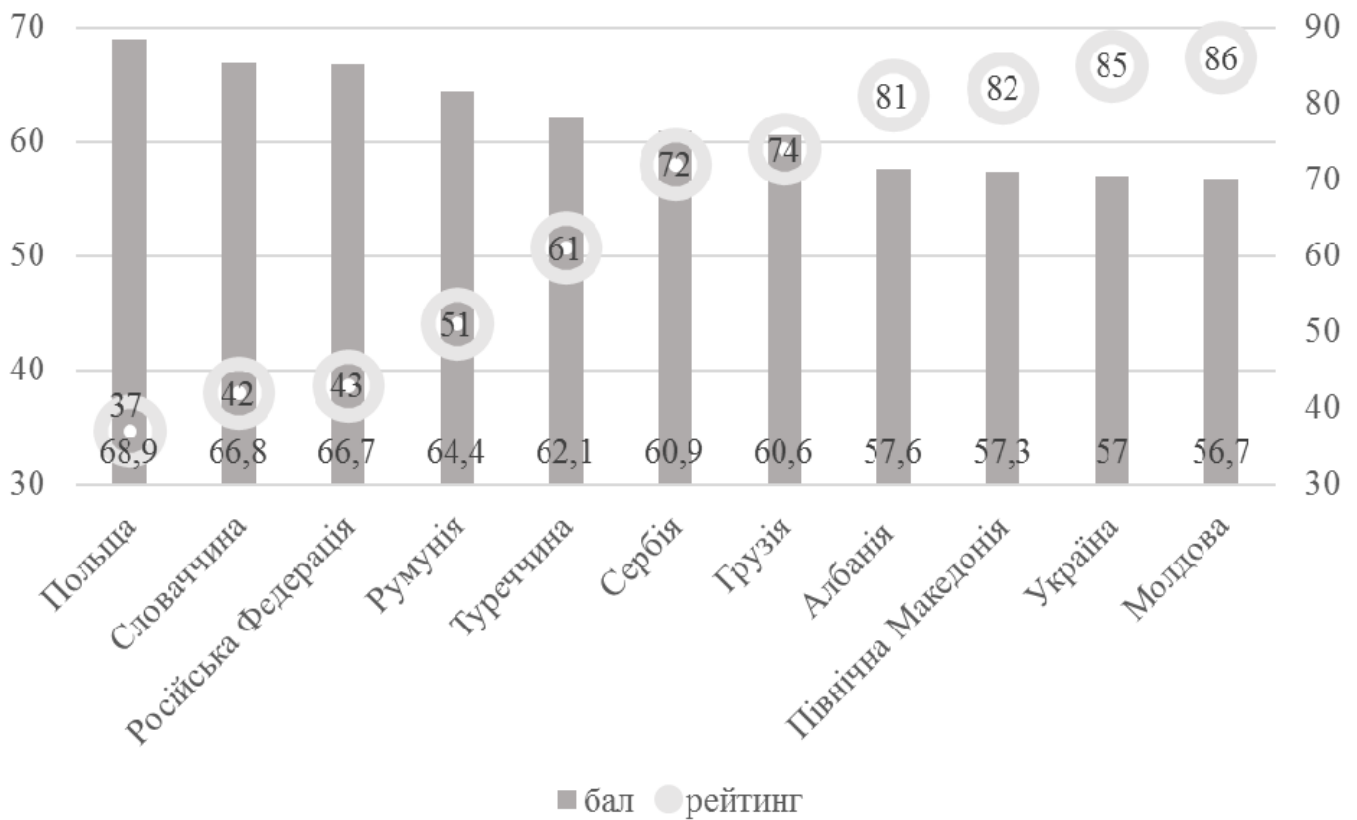


Рис. 3.9 Індеси глобальної конкурентоспроможності України та порівнюваних країн

Джерело: складено за даними [510, с. 13]

Таблиця 3.7

Результати України за складовими Індeksu глобальної конкурентоспроможності

Показник	2013–2014		2014–2015		2015–2016		2016–2017		2017–2018	
	Рейтинг (з 144 країн)	Бал (1– 7)	Рейтинг (з 148 країн)	Бал (1– 7)	Рейтинг (з 148 країн)	Бал (1– 7)	Рейтинг (з 148 країн)	Бал (1– 7)	Рейтинг (з 137 країн)	Бал (1– 7)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Базові вимоги (40 %)	91	4,3	87	4,36	101	4,1	102	4,0	96	4,2
Інституції	137	3,0	130	2,98	130	3,1	129	3,0	118	3,2
Інфраструктура	68	4,1	68	4,16	69	4,1	75	3,9	78	3,9
Макроекономічне середовище	107	4,2	105	4,14	134	3,1	128	3,2	121	3,5
Охорона здоров'я та початкова освіта	62	5,8	43	6,14	45	6,1	54	6,0	53	6,0
Підсилювачі ефективності (50 %)	71	4,0	67	4,11	65	4,1	74	4,0	70	4,1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Вища освіта і професійна підготовка	73	4,7	40	4,93	34	5,0	33	5,1	35	5,1
Ефективність ринку товарів	124	3,8	112	3,99	106	4,0	108	4,0	101	4,0
Ефективність ринку праці	84	4,2	80	4,12	56	4,3	73	4,2	86	4,0
Рівень розвитку фінансового ринку	117	3,5	107	3,54	121	3,2	130	3,0	120	3,1
Технологічна готовність	94	3,3	85	3,50	86	3,4	85	3,6	81	3,8
Розмір ринку	38	4,6	38	4,58	45	4,5	47	4,4	47	4,5
Фактори розвитку та інноваційного потенціалу (10 %)	95	3,4	92	3,41	72	3,6	73	3,5	77	3,5
Рівень розвитку бізнесу	97	3,7	99	3,66	91	3,7	98	3,6	90	3,7
Інновації	93	3,0	81	3,16	54	3,4	52	3,4	61	3,4

Складено за даними [515, с. 376; 508, с. 372; 519, с. 355; 509, с. 350; 512, с. 296]

Таблиця 3.8

Результати України за складовими Індексу глобальної конкурентоспроможності у 2018-2019 рр.

Показник	2018		2019	
	Рейтинг (з 140 країн)	Бал (1–100)	Рейтинг (з 141 країни)	Бал (1–100)
Інституції	110	46,3	104	47,9
Інфраструктура	57	70,1	57	70,3
Макроекономіка	131	55,9	133	57,9
Здоров'я	93	72,0	101	65,6
Навички	46	68,9	44	69,9
Ринок товарів	73	55,3	57	56,5
Ринок праці	66	59,5	59	61,4
Фінансова система	117	48,7	136	42,3
Розмір ринку	47	62,7	47	63,0
Розвиток бізнесу	86	55,3	85	57,2
Інновації	58	39,0	60	40,1

Складено за даними [511, с. 575; 510, с. 570]

Країна не може успішно конкурувати на глобальному ринку, якщо її компанії не забезпечують конкурентних переваг на внутрішньому ринку. Таким чином,

у державі має сформуватися конкурентне середовище, яке спонукає компанії до продуктивного використання чинників конкурентоспроможності, застосування яких дасть змогу конкурувати і в глобальному середовищі.

Нейтралітет держави щодо компаній забезпечує здорове конкурентне середовище та ефективність ринку товарів. Проте роль і місце держави в забезпеченні конкурентоспроможності не є однозначно визнаними. Стандартний підхід передбачає, що роль влади полягає у гарантуванні оптимальних умов для роботи підприємств, або, іншими словами, у створенні інститутів, які допоможуть їм створювати велику додану вартість і бути більш конкурентоспроможними. Одним з головних завдань державної політики є виправлення помилок ринку. Обґрунтування втручання держави побудовано навколо зовнішніх ефектів економічної діяльності, а основним завданням держави є розвиток і зміцнення інститутів, що сприяють зростанню, однак без прямого втручання у формування доданої вартості. Проте, якщо розглядати показники, що формують оцінку індексу конкурентоспроможності, то видно, що базові показники, які є відправною точкою для подальшого розвитку, нарощування ефективності, а потім впровадження інновацій, забезпечуються за рахунок ефективності діяльності державних інституцій, їх розвитку та політики, яку вони провадять. Таким чином, в основі конкурентних переваг є ефективний державний базис. Держава шляхом впровадження певної політики може справляти вплив на усі види конкурентних переваг, але цей вплив може бути як позитивним, так і негативним.

Як зазначає Т. Єфименко, роль податкового регулювання держави в ринковій економіці виявляється у контексті таких важливих функцій:

- створення правової основи для прийняття економічних рішень – держава розробляє і ухвалює закони, що регулюють підприємницьку діяльність, визначає права й обов'язки громадян;

- стабілізація економіки – уряд використовує бюджетно-податкову і кредитно-грошову політику для подолання спаду виробництва, стримування інфляції, зниження безробіття, підтримки стабільного курсу національної валюти тощо;

- соціально орієнтований розподіл ресурсів – держава організовує виробництво товарів і послуг, якими не опікується приватний сектор, вона створює умови для розвитку сільського господарства, зв'язку, транспорту, визначає витрати на оборону, науку, формує програми розвитку освіти, охорони здоров'я тощо;
- забезпечення соціального захисту і соціальних гарантій – держава гарантує мінімум заробітної плати, прожитковий мінімум, пенсії за віком, інвалідністю, допомоги на випадок безробіття, малозабезпеченості тощо;
- антимонопольне регулювання і розвиток конкуренції, підтримка малого і середнього бізнесу;
- оптимізація впливу екстерналій, тобто екзогенних ефектів, які не мають грошового еквіваленту, і тому ринок на них не реагує (наприклад, забруднення довкілля);
- підтримка оптимального рівня зайнятості;
- проведення регіональної економічної і соціальної політики з метою гармонізації інтересів країни та її регіонів;
- забезпечення реалізації національних інтересів країни у світовій економіці, підтримки конкурентоспроможності вітчизняної економіки [62, с. 215].

В Україні державна система вносить істотні викривлення в конкуренцію, особливо через оподаткування (129-те місце в 2015 та 2018 роках, 104-те місце в 2019 р.), неефективність антимонопольної політики та аграрної політики, причому ці показники надзвичайно стабільні. Механізми, котрі мали б забезпечувати однакові умови конкуренції, не спрацьовують, що бачимо на прикладі антимонопольної політики, де спостерігається регрес із 96-го місця у 2008 р. до 124-го у 2018 р. (табл. В.1-В.2 Додатку В).

Таким чином, можна зазначити, що в сферах, де державні інституції мають провадити активну роботу щодо регулювання ринку та забезпечення рівних конкурентних умов, їх втручання є неналежним та недостатнім, що призводить до певного викривлення конкурентного середовища через інструменти, що доступні ринку. Через бездіяльність державних інституцій відбувається відтік інтелектуальних ресурсів, а частка іноземної власності є стабільно невисокою, що обумов-

лено невпевненістю у можливості захисту прав власності як на матеріальні так і на нематеріальні ресурси.

Підсумки опитування респондентів свідчать, що найбільшими проблемними для започаткування та ведення бізнесу в Україні залишаються корупція, інфляція, нестабільність політичної ситуації, податкове регулювання, податкові ставки, де превалюють квазіфіскальні платежі (ЕСВ), неефективна урядова бюрократія (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Найпроблемніші фактори для ведення бізнесу в Україні, % відповідей

Фактор	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017	2017-2018
Корупція	14,0	15,5	17,8	16,6	14,0	13,9
Податкове регулювання	13,6	11,0	4,3	7,9	6,8	9,4
Доступ до фінансування	15,3	16,7	13,9	12,2	11,2	7,0
Неефективна урядова бюрократія	7,9	13,4	8,8	8,0	11,4	6,9
Податкові ставки	10,5	8,4	7,7	8,1	7,3	9,7
Інфляція	6,6	3,7	8,0	11,5	11,9	16,3
Політична нестабільність	6,2	10,1	14,0	10,6	13,2	12,1
Нестабільність уряду / перевороти	3,4	3,5	10,5	6,4	8,2	8,9
Обмежувальні трудові норми	7,9	1,9	3,4	3,1	2,5	1,7
Злочинність та шахрайство	3,6	2,5	1,7	1,4	1,6	1,2
Нерозвинута інфраструктура	3,0	2,2	1,7	1,8	2,7	1,4
Валютне регулювання	1,8	4,2	4,1	7,1	4,5	4,3
Низький рівень здоров'я населення	1,3	1,3	1,1	1,1	1,3	1,0
Недостатньо освічена робоча сила	1,4	0,8	0,8	0,9	0,5	2,5
Низька трудова етика робочої сили	1,9	0,6	0,6	0,9	1,5	1,9
Обмежені можливості для інновацій	1,6	4,1	1,8	2,3	1,6	1,8

Складено за даними: [514, с. 354; 515, с. 376; 508, с. 372; 519, с. 354; 509, с. 350; 512, с. 296]

Встановлено, що найбільш актуальні проблеми є стабільними та фіксуються тривалий проміжок часу з невеликими коливаннями (рис. 3.10). Це є ознакою необхідності реалізації реформ в системі державних інституцій та сфері регулювання. Особливо значною проблемою є доступ до фінансових ресурсів та інфляція. Нестабільність макроекономічних показників та висока вартість фінансових ресурсів для бізнесу є суттєвою перешкодою для подальшого розвитку економіки та знижує конкурентність практично будь-якого суб'єкта господарювання, що є ре-

зидентом України у разі, коли він не має можливості залучати дешевий фінансовий ресурс за кордоном.

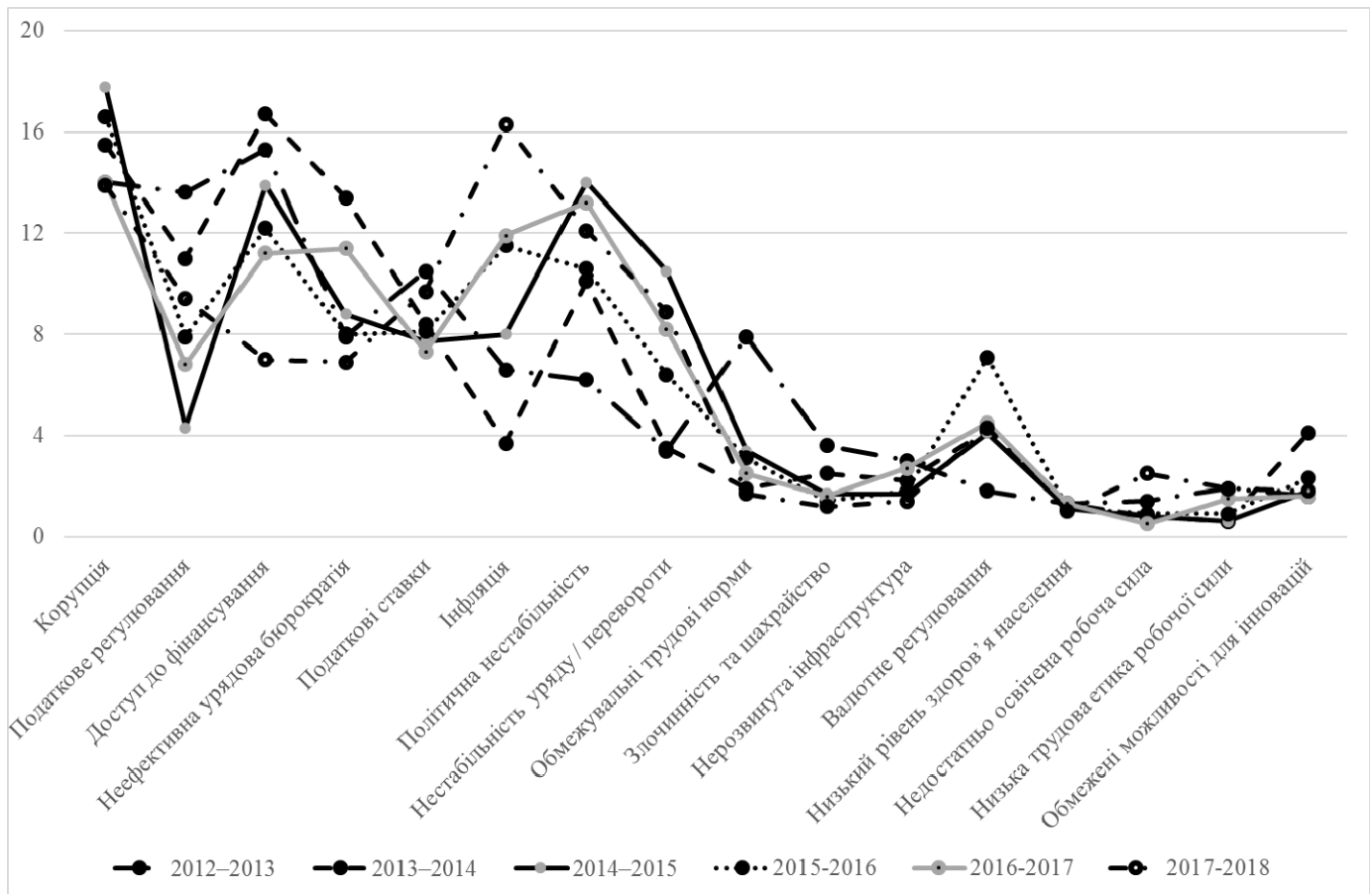


Рис. 3.10 Динаміка найпроблемніших факторів, що стримують конкурентоспроможність України

Індекс конкурентоспроможності країн світу. Індекс конкурентоспроможності країн світу розроблений Центром світової конкурентоспроможності при Інституті розвитку менеджменту (Лозанна, Швейцарія) і публікується в Щорічнику світової конкурентоспроможності. Індекс ґрунтується на більш ніж 320 показниках, зібраних у чотири складові факторів конкурентоспроможності: “Макроекономічні показники”, “Ефективність уряду”, “Ефективність бізнесу” та “Інфраструктура”:

Індекс дає можливість оцінити конкурентоспроможність країни на основі значної кількості показників, крім прямо чи опосередковано сприяють соціально-економічному розвитку. Рейтинґ допомагає проводити коректне порівняння ре-

гіонів світу і типів країн (із населенням до 20 млн, рівнем ВВП на одну особу більше або менше 20 тис. дол., а також для нафтовидобувних країн). На підставі оцінок рейтингу Центр світової конкурентоспроможності може проводити детальні дослідження окремих вибраних країн або навіть їхніх регіонів, визначаючи для них “профілі конкурентоспроможності” [306, с. 35].

Слід зазначити, що індекс глобальної конкурентоспроможності та індекс конкурентоспроможності країн світу є показовими з погляду оцінки інфраструктури, хоча ними визначаються деякі показники стосовно податків.

Водночас індекс глобальної конкурентоспроможності та індекс конкурентоспроможності країн світу не є показовими з погляду оцінки умов оподаткування. Вони спрямовані на дослідження інфраструктури й ефективності державних і громадських інституцій та лише частково враховують показники сфери оподаткування. Для з’ясування впливу умов оподаткування не лише з позиції податкових ставок, а й з точки зору загального бізнес-клімату доцільно використовувати Індекс легкості ведення бізнесу Світового банку та Індекс економічної свободи [195, с. 38].

3.2. Методологічні підходи до визначення конкурентоспроможності систем оподаткування

Індекс легкості ведення бізнесу (Ease of Doing Business Index) надає об’єктивну оцінку бізнес-клімату в країнах світу з погляду простоти найважливіших для малого і середнього бізнесу адміністративних процедур. Індекс легкості ведення бізнесу – щорічне дослідження групи Світового банку, що розраховується з 2003 р. і дає об’єктивну інформацію для розуміння і вдосконалення нормативно-правового регулювання підприємницької діяльності.

Світовий банк, у свою чергу, розробив набір індикаторів, на підставі яких здійснює оцінку економічної ефективності та якості середовища національної економіки з позиції розвитку конкурентоспроможного бізнесу. Цей рейтинг являє

собою глобальне дослідження. Його супроводжує рейтинг країн світу за показником створення в кожній із них сприятливих умов ведення бізнесу. В межах проекту оцінюються й відстежуються зміни нормативно-правових актів, котрі регулюють діяльність малих і середніх компаній протягом усього їх життєвого циклу – від створення до ліквідації.

Рейтинг сприяння ведення бізнесу складається на підставі 10 індикаторів регулювання підприємницької діяльності, які враховують час і вартість виконання підприємцем вимог держави щодо реєстрації нового підприємства і його діяльності, проведення торговельних операцій, забезпечення виконання контрактів, оподаткування й ліквідації підприємства. Індикатори є рівноважними. При цьому не враховуються такі змінні, як макроекономічна політика, якість інфраструктури, кваліфікація робочої сили, коливання валютних курсів, думки інвесторів, безпека й рівень корупції.

Головні індикатори: “Реєстрація підприємств”, “Отримання дозволів на будівництво”, “Реєстрація власності”, “Кредитування”, “Захист інвесторів”, “Сплата податків”, “Міжнародна торгівля”, “Підключення до системи електропостачання”, “Забезпечення виконання контрактів”, “Подолання неплатоспроможності”.

У підсумковому рейтингу “Легкість ведення бізнесу” країни ранжуються за сприянням ведення бізнесу. Висока позиція країни означає, що її регуляторний клімат позитивно впливає на ведення бізнесу. Рівень сприяння є середнім показником країни за 9 індикаторами, кожен з яких має рівну вагу.

За методологією Світового банку, для оцінювання адміністративного і податкового навантаження на суб’єктів господарювання використовують три показники: кількість платежів протягом року; витрати часу на підготовку податкової звітності та сплату основних податків; узагальнена податкова ставка (% прибутку).

Кожен з показників на 1/3 впливає на місце країни в рейтингу “Легкості ведення бізнесу”, тому є рівнозначно важливим при формуванні загального рейтингу за категорією “оподаткування”.

Доцільно зважати, що при складанні рейтингу існує певний часовий лаг відставання періоду його публікації та статистичних даних, на яких він розрахову-

ється. Так, рейтинг “Ведення бізнесу – 2011” не враховував реформ, впроваджених у 2010-2011 рр. Для його складання використовувався період з червня 2009 р. по червень 2010 р. – початковий етап реформування податкової системи. Рейтинг “Ведення бізнесу – 2015” формувався на підставі даних за червень 2013 р. – червень 2014 р. Таким чином, у рейтингу враховуються запроваджені у країнах реформи з відставанням у часі на 1,5 роки.

За узагальненою оцінкою Світового банку, в рейтингу “Ведення бізнесу – 2015” Україна посідало 96-те місце із 189 країн, тоді як за звітом 2020 – 64 місце. Рейтинг “Ведення бізнесу – 2020” є більш показовим з позиції оцінки реформ, втілюваних в Україні ніж рейтинги попередніх років, адже уже включають основні зміни, запроваджені останні шість років, спричинені удосконаленням Податкового кодексу України та активною роботою щодо запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування в рамках Плану дій BEPS.

Проаналізувавши динаміку зміни місця України в рейтингу Doing Business у 2012-2020 рр., можна відзначити наявність позитивних змін. Відбулося істотне підвищення рейтингів України не лише в категорії “оподаткування”, а й майже за всіма категоріями, проте у 2020 році наочно видно незначне погіршення за такими показниками як реєстрація права власності та кредитування, такж за показниками забезпечення виконання контрактів і подолання неплатоспроможності (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Місце України в рейтингу Doing Business

Рейтинг за категоріями	Бізнес-рейтинг 2012 (183)	Бізнес-рейтинг 2013 (185)	Бізнес-рейтинг 2014 (189)	Бізнес-рейтинг 2015 (189)	Бізнес-рейтинг 2016 (189)	Бізнес-рейтинг 2017 (190)	Бізнес-рейтинг 2018 (190)	Бізнес-рейтинг 2019 (190)	Бізнес-рейтинг 2020 (190)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Загальний рейтинг	152	137	112	96	83	80	76	71	64
Реєстрація підприємств	112	50	47	76	30	20	52	56	61
Отримання дозволів на будівництво	180	183	41	70	140	140	35	30	20
Підключення до системи електропостачання	169	166	172	185	137	130	128	135	128
Реєстрація власності	166	149	97	59	61	63	64	63	61
Кредитування	24	23	13	17	19	20	29	32	37

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Захист інвесторів	111	117	128	109	88	70	81	72	45
Оподаткування:	181	165	164	108	107	84	43	54	65
– кількість платежів	135	28	28	5	5	5	5	5	5
– витрати часу	657	491	390	350	350	355,5	327,5	327,5	328
– загальна ставка податку, (% прибутку)	57,1	55,4	54,9	52,9	52,2	51,9	37,8	41,7	45,2
Міжнародна торгівля	140	145	148	154	109	115	119	78	74
Забезпечення виконання контрактів	44	42	45	43	98	81	82	57	63
Подолання неплатоспроможності	156	157	162	142	14	150	149	145	146

Складено за: [376, с. 142; 377, с. 202; 378, с. 232; 379, с. 226; 380, с. 242; 381, с. 247; 382, с. 201; 383, с. 211; 385]

Країна повернула втрачені після кризи позиції в рейтингу, поліпшивши свої показники внаслідок реформ у трьох сферах регулювання діяльності підприємств. Однак, незважаючи на таке піднесення, Україна все ще програє багатьом порівнюваним країнам, а, наприклад, окремі зміни в Білорусії та Казахстані потрапили до списку кращих світових практик за рік. Порівняно сильні позиції України – реєстрація підприємств, отримання дозволів на будівництво, реєстрація власності та забезпечення виконання контрактів. Водночас головними проблемними сферами, котрі ускладнюють розвиток бізнесу в Україні, є підключення до електромереж (128-те місце), міжнародна торгівля (74-те місце), подолання неплатоспроможності (146-ге місце) [385].

Дані табл. 3.11 демонструють, що в країнах Євросоюзу загальна кількість платежів варіює від 8 од. до 16 од. по Кіпру із загальними витратами часу на здійснення податкових платежів від 50 год. в Естонії до 334 год. у Польщі. Слід зазначити, що загальна ставка оподаткування 49,7 у Словаччині є вищою за середній показний для Європи та Центральної Азії і вищим за середнє значення для країн ОЕСР (41,3%), що є сигналом до подальшого удосконалення податкової системи України в частині ставок оподаткування основними податками і зборами. Загальна ставка оподаткування в Україні (45,2%) є вищою за середній показний

для Європи та Центральної Азії і вищим за середнє значення для країн ОЕСР (41,3%), що є сигналом до подальшого удосконалення податкової системи України в частині ставок оподаткування основними податками і зборами.

Таблиця 3.11

Рейтинги країн за категорією “оподаткування” у 2020 р.

Країна	Місце у рейтингу (серед 190 країн)	Критерії оцінки (індикатори)		
		Загальна кількість платежів, разів на рік	Загальні витрати часу, год.	Загальна податкова ставка, % прибутку
Країни ЄС-10				
Естонія	12	8	50	47,8
Кіпр	29	16	120	22,4
Латвія	16	7	169	38,1
Литва	18	10	95	42,6
Польща	77	7	334	40,8
Словаччина	55	8	192	49,7
Словенія	45	10	233	31,0
Угорщина	56	11	277	37,9
Чеська Республіка	53	8	230	46,1
Мальта	78	8	139	44,0
Країни Європи та Центральної Азії				
Азербайджан	40	9	159	40,7
Білорусь	99	7	170	53,3
Вірменія	52	15	264	22,6
Грузія	14	5	216	9,9
Казахстан	64	10	186	28,4
Молдова	33	10	183	38,7
Російська Федерація	58	9	159	46,2
Таджикистан	139	7	224	67,3
Узбекистан	69	9	181	31,6
Україна	65	5	328	45,2
Країни Азії				
Тайвань, Китай	39	11	221	36,8
Індія	15	11	252	49,7
Республіка Корея	21	12	174	33,2
Сінгапур	2	5	64	21

Складено за: [395, с. 37-40; 394, с. 37-40; 387, с. 37-40; 351, с. 37-40]

Рейтинг України за категорією “оподаткування” у 2011–2015 рр. має стабільну позитивну динаміку як в цілому, так і за окремими індикаторами. Переважно це пов’язано із ухваленням Податкового кодексу України (далі – ПКУ) в 2011 р., що відобразилося на показниках рейтингу вже в 2013 р. (відповідно до методології Світового банку), а також подальшим удосконаленням його норм та правил оподаткування, позитивними змінами в адмініструванні, запровадженням елект-

ронних сервісів та звітності. Позитивний вплив запровадження ПКУ підтверджується і прогнозом показників рейтингу для категорії оподаткування, зробленим нами у рамках дослідження впливу зазначеної події на економічних суб'єктів та міжнародну оцінку.

Як бачимо з табл. 3.12, прогнозні показники, розроблені нами ще в 2012 р. (із набуттям чинності Податковим кодексом України), для 2015 року та 2020 року практично збіглися (або є дуже близькими) із реальними показниками рейтингу, визначеними Світовим банком в 2015р. та в 2020 році. За загальним місцем в категорії оподаткування розбіжність прогнозу і фактичного значення складає в 2020 році всього 3 пункти, а основна суттєва розбіжність спостерігається за індикатором «витрати часу», де прогноз виявився на 28 пунктів кращим, ніж фактичний показник 300 проти 328.

Таблиця 3.12

Визначення прогнозних показників рейтингу України за індикатором “оподаткування”

Показник	Рейтинг “Ведення бізнесу” Світового банку										Прогноз 2020 р.
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
	<i>В одиницях виміру</i>										
Кількість платежів, разів на рік	135	135	28	28	5	5	5	5	5	5	5
Витрати часу, год.	657	657	491	390	350	350	355,5	327,5	327,5	328	300
Ставка податку, % прибутку	55,5	57,1	55,4	54,9	52,9	52,2	51,9	37,8	41,7	45,2	41
Загальне місце в рейтингу за категорією оподаткування	181	181	165	164	108	107	84	43	54	65	62

Складено за: [375, с. 201; 376, с. 142; 377, с. 202; 378, с. 232; 379, с. 226; 380, с. 242; 381, с. 247; 382, с. 201; 383, с. 211; 385]

Прогноз розрахований на основі регресійного аналізу з достатньо високим значенням коефіцієнта кореляції: для показника «Витрати часу, год» на основі рівняння $y = 712,73x^{-0,376}$ (коефіцієнт кореляції 0,94), «Ставка податку, % прибутку» на основі рівняння $y = -2,0467x + 61,278$ (коефіцієнт кореляції = 0,84), «Загальне

місце в рейтингу за категорією оподаткування» на основі рівняння $y = -66,45\ln(x) + 215,3$ (коефіцієнт кореляції = 0,88).

Як зазначалося, структура категорії оподаткування формується за допомогою трьох індикаторів, на які впливають не лише законодавчо встановлені до сплати податки з певними ставками, а і характер та форма їх сплати, зручність адміністрування та квазіфіскальних платежів, що формують навантаження на суб'єкта господарювання як на роботодавця. Істотний вплив справляє єдиний соціальний внесок. Податок на додану вартість не впливає на індикатор “ставка податку”, проте суттєво позначається на індикаторі “витрати часу”, адже фізичне адміністрування цього податку покладено на суб'єктів господарювання.

Показник загальної податкової ставки дає змогу оцінити всі витрати, котрі покладаються на підприємство у зв'язку зі сплатою податків. Ця ставка відрізняється від встановленої законом податкової ставки, яка є просто коефіцієнтом, що застосовується до податкової бази. При розрахунку загальної податкової ставки податок, який підлягає фактичній сплаті, ділиться на комерційний прибуток [203, с. 48]. Він, по суті, являє собою прибуток до сплати всіх податків, дає чітке уявлення про фактичний прибуток підприємства до вирахувань будь-яких податків, котрі сплачуються протягом фінансового року.

Аналіз динаміки індикатора «ставка податку» наочно демонструє зниження цього показника для України в рейтингу “Ведення бізнесу». Це відбулося за рахунок зменшення ставок за такими основними податками, як податок на прибуток підприємств, податок на землю, екологічні податки, але головне – зниження єдиного соціального внеску в 2016 році (табл. 3.13).

Слід зазначити, що на індикатор “ставка податку”, за методологією Світового банку, істотно впливають ставки за двома платежами, які мають найбільшу частку в загальній ставці:

- ставка податку на прибуток (частка становить 9,72–12,2%)
- ставка єдиного соціального внеску (частка становить 43,08–43,3%)

(табл. 3.14).

Динаміка та структура індикатора “Ставка податку” в категорії оподаткування рейтингу “Ведення бізнесу”

Рік	Ставка податку, % <i>прибутку</i>			
	Податок на прибуток	Податки на заробітну плату	Інші податки	Загальна податкова ставка
2011	10	43,3	1,8	55,5
2012	12,2	43,3	1,6	57,1
2013	11,6	43,1	0,7	55,4
2014	11,2	43,1	0,7	54,9
2015	9,7	43,1	0,1	52,9
2016	9,03	43,08	0,08	52,2
2017	8,75	43,08	0,1	51,9
2018	11,86	24,82	1,11	37,8
2019	11	29,56	1,11	41,7
2020	10,23	33,85	1,11	45,2

Складено за: [531, с. 81; 534, с. 70; 533, с. 77-78; 535, с. 74; 536, с. 80; 539, с. 44; 532, 537, с. 49; 538, с. 41]

Таблиця 3.14

Зміни структури показника “загальна податкова ставка” у рейтингу України

Податок / обов'язковий внесок	Загальна кількість платежів, <i>разів на рік</i>			Загальні витрати часу, <i>год.</i>			Законодавчо встановлена ставка податку, %			Податкова база	Загальна податкова ставка, % <i>прибутку</i>		
	2013	2015	2020	2013	2015	2020	2013	2015	2020		2013/2015	2013	2015
Єдиний соціальний внесок	24	1	1	192	100	92	38,19	38,19	22	Загальна заробітна плата	43,1	43,08	33,85
Податок на прибуток підприємств ¹	1	1	1	109	100	36,5	23	19	18	Прибуток, що підлягає оподаткуванню	11,6	9,72	10,23
Податок на землю ¹	1	1	1				Різні ставки			Площа земельної ділянки	0,7	0,07	1,1
Екологічні податки ¹	1	1	1				Різні ставки			Об'єм шкідливих викидів	0 ²	0,01	0,01
ПДВ ¹	1	1	1	190	150	199	20	20	20	Додана вартість	0 ³	0 ³	0 ³
Всього	28	5	5	491	350	328					55,4	52,88	45,2

¹ Декларування в он-лайн режимі.

² Незначна за обсягом.

³ Не включається.

Складено за: [532, 534, с. 69- 70; 539, с. 43-44]

	“Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнооб’язкове державне соціальне страхування” з 2010 р.										
Податок на рекламу			Скасовано у зв’язку з набранням чинності Податковим кодексом України								
Комунальний податок											
Податок з власників транспортних засобів											
Збір за забруднення											
Плата за землю											
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Уведено нормами Податкового кодексу України з 2011 р.										
Збір за першу реєстрацію транспортних засобів											
Всього	657	657	491	390	350	350	355,5	327,5	327,5	328	

Складено за: [531, с. 81; 534, с. 70; 533, с. 77-78; 535, с. 74; 536, с. 80; 539, с. 44; 532, 537, с. 49; 538, с. 41]

За методологією Світового банку в Україні найбільших витрат часу на адміністрування потребують: податок на додану вартість; податок на прибуток; єдиний соціальний внесок. Це зумовлює необхідність вдосконалення процедур подання звітності, контролю та сплати саме зазначених податків як таких, що справляють вагомий вплив на індикатор в цілому.

Динаміка цього показника демонструє позитивну динаміку останніми роками, що обумовлено і значними позитивними змінами в податкових процедурах та впровадженням електронних сервісів. Додатково сприятимуть покращанню загальних умов ведення бізнесу в Україні та зменшенню витрат часу платників на сплату податків:

– упровадження електронної системи подання звітності різними категоріями платників (юридичні та фізичні особи) за усіма податками і зборами, а не лише ПДВ та податку на прибуток;

- значне спрощення форм звітності з податків і зборів;
- встановлення тривалішого податкового періоду (та/або періоду сплати авансових внесків) з окремих податків і зборів, що не буде спричиняти значного касового розриву в бюджетних надходженнях.

Останній індикатор, який за методологією впливає на рейтинг за категорією “оподаткування”, – це кількість платежів (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Динаміка та структура індикатора “кількість платежів” в категорії оподаткування рейтингу “Ведення бізнесу”

Показник	Платежі, кількість на рік				
	Ведення бізнесу – 2011, за даними 2009 р.	Ведення бізнесу – 2012, за даними 2010 р.	Ведення бізнесу – 2013, за даними 2011 р.	Ведення бізнесу – 2014, за даними 2012 р.	Світовий банк – 2015, за даними 2013 р.
ПДВ	1	1	1	1	1
Податок на прибуток	4	4	1	1	1
Внески до Пенсійного фонду	24	24			
Внески до фонду тимчасової втрати працездатності	24	24			
Внески до фонду нещасних випадків	24	24			
Внески до фонду безробіття	24	24			
Єдиний соціальний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування	Уведено нормами Закону України “Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” з 2010 р.		24	24	1
Податок на рекламу	1	1	Скасовано у зв’язку з набранням чинності Податковим кодексом України		
Комунальний податок	12	12			
Податок з власників транспортних засобів	4	4			
Збір за забруднення	4	4			
Плата за землю	12	12	1	1	1
Екологічний податок	Уведено нормами Податкового кодексу України з 2011 р.		1	1	1
Всього	135	135	28	28	5

Складено за: [531, с. 81; 534, с. 70; 533, с. 77-78; 535, с. 74; 536, с. 80; 539, с. 44; 532, 537, с. 49; 538, с. 41]

На індикатор «кількість платежів» істотно впливає можливість електронного подання звітності та сплати податків і зборів.

Варто зауважити, що суттєвого зменшення кількості платежів можна було досягти за рахунок:

- значного збільшення кількості платників (80 % і більше), котрі звітують в електронній формі з основних податків і зборів;
- скасування значної кількості неефективних податків і зборів;
- об'єднання податків, які мають однакову базу оподаткування.
- Саме це і було зроблено в 2014-2016 роках, що дало змогу знизити кількість платежів до 5 у 2015-2020 рр., а також, як вже зазначалося, за рахунок удосконалення процедур.

Крім того, передбачається подальше підвищення рейтингів України в категорії «оподаткування». Передумовою цього є реалізація таких позитивних кроків у системі адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів, як:

- упровадження у практичну площину ризик-орієнтованої системи контролю, що позначилося на кількості перевірок та якості відбору платників;
- запровадження системи автоматичного відшкодування ПДВ та реєстрації податкових накладних;
- уможливлення для платників дистанційного подання звітності з окремих податків (ПДВ, податок на прибуток);
- відкриття в усіх регіонах України центрів обслуговування платників;
- доопрацювання електронного сервісу з надання електронних послуг платникам податків – «Електронного кабінету платників податків» в тому числі і для фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців; який за допомогою спеціального інструменту доступу (наприклад, електронної картки платника) з використанням електронно-цифрового підпису дає змогу працювати з органами податкової служби в режимі реального часу широкому колу платників, тощо.

Ці кроки якісно поліпшують контроль, спрощують адміністративні процедури та позитивно сприймаються платниками податків.

Іншим підходом, що дозволяє оцінити ефективність податкової системи та її конкурентні кондиції, можна вважати Індекс економічної свободи. Економіст А. Сміт сформулював всесвітньо відому теорію про багатство в книзі “Добробут націй” ще в 1776 р. У 2013 р. теорія А. Сміта була трансформована у фінансову модель та Індекс економічної свободи, який враховує і оцінює 10 економічних характеристик, властивих в той або інший момент часу кожній окремо взятій країні. Після досягнення піку в 2008 р. Індекс стрімко знижувався. В цілому в світу Індекс сьогодні становить 58,2.

Індекс економічної свободи, який розраховує “The Heritage Foundation” у співпраці із “The Wall Street Journal”, оцінює рівень лібералізації взаємодії держави і бізнесу, враховуючи чотири основні складові свободи економічної діяльності. В Індексі аналізуються 10 компонентів економічної свободи, згрупованих у 4 категорії:

- 1) верховенство права (права власності, свобода від корупції);
- 2) обмежений уряд (фіскальна свобода, державні витрати);
- 3) регуляторна ефективність (свобода бізнесу, свобода ринку праці, монетарна свобода);
- 4) відкритість ринків (свобода торгівлі, свобода інвестицій, фінансова свобода).

Індекс комбінує кількісні та якісні показники і розраховується як середнє арифметичне 10 економічних свобод. Індекс має значення від 0 (найгірше) до 100 (найкраще). Рейтинг економічної свободи визначається на основі Індексу й порівнює до 178 країн світу. За результатами оцінки країни потрапляють до 5 груп: вільні – з показником індексу від 80 до 100, переважно вільні – 70–79,9, помірно вільні – 60–69,9, переважно пригнічені – 0–59,9, деспотичні – 0–49,9 [461].

Між свободою економіки і успішністю її розвитку існує взаємозв’язок, який можна спостерігати завдяки цьому Індексу.

Економічна свобода є найважливішим елементом свободи людини, яка дає можливість працювати, споживати, продавати та інвестувати.

Індекс економічної свободи – показник, який щороку розраховується газетою “Wall Street Journal” і дослідницьким центром “The Heritage Foundation”. Країни за цим індексом поділяються на такі групи:

1 – 5	вільні
6 – 28	переважно вільні
29 – 90	помірно вільні
91 – 150	переважно пригнічені
151 – 179	Репресивні/пригнічені
–	не потрапили до статистики

Індекс економічної свободи оцінює наявність переваг, котрі мають держави, в тому числі податкові системи.

Індекс виявленої порівняльної переваги вперше був представлений у роботі Б. Баласса “Лібералізація торгівлі і виявлена порівняльна перевага” [354, с. 100]. Відтоді методика, запропонована Б. Балассом, застосовувалася у багатьох практичних дослідженнях, присвячених проблемам конкурентоспроможності і спеціалізації, зокрема: у звіті UNIDO “Міжнародний огляд: порівняльна перевага в промисловості: зміна торгових і ресурсних профілів країн” [432], у звіті Світового банку “Китай: реформи в галузі експортної торгівлі” [362].

Індекс виявленої порівняльної переваги заснований на ідеї спеціалізації країни в певних групах товарів як перевазі конкурентоспроможності. При розрахунку Індексу, по суті, порівнюється частка певних товарів в експорті країни з деяким зразком – серед схожих країн, політичних блоків тощо. Індекс виявленої порівняльної переваги, розрахований за всіма групами товарів, свідчить про рівень експортного потенціалу країни. Для конкретного товару (групи товарів) Індекс показує, чи розширює країна випуск товару, в якому закладений торговий потенціал, на протипагу випадкам, коли обсяг виробництва конкурентоспроможних товарів незмінний. Крім того, при взаємному розрахунку Індексу виявленої порівняльної переваги індекс можна використати як індикатор можливих торговельних партнерів країни. Країни зі схожою структурою експорту не схильні розвивати торгівлю між собою, за винятком випадків, коли можлива торгівля усередині окремих галу-

зей. При розрахунку Індексу на високому рівні конкретних товарних категорій можна виявити нетрадиційні товари з високим експортним потенціалом [182, с. 28].

З погляду методології розрахунку індексу розрізняють:

Індекс виявленої порівняльної переваги (Revealed Comparative Advantage – RCA);

Індекс виявленої симетричної порівняльної переваги (Revealed Symmetric Comparative Advantage – RSCA).

Існує декілька підходів до розрахунку Індексу виявленої порівняльної переваги. Так, при розрахунку Індексу на підставі даних статистики по експорту застосовують формулу Баласса:

$$RCA_{ij} = \frac{\frac{x_{ij}}{X_{it}}}{\frac{x_{wj}}{X_{wt}}}, \quad (3.1)$$

де x_{ij} , x_{wj} – вартість експорту товару j для i -ї країни і світового експорту товару j ;

X_{it} , X_{wt} – загальний розмір експорту обраної країни і у світі.

Як порівняльний показник використовуються дані по структурі експорту ЄС або ОЕСР.

При розрахунку індексу на основі статистики по імпорту:

$$RCA_{ij} = \frac{\frac{m_{ij}}{M_j}}{\frac{m_{wj}}{M_w}}, \quad (3.2)$$

де M – вартість імпорту, інші позначення аналогічні позначенням з формули (3.1).

На підставі експортно-імпортної статистики використовується традиційна формула:

$$RCA = \frac{X_i^j - M_i^j}{X_i^j + M_i^j}, \quad (3.3)$$

де X_i^j – вартість експорту товару i в цю країну з країни j ; M_i^j – вартість імпорту товару i з цієї країни в країну j [354, с. 120].

Свідченням виявленої порівняльної переваги є позитивний показник RCA , що тяжіє до одиниці.

Якщо частка товару в імпорті певної країни перевищує середньосвітовий показник, то ця країна має порівняльну перевагу у виробництві такого товару. У разі якщо рівень RCA перевищує одиницю, можна говорити про наявність виявленої порівняльної переваги у цієї країни у виробництві обраного товару [191, с. 76]. Показник RCA , залежно від експорту країни, може змінюватися в межах від 0 до 1 за відсутності спеціалізації в деякому секторі економіки і від 1 до нескінченності за наявності конкурентної переваги в ньому. Через таку нерівномірність розподілу значень показника щодо нейтральної позиції між двома названими варіантами показник RCA був нормований у показнику симетричного індексу $RSCA$:

$$RSCA_{ij} = \frac{RCA - 1}{RCA + 1}. \quad (3.4)$$

Разом з очевидними перевагами існують певні проблеми при розрахунку і інтерпретації даних Індексу виявленої порівняльної переваги:

1. Зміна частки ринку, на базі якого розраховується показник RCA , відображає не лише зміну внутрішньої порівняльної переваги країн-експортерів, а й коливання попиту країн-імпортерів. Тому складно уявити, що показник RCA відбиває очікуваний рівень порівняльної переваги країни, що залежить від відносних цін цього регіону, встановлених до початку торгівлі. Цей факт зумовлює певні труднощі, коли ми починаємо аналізувати динаміку показника RCA впродовж певного відрізка часу.

2. Показник RCA також вимірює ефект зміни обсягу сукупного виробництва визначеного товару, і не лише зміни в обсягах експорту країни; крім того, RCA не враховує відносного вкладу визначеного товару в експорт країни в цілому.

3. Принципова проблема використання Індексу виявленої порівняльної переваги для аналізу конкурентоспроможності полягає в тому, що Індекс, який роз-

раховується на основі обсягів експорту та імпорту, може не відображати реальної конкурентоспроможності тієї або іншої галузі внаслідок того, що фактичні обсяги можуть спотворюватися державною політикою: субсидуванням або іншими видами підтримки [56, с. 99].

Рада з національної конкурентоспроможності США визначає, що головним чинником, котрий формує конкурентоспроможність є інноваційна ефективність країни. Отже, для визначення порівняльної конкурентоспроможності Рада з національної конкурентоспроможності США пропонує використовувати Індекс інноваційної активності.

Метою запровадження Індексу було створення кількісної міри національного інноваційного потенціалу, що відображає розподіл ресурсів і якість політичних рішень, які впливають на “інноваційний результат” в довгостроковій перспективі. Індекс сфокусований не на науковому прогресі або конкурентоспроможності як такій, а на вимірі національного інноваційного потенціалу – здатності країни до виробництва потоку комерційно успішних інновацій. Індекс інновативної ефективності є не показником поточної конкурентоспроможності, а, швидше, об’єктивним індикатором, котрий демонструє потенціал країни із забезпечення зростання ефективності праці та конкурентоспроможності на довгострокову перспективу.

Дослідження Ради з національної конкурентоспроможності США засвідчили, що інноваційна ефективність країни найбільше залежить від таких трьох чинників:

1. Рівень розвитку інноваційної інфраструктури в цілому. Інноваційна інфраструктура підтримує створення і впровадження інновацій в економіці. До загальної інфраструктури Рада з національної конкурентоспроможності США відносить, наприклад, рівень інвестицій у фундаментальну науку.

2. Умови діяльності економічних агентів у кластерах. Функціонування кластерів визначають швидкість і якість поширення інновацій в групах взаємозв’язаних галузей.

3. Міцність виробничих і комерційних зв’язків між кластерами. Під міцністю зв’язків розуміється, наприклад, здатність функціонуючих кластерів пов’язати

в єдину систему фундаментальну науку і виробничі компанії, поєднати прибуток компаній й виконання завдань розвитку технологій і формування персоналу.

Індекс інноваційної ефективності Ради з національної конкурентоспроможності США є кількісною мірою, що визначає інноваційну ефективність за усіма трьома галузями. Відносна питома вага різних змінних індексу були підраховані на основі статистичного аналізу. Таким чином, буквальна інтерпретація індексу – очікуваний рівень міжнародних патентів у цій країні на мільйон жителів з урахуванням поточної національної політики, наявної інноваційної бази і поточного розподілу ресурсів. Індекс був розроблений на підставі статистичного моделювання, в ході якого встановлювалося, яким чином різні тестові змінні впливають на “інноваційний результат” країни. “Інноваційний результат” визначається як кількість міжнародних патентів, отриманих країною, – в США або будь-якій іншій країні.

Дослідження показали, що значимими для інноваційної успішності країни є такі змінні:

1. Якість загальної інноваційної інфраструктури.

- 1.1. Сукупна кількість персоналу, зайнятого в дослідженнях і комерціалізації технологій. Чисельність персоналу є ключовим чинником інноваційного потенціалу країни: як приватним, так і державним дослідним установам потрібні співробітники, котрі закінчили навчальний заклад третього рівня. Індикатор може бути опосередкованою мірою більш глибокого процесу: рівень інвестицій населення в наукову кар’єру відображає базовий рівень людського капіталу, який може бути залучений в інноваційні процеси.

- 1.2. Сукупний обсяг витрат на НДДКР. Індикатор включає сукупний обсяг витрат бізнесу, недержавних організацій, державних організацій і показує капітал, доступний для проведення науково-дослідних робіт. Рівень сукупних витрат на НДДКР є опосередкованим індикатором стану фундаментальних чинників інвестування, в тому числі: якості податкової політики у сфері НДДКР, якості нормативно-правових актів і державних програм сприяння інноваціям.

1.3. Відкритість щодо міжнародних ринків та прямих інвестицій, яка є ключовим елементом національної інноваційної інфраструктури за рахунок обміну товарами, технологіями, наявності конкурентного тиску. Крім того, прямий і непрямий обмін знаннями з іноземними компаніями стимулює технологічні інновації.

1.4. Якість захисту інтелектуальної власності. Вимірюється якість правового захисту інтелектуальної власності: патенти, авторські права тощо.

1.5. Частка витрат на утворення другого і третього рівня відносно ВВП. Забезпечення постійної частки витрат на утворення другого і третього рівня сприяє повільному, але стабільному поліпшенню якості робочої сили і її потенціалу зі здійснення інновацій і комерціалізації технологій.

1.6. ВВП на одну особу. Відображає загальний рівень вимогливості внутрішнього попиту, а також накопиченого технологічного розвитку країни, на яких базуватимуться інноваційні проекти. Індикатор розраховується з огляду на паритетну купівельну спроможність.

2. Індикатори якості кластерного середовища.

Частка витрат на НДДКР, котрі фінансуються приватними компаніями. Рівень вкладу кластерів в інноваційний розвиток пов'язаний з якістю умов усередині кластера. Не існує прямих індикаторів якості умов діяльності в кластері, проте рівень приватних витрат на НДДКР можна вважати відображенням того, якою мірою кластерне середовище стимулює компанії до інноваційної діяльності.

3. Якість зв'язків.

Частка НДДКР, виконаних університетами. Університети є провідною сполучною ланкою між приватними компаніями і науковими елементами інноваційної інфраструктури, звідси – фінансування університетських НДДКР є прямим зміцненням взаємозв'язків між наукою і бізнесом.

Особливістю Індексу інноваційної ефективності є те, що він розраховується не на абсолютній, а на конкретній основі. Таким чином, Індекс є відносним інноваційним результатом в перерахунку на одну особу. Такий підхід пов'язаний з тим, що не абсолютний, а відносний індекс буде мірою потенціалу стабільного зростання і фактичного добробуту громадян. Відносність Індексу полегшує також

процеси міжнародного порівняння. Якби Індекс був абсолютним, це могло б привести до того, що США стали б постійним абсолютним лідером через велику територію.

Саме індикатори інноваційної ефективності порівнюваних переваг входять в розрахунок індексу економічних свобод, який багато в чому залежить від фінансової свободи.

Динаміка рейтингу економічної свободи за окремими країнами світу за період 2012-2020 роки наведено в табл. 3.17.

Таблиця 3.17

Індекс економічної свободи країн світу

Країна	Рейтинг 2012	Рейтинг 2015	Рейтинг 2018	Рейтинг 2020	Група за рівнем свободи (2020)
Австралія	3	4	5	4	Вільні
Канада	6	6	9	9	Переважно вільні
США	10	12	18	17	Переважно вільні
Великобританія	14	13	8	7	Переважно вільні
Японія	22	20	30	30	Помірно вільні
Німеччина	26	16	25	27	Переважно вільні
Південна Корея	31	29	27	25	Переважно вільні
Іспанія	36	49	60	58	Помірно вільні
Мексика	54	59	63	67	Помірно вільні
Польща	64	42	45	46	Помірно вільні
Франція	67	73	71	64	Помірно вільні
Південна Африка	70	75	77	106	Помірно вільні
Туреччина	73	70	58	71	Помірно вільні
Італія	92	80	79	74	Помірно вільні
Бразилія	99	118	153	144	Помірно вільні
Індонезія	115	105	69	54	Помірно вільні
Індія	123	128	130	120	Переважно пригнічені
Китай	138	139	110	103	Переважно пригнічені
Російська Федерація	144	143	107	94	Переважно пригнічені
Україна	163	162	150	134	Переважно пригнічені

Джерело: [499, с. 8-12; 495, с. 2; 502, с. 2; 500, с. 2]

Україна у 2012-2018 роках входила до групи країн із репресивною економікою. В звіті 2020 року рейтинг значно покращився та країні перемістилася до гру-

пи країн з переважно пригніченою економікою, що дуже контрастує із оцінками європейських країн, які в основній своїй масі належать до групи з помірно вільною економікою, тоді як флагман європейської економічної міці – Німеччина входить до групи країн з переважно вільною економікою. При цьому році серед країн СНД найвищий рейтинг має Грузія (12-те місце), далі йдуть Вірменія (34-те місце), Казахстан (39-те місце), Азербайджан (44-те місце), Молдова (87-ме місце), Білорусь (88-ме місце), Росія (94-те), Узбекистан (114-те) випередивши Україну відповідно на яка має 134 позицію.

Україна з 2012 по 2018 роки входила в групу країн, де порушуються економічні свободи, про це йшлося у річних звітах “Індекс економічної свободи”, що публікуються фондом “The Heritage Foundation”. Проте в останньому звіті позиція країни покращилася відразу на 16 позицій, що дозволило перейти до групи країн з переважно пригніченою економікою.

Перше місце в рейтингу економічних свобод зайняв Сінгапур, де показник економічної свободи становить 89,4 бали зі 100, який разом із Гонконгом, Австралією, Новою Зеландією, Швейцарією та Ірландією входить до групи економічно вільних країн [341].

У 2015 р. індекс України знизився на 2,4 пункти порівняно з попереднім, забезпечено зниженням восьми з 10 характеристик. Значно знизилися показники у зв'язку із погіршенням дотримання прав власності, управління державними видатками та інвестиційної свободи. В Україні зареєстровано другий за величиною спад індексу з поміж усіх країн, що оцінювалися у 2015 році. Економіка України лишалася "репресивною". Особливе занепокоєння викликало відсутність верховенства права. Залишався жорстким інвестиційний режим, регулювання ринку праці та бюрократичні правила, що гальмує динамічний розвиток приватного сектору. У Звіті 2020 оцінка економічної свободи склала вже 54,9 бали, що перемістило країну на 134 місце в рейтингу. Оцінка покращилася порівняно з 2019 роком на 2,6 бали, що відбулося завдяки реформам в судовій системі, покращенню ситуації з корупцією та свободі торгівлі. Експерти зазначають, що нормативно-правова база здатна забезпечити захист прав власності, іпотека та залогові права

проходять реєстрацію, проте судова система не забезпечує дотримання прав власності та піддається політичному тиску, що також формує середовище для корупції та хабарництва. Багато часу та значних витрат потребує захист прав власності та забезпечення виконання контрактних обов'язків. Корупція в органах влади та відсутність політичної волі побороти її залишаються однією з основних проблем в країні, незважаючи на запит суспільства щодо запобігання цьому явищу та подоланню його. При цьому, зросло податкове навантаження, знизилася число реформ, що сприяють розвитку бізнесу, на фоні політичної стабільності надто бюрократизована система стримує приватні інвестиції, недостатньо розвинуті фінансовий та банківський сектори.

Найнижчу рейтинг Україна має за показником фінансових свобод (30 балів), свобода від корупції (37,9) та свободи інвестицій (35). За рівнем фіскальної свободи Україна має 83,9 пункти зі 100, що є порівняно непоганим показником. Найкращим серед показників економічної свободи є свобода торгівлі – 81,2 бал (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Структура Індексу економічної свободи України у 2020 р.

Компонент ІЕС	Бал	Місце	Зміна (+/-)
<i>Верховенство права</i>			
Права власності	47,5	121	+3,6
Судова ефективність	42,2	102	+10,7
Свобода від корупції	37,9	95	+8,3
<i>Обмежений уряд</i>			
Податкові обтяження	81,1	69	-0,7
Державні витрати	47,2	153	+0,3
Фіскальна свобода	83,9	84	+1,3
<i>Регуляторна ефективність</i>			
Свобода бізнесу	61,3	106	-4,8
Свобода ринку праці	48,3	148	+1,6
Монетарна свобода	63,0	167	+4,4
<i>Відкритість ринків</i>			
Свобода торгівлі	81,2	65	+6,2
Свобода інвестицій	35,0	151	–
Фінансова свобода	30,0	166	–

Складено автором за даними: [530]

Як видно, міжнародні індекси методологічно по-різному враховують оподаткування для визначення порівнюваних конкурентних позицій країн. При цьому, найбільш повно, на нашу думку, конкурентність системи оподаткування досліджується у індексі Doing Business, де за основу для аналізу та порівняння беруться до уваги не лише податкові ставки (податкове навантаження), але і якість адміністрування, і лояльність платників до процесу сплати податків в конкретній юрисдикції. Необхідно зазначити, що хоча вказаний індекс і висвітлює більш широко сферу оподаткування, порівняно із іншими, проте, як будь-який загальний індекс макрорівня, має ряд недоліків та методологічних обмежень, які прийнятні у цілях міжнародних порівнянь, проте не дозволяють обгрунтовано та достовірно оцінити реальний стан податкової системи, її конкурентні переваги, слабкі місця, а також ефективність податкової системи в конкретній країні.

Глобалізація і обмеженість факторів виробництва змушують країни конкурувати між собою та вживати заходи, спрямовані на залучення власників факторів виробництва шляхом формування оптимальної комбінації інституційних, суспільних благ і податкових преференцій, де виключно податкові преференції не є запорукою успіху в конкурентній боротьбі, на противагу загальним умовам оподаткування в комбінації з інфраструктурними, інституційними та суспільними благами.

Слід враховувати, що швидка цифровізація економічних процесів та глобалізація ведення навіть невеликого бізнесу через он-лайн платформи суттєво вплинуть на боротьбу в сфері економічної та інституціональної конкуренції. Вже зараз необхідно реагувати на нові виклики, пов'язані із ухиленням від оподаткування, розмиванням податкової бази, значним географічним розривом між розміщенням факторів виробництва та юрисдикцією отримання прибутку. Причому відповіді на ці ризики лежать як в площині інституційної готовності, так і в площині ефективності застосування інструментів податкового адміністрування, в тому числі, контролю, а також синергії заходів на макро та на мікро рівні.

3.3. Оцінювання результативності податкової системи як складової конкурентоспроможності держави

Дослідженню питань результативності податкових систем приділяється значна увага з боку міжнародних організацій. Результативність діяльності податкових адміністрацій відображається певними показниками. В Україні, у зв'язку з фіскальною спрямованістю податкової політики, найживанішим показником результативності податкової системи є стан виконання надходжень до державного бюджету. У світовій практиці до найбільш важливих показників результативності податкового адміністрування належать:

- податковий розрив;
- витрати коштів на справляння податків і зборів [202, с. 24].

Спеціалісти МВФ до одного із найважливіших показників результативності податкових адміністрацій відносять рівень виконання платниками податкового законодавства. Для його визначення використовується поняття податкового розриву, який показує співвідношення між запланованими обсягами податків, що передбачаються до виплати, та проведеними платежами. Податковий розрив розраховується як різниця між сумою податків, котрі мають бути сплачені (згідно з вимогами податкового законодавства), та фактичними обсягами їх сплати.

Показник податкового розриву відображає величину податків, які передбачалися до сплати, але насправді не сплачені платниками і вважається одним із способів виявлення загальної ефективності роботи, спрямованої на забезпечення дотримання податкового законодавства.

Причинами виникнення податкового розриву можуть бути: ухилення від оподаткування; наявність податкових недоїмок (обсягів податків, заявлених до сплати, але насправді не погашених); недоплата сум з оподаткування внаслідок нерозуміння платниками податкового законодавства; інші форми недоплати податків [273, с. 4]. Тому, виявлення та визначення податкових розривів є важливою сферою фіскальних інтересів держави, особливо на фоні викликів, що пов'язані із наявністю дефіциту суверенних бюджетів. Розуміння структури податкового роз-

риву є невід’ємною складовою стратегії управління державними фінансами та розвитку економіки, адже фіскальна служба може впливати на складові податкового розриву.

Разом з тим варто зауважити, що обсяги податкових надходжень до державних фондів залежать не лише від діяльності податкової служби, але і від інших чинників. До них, зокрема, можна віднести: динаміку ВВП; зміну величини ставки проценту за використання кредитних ресурсів; темпи інфляції; розвиток підприємницької діяльності; рівень нормативно-правового забезпечення [245, с. 503]. Вагоме значення мають також простота та справедливість податкової системи, послідовність в проведенні податкової політики, узгодження податкового законодавства із принципами оподаткування, наявними в зарубіжних країнах та ін.

За показниками податкового розриву спеціалісти МВФ поділяють країни на чотири групи. Для кожної з них установлені граничні розміри податкового розриву. До першої групи належать країни з незначною його величиною. Це є свідченням найвищої результативності податкового адміністрування. В інших групах величина податкового розриву є суттєвішою, що відображає погіршення результативності податкового адміністрування.

Враховуючи значимість проблеми та необхідність враховувати потенціал оподаткування, більше п’ятнадцяти країн-членів ЄС в поточний час самостійно оцінюють податковий розрив та роблять аналіз. В основному, податковий розрив оцінюють з податку на додану вартість [504]. Розподіл країн на такі групи наведений у табл. 3.19.

Таблиця 3.19

Категорії країн за показниками податкового розриву

Категорія країн	Податковий розрив, %	Назви країн
Перша	До 10	Великобританія, Данія, Норвегія, Швеція, Нідерланди, Нова Зеландія, Сінгапур
Друга	Від 10 до 20	Канада, США, окремі західноєвропейські країни, Чилі
Третя	Від 20 до 40	Греція, Португалія, окремі країни Східної Європи
Четверта	Більше 40	

Джерело: складено за [392; 273, с. 8-11]

Перша група характеризується наявністю сталої та відпрацьованої системи самооподаткування. Головним досягненням такої системи є високий рівень добровільної сплати податків. Її підґрунтям є розуміння платниками податкової системи та своїх обов'язків зі сплати податків. Платники усвідомлюють неминучість їх сплати або покарання. Процедури податкового адміністрування є зрозумілими і прозорими. До складу податкової служби входять висококваліфіковані працівники, які сумлінно виконують службові обов'язки.

Організація управління податковою адміністрацією має чітку структуру. Фінансування її діяльності є оптимальним. Платникам податків надаються своєчасні кваліфіковані послуги з боку податкової служби. Примусові заходи при справлянні податків є доволі жорсткими, однак чітко регламентованими та систематичними. Податкові перевірки не мають масового характеру, проте передбачають правильну постановку завдань. За таких умов величина податкового розриву є мінімальною. Слід звернути увагу і на те, що країни першої групи відрізняються стійкими традиціями добровільного виконання податкового законодавства, високим рівнем обслуговування платників податків, жорстким контролем та використанням суворої системи покарань за порушення податкового законодавства [185, с. 46].

Для другої групи країн податкове адміністрування забезпечується на достатньому рівні, а ставлення платників до виконання вимог податкового законодавства вважається позитивним. Платники податків лояльні до обов'язку сплачувати податки. Водночас таким країнам необхідно підвищувати рівень виконання положень податкового законодавства та посилювати податкову дисципліну.

До третьої та четвертої груп входять країни з низькою ефективністю управління податковою службою, недостатнім рівнем використання передових технологій, неналежною податковою культурою платників. Служба примусового вилучення активів платників у таких випадках, як правило, має низьку результативність. Підрозділи податкових органів працюють неузгоджено. Персонал податкових органів має невисокий рівень кваліфікації, відзначається висока його плин-

ність та недостатній досвід роботи. Поширена корупція. Незадовільним може бути і рівень фінансування діяльності податкової адміністрації [183, с. 36].

В світовій практиці використовується кілька методів вимірювання податкового розриву [392], в залежності від його складових:

- для вимірювання розриву з непрямих податків застосовують метод «зверху вниз» (в оригіналі «top down»), в основі якого покладено дані про споживання із статистичних джерел. Для розрахунку по кожному податку обчислюється різниця між оцінкою загального податкового зобов'язання та сумою сплачених податків. Зазначений метод не застосовують до оцінки розривів з прямих податків;

- для вимірювання розриву, що формується прямими податками застосовують метод «знизу вверх» (в оригіналі «bottom up»), в основі якого покладено дані запитів, аналізу податкових декларацій, аналіз груп ризику, зіставлення даних з різних джерел (непрямі методи визначення податкових зобов'язань), в тому числі з використанням внутрішніх джерел фіскального відомства. Для розрахунку проводять співставлення і оцінки в розрізі окремих груп платників та способів порушення податкового законодавства ;

- також застосовується метод експертних оцінок, що носить більш суб'єктивний характер і застосовується у випадках відсутності іншої інформації щодо структури і розміру податкового розриву.

Іншим підходом до визначення Економічна результативність податкового відомства посилюється тоді, коли збільшення кожної додаткової одиниці (працівники, устаткування, програмні продукти тощо) приводить до зростання обсягів податкових надходжень. Також можливий варіант, коли досягнута величина надходжень до державних фондів забезпечується з меншими витратами.

Так, прикладом може стати результативність податкового відомства в зарубіжних країнах. У Нідерландах, Швеції результативність роботи податкових адміністрацій у ході проведення операцій з оподаткування є оптимальною. Витрати податкової служби низькі, а податковий розрив незначний [273, с. 11].

У Швеції першу спробу розрахувати загальний податковий розрив (як різницю між теоретичними податковими надходженнями та сумою сплачених пода-

тків) на основі усієї доступної інформації про ухилення від оподаткування і помилки платників податків було зроблено ще у 1998 р. та опубліковано звіт Податкової агенції Швеції. Перше детальне дослідження структури податкового розриву презентовано у звіті Податкової агенції Швеції, опублікованому восени 2007 р. [492, с. 32]. У 2007 р. загальний податковий розрив становив 133 млрд шведських крон, або 5 % ВВП та 10 % загальних податкових надходжень. У звіті Податкової агенції Швеції *податковий розрив* визначено як різницю між потенційними податковими надходженнями, у разі коректного подання звітності всіма платниками податків, та сумою фактичних податкових надходжень.

Агентство з податків Швеції взяло на себе зобов'язання зменшити розмір податкового розриву вдвічі до 2015 р. Податковий розрив вони розраховували шляхом використання різних джерел даних та методологій. Завдяки застосуванню *непрямих методів*, таких як порівняння доходів і збитків зі споживанням та заощадженнями, і *прямих методів*, котрі передбачають інспектування та проведення перевірок, з'ясувалося, що 50 % податкового розриву становить навмисне ухилення від оподаткування (тінізація доходів). Використання таких методів дає змогу надалі досліджувати тіньовий сектор економіки та розробляти відповідні заходи захисту.

Загалом у Швеції застосовуються чотири альтернативних методи визначення податкового розриву.

Перший метод. Загальний податковий розрив визначається як розрив, що виникає за уявної відсутності Податкової агенції Швеції, тобто елімінування всіх факторів впливу (прямих та непрямих) цієї агенції у коротко- і довгостроковому періодах. Це означає, що податкові надходження, які є результатом превентивних заходів контролю дотримання податкового законодавства та інших заходів, мають бути включені до загального податкового розриву. Таке визначення податкового розриву на практиці застосовується дуже рідко, оскільки не можна повністю ізолювати прибуткове оподаткування від впливу податкових органів у довгостроковому періоді.

Отже,

$PZ_1 = \text{Податкові зобов'язання} - \text{Добровільна сплата податків.}$

Другий метод. Загальний податковий розрив визначається як сума всіх помилок, виявлених у податковій звітності, яка надійшла до Податкової агенції. Під час розрахунку податкового розриву не береться до уваги ефект від превентивних заходів при наданні податкових послуг та попередній звірці звітності, але включаються усі надходження, що є результатом заходів прямого контролю за дотриманням податкового законодавства. В цьому разі значну частку податкового розриву становитимуть формальні помилки (неточності). Найефективнішим методом зменшення такого податкового розриву буде поширення серед платників податків електронної форми подання звітності (через інтернет), а також створення в інтернеті системи, яка б автоматично виправляла більшість формальних помилок до того, як платник податку завершить заповнення податкової декларації та надішле її до Податкової агенції.

Отже,

$PZ_2 = \text{Податкові зобов'язання} - \text{Добровільна сплата податків} -$
 $- \text{Результат превентивних заходів.}$

Третій метод. Податковий розрив визначається як сукупність всіх помилок, встановлених у результаті інтенсивнішого контролю з боку Податкової агенції. Недоліком такого розуміння понять “базовий контроль” та “інтенсивний контроль” є їх зміни в часі, що відповідно призводить до зміни значення податкового розриву. Якби головною метою планування податкового розриву було надання матеріалів для забезпечення податкового контролю та складання інформаційних заходів, то це тлумачення, ймовірно, було б доцільнішим. Тому більшість працівників, котрі контролюють дотримання податкового законодавства, віддають перевагу визначенню, за якого податковий розрив розуміється як такий, з яким ми стикаємося, коли починаємо здійснювати контроль.

Отже,

ПЗ₃ = Податкові зобов'язання – Добровільна сплата податків –
– Результат превентивних заходів – “Базовий контроль”.

Четвертий метод. Чистий податковий розрив – це розрив, який залишається після проведення всіх можливих заходів Податковою агенцією Швеції. У контексті соціально-економічної перспективи таке визначення податкового розриву є найдоцільнішим. У цьому випадку найважливіше не те, які заходи були вжиті Податковою агенцією з метою скорочення податкового розриву (зміна правил адміністрування, вдосконалення системи адміністрування, проведення профілактичної роботи та контролю), а те, наскільки суттєвим залишається податковий розрив та, відповідно, яких втрат зазнає від цього суспільство. Таке визначення, звісно, легше для розуміння навіть не фахівцями.

Отже [493, 488],

ЧПЗ₄ = Податкові зобов'язання – Добровільна сплата податків –
– Результат превентивних заходів – “Базовий контроль” –
– “Інтенсивний контроль”.

Податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді. Вони скріплюються електронними печатками, які, згідно із заявою підприємства, видає регіональне податкове управління. Її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою.

Агентство доходів Канади (Canada Revenue Agency) оприлюднює докладну доповідь про виконання ключових заходів стосовно дотримання платниками податкового законодавства, що встановлює високі стандарти й для інших національних органів з метою підвищення ефективності податкової політики в контексті забезпечення надходжень до бюджету.

Крім того, в Канаді діє програма добровільного розкриття інформації (The Voluntary Disclosures Program), яка дає змогу платникам податків виправити недо-

стовірну або неповну інформацію або розкрити інформацію, якої не було при попередньому наданні Агентству доходів Канади (Canada Revenue Agency). У разі надання достовірної інформації, платники податків можуть уникнути покарання та судового переслідування.

Процес розкриття (виправлення) інформації має відповідати чотирьом вимогам: 1) добровільність; 2) вичерпність; 3) застосування чи можливість застосування штрафу; 4) наявність інформації про несплачені податки за період більше року. Якщо Агентство доходів Канади вважає інформацію достовірною, то можна сплатити лише податки або благодійний внесок та пеню [544].

В Угорщині особлива увага приділяється розвитку самооцінки (самооподаткування, самонарахування) з боку платників. Для цього постійно вдосконалюються законодавчі процедури, ведеться боротьба з ухиленням від оподаткування, покращуються партнерські відносини з платниками податків, поглиблюється робота, орієнтована на клієнтів. У взаємодії з платниками використовуються різні підходи. Враховується те, що окремі платники можуть бути недостатньо ознайомлені з вимогами податкового законодавства. Інші намагаються свідомо уникнути сплати податків. Стосовно першої групи вживаються заходи з розширення послуг, надання достовірнішої та оперативнішої інформації, а також проведення перевірок, які мають на меті допомогу платникам. Для роботи з другою групою застосовується податковий аудит, механізми примусового стягнення та інші фінансові санкції.

Позитивних результатів можна досягти шляхом запровадження таких заходів:

- надання платникам послуг вищої якості;
- скорочення операційних витрат;
- удосконалення структури управління податковою службою;
- аналіз роботи різних підрозділів податкових служб по роботі з платниками;
- поглиблення контролю за діяльністю великих та малих платників;
- скорочення кількості незареєстрованих платників;
- перехід на подання декларацій в електронній формі;
- запровадження заходів зі зменшення податкового розриву [184, с. 59].

Слід зазначити, європейські уряди визначають, що податковий розрив не є достатньо точним та своєчасним інструментом для визначення річних цілей та завдань, а також прийняття управлінських рішень в податкових органах. Проте він дає змогу визначити довгострокові цілі та завдання, виявити важливу інформацію щодо основних напрямів втрати доходів бюджету та дозволяє визначити довгострокову ефективність податкових органів та податкової політики. Податковий розрив дає інформацію суспільству щодо дотримання податкового законодавства, забезпечуючи прозорість оподаткування [449].

Звіт уряду Сполученого королівства, опублікований в 2020 за результатами 2018-2019 років щодо податкового розриву, засвідчив, що в Сполученому королівстві податковий розрив оцінюється в 31 млрд. фунтів стерлінгів, що становить 4,7% податкових зобов'язань, причому найбільший податковий розрив формує ПДВ, тоді як найбільшу частку в податковому розриві з податку на прибуток займає сектор ІТ [449]. Протягом останніх 14 років відбулося зменшення відсоткового податкового розриву з 7,5% у 2005-2006 рр. – до 4,7% у 2018-2019 рр. Падіння загальної різниці між податковими роками 2013-2014 та 2018-2019 в основному зумовлені подоланням податкових прогалів для податку на прибуток, та податку на додана вартість .

Важливим непрямим показником результативності проведення операцій з мобілізації податків і зборів є комп'ютеризація операцій з оподаткування, а також активна робота країн щодо впровадження заходів Плану дій BEPS. Їх реалізація порядку сприяє підвищенню ефективності податкового адміністрування шляхом зменшення кількості помилок при складанні декларацій, скорочення часу на їх оброблення та економії витрат робочого часу та зловживаннями асиметрією податкової інформації між юрисдикціями.

На фоні загальної критичної оцінки системи адміністрування податків і зборів в Україні, як з боку платників, так і з боку міжнародних організацій, слід приділити увагу фіскальній результативності. Вона підвищується тоді, коли збільшення кількості працівників податкових органів, устаткування, програмних продуктів тощо приводить до зростання обсягів податкових надходжень без створен-

ня додаткового адміністративного тиску на платників та дотримання їхніх прав [200, с. 111].

Наведемо, зокрема, приклад оптимальної результативності податкового адміністрування в таких країнах, як Нідерланди, Швеція, що зумовлюється низькими витратами податкової служби, незначним податковим розривом, високим рівнем обслуговування та дотримання прав платників податків [273, с. 45].

Показником результативності оподаткування є співвідношення між величиною податкових надходжень та витрат, пов'язаних із їх забезпеченням (індекс витрат із мобілізації податків). Результати розрахунку цього показника в динаміці для України наведені в табл. 3.20.

Таблиця 3.20

Оцінка індексу витрат з мобілізації податків фіскальним відомством, 2007-2019 рр.

Показник	Роки									
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Податкових надходжень без врахування відшкодування ПДВ, млрд. грн.	275,12	377,47	406,53	407,42	417,73					
Податкових надходжень з врахуванням відшкодування ПДВ, млрд. грн.	234,45	334,69	360,57	353,97	367,51					
Відшкодування ПДВ, млрд. грн.	40,67	42,78	45,96	53,45	50,22					
Витрати на утримання фіскального відомства, млрд. грн.	6,21	6,0	5,52	5,98	5,47					
Індекс витрат з мобілізації податків ДПС без урахування відшкодування ПДВ, %	2,26	1,59	1,36	1,47	1,31					
Індекс витрат з мобілізації податків ДПС з урахування відшкодування ПДВ, %	2,65	1,79	1,53	1,69	1,49					

Джерело: складено за даними [46]

Як свідчать результати дослідження ретроспективного періоду, індекс витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів в Україні, тривалий період (2007 – 2010 рр.) був стабільно високим та почав знижуватися лише з 2011 році. Так, індекс витрат з мобілізації податків ДПС з урахування відшкодування ПДВ в 2007

році складав 2,98, в 2008 році – 7,76, в 2009 році – 2,74, в 2010 році – 2,65 і лише з 2011 року індекс витрат став менше 2, та склав 1,79. Індекс показує, що на мобілізацію податків і зборів почав витрачатися менший бюджетний ресурс [197, с. 226]. Витрати на утримання податкової служби, з 2008 р. по 2019 р. зазнавали коливання проте суттєво не змінювалися, тоді як мобілізація коштів до бюджету в 2011 році істотно зросла (з 242,61 млрд грн. у 2008 році до 1070,47 млрд грн. у 2019 році), що і покращило індекс. Це зумовлюється не лише ефективністю роботи фіскального відомства, а й, частково, збільшенням ставок мита на окремі товари, що ввозяться на територію України (наприклад, автомобілів), зменшенням тіньової економіки на 4% (з 38 % у 2010 році до 29% у 2019 році) [232], за рахунок зміни підходів до адміністрування [176], (більш детально вплив випереджальних темпів росту податкових надходжень на економічне середовище України буде нами розглянуто у розділі 4). Таким чином, економічна результативність дій фіскального відомства в податковій та митній сфері посилюється. Така тенденція була б позитивною за умови лояльного ставлення платників до дій контролюючих органів та відсутності корупційо-генних чинників в діях податкових органів.

Наведений аналіз свідчить, що такі результати досягнуті частково за рахунок додаткового адміністративного тиску на платників у той період часу, в тому числі і через значні корупційо-генні ризики. Починаючи з 2011 року індекс витрат з мобілізації податків мав тенденцію до зниження на фоні скорочення витрат на утримання відомства та стабільного рівня податкових надходжень.

Необхідно зазначити, що індекс витрат на виконання податкової функції у Великобританії, наприклад, у 2009 році складав 1,14 на 100 одиниць доходів та був значно вищим, ніж у Норвегії - 0,50; Естонії - 0,40; і Швейцарії - 0,31. Німеччина, Данія, Нова Зеландія і США також мають більш низькі адміністративні витрати на виконання податкових функцій ніж Великобританія [522, с. 50]. У той же час аналогічний показник в Україні складав 2,74, що майже вдвічі перевищує показник Великобританії. Навіть показник 2019 року не досягає показника Великобританії десятилітньої давнини, що говорить про недостатню ефективність податкового органу в останні десять років.

Це означає, що в Україні має відбуватися подальша робота, спрямована на удосконалення роботи фіскального відомства, підвищення продуктивності роботи підрозділів та удосконалення його структури і функцій, без перегляду яких на може відбуватися якісних змін, незважаючи на те, що починаючи з 2012 р., здійснювалися заходи, спрямовані на подальше підвищення ефективності системи сплати податків, зборів та обов'язкових платежів в Україні, що видно і за результатами прорахованого нами індексу.

Коли перед більшістю країн світу гостро стоїть проблема зменшення дефіциту державного бюджету та державного боргу, простота та справедливість податкових умов найбільше впливають на конкурентні переваги податкової системи. Адже зниження ставок податків суттєво впливає на доходи бюджету в короткостроковій перспективі [346, 364, 363, 408]. Надзвичайно важливо, аби політика країн в сфері економіки та оподаткування, вирішуючи сьогодні короткострокові проблеми, враховувала і довгострокові основи конкурентоспроможності. Економічне середовище, що підтримує конкурентоспроможність країн, може допомогти національним економікам витримати спад в бізнес-циклах і забезпечити механізми, які сприятимуть ефективному функціонуванню економіки в майбутньому. Саме тому, результативність податкової системи слід розглядати як на рівні оподаткування так і на рівні соціально- економічного впливу в національному масштабі. Результативність податкової системи, в такому разі - це її здатність виконувати функції, що на неї покладені, насамперед це:

- надходження податків і зборів до бюджетів різних рівнів в необхідних обсягах, для виконання державою покладених на неї економічних, соціальних та політичних функцій;
- забезпечення умов для інвестицій та рівних конкурентних умов в оподаткуванні для суб'єктів господарювання в різних секторах економіки;
- реалізація податкової політики у відповідності з визначеними соціально – економічними пріоритетами, визначеними в державі.

Критерії оцінки ефективності податкової системи, в основному, як видно з огляду методологій оцінювання податкових систем у п. 3.2. дослідження, носять

непрямий характер, та не характеризують податкову систему однозначно або оцінюють певний аспект податкової системи.

Для оцінки ефективності податкової системи в певній економічній моделі можуть застосовуватись непрямі макроекономічні показники, як то: динаміка частки податків у ВВП, рівень дефіциту бюджету по відношенню до ВВП, динаміка ВВП, частка внутрішніх та зовнішніх інвестицій, рівень тіньової економіки та податкового розриву, темпи росту секторів економіки, рівень безробіття, дохід на душу населення, частка податків, що перерозподіляється через бюджет тощо.

Проте, важливими індикаторами результативності податкової системи є і внутрішні характеристики, які є маркерами потенціалу реалізації функцій податків. До таких показників можна віднести: загальний рівень оподаткування (частка у ВНП), сталість податкового законодавства, співвідношення прямих та непрямих податків, співвідношення між податками на фізичних та на юридичних осіб, частка окремих податків у доходах бюджету, система податкових пільг та їх відповідність пріоритетам економічної та соціальної політики держави.

Окремої уваги також заслуговує організація системи декларування та сплати податків, система фінансових санкцій за невиконання податкового законодавства та ефективність податкового контролю і примусового стягнення податкового боргу тощо.

Однією з характеристик податкової системи є податковий тягар (податкове навантаження). Проте, відсутня єдина загальновизнана методика обчислення даного показника. Можуть застосовуватись різні показники, що характеризують рівень податкового навантаження, проте найбільш вживані є відношення усіх стягнутих податків до обсягу валового внутрішнього продукту. Причому, навіть за такої інтерпретації залишається дискусійним питання, щодо того, чи слід враховувати з метою розрахунку лише податкові платежі, чи слід рахувати усі платежі, що сплачують платники податків до бюджетів.

Найголовніше питання, що ставиться ученими та економістами полягає у тому, який саме розмір вилучень має бути здійснений у вигляді податків, для того аби, з одного боку – забезпечити виконання функцій держави, у тому числі і соці-

альних, а з іншого – не стримувати розвиток національної економіки. При цьому, слід враховувати і такі аспекти як справедливість оподаткування та перерозподілу національних благ. У середині ХХ століття в теоріях податкового навантаження було сформульовано ряд важливих положень. А саме, було визначено, що межі податкового навантаження не можуть бути однаковими для країн з різним рівнем економічного розвитку та структурою видатків бюджету, а також рядом економістів була обґрунтована залежність зростання державних видатків від зростання соціально-економічного добробуту в країні (закон Вагнера). Також було розмежовано податкове навантаження для національної економіки та для окремих суб'єктів господарювання та на душу населення.

В останні двадцять років відбулася актуалізація теорій податкового навантаження, що викликано, в першу чергу, глобалізацією економічних відносин та їх інформатизацією, що спростила переміщення капіталів та ресурсів, а також посиленням протиріччя між соціальними та економічними інтересами держав.

Сутність міжнародної податкової конкуренції полягає в суперництві значної кількості податкових юрисдикцій за право залучення у свою національну економіку «глобальних платників податків» (як господарюючих суб'єктів - резидентів інших країн, так і своїх власних суб'єктів ЗЕД) для того, щоб обкласти їх доходи як від операцій усередині даної юрисдикції, так і за кордоном (у відповідності з принципами резидентства та оподаткування доходів біля джерела їх утворення).

Можна виділити, два напрямки сучасної міжнародної податкової конкуренції: конкуренцію країн за зниження вартості капіталу в рамках своїх фіскальних юрисдикцій (знижений рівень оподаткування капіталів інвесторів сприяє притоку зарубіжних активів, а також запобігає відтоку національних капіталів за кордон); конкуренцію за залучення та активну діяльність на фіскальній території транснаціональних компаній (ТНК), де кінцевої метою є перетворення даних ТНК у власних податкових резидентів, щоб претендувати на оподаткування їх глобальних доходів).

Як зазначено Федеральним департаментом фінансів Швейцарії: "Податкова конкуренція стримує апетит для більш високих податків і запобігає податковим картелям, заохочує інвестиції та економічне зростання. Вона стимулює продуктивність та інновації [311].

Таким чином, можна зробити висновки, що важливим у побудові ефективної податкової системи є її оптимізація - необхідність постійного «налаштування» податкових інструментів на вирішення тих чи інших завдань. В сучасному світі, де зміни відбуваються стрімко, неможливо збудувати стійку податкову систему, яка тривалий час могла б залишатися без істотних змін, діючи при цьому в оптимальному режимі. Конструкція податкової системи не має бути статичною, вона має відповідати запитам соціальних груп країни, національної економіки та викликам глобального середовища. А результативність податкової системи та податкової політики в державі має вимірюватися не стільки встановленням верхнього порогу вилучень з економіки, скільки оптимальним рівнем таких вилучень з урахуванням тих завдань та планів, що є пріоритетом в країні. Тому, рівень таких вилучень буде унікальним для різних країн і формується під впливом історичних, етнічних, економічних, соціальних особливостей країн.

Тенденції оподаткування в Європейському Союзі свідчать про високий рівень показника відношення обсягу податків до ВВП (приблизно на 10 в. п. ВВП перевищує показники, зафіксовані в Сполучених Штатах Америки, та в межах 5 в – в Японії). Серед основних європейських членів ОЕСР (Організації Економічного співробітництва і розвитку) в 2019 році найвища частка податків у ВВП відповідно у Данії (46,3%), Франції (45,4%) та Бельгії (42,9%). Найменші співвідношення демонструють Мексика (19,7%), Чилі (20,2%) і Корея (24,3%). Середнє податкове навантаження в країнах ОЕСР за підсумками 2019 року склало 34,5% від ВВП і останніми роками має стабільну тенденцію до збільшення (табл. 3.21).

Якщо брати до уваги лише дані щодо податку на прибуток підприємств та податків з доходів громадян, то їх частка у ВВП найменша у Словаччині (3,8% до ВВП, що вдвічі менше за середній показник по ОЕСР) та Туреччині (3,8% до ВВП), найбільша – у Данії – 24,3%, це втричі більше за середній показник по країнах ОЕСР [458]. Відповідний показник для України знаходиться на рівні вище середнього значення для країн ОЕСР – 9,9%, що на 1,6 в.п. вище, ніж середній показник ОЕСР (табл. 3.21).

Дані щодо тенденцій оподаткування в деяких країнах ЄС та ОЕСР

Країна	Україна	Польща	Словаччина	Туреччина	США	Японія	Німеччина	Франція	Данія	Бельгія	по Сер. ОЕСР
	Відношення загальних податкових надходжень до ВВП, %										
2012	36,4	32,0	28,8	24,8	24,0	28,2	36,8	44,4	45,5	44,3	33,1
2013	35,4	31,9	31,0	25,2	25,6	28,9	37,0	45,4	45,9	45,0	33,4
2014	23,2	31,9	31,9	24,5	25,9	30,3	36,8	45,4	48,5	44,8	33,6
2015	32,8	32,4	32,7	25,0	26,2	30,7	37,3	45,3	46,1	44,1	33,7
2016	32,8	33,4	33,3	25,1	25,8	30,7	37,7	45,4	45,5	43,3	34,4
2017	34,1	34,1	34,2	24,7	26,7	31,4	37,8	46,1	45,8	43,8	34,2
2018	33,3	35,2	34,3	24,0	24,4	32,0	38,5	45,9	44,4	43,9	34,3
2019	32,5	35,4	34,7	23,1	24,5	н.д.	38,8	45,4	46,3	42,9	34,5
	Відношення податкових надходжень від прибутку підприємств та доходів громадян до ВВП, %										
2012	8,4	н.д.	2,9	3,6	8,6	5,2	9,4	8,0	23,3	12,3	8,1
2013	8,4	н.д.	2,9	3,5	9,3	5,5	9,6	8,4	25,1	12,8	8,2
2014	7,3	н.д.	3,0	3,6	9,2	5,7	9,6	8,5	26,3	12,9	8,3
2015	7,0	н.д.	3,1	3,6	9,6	5,8	9,9	8,5	25,4	12,4	8,4
2016	8,3	н.д.	3,3	3,7	9,6	5,7	10,0	8,5	24,2	12,0	8,3
2017	8,7	н.д.	3,4	3,6	9,4	5,9	10,3	8,6	24,4	11,9	8,4
2018	9,4	н.д.	3,6	3,7	9,0	6,1	10,5	9,4	24,1	11,9	8,5
2019	9,9	н.д.	3,8	3,8	9,2	6,1	10,6	9,6	24,3	11,4	8,3
	Відношення податкових надходжень від прибутку підприємств, доходів громадян та доходів від приросту капіталу до ВВП, %										
2012	8,5	6,5	5,5	5,4	11,2	8,8	11,1	10,6	28,2	15,4	11,0
2013	н/д	6,3	6,0	5,1	12,0	9,4	11,4	11,1	28,8	16,0	11,1
2014	7,4	6,3	6,5	5,2	12,4	9,6	11,4	10,8	31,7	16,0	11,2
2015	7,1	6,5	6,9	5,1	12,7	9,6	11,6	10,6	29,2	15,7	11,2
2016	8,4	6,7	7,0	5,3	12,3	9,4	12,0	10,6	28,6	15,4	11,3
2017	8,8	6,9	7,1	5,3	12,0	9,6	12,3	10,9	29,1	16,0	11,5
2018	9,5	7,4	7,1	5,8	11,0	10,2	12,6	11,5	27,6	16,2	11,7
2019	10,0	7,6	7,1	5,6	11,1	10,3	12,7	11,8	30,0	15,2	11,5

Складено за даними [459, 49] :

Оскільки обсяг ВВП в Україні відносно невисокий, то реальний податковий тягар тут є значнішим, причому, в основному в сфері оподаткування особистих

доходів громадян, адже соціально-справедливого та економічно розумного неоподаткованого мінімуму доходів громадян в Україні немає.

Вважається, що країни, які здійснюють перерозподіл більшої частки ВВП, можуть забезпечити кращі конкурентні умови на своїй території та соціальну справедливість. Таким чином, для України важливим є не лише сформувати збалансовану податкову систему, привабливу для залучення капіталів та подальшого їх оподаткування, але і встановити конкурентні параметри податкової системи з урахуванням вимог інклюзивного розвитку. Для такої значної за територією та населенням країни, одним з визначальних напрямів реалізації реформ в податковій та бюджетній сферах є забезпечення рівних умов в оподаткуванні та його справедливість, умови бюджетного перерозподілу для забезпечення подальшого розвитку людського капіталу, розбудови комерційної, медичної та соціальної інфраструктури.

Політичні основи сталого зростання формують середовище для значних інвестицій, створення робочих місць, конкуренції, переміщення ресурсів, для соціального захисту, справедливості і інклюзивності. Як зазначено в Доповіді про зростання [520], жодній країні не вдавалося зберігати швидке економічне зростання без підтримки суттєвих темпів державних інвестицій – в інфраструктуру, освіту та охорону здоров'я. В табл. 3.22 та 3.23 представлено дані щодо динаміки соціально-економічних показників економіки України за період з 2000 до 2019 року включно. Подаємо окремо дані в цих таблицях через певні зміни щодо окупованих територій.

Таблиця 3.22

**Динаміка соціально-економічних показників економіки України
у 2001-2013 рр., %**

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Динаміка ВВП (у фактичних цінах)	20,1	10,6	18,4	29,1	27,9	23,3	32,5	31,5	-3,7	18,5	20,3	8,2	4,4
Динаміка ВВП (у цінах поп. року)	9,2	5,2	9,6	12,1	2,7	7,3	7,9	2,3	-14,8	4,1	5,2	0,2	8,0
Динаміка ВВП на душу населення (у факт. цінах)	22,1	11,7	19,3	30,1	28,9	24,1	33,2	32,3	-3,2	19,0	20,7	8,5	4,6

Продовження табл. 3.22

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Динаміка чисельності населення	н.д.	-0,8	-1,0	-0,8	-0,6	-0,8	-0,6	-0,4	-0,6	-0,2	-0,4	-0,4	-0,22
Динаміка податкових надходжень	17,2	23,6	19,7	16,3	55,3	28,2	28,3	40,9	-8,4	12,7	42,8	7,7	-1,8
Динаміка державних інвестицій*	41,0	20,9	81,2	109,9	-18,6	41,7	49,6	14,1	-48,8	21,3	57,0	-3,3	-47,8

* - капітальні інвестиції за рахунок коштів Державного та місцевих бюджетів

Складено за даними [49]

Як видно з табл. 3.22 на фоні реалізації реформ в Україні (з 2011 року), в тому числі в податковій сфері, не відбувалось позитивних зрушень в соціально значимих показниках, а за окремими параметрами, спостерігалось їх погіршення (динаміка чисельності населення мала відємне значення, як і динаміка державних інвестицій). Темпи росту динаміки ВВП знижувалися на фоні суттєвого збільшення росту податкових надходжень, а незначна динаміка зростання ВВП на душу населення відбувається на фоні неухильного зниження чисельності населення в Україні (останні 20 років). Це свідчить про слабку орієнтованість реформ, що впроваджувалися, на інклюзивність подальшого економічного розвитку та про нелояльність суспільства до реформ, що обумовлено недовірою до держави.

Таблиця 3.23

Динаміка соціально-економічних показників економіки України

у 2011-2019 рр., %

Показники	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Динаміка ВВП (у фактичних цінах)	8,3	25,3	20,0	25,1	19,3	11,7
Динаміка ВВП (у цінах поп. року)	-2,5	4,6	42,3	20,0	26,2	19,1
Динаміка ВВП на душу населення (у факт. цінах)	8,7	25,8	20,4	25,6	19,9	12,4
Динаміка чисельності населення	-5,47	-0,36	-0,4	-0,44	-0,51	-0,57
Динаміка податкових надходжень	3,8	38,1	28,2	27,3	19,1	8,5
Динаміка державних інвестицій*	-33,3	144,7	70,4	57,6	28,7	19,3

* - капітальні інвестиції за рахунок коштів Державного та місцевих бюджетів

без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та з 2014 року – також без частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях)

Складено за даними [49]

Як видно з табл. 3.23 падіння динаміки показників ВВП з 2015 р. як у фактичних цінах, так і у цінах попереднього року (особливо показово), та динаміки ВВП на душу населення демонструють неефективність державної економічної та соціальної політики. Тенденції, що спостерігаються з 2016 року по 2019 свідчать про подальший спад в економіці та його затяжний характер, адже і економіка країни уповільнюється, і податкові надходження падають, що відбувається на фоні зменшення чисельності населення. Динаміка державних інвестицій в Україні має кореляційний зв'язок з динамікою ВВП у періодах, що настають, за тими, в яких здійснювались значні держані інвестиції. Це простежується і в 2005-2006 роках, і в 2008-2009 роках, і в 2010-2011 роках, аналогічний зв'язок видно і в 2012-2014 роках. А зростання державних інвестицій в 2015 році носило несистемний характер і вже з 2016 року має суттєву спадну тенденцію. Проте, слід зауважити, що значно тісніший зв'язок має пара показників «динаміка державних інвестицій-динаміка податкових надходжень», тоді як з ВВП зв'язок є значно слабшим. Це засвідчує, що державні інвестиції в Україні мали дещо спотворений вплив і незначний мультиплікаційний ефект в економіці. У той же час, вони чинили значний вплив на сферу оподаткування, що є неоднозначним сигналом для бізнес-середовища.

Вважаємо, що виконання бюджетних завдань є не єдиним показником результативності податкової системи. Хоча, в Розділі 2, ми і запропонували включити економічну ефективність до переліку принципів оподаткування, в рамках глобальних тенденцій щодо посилення фіскального нагляду та забезпечення прозорості і підзвітності бюджетно-податкової сфери, фахівцями Світового банку, МВФ та структур ЄС було сформовано інструменти діагностики фінансової прозорості, що здійснюються у відповідності до Кодексу фінансової прозорості. Прозорість та транспарентність податкової системи є однією із заporук її ефективності.

З метою адаптації сфери державного фінансового управління України до стандартів ЄС, в рамках програми ОЕСР створено Центр адаптації державної служби до стандартів Європейського Союзу (далі SIGMA) [57]. Центром було проведено ряд оцінок ефективності управління державними фінансами (у 2007,

2012, і 2016 рр.) [540, 541, 79], на основі яких розроблено Систему оцінки ефективності управління державними фінансами (СУДФ) в рамках спільної донорської програми USAID, ЄС, урядів Франції, Норвегії та Швеції, МВФ та Світового банку «Ефективність державних витрат і фінансова підзвітність» (Performance Expenditure and Financial Accountability – PEFA) [429]. В частині фіскальної прозорості дана оцінка включає показники, де основні питання стосуються саме бюджетного процесу і бюджетної прозорості.

Проте, враховуючи глобальні ризики оподаткування, де ухилення від сплати податків визнано глобальним ризиком економічного характеру [506], питання прозорості сфери оподаткування, діяльності фіскальних відомств та контролю за сплатою податків більш повно охоплені в рамках спеціального діагностичного інструменту для системи адміністрування податків – TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT [22]). В його основі (методологія, структура оцінюваних показників, система їх оцінювання) покладено ті ж принципи, що і для структури згаданої вище системи оцінювання ефективності системи державних видатків та фінансової підзвітності PEFA (див. вище). Інструмент спрямований на забезпечення стандартизованої оцінки інституційної ефективності оцінюваного об'єкту та на отримання об'єктивної інформації щодо стану найважливіших компонентів національної системи адміністрування податків. Оцінка реальної результативності діяльності фіскального відомства відповідно до Методики TADAT відбувається за наступними напрямками [483]: забезпечення наявності достовірної, повної і регулярно оновлюваної бази даних зареєстрованих платників; ефективність системи управління ризиками; забезпечення умов для добровільного дотримання вимог податкового законодавства платниками; вчасність подачі декларацій; своєчасність сплати податкових зобов'язань; повнота та достовірність інформації, яка подається платниками в звітності; наявність справедливої, простої та доступної системи вирішення податкових спорів; наявність ефективної системи управління доходами; підзвітність та прозорість податкових органів перед урядом та громадськістю.

Відповідно до методики [482], зазначені області характеризують діяльність фіскального відомства за його основними функціями і процедурами адміністру-

вання податків. Оцінка їх фактичної результативності базується на 28 показниках, кожен з яких включає оцінку від 1-го до 4-х параметрів, що загалом складає 47 оцінюваних параметрів, забезпечуючи, тим самим, максимально широке охоплення досліджуваного явища (Додаток Г). Кожен з параметрів оцінюється окремо за чотирибальною шкалою: «А», «В», «С» і «D», де «А» – є найвищою оцінкою і означає повну відповідність передовим міжнародним практикам (під якими розуміють перевірений та достовірний підхід, що застосовується більшістю передових податкових органів). Враховуючи динамічний характер процесів адміністрування передові практики, взяті за основу в даній методиці можуть переглядатися та замінюватися з плином часу. «В» - робота податкових органів досягає прийнятних результатів, відносно близьких до стандартів передової практики, «С» - робота податкових органів досягає мінімальних стандартів результативності за даним параметром, «D» - застосовується, коли не виконуються умови, що висунуті для отримання оцінки «С», або коли за браком інформації неможливо встановити оцінку фактичної результативності за відповідним параметром.

За допомогою зазначеного інструменту оцінки, наразі проведено обстеження систем адміністрування податків Йордану, Ліберії, Грузії, Замбії, Вірменії, Киргизької республіки, Перу. Відповідно до Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (п. 2.9, розділу I Дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі) [256] проведення такої оцінки було реалізовано і в Україні (у IV кварталі 2017 року передбачено проведення оцінки основних компонентів податкового адміністрування з використанням Методики діагностики податкового адміністрування (TADAT)).

Інструмент діагностики спрямовано не лише на оцінку інституційної складової адміністрування, але і на прозорість платників. Так, в межах окремих ключових областей фактичної результативності (далі - КОФР) детальна увага приділяється цілісності бази даних зареєстрованих платників податків (відображено в КОФР 1), повноті та достовірності інформації, яку платники подають в своїх податкових деклараціях (відображено в КОФР 6). Прозорість та підзвітність

самих податкових органів перед урядом та платниками податків оцінюється в межах КОФР 9 (наявність механізмів внутрішнього контролю, зовнішній нагляд за діяльністю фіскальних органів, механізм моніторингу суспільної довіри до податкових органів, публічність інформації щодо діяльності, результатів та планів) [482]. Інші ключові області фактичної результативності TADAT стосуються інституційної спроможності органів податкового адміністрування та їх методологічної готовності з точки зору належного забезпечення процесу адміністрування податків.

Функціонування податкових систем в значній мірі залежить від повноти та точності інформації, яку платники подають у своїх деклараціях. Відповідно до кращих світових практик, з точки зору транспарентності платників, основним бажаним результатом є те, що платники податків добровільно надають повну та достовірну інформацію в своїх податкових деклараціях. В першу чергу, це стосується декларацій отриманих від підприємств та фізичних осіб-підприємців, оскільки в більшості випадків, оподаткування доходів фізичних осіб, які не здійснюють підприємницьку діяльність, відбувається при нарахуванні заробітних плат (біля джерела доходу) і звітування покладено на роботодавців, як податкових агентів. Тому основна увага фіскальних органів зосереджена, переважно, на відслідковуванні втрати податкових доходів в результаті подання недостовірної звітності саме від підприємств та підприємців.

Усю різноманітність інструментів, застосовуваних для покращення дотримання вимог податкового законодавства, наприклад в Україні, можна розділити на три категорії:

(1) перевірочні заходи (як то – податковий аудит, розслідування, співставлення доходів з інформацією від третіх сторін);

(2) запобіжні заходи (Система електронного адміністрування ПДВ (далі СЕА ПДВ), спеціальні податкові режими для товарів акцизної групи тощо).

(3) заходи сприяння (як то інформаційна підтримка платників, надання допомоги платникам – навчання, тренінги, роз'яснення – тобто заходи, спрямовані на підтримку добровільного дотримання вимог податкового законодавства платниками).

Отже, механізм забезпечення прозорості системи оподаткування, поряд із заходами, спрямованими на забезпечення прозорості платників податків перед податковими органами, на національному рівні передбачає наявність механізмів, що гарантують підзвітність та прозорість самих податкових органів перед урядом, парламентом та платниками. Це, зокрема, наявність розвинених та дієвих механізмів внутрішнього та зовнішнього контролю щодо податкових адміністрацій (фіскальних органів), рівень сприйняття доброчесності співробітників фіскальних органів з боку громадськості, публічність інформації про діяльність податкових органів, результати внутрішнього та зовнішнього нагляду. Для підвищення довіри з боку суспільства необхідно, щоби фіскальні органи відкрито відповідали за свої дії в рамках підзвітності міністру, уряду, парламенту і широкій спільноті.

Результати незалежного оцінювання податкової системи України (вперше оцінку було здійснено в лютому 2018 року) щодо процесу сплати податків TADAT за методологією розробленою фахівцями МВФ, Світового банку, Єврокомісії та країн ЄС, показали слабкі та сильні сторони побудованої в Україні системи сплати податків в рамках діючої податкової системи [78]. В рамках оцінювання, в звіті виявлено ряд системних недоліків, які суттєвим чином впливають на результативність податкової системи: відсутність комплексного плану щодо підвищення рівня добровільної сплати податків; недостатня робота фіскальних органів в частині допомоги платникам в уникненні помилок у звітності та обмежений контроль за їх виявленням; використання застарілої, такої що не відповідає сучасним економічним та фінансовим умовам, методології оцінки податкових ризиків; значний рівень простроченої податкової заборгованості; відсутність систематичного аналізу податкового розриву (tax gap), відсутність автоматизованого обміну інформацією фіскальних органів з банками, фінансовими установами та суб'єктами господарювання; відсутність контролю обсягів поданої недостовірної звітності.

Встановлено, що стандартизована оцінка результативності податкової системи є потужним інструментом для просування реформ системи оподаткування та можливості порівняння прогресу по окремій країні чи-то порівняння умов

оподаткування в різних країнах. Втім така стандартизована оцінка, виконуючи завдання на макрорівні не дає можливості у повному обсязі оцінити більш конкретні напрями роботи фіскального відомства, аналіз яких міг би суттєво доповнити систему показників результативності сплати податків, але вже на мікрорівні (рівні підрозділів фіскального відомства).

Ураховуючи зарубіжний досвід, пропонуємо в Україні, крім кількісних показників результативності сплати податків (наприклад, відношення донарахованих податкових платежів до загальної суми зібраних податків), використовувати додаткові показники, котрі характеризують роботу податкових органів, беручи до уваги економічність (витрати на мобілізацію податків, оптимальність використання ресурсів), ефективність (раціональність методів роботи, рівень співпраці різних структурних підрозділів), результативність роботи (якість послуг, що надають податкові органи, та попит на них з боку платників, своєчасне досягнення результату з оптимальними витратами), що поглибить рівень оцінювання TADAT, який в окремих випадках носить суттєвих формальний характер оцінки. Окрім аналізу наявності чи відсутності певних інструментів адміністрування податків, присутніх у Звіті, запропонована система показників дасть можливість оцінити якісні характеристики того чи іншого показника та виявити слабкі сторони на більш глибокому структурному рівні.

Пропонуємо вдосконалити та розширити систему показників результативності оподаткування для використання в Україні. При цьому нами враховуються особливості існуючої системи адміністрування, а також нормативно-правового забезпечення процесу адміністрування, склад і структура податкових органів.

Результативність адміністрування податків і роботу фіскального відомства в цілому доцільно оцінювати, наприклад, за такими додатковими показниками [201, с. 53]: – *кількість податків (за методологією Світового банку), з урахуванням можливості подання звітності дистанційно в електронному вигляді;*

– *час, необхідний для виконання податкового обов'язку (шляхом опитування платників);*

– *частка платників, стосовно яких здійснювалися заходи податкового контролю, котрі сумлінно виконують свої податкові обов'язки, визначається як кількість платників податків, яких не віднесено до ризикової групи платників, відносно загальної кількості платників, щодо яких вживалися заходи податкового контролю [216, с. 29];*

– *рівень адміністративного та судового оскарження платниками рішень ДПС визначається як кількість оскаржених платниками податків в адміністративному і судовому порядку рішень податкових органів та їх співвідношення із загальною кількістю прийнятих рішень;*

– *рівень скасування результатів перевірок (за кількістю, за сумою). Рівень скасування підсумків перевірок (за кількістю) – число скасованих судами рішень податкових органів та кількість апеляцій, задоволених на користь платників податків. Рівень скасування результатів перевірок (за сумою) визначається як відношення суми прийнятих судами рішень на користь платників та суми по апеляціях, задоволених на користь платників, до суми узгоджених та неузгоджених підсумків здійснення перевірок;*

– *рівень скасування судами рішень апеляційних органів ДПС визначається як відношення кількості рішень, скасованих судами, до загальної кількості рішень, які залишилися на користь платників за результатами досудового розгляду [211, с. 129];*

– *рівень виконання плану надходжень за рахунок донарахувань;*

– *рівень сплати донарахованих сум;*

– *частка перевірок, які проводилися поза межами ризик-орієнтованої моделі контролю;*

– *частка платників, що подають звітність в електронній формі за окремими податками (податком на прибуток, ПДВ, за спрощеною системою оподаткування, акцизним податком тощо);*

– *рівень задоволеності якістю послуг з консультування платників податків, надання інформації та ін. (за підсумками опитування);*

– *рівень створення податкового боргу* визначається співвідношенням суми новоствореного податкового боргу і доходів зведеного бюджету, забезпечених ДПА [221, с. 142];

– *показник економічної результативності діяльності підрозділів зі сплати прострочених податкових зобов'язань* визначається як відношення надходжень в рахунок погашення податкового боргу до видатків державного бюджету на утримання зазначених підрозділів;

загальна економічна результативність податкового адміністрування через зіставлення індексу витрат на мобілізацію платежів;

– *показники ефективності адміністрування окремих податків* [218, с. 322].

Динаміка цих показників дає змогу проаналізувати ефективність діяльності податкового відомства як на макрорівні, так і на рівні окремих підрозділів та за окремими податками, для окремих груп платників. Доцільність застосування одразу всіх зазначених критеріїв, звісно, є дискусійною. Однак така система критеріїв дасть змогу поглибити оціночну роботу та виявити недоліки системи адміністрування в цілому та оптимізувати взаємодію підрозділів фіскальної служби, спростити документообіг, покращити якість послуг, котрі надає податкова служба, запровадити сумісність баз даних, на підставі яких проводитиметься відповідний аналіз, удосконалити практику застосування податкового законодавства різними структурними підрозділами, поліпшити роботу з нормативно-правового регулювання справляння податків, налагодити реагування на неправомірні дії посадових осіб податкових органів через аналіз роботи підрозділів апеляцій та аналіз практики судових рішень з питань податкового законодавства.

Покращання результативності діяльності податкового відомства напряму впливає на результативність податкової системи, де основою є ґрунтовний аналіз роботи податкових органів з мобілізації податків і зборів. Таке вдосконалення має відбуватися за двома напрямками: економічною результативністю адміністрування, що виражається у витратах на мобілізацію податків; якісною результативністю, що втілюється у задоволеності умовами сплати податків, якістю судових оскаржень та характеризуватиме роботу підрозділів податкової служби, спрямовану на

сприяння добровільній сплаті (за певним набором сталих критеріїв). Майже всі запропоновані нами критерії мало вживані у вітчизняній практиці, що унеможливує ретельний аналіз. Наявна на сьогодні система показників якості послуг Державної фіскальної служби (ДФС) дає змогу маніпулювати результатами роботи підрозділів, що не сприяє об'єктивному оцінюванню результативності адміністрування податків конкретними підрозділами. Тому запровадження системи оцінювання результативності адміністрування за розширеним переліком критеріїв дасть змогу вдосконалити систему сплати податків, формувати сприятливі умови оподаткування в глобальному середовищі. Головною метою в роботі податкових органів найближчим часом має стати забезпечення певного балансу фіскальної функції (в т. ч. забезпечення плану надходжень) та заходів, націлених на добровільність сплати податків і самооподаткування.

Запорукою змін у роботі податкових органів має бути забезпечення однакових конкурентних умов для всіх суб'єктів господарювання. Заходи примусу не можуть бути ефективними, якщо в суспільстві немає лояльного ставлення податкової системи.

Для формування позитивної динаміки добровільної сплати податків та самооподаткування потрібно надалі активніше проводити роботу з:

- підвищення кваліфікації співробітників податкової служби, яке б передбачало вивчення не лише норм Податкового кодексу, але й методології обліку, вміння вести роз'яснювальну роботу з платниками, спрямовану на допомогу платнику, змогу використовувати в роботі електронні бази даних та обмін інформацією з іншими відомствами, а також застосовувати ризик-орієнтовані моделі контролю;
- створення простих форм звітності та зменшення кількості додатків [215, с. 190];
- підвищення ступеня комп'ютеризації та автоматизації процесів складання й подання декларацій платниками до податкових органів;
- упровадження дистанційних методів перевірок, що не спричинятимуть адміністративного навантаження на платника, наприклад, проведення перехрес-

них перевірок звітів платників з ключовими даними промисловості замість візитів до платників та перевірки документів [218, с. 322];

- подальшого удосконалення та застосування ризик-орієнтованих моделей контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок;

- організації співпраці з платниками податків таким чином, щоб вони могли своєчасно і добровільно заповнювати та подавати податкові декларації шляхом: попередження платників про настання терміну подання декларацій; кваліфікованої допомоги при складанні звітності; забезпечення зручних умов з подання звітності (відсутність черг, належна культура обслуговування, перевірка даних декларації після її подання тощо) [215, с. 191];

- проведення активної роботи з інформування платників щодо їх прав та обов'язків, вимог законодавства до порядку проведення операцій з оподаткування;

- розширення інформаційно-аналітичної роботи із залученням громадських організацій та об'єднань платників податків;

- створення умов для невідворотності покарання за невиконання податкового законодавства як платниками податків, так і працівниками органів податкової служби [186, с. 184];

- проведення спільної роботи з Міністерством освіти і науки з формування податкової культури серед платників шляхом упровадження до програм навчання середніх спеціальних та вищих навчальних закладів дисциплін із основ податкового законодавства;

- забезпечення справедливості оподаткування.

Варто приділити увагу розширенню сфери застосування електронного цифрового підпису, запроваджуваного податковою службою, в усіх органах державної влади за єдиним стандартом, що значно спростить адміністративні процедури, скоротить витрати платників податків та сприятиме уніфікації вимог до електронної звітності. Результативність податкової системи має вимірюватися і через вплив на загальну економічну та соціальну складову національної економіки, що буде розглянуто в наступних розділах.

Висновки до розділу 3

Дослідження методологічних підходів до оцінювання конкурентоспроможності податкової системи дозволили зробити такі висновки:

1. Сформовано, критичні зауваження щодо методологічних підходів міжнародних рейтингів конкурентоспроможності, а саме, визначено суб'єктивність у виборі вагових коефіцієнтів для розрахунку зведеного індексу; слабкий зв'язок між Індексом конкурентоспроможності та показниками економічного зростання; використання не цілком адекватних показників для визначення окремих аспектів конкурентоспроможності; використання застарілих даних; суперечності, що виникають між результатами опитувань експертів і статистичними індикаторами.

2. Встановлено, що зведені індекси засновані на слабких теоретичних передумовах та, іноді, недостовірних статистичних методах. Оскільки в економічній теорії відсутній консенсус щодо передумов економічного зростання, вибір критеріїв для розрахунку зведених індексів пов'язаний із суб'єктивним сприйняттям і ставленням авторів. Крім того, Всесвітній економічний форум, як і Світовий щорічник конкурентоспроможності, використовують дані із запізненням, де часовий лаг складає один–два роки, і не застосовують комплексних статистичних та економетричних даних за темою, які наявні в поточному часі.

3. В епоху стрімких змін такий підхід має значні обмеження щодо достовірності. Зведені індекси конкурентоспроможності припускають, що вони визначаються тими чинниками, які вони використовують як критерії. Причинний зв'язок між критеріями і зростанням, наприклад, ВВП на одну особу, не доведений, а критерії, котрі використовуються для побудови індексів, регулярно піддаються змінам. Це зумовлено необхідністю дотримуватися останніх тенденцій у сфері економічної теорії та досліджень менеджменту. Однак це означає, що в серіях застосовуваних статистичних даних може не бути послідовності, і тому використовувати їх щорічні рейтинги, як надійні орієнтири – ризиковано.

4. Аргументовано, що розглядати результати оцінок рейтингів слід крізь призму зауважень щодо методології рейтингової оцінки. При цьому, встановлено, місце у глобальному рейтингу конкурентоспроможності, як і прогрес у Рейтингу

«Ведення бізнесу» можуть бути позитивними на тлі низьких фактичних показників розвитку економіки. А обсяги податкових надходжень до бюджетів залежать не тільки від діяльності податкової служби, але і від інших факторів. До них, зокрема, можна віднести: динаміку ВВП; зміну величини ставки проценту за використання кредитних ресурсів; темпи інфляції; розвиток підприємницької діяльності; рівень нормативно-правового забезпечення. Важливе значення мають також простота та справедливість податкової системи, послідовність в проведенні податкової політики, координація податкового законодавства з принципами оподаткування тощо.

5. Доведено, що функціонування податкової системи залежить від процесу реформування, ефективності податкового законодавства, рівня податкового навантаження, контролю за дотриманням норм діючого законодавства, що сприятиме побудові прозорого механізму надання податкових пільг, формуванню досконалої податкової системи. Вагомим аспектом розвитку податкової системи є не лише реформування, але й покращення роботи судової системи, зниження рівня корупції в країні, вдосконалення системи податкового регулювання та контролю. Процес реформування податкової системи залежить від визначення історичних етапів прийняття податкових реформ, з урахуванням ефекту «залежності від минулого», що сприятиме розробці та успішній реалізації реформ в майбутньому з метою покращення соціально-економічного розвитку, підвищення конкурентоспроможності держави.

6. Запропоновано, з урахуванням зарубіжного досвіду практичного застосування показників результативності податкового адміністрування та аналізу якості адміністрування в Україні, поглибити рівень його оцінювання шляхом вдосконалення та розширення системи показників результативності оподаткування для використання в Україні. При цьому нами враховуються особливості існуючої системи адміністрування, а також нормативно-правового забезпечення процесу адміністрування, склад і структура податкових органів.

РОЗДІЛ 4 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОЦІНКИ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ З УРАХУВАННЯМ ЇХ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ

4.1. Розроблення методологічних підходів до визначення конкурентоспроможності податкових систем на основі інтегральних показників

Одним із завдань, що сьогодні постало перед українською спільнотою, є підвищення конкурентоспроможності національної системи оподаткування, що має відповідати євроінтеграційним прагненням України. Це завдання частково реалізовано у процесі реформування податкової системи під час розробки та ухвалення Податкового кодексу, проте це не стало вирішенням усіх завдань та подоланням усіх викликів. Кінцевою метою є створення сприятливого інвестиційного клімату у країні, залучення іноземних та внутрішніх інвестицій і розвиток економіки.

Слід зауважити, що наразі, коли на регіональному та на глобальному рівні гостро постала проблема податкової конкуренції, що здатна викривлювати конкурентне середовище в інших сферах, на передній план, під час формування податкової системи та реалізації податкової політики, виходить простота якості процедур реалізації податкових зобов'язань платників та їх адекватність економічним умовам. Адже зниження ставок податків, згідно попередніх наших досліджень, не є основним фактором прийняття рішень в сфері ведення бізнесу та суттєво впливає на доходи бюджету, тоді як саме умови, правила та процедури оподаткування є домінуючим фактором, що формують умови ведення бізнесу та регулюють конкурентне середовище. Ставки податків є регулятором економічного розвитку та основним інструментом залучення іноземного капіталу у країнах, що розвиваються та мають низький потенціал інклюзивного розвитку, тоді як розвинуті країни, розглядають, як інструмент залучення капіталу саме регулятивні механізми процедур, правил та дотримання законності. У Європі відсутні абсолютно стандартизовані механізми оподаткування тих або інших видів доходів, як і уніфіковані податкові ставки і преференційні режими. Існують і абсолютно унікальні податко-

ві режими і правила. Наприклад, режим «змішаної компанії» в Швейцарії, податкова система Монако або Естонії, правила визначення резидентного статусу фізичних осіб у Великобританії і ін. Також не в усіх країнах ЄС встановлені правила оподаткування іноземних контрольованих компаній (так звані правила CFC). Тому різний рівень податкового навантаження, особливості місцевого законодавства вимагають бізнес ретельно ставитися до вибору країни для ведення бізнесу або резиденства. В той же час відмінності податкових систем європейських країн створюють умови для податкової конкуренції за створення найпривабливіших умов для приватного капіталу. Тому вибір іншої країни для розміщення капіталу залежить не лише від рівня податкового навантаження, але, в основному, від зручності податкового адміністрування, прозорості і стабільності податкової системи, що і є ключовими параметрами, на нашу думку.

На позиції України в міжнародній податковій конкуренції до введення в дію Податкового кодексу суттєво впливали такі фактори:

- 1) нестабільне, заплутане податкове законодавство;
- 2) значні витрати часу платників на виконання вимог податкового законодавства, передусім внаслідок необхідності ведення подвійного обліку – бухгалтерського і податкового, щомісячної підготовки численних звітів, впровадження нових та дорогих засобів автоматизації облікової роботи, необхідність відстежувати часті зміни нормативної бази;
- 3) високий загальний рівень податкового навантаження, що навіть у кризові 2008-2009 рр. становив 39,2 і 37,4% від ВВП (з урахуванням платежів до соціальних фондів), тоді як середній показник по країнах ЄС – 35,8%;
- 4) нерівномірний розподіл податкового навантаження між платниками різних видів економічної діяльності;
- 5) практика надання податкових пільг, яку не можна визнати справедливою та суспільно корисною;
- 6) перекладання податкового навантаження на ті підприємства, які працюють легально і прибутково;

7) переважно фіскальний характер податкової системи, зумовлений складністю адміністративних процедур при сплаті податків та високими ставками окремих податкових та неподаткових платежів, що створює несприятливі умови для підприємництва та стримує економічну активність.

Із введенням в дію Податкового кодексу в 2011 році було вирішено низку завдань з покращення процесу оподаткування в Україні. Водночас окремі його вади досі подолати не вдалося. Серед них нерівномірний розподіл податкового навантаження і великі витрати ресурсів платників податків на виконання вимог податкового законодавства, спричинені неналежним практичним впровадженням норм Кодексу, а також, як і раніше, нестабільність податкового законодавства.

Кодексом було передбачено стимулювання ділової активності та розвиток економіки за рахунок:

- зниження ставок податку на прибуток та податку на додану вартість;
- спрощення адміністративних процедур та зменшення навантаження на бізнес-середовище;
- запровадження низки податкових пільг та прискореної амортизації;
- удосконалення порядку відшкодування податку на додану вартість [198, с. 243].

Наукові дослідження щодо наслідків впровадження ПК та визначення його впливу на міжнародну оцінку конкурентоспроможності податкової системи дозволили виявити його позитивний вплив та визначити напрями, що потребують додаткового опрацювання.

Слід зазначити, що за категорією оподаткування позиції України покращилися у світових рейтингах оцінки конкурентоспроможності та умов ведення бізнесу, що було обумовлено як покращенням формальних критеріїв (наприклад, скасуванням неефективних податків чи їх об'єднання) так і суттєвим покращенням покращенням ряду адміністративних процедур щодо сплати податків. Визначення кількості платежів включає можливість використання електронної звітності. Так, станом на грудень 2014 р. кількість платників, з якими укладено договір на приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності, становила лише

34,2% загальної кількості платників податків – юридичних осіб. Значну частку із загальної кількості платників, що звітують в електронному вигляді, становлять платники податку на додану вартість. Кількість платників ПДВ, що подали податкову звітність в електронному вигляді складає 100 % загальної кількості платників ПДВ, які звітувались.

Основними факторами непопулярності подання звітності в електронному вигляді були недовіра до повноти та правильності передання даних в електронному вигляді та неналежна роз'яснювальна робота податкових органів зі сприяння використання електронної звітності серед платників, неготовність податкових органів дистанційно спілкуватися з платниками.

Незважаючи на проблеми адміністративного регулювання оподаткування, для України, як країни із транзитивною економікою, важливим залишається і загальне податкове навантаження, що формується ставками податків. Адже, умови сприятливого адміністративного та процедурного середовища іще не сформовані на рівні, що притаманні для країн західної Європи та є гіршим за той, що сформований в країнах східної Європи, що є членами ЄС. Тому доцільним є розробка методологічних підходів до оцінки конкурентоспроможності податкової системи в цілому та окремих його складових.

Світовим банком запропоновано оцінювати порівняльну конкурентність ставки оподаткування на основі моделі Questionnaire Paying Taxes. За допомогою даної моделі було зроблено незалежну оцінку показників податкового навантаження на рівні підприємств. Дана модель може бути застосована і до оцінки податкової системи країни в цілому.

На першому етапі відбувається вибір методичного інструментарію ринкової оцінки і показників, що характеризують той чи інший бік діяльності підприємницької організації, їх групування і економічну обґрунтованість вибору.

На другому етапі розраховуються проміжкові (одиничні) показники, що відображають рівень прогресу за кожною зі складових у межах групи. Далі, за допомогою коефіцієнтів вагомості, які встановлені експертним шляхом, знаходяться узагальнені інтегральні показники, що характеризують досягнутий рівень розвит-

ку організації за кожної з груп за відповідний період. Деякі методики можуть виключити вагові коефіцієнти, передбачаючи рівну значущість кожного із показників, оскільки відсутня обґрунтована методологія такої диференціації.

На третьому етапі створюється (дво - або тривимірна) модель, яка представляє собою необхідний інструмент оцінки рівня конкурентоспроможності організації [338, с. 134]. Це може бути багатокутник, піраміда або куб конкурентоспроможності (рис. 4.1-4.2).

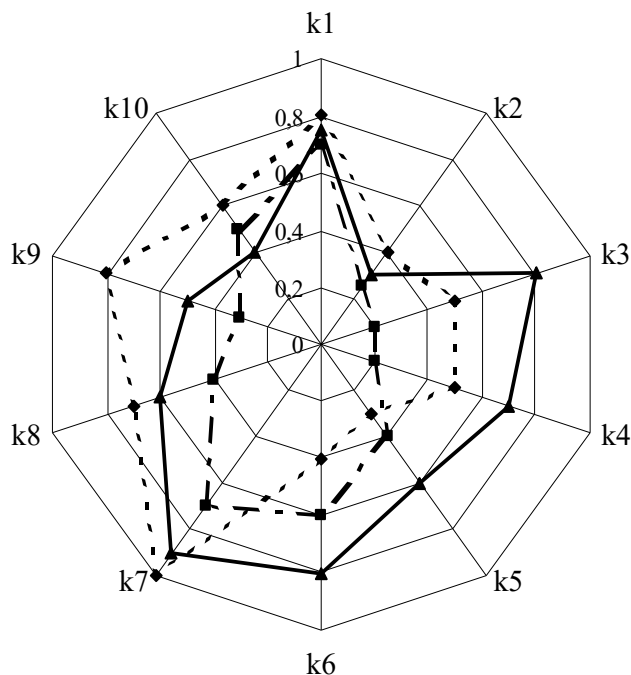


Рис. 4.1 Багатокутник результатів оцінки конкурентоспроможності
Джерело: [338, с. 134]

При побудові багатокутника або куба [317, с. 32, 333] на кожній осі відкладаються значення інтегральних показників тієї чи іншої групи, після чого розраховується площа або об'єм отриманої фігури. Зразком для порівняння виступають еталонні зразки (підприємства) або підприємства-лідери вданому сегменті ринку, може розглядуватися також зміна конкурентоспроможності одного підприємства за декілька років [338, с. 134].

Обчислення об'єму піраміди представляє собою інструмент оцінки рівня конкурентоспроможності з багатограним відображенням результату. Підставою піраміди формують шість векторів-променів, що визначають внутрішню конкуре-

нтоспроможність підприємства, H – частка ринку – виступає в якості висоти піраміди як оптимальний кількісний параметр [166].

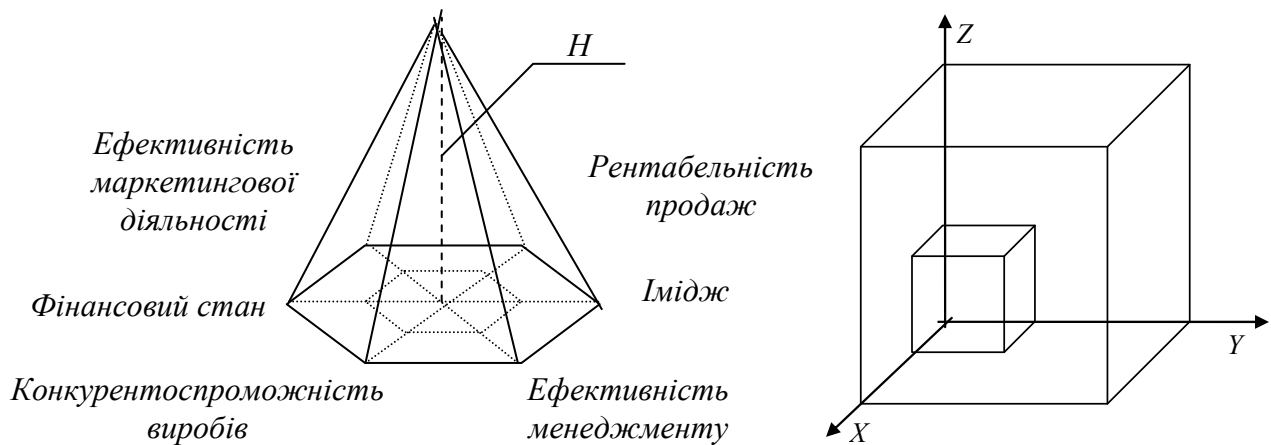


Рис. 4.2 Результати оцінки конкурентоспроможності у вигляді піраміди та куба Джерело: [338, с. 134]

Показник конкурентоспроможності динамічний, тобто змінюється у часі, і першочерговим є відстеження цієї динамки. У більшості методик графічне відображення конкурентоспроможності носить однократний характер і не використовує результати розрахунків конкурентоспроможності за попередні періоди. Це невірно, оскільки подібні побудови кубів, пірамід і багатокутників конкурентоспроможності дозволяють дослідити стан підприємства та його конкурентів у визначений момент часу і тільки. Але для того, щоб дійсно зрозуміти і відстежити зміни, що відбуваються, необхідно спиратися не на один інтегральний показник, що характеризує стан за визначений період часу, а як мінімум – на три та більше.

Нами запропоновано включити у розрахунок інтегрального показника 12 складових: кількість податкових платежів на рік (методологія Світового банку), витрати часу на ведення податкової звітності (методологія Світового банку), сукупний податковий платіж (методологія Світового банку), максимальна ставка з доходів фізичних осіб (діє в країні, згідно законодавства), максимальна ставка податку на прибуток (діє в країні, згідно законодавства), ставка податку на дивіденди (діє в країні, згідно законодавства), ставка податку на проценти (діє в країні, згідно законодавства), ставка податку на роялті (діє в країні, згідно законодавства), максимальна ставка ПДВ (діє в країні, згідно законодавства), кількість балів в

рейтингу фіскальних свобод (згідно методології The Heritage Foundation), питома вага податків у ВВП (статистичні дані), питома вага державних витрат у ВВП (статистичні дані).

Зазначені показники були обрані для оцінки конкурентоспроможності податкової системи країни, яка б мала різнобічне охоплення даних та включала як експертні оцінки, що використовують міжнародні рейтинги, так і статистичні дані, а також ставки податків.

Показники 1-2 демонструють навантаження на суб'єкта господарювання в частині адміністрування податків та умов ведення бізнесу.

Показник 4 демонструє одну з основних складових вартості робочої сили.

Показники 3, 5-9 визначають навантаження на фінансовий результат підприємства, дають можливість оцінити рентабельність інвестиції, та потенційні ресурси для реінвестування.

Показники 10-12 дають можливість оцінити фіскальний адміністративний тиск на економіку з боку держави.

Таким чином, інтегральний показник розрахований з урахуванням зазначених вище складових буде максимально враховувати як умови ведення бізнесу в країні, так і умови реінвестування капіталу, вартість робочої сили, а також рівень тиску з боку держави щодо податкових вилучень.

Виконаємо оцінку конкурентоспроможності податкової системи виходячи із даних табл. 4.1.

Для обчислення значень інтегральних показників використовуємо наступні формули. Для показників 1-2 найкращим є те значення, якому відповідає найменша кількість податкових платежів на рік або годин на ведення податкової звітності, тобто розрахунок відбувається таким чином:

1 – значення показника / максимальне значення показника серед країн.

Показники конкурентоспроможності податкової системи України та деяких країн світу у 2020 р.

№ з/п	Показники	Україна	Бразилія	Велико-британія	Індія	Канада	Китай	Німеччина	Південна Корея	Російська Федерація	США	Франція	Японія
1	Кількість податкових платежів на рік	5	10	9	12	8	7	9	12	9	11	9	19
2	Кількість годин на рік на ведення податкової звітності	328	1501	114	254	131	138	218	174	159	175	139	129
3	Сукупний податковий платіж, %	45,2	64,7	30,6	49,7	24,5	62,6	48,8	33,2	46,2	38,9	60,7	46,7
4	Максимальна ставка з доходів фізичних осіб, %	18	27,5	45	30,9	33	45	47,5	42	13	37	45	40,8
5	Максимальна ставка податку на прибуток, %	18	15	20	32,4	15	25	15,8	25	20	21	31	23,9
6	Ставка податку на дивіденди, %	5	15	15	15	15	10	10	15	15	15	15	15
7	Ставка податку на проценти, %	18	15	5	10	10	10	5	5	10	0	10	10
8	Ставка податку на роялті, %	18	15	5	10	10	10	5	5	10	10	10	10
9	Максимальна ставка ПДВ, %	20	20	20	18	13	17	19	10	18	8,875	20	8
10	Кількість балів в рейтингу фіскальних свобод, балів	83,9	4,6	78,1	13,1	83,3	67,5	92,9	96,7	98,7	54,3	67,1	62,0
11	Питома вага податків у ВВП, %	34,2	32,3	33,3	7,3	32,2	17,5	37,5	26,9	24,2	27,1	46,2	30,6
12	Питома вага державних витрат у ВВП, %	42	38,9	41	27,1	40,5	32,7	43,9	32,7	34,7	38,1	56,4	38,4

Джерело: [370, 500, 386].

Для показників 3-9, 11-12 найкращим є вважаються значення, які є найменшими, тобто: $1 - \text{значення показника} / 100$. Нарешті значення показника 10 є найкращим, якщо він найважчий, тому його інтегральне значення обчислюємо за формулою: $\text{значення показника} / 100$. Таким чином, усі показники приводяться (нормуються) до єдиної шкали з метою обчислення оцінки рівня конкурентоспроможності податкової системи (табл. 4.2).

Визначимо оцінку рівня конкурентоспроможності податкової системи за допомогою обчислення площі побудованих багатокутників, що представляють собою 12 трикутників, за допомогою наступної формули:

$$S = \frac{1}{4} \left(\sum_{i=1}^{11} a_i a_{i+1} + a_{12} a_1 \right), \quad (4.1)$$

де a_i – довжина сторони i -го трикутника.

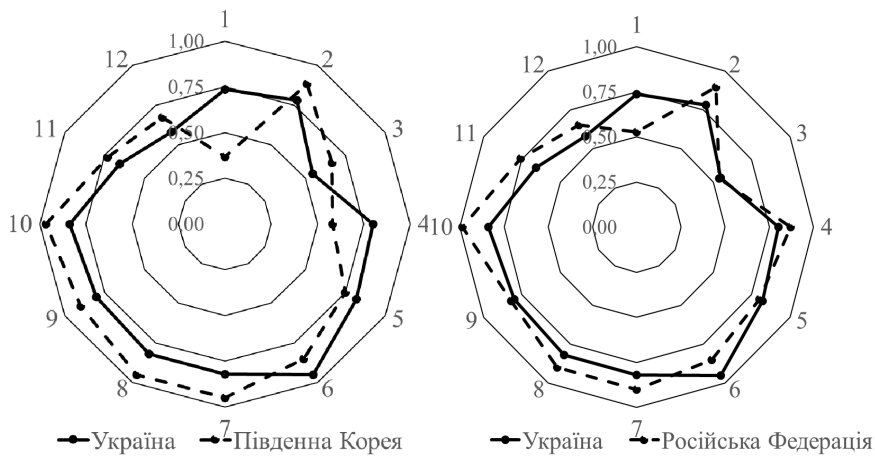
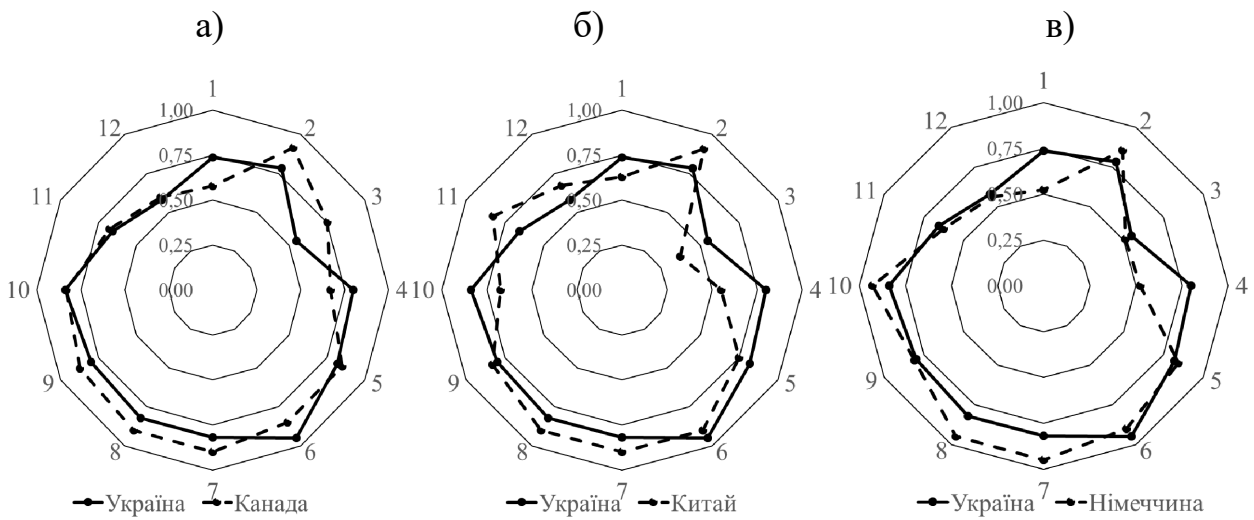
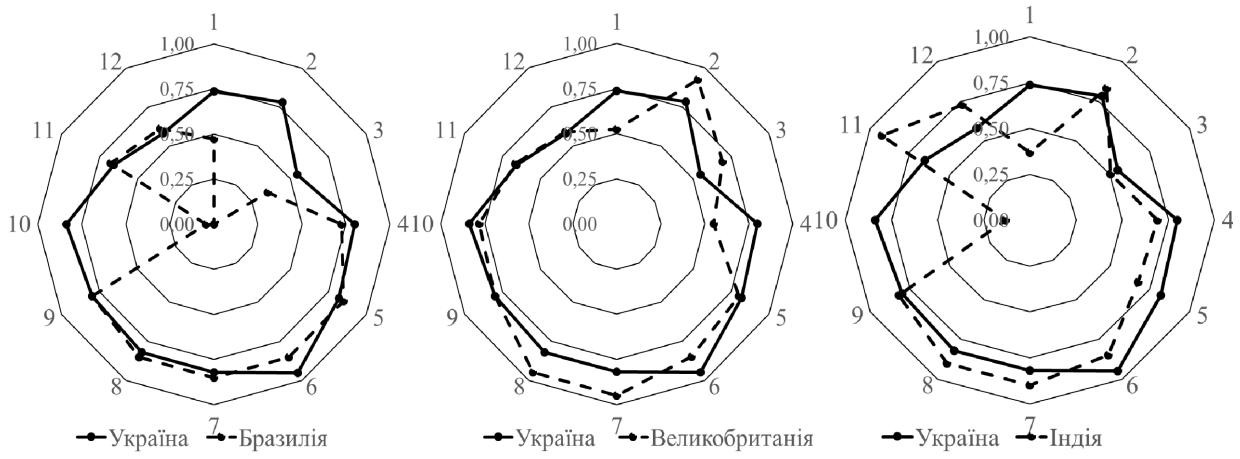
Побудуємо багатокутники результатів оцінки конкурентоспроможності України у порівнянні з країнами світу у 2020 р. (рис. 4.3).

Як видно з побудованих багатокутників, Україна практично за всіма показниками має кращий результат ніж Бразилія, Франція, Індія та Японія або в силу суттєво вищих ставок податку ніж в Україні, або через суттєво слабше інституційне середовище, що вплинула через показники міжнародних рейтингів, які входять до розрахунку. У той же час, відносно низькі ставки податків в Україні, що бралися у розрахунок, не дозволили забезпечити більш високі показники конкурентоспроможності податкової системи в нашій моделі через неефективне адміністрування, слабкість державних інституцій та неефективність державних фінансів. В нашій моделі, показник конкурентоспроможності України хоч і є близьким до показника таких країн як США, Китай, Німеччина та Великобританія, проте основними індикаторами, за якими маємо конкурентні переваги порівняно зі США, Німеччиною та Великобританією – є сукупний податковий платіж (що є суттєво нижчим в Україні), максимальна ставка податку з доходів фізичних осіб та ставка податку на дивіденди та кількість податкових платежів.

Приведені значення показників конкурентоспроможності податкової системи України та деяких країн світу у 2020 р.

№ з/п	Показники	Україна	Бразилія	Великобританія	Індія	Канада	Китай	Німеччина	Південна Корея	Російська Федерація	США	Франція	Японія
1	Кількість податкових платежів на рік	0,74	0,47	0,53	0,37	0,58	0,63	0,53	0,37	0,53	0,42	0,53	0,00
2	Кількість годин на рік на ведення податкової звітності	0,78	0,00	0,92	0,83	0,91	0,91	0,85	0,88	0,89	0,88	0,91	0,91
3	Сукупний податковий платіж, %	0,55	0,35	0,69	0,50	0,76	0,37	0,51	0,67	0,54	0,61	0,39	0,53
4	Максимальна ставка з доходів фізичних осіб, %	0,80	0,73	0,55	0,69	0,67	0,55	0,53	0,58	0,87	0,63	0,55	0,59
5	Максимальна ставка податку на прибуток, %	0,82	0,85	0,80	0,68	0,85	0,75	0,84	0,75	0,80	0,79	0,69	0,76
6	Ставка податку на дивіденди, %	0,95	0,85	0,85	0,85	0,85	0,90	0,90	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85
7	Ставка податку на проценти, %	0,82	0,85	0,95	0,90	0,90	0,90	0,95	0,95	0,90	1,00	0,90	0,90
8	Ставка податку на роялті, %	0,82	0,85	0,95	0,90	0,90	0,90	0,95	0,95	0,90	0,90	0,90	0,90
9	Максимальна ставка ПДВ, %	0,80	0,80	0,80	0,82	0,87	0,83	0,81	0,90	0,82	0,91	0,80	0,92
10	Кількість балів в рейтингу фіскальних свобод, балів	0,84	0,05	0,78	0,13	0,83	0,68	0,93	0,97	0,99	0,54	0,67	0,62
11	Питома вага податків у ВВП, %	0,66	0,68	0,67	0,93	0,68	0,83	0,63	0,73	0,76	0,73	0,54	0,69
12	Питома вага державних витрат у ВВП, %	0,58	0,61	0,59	0,73	0,60	0,67	0,56	0,67	0,65	0,62	0,44	0,62

Джерело : розраховано автором



є)

ж)

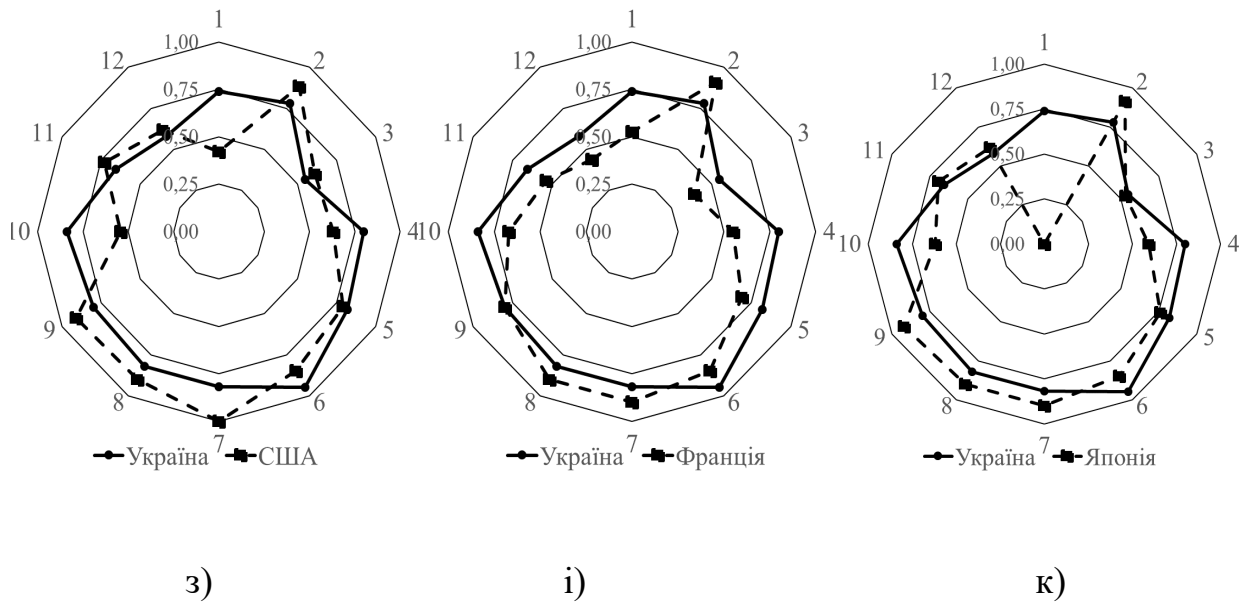


Рис. 4.3 Багатокутники результатів оцінки конкурентоспроможності України у порівнянні з країнами світу у 2020 р.

Джерело: побудовано автором

У той же час порівняно із Китаєм та Індією, додається і така конкурентна перевага, як, наприклад, сума балів в рейтингу фіскальних свобод.

Як видно з рис. 4.4 найвищий рівень конкурентоспроможності у 2020 р., з аналізованих країн мала податкова система Російської Федерації (1,87) в основному за рахунок високого значення показника фіскальних свобод на фоні відносно невисоких ставок податків. Друге місце займає податкова система Канади (1,85) за рахунок найнижчої питомої ваги податкових надходжень у ВВП і державних витрат у ВВП, наступною є податкова система Південної Кореї (1,82).

Найнижчий рівень конкурентоспроможності податкової системи з аналізованих країн мала у 2020 р. податкова система Бразилії (1.12).

250

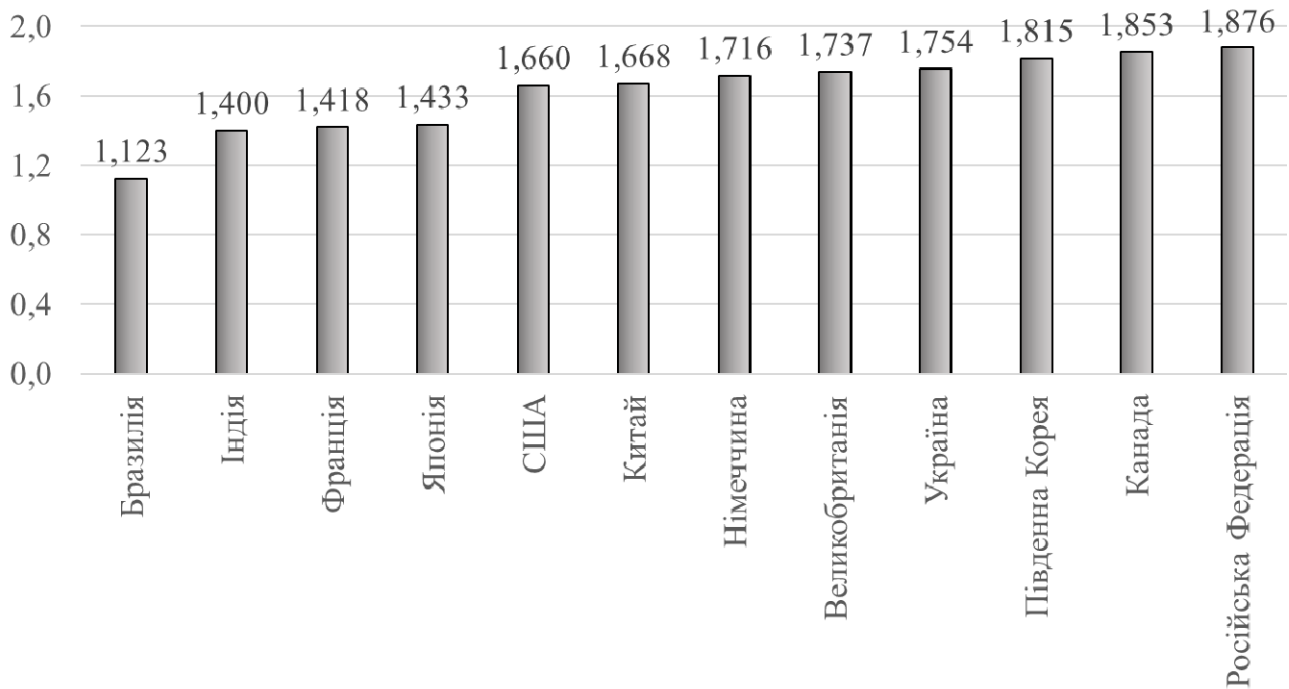


Рис. 4.4 Рівень конкурентоспроможності податкової системи України та інших країн світу у 2020 р., розрахований за допомогою узагальнених інтегральних показників на основі тривимірної моделі

Джерело : побудовано автором

Для визначення характеру розвитку конкурентоспроможності податкової системи України, побудуємо тренд рівня конкурентоспроможності податкової системи України за 2005-2020 рр. (рис. 4.5).

Відповідно до рисунку 4.5 видно, що характер конкурентоспроможності податкової системи носить нестійкий характер та має суттєві коливання. Побудована лінія тренду на рис. 4.5 у вигляді поліноміальної кривої третього порядку має достатньо високий рівень детермінації (82%), що дозволяє робити прогноз на найближчі періоди.

Проте зважаючи на властивості кривої третього порядку, яка у прогнозовані періоди має спадний характер, що не відповідає дійсності, то для прогнозування краще обрати лінійну функцію (рис. 4.6). Лінійна функція має хоча і нижчий коефіцієнт детермінації (описує 3/4 даних), проте достатньо високий, що дозволяє зробити більше економічно обґрунтований прогноз на найближчі періоди.

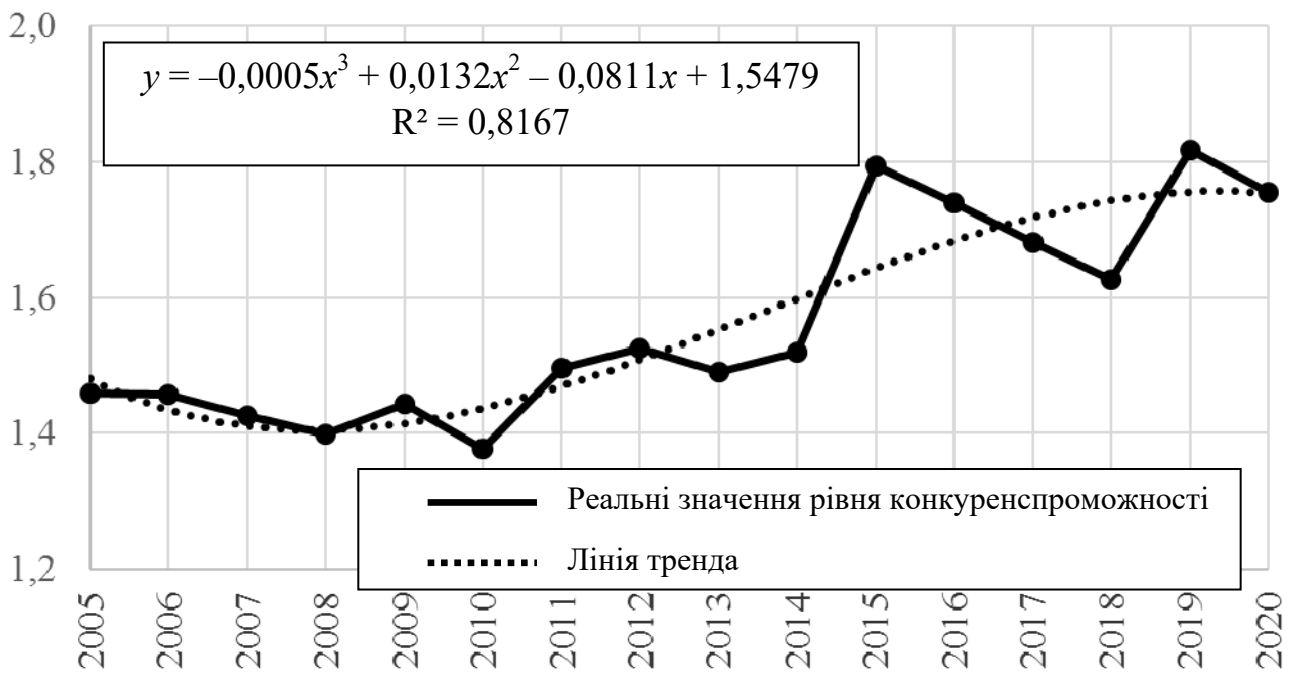


Рис. 4.5 Тренд рівня конкурентоспроможності податкової системи України за 2005-2020 рр.

Джерело: побудовано автором

Знаючи рівень тренду, що відповідно до рис. 4.6, є більш економічно обґрунтованим, спрогнозуємо за допомогою лінійного рівняння ($y = 0,0266x + 1,3369$) зміни рівня конкурентоспроможності податкової системи України на 2021-2022 рр. і порівняємо їх з розрахованими прогнозними значеннями за умов зміни значення податку на прибуток: у 2021 р. – 16 %, у 2022 р. – 15%, що відповідно знизить сукупний податковий платіж. Всі інші показники рівня конкурентоспроможності залишимо на рівні 2020 р. (табл. 4.6).

Як показують значення табл. 4.6 прогнозовані значення отримані за допомогою лінії тренду та розраховані за фактичними показниками ставок податків суттєво не відрізняються. Така різниця в значеннях пояснюється, в першу чергу, достатнім коливанням коефіцієнта конкурентоспроможності у 2005-2015 рр. Тому за рівнянням лінії тренду зростання коефіцієнта у 2021 р. порівняно з 2020 р. складе приблизно 2%, а в 2022 р. близько 3,5%.

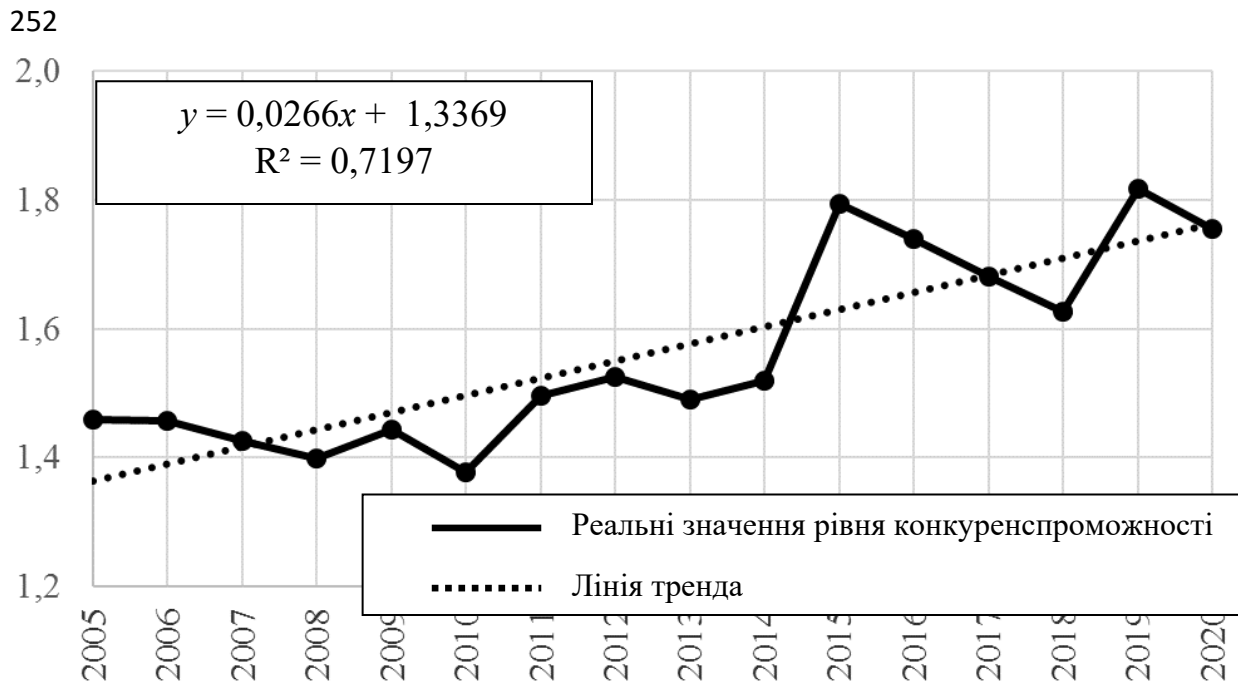


Рис. 4.6 Тренд рівня конкурентоспроможності податкової системи України за 2005-2020 рр.

Джерело: побудовано автором

Таблиця 4.6

Прогнозні значення рівня конкурентоспроможності податкової системи України на 2021-2022 рр.

Показники	2021	2022
На основі лінії тренду	1,7891	1,8157
Абсолютні відхилення від 2020 р.	0,035	0,061
Відносні відхилення від 2020 р., %	2,0	3,5
Розраховані значення на основі зміни ставок податків відповідно до Податкового кодексу	1,763	1,767
Абсолютні відхилення від 2020 р.	0,009	0,013
Відносні відхилення від 2020 р., %	0,5	0,7

Джерело: розраховано автором

В свою чергу, зміна лише одного показника (податку на прибуток) на 2% у 2021 р. та на 3% у 2022 р. не вплине суттєво на значення коефіцієнта конкурентоспроможності України в загальному світовому рейтингу.

Визначимо напрямок зростання рівня конкурентоспроможності податкової системи України за допомогою експоненціального згладжування. Це дозволяє визначити вектор зміни конкурентоспроможності України.

Кожна графічна фігура – це миттєвий знімок, який є результатом розрахунків за визначений період часу, частіше всього за рік. Він може допомогти зрозуміти наскільки аналізована система наблизилась або віддалилась у своїй конкурентоспроможності від конкурентів або еталонної системи, але картина буде неповною. Тому для графічного відображення результатів оцінки конкурентоспроможності передбачається використовувати експоненціальний показник середнього руху, який буде враховувати зміну показника конкурентоспроможності за декілька періодів часів і дозволить показати напрямок його руху за кожною системою [338, с. 134].

Експоненціальне згладжування – це фільтр з нескінченною пам'яттю. Кожне наступне значення на виході (ЕМА_{кс}) визначається як вхідне значення інтегрального показника (К_{сп_{ср}}), яке помножене на ваговий коефіцієнт, з урахуванням попереднього вихідного значення ЕМА_{кс} – на попередньому розрахунку, помножене на величину 1 за мінусом вагового коефіцієнту К і визначає швидкість забуття фільтру. У значенні даного показника теоретично входять всі значення К_{сп_{ср}} попередньої історії [338, с. 135].

Найбільшою корисною інформацією від показника середнього руху є напрямок його зміни. Окрім врахування показників відразу за декілька періодів часу, він надає більшого значення останнім даним та швидше реагує на зміни.

Розрахунок показника відбувається за такою формулою:

$$\text{ЕМА}_{\text{кс}} = \text{К}_{\text{сп}_{\text{ср}}} \cdot \text{К} + \text{ЕМА}' \cdot (1 - \text{К}), \quad (4.2)$$

де $K = 2/(n + 1)$;

n – число періодів усереднення в ЕМА (якщо беруться квартальні дані, то n буде дорівнювати 4);

К_{сп_{ср}} – середнє значення із останніх інтегральних показників конкурентоспроможності;

ЕМА` – значення експоненціального показника середнього руху за попередній період [338, с. 135].

Алгоритм розрахунку такий:

1. Обрати період усереднення ЕМАкс.
2. Обчислити коефіцієнт K для цього періоду. Якщо розраховується ЕМАкс за чотири квартали, то K дорівнює двом, поділеному на $4 + 1$ або $0,4$.
3. Розрахувати середнє значення $K_{сп_{ср}}$ за перші 4 квартали, що використовуються в рамках даної методики.
4. При розрахунку за 5-й квартал множать середнє значення із останніх показників на K , множать попереднє середнє значення $K_{сп_{ср}}$ за перші 4 квартали на $(1 - K)$ і додають добутки.
5. Повторювати крок 4 для розрахунку наступних періодів, щоб отримати все ЕМАкс [338, с. 135].

Розрахунок експоненціального показника середнього руху має такі переваги. По-перше, він акцентує увагу на останньому показнику $K_{сп_{ср}}$, оскільки тільки останні дані про стан підприємницької організації найбільш важливі. Якщо розраховувати ЕМАкс з періодом 10, то в ньому вага $K_{сп_{ср}}$ складає 18% ЕМАкс, при розрахунку 4-періодної ЕМАкс вага $K_{сп_{ср}}$ буде дорівнювати 40%. Якщо просто розраховувати середнє значення показника, то вага $K_{сп_{ср}}$ за кожний період буде однаковою. По-друге, ЕМАкс не відкидає старих даних, а дає їм повільно розчинитися по мірі зниження значущості в залежності від часу [338, с. 135].

Стосовно вибору періоду для розрахунку експоненціального показника середнього руху, то відносно більш короткий ЕМАкс є більш чутливим до зміни $K_{сп_{ср}}$, що дозволить раніше помітити зміну напрямку. Відносно більш довгої ЕМАкс дає менше короткочасних змін, але довше запізнюється з визначенням початку зміни напрямку руху [338, с. 135]. Так, для оцінки змін господарюючих суб'єктів, доцільно застосовувати квартальний період, тоді як для більш глобальних систем доречним є застосування річного періоду.

Для вибору періоду при побудові кривої можна користуватися емпіричним правилом: чим більш довгостроковий горизонт планування має місце на підприємстві, тим довше повинний бути період усереднення [338, с. 135].

При графічній побудові експоненціального показника середнього руху представляється крива, що визначає напрямок руху. Якщо будувати подібні криві по декільком підприємницьким організаціям-конкурентам, то наглядно представляються відмінності в кількісних результатах розрахунків оцінки конкурентоспроможності за часом [338, с. 135].

Визначимо напрямок зростання рівня конкурентоспроможності податкової системи України за допомогою експоненціального згладжування. Використовуючи наведений вище алгоритм отримаємо результати і зобразимо їх на графіку (рис. 4.7).

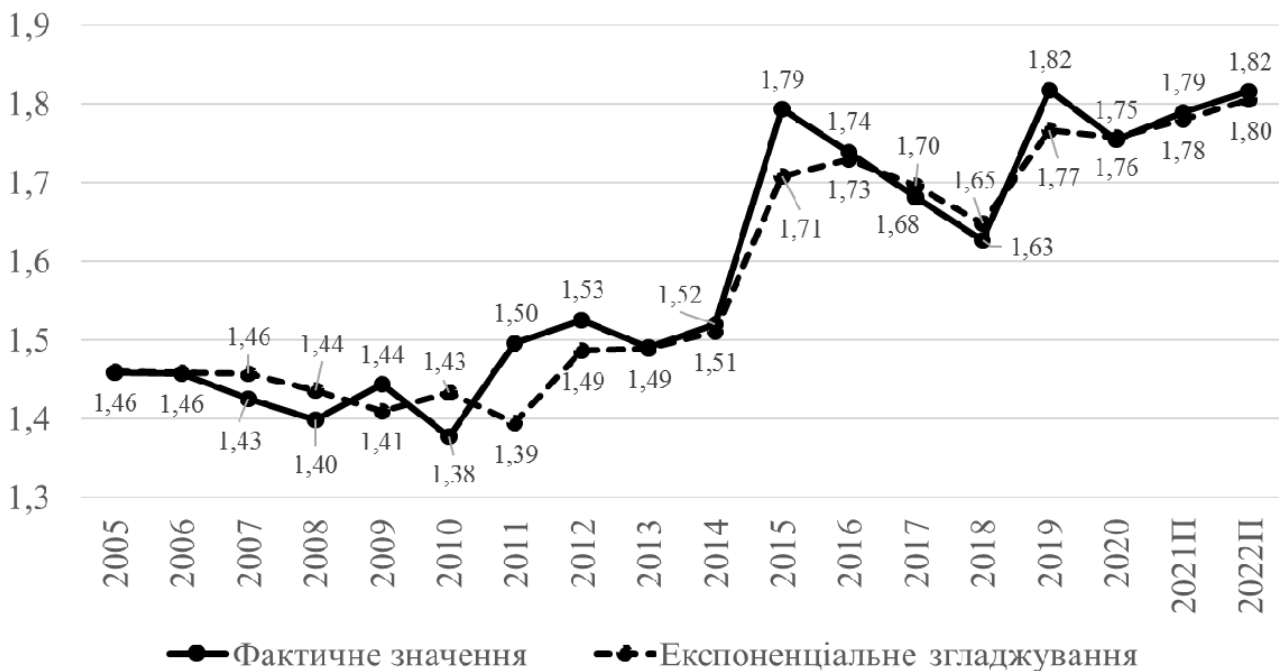


Рис. 4.7 Графіки фактичних і розрахованих прогнозних значень рівня конкурентоспроможності (за прямою лінією тренда) та значення, отримані за допомогою експоненціального згладжування

Джерело: розраховано автором

З рис. 4.7 видно, що значення отримані за допомогою експоненціального згладжування підтверджують, що починаючи з 2011 р. рівень конкурентоспромо-

жності податкової системи України має тенденцію до повільного зростання. Це означає, що дії, реалізовані в останній час щодо впровадження електронного адміністрування, удосконалення сплати окремих податків і зборів, удосконалення процедур та зміни у структурі самого фіскального відомства були вірними, проте недостатніми для значних якісних змін у конкурентному середовищі.

На фоні збереження відносно невисоких ставок податків, все ще недостатньо ефективною є система управління державних фінансів та державні інституції в цілому. Прогнозні значення на 2021-2022 рр. рівня конкурентоспроможності та значення, отримані за допомогою експоненціального згладжування практично не відрізняються, що підтверджує правильність обраного рівня тренду для прогнозу.

Основним чинником, на якому акцентують увагу міжнародні експерти та, який забезпечує негативні оцінки податкової системи України в міжнародних рейтингах, є не стільки ставки податків в Україні, скільки умови та процедури їх сплати. Адміністративне навантаження та непрогнозовані, швидко змінювані правила адміністрування і ускладнені процедури, що проваджені фіскальною службою зумовлюють необхідність реалізації подальшої роботи з вдосконалення практики застосування законодавства і дасть змогу вийти на новий рівень податкових відносин в Україні та отримати стійкі конкурентні переваги порівняно з іншими економіками світу. Важливим є, щоб кількість реформ забезпечувала і їх якість, а спрощення ведення бізнесу в Україні, в тому числі і спрощення дотримання податкового законодавства, реально полегшували ведення бізнесу в країні для резидентів та нерезидентів, що є суб'єктами господарювання. Подальша робота з удосконалення практики оподаткування в країні та удосконалення податкової системи на принципово новій філософії розвитку має бути заснована на заходах, що викладені у п. 5.4 дисертаційного дослідження.

4.2 Методологічні підходи до оцінки конкурентоспроможності податкових систем на основі економетричної моделі

Особливого сенсу податкова конкуренція набуває для економік, що розвиваються, в світлі особливостей їх розвитку, нестабільності світової економіки і фінансів, яка впливає на розвиток усіх регіонів планети, а також в світлі трансформації економік світу та зміни інструментів формування конкурентних переваг (перехід від цінової до нецінової конкуренції, обмеження шкідливих проявів податкової конкуренції, врахування прагнень щодо необхідності інклюзивного розвитку країн).

З метою прогнозування подальших перспектив розвитку рівня конкурентоспроможності податкової системи вважаємо за доцільне за допомогою визначення інтегрального показника конкурентоспроможності податкової системи, скоригованого за допомогою факторних показників врахувати агреговані чинники, які дозволяють спростити розрахунок шляхом виокремлення незначно впливових змінних, та встановити на основі кореляційного аналізу взаємозв'язок між складовими інтегрального показника. Це дасть можливість визначити найбільш впливові на конкурентоспроможність чинники із заданих нами та силу їх впливу.

Існує принаймні три формалізовані підходи до побудови інтегральних показників: з використанням навчання, за допомогою регресійного аналізу; без використання навчання, за допомогою побудови інтегрального індексу (методами факторного аналізу) і без використання навчання, методами оцінювання латентної змінної з системи структурних рівнянь. Використання першого і другого підходів для побудови інтегральних показників поширено досить широко; опис методології і приклад використання цих підходів представлені, наприклад, в роботах Айвазяна С.А. [2, с. 43]. Третій спосіб до аналізу конкурентоспроможності і схожих завдань раніше не застосовувався, хоча часто використовується в суміжних областях, зокрема, для оцінювання об'єму неформальної економіки. Розглянемо комбінацію першого і другого підходів, модифікувавши існуючі методи з урахуванням специфіки поставленого завдання.

Суть модифікації полягає в наступному. Класичне завдання побудови інтегрального показника має на увазі однаковий підхід до обліку усіх даних компонент. Проте аналізований нами показник складається з компонент двох принципово різних типів – що формують і результуючих. Тоді як групи результуючих показників стають зрозумілими з визначення, набір тих, що формують визначений неявно і може варіюватися залежно від завдань. Це міркування підштовхує до наступного нетипового двоетапного підходу:

- 1) побудова інтегрального показника зі змінних, що відбивають результат (побудова індексу результату конкурентоспроможності);
- 2) коригування цього показника за допомогою формувальних показників (назвемо цей процес "факторним коригуванням").

Таким чином, на першому етапі виходить індекс результату, а на другому етапі цей індекс коригується формувальними чинниками у бік збільшення або зменшення, для отримання результуючого інтегрального індексу. Назвемо цей показник двоетапним індексом конкурентоспроможності. Для пошуку інтегрального показника, скористаємося підходом "без навчання", тобто побудовою інтегрального показника на основі обчислених площ фігур, знайдених в табл. 4.2 та рис. 4.7. Для факторного коригування ми вже матимемо в розпорядженні індекс результату, а тому можемо скористатися можливостями регресійного аналізу.

Кожний із вказаних етапів, у свою чергу, підрозділяється на чотири етапи, які можна узагальнити таким чином:

- 1) виділення результуючого показника в кожній групі показників (звірення набору показників в один сконструйований чинник);
- 2) пошук результуючого показника (звірення отриманих агрегованих чинників в один скалярний показник або побудову регресії);
- 3) скорочення набору показників за рахунок взаємно корелюючих змінних з різних груп і за рахунок чинників, що мають низьку вагу;
- 4) перехід до результуючого індексу (від сконструйованих чинників до реальних показників).

Вказаний алгоритм реалізується стандартними методами статистичного і економетричного аналізу, які детально описані у базовій літературі [3]. Звичайно, при скороченні числа елементів ознакового простору можна використати трохи нестандартні алгоритми, на зразок обертання перших двох головних компонент один відносно одного. Важливе інше – отриманий алгоритм призводить до отримання індексу з порівняно невеликим набором ознак.

Якість отриманого показника формально може бути виражена через абсолютну або відносну відмінність критеріїв якості підгонки. У тому випадку, якщо у нас відсутня інформація про розкид реального показника, а є тільки два індекси, що відбивають досліджувану категорію з певною мірою точності, можливо лише застосування відносного показника. Неважко переконатися, що в цьому випадку відносна відмінність критеріїв якості в діапазоні частки поясненої дисперсії описуватиметься коефіцієнтом детермінації для регресії багатofакторного показника на багатofакторний показник і константу, інакше кажучи, квадратом коефіцієнта кореляції малофакторного і багатofакторного індексів. На користь малофакторних індексів в даному випадку говорить те, що вже на базі десятка показників вдається досягти коефіцієнта детермінації, що становить 0,7 – 0,8, тобто більше сотні показників, що залишилися, роблять вклад в індекс, що не перевищує двадцяти; тридцяти відсотків.

Для аналізу беруться значення показників (див. табл. 4.2) за період 2005-2020 рр. по 12-ти країнах. На першому етапі будуємо індекс результату. Простір факторів, визначений в табл. 4.4: кількість податкових платежів на рік, кількість годин на рік на ведення податкової звітності, сукупний податковий платіж (складові категорії оподаткування за методологією Світового банку), максимальна ставка податку на прибуток, максимальна ставка з доходів фізичних осіб, ставка податку на відсотки, ставка податку на дивіденди, ставка податку на роялті максимальна ставка ПДВ, (складові, визначені згідно норм Податкового кодексу), кількість балів в рейтингу фіскальних свобод (згідно методології The Heritage Foundation), питома вага податків у ВВП, питома вага державних витрат у ВВП (складові, згідно даних статистики).

Розрахуємо за допомогою вбудованого інструменту «Регресійний аналіз» в електронній таблиці MSExcel показник результату конкурентоспроможності податкових систем та його факторне корегування і наведемо в табл. 4.3 та 4.4.

Дані табл. 4.3 показують, що всі отримані коефіцієнти достовірно значимі, оскільки значення рівня значущості кожного менше за 0,05.

За даними табл. 4.8 можна дійти висновку, що знайдена лінійна множинна регресія описує 99,5% варійованих даних. Значення F-статистики за критерієм Фішера 1483,3 більше табличного значення ($F_{\text{табл}} = 1,85$) при рівні значущості 0,05 та ступенях вільності відповідно 12 (число незалежних змінних в моделі) та 102 (число спорстережнь – 2). Це дозволяє зробити висновок, що побудована модель є адекватною.

Таблиця 4.3

Індекс результату конкурентоспроможності податкових систем та його факторне корегування

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	Рівень значущості
Константа	-1,4867	0,1695	0,0000
Кількість податкових платежів на рік, од.	0,3585	0,0073	0,0000
Кількість годин на рік на ведення податкової звітності, год.	0,2205	0,0092	0,0000
Сукупний податковий платіж, %	0,3569	0,0224	0,0000
Максимальна ставка індивідуального податку, %	0,3088	0,0279	0,0000
Максимальна ставка податку на прибуток, %	0,4948	0,0477	0,0000
Ставка податку на дивіденди, %	0,2475	0,0952	0,0109
Ставка податку на проценти, %	0,5064	0,0672	0,0000
Ставка податку на роялті, %	0,3480	0,1249	0,0065
Максимальна ставка ПДВ, %	0,3701	0,0561	0,0000
Кількість балів в рейтингу фіскальних свобод, балів	0,4121	0,0090	0,0000
Питома вага податків у ВВП, %	0,3665	0,0393	0,0000
Питома вага державних витрат у ВВП, %	0,2505	0,0475	0,0000

Джерело : розраховано автором

**Статистика отриманих значень регресійного аналізу
конкурентоспроможності податкових систем**

Множинний коефіцієнт детермінації	0,997
Коефіцієнт детермінації R-квадрат	0,995
Нормований коефіцієнт детермінації R-квадрат	0,994
Стандартна похибка	0,017
Спостереження	104
F-статистика	1483,3

Джерело : розраховано автором

На основі кореляційного аналізу з урахуванням табл. 4.3 та 4.4 індекс конкурентоспроможності податкової системи можна розрахувати за формулою лінійної множинної регресії:

$$\begin{aligned}
 ІК_{пс} = & -1,4867 + 0,3585 \cdot ПодПл_k + 0,2205 \cdot ПодЗв_r + 0,3569 \cdot ПодПл_c + 0,3088 \cdot Под_{інд} + \\
 & 0,4948 \cdot Под_{пр} + 0,2475 \cdot Под_{див} + 0,5064 \cdot Под_{\%} + 0,3480 \cdot Под_{роя} + 0,3701 \cdot Под_{дв} + \\
 & + 0,4121 \cdot Р_{\phi} + 0,3665 \cdot Под_{ВВП} + 0,2505 \cdot ДерВ_{ВВП}, \quad (4.1)
 \end{aligned}$$

де

ПодПл_k - кількість податкових платежів на рік;

ПодЗв_r – кількість годин на рік на ведення податкової звітності;

ПодПл_c – сукупний податковий платіж;

Под_{інд} – максимальна ставка індивідуального податку,

Под_{пр} – максимальна ставка податку на прибуток;

Под_{див} – ставка податку на дивіденди;

Под_% – ставка податку на відсотки;

Под_{роя} – ставка податку на роялті;

Под_{дв} – максимальна ставка ПДВ;

Р_φ – бали в рейтингу фіскальних свобод;

Под_{ВВП} - вага податків у ВВП;

ДерВ_{ВВП} - питома вага державних витрат у ВВП.

Побудована множинна лінійна регресія з високою точністю описує залежність розрахованих значень індексу конкурентоспроможності податкових систем від заданих нами характеристик, де найбільшу вагу мають ставка податку на проценти (0,5064, що пояснюється її високим значенням (близько 1) та сталістю для усіх досліджуваних країн), ставка податку на прибуток (0,4948), бали рейтингу фіскальних свобод (0,4121), максимальна ставка ПДВ (0,3701), вага податків у ВВП (0,3665), практично однакову вагу мають кількість податкових платежів на рік (0,3585) та сукупний податковий платіж (0,3569), ставка податку на роялті (0,348), максимальна ставка індивідуального податкового (0,3088) та менші значення мають питома вага державних витрат у ВВП (0,2505), ставка податку на дивіденди (0,2475) та час на ведення обліку та податкову звітність (0,2205).

З метою виявлення взаємовпливу визначених показників за допомогою вбудованого інструменту статистичного аналізу «Кореляція» електронної таблиці MSExcel розрахуємо значення коефіцієнтів кореляції між отриманими значеннями індексу конкурентоспроможності податкової системи від індексів рейтингу економічної свободи та рейтингу ведення бізнесу (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Кореляція між індексами конкурентоспроможності податкових систем, рейтингу фіскальної свободи та рейтингу ведення бізнесу у 2020 р.

Індекси	Конкурентоспроможність податкових систем	Рейтинг		
		фіскальної свободи	ведення бізнесу	ведення бізнесу (сплата податків)
Конкурентоспроможність податкових систем	1	0,73	-0,56	-0,71
Рейтинг фіскальної свободи		1	-0,214	-0,37
Рейтинг ведення бізнесу			1	0,84
Рейтинг ведення бізнесу (сплата податків)				1

Джерело: розраховано автором

Дані табл. 4.9 показують, що найбільшій за силою прямий взаємозв'язок спостерігається між рейтингами ведення бізнесу та її складової у вигляді сплати

податків, тобто рейтинг ведення бізнесу зростатиме на 0,8 при зростанні рейтингу «Сплата податків» на одиницю. Також достатньо сильний прямий взаємозв'язок виявився між рейтингами фіскальної свободи та конкурентоспроможністю податкових систем. Тобто зміна показників рейтингу фіскальної свободи призводить до відповідної пропорційної зміни показників рейтингу конкурентоспроможності податкових систем (на 0,73 при зміні одного з них на одиницю).

В свою чергу, між рейтингом ведення бізнесу «Сплата податків» та конкурентоспроможністю податкових систем спостерігається достатньо сильний обернений зв'язок, тобто при зниженні рейтингу сплати податків на одиницю, конкурентоспроможність податкових систем підвищиться на 0,7.

Між рейтингом ведення бізнесу та конкурентоспроможністю податкових систем також виявився обернений зв'язок, хоча і помірний, тобто за 2013-2020 рр. для досліджуваних країн спостерігалось помірне зниження конкурентоспроможності податкових систем при підвищенні рейтингу ведення бізнесу. Слабкий обернений зв'язок також виявився між рейтингом фіскальної свободи та рейтингом ведення бізнесу.

В свою чергу, слід зауважити, що низький коефіцієнт кореляції між показниками рейтингу ведення бізнесу та рейтингу фіскальної свободи також може свідчити про нелінійний характер їх взаємозв'язку. Вищезазначене на практиці означає, що під час реформ податкової системи, слід звернути увагу на вплив зміни значень зазначених рейтингів, проте нелінійний зв'язок буде обмежувати вплив зміни цих рейтингів на ведення бізнесу. В усіх досліджуваних нами країнах світу існує достатньо тісна кореляція між індексами фіскальних свобод і рівнем конкурентоспроможності податкових систем.

Таким чином, на основі економетричної моделі індекс конкурентоспроможності податкової системи для кожної з країн розраховуємо за формулою (4.1), що враховує силу впливу кожного показника та відобразимо графічно на рис. 4.8.

Отримані результати індексу конкурентоспроможності податкових систем країн незначно відрізняють від розрахованих за реальними показниками для кожної країни (табл. 4.4). Максимальна відмінність складає 1,5% для Бразилії. Це мо-

жна пояснити помилками специфікації моделі (модель описує тільки 99,5% даних, а 0,5% даних пояснюється випадковими

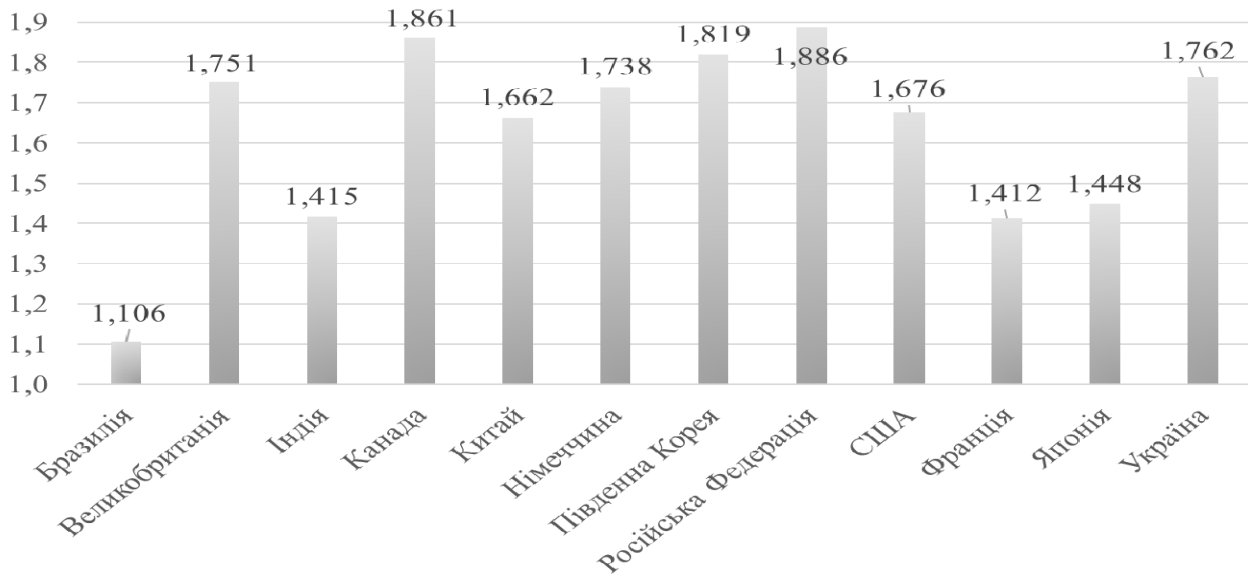


Рис. 4.8 Рівень конкурентоспроможності податкової системи України та інших країн світу у 2020 р. рахований за допомогою кореляційного аналізу, з урахуванням сили впливу окремих показників

Джерело : розраховано автором на основі формули (4.1)

факторами) та обмеженістю представлених суб'єктивних вибірових даних.

Враховуючи результати побудованої моделі, можна зробити висновки, що підвищення конкурентоспроможності можливе за умови, покращення складових, які впливають на підвищення рейтингу Ведення бізнесу та рейтингу фіскальної свободи, а також подальшого перенесення податкового навантаження з податків на капітал та працю на податки на споживання. Той факт, що рейтинг фіскальної свободи вимірює загальний рівень податкового навантаження в економіці і враховує рівень оподаткування, а також показник відношення сукупних податкових доходів до ВВП країни, підтверджує, що підвищення конкурентоспроможності залежить не лише від ставок оподаткування, але і від якості формування державних фінансів в цілому та ступеня впливу податкових вилучень на економіку. Рейтинг «Ведення бізнесу» має як об'єктивну складову, так і оціночні експертні висновки, що можуть бути упередженими, проте містить складові, що характеризують

ють умови та процедури сплати податків, що також суттєво впливає на кінцевий результат обрахунків. Це робить застосування цих двох рейтингів взаємодоповнюючими при побудові моделей. розрахунків, які з високою точністю показують, яку вагу мають окремі характеристики, видно що значну вагу мають як ставки податків на капітал (податок на прибуток, податок на відсотки) так і вага податків у ВВП, вага державних витрат у ВВП (0,3665), а також фізична кількість податків і час, що витрачається на їх сплату. Такі результати дають підстави стверджувати, що реформи мають носити комплексний характер та спрямовані на вирішення як тактичних завдань, як - то перенесення податкового навантаження на споживання, так і стратегічних завдань, таких, як збалансування державних фінансів, відповідність податкових вилучень з економіки її загальному рівню та покращення умов сплати податків через удосконалення інституційної складової.

Як видно з табл. 4.6, розрахований нами індекси конкурентоспроможності 12-ти країн світу за допомогою економетричної моделі є співставними з індексами конкурентоспроможності для цих країн, що були розраховані за допомогою тривимірної моделі з урахуванням узагальнених інтегральних показників. Відносні відхилення не перевищують 1,5%. Все це підтверджує достовірність моделей для визначення конкурентоспроможності податкових систем як з урахуванням динаміки так і з урахуванням сили впливу окремих факторів. Відбір статистично значимих показників робить моделі значимими.

Таблиця 4.6

**Індекс конкурентоспроможності податкових систем для різних країн
у 2020 р., реальні значення та розраховані за економетричною моделлю**

Показники	Індекс конкурентоспроможності податкових систем		Відносне відхилення, %
	Реальний	За економетричною моделлю (4.1)	
1	2	3	4
Україна	1,754	1,762	0,44
Бразилія	1,123	1,106	-1,46
Великобританія	1,737	1,751	0,80
Індія	1,4	1,415	1,08
Канада	1,853	1,861	0,45

1	2	3	4
Китай	1,668	1,662	-0,33
Німеччина	1,716	1,739	1,34
Південна Корея	1,815	1,819	0,24
Російська Феде- рація	1,876	1,887	0,55
США	1,66	1,676	0,97
Франція	1,418	1,412	-0,46
Японія	1,433	1,448	1,08

Джерело: розраховано автором

Слід зазначити, що інструменти, які можуть застосовуватися країнами для досягнення конкурентних переваг, для країн з різним рівнем розвитку, будуть різними.

Для оцінки привабливості економіки країни в цілому умови оподаткування мають важливе значення. Політику в сфері оподаткування країни, що розвиваються, використовують як один з інструментів залучення іноземних інвестицій та розвитку економіки, проте, він є лише допоміжним, по відношенню до наявної в країні інфраструктури, кваліфікованої робочої сили, свободи переміщення капіталів та інших чинників, що визначають рух міжнародних потоків капіталу. Як показав розрахунок, запропонованого нами інтегрального показника, мають значення не лише ставки податків, але, в основному, склад податкової системи та якість податкової політики і адміністрування в окремій державі (групі держав), якість управління державними фінансами, що відповідає останнім тенденціям економічної думки щодо концепції міжнародної податкової конкуренції. Проте, модель показала і те, що для України, як країни із транзитивною економікою, важливим залишається і загальне податкове навантаження, яке формується ставками податків. Умови сприятливого адміністративного та процедурного середовища в сфері оподаткування, як і загальне інституційне середовище, не сформовані на рівні, який можуть забезпечити розвинуті країни західної Європи та є гіршими за той, що сформований в країнах східної Європи. Це актуалізує серед інших факторів саме фактор податкових ставок. Проте, з розвитком інституційного середовища та удосконаленням факторів, що впливають на процедури та умови оподаткування, а

також з удосконаленням управління в сфері державних фінансів, вага фактор ставок податків має бути суттєво знижена.

Слід зауважити, що під час кризи, коли перед більшістю країн світу гостро стоїть проблема зменшення дефіциту державного бюджету та державного боргу, саме простота та справедливість адміністративних процедур при сплаті податків найбільше впливають на конкурентні переваги податкової системи. Адже зниження ставок податків суттєво впливає на доходи бюджету в короткостроковій перспективі.

В умовах кризи надзвичайно важливо, щоб політика країн в сфері економіки та оподаткування зокрема враховувала довгострокові основи конкурентоспроможності, вирішуючи сьогодні короткострокові проблеми. Конкурентоспроможні економіки – це такі економіки, які мають у своєму розпорядженні фактори, що підсилюють їх продуктивність, на якій будується їх сьогодення і майбутнє процвітання. Економічне середовище, що підтримує конкурентоспроможність країн, може допомогти національним економікам витримати спад у бізнес-циклах і забезпечити механізми, які сприятимуть ефективному функціонуванню економіки в майбутньому.

Подальше інтегрування України до світової економічної системи, адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу відповідно до Договору про заснування Європейського Співтовариства, Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, Директив Ради ЄС щодо прямого та непрямого оподаткування та Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (м. Кіото) вимагає вдосконалення не лише податкового законодавства але і фактичного дотримання норм законів та фактичного зменшення адміністративного тягаря при сплаті податків, врахування інструментів довгострокового впливу в економічному середовищі країни.

Ґрунтуючись на даних міжнародної статистики, можна констатувати, що ступінь впливу чинника оподаткування на економічне зростання в розвинених країнах є значним, а конкуренція підштовхує до зниження податкового наванта-

ження на економіку. Зокрема, в період з 1981 р. по 2019 р. частка податкових надходжень в середньому по країнах-членах ОЕСР знизилася з 34,7% ВВП [45] до 33,8% ВВП [490].

Податкова система України, на сьогодні не дуже відрізняється від тих, що мають розвинені країни Європи. Це стосується як складу та структури, так і рівня податків і відрахувань на соціальне страхування. Непряме оподаткування переважає (ПДВ та акцизи), оподатковуються податки як юридичних так і фізичних осіб, значними є відрахування на соціальне страхування. При аналізі основних тенденцій з оподаткування в ЄС, можна сказати, що це територія з високим рівнем податків. Розвинені країни мають, також, великі доходи на душу населення. Завдяки вагомим надходженням до бюджету, країни мають можливість краще фінансувати розвиток людського капіталу і технологій, а отже, посилювати міжнародні конкурентні позиції. В Україні ж доходи населення відносно низькі. В країнах з високим рівнем доходу (понад 20 тис. дол. США на душу населення) спостерігається тенденція до більш високого рівня податків відносно ВВП – між 35 та 50%, в той час як у країн з низьким рівнем доходу має місце тенденція до набагато меншого їх рівня – 10-30%. Тому реальний податковий тягар в Україні є відчутнішим, через менший розмір самого ВВП. Особливо відчутними є наслідки податкового тиску для реального сектору.

З проведеного нами аналізу видно, що рівень внутрішнього оподаткування є лише одним з елементів, які визначають міжнародну економічну конкурентоспроможність країни. При цьому основним інструментом міжнародної податкової конкуренції стає не стільки відносне зниження країною податкового навантаження в порівнянні з іншими країнами, скільки умови ведення бізнесу, рівень сприяння підприємництву, швидкість реалізації проектів в країні, рівень корупції. Загальний рівень сприяння бізнесу, збільшення ефективності, справедливості, нейтральності та простоти системи оподаткування посилюють міжнародну конкурентоспроможність національного бізнесу і сприяють залученню зовнішніх інвестицій.

Стратегічними цілями підвищення конкурентоспроможності податкової системи в Україні є: підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу; ле-

галізація тіньового сектору; створення однакових умов діяльності для всіх платників податків; активізація інвестиційних процесів в економіці; простота та зрозумілість податкових норм для суб'єктів господарювання; скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування; адаптація податкового законодавства України до законодавства країн ЄС; забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків; запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі; автоматизація процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій; перенесення центру тяжіння в оподаткуванні на чинники, пов'язані з ефективністю капіталу, використанням землі, природних ресурсів, а також доходами фізичних осіб у тісному зв'язку з переорієнтацією в розподілі доходів в економіці.

Україна, як країна, що прагне побудувати сильну ринкову економіку, просто зобов'язана проводити реформи швидше і якісніше за інших. Оцінюючи можливості, ми маємо покладатися не на рейтинги минулих років, а аналізувати поточну ситуацію і залучати досвід перших за всіма категоріями країн. Головною метою не є досягти якогось місця в певному рейтингу. Наші зусилля мають бути спрямовані на створення кращих умов для ведення бізнесу в порівнянні з іншими країнами (не лише податкових). А результати міжнародних досліджень мають бути подібні до екзаменаційних оцінок проведених реформ.

4.3. Оцінка основних ризиків для конкурентоспроможності податкової системи України в умовах глобальних економічних трансформацій

Для України структурна перебудова економіки, впровадження нових технологій, вихід на нові ринки є питанням збереження конкурентних позицій в глобальній економіці за такими напрямками як аерокосмічна галузь, машинобудування, металургійна та нафтохімічна галузі, а також розбудова новітніх не ресурсоемних виробництв, які засновані на використанні знань та технологій в сфері інформаційного простору, електроніки, біотехнологій тощо. Саме тому основою перетво-

рень має бути активна інвестиційна діяльність із залученням внутрішніх ресурсів та міжнародних фінансових капіталів. Місце формування та отримання прибутку набуває особливого значення як для компаній, так і для держави, що є місцем їх розташування.

Вплив оподаткування на ділову активність суб'єктів господарювання та показники розвитку економіки важко переоцінити, проте формування моделі інклюзивного розвитку в Україні має відбитися на політиці оподаткування на загальних соціальних стандартах. Оподаткування в Україні, в силу превалювання фіскальної функції, створює значне фінансове та адміністративне навантаження на суб'єктів господарювання, не забезпечуючи при цьому задоволення потреб суспільства у державних благах, що підриває лояльність суб'єктів господарювання до сплати податків. У процесі реформування податкової системи України, необхідно створити умови, за яких платник податків сам усвідомлював би як необхідність, так і невідворотність оподаткування, яке б не обмежувало їх економічну ініціативу та було нейтральним відносно міжнародних конкурентних умов. У такому випадку можна застосовувати конкретні механізми співпраці, які будуть частиною загальної системи адміністрування податків і будуть сприяти їх добровільній сплаті.

Як видно з даних, аналізованих у розділі 3, в Україні ставки податків не можна вважати високими, порівняно з країнами ЄС та країнами СНД. Проте, основний тиск на платників, чиниться в сфері адміністрування податків, що формує невизначеність, збільшує трансакційні витрати суб'єктів господарювання на території України і не піддається прогнозуванню і плануванню. Суб'єкти господарювання, що є сумлінними платниками податків знаходяться у постійній зоні ризику зміни сум податкових зобов'язань, що може викликати певний опортунізм щодо сплати податків, а також підвищує вартість дотримання податкового законодавства. Це, та ряд інших ризиків формують ризиків для конкурентоспроможності усієї податкової системи країни, як важливого елементу загальної конкурентоспроможності держави.

Ухилення від оподаткування, як елемент отримання конкурентних переваг на ринку, є інструментом недобросовісної конкуренції, що і стимулює економічну

діяльність поза межами правового поля. Уникаючи оподаткування, господарюючий суб'єкт, що приховує результати своєї діяльності або їх частину, проте не уникає інших «виплат» – хабарів чиновникам і співробітникам контролюючих та правоохоронних органів, криміналітету тощо. Особливостями тіньового сектору економіки в Україні є: зацікавленість великої кількості громадян, масштабність, значні темпи росту, зв'язок з організованою злочинністю та корупцією.

Тіньова економіка є результатом соціально-економічних процесів, коли інтереси держави та інтереси індивіда слабо співпадають. Вона чинить значний негативний вплив на всі соціально-економічні процеси, які відбуваються в суспільстві та спотворює економічний аналіз на макро- та мікрорівнях, унеможливорює прийняття ефективних управлінських та законодавчих рішень, провокує подальше збільшення корупції.

На Всесвітньому економічному форумі (ВЕФ) поширення тіньової економіки визначено одним з основних глобальних ризиків майбутнього десятиріччя [417].

Лояльність платників до оподаткування залежить, в першу чергу, від потенційної вигоди ухилення чи втрат, а також від ступеня задоволення отримуваними суспільними благами, гарантованими державою.

Західні науковці виділяють п'ять факторів тінізації економіки: податкове навантаження і тягар внесків на соціальне страхування, якість державних інституцій, вимоги трудового законодавства, якість суспільних послуг, податкова культура (табл. 4.7), де основними, що впливають на лояльність платників до оподаткування визначено податкове навантаження (включно із соціальними відрахуваннями), податкова культура, якість державних інституцій.

Втрати платника при невиконанні податкового обов'язку залежать від ефективності системи податкового контролю, що вживаються державними органами, в цілому, та заходів примусу, зокрема, а також від неухильності покарання та його міри.

Майже всі емпіричні дослідження, присвячені проблемам тіньової економіки, підтвердили, що найбільш значущим фактором тіньової економічної діяльнос-

ті є загальний тягар податкових зобов'язань і внесків на обов'язкове соціальне страхування [439, 525, 545, 437, 487, 410, 455, 411, 373, 417, 471, 472]. Чим більшою є різниця між вартістю праці для роботодавця та доходами працівника після оподаткування в офіційній економіці, тим більш потужними для суб'єктів економічної діяльності є стимули мінімізувати таку різницю і працювати нелегально (у рамках тіньової економіки).

Виконання чи невиконання потенційними платниками своїх податкових зобов'язань залежить від очікуваних здобутків і втрат. Величина здобутків від приховування своїх доходів для індивіда залежить від граничної ставки оподаткування і від розміру отримуваних доходів. Гранична ставка оподаткування оцінюється для всіх податків і обов'язкових платежів, які покладаються на індивіда, включаючи внески на соціальне страхування. Очікувані втрати від невиконання норм податкового законодавства (приховування доходів) залежать від жорсткості і обтяжливості заходів примусу, які вживаються державними органами при викритті фактів тіньової економічної діяльності.

Таблиця 4.7

Фактори тінізації економіки

Фактор	Відносний вплив фактору, %.
податкове навантаження і тягар внесків на соціальне страхування	35–52
якість державних інституцій	10–17
вимоги трудового законодавства	7–9
якість суспільних послуг	5–9
податкова мораль	22–25

Джерело: [472].

Іншим вагомим фактором формування і функціонування тіньової економіки є загальна податкова культура суспільства. Податкова культура притаманна суспільному устрою, де побудовано своєрідну модель взаємного обов'язку між платниками, з одного боку, та державою в особі державних інституцій, з іншого. Слід зазначити, що низька якість суспільних послуг, яку надає громадянам держава, впливає на лояльність до сплати податків та на сприйняття обов'язку це робити.

Несправедливість податкової системи формує стійке ігнорування платниками основ податкової культури та стимулює опортунізм щодо сплати податків.

Ефективність податкового адміністрування і прийнятність державного регулювання для бізнесу відіграють одну з ключових ролей при прийнятті рішень щодо діяльності у рамках офіційної або тіньової економіки.

Незрілість державних інститутів і обтяжливі бюрократичні процедури штовхають бізнес до тіньової економіки та не сприяють формуванню податкової моралі у платників, тоді як дієва правова та адміністративна система, забезпечує виконання контрактів і гарантує права власності, підвищує вигоди від легальної діяльності. Таким чином, тіньова економіка частково походить від неспроможності держави забезпечити ефективне функціонування ринкової економіки та організувати якісне надання суспільних послуг бізнесу та населенню.

У цьому відношенні в деяких країнах виникає явище, коли збільшення обсягів тіньової економіки викликає зменшення доходів бюджету, що, у свою чергу, зменшує можливості уряду щодо фінансування належного обсягу суспільних благ. В таких умовах Уряд вимушений вдаватися до підвищення податкових ставок та посилення адміністративного тиску в легальному секторі економіки, що посилює стимули для економічних суб'єктів працювати в тіньовій економіці.

Таким чином, якісні державні послуги і дієві інститути перешкоджають розростанню тіньової економіки і можуть з часом суттєво зменшити її обсяги.

Жорсткий характер державного регулювання і адміністрування економічної діяльності є іншим важливим фактором, що зменшує свободу вибору для індивіда у рамках легальної економіки. Мова йде, перш за все, про встановлення мінімальної заробітної плати чи захист від звільнень, торговельні бар'єри, зокрема, імпортні квоти, та обмеження на працевлаштування іноземців. Такі регулятивні вимоги суттєво підвищують вартість робочої сили у легальній економіці, що також стимулює до тіньової економічної діяльності. Країни із обтяжливими процедурами державного регулювання мають вищу частку тіньової економіки у ВВП.

Можемо зазначити, що індивіди раціонально зважують і підраховують всі економічні втрати і вигоди від роботи у легальній економіці. Їх рішення щодо ча-

сткового чи повного ведення економічної діяльності «у тіні» ґрунтуються на оцінках вигод проведення тіньових операцій, які не оподатковуються, і не підлягають державному регулюванню, і оцінках можливих втрат при викритті державою нелегальної діяльності та накладенні відповідних штрафів. Таким чином, тіньова економічна діяльність прямо пропорційно залежить від альтернативних втрат внаслідок роботи в легальній економіці і обернено пропорційно – від ймовірності викриття тіньової активності та вірогідних санкцій. Величина альтернативних втрат від роботи в легальній економіці залежить від тягаря оподаткування і витрат на дотримання норм трудового законодавства [434].

Тіньова економіка є об'єктивним явищем, характерним для економік усіх країн світу, проте її масштаби та структура в різних країнах суттєво різняться і становлять від 8,0% ВВП в Австрії до 32,3% в Болгарії. Небезпечним для економіки, та таким, що значно викривлює конкурентне середовище, вважається рівень тіньового сектору більший за 30% ВВП.

Функціонування значної за обсягом тіньової економіки породжує суттєві проблеми в будь-якій країні. По-перше, одним із важливих завдань держави є створення правової бази для діяльності економічних суб'єктів; наявність дієвих інститутів є однією з передумов процвітання нації. Але якщо значна частина населення зайнята в тіньовому секторі, інститути ринкової економіки деформуються: виконання контрактів не гарантується, права власності є слабко захищеними, зростання бізнесу є проблематичним (більші масштаби бізнесу викликають увагу владних структур). По-друге, тіньова економічна діяльність змушує податкову базу і стає чинником підвищення рівня податкового навантаження для легальних суб'єктів.

Дослідження показують, що значний тіньовий сектор породжує такі негативні наслідки:

- викривлення конкурентного середовища, що створює не вигідні умови для функціонування легального сектору і спонукає його до переходу в тінь або призводить до банкрутства;
- зниження ефективності заходів державного регулювання економіки;

- зменшення обсягів фінансового ресурсу зведеного бюджету, зростання податкового навантаження на легальний сектор економіки;
- зростання рівня корупції внаслідок наявності значного обсягу неконтрольованих тіньових фінансових потоків.

Значний обсяг тіньового сектору економіки нівелює реформування податкової системи через відсутність достатньої реакції економічних суб'єктів на зниження ставок основних податків та удосконалення процедур адміністрування. На фоні зниження ставок податків не відбувається очікуваного розширення бази оподаткування та збільшення долі суб'єктів, що працюють у правовому полі.

Наслідки значної тінізації економічної діяльності можна систематизувати наступним чином (табл.4.8) [226, с. 37-40].

Таблиця 4.8

Вплив ризиків, пов'язаних з незаконною економічною діяльністю

Вплив	Прямий вплив	Опосередкований вплив
1	2	3
Ризики для уряду	<ul style="list-style-type: none"> - ослаблення впливу державних інституцій та корупція підривають верховенство права в державі; - загрози політичної нестабільності; - зниження ефективності заходів державного регулювання економіки ринковими методами; - зменшення обсягів фінансового ресурсу Зведеного бюджету; - неналежне виконання державою своїх функцій та неналежне обслуговування громадян щодо їх прав; - відсутність наступності в державній політиці; - обмежені податкової бази, що призводить до втрати доходів держави; - відтік капіталу; - зниження рівня нагромадження в суспільстві та економіці, що призводить до гальмування структурної перебудови економіки, відтворення людського капіталу. - сприяння зростанню рівня корупції внаслідок наявності значного обсягу неконтрольованих тіньових фінансових потоків 	<ul style="list-style-type: none"> - зниження регіональних інвестицій; - вплив на політику конкуруючих промислових груп; - подає приклад безкарного ухилення від оподаткування та погіршення конкурентних умов, що спонукає інших платників до ухилення від оподаткування; - відсутність довготривалої концепції розвитку.

1	2	3
Ризики для суспільства/ населення	<ul style="list-style-type: none"> - відсутність довіри до державних інститутів; - накопичення протестних настроїв у суспільстві; - обмеження економічних та соціальних можливостей; - погіршення трудового потенціалу в країні через міграцію економічно та інтелектуально активних громадян в регіони з кращими трудовими умовами. 	<ul style="list-style-type: none"> - скорочення в сфері туризму; - жорстка візова політика інших держав; - знищення біосфери через нерегульовану діяльність; - зниження безпеки роботи та соціальної захищеності персоналу, що не оформлений офіційно. - криміналізація міграції населення.
Ризики для бізнесу	<ul style="list-style-type: none"> - збільшення операційних витрат; - зростання податкового навантаження на легальний сектор економіки; - неможливість легальної реалізації продукції; - обмеження інвестиційних можливостей в наслідок високого споживання; - необхідність впливати на загрози через хабарі. 	<ul style="list-style-type: none"> - підвищується вартість капіталу; - значний обіг тінювих готівкових коштів створює додатковий тиск, що спонукає на участь у корупційних діях; - викривлення конкурентного середовища, що створює невідповідні умови для функціонування легального сектору і спонукає його до переходу в тінь.

Джерело: складено автором

В Україні, за різними експертними оцінками, 29-46% ВВП знаходиться в тіні [67, 389, с. 13]. За оцінками Міністерства економічного розвитку та торгівлі України рівень тінювої економіки за період з 2007 по 2019 рр. досяг максимального значення у 2009 році – 40% ВВП та у 2014 р.- 38% ВВП, тоді як до 2019 році знизився та склав 29% (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

**Динаміка розміру тінювої економіки в Україні у 2007 р. – 9 місяців 2020рр.,
у % до ВВП**

Рік	Номинальний ВВП, млн. грн.	Розмір тінювої економіки в Україні, у % до ВВП	Розмір тінювої економіки в Україні, млн. грн.
1	2	3	4
2007	720731	28	201804,7
2008	948056	34	322339
2009	913345	40	356204,6
2010	1082569	36	411371,6

1	2	3	4
2011	1302100	32	416672
2012	1411200	31	437472
2013	1465 198	31	454211,38
2014	1586 915	38	603027,7
2015	1988544	36	715875,8
2016	2385367	35	834878,45
2017	2983 882	34	1014519,88
2018	3560 596	30	1068178,8
2019	3974 564	29	1152623,56
2020 (9 місяців)	2870408	32	918530,56

З 2014 р. без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях (з 2014 р.)

У 2013 р. без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя

Складено автором за [161, 176, 291]

В Україні, рівень тіньової економіки тісно пов'язаний із показниками безробіття, що формує сферу тіньових доходів населення та нелегальну зайнятість (рис. 4.9).

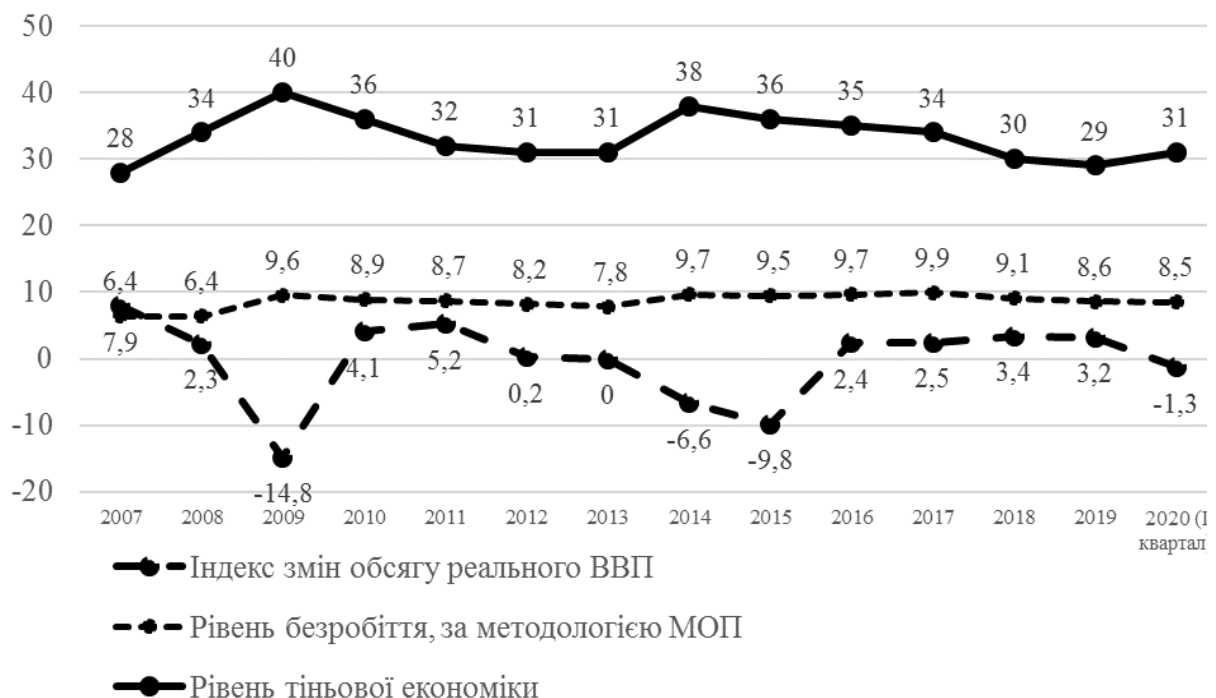


Рис. 4.9 Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні (у % від обсягу офіційного ВВП), темпи приросту/зниження рівня реального ВВП (у % до попереднього року) та рівень безробіття (за методологією МОП)

Джерело : розраховано автором за даними [161, 176, 291]

Основою цього є суттєвий вплив держави на регулювання ринку праці через встановлення мінімальної заробітної плати та контролю сплати Єдиного соціального внеску. На рисунку видно, наскільки щільна кореляція між рівнем безробіття та рівнем тіньової економіки, тоді як з динамікою ВВП ці два показники мають зворотну залежність. З падінням ВВП збільшується рівень безробіття та рівень тіньової економіки, а його зростання спричиняє зворотній ефект. У даному випадку, тіньовий сектор економіки можна розглядати як «подушку безпеки», своєрідний компенсатор негативних змін в економіці, за рахунок якого бізнес та фізичні особи намагаються отримати певні конкурентні переваги та знайти точки зростання. В цьому сенсі нелегальна зайнятість є зручною для бізнесу (дозволяє скоротити витрати на найману працю) та для фізичних осіб (мають конкурентні переваги на ринку праці порівняно з працівниками, що претендують на офіційне працевлаштування).

Основними ризиками для платника, що формуються в системі оподаткування є ризик необґрунтованого збільшення податкових зобов'язань, збільшення трансакційних витрат ведення бізнесу та виконання податкового обов'язку, слабка передбачуваність податкової політики, зменшення конкурентоспроможності порівняно з іншими категоріями платників. Спроби з боку бізнесу до нівелювання цих ризиків частково є каталізатором формування тіньового сектору економіки.

Для оцінки взаємозв'язку темпів зростання податкових надходжень, темпів росту ВВП та розміру тіньового сектору економіки, який може бути джерелом розширення податкової бази в майбутньому, нами було проведено кореляційний аналіз між цими показниками (рис. 4.10).

Коефіцієнт кореляції між показниками темпів зростання податкових надходжень та розміром тіньового сектору економіки складає $-0,26$ тобто має низьку кореляцію. Зростання податкових надходжень дуже обмежено впливає на розмір тіньової економіки. Зростання податкових надходжень в досліджуваному періоді (2007-2019 р.) не значним чином позначалося на розмірі тіньового сектору економіки, спричиняючи незначні коливання із запізненням у часі на рік - два. Так, коли податкові надходження різко зростали у 2008, 2011 та 2015 роках, спостерігає-

мо зростання тіньового сектору економіки лише у 2009, тоді як у 2012 та 2016 роках відбулося зниження тіньової економіки, що відбувалося за рахунок багатьох факторів.

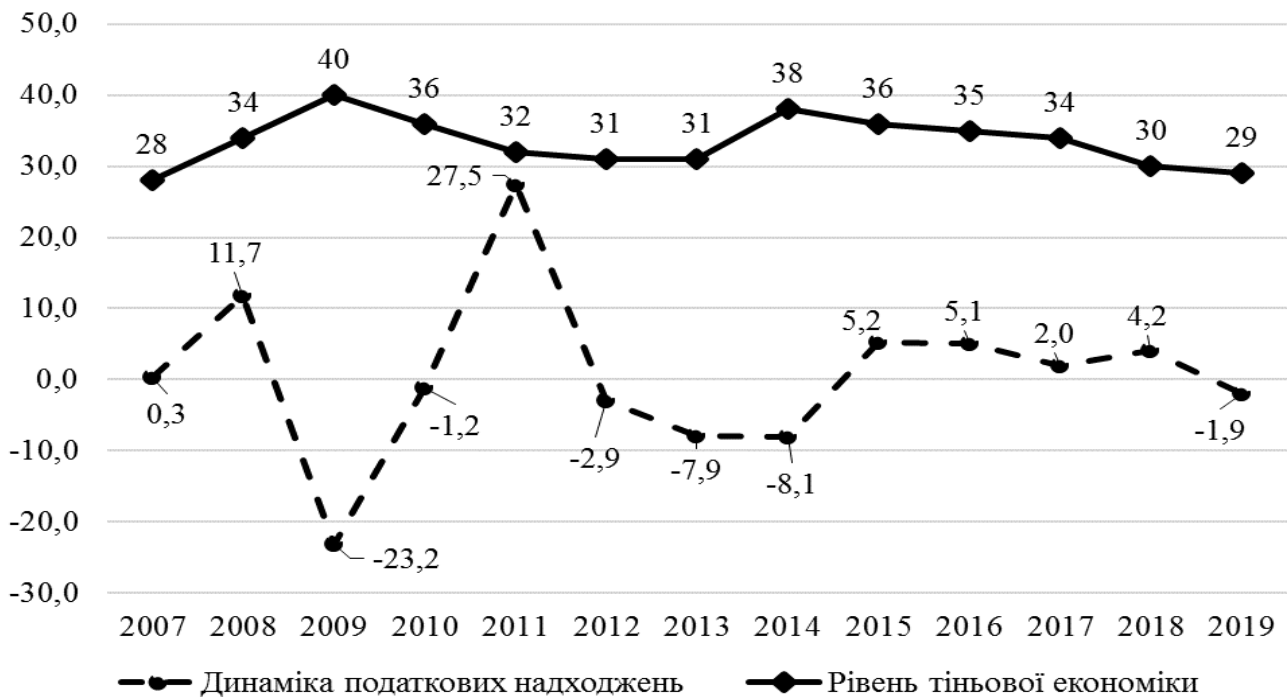


Рис. 4.10 Взаємозв'язок податкових надходжень та рівня тіньової економіки в Україні

Джерело : побудовано автором за даними [161, 176, 291]

Зростання податкових надходжень за рахунок посилення адміністративного тиску на легальний сектор економіки та відсутність часового лагу для усвідомлення бізнесом зниження податкових ставок з податку на прибуток та податку на додану вартість, зменшення кількості податків і зборів та удосконалення адміністрування, що були реалізовані в досліджуваний період, частково нівелювало очікуваний результат подальшого зростання економіки та пожвавлення ділової активності. А не вирішена проблема відшкодування податку на додану вартість посилювала тиск на платників податків саме в площині фінансового забезпечення та платоспроможності.

Аналогічний аналіз проведено між показниками зростання номінального ВВП та темпами росту податкових надходжень (рис. 4.9). Коефіцієнт кореляції

між цими двома показниками (період 2007-2019 рр.) становить 0,69, що свідчить про наявність сильного прямого взаємозв'язку між ними. Отже, можна зробити висновок, що темпи зростання податкових надходжень мають значу залежність від показників зростання номінального ВВП. Дуже помітним це є в 2009, 2012, 2014, 2016-2019 роках. В той же час приклад 2008 р. та 2010-2011 та 2015 років демонструє, що зростання податкових надходжень відбулося значно більшими темпами, ніж номінальний ВВП, що спричинило значне уповільнення реального економічного росту вже у наступному періоді, що посилилось розвитком кризових явищ, спричинених світовою фінансовою кризою. Збільшення податкового тиску не спричинило зменшення тіньового сектору, а навпаки – відбулося його зростання в, тоді як уповільнення економічного росту спостерігалось вже у наступних періодах. Можна зробити висновок, що усі додаткові надходження були отримані не стільки за рахунок зростання економіки або зменшення частки тіньового сектору, скільки за рахунок підвищення адміністративно-податкового тиску на реальний сектор економіки.

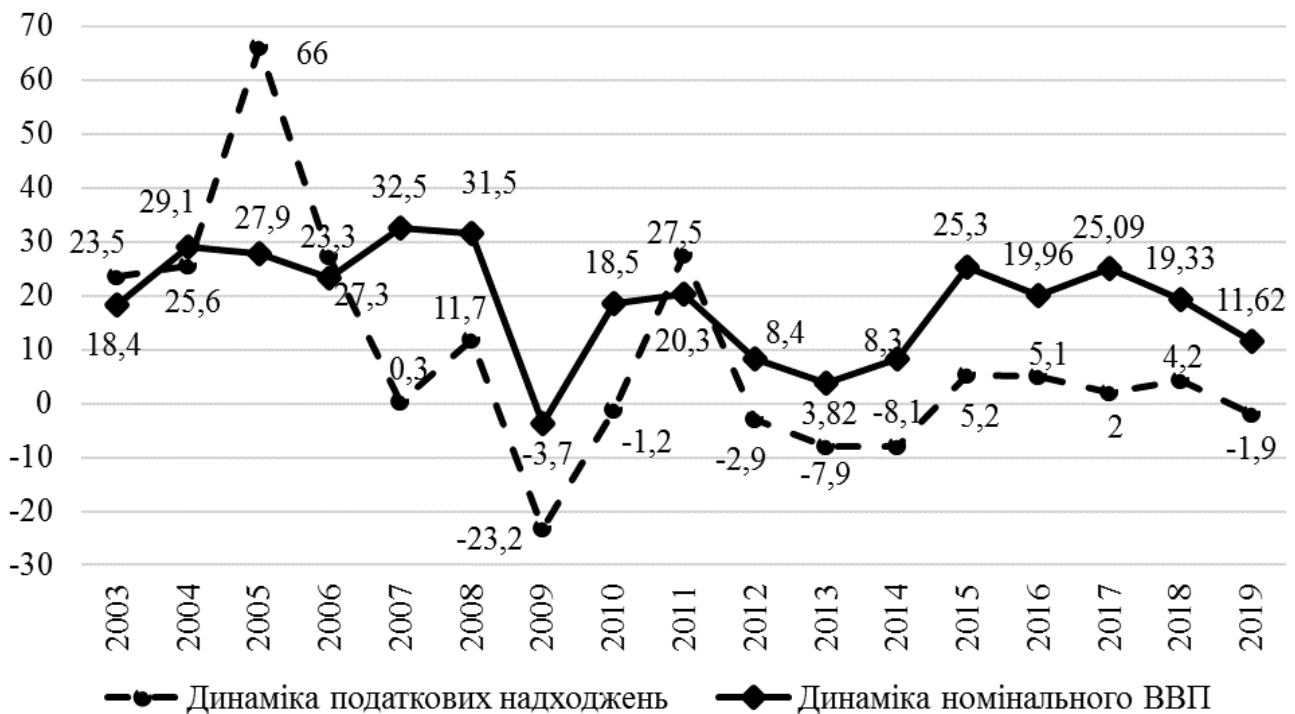


Рис. 4.11 Взаємозв'язок податкових надходжень та номінального ВВП в Україні

Побудовано автором за даними: [176, 233]

Іншим прикладом є 2010-2011 р., коли випереджальні темпи зростання податкових надходжень по відношенню до номінального ВВП супроводжувалися зниженням тіньового сектору економіки на 4% (з 40% до 32% ВВП). Це означає, що додаткова мобілізація податкових надходжень частково була забезпечена саме за рахунок додаткового тиску на тіньову економіку. В 2011 році ДПА України спільно з МВС України реалізували масштабну роботу з виявлення та припинення діяльності конвертаційних центрів, що значним чином вплинуло на обсяги готівкових коштів в обігу та розмір/ тіньового сектору. Як наслідок, в 2011 році відбулося зниження готівкових коштів в обігу на 1,7 %: з 16,7% в 2010 р. до 15,0% ВВП в 2011р. Аналогічна ситуація відбувалася в 2013-2015 роках, коли було реалізовано масову роботу конвертаційних центрів та площадок оптимізації зобов'язань з ПДВ, що супроводжувалося впровадженням СЕА ПДВ. Податкові надходження зростали на фоні зниження тіньового сектору економіки.

Для визначення взаємовпливу між показниками зростання ВВП та податкових надходжень за допомогою вбудованої функції в електронній таблиці MSExcel був проведений кореляційний аналіз представлених даних для різних країн Європи та України (табл. 4.10).

Таблиця 4.10

Коефіцієнт кореляції між показниками зростання ВВП та податкових надходжень в окремих країнах Європи та Україні за період 2007-2019 рр.

Країна	Коефіцієнт кореляції (r)
Німеччина	0,79
Франція	0,83
Італія	0,52
Іспанія	0,37
Румунія	0,69
Україна	0,69

Джерело: розраховано автором за даними [176, 233, 482]

В країнах Європи спостерігається більш значний кореляційний зв'язок між показниками росту ВВП та податкових надходжень ніж в Україні, зокрема в Німеччині (рис. 4.12), коефіцієнт кореляції (r) становить 0,79 в аналогічному періоді,

а у Франції – 0,83. Тобто їх значення наближається до одиниці, що свідчить про сильний прямий взаємозв'язок між зазначеними показниками. В Німеччині зростання рівня ВВП прямо впливає на обсяг податкових надходжень, і навпаки – зниження ВВП призводить до зниження податкових надходжень.

Взаємозв'язок між зростанням ВВП та податкових надходжень в Україні є найнижчим з аналізованих країн, причому тенденція в даних країнах така, що навіть за нестабільної динаміки ВВП, спостерігається стійка тенденція до незначного, але зниження рівня тіньової економіки [161, с. 276].

Як видно з табл. 4.10 взаємозв'язок між зростанням ВВП та податкових надходжень в Україні у 2007-2019 рр. був найнижчим з аналізованих країн, причому тенденція в даних країнах така, що навіть за нестабільної динаміки ВВП, спостерігається стійка тенденція до незначного, але зниження рівня тіньової економіки.

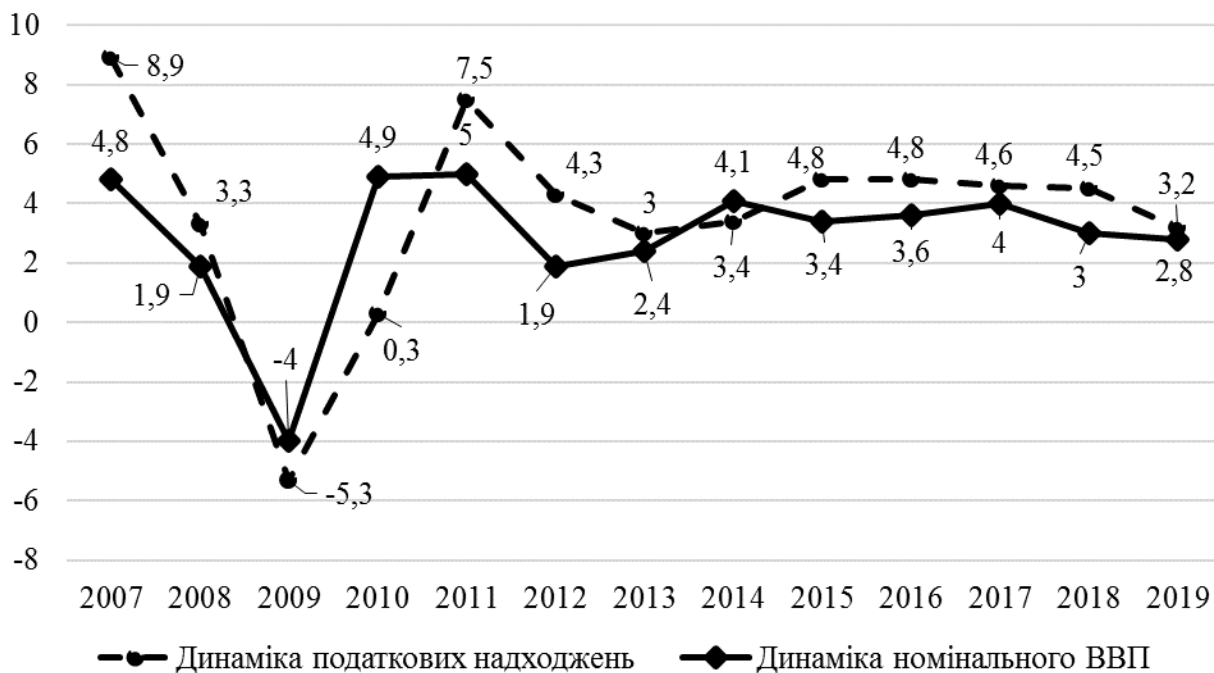


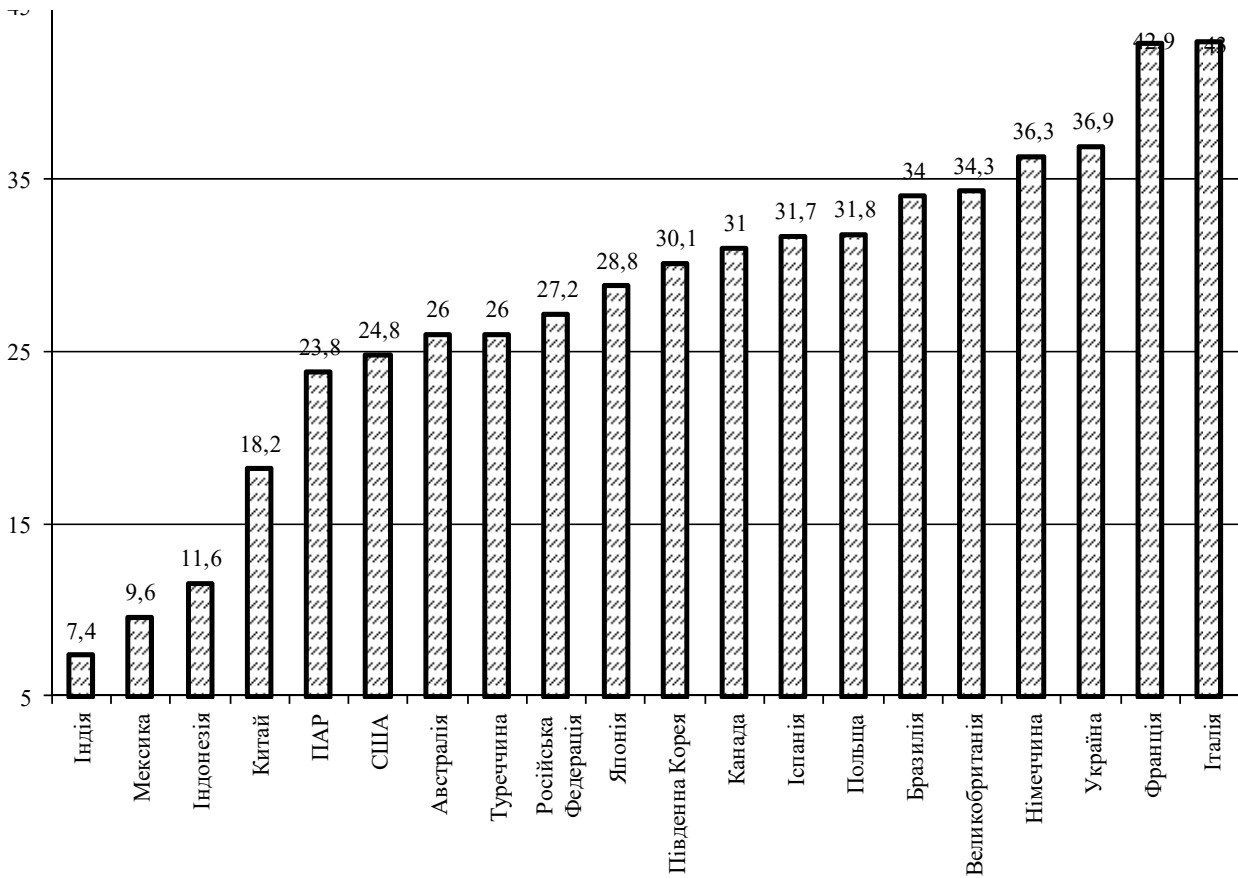
Рис. 4.12 Взаємозв'язок податкових надходжень та номінального ВВП в Німеччині у 2007-2019 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [270]

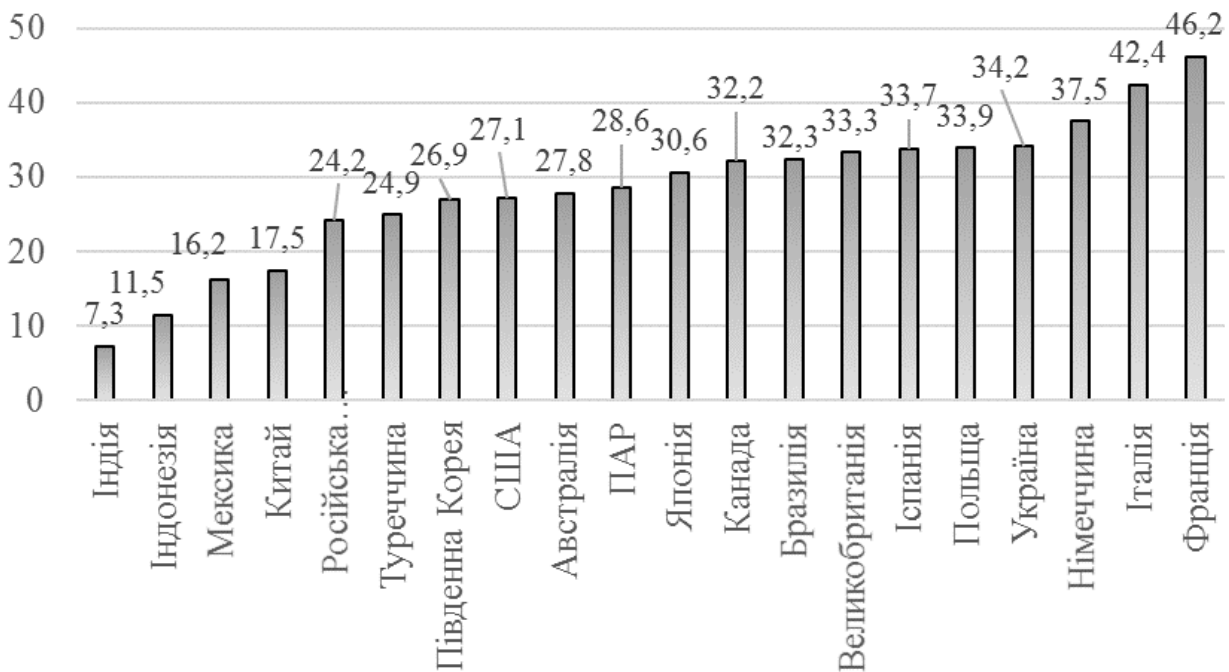
Слід зазначити і те, що коефіцієнт кореляції рівня податкових надходжень та рівня тіньового сектору економіки в Німеччині, наприклад, складає -0,14. Тобто

його значення наближається до нуля, що свідчить про практичну відсутність взаємозв'язку між цими показниками. Отже, можна зробити висновок, що рівень податкових надходжень майже не впливає на рівень тіньового сектору економіки Німеччини. Це пояснюється тим, що його основу формує саме кримінальна економічна діяльність, масштаби якої слабо залежать від оподаткування, адже не мають вестися взагалі (є забороненими), на відміну від України, де основу тіньового сектору формують легальні види діяльності, не враховані з метою оподаткування.

В аналізованих країнах Європи коефіцієнт кореляції є більшим ніж в Україні та таким, що наближається до 1 (крім Іспанії та Румунії), а значить спостерігається сильна пряма залежність між зростанням ВВП та зростанням податкових надходжень, що не спостерігається в Україні на такому значному рівні. Питома вага податків у ВВП в Україні складала в 2012 році - 36,9%, в а 2020 році – 34,2, в що свідчить про зниження ефективності бюджетно-податкової політики. У той же час, в Японії це відповідно– 28,8% та 30,6%, в Південній Кореї – 30,1% та відповідно 30,1%, у Польщі –31,8% та відповідно 33,9%. Найбільша питома вага податків у ВВП в Італії – 43% у 2012 році та 42,4% у 2020 році, у Франції – 42,9% та 46,2% відповідно. Найнижча питома вага податків у ВВП в Індії – 7,4% та 7,3 відповідно, у Мексиці – 9,6% та 16,2% відповідно, в Індонезії – 11,6% та 11,5% відповідно, в Китаї – 18,2% та 17,5% відповідно. (рис. 4.13).



а) 2012 р.

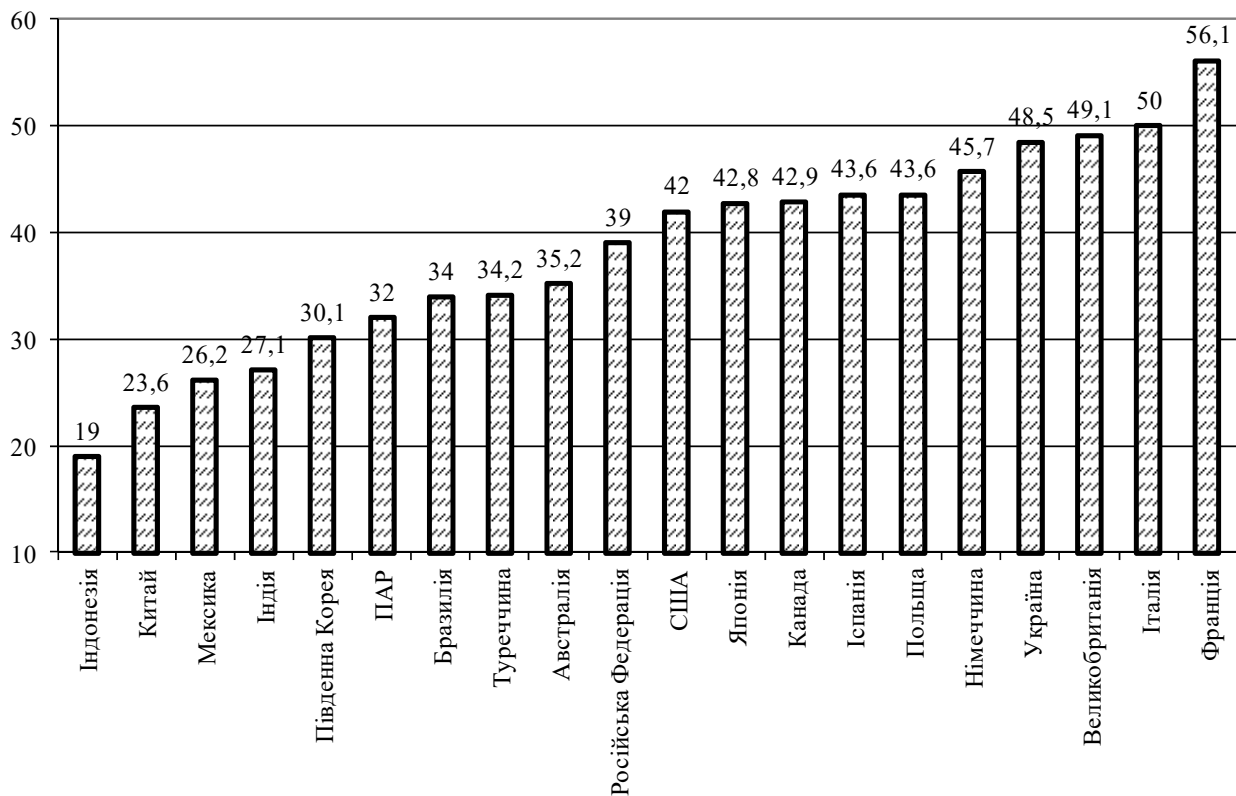


б) 2020 р.

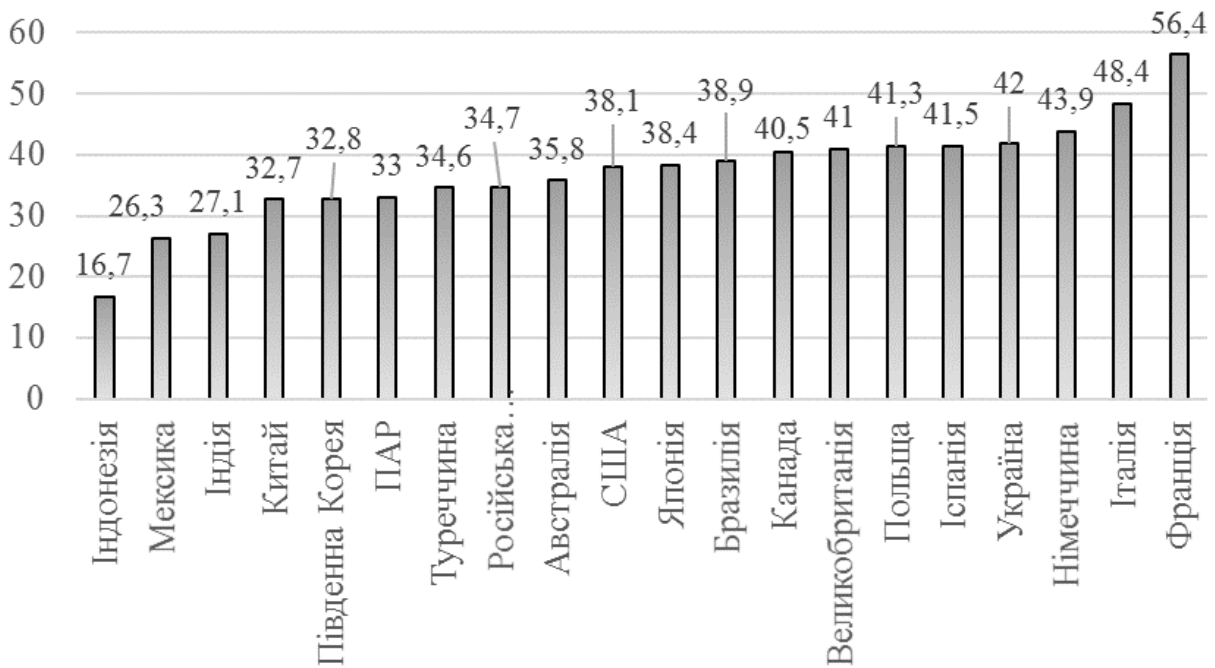
Рис. 4.13 Частка податків у % до ВВП

Джерело: побудовано автором за даними [270, 500]

При цьому найбільшою є і питома вага державних витрат України у – 48,5% у 2012 році та 42% у 2020 році. (рис. 4.14). Слід зазначити, що близькість Україні у показниках перерозподілу податків через ВВП до таких розвинутих країн як Великобританія, Італія, Франція та Німеччина не супроводжується таким же рівнем надання державних послуг громадянам, як у зазначених країнах. Таким чином, Україна має значні державні витрати, що співставні з витратами у провідних економічно стійких країн світу, які в основі своїй спираються на податкові надходження, та не забезпечує аналогічний або належний рівень соціально- економічних і правових благ.



а) 2012 р.



б) 2020 р.

Рис. 4.14 Частка державних витрат у % до ВВП у 2020 р.

Джерело: побудовано автором за даними [270, 500]

Фінансування державних витрат в Україні потребує провадження жорсткої фіскальної мобілізації, яка, в основному, забезпечується не стільки за рахунок потенціалу зменшення тіньового сектору економіки, та зростання ВВП, скільки за рахунок додаткового адміністративного тиску, спрямованого на збільшення надходжень в бюджет за рахунок сумлінних платників шляхом:

- впровадження системи суцільних перевірок усіх категорій платників, а не лише ризикових груп (кількість фактичних перевірок майже в 10 разів перевищує кількість планових перевірок);

- практики неправомірного тиску на платників для збільшення податкових зобов'язань і застосування фінансових санкцій до більшості платників, що перевірялися;

- практики затримки відшкодування ПДВ, що позбавляє вітчизняних суб'єктів господарювання оборотних коштів на тривалий термін;

- практики сплати податків авансом за завищеними вимогами;

- недієвої системи адміністративного оскарження рішень податкових органів;

- формального підходу до надання консультацій та роз'яснень, адже податковий орган не зацікавлений в тому, аби платник не допускав помилок (джерело нарахування фінансових санкцій) [209, с. 139].

Подальший рух у цьому напрямку призведе до скорочення економічної активності саме у легальному секторі і, як наслідок - до зростання тінізації економіки в наступних періодах. Проведення зазначеної податкової політики не забезпечує стримуючий ефект для економіки і спрямовано на відмову від політики інклюзивного розвитку в середньостроковій перспективі.

Визначення податків, що найбільшим чином впливають на наповнення місцевих та державного бюджетів дозволяє розставити акценти щодо удосконалення процедур сплати таких податків і максимальної реалізації їх фіскального потенціалу. Структура податкових надходжень державного і місцевих бюджетів представлена у табл. 4.11.

Як видно з табл. 4.11, у структурі доходів державного бюджету у 2019 році превалюють надходження від непрямих податків: ПДВ та акцизи забезпечують 54,03% надходжень. У той же час, у податкових доходах місцевих бюджетів превалюють надходження від податку на доходи фізичних осіб (далі ПДФО), податку на майно, єдиного податку та акцизного податку із роздрібною реалізацією підакцизних товарів (четвертий за часткою надходжень у місцеві бюджети). Слід наголосити, що зміни в розподілі податкових надходжень між бюджетами суттєво змінили структурний розподіл податкових надходжень місцевих бюджетів, що добре ілюстровано в числових даних табл. 4.11. Такі тенденції корелюють, як із тенденціями країн ЄС щодо розширення непрямого оподаткування, так і з високим рівнем тінізації вітчизняної економіки та необхідністю удосконалення контрольно-перевірочних заходів. Так, при високому рівні тінізації економічних процесів та ухилення від оподаткування, значні надходження від непрямих податків обумовлені більш ефективними процедурами контролю ПДВ та акцизів, у той час як контроль зобов'язань податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб є

менш контрольованими, в тому числі через недостатність інформаційного супроводження процесів контролю.

Таблиця 4.11

Структура податкових надходжень до державного і місцевих бюджетів у 2019 р.

	млн грн	% до податк доходів від- повідного бюджету	% до ВВП 3 974 564
Податкові доходи Зведеного бюджету, в т.ч.	1070321,8	100*	26,93
Податкові доходи державного бюджету, в т.ч.	799 776,0	74,7*	20,12
ПДФО	109 954,0	13,7	2,77
Податок на прибуток підприємств	107 086,3	13,4	2,69
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	46 746,9	5,8	1,18
Акцизний податок з вироблених в Україні товарів, в т.ч. на	69 897,1	8,7	1,76
Акцизний податок з ввезених в Україну товарів, в т.ч. на	53 460,8	6,7	1,35
Податок на додану вартість	378 690,2	47,3	9,53
Інші податки та збори	3 855,0	0,5	0,1
Податкові доходи місцевих бюджетів, в т.ч.	270545,8	25,3*	6,81
Податок на доходи фізичних осіб	165504,5	61,2	4,16
Податок на прибуток підприємств	10230,5	3,8	0,26
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	5278	2,0	0,13
Акцизний податок з роздрібної реалізації підакцизних товарів	6 323,1	2,3	0,16
Податок на майно, в т.ч. на	37 993,9	14,0	0,96
Єдиний податок	35 270,2	13,0	0,89
Інші податки та збори	2184,9	0,8	0,05

* - % до податкових доходів зведеного бюджету

1) Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополь та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Джерело : складено автором за даними [176, 47]

При цьому, тенденції податкових надходжень в частині власних доходів місцевих бюджетів, обумовлені особливостями основних об'єктів оподаткування. Так, превалювання у структурі надходжень місцевих бюджетів майнових податків, забезпечено низькою мобільністю об'єктів оподаткування, хоча і ускладнює-

ся відсутністю повних реєстрів майна в цілях оподаткування, що формує певний потенціал у майбутньому. Єдиний податок у різних його формах, носить як характер об'єктного оподаткування (1-2 групи), а третя група за методами справляння та засобами контролю є подібною до податків на споживання, тобто – непрямих податків, що є значно простішим в адмініструванні, хоч і має передбачати певні запобіжники контрольного характеру.

Вже сьогодні існує нагальна потреба у запровадженні в податковій політиці нових підходів до мобілізації податків в бюджет та методів протидії тіньовому сектору, що дозволить знизити фіскальний тиск на легальний сектор економіки, одночасно забезпечивши стабільність системи державних фінансів. Враховуючи те, що Україна знаходиться в глобальному середовищі, а мобільність ресурсів на сьогодні дуже висока, необхідно і надалі впроваджувати реформи в сфері оподаткування, спрямовані на стимулювання економічної діяльності, а не на її згортання на території країни. Механізми контролю податкових зобов'язань можуть бути домінуючими але не єдиними інструментами податкової політики.

Вирішальна роль податків у формуванні бюджетних доходів потребує подальшого перегляду якості всіх механізмів фіскального простору [62].

Оцінку інституційних умов функціонування податкової системи України доцільно здійснювати за такими чотирма групами інститутів:

- політико-правовими, що характеризують умови формування законодавчо-нормативної бази оподаткування, процедури адміністрування податків та платежів, структуру та регламентацію податкової служби, методи податкового контролю, основні засади регуляторної політики тощо;
- соціальними – розвиток податкової культури, інститутів громадянського суспільства, наявність діалогу між владою та платниками податків;
- економічними, тобто визначення загального впливу системи економічних взаємовідносин, податкової та митно-тарифної політики, обсягу тіньової економіки, розвитку фінансового сектора, інших економічних факторів на умови справляння податків;

- інститутами розвитку, що формують основу інклюзивної складової країни в цілому з урахуванням Цілей сталого розвитку [528], які Україна взяла на себе зобов'язання адаптувати [175].

В Україні спостерігається помірний рівень податкових ставок та значні зрушення щодо побудови механізмів справляння податків, спрямованих на зменшення масштабів ухилення від сплати податків. Однак, тенденції детінізації в Україні є незначними, адже не задіяні інші механізми регуляторного, адміністративного та правового характеру, які б спонукали платників переводити діяльність у правове поле та сплачувати податки за існуючими ставками. Потенціал контрольних заходів в сфері оподаткування також не вичерпано, що пов'язано із проблемами як інституційного характеру, наприклад недосконалість нормативно-правового регулювання, правова невизначенність органу, що має розслідувати податкові злочини, відсутність правових та організаційно-інфраструктурних підстав для міжнародного обміну податковою інформацією в автоматичному режимі, необхідність удосконалення трансфертного ціноутворення та оподаткування контрольованих іноземних компаній тощо, так і з проблемами практичної реалізації контрольних заходів в рамках адміністрування, недосконалості інформаційного середовища в податкових цілях, недостатньої ефективності ризико-орієнтованої моделі контролю тощо.

Значний (більше 30%) розмір тіньового сектору виступає фактором, що суттєво знижує ефективність економічних реформ. По-перше, зберігається достатньо велика кількість осіб, що продовжують працювати поза межами правового поля. Відповідно, підприємці, що готові працювати легально, втрачають конкурентоспроможність і все одно змушені використовувати тіньові схеми, принаймні там, де такі схеми використовують інші гравці на певному ринку.

По-друге, можливість ігнорувати визначені державою норми і правила знижує довіру громадян до державного апарату, а як свідчить світова практика, успішність проведення реформ прямо залежить від рівня довіри громадян до керівників держави, що такі реформи проводять.

По-третє, значний тіньовий сектор стає середовищем для підживлення корупції. Корумпований державний апарат не в змозі не тільки ефективно проводити реформи, але і взагалі виконувати свої поточні обов'язки на належному рівні. Крім того, зростання корупційного тиску на легальний сектор економіки знову таки примушує його до тінізації. На сьогодні це один з найсуттєвіших викликів для України. За Індекс сприйняття корупції у 2018 році Україна посіла аж 120 місце (32 бали) з-поміж 180 країн та має найнижчі бали серед східноєвропейських сусідів і навіть Молдови (33 бали) та Білорусі (44 бали) [92].

Сьогодні перед країною стоїть багато викликів, проте основні виклики стосуються забезпечення добробуту громадян. Слід зазначити, що зростання проявів абсолютної бідності, яке відбулося у 2014-2015 році, коли частка населення, чиє добове споживання є нижчим за 5,05 дол. США за ПКС на особу, зростає із 1,0% до 2,4%, частка населення, чії сукупні витрати є нижчими за фактичний (розрахунковий) прожитковий мінімум за 2015 рік зростає понад удвічі, з 28,6% до 58,3%, - призупинено. Станом на 2018 рік відповідні показники знижено відповідно до 43,2% та 1,8% [165, с. 12]. Втім, вони демонструють високий рівень бідності в країні.

Наша країна долучилася до реалізації проголошених резолюцією Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй від 25 вересня 2015 року № 70/1 Глобальних цілей сталого розвитку до 2030 року. На підтримку забезпечення результативності та адаптації Цілей сталого розвитку (ЦСР), з урахуванням специфіки розвитку України, Президентом України був виданий УКАЗ «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» [305], де основна увага приділена подоланню бідності і голоду, досягнення продовольчої безпеки, забезпеченню здорового способу життя, якісної освіти, економічному зростанню і продуктивній зайнятості населення, а також екологічним проблемам.

Великі компанії несуть значну відповідальність за формування фінансових умов надання суспільних благ, боротьби з бідністю, збереження навколишнього середовища. Це формує нові ризики пов'язані із наявністю асиметрії податкової інформації між юрисдикціями, необхідності протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, ухилення від сплати подат-

ків з використанням агресивних практик податкового планування, що сьогодні відбувається через інструменти Плану BEPS. Посилення цих ризиків відбувається через розвиток цифрової економіки (digital economy). В певній мірі, відповіддю на ці ризики може бути:

- підтримання трансформації суспільства шляхом стимулювання економіки та залучення інвестицій, подолання цифрової нерівності, поглиблення міжнародної співпраці у цифровій сфері та розбудови інноваційної інфраструктури країн з урахуванням цифрових перетворень, впровадження цифрових технологій в соціальні і економічні процеси на рівні економічних агентів;

- подолання асиметрії податкової та неподаткової інформації шляхом формування інституційних, інфраструктурних та методологічних умов з метою соціально-економічного розвитку, в тому числі і для досягнення Цілей сталого розвитку, що буде детально нами розглянуто в п. 5.2.

Ухвалена на початку 2018 року Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020, спрямована на діджиталізацію економічної діяльності, суттєві інфраструктурні зміни, в тому числі і в інформаційному просторі, що відкриває нові можливості для подолання асиметрії податкової інформації в Україні, адже виклики, що зазначені у Концепції співпадають із ризиками асиметрії інформації при досягненні ЦСР (рис. 4.15).

Проте комплексне вирішення зазначених вище проблем та підвищення ефективності контролю за сплатою податків, можливе лише через інституалізацію контролю податкових зобов'язань на національному та наднаціональному рівні, де ключову роль відіграє імплементація Плану BEPS та ефективність впровадження Мінімальний стандарт Плану дій BEPS в Україні. Адже нові виклики, обумовлюють необхідність зміни інструментів податкового контролю на основі нових підходів до формування, обробки та застосування інформації в податкових цілях. Якість такої інформації, виважена методологія та уніфікація показників дозволять ефективно протидіяти не лише асиметрії інформації в податкових цілях в глобальному середовищі, але і якісно підвищити ефективність у досягненні фіскальних цілей, в тому числі і Цілей сталого розвитку.

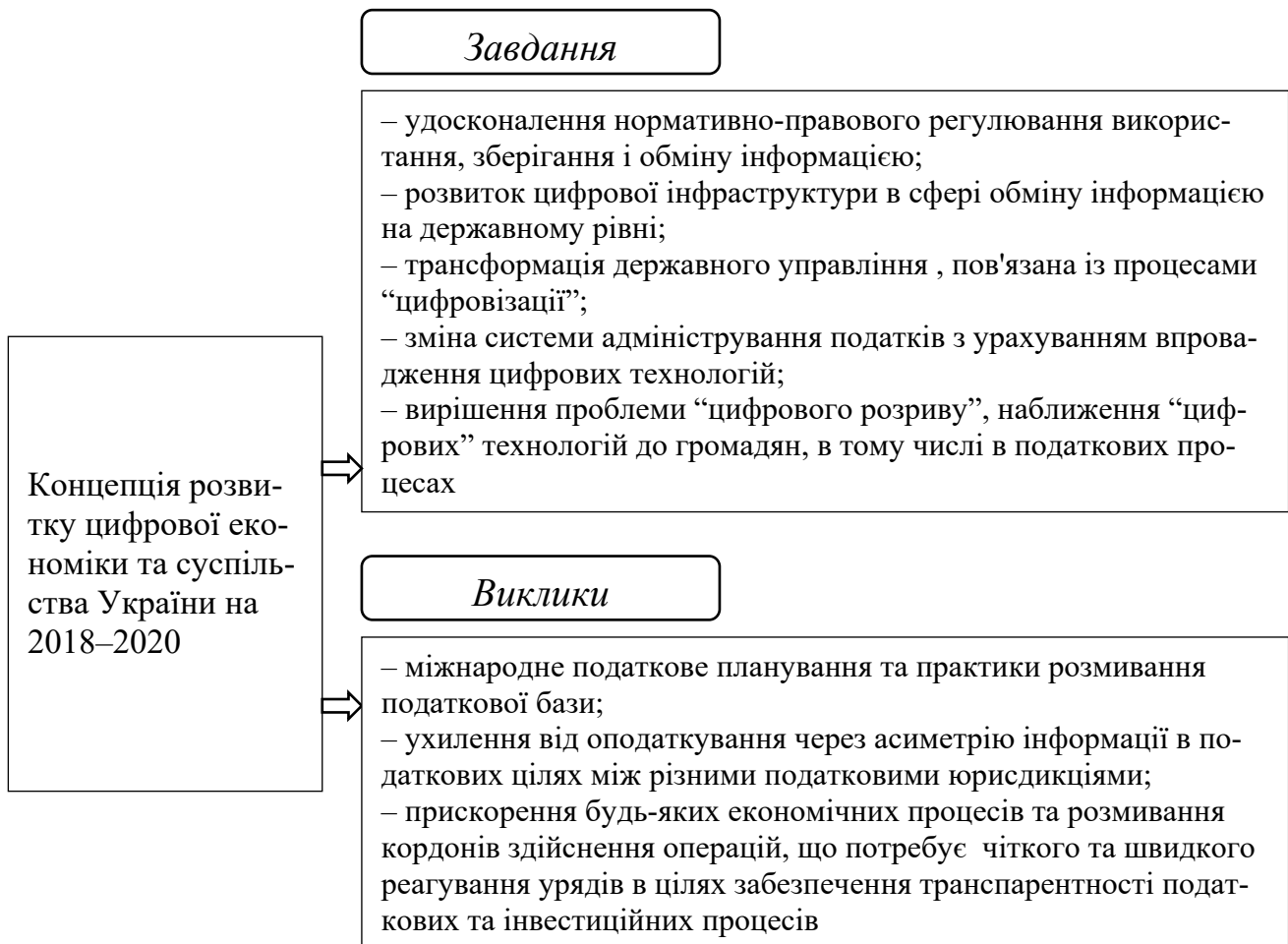


Рис. 4.15. Формування інфраструктури обміну інформацією, спрямованою на подолання асиметрії податкової інформації на національному рівні

Джерело : складено автором за [110]

Для виконання державницьких функцій, уряду потрібні доходи бюджету, однак значна частка тіньової економіки створює тиск на державні фінанси, в тому числі через корупційну складову. У разі, коли уряд намагатиметься отримати необхідні доходи від порівняно незначної кількості лояльних платників податків, тягар від оподаткування для суб'єктів економічної діяльності може виявитись високим навіть за умов наявності дефіциту бюджету. Контролюючі органи спрямовують основні зусилля на платників податків, які належним чином оформлюють свої операції – адже в цьому випадку контролери мають справу із документально підтвердженим масивом інформації. При цьому тіньовий сектор економіки, навпаки, залишається поза їхньою увагою, адже доведення вчинених порушень, а тим більше – відшкодування завданих збитків, *не забезпечено відповідною нор-*

мативно-правовою базою. Тобто існуюча система контролю в самій своїй основі побудована таким чином, що сприяє підвищенню тиску саме на сумлінних платників податків.

Процес спрямування контрольних функцій щодо сплати податків на несумлінних платників податків має будуватися на надійних джерелах інформації в податкових цілях, що дасть можливість як знизити асиметрію податкової інформації, так і підвищити ефективність податкового контролю. Реалізація в Україні реформ в сфері оподаткування та зміна парадигми взаємовідносин фіскальних органів та платників податків, що задекларована в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [257] та Меморандумі про економічну і фінансову політику від 2 березня 2017 року [156], передбачає необхідність удосконалення податкового контролю та запобігання практикам розмивання бази оподаткування та ухилення від сплати податків, що має не лише внутрішній, а скоріше транскордонний характер. Процес фінансової глобалізації створив дуже сприятливі умови для міжнародного податкового планування, а його інструменти з часом стають дедалі ефективнішими та широко застосовуються бізнес-середовищем, причому як корпоративним сектором, так і фізичними особами.

Враховуючи необхідність підвищення ефективності і адресності податкового контролю на фоні впровадження сервісоорієнтованості фіскального відомства та підвищення якості обслуговування платників, однією з визначальних складових якісного контролю є наявність повної і актуальної податкової інформації. Розвиток інформаційних технологій (ІТ) дав поштовх для прискорення будь-яких процесів (економічних, соціальних, політичних, комунікаційних тощо), що відбуваються у підприємницькому середовищі та середовищі національного та наднаціонального регулювання економічних процесів. Так, пришвидшення процесу ухвалення рішень та їх реалізації в бізнес-середовищі, вимагає аналогічно швидкого реагування і в державному секторі. Процес ухвалення будь-якого рішення складається з трьох основних етапів: збір інформації, обробка інформації та її оцінка з прийняттям відповідних рішень. Чим більш якісним є виконання перших двох етапів і чим швидше вони будуть реалізовані, тим більш якісними та

актуальними будуть рішення, оскільки вони матимуть в основі найбільш повну, достовірну й актуальну інформацію. Саме тому, необхідно враховувати нові виклики та напрацьовувати пропозиції щодо формування внутрішнього інформаційного середовища в податкових цілях з урахуванням наднаціональних вимог до автоматичного обміну податковою інформацією.

Обмін інформацією між податковими органами різних держав посідає найважливіше місце серед міжнародних інструментів боротьби з транскордонними схемами ухилення від оподаткування та викривлення конкурентного середовища, а обмін інформацією між різними органами влади в межах країни є ефективним механізмом боротьби із податковими правопорушеннями всередині країни.

Міжнародне співробітництво з питань оподаткування здійснюється з використанням багатосторонніх конвенцій і стандартів, таких як OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [521], EU Directive on Administrative Cooperation Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [374], Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard (MCAA CRS) [453], Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information (AEOI) [456], тощо, частина яких прийнята в рамках реалізації Плану BEPS.

Втім, проблеми впровадження системи автоматичного обміну податковою інформацією на міжнародному рівні, такі як відсутність зацікавленості, внутрішні бар'єри і практична непридатність, відсутність автоматичного обміну інформацією, відсутність інформації для обміну, мають свої витoki на національному рівні. Подолання викликів асиметрії податкової інформації на наднаціональному та національному рівні лежить у сфері прозорості структури бізнес-процесів та побудови виробничих ланцюжків. В Україні на національному рівні достовірні дані в податкових цілях формуються Державною податковою службою, Національним банком, State financial monitoring service of Ukraine, National Securities and Stock Market Commission, де інформація надана платником співставляється та доповнюється даними, які надходять від компетентних органів. Проте, це є неможливим без належного методологічного забезпечення складання звітності, яка є основою

транспарентності. На нашу думку, в умовах побудови глобальних виробничих ланцюгів та актуалізації заходів щодо запобігання ухиленню від оподаткування та розмиванню податкової бази, необхідно уніфікувати і розширити зазначену інформацію про сплату податків.

На фоні посилення інформаційної складової податкового контролю, виникає можливість і більш ефективного вирішення проблем корупції у податкових органах, що є вагомим викликом для підвищення конкурентоспроможності податкової системи країни. Корумпована державна влада і обтяжливі бюрократичні процедури штовхають бізнес до тіньової діяльності, а дієва правова система, яка забезпечує виконання контрактів і гарантує права власності, підвищує вигоди від легальної діяльності.

Програмою діяльності Уряду передбачено окремі напрями, що стосуються системної протидії корупції, передусім у вищих органах державної влади. Розробка та практична реалізація заходів, спрямованих на запобігання корупції та боротьбу з нею передбачає реалізацію системної роботи з виявлення та визначення рівня корупції у конкретному відомстві, а також, протидії зазначеному явищу шляхом запобігання та боротьби.

Корупція є глобальним явищем, притаманним усім країнам світу, проте варто відзначити, що її рівень має бути максимально знижено задля зниження загроз формуванню конкурентного економічного середовища та демократичного суспільства. Небезпека корупційних проявів та багатогранність даної проблематики для України обумовлені: лояльністю суспільства до побутової корупції задля досягнення власних цілей; правовим нігілізмом, що сформований недієвою судовою системою; відсутністю реальних результатів антикорупційної діяльності та усвідомлення того, що за корупційні дії не наступить відповідальність; можливістю безкарно і неосудно використовувати фінансові та майнові активи, набуті корупційними діями; відсутністю вагомих засобів впливу суспільства та громадських організацій на прояви корупції.

Однією з найгостріших проблем в сучасному українському суспільстві є корупція в органах влади в цілому, та фіскальному відомстві зокрема (проте це не меншою мірою стосується усіх правоохоронних відомств).

Необхідність реалізації реформ у фіскальному відомстві обумовлює необхідність формування комплексу заходів, які будуть протидіяти даному явищу як на етапі переформатування служби, так і в процесі реалізації задач.

Сучасні українські реалії щодо впровадження ефективних механізмів протидії корупції потребують не лише гармонізації вітчизняного законодавства з відповідними актами Європейського союзу, але і з'ясування факторів, що формують підґрунтя для корупційних дій, їх форм і проявів. Як і в більшості країн Європи, в Україні корупцію можна віднести до ключових проблем державного управління, економіки та суспільних відносин. В Україні корупція входить у трійку лідерів (94,4%), визначених громадянами, з поміж 12 найбільш актуальних проблем. Так, проблема корупції стоїть у громадян на третьому місці, після проблем, пов'язаних із військовою операцією на сході України, яка викликає серйозне занепокоєння в 97% опитаних та низького рівня життя населення (95%), [77, с. 8]. В Україні економічна криза посилюється необхідністю реалізації глибоких економічних, бюджетних, соціальних реформ, що нівелюється значною корупцією в органах влади.

З 2015 року в Україні функціонує принципово нова система нормативно-правового забезпечення реалізації державної антикорупційної політики, яка має переважно превентивний характер і орієнтована на створення в суспільстві ефективних механізмів попередження корупції. За таких умов посилюється значення вимог до доброчесної поведінки осіб, уповноважених на виконання функцій держави, які мають бути ними засвоєні як норми повсякденної поведінки.

Перш за все, слід зазначити, що в Україні замість фрагментарного законодавства створено систему антикорупційного законодавства, яке охоплює всі сфери суспільного життя і включає різні види нормативно-правових актів.

Основним антикорупційним нормативно-правовим актом в Україні є Закон України «Про запобігання корупції». Відносини, що виникають у сфері запобі-

гання і протидії корупції, регулюються цим Законом, іншими законами і міжнародними договорами України, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, а також прийнятими на їх виконання іншими нормативно-правовими актами.

Ще з 90-х років минулого століття законодавством про державну службу був запроваджений фінансовий контроль доходів і витрат державних службовців, але до останнього часу він мав суто формальний характер. Проте зараз, на виконання Закону України «Про запобігання корупції» створено спеціальний орган з формування і реалізації антикорупційної політики – Національне антикорупційне агентство, яке наділено як повноваженнями щодо фінансового контролю доходів і витрат державного службовця, так і має повноваження щодо перевірки його способу життя. Так само слід зазначити, що у чинному антикорупційному законодавстві детально опрацьовано питання конфлікту інтересів, що виникає у державного службовця при виконанні своїх обов'язків, і запропоновано шляхи його вирішення.

В той же час необхідно зазначити, що в антикорупційному законодавстві зберігається ряд недоліків, а саме:

- неможливість проводити активні заходи із викриття корупціонерів, особливо латентних, через пряму заборону пропонування неправомірної вигоди;
- не завершено реформу застосування методів фінансового контролю доходів і витрат державних службовців, що призводить до збереження формалізму у цьому питанні;
- не регламентовані аналітично-спостережні методи антикорупційної діяльності, що дозволяли б не тільки викривати корупційну діяльність окремих осіб, але і визначати рівень корумпованості органів державної влади на інтегральному рівні, що є необхідним, для своєчасного вжиття організаційно-правових заходів.

Таким чином, на конкурентоспроможність країни впливають ризики, вирішення яких або нівелювання впливу яких, дозволить суттєво змінити якість податкової системи та посилити її сильні сторони. До таких ризиків ми віднесли:

1. тінізацію економічних процесів, яка дозволяє забезпечувати конкурентні переваги та економічні вигоди, та формується під впливом таких факторів як несправедливість оподаткування, слабкість державних інституцій, неналежні за якістю державні послуги, надмірне регуляторне навантаження, низька податкова культура;

2. ризики необґрунтованого збільшення податкових зобов'язань та недосконалість адміністрування податків і контролю;

3. ненадійність інформаційного середовища в податкових цілях через наявність асиметрії податкової інформації;

4. практика агресивного податкового планування та ухилення від оподаткування із застосуванням іноземних юрисдикцій;

5. корупція в органах влади та в податкових органах зокрема.

Усі ці ризики мають свої причини, нівелювання яких дозволить значно знизити ці ризики чи припинити їх і забезпечити нову якість податкової системи країни, яка буде привабливою, як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

Пропозиції щодо нівелювання визначених нами ризиків мають носити комплексний характер та формуватимуть умови для підвищення конкурентоспроможності податкової системи країни (рис. 4.16). В цьому контексті, подолання асиметрії інформації в податкових цілях на національному рівні буде сприяти як детінізації економіки в цілому і запобіганню ухилення від сплати податків на національному рівні, так і підвищенню інституційної спроможності щодо боротьби із корупційними проявами у податкових органах, а також запобіганню ухилення від сплати податків і реалізації практик агресивного податкового планування на міжнародному рівні.

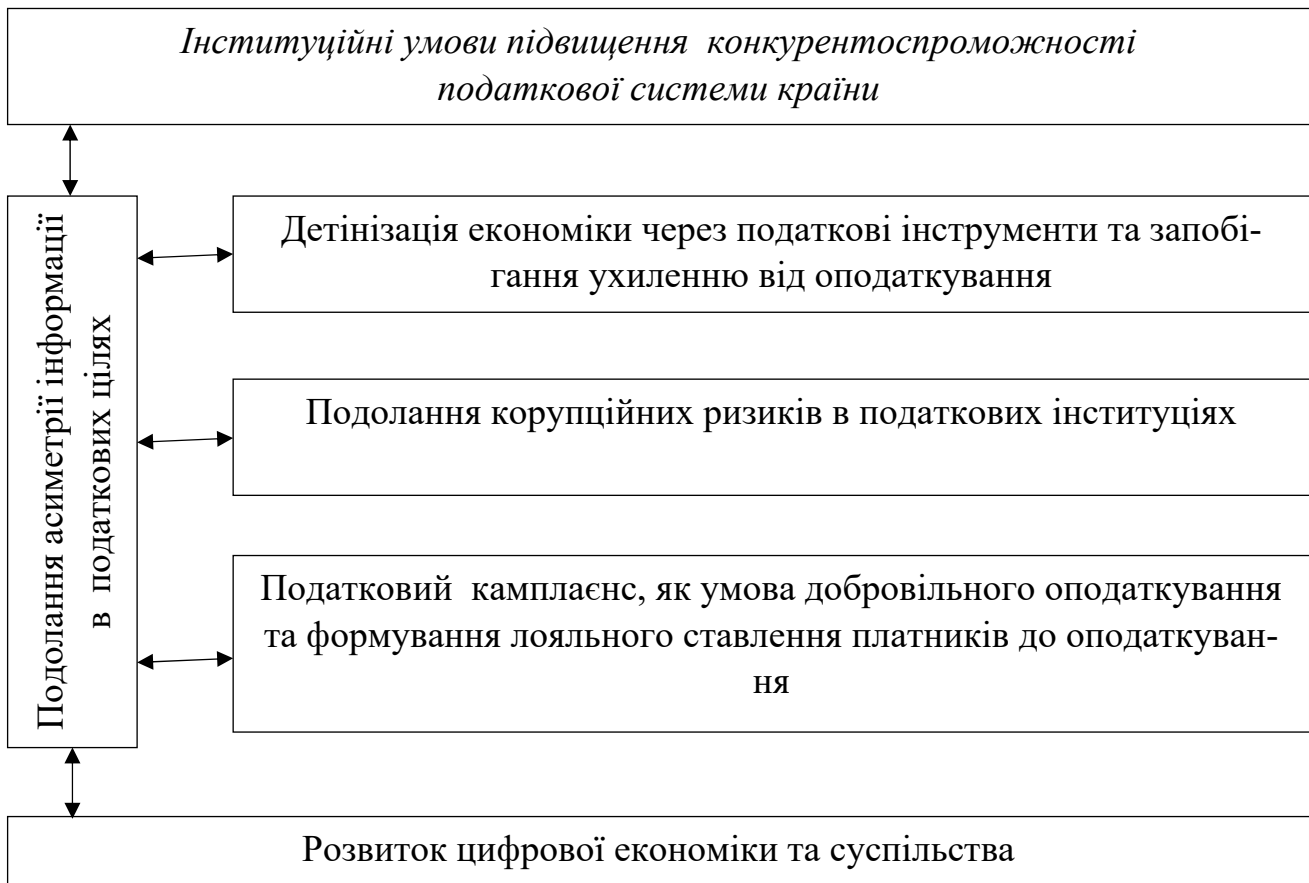


Рис. 4.16 Комплекс інституційних умов підвищення конкурентоспроможності податкової системи в Україні

Джерело: складено автором

Окремий напрям підвищення інституційної спроможності сфери оподаткування лежить в площині налагодження взаємовідносин із платниками податків і формуванні для них зручних умов виконання податкового обов'язку. Податковий кампаєнс дозволить вирішувати питання залучення до правового поля платників, опортунізм яких ґрунтувався на незручності та складності податкових процесів (насамперед малий і мікро бізнес), а також питання ефективності роботи податкового відомства.

Напрями припинення зазначених ризиків та конкретні інструменти реалізації комплексу інституційних умов підвищення конкурентоспроможності податкової системи детально розроблено автором у розділі 5.

Висновки до розділу 4

1. З метою напрацювання ефективного інструментарію визначення конкурентоспроможності податкової системи, нами запропоновано модель розрахунку індексу конкурентоспроможності. Показник конкурентоспроможності має бути динамічний, тобто змінюватися у часі, що дозволить відстежувати цю динамку та формувати план необхідних змін з урахуванням прогнозу. Розроблений методологічний підхід до визначення конкурентоспроможності податкових систем, передбачає використання методичного інструментарію ринкової оцінки і показників, що характеризують діяльність підприємницької організації, їх групування і економічну обґрунтованість вибору для розрахунку проміжних (одиничних) показників, які відображають рівень розвитку податкової системи за кожною зі складових у межах групи та, за допомогою коефіцієнтів вагомості, дозволяє розрахувати узагальнені інтегральні показники, що характеризують досягнутий рівень розвитку податкової системи за кожною з груп за відповідний період і на основі тривимірної моделі оцінити загальний рівень конкурентоспроможності податкової системи.

2. З метою прогнозування подальших перспектив розвитку рівня конкурентоспроможності податкової системи нами побудовано економетричну модель на основі визначення інтегрального показника конкурентоспроможності податкової системи. Його скоригованого за допомогою факторних складових, які дозволяють встановити на основі кореляційного аналізу взаємозв'язок між ними. Це дало можливість визначити найбільш впливові на конкурентоспроможність чинники із заданих нами, та силу їх впливу. Побудована множинна лінійна регресія з високою точністю описує залежність розрахованих значень індексу конкурентоспроможності податкових систем від заданих нами характеристик.

3. Результати модельного аналізу показали те, що для України, як країни із транзитивною економікою, важливим залишається і загальне податкове навантаження, яке формується ставками податків і інституційні умови сплати податків. Умови сприятливого адміністративного та процедурного середовища в сфері оподаткування, як і загальне інституційне середовище, не сформовані на рівні, який

можуть забезпечити розвинуті країни західної Європи та є гіршими за ті, що сформовані в країнах східної Європи, які належать до країн ЄС. Це актуалізує серед інших факторів саме фактор податкових ставок. Проте, з розвитком інституційного середовища та удосконаленням факторів, що впливають на процедури та умови оподаткування, а також з удосконаленням управління в сфері державних фінансів, вага фактору ставок податків має бути суттєво знижена.

4. Запропоновано оцінку інституційних умов функціонування податкової системи України доцільно здійснювати за такими чотирма групами інститутів: політико-правовими, соціальними, економічними, інститутами розвитку, що формують основу інклюзивної складової країни в цілому з урахуванням Цілей сталого розвитку, які Україна взяла на себе зобов'язання адаптувати.

5. Обґрунтовано, що на конкурентоспроможність країни впливають ризики, вирішення яких або нівелювання впливу яких, дозволить суттєво змінити якість податкової системи та посилити її сильні сторони. До таких ризиків ми віднесли: тінізацію економічних процесів, ризики необґрунтованого збільшення податкових зобов'язань та недосконалість адміністрування податків і контролю, ненадійність інформаційного середовища в податкових цілях через наявність асиметрії податкової інформації як на міжнародному, так і на національному рівні, поширення практики агресивного податкового планування та ухилення від оподаткування із застосуванням іноземних юрисдикцій, корупція в органах влади та в податкових органах зокрема.

6. Комплекс інституційних умов підвищення конкурентоспроможності податкової системи в Україні має будуватися на подоланні зазначених вище ризиків для формування умов для якісної трансформації податкової системи. В цьому контексті, подолання асиметрії інформації в податкових цілях на національному рівні буде сприяти, як детінізації економіки в цілому і запобіганню ухилення від сплати податків на національному рівні, так і підвищенню інституційної спроможності щодо боротьби із корупційними проявами у податкових органах, а також запобіганню ухилення від сплати податків і реалізації практик агресивного податкового планування на міжнародному рівні.

7. Одним з взаємопов'язаних напрямів підвищення інституційної спроможності сфери оподаткування є налагодження взаємовідносин із платниками податків і формування для них зручних умов виконання податкового обов'язку. Розбудова податкового кампаєнсу дозволить вирішувати питання залучення до правового поля платників, опортунізм яких ґрунтувався на незручності та складності податкових процесів (насамперед малий і мікро бізнес), а також питаннях ефективності роботи податкового відомства.

РОЗДІЛ 5

ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

5.1 Форми та механізми впливу на тіньовий сектор економіки та основні напрями детінізації економіки через інструменти оподаткування

В Україні сформувалась модель економіки, де частина економіки частково або повністю працює в тіні, що в першу чергу стосується малого бізнесу, а інша – в легальному просторі, проте із застосуванням практик розмивання податкової бази та ухилення від оподаткування із застосуванням іноземних юрисдикцій. В контексті забезпечення конкурентоспроможності національної податкової системи щодо залучення на свою територію фіскальних агентів, а також формування привабливого податкового середовища для суб'єктів господарювання, наявність тіньового сектору економіки несе ризики викривлення конкурентних умов ведення бізнесу та інституційного забезпечення господарських процесів.

На сьогодні існує багато визначень тіньової економіки: «Тіньова економіка – це ринкове виробництво товарів і послуг, що не обліковується і не відображається у складі офіційного ВВП» [475, с. 16-33]; тіньова економіка (використовуються також назви: «підпільна», «неформальна», «сіра», «прихована» економіка) [295, 26, 14, 321, 138] – фактично не контрольоване державою виробництво, розподіл, обмін і споживання товарно-матеріальних цінностей, тобто такі соціально-економічні взаємини між окремими громадянами, соціальними групами щодо використання діючих форм власності в корисливих особистих і групових інтересах, які приховуються від органів державного управління і самоврядування, громадськості. Така економіка містить у собі всі невраховані, нерегламентовані, відмінні від викладених у нормативних документах і правилах господарювання види економічної діяльності. З економіко-правової точки зору це означає, що тіньова еко-

номіка охоплює не тільки корисливі економічні злочини, але й незлочинні корисливі економічні правопорушення і правомірну, але невраховану або невідконтрольовану державі економічну діяльність

Ф. Шнайдер і К. Вілліамс аргументують, що тіньова економіка включає ринкове виробництво незаборонених законом товарів і послуг, яке приховується від державних структур з метою:

- а) уникнення сплати податків і обов'язкових платежів,
- б) уникнення сплати внесків на обов'язкове соціальне страхування,
- в) неприйняття норм трудового законодавства у частині максимальної тривалості робочого дня, виплати мінімальної заробітної плати, безпечних умов праці і т. п.,
- г) невиконання регуляторних вимог і адміністративних обов'язків [472].

На думку німецьких фахівців в галузі податкового законодавства, їх кримінальний кодекс (ст. 73 КК ФРН) дозволяє, в принципі, кваліфікувати як «тіньовий» капітал будь-яку отриману в результаті протиправних дій матеріальну вигоду.

В той же час, останній підхід є неефективним з точки зору практичного застосування для організації протидії тіньовій економіці, оскільки розмиває межу між корисливими злочинами, що не передбачають здійснення, при їх вчиненні, тіньових економічних операцій (зокрема – крадіжка, грабіж, розбій тощо) та корисливими злочинами, які у своєму складі передбачають тіньові економічні операції (торгівля забороненими, або обмеженими в обігу товарами, надання послуг з приховування протиправного походження майна, здобутого злочинним шляхом тощо) (рис. 5.1). Зазначені категорії злочинів відрізняються, зокрема, за методами їх вчинення, психологічними, інтелектуальними, соціальними характеристиками злочинців, а отже – потребують різних підходів до протидії ним. Відповідно, тіньову економіку, на нашу думку, утворює сукупність операцій з виробництва (надання), розподілу, обміну і споживання товарів та послуг, що приховані від офіційного спостереження.

Тіньовий сектор економіки, на нашу думку, можна розглядати як складне явище, що має дві основні складові:

Співвідношення протиправної діяльності і тіньової економіки



Рис. 5.1. Співвідношення протиправної діяльності і тіньової економіки

Джерело: складено автором

- кримінальна діяльність, що полягає у здійсненні економічних операцій, заборонених та/або обмежених державою (зокрема - підпадає під дію Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [72], Кримінального кодексу України тощо);

- діяльність некримінального характеру, що з певних причин ведеться поза межами офіційного правового.

Перша складова розглядається як діяльність, якої в державі не має бути (незаконне виготовлення та торгівля зброєю, наркотичними і психотропними речовинами; нелегальна діяльність, що передбачає надання заборонених законом послуг, на які існує попит (проституція, контрабанда); злочини проти особи та її власності, хабарництво, підробка документів тощо). Протидія такій діяльності охоплює не лише податкову сферу, але і правоохоронну, оскільки є суспільно-небезпечним явищем. Відповідно до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»

[72], забезпечено реалізацію положень «Сорока рекомендацій» Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) [289], Конвенції Ради Європи «Про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом та фінансування тероризму» [105], а також Директиви Європейського Парламенту та Ради ЄС «Щодо запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму» [51].

Друга складова включає в себе діяльність, яка:

- здійснюється здебільшого в рамках закону, але не реєструється органами державного регулювання економіки, не відображається в її статистиці, а отже, залишається за межами прямого впливу регулюючих заходів (переважно діяльність суб'єктів задля задоволення власних потреб, діяльність з неформальною занятістю, незареєстрована підприємницька діяльність);
- здійснюється методами, що перебувають поза законом (результати такої діяльності приховуються або применшуються з метою уникнення оподаткування);
- здійснюється без ліцензій, дозволів тощо.

Друга складова тіньової економіки – це дозволена законом економічна діяльність, що не спостерігається частково або повністю в офіційному документообігу та звітності, як того потребує нормативно-правове регулювання.

Зупинимося окремо на причинах формування тіньової економіки в окремих видах діяльності. Їх можна розділити на причини статистичного характеру та економічного характеру. Домінуючою є економічна складова, яка доводить раціональність суб'єктів господарювання. Інструменти тінізації економіки носять, переважно, економічний характер та реалізуються через операції різного виду. Основними є: викривлення звітних даних з метою приховування діяльності; нереєстрація діяльності; неформальна діяльність та зайнятість (несільськогосподарське виробництво громадянами для власного споживання; індивідуальне будівництво домогосподарствами; насистемна економічна діяльність; невраховані обсяги виробництва самозайнятих та доходи фізичних осіб від неофіційної; виробництво для власного кінцевого споживання; чайові, хабарі; заробітна плата в натуральній формі, неоформлені бартерні розрахунки тощо).

Основними економічними мотивами, які спонукають індивідів до тіньової діяльності та застосування шахрайських схем у сфері оподаткування (ухилення від сплати податків) є: бажання заощадити (знижити витрати бізнесу і встановити менші за конкурентів ціни). Значну роль відіграє і низький ризик виявлення (ухилення від сплати податків є явищем незаконним, але через низьку імовірність бути впійманим та недостатній рівень покарання, ризик вважається виправданим). Причому, досить часто така поведінка розглядається, як типовий елемент суспільного життя, особливо, коли якість соціального забезпечення в країні та довіра до держави – є низькими, ухилення від сплати податків стає частиною неформальної інституалізації.

Слід зазначити, що здійснення забороненої законом діяльності є характерним для організованої злочинності та кримінальної сфери. Класифікація тіньових економічних операцій, представлена на рис. 5.2. Наведена класифікація дає змогу розуміти зміст господарських операцій за їх реальною метою через аналіз транспарентності, законності та результату. Розуміння справжньої суті господарської операції та її співвідношення з суспільними інтересами дає змогу застосовувати найбільш ефективні механізми впливу на тіньову економіку. Класифікація відповідає, в своїй суті, оцінюванню операцій економічних агентів за змістом та економічним сенсом (господарською метою) в рамках заходів запобігання розмиванню податкової бази та ухилення від оподаткування на міжнародному рівні через інструменти BEPS (Base erosion and Profit Shifting, BEPS [342]).

Додатковою перевагою класифікації є можливість визначити найбільш ефективні форми і методи впливу на суб'єктів таких операцій з точки зору оптимального врахування суспільних інтересів.

Наприклад, незаконне повернення податку на додану вартість є поширеним видом податкового шахрайства, яке відноситься до класичної протиправної діяльності у вигляді розкрадання державного майна (коштів державного бюджету). Одночасно, завищення податкового кредиту з метою зменшення податкових зобов'язань з ПДВ - є ухиленням від оподаткування, але не є розкраданням (схеми зі «скрутками» наведено в рис. Д.1-Д.4 Додатку Д).

Класифікація економічних операцій, сукупність яких утворює тіньову економіку

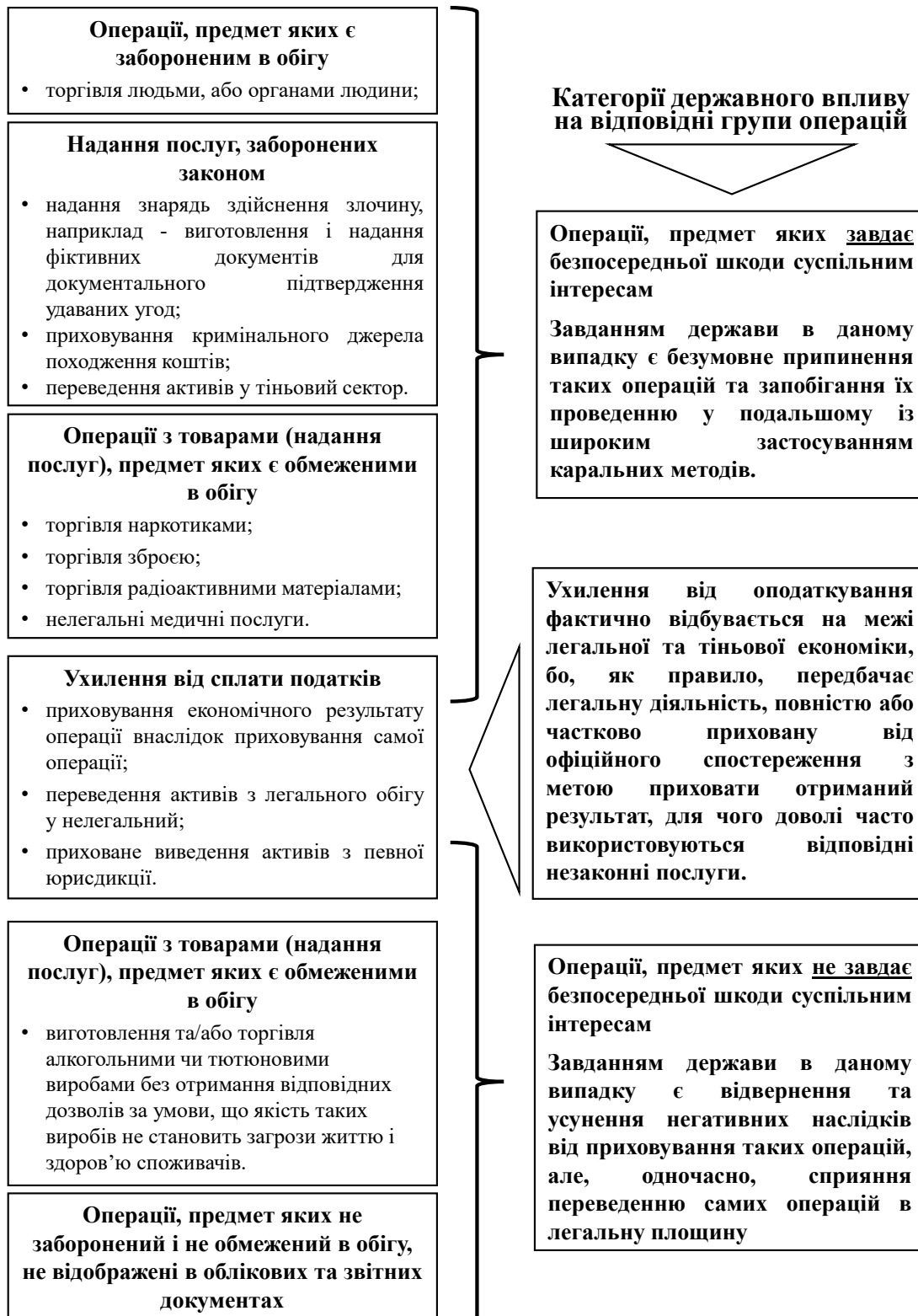


Рис. 5.2. Класифікація тіньових операцій та напрямів державного впливу на них

Джерело: складено автором

Чітке розмежування цих операцій має практичний сенс – розкрадання бюджетних коштів не містить жодних позитивних для суспільства складових, а тому має бути безумовно припинено так само, як і надання протиправних послуг, результати яких використовуються при вчиненні такого злочину (наприклад - створення фіктивних документів та проведення відповідних фінансових операцій для маскування розкрадання і легалізації отриманих злочинним шляхом коштів). В той же час, завищення податкового кредиту, хоча і передбачає використання подібних злочинних інструментів (послуг зі створення фіктивних документів), але при цьому ґрунтується на легальній господарській діяльності, припинення якої матиме негативні наслідки для економіки, зменшуючи її обсяг.

У другому випадку суспільні інтереси вимагають припинити тіньові операції, результати яких використовувались для вчинення основного злочину (ухилення від сплати податків) та відшкодувати шкоду, завдану таким ухиленням, але при цьому зберегти легальну економічну діяльність а також легалізувати ті операції, предмет яких відповідає чинному законодавству. З огляду на це, запропонована класифікація дозволяє на концептуальному рівні визначити спрямованість окремих органів державного апарату у протидії тіньовій економіці (див. рис. 5.3).

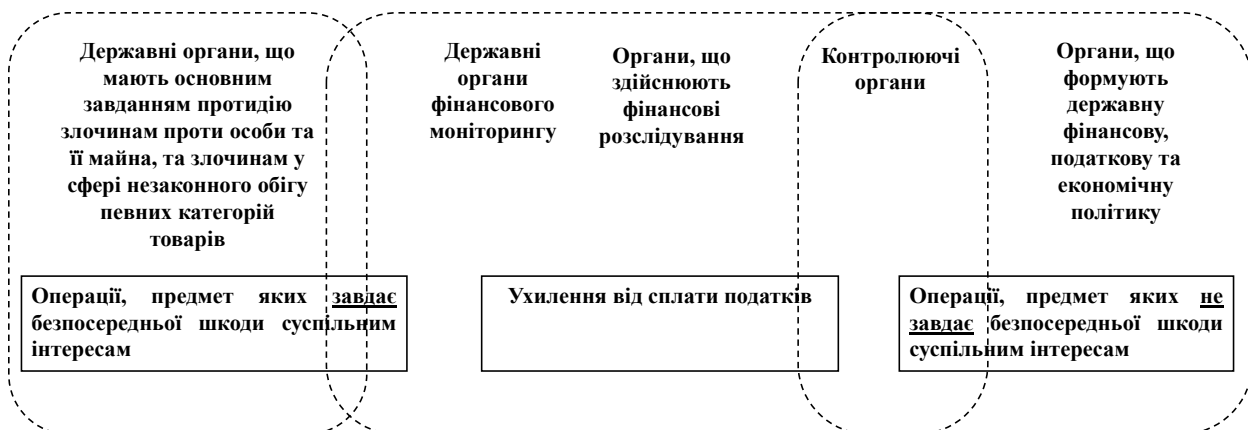


Рис. 5.3. Сфери відповідальності державних органів в залежності від категорії тіньових операцій

Джерело: складено автором

Наведена схема дає можливість визначити основні точки прикладання зусиль у протидії ухиленню від оподаткування з урахуванням повноважень і компетенції відповідних державних органів: викриття способів (схем) ухилення від оподаткування (органи фінансових розслідувань, органи фінансового моніторингу), визначення ознак наявності таких схем (органи фінансових розслідувань, органи фінансового моніторингу), виявлення конкретних фактів використання таких схем (органи фінансових розслідувань, органи фінансового моніторингу, контролюючі органи), припинення їх функціонування (органи фінансових розслідувань, контролюючі органи) та вжиття заходів для унеможливлення подальшого застосування таких схем (органи фінансових розслідувань, контролюючі органи, органи, що формують державну економічну, фінансову та податкову політику). Ключовим елементом успіху у протидії ухиленням від оподаткування є саме здатність державних органів до розуміння тих схем і тіньових операцій, які для цього застосовуються.

Властивостями схем в оподаткуванні є: приховування; недоступність показників для аналізу; боротьба за ресурси (фінансові, матеріальні або послуги); складність контролю та виявлення; необхідність постійного удосконалення методів проти дії ухиленням; висока частка інтелектуальної складової; неможливість застосування однакових методів протидії різним видам ухилення; низька ймовірність остаточного вирішення проблем із ухилення через впровадження нових елементів управління, цифровізацію, глобалізацію фінансових ринків тощо; залежність засобів боротьби з податковим шахрайством від багаторівневості таких схем.

Складність виявленням схем ухилення від оподаткування пов'язана з неповнотою податкової інформації або наявністю такого явища, як асиметрія податкової інформації. На сьогодні питання асиметрії податкової інформації є одним з основних під час формування підходів до адміністрування податків та організації контролю податкових зобов'язань як в глобальні економіці, так і на національному рівні. Розуміння цієї проблеми формує міжнародне середовище обміну податковою інформацією, основні засади якого нами будуть розглянуті у п. 5.2. цього дослідження.

Привабливість застосування схем ухилення від оподаткування, як для індивідів, так і для суб'єктів господарювання, визначається залежно від мети такої операції в легальній економіці, яка може бути спрямована на досягнення різних цілей (рис. 5.4), де основними є - економічний результат або приховування від спостереження фінансових ресурсів. Серед економічних цілей найбільш значимими є: зниження податкового навантаження; отримання пільг, привілеїв, виняткових прав у держави; обмеження ризику; легалізація незаконно отриманих доходів; незаконне привласнення прав на економічні блага (фінансові, майнові, сервісні, репутаційні) тощо. Серед тіньових операцій в легальному секторі економіки, спрямованих на ухилення від податків, виділяють: невраховані, частково приховані, фіктивні операції, незаконні операції. В той же час удавані правочини (фіктивні операції) завжди мають своєю метою не отримання економічного результату, а приховування іншої операції, яка якраз мала на меті отримання економічних результатів і вигляді певних благ або переваг, які і деформують конкурентне бізнес середовище.

Причому, за свідченням фахівців [477, с. 134], рівень ухилення залежить не тільки від частки несумлінних платників податків, а і від схильності до ризику; розміру вигоди від застосування схем; вірогідності бути покараним та понести кримінальну і фінансову відповідальність, рентабельності схеми ухилення, з урахуванням ризиків фінансових санкцій; усвідомлення справедливості оподаткування.

Слід розмежовувати сферу фізичних осіб і домогосподарств та сферу реалізації ділової активності і бізнес-процесів.

Далі розглянемо тіньові операції в сфері економічної діяльності господарських суб'єктів, які значним чином впливають на конкурентоспроможність в податковій сфері через суттєве викривлення конкурентного середовища в країні.

Класифікація таких тіньових операцій, що призводять до ухилення від сплати податків, є необхідним елементом для побудови системи комплексної протидії цьому явищу. Сьогодні пропонуються різні підходи до такої класифікації.

Перспективним з точки зору практичного застосування є класифікація для напрацювання системних методів протидії тіньовим операціям у сфері оподатку-

вання, що ґрунтується на видах самих операцій та меті їх здійснення. Підхід щодо класифікації економічних операцій слід розширити, коли мова йде про тіньові операції в легальному секторі економіки, спрямовані на ухилення від оподаткування. Так, можна виділити: приховані повністю або частково, фіктивні операції, незаконні операції господарських суб'єктів [14].

Така класифікація має значно вищу практичну придатність, оскільки розподіл за видами операцій дозволяє визначити їх спільні риси, що є необхідною умовою формування системного підходу до викриття і протидії тіньовим операціям в сфері оподаткування. У поєднанні із підходами до класифікації видів тіньової економічної діяльності, це може бути основою для визначення базових видів тіньових операцій, виходячи з їх змісту і мети:

- операції, що спрямовані безпосередньо на отримання економічного результату;
- операції спрямовані на отримання активів (збереження права власності);
- удавані операції, спрямовані на прикриття інших тіньових операцій.

У свою чергу, ці базові види можуть бути розподілені таким чином:

Удавані операції, у залежності від:

Об'єкта, що приховується: приховується операція (процес); приховується джерело економічного результату операції; приховується економічний результат операції (або групи операцій);

Законності операції господарських суб'єктів, що приховується:

- приховування процесу та/або справжнього джерела результатів іншої операції, що не є злочином (легалізація доходів, отриманих законним, але прихованим шляхом);
- приховування процесу та/або справжнього джерела результатів іншої операції, що є злочином (легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом).

Операції, що спрямовані безпосередньо на отримання економічного результату у залежності від:

Ступеню прихованості: операція прихована повністю; операція прихована частково;

Законності: операція є законною, але прихованою від офіційного спостереження; операція суперечить закону, але не є кримінальним злочином; операція є злочином з точки зору кримінального законодавства;

Спрямованості: отримання економічного результату (коштів, матеріальних цінностей або послуг); отримання прихованих від офіційного спостереження фінансових ресурсів; введення в легальний обіг товарів, що були набуті нелегально .

Подібна класифікація операцій господарських суб'єктів дозволить розглянути і систематизувати найбільш поширені схеми здійснення кожного з видів операцій, визначити їх спільні риси, і, в подальшому сформулювати перелік методів протидії цим операціям. Слід також зазначити, що удавані операції завжди здійснюються разом з операціями, що спрямовані на досягнення економічного результату (наприклад, шляхом ухилення від оподаткування). Тому ми розглянемо спочатку види операцій, що спрямовані на отримання економічного результату, а потім – види удаваних операцій, та їх взаємозв'язок із операціями, що передбачають економічний результат. Також зазначимо, що можливі різні комбінації класифікаційних ознак, в залежності від бази класифікації. Наприклад, операція, повністю прихована від офіційного спостереження, одночасно буде відноситися до одного з видів операцій, визначених за рівнем законності. Відповідно, цей взаємозв'язок буде досліджуватися при розгляді операцій певного виду.

Операції, приховані повністю – до таких операцій відносяться ті, у яких і сам процес здійснення операції, і її об'єкт, і результат приховані від офіційного спостереження. Як правило, ці операції є дрібними (хоча і не завжди). До таких операцій належать як ті, що є злочинами, так і ті, що злочинами не визначені. Операції, що не є злочинами (виробництво та/або продаж товарів і надання послуг, що незаборонені та не обмежені в обігу) приховуються для: ухилення від офіційного спостереження їх результатів (ухилення від сплати податків), ухилення від виконання офіційних процедур (отримання ліцензій і дозволів, виконання вимог стандартів, технічних регламентів та інших документів, що регламентують господарські процеси) – до другої категорії належать ті операції, що не є кримінальними злочинами, але їх виконання є порушенням закону. Операції, що є злочи-

нами (виробництво та/або продаж товарів і надання послуг, що заборонені та/або обмежені в обігу) приховуються в першу чергу, для укриття самого факту здійснення злочину.

Прикладом операцій першого виду (приховані, але не порушують закон) може бути продаж товарів та подальше використання результатів операції без відображення в облікових та звітних документах, здавання в оренду майна без укладання офіційного договору та відображення у звітних документах отриманої винагороди тощо. Прикладом операцій другого виду (приховані, порушують закон, але не є злочинами) може бути підпільне виготовлення товарів, що не обмежені в обігу, та їх подальший продаж, що є порушенням закону (не отримані відповідні дозвільні документи та документи, що підтверджують якість), проте кримінальним злочином ці дії стануть лише у випадку, якщо ці товари завдадуть шкоди здоров'ю споживача. Прикладом операцій третього виду може бути виробництво і продаж наркотиків та зброї, торгівля людьми, організація надання сексуальних послуг, вбивства на замовлення і інші злочини.

Окремо слід розглянути таке порушення законодавства, як контрабанда. З одного боку, контрабанда сама по собі є порушенням законодавства, тому логічним є відносити її до другої або третьої категорії тіньових операцій. Проте, якщо предметом контрабанди є ті предмети, що не заборонені і не обмежені в обігу, то її метою буде саме ухилення від сплати податків та виконання офіційних процедур. Тут важливими є операції з введення товарів у легальний обіг та підтвердження походження товарів. В той же час, якщо предметом контрабанди є товар, заборонений, або обмежений в обігу (наприклад, наркотики, або зброя), то метою контрабанди буде, в першу чергу, приховування факту злочину (незаконне поводження зі зброєю, незаконний обіг наркотичних засобів). З огляду на це, контрабанду доцільно розглядати не як тіньову операцію, а як спосіб приховування такої операції від офіційного спостереження. Це відповідає і визначенню тіньових операцій, сформульованому раніше – контрабанда сама по собі не призводить до змін в активах суб'єкта тіньової операції. Наприклад, у разі контрабандного переміщення через кордон придбаної зброї, тіньовою операцією буде саме придбання

зброї, а контрабанда – лише способом приховати факт здійснення такої операції, та її результату від офіційного спостереження.

Операції, приховані частково – до таких операцій відносяться ті, у яких частина їх елементів не приховується від спостереження. Як правило, для операцій, що не порушують закон, або порушують закон, але не є злочином, характерним є приховування факту здійснення операції, проте її результат не приховується. Також може не приховуватися і предмет операції. З іншого боку, поширеною є практика, коли процес і предмет операції від контролю не приховуються, проте приховується їх результат (як результат окремої операції, так і сукупності операцій). Для операцій, що є злочинами, характерним є приховування усіх елементів операції, крім її результату у вигляді грошових коштів.

Оскільки операція, як тіньова, так і легальна, повинні містити усі складові елементи, то для того, аби приховати частину елементів тіньової операції, і при цьому не привернути до себе уваги уповноважених державних органів, суб'єкти тіньових операцій вдаються до заміщення справжніх елементів операції їх імітацією, здійсненою про людське око. Тобто, для часткового приховування тіньових операцій з реальним економічним результатом і використовуються удавані угоди.

Удавані (фіктивні) угоди, як метод маскування тіньових операцій, спрямовані, на те, щоб надати тіньовій операції виду легальної. Вони характерні для усіх секторів економіки та є універсальними. При цьому маскуватися можуть будь-які елементи тіньової операції. Найбільш поширеними в Україні є такі види удаваних угод, як:

1. Імітація купівлі-продажу товарів для їх легалізації. Такі операції здійснюються, наприклад, при закупівлі товарів у сільгосптоварів у домогосподарств та дрібних фермерських господарств, при операціях з брухтом чорних та кольорових металів, при введенні в легальний обіг контрабандних товарів, та товарів, що були набуті у незаконний спосіб (крадіжка, розкрадання тощо), при реалізації, яка приховується від офіційного спостереження (товар має легальне походження, але факт операції з ним приховується постачальником) (рис.5.4).



Рис. 5.4. Схема операцій, що передбачають введення товарів з тіньового сектору економіки в легальний обіг

Джерело : складено автором

Під СПД (суб'єктом підприємницької діяльності) №1 мається на увазі юридична, або фізична особа, що зареєстрована як суб'єкт господарювання в установленому законом порядку, та яка здійснює реальну господарську діяльність.

Під СПД №2 - суб'єкт господарювання, що спеціально створений (або придбаний у легального власника) для того, аби служити прикриттям для тіньових операцій. Такий суб'єкт має усі необхідні легальні реквізити і юридично значимі атрибути, завдяки чому може здійснювати оформлення документів (договорів, первинної бухгалтерської документації тощо), необхідних для прикриття реального походження товару, що використовується у тіньовій операції. Таким чином, формується повний комплект документів, що маскує справжній процес здійснення тіньової операції, і прикриває його удаваням. В результаті операції СПД №1

отримує можливість здійснювати легальні операції із товаром, що отриманий, або створений тіншовим шляхом.

Суб'єкт походження товару №3 – суб'єкт справжнього походження товару, що може бути як фізичною особою так і суб'єктом підприємницької діяльності.

Перша розглянута нами удавана операція мала на меті прикриття лише одного учасника тіншової операції, та пов'язаних з ним елементів такої операції – того, що здійснював постачання товару. Через удавану операцію був прихований процес виконання справжньої операції та, частково, її результат, у вигляді грошових коштів, що отримав постачальник товару.

2. Введення товарів з тіншового сектору економіки в легальний обіг з одночасним приховування майбутнього результату. Як правило, такі операції не обмежуються лише приховуванням походження товару, та мають на меті додатковий ефект у вигляді часткового приховування майбутнього результату від легальних операцій з отриманим товаром (рис. 5.5). Це дозволяє приховувати частину доходу від оподаткування та формує можливості для подальшого фінансування тіншового обігу товарів.

Результатом операції стане не тільки легалізація отриманого товару, але і завищення в офіційному обліку витрат на його придбання. Як наслідок, при подальших операціях з товаром сума отриманого доходу буде зменшуватися не на реальну, а на фіктивну суму витрат, і чистий дохід (прибуток) від операції стане меншим. Саме такий вид операцій поширений сьогодні в Україні, оскільки дозволяє не тільки легалізувати отриманий тіншовим шляхом товар, але і завищити власні витрати на його придбання, що дозволяє зменшити суму сплати податків, які нараховуються на фінансовий результат (податок на прибуток, ПДВ тощо), а також дозволяє зменшити суму податку, що залежить від обсягу доходу (єдиний податок для групи 3).

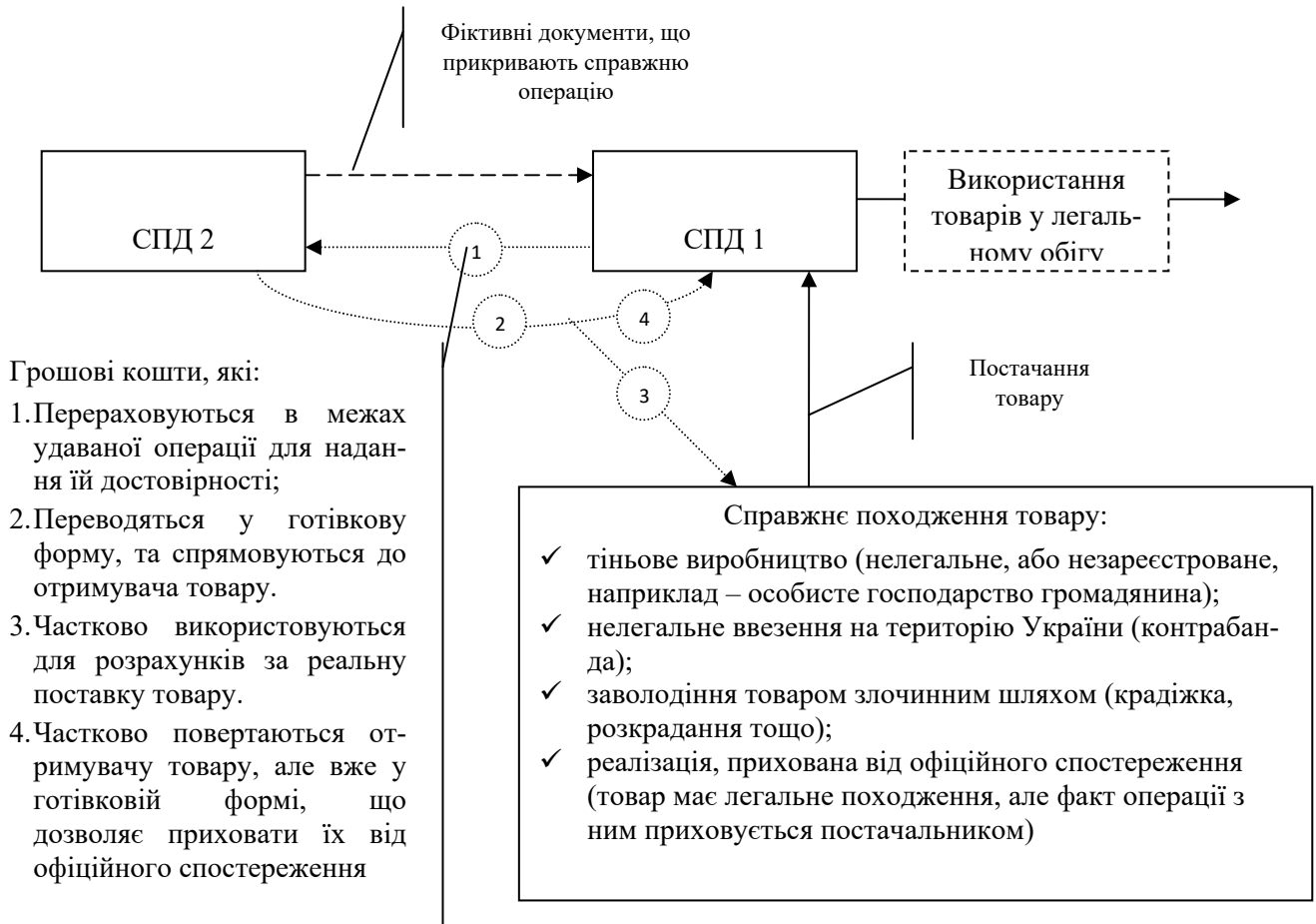


Рис. 5.5 Схеми операцій, що передбачають введення товарів з тіньового сектору економіки в легальний обіг з одночасним приховування майбутнього результату від легальних операцій з товаром

Джерело : складено автором

Чинниками, що забезпечують можливість функціонування схем з імітації купівлі-продажу товарів для їх легалізації та приховування результатів діяльності є:

- існування можливості застосовувати фіктивних суб'єктів господарської діяльності (низькі транзакційні витрати на створення та функціонування фіктивних суб'єктів, низький контроль за складом бенефіціарів фіктивних суб'єктів господарювання), в тому числі і в офшорних юрисдикціях;
- відсутність обліку витрат у окремих груп платників податків (платники єдиного податку);

- високий неконтрольований обіг готівкових коштів, в тому числі іноземної валюти;

- висока вартість залучення фінансових ресурсів для цілей ведення господарської діяльності (обумовлює формування таких ресурсів в тіньовому сегменті зі значно меншою вартістю залучення).

3. Приховування результату легальних економічних операцій. Поширеними в Україні є також удавані операції, спрямовані на приховування результату легальних економічних операцій. Такі операції передбачають, що частина чистого доходу (прибутку) переводиться у тіньовий обіг (рис. 5.6).

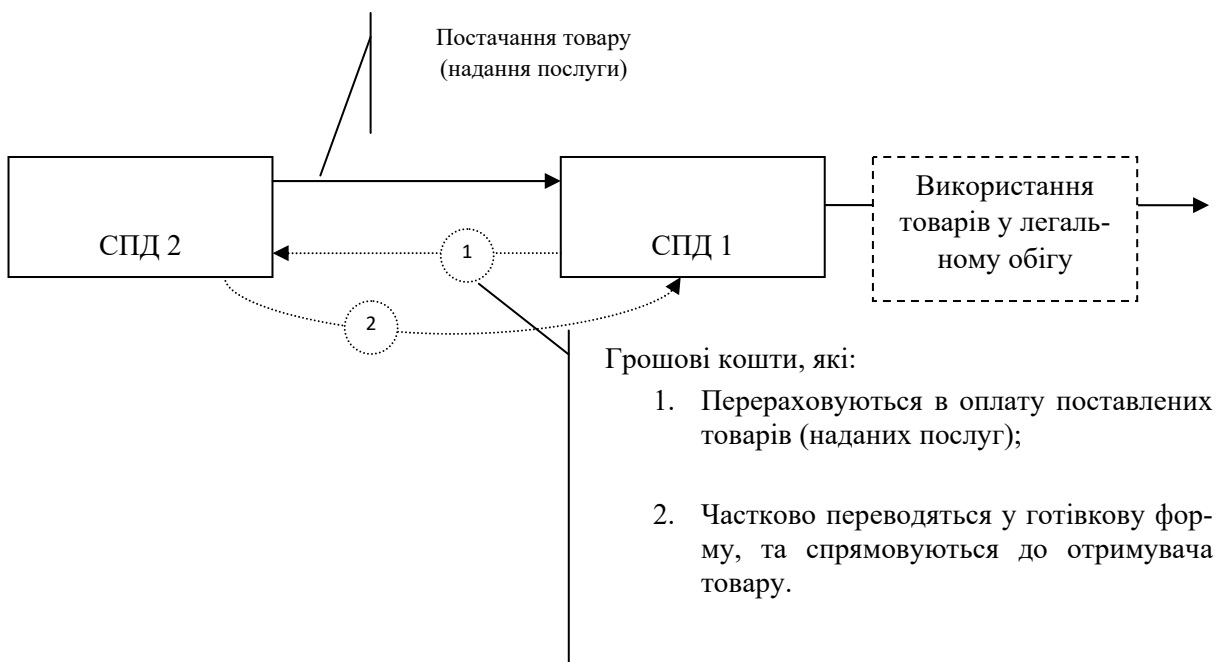


Рис. 5.6 Схема операцій, що передбачають приховування майбутнього результату від легальних операцій

Джерело: складено автором

Операції такого виду потребують особливих контрагентів (СПД №2), що мають спеціальні режими ведення господарської діяльності та сплати податків. Відповідні режими повинні надавати таким суб'єктам можливість більш вільно використовувати отримані ними грошові кошти у порівнянні з іншими суб'єктами господарювання, а також мати менше податкове навантаження на фінансовий результат їх діяльності.

Такими суб'єктами господарювання в Україні є платники єдиного податку (ЄП) 3 та 4 груп (сільгоспвиробники). За рахунок того, що в обох категоріях платників їх витрати не враховуються при визначенні об'єкту оподаткування, вони можуть майже безконтрольно розпоряджатися отриманими коштами, у тому числі – переводити їх у готівкову форму. Крім того, у платників ФСП додатковим фактором, що робить їх зручними учасниками схем тінізації є те, що об'єкт оподаткування не залежить від розміру доходу.

Таким чином, постачання ними товарів по завищеній ціні, частина якої потім повертається до отримувача товару, не створює для них відповідного податкового навантаження. Як наслідок, утворюються сприятливі умови для завищення контрагентами своїх витрат, і відповідно – ухилення від сплати податків.

На прикладі ухилення від сплати ПДВ схема виглядає так (рис. 5.7 та 5.8).

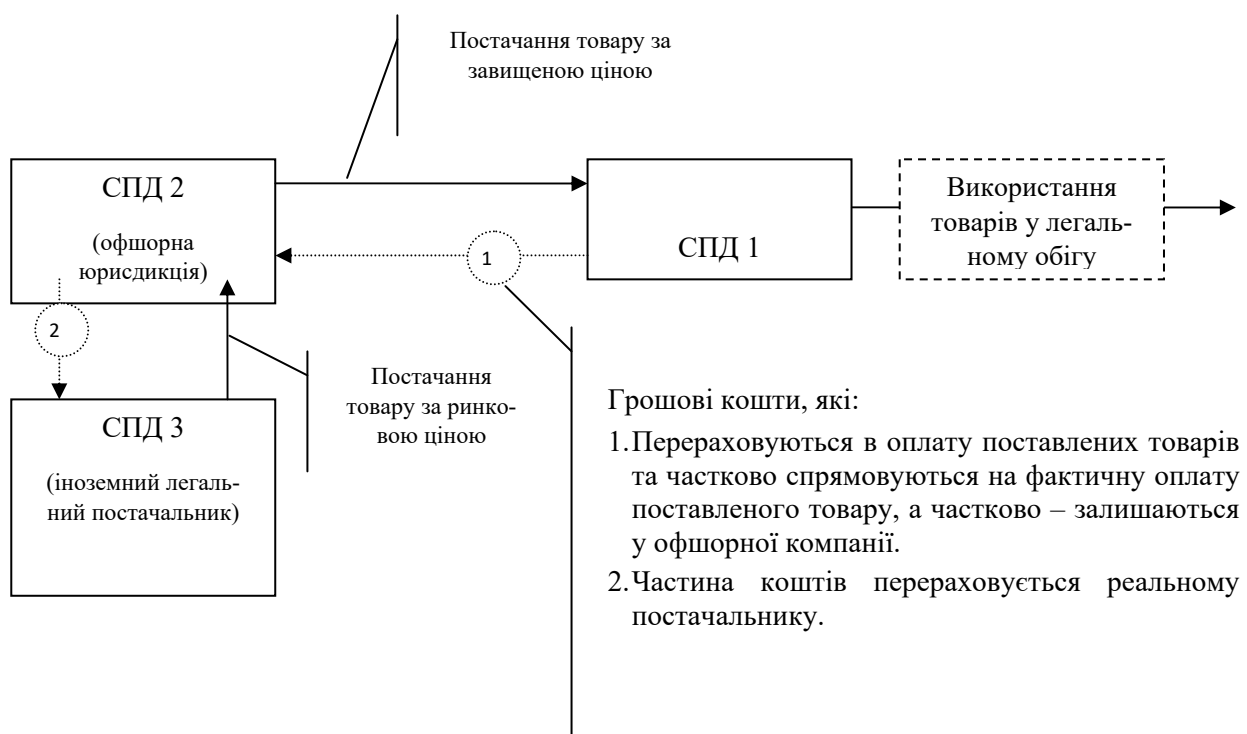


Рис. 5.7 Схема операцій, що передбачають маскування реальної ціни товару та зниження доходів, що оподатковуються в Україні

Джерело: складено автором

4. Ще одним видом суб'єктів господарювання, що використовуються у подібних схемах, є іноземні СПД з низькоподаткових (в тому числі офшорних)

юрисдикцій. Такі суб'єкти використовуються для прикриття операцій з постачання легальних товарів від легальних постачальників, з метою завищити ціну таких товарів, і сформувані фіктивні витрати. Як правило, такі СПД підконтрольні учасникам тіньової операції і є пов'язаними особами у розумінні ст. 39 Податкового кодексу України.

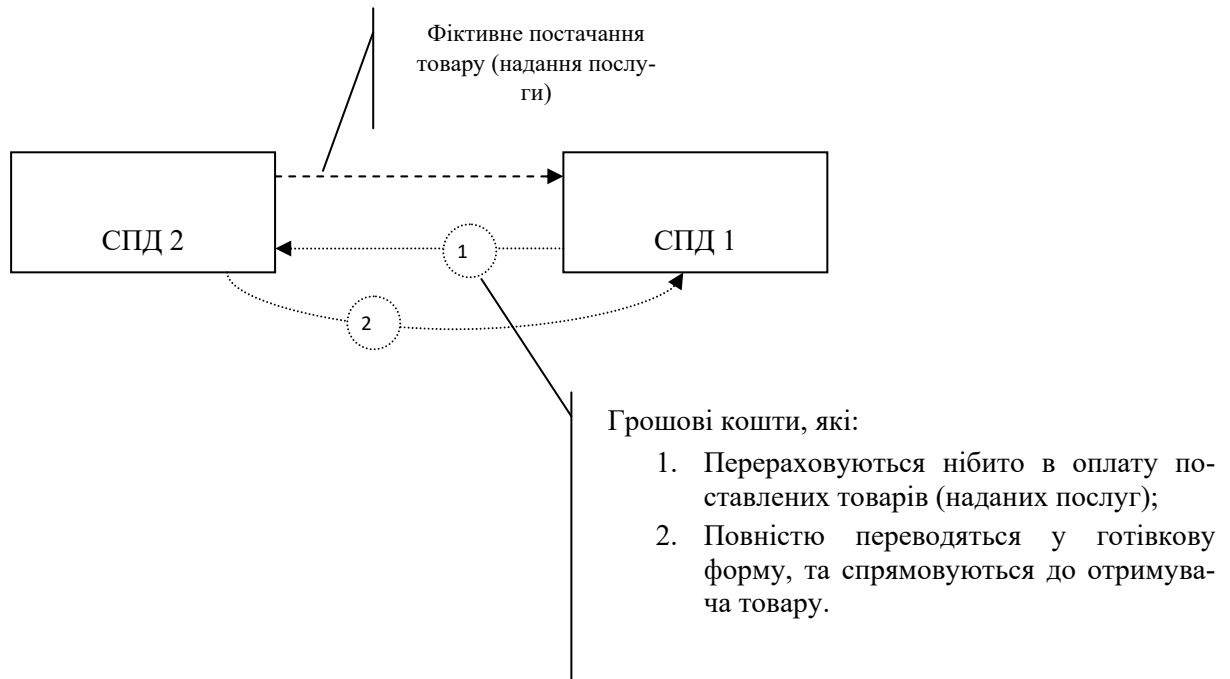


Рис. 5.8 Схема приховування фінансового результату легальної господарської операції

Джерело: складено автором

У даної схеми є і зворотній варіант, коли ціна товару є заниженою для реалізації в Україні суб'єкту господарювання з походженням з низькоподаткових (в тому числі офшорних) юрисдикцій, що є пов'язаною особою. Основним і єдиним завданням таких операцій в обох варіантах є ухилення від оподаткування податком на прибуток в Україні із застосуванням елементів агресивного податкового планування.

В обох випадках основна сума прибутку за операцією акумулюється в юрисдикції з суттєво меншим оподаткуванням прибутку, ніж в Україні. Застосування таких схем обумовлено рядом факторів:

- небажання сплачувати податки в Україні через низьку кореляцію між сплаченими податками та державними послугами, що їх отримують суб'єкти господарювання та якістю інфраструктури;
- акумуляція фінансових активів в юрисдикціях, що захищають право власності та мають гарантований державою статус;
- відсутність в Україні гарантій прав власності на будь-які активи, особливо нефінансові, та нікчемність судової та виконавчої системи, що не дає можливості такі права захистити і фізично повернути;
- економічні вигоди від економії на оподаткуванні прибутків, що можна оформити в легальний спосіб.

Розглянуті вище удавані операції мали у своїй основі іншу операцію (тінюву або легальну), на приховування елементів якої і була спрямована удавана операція. В той же час, цілком можливим є і здійснення удаваних операцій, спрямованих на приховування результатів легальних операцій, жодним чином з нею не пов'язаних. Вони передбачають виведення з СПД коштів, отриманих як дохід від легальних операцій, під фіктивну операцію з СПД, що або має фіктивний характер, або має спеціальний режим оподаткування, або знаходиться у низькоподатковій юрисдикції.

Предметом такої операції виступають або послуги, або цінні папери, набуття прав, ціна яких є завищеною. Використання саме такого предмету операції пояснюється тим, що його реальну вартість, так само, як і реальне використання у подальшій господарській діяльності відслідкувати вкрай важко. Приклади операцій з маніпулюванням податковими зобов'язаннями з ПДВ в Україні, в тому числі із застосуванням «скруток» наведено у Додатку Д (рис. Д.1 - Д.4). Слід зазначити, що поширені схеми ухилення від сплати ПДВ із використанням «скруток» в адмініструванні ПДВ не зникли навіть із запровадженням СЕА ПДВ, а основними формами є:

- «сірі» схеми з фіктивного передавання податкового кредиту («скручування»). При такому «скручуванні» легально сформований податковий кредит через фіктивну операцію постачання товарів/послуг передається іншому суб'єкту.

Такі скручування, як правило, застосовуються між СПД, що мають великий обсяг невідшкодованого ПДВ (експортери) та СПД, що мають великий обсяг зобов'язань. В цих операціях СПД, що мають надлишковий податковий кредит, здійснюють формальну поставку експортованої продукції на СПД, що має значну суму зобов'язань зі сплати ПДВ, а експортна операція здійснюється вже від імені такого суб'єкта (фактичний рух товару здійснюється від реального експортера до реального ж покупця). При цьому оплата за товар частково оформлюється цінними паперами (вексель) з великим терміном погашення, який через серію подальших операцій с цінними паперами погашається, але без реального руху коштів. В результаті операції СПД-експортер отримує часткове погашення заборгованості з відшкодування ПДВ за рахунок коштів, отриманих від контрагента, а його контрагент – можливість зменшити свої зобов'язання перед бюджетом на суму, що перевищує його фактичні витрати на операцію;

- «чорні» схеми із фіктивним передаванням податкового кредиту («скручування»). Такі скручування, як правило, застосовуються між СПД, що мають можливість продажу товарів за готівку (СПД 1), та СПД, що мають великий обсяг зобов'язань (СПД 2), або мають потребу в легалізації і введенні в електронну систему адміністрування ПДВ товарів, придбаних за готівковий розрахунок у неплатників податків. В цих операціях СПД 1 купують товари з формуванням податкового кредиту, а потім здійснюють їх продаж за готівковий розрахунок без відображення цих операцій в обліку. Як правило, СПД 1 реєструються на підставних осіб. В подальшому СПД 1 укладають фіктивні договори про продаж товарів з СПД 2. Це можуть бути як ті товари, що були отримані СПД 1 та продані за готівку, так і ті товари, що купувались за готівку СПД 2 у неплатників ПДВ. За результатами укладеної угоди СПД 2 перераховує безготівкові кошти СПД 1 та отримує податкову накладну із сумою податкового кредиту, а СПД 1 повертає СПД 2 готівкові кошти у розмірі 85-90% від суми, яку отримав безготівково. В результаті СПД 2 отримує можливість знизити свої податкові зобов'язання, а бенефіціари СПД 1 – отримати винагороду за протиправні дії.

Комбінація всіх зазначених операцій зі звичайними господарськими операціями дозволяє реалізовувати різноманітні схеми ухилення від сплати податків. Впливаючи на інституційний механізм реалізації цих операцій, держава має можливість впливати на реалізацію схем ухилення: припиняти їх або робити незручними чи «дорогими» для реалізації.

В цьому контексті, напрями детінізації та інструменти нормативно-правового характеру, адміністрування податків мають бути спрямовані на попередження таких праворушень і формування умов, за яких застосування схем буде ускладненим та супроводжуватиметься суттєвими фінансовими витратами і значними ризиками фінансового та кримінального переслідування.

Прикладом інструменту запобігання ухилення від оподаткування шляхом застосування схем, є застосування системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), невідомою частиною якої є система моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеню ризику (СМКОР). Схема дії електронної системи моніторингу та адміністрування ПДВ представлена на рис. Е.1 Додатку Е.

За даними рис. 5.9. видно, що коливання рівня тіньової економіки не впливають на коливання частки надходжень від ПДВ, як частки ВВП країни.

Якщо порівнювати дані табл. 4.11 в абсолютному виразі з даними надходжень відносно ВВП (рис. 5.9), то видно, що надходження від податку в абсолютному виразі за останні п'ять років суттєво зросли майже удвічі (на 93,9% порівняно із 2014 роком), проте частка податку у ВВП з 2015 року має дуже незначні коливання.

Таким чином, стабільність відносного до ВВП показника надходжень ПДВ свідчить, що економічні суб'єкти, зі зростанням ВВП, нарощують і додану вартість, проте база оподаткування за рахунок викриття тіньових схем (дані до впровадження СМКОР) суттєво не зростала. З 2015 року спостерігається незначне зростання частки надходжень від ПДВ у ВВП країни за рахунок впровадження СМКОР, проте, така форма контролю створила значне напруження у господарюючих суб'єктів, через ряд методологічних помилок, допущених при запроваджен-

ні, а також додаткові витрати часу ресурсів для надання фіскальному органу доказів, що операції є правомірними в частині адміністрування ПДВ.

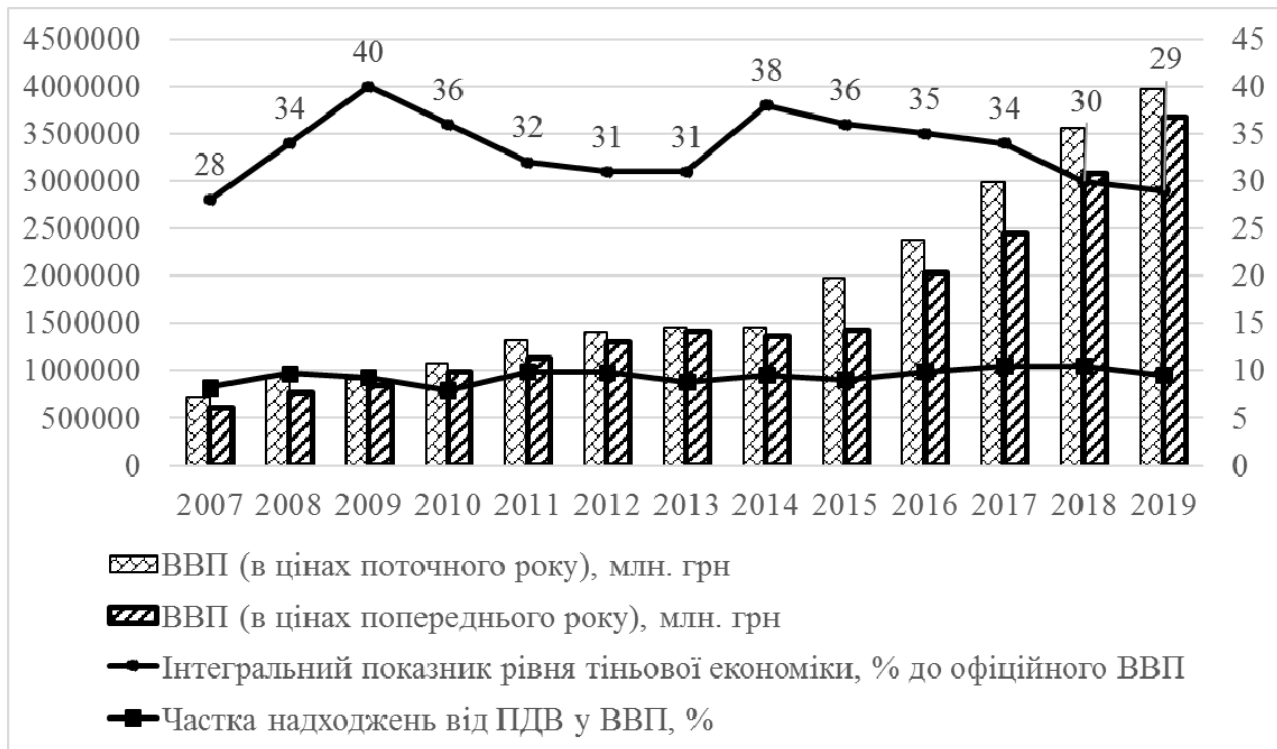


Рис. 5.9 Взаємозв'язок надходжень від ПДВ з обсягами ВВП та рівнем тіньової економіки, 2007-2019 рр.

Джерело: складено автором за даними [176, 46]

Наразі основними проблемами адміністрування ПДВ залишається з одного боку - використання схем неправомірного формування та використання податкового кредиту, а з іншого – несистемний підхід до зупинки реєстрації податкових накладних.

Після впровадження системи електронного адміністрування ПДВ, були вирішені питання щодо запобігання розкрадання коштів з бюджету через ПДВ-схеми, а також важливі для бізнесу питання відшкодування ПДВ, в тому числі його часткова автоматизація. Це значно знизило і корупціогенні фактори ПДВ-схем. У той же час основними проблемами у сфері сплати та адміністрування ПДВ залишилися:

З цією метою необхідно забезпечити унормування підстав для блокування та та ознак ризикових операцій, строків і умов блокування податкових накладних, забезпечити неможливість технічного коригування процесів адміністрування ПДВ в ручному режимі, а також створити можливість прозорості руху товарних потоків територією країни за товарними групами. Зазначене може реалізувати через удосконалення методології СЕА ПДВ та СМКОР шляхом:

1) Збалансування податкового кредиту та податкових зобов'язань при зупинці реєстрації податкових накладних (далі ПН). При зупинці ПН має зніматися не лише кредит, але і зобов'язання з ПДВ. За таких умов втрачається стимул для навмисного блокування ПН в цілях мобілізації податків до бюджету.

2) Обмеження строків зупинки ПН. Методологія системи моніторингу ризикових господарських операцій має бути удосконалена, шляхом обмеження строків зупинки податкових накладних. Таке обмеження має бути достатнім для реалізації всього комплексу необхідних контрольно-перевірочних процедур, у той же час запобігати можливостям зловживання процедурою блокування податкових накладних з метою протиправного адміністративного тиску на бізнес. Строки адміністративної зупинки ПН мають бути нормативно обмеженими, а їх продовження має відбуватися лише за рішенням суду. Це дозволить, з одного боку, автоматично реєструвати накладні, за якими відсутні чіткі підстави для зупинки реєстрації, а з іншого змусить фіскальний орган більш оперативно реагувати на процедури зупинки та моніторингу.

3) Передачі технічного адміністрування ПДВ до незалежного органу. Необхідно забезпечити технічну неможливість втручання в роботи системи СМКОР з боку фіскального відомства. В даному випадку мова йде про взаємодію податкового відомства із системою моніторингу в режимі супер-вайзер (всі операції видно і контролюються, проте змінити – неможливо). Наприклад, таким незалежним органом може бути Держкомпідприємництва.

4) Запобігання невідповідності формування податкового кредиту та зобов'язань за різними товарними групами. Це дозволить забезпечити наскрізний контроль руху товарів територією країни, а також можливість співставлення не-

відповідності у формуванні податкового кредиту та податкових зобов'язань за товарними групами і, як наслідок, виявлення скруток.

5) Доповнення СМКОР інформацією про операції неплатників ПДВ. Так, до системи СМКОР мають надходити дані не лише про операції платників, але і операції з товарами всіх СПД. Способами внесення можуть бути: передача даних через реєстрацію, а також внесення даних через РРО (доповнення СМКОР даними, що знаходяться у фіскальній органі від РРО). Це дасть можливість зробити прозорим руху товарних потоків та ускладнить можливості для реалізації тіншового товару, та вирівняти конкурентне середовище для сумлінних платників.

Важливість податкового контролю щодо фізичних осіб та денізації їх діяльності набуває нового значення, якщо розглядати таких осіб, як кінцевих бенефіціарів діяльності будь-якої юридичної особи (господарюючого суб'єкта). В такому ракурсі, контроль в податкових цілях за доходами фізичних осіб, які отримують доходи з різних джерел, має значні обмеження, обумовлені факторами первинного накопичення капіталу, які відбувалися в нашій країні після проголошення незалежності та існуючим суттєвим сегментом тіншової економіки.

Інститут приватної власності в Україні почав формуватися ще на початку 90-х років минулого століття. На сьогодні цей процес практично завершено. Разом з тим, протягом тривалого періоду, держава не могла забезпечити прозорі та однозначні процедури формування приватної власності: перехід державної власності до приватної. В результаті цього право власності на значну частину економічно значимих об'єктів видається сумнівним, оскільки майже завжди процедура їх придбання не узгоджується (не суперечить, а саме не узгоджується) із законодавством, яке діяло під час проведення таких процедур.

Наслідком такої ситуації є невпевненість власників у тому, що вони гарантовано володітимуть відповідним об'єктом. Отже, вони намагаються якнайшвидше отримати максимально можливий прибуток, в т.ч. – за рахунок заниження податкових зобов'язань і ведення прихованої економічної діяльності. Водночас такі власники не здійснюють довгострокових інвестицій у модернізацію виробництва,

оскільки не впевнені, що зможуть зберегти об'єкт у своїй власності до того моменту, коли інвестиції почнуть окупуватися.

Поєднання цих факторів призводить до виведення активів за кордон або ведення діяльності через власних суб'єктів господарювання, зареєстрованих в низькоподаткових юрисдикціях, та ухиляння від сплати податків, що набуло в країні загрозливих масштабів.

Розвиток інвестиційного потенціалу в Україні можливий за умови здійснення переходу від стадії первинного накопичення капіталу до іншого ступеню економічного розвитку, що надасть гарантії інвесторам та забезпечить дотримання прав власності. Процес визнання законності володіння особою певними активами є легалізацією активів. Наслідком такої процедури може стати і розширення бази оподаткування таких активів. Проте, на сьогодні вже склалася практика отримання доходів, які генерують зазначені активи, з яких не сплачуються податки.

В Україні, є певні особливості, первинного накопичення капіталу. Тому Україна потребує підходу, що буде передбачати не тільки податкову амністію, але і визнання державою права власності платників податків на ті об'єкти, якими вони володіють. Тобто, необхідно узаконити той стан відносин власності, що склався у державі на даний момент шляхом проведення легалізації активів.

Вдосконалення підходів щодо комплексного контролю за доходами фізичних осіб можуть бути реалізовані через:

- процедуру легалізації активів та/або податкової амністії;
- впровадження «нульової декларації»;
- стимулювання добровільного розкриття інформації в податкових цілях

та впровадження методів контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки (за методом порівняння доходів та витрат).

Легалізація майна, нагромадженого з порушенням норм законодавства та виведених за межі України є ефективним механізмом детінізації економічної діяльності. Процедури легалізації активів та податкової амністії є дещо різними за своїм значенням. За загальносвітовою практикою податкова амністія (англ. tax

amnesty) – це рішення уповноваженого органу державної влади про відмову від застосування каральних заходів до особи, що порушила податкове законодавство, в обмін на виконання такою особою свого податкового обов'язку [274]. В діючому національному законодавстві словосполучення «податкова амністія» немає. Його трактують як пропозицію з боку держави «неплатникам податків» погасити недоїмки в обмін на скасування покарання, яке могло б бути пред'явлено у разі виявлення порушення [239].

Словник економічних термінів вказує, що «податкова амністія» - це правовий акт, оголошений у відношенні індивідуально невизначеного кола осіб, які вчинили порушення податкового законодавства та звільняються від застосування санкцій, якщо вони в певний часовий термін оголосять про свою заборгованості і внесуть до бюджету всі податкові платежі в повному обсязі [268]. А «Термінологічний словник: фінанси, грошовий обіг і кредит» під податковою амністією розуміє комплекс заходів щодо погашення заборгованості з податкових та інших обов'язкових платежів платниками податків, а також звільнення від сплати штрафів і пені з сум добровільно сплачуваних ними платежів до бюджетних і позабюджетних фондів [292].

«Бухгалтерський словник» під редакцією А. Азріліяна [20, с. 684] визначає «податкову амністію» як звільнення особи, яка вчинила податкове порушення, від відповідальності за це порушення, яке застосовується до особи, яка вчинила податкове порушення по недбалості і добровільно заявила в податковий орган про скоєне нею порушення і готовності вжити всіх можливих заходів щодо ліквідації наслідків цього порушення.

Термін «легалізація» означає визнання законного статусу певного об'єкту. У національному законодавстві термін «легалізація» застосовується як у класичному вигляді – наприклад, легалізація політичних партій, інших об'єднань громадян, легалізація документів (Закони України «Про об'єднання громадян» [73], «Про політичні партії» [74]), так і у значенні «приховування незаконного походження певного об'єкту і надання йому вигляду такого, що має законне походження». В останньому значенні термін «легалізація» застосовується в Законі

України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [72]. До речі, таке застосування терміну «легалізація» не відповідає загальнозживаному, на що вказує і законодавець, уточнюючі зміст терміну «легалізація» у даному нормативному акті словом «відмивання». У світовій практиці саме останній термін використовується як основний. Наприклад, у російськомовній версії сторінці сайту ООН, присвячену боротьбі із незаконним обігом наркотичних засобів [21] вживається саме термін «відмивання коштів» (англ. Money laundering). Так само, в Конвенції ООН про боротьбу з незаконним обігом наркотичних і психотропних речовин [21] не вживається термін «легалізація» щодо коштів та майна, отриманих в результаті торгівлі наркотиками, з приховуванням джерела їх походження. Замість цього, у ст. 3 Конвенції детально описані усі ознаки злочину, пов'язаного із використанням коштів та майна, здобутих злочинним шляхом, у легальному обігу.

В англійських версіях рекомендацій FATF застосовується саме термін «відмивання коштів» - «Money laundering», який, на жаль, неадекватно перекладається у вітчизняній правовій літературі. Наприклад, речення зі вступу до третьої редакції 40 рекомендацій (2003 рік) в оригіналі викладено як: «*These factors, combined with the experience gained through the FATF's Non-Cooperative Countries and Territories process, and a number of national and international initiatives, led the FATF to review and revise the Forty Recommendations into a new comprehensive framework for combating money laundering and terrorist financing*» [505].

а перекладено як:

«Ці фактори, що поєднуються з досвідом, набутим у країнах і на територіях, які не співпрацюють у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, а також ряд національних та міжнародних ініціатив зумовили перегляд і перевірку Сорок Рекомендацій FATF з метою посилення протидії відмиванню грошей і фінансуванню тероризму в нових умовах" [289]».

При цьому словосполучення про «легалізацію» доходів в англomовному оригіналі тексту взагалі відсутні. Таким чином, неправильне вживання терміну у національній нормотворчій і юридичній практиці призвело до того, що термін «легалізація» отримав явний негативний зміст, хоча в світовій практиці він такого змісту позбавлений.

Одночасно із проведенням легалізації необхідно провести і повномасштабну податкову амністію. Вона має проводитись шляхом декларування фізичними та юридичними особами об'єктів, прихованих від оподаткування, і сплати мита, що становить певний відсоток від сум податкового зобов'язання, несплаченого з відповідного об'єкту.

Така процедура (податкова амністія) доповнить проведення легалізації майна, що знаходиться у власності фізичних та юридичних осіб, і дозволить остаточно перейти від періоду первинного накопичення капіталу до цивілізованої економічної моделі, здатної забезпечити сталий розвиток.

Різниця між амністією і легалізацією полягає у тому, що амністія передбачає, по суті, відмову держави від покарання осіб за вчинення конкретних порушень (у випадку податкової амністії таким порушенням є ухилення від сплати податків), а легалізація активів – це визнання державою того факту, що особа є законним володарем таких активів, в тому числі законним чином отримала їх у власність (дозволяє припинити маніпуляції щодо законності володіння особою активами). Легалізація активів є більш широким визначенням, ніж податкова легалізація. Податкова легалізація передбачає визнання лише права власності на активи, отримані внаслідок ухилення від сплати податків, в той же час легалізація активів – це визнання законності володіння будь-якими активами, що є у особи, включно із доходами, що ці активи забезпечили, в обмін на виконання певних умов, що визначено державою.

Отже, якщо проводиться податкова амністія, особа фактично визнає свою провину в ухиленні від сплати податків, в той час як при легалізації особа отримує підтвердження законності статусу активів, якими вона володіє. Процес ви-

знання законності володіння особою певними активами, є легалізацією активів. Саме такої легалізації активів і потребує, на нашу думку, Україна.

Втім, навіть податкова амністія зовсім не означає звичайного списання боргів перед державою, це, скоріше, пропозиція з боку уряду певним категоріям неплатників погасити свою прострочену заборгованість по податках в обмін на відміну покарання (адміністративного, кримінального) яке могло б бути застосовано за їх несплату (див. Проект Закону – Додаток Ж).

До списку країн, які проводили заходи з легалізації коштів громадян (в тому числі амністій), можна віднести Аргентину [350, 553], Бельгію [446, 427], Казахстан [68, 258], Киргистан, Ірландію [345], Італію [268], Індонезію, Пакистан, Філіппіни, Францію, Росію [312] та інші. При цьому, даний захід не виправдав очікування в Росії, Грузії [174], Киргистані, Німеччині [12] та США. Вдалими прикладами проведення легалізації є Індія, Індонезія, Італія [433], Бельгія, а на теренах країн СНД – Казахстан [529, 423, 288].

Слід зазначити, що успішні кампанії з легалізації активів чи податкової амністії були реалізовані в країнах, де впровадження цих процедур не було основною метою, а було частиною комплексу взаємов'язаних інструментів, спрямованих на зменшення тіньового сектору економіки. Складовими такого комплексу були і механізми удосконалення розрахункових операцій, обмеження готівкового обороту, удосконалення контрольних заходів, оподаткування фізичних осіб тощо. Період, що передує кампанії легалізації активів і амністії, а також супроводжує подальше адміністрування податків (після кампанії), описують як період, де реалізовується стратегія витягування та натискання (Pull and Push Strategy). Така стратегія передбачає як переваги і різноманітні стимули для тих, хто скористався процедурою або розкрив свої активи, так і передбачає можливі негативні наслідки для тих, хто процедурою не скористався та продовжує володіти прихованими активами, через інструменти ужорсточення податкового контролю в подальшому. Тобто, амністія/легалізація розглядається як певний підготовчий етап до ужорсточення податкового контролю. В сьогоденних умовах, в нашій країні, такими заходами можуть бути як розширення меж застосування реєстраторів розрахунко-

вих операцій, обмеження готівкового обігу і застосування непрямих методів податкового контролю доходів фізичних осіб на національному рівні, так і запровадження інструментів автоматичного обміну інформацією в податкових цілях, передбачених впровадження Конвенцією про автоматичний обмін податковою інформацією (CRS MCAA) [453] та інших інструментів Плану BEPS на наднаціональному рівні.

Податковим амністіям та процедурам легалізації активів, в країнах, що отримали позитивний фінансовий результат від їх проведення притаманні такі ознаки: податкова амністія проводилася в рамках податкової реформи в цілому; можливість легалізації коштів та майна надавалася лише фізичним особам - громадянам. посилювались запобіжні та карні заходи за порушення податкового законодавства і розширювались повноваження контролюючих органів і органів переслідування за правопорушення в цій сфері відразу після процедури легалізації (наприклад застосування непрямих методів контролю доходів шляхом аналізу витрат фізичних осіб тощо).

Сьогодні питання реалізації процедури податкової амністії чи легалізації є досить дискусійним з суспільної точки зору. Проте економічна доцільність такого кроку – очевидна. Нами підготовлено проект закону та пояснювальну записку до нього (Додаток Ж), де враховано окремі елементи концепцій легалізації коштів та майна в країнах, що мали позитивний досвід у цій сфері, законопроекти, що в різний час надходили до ВР України, а також враховано досвід реалізації процедури податкової амністії та задачі, що стоять при реформуванні економіки країни. Основні дискусійні положення проекту Закону такі (див. Додаток И): суб'єкти легалізації; процедура легалізації; ставки Державного мита за видачу Державного свідоцтва про легалізацію коштів та майна; місцезнаходження коштів та майна після проведення процедури легалізації; адміністрування та контроль доходів та витрат після закінчення легалізації; умови податкової амністії та ставки для її реалізації.

Головною умовою успішної кампанії з легалізації коштів та майна є забезпечення належних стимулів до легалізації тіньових доходів, достатні правові гарантії з боку держави, та невідворотність подальшого покарання за використання

не легалізованих доходів. Досвід багатьох країн, показує, що для проведення цих процедур необхідним є активне інформаційне супроводження та масова роз'яснювальна робота серед їх потенційних суб'єктів. Такі заходи формують суспільне розуміння дій держави та забезпечують легітимність процесів з погляду соціальної справедливості та лояльності усіх верств населення.

Обов'язковою умовою реалізації процедур легалізації та/або амністії є також забезпечення достатніх гарантій з боку держави щодо визнання активів та нерозповсюдження інформації, отриманої державними органами влади під час проведення процедур, встановлення помірному розміру податку (плати) за право скористатися такими процедурами та відсутності ініціативи стосовно адміністративного та кримінального переслідування.

Після завершення відведеного на процедури часу, як правило, відбувається посилення контрольних заходів та покарання за порушення податкового законодавства (наприклад, стимулювання добровільного розкриття інформації в податкових цілях та впровадження методів контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки (за методом порівняння доходів та витрат); посилення відповідальності за ухилення від сплати податків), а також створюються умови, за яких використовувати нелегалізовані активи є дуже складно та небезпечно через неминуче настання покарання.

У застосуванні податкової амністії, як і у будь-якого явища, є і негативні сторони. Якщо розглядати її з погляду пересічного громадянина, то вона означає не що інше, як той факт, що умисне ухилення від сплати податків може бути пробачено (декриміналізовано) державою. Але не дивлячись на наявність негативних складових, навіть держави, що мають системи оподаткування із багатовіковою історією, все одно вимушені час від часу проводити своєрідне перезавантаження податкової системи, аби скинути накопчений обсяг податкових порушень.

Система податкового контролю, спрямована на детінізацію доходів фізичних осіб має містити і заходи, що будуть формувати певний тиск на осіб та подальше ужорсточення контролю. Так, після проведення процедури легалізації акти-

вів громадян та податкової амністії, необхідною умовою детінізації є посилення податкового контролю та відповідальності.

З цією метою доцільно змістити акценти на контроль використання доходів, отриманих з порушенням податкового законодавства, шляхом впровадження непрямих методів контролю, які ефективно застосовуються у провідних країнах світу.

Міжнародний досвід застосування податкових важелів для впливу на тіньовий сектор є досить різноманітним. Оскільки ключовим фактором при визначенні розміру податкових зобов'язань платників є їх дохід, то визначення податкових ризиків зводиться до перевірки того, чи дійсно рівень доходу, про який повідомив платник, обґрунтовано відображає рівень економічної діяльності, що він веде, а його податкове навантаження відповідає його реальним доходам.

Впроваджувати методів контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки є одним із стимулів для добровільного розкриття інформації в податкових цілях. Можливість проводити співставлення доходів та витрат платників податків значно обмежить безкарне використання тіньових доходів.

Сьогодні в Україні законодавством не передбачено можливість ставити запитання щодо походження коштів, за які придбавається майно, що не сприяє зменшенню тіньового сектору економіки.

Актуальним питанням сьогодення є правильне застосування непрямих методів контролю доходів та витрат платників податків. Такі методи контролю застосовується на усій території Європейського Союзу. Особливо ефективно – в Німеччині, Франції, Бельгії, Австрії, Швеції, тобто в країнах із традиційно низьким рівнем тіньового сектору. Їх застосування унеможливорює для платника податків приховування своїх доходів, підвищує рівень їх податкової культури та дисципліни. Кожна з країн, безперечно, має свої особливості в системі оподаткування, що впливають на вибір тих чи інших методів контролю. Їх вибір залежить також від наявності інформації про джерела отриманих доходів та ситуацій, що виникають у процесі проведення оцінки.

Найбільше уваги в усіх країнах приділяється контролю за оподаткуванням доходів населення (резидентів та нерезидентів, враховуючи провадження ними підприємницької діяльності), хоча в окремих випадках непрямі методи контролю застосовуються й до юридичних осіб.

Практика законодавчого регулювання застосування непрямих методів контролю теж різниться. В окремих країнах їх застосування законодавчо не врегульовано, й податкові органи самостійно приймають рішення про їх застосування. Проте, зазвичай, умови застосування непрямих методів регламентуються в національних податкових законодавствах.

В основному контролюючі органи вдаються до непрямих методів у разі відсутності податкової звітності чи неточності задекларованих даних, при відсутності або неправильному веденні обліку, у разі наявності розбіжностей даних в декларації з даними інформаційних баз даних, які створені на національній основі, спеціально для проведення таких співставлень. Співставлення інформації, отриманої від третіх осіб, особливо важливе при визначенні незаявленої діяльності зареєстрованих платників (ведення діяльності в тіньовому сегменті). Особливість використання таких методів в розвинених країнах (США, Велика Британія, Німеччина, Данія, Швеція, Японія та ін.) полягає в наявності автоматизованих баз даних про діяльність суб'єктів господарювання, джерел доходів населення, в результаті чого контакт представників контролюючих органів з третіми особами та самими платниками, на початковому етапі перевірки, є не потрібним. Це підвищує рівень прозорості перевірки та об'єктивності суми нарахованого або поверненого податку.

Сутність і головна відмінність непрямих методів податкового контролю від класичних (прямих) методів полягає в тому, що в основі непрямого методу лежить *припущення*. Якщо прямі методи податкового контролю передбачають, що є докази, які доводять наявність *усіх* складових порушення податкового законодавства, то при застосуванні непрямих методів певні елементи податкових порушень залишаються *недоведеними* безпосередніми доказами, і висновок про те, що такі

складові порушення податкового законодавства все ж таки мали місце, робиться на основі *припущення*.

Розуміння цього є надзвичайно важливим, аби зробити наступний висновок: щоб застосування непрямих методів знайшло підтримку в суспільстві, припущення, що робляться в межах застосування непрямих методів, мають бути безальтернативними. Тобто, якщо припущення, що лежить в основі непрямого методу, допускає множинну трактовку певних обставин, такий непрямий метод не має права на існування, адже, по-перше, Конституція України встановлює пряму норму, яка передбачає тлумачення будь-яких сумнівів на користь звинуваченого, а, по-друге, застосування такого непрямого методу не буде сприйматися суспільством, особливо враховуючи низький рівень довіри до державних інститутів.

Особливості застосування непрямих методів оподаткування в міжнародній практиці, а також види непрямих методів контролю доходів наведено у Додатках К, Л), що ґрунтуються на оцінці витрат ресурсів. Причини надлишкових витрат ресурсів можуть мати різні пояснення, і не всі вони пов'язані з ухиленням від оподаткування. Тому найбільш доцільним на даному етапі розвитку суспільних відносин і податкової системи в Україні є впровадження методу контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки.

В основі зазначеного методу лежить просте й безальтернативне припущення – особа не може витратити коштів більше, ніж отримала. Отже, якщо витрати особи перевищують суму її задекларованих доходів, значить особа мала додаткове джерело доходів, що не були задекларовані в установленому порядку.

Впровадження методу оцінки доходів та витрат у податкове законодавство є перспективним і з точки зору визнання його легітимності з боку суспільства. По-перше, суспільство вже сьогодні використовує цей метод на побутовому рівні, оцінюючі, зокрема, відповідність фактичних статків певних категорій осіб їх задекларованим доходам. По-друге, запровадження такого методу може бути представлено не лише як захід, спрямований на підвищення ефективності податкового контролю, але і як механізм, що дозволить суттєво покращити стан протидії кору-

пції. [181, с. 85-92]. У той же час, можливо, саме інституційне запровадження методу для контролю доходів і витрат державних службовців та осіб, уповноважених на здійснення функцій держави, буде мати позитивний вплив на зменшення рівня корупції та схвальне сприйняття таких методів суспільством.

Проект Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження методу контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки) представлено в Додатку М.

Непрямі методи будуть спрямовані не проти дрібних платників податків, а також малого та середнього бізнесу, а стануть ефективним заходом викриття осіб, що отримують великі доходи у тіньовому секторі економіки або мають корупційні доходи. Для цього доцільно передбачити мінімальне значення прихованого доходу, до якого застосовуються непрямі методи на рівні 50 мінімальних заробітних плат. Якщо встановлений з використанням непрямих методів прихований дохід буде менше цієї суми – нарахування податкових зобов'язань з такого доходу не проводиться.

Необхідною передумовою запровадження цього методу є подання усіма фізичними особами так званої «нульової декларації» та впровадження обов'язкового загального щорічного декларування. Це дасть можливість уникнути в подальшому, при застосуванні методу порівняння доходів та витрат, ситуацій, коли особа буде пояснювати перевищення витрат над доходами наявністю певних активів, які були накопичені у період до запровадження загального декларування доходів (наприклад – у 90-ті роки ХХ століття). Однак таке декларування має стосуватися всіх суб'єктів - платників податку, а не лише тих, хто скористається процедурою легалізації.

Слід особливо наголосити, що впровадження запропонованих змін не потребуватиме радикальної перебудови існуючих інституцій, але дозволить максимально ефективно використати організаційну і інституційну спроможність України протистояти тіньовій економіці. В подальшому, по мірі впровадження представлених пропозицій і отримання позитивного ефекту від них з'явиться можливість

до поступової, еволюційної, оптимізації інституцій, в тому числі – зменшення їх штатної численності.

Методи впливу на тіньовий сектор умовно можна розподілити на такі групи:

- Стимулюючі – передбачають створення стимулів для перенесення економічної діяльності у легальний сектор;
- Моніторингові – спрямовані на створення систем спостереження, які дозволяють викривати тіньові операції за рахунок аналізу інформації про господарську діяльність, наданої органу, що здійснює моніторинг;
- Обмежувальні – передбачають запровадження відповідних обмежень на процес здійснення господарської діяльності з метою унеможливлення здійснення певних видів господарських операцій;
- Контрольно-перевірочні – передбачають здійснення контролюючими органами контрольно-перевірочних заходів, спрямованих на виявлення фактів здійснення тіньових операцій, їх припинення, та притягнення винних до відповідальності;
- Правоохоронні – комплекс методів, передбачений кримінально-процесуальним законодавством, та законодавством про оперативно-розшукову діяльність, спрямований на викриття злочинів, в тому числі тих, що пов'язані зі здійснення тіньової економічної діяльності.

Безумовно, кожен метод здійснює вплив на тіньовий сектор економіки за різними напрямками, і правоохоронні методи мають і певний стимулюючий ефект, зокрема – через демонстрацію принципу невідворотності покарання за злочини [180]. Але у кожній групі методів є пріоритетний напрям впливу, і саме за цією ознакою їх слід групувати (Додаток Н).

Як можна бачити з наведеного вище, загальна ефективність методів впливу на тіньовий сектор економіки може бути досягнута лише у випадку їх комплексного застосування. При цьому доцільною є така їх послідовність:

1. Проведення економічних реформ у податковій, бюджетній, регуляторній сфері, що забезпечать належні умови для проведення легальної економічної діяльності.

2. Створення комплексної системи впливу на тіньовий сектор економіки, яка передбачатиме гармонічне поєднання моніторингових, обмежувальних, контрольно-перевірочних та правоохоронних методів.

Системний підхід до протидії тіньовим операціям є основою для досягнення успіху у суттєвому скороченні як тіньового сектору економіки, так і ухилення від сплати податків.

5.2 Формування інформаційного середовища в податкових цілях на основі асиметрії податкової інформації

Через поглиблення процесів глобалізації і цифровізації світових ринків капіталу та міжнародних економічних відносин, актуальність розв'язання для України питань удосконалення податкового контролю та запобігання практикам розмивання податкової бази надзвичайно посилилася і набула не лише внутрішнього економічного, а й транскордонного значення для розвитку усіх галузей економічної діяльності. Актуальність проблем здійснення податкового контролю пов'язана із наявністю асиметрії інформації в податкових цілях на різних інституційних рівнях в національному просторі та між окремими юрисдикціями на наднаціональному рівні. При цьому, суттєве пришвидшення процесу ухвалення рішень та їх реалізації в бізнес-середовищі, вимагає аналогічно швидкого реагування і в державному секторі, що робить процес формування інформаційного середовища в податкових цілях одним із пріоритетних напрямів для національних урядів.

Теоретичні і прикладні проблеми розв'язання зазначених викликів досліджувалися рядом вітчизняних вчених і практиків: Т.І. Єфименко та Л.Г. Ловінська [428], Т.О. Каменська [438], А.В. Озеран [462] та інших, в роботах яких розглядаються трансформації системи обліку та звітності в державному та корпоративному управлінні в умовах асиметричності інформаційного простору.

Проблема інформаційного забезпечення податкових органів в Україні та окремі питання міжнародного обміну податковою інформацією і удосконалення податкового контролю розглядалися у роботах таких вчених як М. П. Кучерявенко [132], А. М. Новицький [178], С. С. Брехов [23], Т. І. Єфименко [61], Ю. Б. Іванов [85], В. І. Коротун [113], О.М. Тимченко [294]. Вагоме значення для забезпечення практичної спрямованості та цінності результатів представленої роботи мають дослідження західних науковців та практиків С. Angyridis [347], Rangan Gupta [421], J. Manuika [445] and John E. Roemer [436], де авторами було проаналізовано питання асиметрії податкової інформації та її вплив на економічні процеси.

Проте, напрацювання зазначених вітчизняних і західних дослідників не зосереджуються на аналізі особливостей впливу глобальної цифрової економіки на національний інформаційний простір у фіскальних і контрольних цілях з метою забезпечення прозорості економічних процесів, фіскальної мобілізації та інвестиційної привабливості.

Метою даного параграфу є формування моделі інформаційного простору в податкових цілях на національному рівні, з урахуванням можливостей наднаціонального інформаційного середовища в податкових цілях для вирішення викликів, пов'язаних із забезпеченням транспарентності економічних процесів, запобіганням ухиленню від оподаткування та формуванням привабливого інституційного середовища. Зазначені виклики продиктовані глобалізаційними процесами і підсилені розвитком цифрової економіки, а їх наслідком сьогодні є наявні обмеження щодо обміну податковою інформацією між країнами на наднаціональному рівні та інформаційна асиметрія через несумісність форматів звітності для фінансових і податкових цілей на національному рівні, а також відсутність оперативного обміну інформацією відомчих баз даних у податкових цілях.

Враховуючи глобалізацію інформаційного податкового середовища, його формування для внутрішніх цілей має узгоджуватися із загальносвітовими тенденціями, стандартами та регулюванням наднаціонального рівня. Україна є невід'ємною частиною міжнародного інформаційного простору у податкових цілях, що, втім, має певні особливості та ризики, подолання яких дасть змогу більш пов-

но використовувати потенціал міжнародного податкового співробітництва та сформує підґрунтя для ефективного внутрішнього обігу податкової інформації.

Викривлення міжнародного конкурентного середовища, через інструменти розмивання податкової бази та ухилення від оподаткування обумовлює значні втрати податкових надходжень до державного бюджету в країнах світу. В офшорних юрисдикціях накопичилася величезна маса коштів (за деякими оцінками - більше 30 трильйонів доларів), що неохоплені оподаткуванням у тих державах, де ці кошти фактично були згенеровані. З метою запобігання цьому на наднаціональному рівні були розроблені та впроваджені інструменти посилення контролю та фіскальної прозорості через удосконалення інформаційного середовища в податкових цілях та обмеження асиметрії податкової інформації між країнами.

Основні зусилля провідних країн, в тому числі і України, спрямовані у двох основних напрямках: боротьба з конфіденційністю володіння офшорними компаніями; перехід процесу обміну інформацією в "автоматичний режим" - тобто регулярний, без окремих запитів, і який стосується всіх. При цьому аналіз наявних документів, розроблених Організацією економічного співробітництва та розвитку [222], дозволяє стверджувати, що обмін податковою інформацією в цілях оподаткування можна розглядати як: адміністративний метод боротьби з ухиленням від сплати податків; протидію шкідливим податковим практикам та розмиванню податкової бази; інструмент уникнення подвійного оподаткування у рамках відповідної інвестиційної діяльності за кордоном; інструмент забезпечення прозорості бізнес-процесів в цілому, та оподаткування, зокрема.

Під час реалізації міжнародного співробітництва з питань оподаткування здійснюється застосовують різні правові механізми:

- внутрішні: на національному рівні кожна держава розробляє власну податкову політику, використовуючи заходи з оподаткування як своїх резидентів, що спрямовують кошти до інших держав, так і іноземних інвесторів, які часто намагаються пом'якшити подвійне оподаткування.

- двосторонні: найбільш поширеним механізмом співпраці були і залишаються двосторонні угоди держав, що за практикою поділяються на: угоди про

уникнення double tax (double tax treaties – DTT), або конвенції про уникнення double tax (double tax conventions – DTC); угоди про обмін податковою інформацією (Tax Information Exchange Agreements – TIEA); договори про взаємну правову допомогу (mutual legal assistance treaties – MLAT). Як правило, такі угоди регулюють питання усунення подвійного оподаткування пасивних доходів і взаємодії відповідних податкових відомств.

- багатосторонні, найбільш всеохоплюючою з яких є Конвенція Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, далі за текстом - "Конвенція МСМААТМ" [521]).

Виділяють такі форми обміну податковою інформацією: обмін інформацією за запитом – найбільш поширений метод співпраці; автоматичний обмін – системна передача інформації про платника податків, яка стосується різних категорій доходів та інших видів інформації держав-партнерів за угодою: без попереднього запиту і через регулярні часові інтервали; спонтанний (ініціативний) обмін – обмін без попереднього запиту, де одна держава за власною ініціативою надає іншій відповідну інформацію (рис. 5.10).

Відправною точкою глобального руху щодо прозорості та обміну інформацією в податкових цілях можна вважати проголошення у 2009 році лідерами Великої Двадцятки (G20 : формальніше — Група Двадцяти Міністрів Фінансів та Керівників Центральних Банків, є групою міністрів фінансів та керівників центральних банків 20 економік: 19 з найбільших економік світу та Європейського Союзу. Загалом, економіки G-20 становлять 90% світового ВВП, 80% світової торгівлі (включаючи внутрішню торгівлю у ЄС) та дві третини населення світу) намірів обмежити банківську таємницю в податкових цілях і визнання необхідності впровадження єдиного стандарту з обміну інформацією [397, 398, 396]. Впродовж наступних двох років міжнародне податкове середовище суттєво змінилося в напрямку збільшення прозорості та обміну інформацією (введено в дію більше ніж 500 угод про обмін податковою інформацією та уникнення подвійного опода-

ткування), що дозволило досягти значного прогресу в глобальній боротьбі з ухиленням від сплати податків через офшори.

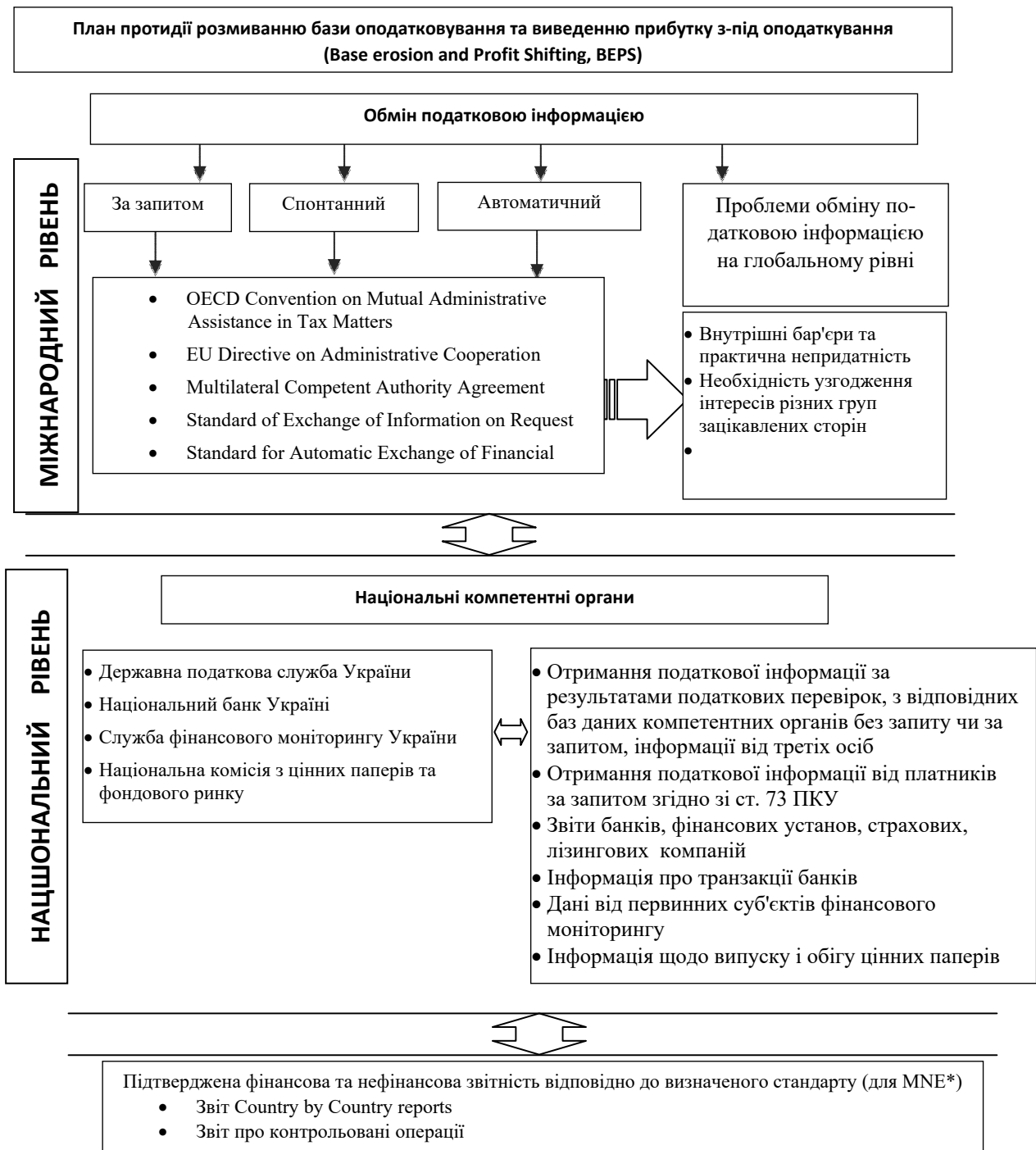


Рис. 5.10 Інформаційний простір обміну податковою інформацією

Джерело: складено автором за [222, с. 51]

У 2010 в США був прийнятий Закон FATCA [403] (Foreign Account Tax Compliance Act), до якого приєдналися вже маже 100 країн і список зростає - унікальний у своєму роді документ, що став першим кроком щодо автоматичного

обміну податковою інформацією. Будучи за своєю юридичною природою національним законом, він побічно поширює свою дію на інші країни: зарубіжні країни мають надавати регулярні звіти в американську податкову службу (IRS) про всі рахунки та доходи американських громадян в цих країнах. Головною особливістю механізмів FATCA стала регулярна автоматична відправка звітів про всі рахунки американців - тобто вже без попередніх запитів.

Оцінивши можливості FATCA, в рамках ОЕСР розроблено механізм обміну інформацією в автоматичному режимі. Так, реалізація на практиці автоматичного обміну інформацією в рамках багатосторонньої конвенції ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу з податкових питань [104], вимагає наявності окремої, додаткової, багатосторонньої або двосторонньої угоди між компетентними органами сторін МСАА (Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard або МСАА CRS [453]). Тому наступною важливою віхою на шляху до податкової прозорості стало прийняття в 2014 році Стандарту ОЕСР щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях (Automatic Exchange of Information - AEOI) [456], який визначає умови двостороннього обміну інформацією щодо фінансових рахунків відповідно до вимог багатосторонньої угоди між компетентними органами в рамках загальних стандартів звітності (Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard, МСАА CRS).

Необхідно уточнити, що стандарт CRS – це загальний стандарт звітності (Common Reporting Standard), що застосовується в системі автоматичного обміну фінансовою інформацією (Standard on Automatic Exchange of Information - Стандарт АЕОІ). При цьому, логічно доповнює зазначений стандарт система обміну податковою інформацією за запитом (Standard of Exchange of Information on Request - Стандарт ЕОІР [415]), яка була створена іще в 2002 році). Так одночасне застосування стандартів АЕОІ та ЕОІР забезпечує високу ефективність діяльності податкових органів країни світу щодо запобігання та виявлення ухилення від сплати податків в глобальному економічному просторі.

Стандарт АЕОІ зобов'язує уряди забезпечити можливість для збирання детальної інформації про рахунки від своїх фінансових інститутів і обмінюватися цією інформацією з іншими юрисдикціями автоматично на щорічній основі. Значна кількість країн, в тому числі найбільші фінансові центри, запроваджують стандарт і розробили конкретні графіки введення, з тим щоб здійснити перший автоматичний обмін інформацією вже за підсумками 2018 та 2019 років [352] Керівництво по впровадженню CRS. Так, станом на липень 2016 р., 54 юрисдикції зобов'язалися зробити перші обміни до 2017 року, і додатково 47 юрисдикцій зобов'язалися зробити перші обміни [343].

Стандарт CRS з юридичної точки зору не є нормою права і сам по собі не має юридично обов'язкового характеру – це «модельний» документ. Для надання йому обов'язковості, держава має юридично висловити свою згоду дотримуватися норм стандарту через підписання відповідні угоди. Документом визначено інформацію, що передається в рамках міжнародного обміну; фінансові організації, уповноважені збирати і надавати податково-значущі відомості своїй владі для подальшого міжнародного обміну; типи рахунків і податкових резидентів, за якими має збиратися і надаватися інформація; а також уніфіковані методи перевірки доброчесності клієнтів при відкритті рахунків (Due Diligence). Так, згідно CRS, збирати і передавати своїм уповноваженим органам інформацію про рахунки для подальшого міжнародного обміну мають всі фінансові установи, які ведуть діяльність на території країн-учасників, а саме: банки, брокери, інвестиційні структури, деякі види страхових компаній. Інформація має збиратися про індивідуальні рахунки фізичних осіб і корпоративні рахунки компаній, трастів і приватних фондів.

В 2013 році в рамках OECD розробили план дій з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [342]. План передбачає 15 напрямів дій в конкретних сферах оподаткування, які пропонуються до імплементації в національні закони зацікавлених країн і їх міжнародні договори.

В Україні інструменти міжнародного співробітництва, що діяли до імплементації Мінімального стандарту Плану дій BEPS та Конвенції MLI, вичерпали

свої можливості щодо оперативного контролю доходів резидентів за кордоном на постійній основі, та не дозволяли належним чином реагувати на глобальні виклики в сфері оподаткування. У жовтні 2014 року Україна і ОЕСР підписали Меморандум про взаєморозуміння, який передбачає сприяння ОЕСР реформуванню податкової системи України, а також обмін податковою інформацією з іншими країнами. У зв'язку з цим ухвалено Закон [69], що зобов'язує вносити в Єдиний державний реєстр юридичних осіб інформацію про кінцевих бенефіціарів компаній, що є дуже важливим для здійснення податкового контролю. В основі кожної юридичної особи завжди знаходяться фізичні особи – вигодонабувачі, що є важливим для відслідковування схем з розмивання податкової бази та цхилення від оподаткування. Також, згідно із рекомендаціями ОЕСР країни будуть вносити зміни в угоди про уникнення подвійного оподаткування, і ці зміни рано чи пізно вплинуть і на угоди, укладені з Україною.

Відповідно до указу Президента від 28.04.2016 р. № 180/2016, Україна має невідкладно долучитися до міжнародних ініціатив Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо автоматичного обміну податковою інформацією. Сьогодні, Україна має двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування із 71 країною і не має жодної угоди про автоматичний обмін податковою інформацією. На підставі договору про уникнення подвійного оподаткування, інформацію сьогодні можливо отримати тільки за запитом податкових органів, в якому буде описана конкретна ситуація, стосовно якої необхідна запитувана податкова інформація. Як правило відповіді на такі запити можливо отримати лише в рамках кримінальних справ та при наявності достименних доказів, що була заподіяна шкода державі.

У той же час, в 2017 році Україна взяла на себе зобов'язання реалізувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS (Implementation of the BEPS Action Plan in Ukraine) [264], який передбачає до обов'язкового впровадження 4 кроки з 15.

Так, Мінімальний стандарт Плану дій BEPS включає наступні кроки [264]: «Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та економічного зміста»; «Запобігання зловживанню

положеннями міжнародних податкових договорів»; «Документація з трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн»; «Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів».

Економічні агенти тіньового сектору, як і ті, що ухиляються від сплати податків, не зацікавлені в прозорості даних, в тому числі, що стосуються контролю трансфертного ціноутворення, а також у налагодженні обміну фінансовою, банківською інформацією з іншими країнами для податкових цілей. У той же час, прозорі компанії, що реалізують інвестиційні проекти по всьому світу, зацікавлені у формуванні прозорих умов ведення бізнесу і оподаткування, адже це забезпечує рівні конкурентні умови.

Одним з важливих елементів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування в рамках Плану дій BEPS є підписання нашою країною в 2019 році Конвенції MLI (Multireteral Convention to Implement Tax treaty Related Measures to Prevent BEPS) [454], що є 15-м кроком Плану дій BEPS і формує умови для виконання країною Кроку 6 та кроку 14. Конвенція спрямована на уніфікацію регулювання відносин між державами, узгодження положень чинних двосторонніх угод, а саме - для швидкого та ефективного внесення змін до вже наявних між країнами угод.

Станом листопад 2019 року, Україна не приєдналася до Конвенції МСАА та Стандарту АЕОІ, хоча і висловила політичну готовність імплементувати механізми автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS. Це означає, що найближчим часом фіскальні органи України не зможуть отримувати інформацію в автоматичному режимі про закордонні рахунки та прибутки своїх податкових резидентів. Винятком є лише США, з якими відбулося підписання Міжурядової угоди (Україна - США) для покращення виконання податкових правил і застосування положень закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act), що матиме вплив на удосконалення податкового контролю у відповідності до глобальних умов податкової конкуренції для резидентів Сполучених Штатів Америки.

Для підготовки приєднання до автоматичної системи обміну податковою інформацією доцільним є врахування висновків першого етапу огляду законодавства України щодо готовності до автоматичного обміну податковою інформацією. Так, готовність українського законодавства до обміну інформацією в податкових цілях, зокрема відповідності CRS, визначається за трьома категоріями інформації [463]: наявність інформації (основними позиціями є можливість її ідентифікації щодо власності; бухгалтерські записи; банківська інформація); доступ до інформації (насамперед характеризується здатністю компетентного органу отримувати і надавати інформацію; наявністю процедур і порядку обміну: визначенням прав компетентного органу на отримання інформації, а також наявністю заходів безпеки передачі та використання інформації); обмін інформацією (передбачає механізми обміну інформацією зі всіма наявними партнерами; конфіденційність; правила та заходи безпеки платників та третіх сторін від неправомірного втручання; своєчасність відповідей на запити про обмін інформацією).

За результатами аналізу, що був реалізований в рамках дослідження OECD «Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Ukraine 2016» [416], можна зробити такі основні висновки у відношенні України:

- необхідно вжити заходи для гарантування можливості ідентифікації інформації від відповідних структур та її доступності для компетентних органів, незалежно від права власності на такі інформаційні бази. Для України є актуальним питання відсутності доступу відповідного компетентного органу (фіскальне відомство/Міністерство фінансів) до інформації розрізнених відомчих баз даних (бази МВС, митниці, банківських і фінансових установ тощо), що не мають єдиного стандарту збирання та агрегації інформації;

- необхідно забезпечити умови для надійного достовірного оформлення та зберігання бухгалтерських записів, щодо всіх пов'язаних структур. Так, є певна невідповідність щодо строків зберігання інформації. Українське законодавство не гарантує зберігання окремих документів, після закінчення трирічного терміну зберігання бухгалтерської документації, а також нормативно не конкретизовано,

як довго бухгалтерські записи мають зберігатися після ліквідації установи чи закриття угоди.

- банківська інформація має бути доступна щодо всіх власників рахунків, що частково забезпечено в українському законодавстві. Проте, компетентні органи повинні мати право отримувати і надавати інформацію в рамках угоди про обмін інформацією від будь-якої організації, в межах їх територіальної юрисдикції. Сьогодні, з метою отримання банківської інформації, фіскальні органи повинні звертатися до суду. В Україні необхідно уточнити норми законодавства для більш чіткого забезпечення доступу до банківської інформації у відповідності зі стандартом CRS, а права і гарантії, які застосовуються до осіб, в юрисдикції запиту, мають бути сумісні з ефективним обміном інформацією.

- механізм обміну інформацією повинен бути ефективним і потребує уточнення норм законодавства щодо обсягу надаваної банківської інформації у відповідності до вимог стандарту CRS, а також удосконалення процесу обміну інформацією з усіма доступними партнерами та запровадження відповідних технічних протоколів, створення належних умов для забезпечення конфіденційності отриманої інформації і дотримання прав і гарантії платників податків і третіх осіб.

Як видно з наведених даних, для організації належного обміну інформацією на міжнародному рівні, необхідно забезпечити доступ до інформації, ідентифікацію, надійність, збереження інформації, рух інформаційних потоків з різних джерел за єдиними вимогами. Очевидно, що інституційна складова має враховувати і методологічні особливості, а вирішення зазначених проблем формування потоків інформації, причому на основі певних стандартів, потребує і врегулювання формування та обміну інформацією на національному рівні. Причому, особливий виклик буде мати питання збереження і захист інформації, її конфіденційність.

Синергія національного та міжнародного рівня інформаційного супроводження податкових процесів дозволять не лише сформувати якісний обмін податковою інформацією в країні, але і суттєво підвищити ефективність боротьби з міжнародними схемами ухилення від оподаткування, дозволить реалізувати всі можливості та інструменти для посилення ефективності податкового контролю за

доходами резидентів як в країні так і за її межами. При цьому, основним завданням, на фоні формування національного інформаційного простору з податкових питань, буде формування умов для забезпечення можливості впровадження стандарту автоматичного обміну інформацією CRS.

Значна увага фіскальних органів приділяється, переважно, обмеженню втрати податкових доходів в результаті подання недостовірної звітності саме від підприємств та підприємців. Зусилля щодо обміну інформацією у податкових цілях зосереджені на діяльності мультинаціональних компаній, компаній, що співпрацюють із контрагентами з офшорних юрисдикцій, банківських операціях та доходах від них. Для України, що знаходиться в стадії активних реформ податкової сфери, актуальним є формування комплексу оперативної інформації, що буде дозволяти забезпечити якість податкового контролю та невідворотність покарання резидентів за податкові правопорушення, як в межах країни, так і поза ними.

Як ми вже зазначали, інструменти для покращення дотримання вимог податкового законодавства, можна умовно розділити на три категорії: перевірочні заходи податкового; запобіжні заходи податкового контролю; заходи сприяння добровільній сплаті податків та розкриття податкової інформації.

Ефективність заходів, що віднесені нами до першої та другої категорії, тобто перевірочні та запобіжні, значним чином залежить від якості і повноти інформації в податкових цілях. Подолання асиметрії інформації задля цілей контролю та запобігання ухилення від оподаткування і розмивання податкової бази є надактуальним викликом сьогодення для будь-якої податкової служби. У той же час, заходи щодо сприяння добровільній сплаті податків та інструменти подолання опортунізму платників податків нами більш детально буде розглянуто в п. 5.4. даного дослідження.

З 2017 року в податковитх органах України запроваджено систему ризик-менеджменту, яка включає: наявність у центральному апараті ДФС окремого підрозділу ризик-менеджменту, що складається з висококваліфікованих фахівців. Критерії ризику порушення податкового законодавства, визначені для кожного виду податку (збору, обов'язкового платежу), який адмініструється ДПС. Також

було внесено зміни до порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, критерії ризиків від провадження діяльності платників податків, які поділено за ступенями значущості (високий, середній, незначний) [171], а також вимога щодо офіційного оприлюднення плану-графіку документальних планових перевірок на рік [76]. Проте, прозорий підхід до організації процесу перевірок не дає повної відповіді на питання щодо достовірності інформації, яка поданеться платниками. Важливе значення в умовах поширення інформаційних технологій має розширення можливостей ІТ систем, якими користуються податкові органи щодо отримання та використання у своїй перевірочній роботі інформації від третіх осіб (Банківська, Державна служба фінансового моніторингу, Національна комісія по цінним паперам і фондовому ринку, відомчи бази даних МВС і митної служби, контрагенти, реєстри міністерства юстиції тощо). В цьому контексті, питання інформаційного забезпечення діяльності органів ДПС актуальною і комплексною в податкових цілях інформацією залишається актуальною. При цьому, врахування необхідних механізмів, технічних регламентів та підходів до обміну інформацією і на міжнародному рівні, формує значні виклики для існуючої системи інформаційного супроводження податкових органів.

Впорядкування інформаційних потоків для внутрішніх податкових цілей, на основі яких має бути запроваджений міжнародний обмін податковою інформацією наведено на рис. 5.10. Втім, не можна не відзначити не лише зацікавленість країн у забезпеченні прозорих умов ведення бізнесу через подолання асиметрії податкової інформації, але і наявність супротиву політичних еліт окремих країн щодо запровадження як стандарту CRS, так і BEPS. До основних проблем на міжнародному рівні, можна віднести наступні: відсутність зацікавленості, внутрішні інституційні бар'єри; відсутність інформації для обміну; складність узгодження інтересів різних груп зацікавлених сторін; практична складність акумуляції інформації через недосконалість системи управління базами даних та можливості їх координації між собою; невідповідність технічних регламентів зберігання, обробки та передачі даних [225, с. 82].

Причому частина зазначених проблем мають свої витoki на національному рівні, як це видно на прикладі наведеного вище аналізу готовності до автоматичного обміну в Україні.

Подолання викликів асиметрії податкової інформації на наднаціональному та національному рівні лежить у сфері прозорості структури бізнес-процесів та побудови виробничих ланцюжків. Проте, це є неможливим без належного методологічного забезпечення складання звітності, яка є основою транспарентності.

Окрім необхідності вирішення ряду інституціональних проблем щодо отримання та обробки податкової інформації на міжнародному рівні, необхідно одночасно вирішити і відповідні питання на національному рівні, де обмін та формування інформації компетентними органами потребує уніфікації збирання, зберігання та обробки інформації про активи, рахунки, господарську діяльність та окремі операції фізичних осіб за єдиними стандартом. Необхідно забезпечити нормативно-правову та технологічну готовність різних органів влади та відповідальних установ до обміну такою інформацією, а також її належного зберігання та забезпечення конфіденційності.

Так, для приєднання до мережі багатостороннього автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS Україна повинна здійснити чотири кроки:

1. Адаптація національного законодавства до вимог стандарту CRS, що частково реалізовано станом на кінець 2020 року (передбачає внесення змін до Податкового кодексу та галузевого законодавства (в першу чергу щодо банків, банківської діяльності, валюти та цінних паперів) та підзаконних актів (форми та порядок подання звітності, перелік підзвітних фінансових установ, правила ідентифікації підзвітних рахунків тощо)).

2. Визначення країн-партнерів і підписання міжвідомчої угоди про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки, депонування повідомлень та застережень в Секретаріат ОЕСР.

3. Забезпечення дотримання вимог конфіденційності й захисту персональних даних: проходження Україною (ДПС) необхідних перевірок Глобального форуму ОЕСР.

4. Автоматизація і технічне забезпечення процесів збору та обміну інформацією: узгодження формату збору та передачі даних, встановлення необхідного програмного забезпечення. При цьому, слід зазначити, що відсутній вичерпний перелік технічних параметрів, яким мають відповідати органи державної влади для забезпечення участі в обміні інформацією [225, с. 87].

Національний та наднаціональний рівень використання податкової інформації, як видно на рисунку 5.10, не є ізольованими один від одного.

Основою для інформації з різних джерел є, в тому числі і фінансова та нефінансова звітність самих економічних агентів.

Розвиваючи міжнародний автоматичний обмін інформації в податкових цілях, в якій зацікавлені різні споживачі, необхідно врахувати і стандарти фінансової та ділової звітності, їх достовірність та повноту, а також формати подачі та можливості обробки, які обумовить широкий спектр її використання та універсальність.

На нашу думку, в умовах побудови глобальних виробничих ланцюгів та актуалізації заходів щодо запобігання ухиленню від оподаткування та розмиванню податкової бази, необхідно уніфікувати і розширити зазначену інформацію про сплату податків. В цьому контексті міжнародні стандарти звітності є одним з ключових факторів уніфікації інформації для різних груп користувачів. Слід зазначити, що, наприклад, перевірка інформації транснаціональних компаній щодо нарахованих та сплачених податків з урахуванням усіх юрисдикцій, де працює компанія чи її контрольовані іноземні компанії і представництва, не обмежуючись національним рівнем подання, може відбутися лише за можливості міжнародного обміну податковою інформацією. Основою такого контролю може бути існуючий в рамках реалізації Плану BEPS звіт Country by Country, що забезпечує певну уніфікацію звітності та дозволить інформувати про податки, нараховані і сплачені у розрізі юрисдикцій. Крім того, запроваджена звітність щодо контрольованих операцій, в рамках контролю трансфертного ціноутворення також дає широкі можливості для контролю розмивання податкової бази та подолання асиметрії інформації в межах різних юрисдикцій..

Ще одним інструментом подолання асиметрії інформації є застосування web-технологій для розміщення фінансової інформації за міжнародними стандартами фінансової звітності, а також використання, наприклад широко використовуваного у світі відкритого стандарту обміну діловою інформацією XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language «розширювана мова ділової звітності»). Адже асиметрія інформації в податковій та фінансовій сфері може відбуватися через невідповідність форматів звітності, яка надається для компетентних органів та різних груп користувачів [460].

Завдяки виконанню міжнародних зобов'язань України та тих кроків, що здійснені на виконання Мінімального стандарту Плану BEPS, національний інформаційний простір щодо юридичних осіб – мультинаціональних компаній та великих компаній в Україні сформовано в більшій мірі, ніж щодо фізичних осіб, хоча і залишаються окремі невирішені питання, зокрема, з обліком цінних паперів. Юридичні особи ідентифікуються за кодом ЄДРПО, реєструють у фіскальному органі банківські рахунки, відбувається розкриття інформації щодо бенефіціарів, подається звітність щодо валютних операцій тощо. В той же час щодо фізичних осіб такий інформаційний простір ще має бути сформований в рамках реалізації реформ та впровадження заходів щодо запровадження автоматичного обміну податковою інформацією.

Для цього, в першу чергу, необхідно уніфікувати збирання, зберігання та обробку інформації про активи, рахунки, господарську діяльність та окремі операції фізичних осіб за єдиними стандартом.

Забезпечення прозорості нарахування та стягування податків, як було зазначено вище, здійснюється за рахунок цілого комплексу адміністративних правил та процедур. При цьому одним з ключових параметрів тут виступає система оцінювання ризиків та повнота і достовірність інформації, що подається платниками у звітності. Здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків, у встановленому законом порядку, є однією з найбільш важливих функцій державної фіскальної служби України. Одним з найефективніших методів контролю вважається контроль-перевірочна робота, яка є

найскладнішим та найконфліктнішим пунктом взаємин між платником і контролюючим органом. Тому, важливим аспектом роботи контролюючого органу є максимально результативне та ефективне її здійснення.

Національний та наднаціональний рівень використання податкової інформації не є ізольованими один від одного. З одного боку, забезпечується повнота, актуальність та своєчасність надання інформації з внутрішньодержавних баз даних (національний рівень) до міждержавних (наднаціональний рівень), а з іншого – забезпечується можливість оперативно та у повному обсязі забезпечити виконавців на державному рівні податкового контролю інформацією, отриманою з міждержавних баз (рис. 5.11). Формування системи податкового контролю на основі системно побудованого інформаційного середовища, дозволить суттєво підвищити ефективність контрольних заходів. Органічна взаємодія різних рівнів інформаційних потоків, дозволить найбільш ефективно використовувати ті можливості, які обмін інформацією на наднаціональному рівні надає для досягнення власних внутрішніх цілей України у сфері податкового контролю, розширити базу оподаткування в умовах, коли в країні відбувається перехід від каральної до сервісноорієнтованої моделі побудови фіскальної служби.

Таким чином, органи Державної податкової служби зможуть оперативно:

- отримувати надійні дані, які було згенеровано в інших органах влади та уповноважених осіб, щодо об'єктів оподаткування та активів, наявних у власності фізичної особи, що сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю за сплатою податків з доходів та майна фізичних осіб;

- своєчасно та у повному обсязі накопичувати та передавати інформацію щодо доходів і активів нерезидентів в Україні за стандартом CRS у відповідності із міжнародними зобов'язаннями;

- отримувати інформацію із закордонних джерел щодо доходів резидентів країни за межами країни.

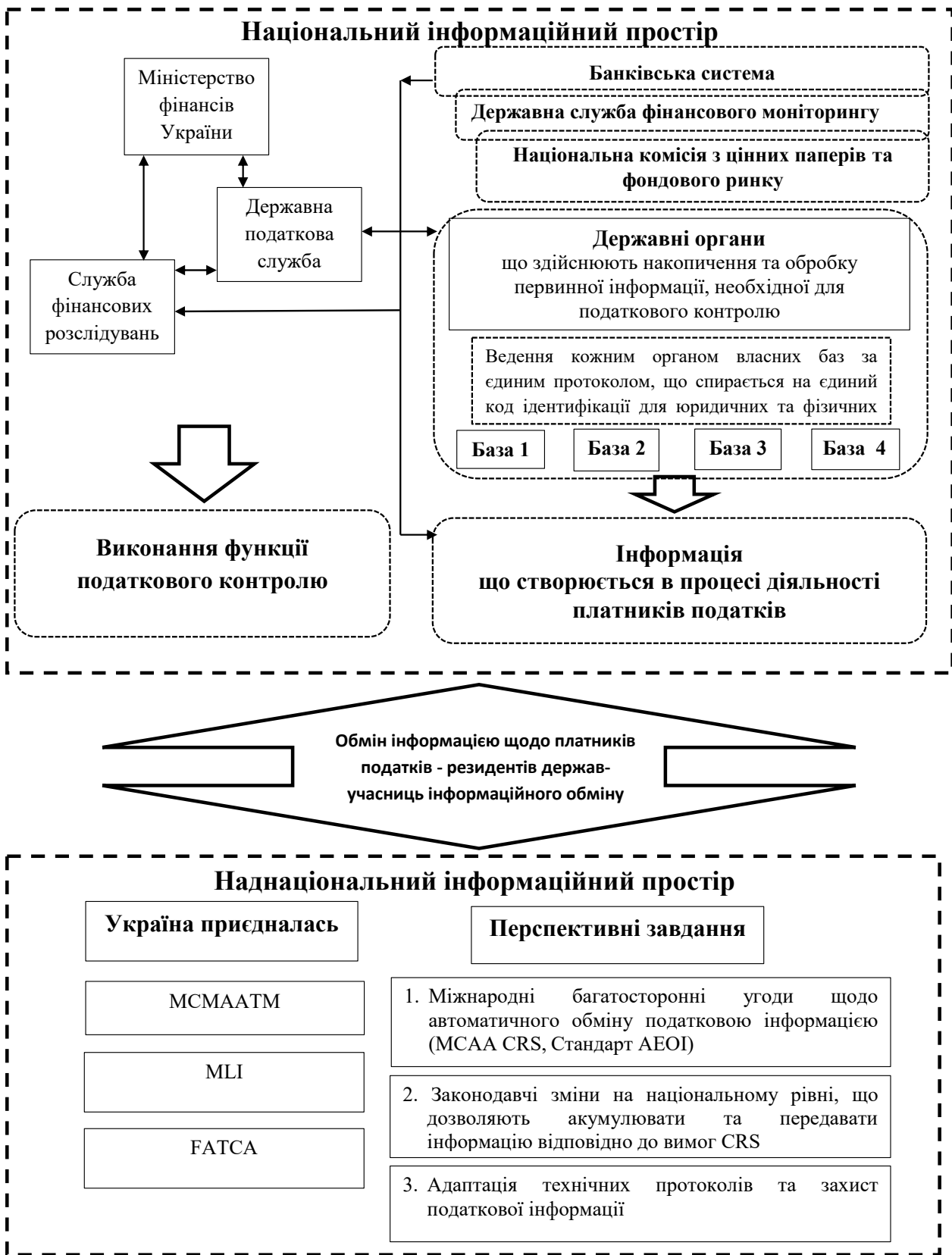


Рис. 5.11 Структурно-логічна схема організації інформаційного середовища в податкових цілях

Джерело: складено автором за [222, с. 52]

Запропонована нами структурно-логічна схема організації інформаційного середовища в податкових цілях, яка враховує різні рівні національного та наднаціонального обігу податкової інформації щодо фізичних та юридичних осіб, дозволить оперативно отримувати інформацію зі спеціальних баз (база реєстрації транспортних засобів МВС, Державний реєстр речових прав на майно, база реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб, Державний земельний кадастр, Національна депозитарна система тощо), співставляти її та виявляти асиметрію інформації в податкових цілях. Це сприятиме не лише формуванню якісного контролю податкових зобов'язань, але і дозволить в межах країни сформувати надійне та достовірне інформаційне середовище для усіх органів влади, включно із МВС, Мінсоцполітики, Міносвіти та Мінздорів'я тощо. Інформаційне середовище у такому форматі стане основою для автоматичного обміну податковою інформацією на міжнародному рівні за стандартом CRS.

Узгодженість і систематизація національного інформаційного простору, як необхідна передумова налагодження обміну податковою інформацією на наднаціональному рівні, дозволить якісно підвищити ефективність роботи національних податкових органів в умовах переходу на сервісноорієнтовану модель роботи.

Для забезпечення ефективного обміну податковою інформацією на наднаціональному рівні необхідно здійснити такі кроки: підписати міжнародні багатосторонні угоди щодо автоматичного обміну податковою інформацією (МCAA CRS, Стандарт АЕОІ).

Для забезпечення ефективного обміну інформацією на національному рівні необхідно: підготувати та прийняти відповідні зміни в нормативно-правовому забезпеченні на національному рівні, що дозволяють акумулювати та передавати інформацію відповідно до вимог стандарту АЕОІ; розробити та прийняти єдиний стандарт зберігання, обробки та надання доступу до інформації про активи, рахунки, господарську діяльність та окремі операції фізичних осіб, що дозволить, при збереженні відомчих баз даних, забезпечити уніфікований обмін інформацією як на горизонтальному, так і на вертикальному рівнях; привести існуючі бази даних та розроблення і запровадження нових у відповідність вищезазначеному стандарту; внести комплексні зміни до законодавства, що регулює питання збирання, збе-

рігання, обробки та надання доступу до податкової інформації про юридичних та фізичних осіб таким чином, щоб забезпечити функціонування автоматичного обміну інформацією на національному та наднаціональному рівнях; розробити і впровадити у практику діяльності фіскальних органів методики податкового контролю, що ґрунтуються на результатах аналізу даних, отриманих, в тому числі, за результатами обміну податковою інформацією на національному та наднаціональному рівнях; розробити національну програму добровільного розкриття інформації у податкових цілях, що буде прийнятна для платників та ефективна для фіскального відомства (як приклад, запровадження процедури податкової амністії/легалізації активів).

Синергія інформаційних потоків національного та наднаціонального рівня забезпечить формування моделі контролю на якісно новому рівні, дозволить повноцінно і з високим ступенем надійності реалізовувати ризико-орієнтовані методи податкового контролю і управління податковими ризиками.

Особливу увагу слід звернути на доступність інформації компетентним органам, таким як Податкова служба, Національний банк України, Державна служба фінансового моніторингу. Водночас, зазначена робота має суттєво вплинути на прозорість умов ведення бізнесу в країні, умов оподаткування та посилити інвестиційну привабливість і надійність держави в глобальному середовищі.

5.3 Інституційні умови та практичні інструменти запобігання, виявлення і припинення корупційних порушень у фіскальних органах, як умова забезпечення конкурентоспроможності податкової системи

Трансформація інституційних та економічних умов в країні і активна інтеграція глобальні економічні процеси знаходяться під тиском ризиків, які притаманні країнам, під час реалізації реформ. Як вже зазначалося в п. 5.1, для України такими ризиками системного характеру в економічній сфері є тінізація економіки, ухилення від оподаткування та корупція, які викривлюють економічні та соціаль-

ні процеси та є загрозою для розвитку правової держави. Однією з найгостріших проблем в сучасному українському бізнес-середовищі є корупція у фіскальному відомстві (проте це не меншою мірою стосується усіх правоохоронних відомств).

Корупція, як суспільне явище, має один з найвищих рівнів суспільної небезпеки, оскільки не тільки радикально знижує ефективність державного управління, але і пригнічує ділову і соціальну активність громадян, деформує конкурентне середовище та економічний зміст господарських операцій.

Програмою діяльності Уряду передбачено окремі напрями, що стосуються системної протидії ухиленню від оподаткування та корупції, адже неможливо ефективно запобігати ухиленню від оподаткування у разі, коли відповідальний за це орган має високі корупційні ризики. Розробка та практична реалізація заходів, спрямованих на запобігання корупції та боротьбу з нею передбачає реалізацію системної роботи з виявлення та визначення рівня корупції у конкретному підрозділі, а також, протидії зазначеному явищу шляхом запобігання та боротьби.

Сучасні українські реалії щодо впровадження ефективних механізмів протидії корупції, як і тіншовій економіці, потребують не лише гармонізації вітчизняного законодавства з відповідними актами Європейського союзу, але і з'ясування факторів, що формують підґрунтя для корупційних дій, їх форм і проявів. За опитуванням в 2011 році, в Україні корупція посідала четверте місце серед інших проблем, що стояли перед країною (їх було визначено дванадцять), після проблем низького рівня життя населення, низької якості охорони здоров'я та безробіття [290, с. 17], втім, уже в 2018 році проблема корупції посіла вже третє місце після проблем низького рівня життя і військових дій на Сході країни [115]. Причому, 41,6% громадян, оцінюють фіскальне відомство, як корумповане. Це відносно нижчий показник від сприйнятті корупції у прокуратурі (54,3%), проте є значним не лише через значення, але і через відсоток громадян, що стикаються із податковими органами, який є в рази вищим, ніж громадян, що стикаються із діяльністю прокуратури [115].

Світовим банком, експертами ООН та Transparency International (далі ТІ) корупція визначається, як "зловживання державною владою для особистої вигоди" [524]. У Кримінальній конвенції про боротьбу з корупцією, під корупцією ро-

зуміється активний та пасивний підкуп національних та іноземних посадовців, суддів, членів громадських та міжнародних організацій, парламентських зборів, зловживання впливом у корисних цілях, підкуп у приватному секторі [119]. Тобто концептуально корупція – це взаємодія економічних агентів та інститутів, спровокована прагненням отримати економічні вигоди, що і обумовлює різновиди корупції. Вважаємо можна виділити такі найпоширеніші їх форми та прояви (табл. 5.1), які ґрунтуються на способах незаконного збагачення.

Таблиця 5.1

Різновиди корупції та форми їх прояву

Різновид корупції	Форма прояву
Отримання незаконної винагороди від інших осіб	Хабарництво
Сприяння власній або афілійованих осіб підприємницькій діяльності	Зловживання владою, політичним впливом або службовим становищем, не поєднане із хабарництвом
Розкрадання коштів, майна або майнових прав, що перебувають у віданні посадової особи, з використанням її службового становища	Зловживання владою, політичним впливом або службовим становищем, поєднане із розкраданням

Джерело: складено автором [187, с. 99]

Слід звернути увагу на тісний зв'язок корупційних діянь із господарською діяльністю. Це означає суттєвий вплив на економічні процеси, а значить і на економічну конкурентоспроможність як на рівні країни, так і на рівні окремих суб'єктів господарювання, через викривлення корупційними діяннями конкурентних умов ведення бізнесу.

До найбільш уразливих сфер корупції відносяться митна та податкова сфера, де працівники органів мають достатньо влади, повноважень і мотивів для здійснення корупційних дій, при недостатньому контролі та заходах запобігання корупції.

Отримання незаконної винагороди може відбуватися через хабарництво, тоді як сприяння власній або афілійованих осіб підприємницькій діяльності передбачає отримання законного доходу протиправним шляхом. Окремим різновидом є

розкрадання коштів, майна або майнових прав, що перебувають у віданні посадової особи, з використанням її службового становища, при цьому можливе поєднання третього виду корупції з першим та другим, коли сприяння в отриманні державного замовлення на певні товари або послуги (для афілійованої особи, або третьої особи за незаконну винагороду), супроводжується завищенням цін на такі товари або послуги, що призводить до втрат держави через розкрадання. Слід зазначити, що описані різновиди корупції необхідно враховувати при проектуванні та розробці програм і стратегій реформ у сфері запобігання та протидії корупції у органах влади та фіскальному відомстві зокрема.

Корупція в органах ДПС/ДФС – системний тип правопорушення, де мотивацією є – збагачення за рахунок системи усіх ланок управління. Системна корупція сама себе підтримує та генерує і є притаманою для правоохоронної системи України, митних та податкових органів. Намагання побороти її лише за допомогою методів прямого впливу (вибіркового покарання за корупційні діяння) не буде ефективним, оскільки неподоланими залишаться системні проблеми інституційного характеру та чинники соціально поведінкових трансформацій у суспільстві, а також наявні моделі поведінки та способу дій платників податків, працівників і керівництва ДПС/ДФС. Інституційна пам'ять (або ефект “залежності від минулого” – path dependence [372]) - звичка роками діяти усталеним чином, не дозволяє докорінно змінити окреслену ситуацію, що наочно видно зі спроб реформування структури та роботи відомства. Це означає, що мають відбуватися поступові зміни у цій сфері, які з кожною новою ітерацією будуть трансформувати інституційну пам'ять та змінювати сприйняття корупційних діянь не лише через жорсткі методи впливу, але і завдяки «м'яким» методам контролю [372, 464]. Для ефективної протидії корупції необхідно сформувати інституційне середовище, яке буде відповідати на запити громадського суспільства та враховувати ефект «залежності від минулого», особливості існуючих ментальних, поведінкових та організаційних умов.

Глобальні ризики оподаткування, де ухилення від сплати податків визнано глобальним ризиком економічного характеру [506], завжди супроводжуються пи-

таннями контролю та адміністрування. Як зазначалося в п. 3.3 даного дослідження, комплексна оцінка адміністрування податків в рамках спеціального діагностичного інструменту TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT [22]) охоплює такі важливі напрями діагностики діяльності податкових органів як [483] підзвітність та прозорість податкових органів перед урядом та громадськістю. В рамках цього напрямку аналізуються такі параметри, як готовність співробітників податкового відомства застосовувати етичні норми і процедури, в т. ч. кодекси поведінки посадових осіб податкового відомства, наявність механізмів внутрішнього контролю, відповідальність відділу внутрішніх розслідувань, залучення до контролю громадян та громадськість. Проте, інструмент діагностики основну увагу приділяє саме наявності в арсеналі податкового відомства м'яких інструментів впливу на доброчесність працівників і практично не дає відповіді на питання ефективності наявних в розпорядженні податкового відомства інструментів.

Необхідно наголосити, що інструменти реалізації боротьби та запобігання корупційним проявам будуть різними. Під боротьбою слід розуміти виявлення проявів корупції у формах викриття конкретних фактів корупційних правопорушень, або виявлення ознак корупції, і подальше їх припинення шляхом вжиття заходів правового реагування (притягнення до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної відповідальності), які роблять неможливим подальше вчинення посадовою особою корупційних дій.

Актуальним питанням у наукових колах та експертному середовищі є інструментарій виявлення корупції у фіскальних органах. Виявлення корупції не може обмежуватися виключно виявленням фактів конкретних корупційних порушень. Світова та вітчизняна практика правотворення та правозастосування при протидії суспільно небезпечним явищам у сфері оподаткування, визнає дві форми виявлення таких явищ, та застосування за результатами використання цих форм відповідних заходів реагування: виявлення конкретних фактів вчинення певною особою (або групою осіб) діянь, що безпосередньо завдають шкоди охоронюваним

законом правам та інтересам громадян в сфері оподаткування; виявлення ознак того, що певне діяння могло бути скоєно, або може бути скоєно у майбутньому.

Принциповою відмінністю є те, що при застосуванні першої форми підлягає доведенню весь комплекс обставин (як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру), що свідчить про вчинення протиправного діяння: факт вчинення конкретного діяння; ступінь причетності конкретних осіб до такого діяння, та мотиви кожної з цих осіб.

Для другої форми характерним є виявлення лише певних ознак того, що протиправне діяння було вчинено, або може бути вчинено у майбутньому, де вже сам факт наявності цих ознак є підставою для застосування заходів правового реагування. Важливим фактором, що повинен впливати на визначення допустимості застосування першої та другої форми виявлення протиправних діянь до категорії діянь, що містять ознаки корупційних порушень, слід віднести також мету виявлення того чи іншого діяння.

Виявлення корупційних діянь у фіскальних органах здійснюється з метою їх припинення, відшкодування завданої державі та охоронюваним законом правам та інтересам громадян шкоди, та запобігання вчиненню корупційних дій у майбутньому. З метою відшкодування завданої шкоди може застосовуватися виключно виявлення корупції у формі викриття конкретних корупційних діянь працівників фіскальних органів, бо інакше неможливо встановити конкретний обсяг завданої шкоди. У той же час, у цілях припинення корупційних діянь, та попередження їх здійснення у майбутньому, може бути застосоване виявлення корупції у формі викриття певних її ознак. Виявлення лише певних ознак, а не конкретного факту корупції, як підстави для застосування відповідних заходів правового реагування, означатиме, що їх застосування буде ґрунтуватися на припущенні. Наприклад, якщо спосіб життя певної посадової особи, та обсяг її видатків не відповідають рівню її офіційних доходів, це може бути ознакою корупції, але так само може і свідчити про те, що особа ухиляється від сплати податків, не скоюючи при цьому корупційних діянь. Але заходи реагування до такої особи будуть застосовуватися саме за порушення антикорупційного законодавства, і матимуть як юридичні, так

і моральні наслідки (фактичне звинувачення особи у корупції). Саме тому виявлення протиправних діянь, як підстави для застосування заходів правового реагування, у формі викриття лише певних їх ознак, можуть застосовуватися тільки до діянь, суспільна небезпека яких є високою, яким є корупція в органах ДПС.

Специфіка кожної із зазначених вище форм виявлення корупції визначає і перелік механізмів, що будуть використовуватися при застосуванні таких форм. Для першої характерними є класичні механізми правоохоронної та інспекційної діяльності, а для другої – аналітично-спостережні механізми, що ґрунтуються на непрямих методах. Так, до правоохоронних механізмів відносять: діяльність правоохоронних органів з викриття адміністративних правопорушень; оперативно-розшукова діяльність; слідча діяльність. До інспекційних механізмів відносять: періодичні перевірки діяльності органу державної влади, або окремого службовця; службові розслідування за конкретними фактами порушень державним службовцем прав і свобод громадян. Також застосовуються аналітично-спостережні механізми, що реалізуються через: контроль доходів та видатків державного службовця і афілійованих з ним осіб; оцінка рівня корумпованості державного органу на основі кількості виявлених фактів корупції на певну кількість співробітників за певний проміжок часу; оцінка рівня суспільної довіри до фіскального органу на основі даних соціологічних досліджень.

Удосконалення заходів виявлення корупції та притягнення винних осіб до відповідальності є завданням, що більшою мірою покладено на правоохоронні органи та спеціальні органи, які ведуть боротьбу з корупцією. До цієї діяльності мають бути залучені всі учасники суспільних відносин, а їх практичне втілення та реалізація покладається на державу, правоохоронні органи та суддів. Дієвість заходів виявлення корупції та притягнення винних осіб до відповідальності є попереджувальним та стримуючим фактором у вчиненні правопорушень з ознаками корупції. Ці заходи є складовими елементами адміністративного примусу, що виражає волю держави [297].

Заходи запобігання корупції спрямовані не на фактичні вчинки, а на можливість проявів корупції, недопущення здійснення конкретних корупційних дій. Во-

ни, у контексті корупції, мають на меті не дозволити вчинити протиправний вчинок, та спрямовані на попередження та запобігання правопорушенням з ознаками корупції. Вони застосовуються, коли правопорушення лише передбачається, носять превентивний характер та виражаються у встановленні певних правил поведінки, заборон, обмежень. В основі запобігання корупції покладено філософію «м'якого» контролю,

З 2015 року в Україні функціонує принципово нова система нормативно-правового забезпечення реалізації державної антикорупційної політики, яка має переважно превентивний характер і орієнтована на створення в суспільстві ефективних механізмів попередження корупції. В Україні замість фрагментарного законодавства створено систему антикорупційного законодавства, яке охоплює всі сфери суспільного життя і включає різні види нормативно-правових актів.

Основним антикорупційним нормативно-правовим актом в Україні є Закон України «Про запобігання корупції» [71]. Відносини, що виникають у сфері запобігання і протидії корупції, регулюються цим Законом, іншими законами і міжнародними договорами України, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, а також прийнятими на їх виконання іншими нормативно-правовими актами. Додатково для органів ДПС складовою антикорупційного законодавства є Податковий кодекс України, як нормативно-правовий акт, що визначає перелік і порядок виконання процедур, які виконуються, або виконання яких контролюється співробітниками фіскальної служби, в тому числі ті елементи процедур, що мають антикорупційну спрямованість. Безперечно, наведений перелік не є вичерпним і включає лише основні нормативно-правові акти у сфері запобігання і протидії корупції. За таких умов посилюється значення вимог до доброчесної поведінки осіб, уповноважених на виконання функцій держави, які мають бути ними засвоєні як норми повсякденної поведінки.

Заходи із виявлення корупції у фіскальних органах. Як вже зазначалося вище, на сьогодні існують дві форми викриття корупційних проявів, як основи для при-

йняття рішень – викриття конкретних фактів вчинення корупційних дій, та виявлення ознак корупції.

Щодо першої форми, то заходи реалізації викриття корупційних проявів достатньо розроблені в Україні як у правовому, так і у організаційному аспектах: Модернізовано законодавство з питань протидії корупції; у державі застосовуються сучасні Кримінальний та Кримінальний процесуальний кодекси, ухвалено законодавство з розшуку та управління активами, здобутими корупційним шляхом, що забезпечують можливість здійснювати кримінальне переслідування осіб, які підозрюються у вчиненні корупційних дій, у відповідності зі стандартами європейського співтовариства – це сприяє визнанню на міжнародному рівні рішень, прийнятих в антикорупційних справах, і дає змогу отримувати допомогу у боротьбі з корупцією з боку інших держав, в тому числі у питаннях пошуку та конфіскації активів, що здобути через корупційні дії; утворено національну систему спеціалізованих органів у сфері боротьби із корупцією – Національне антикорупційне бюро, Національне агентство з питань запобігання корупції, Антикорупційна прокуратура тощо. Втім, залишається відкритим питання, пов'язане із можливостями більш активних дій у сфері виявлення конкретних фактів корупції – це питання можливості проведення оперативних заходів, спрямованих на ініціативну перевірку доброчесності працівників фіскальної служби.

При усіх перевагах, що надає сьогодні діюче законодавство правоохоронним органам, незмінною залишається сама парадигма доведення корупційних дій – документування факту отримання неправомірної винагороди, що відбувається між вигодонабувачем, і третьою особою, яка таку винагороду надає. Відповідно, здійснити повноцінне документування, а тим більше – доведення факту того, що така винагорода мала саме корупційний характер (а не являла собою, наприклад, позичені кошти), можливо виключно за умови повного співробітництва з правоохоронними органами з боку одного з учасників корупційних відносин (майже завжди таким учасником виступає хабародавець). Втім, це не завжди можливо з наступних причин:

- хабародавець, що здійснює підприємницьку діяльність, розуміє, що після викриття ним хабароотримувача, він може зазнати упереджене ставлення з боку працівників ДФС у майбутньому. Ця загроза має підвищений ризик реалізації у разі, коли відповідний орган вже достатньо сильно вражений корупцією, а отже, викриття окремих корупціонерів не тільки не оздоровлює ситуацію у колективі, а навпаки – стимулює інших працівників, що схильні до корупційних дій, мобілізуватися у захисті джерел своїх незаконних статків;

- хабародавець сам не зацікавлений у викритті корупційної схеми, оскільки метою надання ним хабара було не відновлення законності стосовно нього, а навпаки – прикриття хабароотримувачем його незаконних дій. Така ситуація є особливо небезпечною, оскільки недоброчесний підприємець у такий спосіб отримує конкурентні переваги, а інші підприємці, розуміючи цю ситуацію, але не маючи можливості виправити викривлення конкурентного середовища, починають також вдаватися до встановлення корупційних зв'язків, що призводить до постійного розширення корупційної мережі та подальшого викривлення конкурентного середовища.

У чинному антикорупційному законодавстві детально опрацьовано питання конфлікту інтересів, що виникає у державного службовця при виконанні своїх обов'язків, і запропоновано шляхи його вирішення. В той же час зберігається ряд недоліків, а саме: неможливість проводити активні заходи із викриття корупціонерів, особливо латентних, через пряму заборону пропонування неправомірної вигоди; не завершено реформу застосування методів фінансового контролю доходів і витрат державних службовців, що призводить до збереження формалізму у цьому питанні; не регламентовані аналітично-спостережні методи антикорупційної діяльності, що дозволяли б не тільки викривати корупційну діяльність окремих осіб, але і визначати рівень корумпованості органів державної влади на інтегральному рівні, що є необхідним, для своєчасного вжиття організаційно-правових заходів.

Таким чином, існує щонайменше дві причини для того, аби для викриття корупціонерів у фіскальній службі застосовувати оперативні комбінації, коли відповідними оперативними підрозділами створюється спеціальний суб'єкт господарювання, який застосовується для включення в корупційні схеми і дозволяє най-

більш ефективно задокументувати усю систему корупційних зв'язків, у тому числі – шляхом активної пропозиції встановити корупційні зв'язки посадовим особам фіскальної служби, які обґрунтовано підозрюються у корупції.

Проте, на сьогодні для такої діяльності існує правова перешкода у вигляді ст.370 КК України «Провокація підкупу» [120]. На сьогодні закон не просто не дає можливостей для реалізації необхідних оперативних заходів, але і прямо визначає їх, як кримінально каране діяння. Разом з тим, не можна не погодитися, що правові обмеження можливостей провокації підкупу теж мають під собою об'єктивні підстави. Фактично, межею застосування провокації підкупу має стати той стан особи, коли вона сама схильна до отримання хабарів і прийняла їх пропозиції добровільно. У разі, коли схиляння посадової особи до прийняття хабара досягається через примус, або використання її скрутного становища – така провокація підкупу з боку посадових осіб державних органів має залишатися протиправним і кримінально караним діянням.

З огляду на це, для підвищення ефективності виявлення корупції у формі викриття конкретних фактів скоєння корупційних дій, доцільно здійснити наступні кроки у галузі нормативного забезпечення діяльності відповідних органів [187, с. 102] (Додаток П):

1. Виключити зі статті 370 КК України положення, що стосуються відповідальності за провокацію підкупу посадової особи органу державної влади, залишивши лише відповідальність за провокацію здійснення підкупу стосовно громадян, які не є державними службовцями (тобто відповідальність за схиляння громадянина до того, аби він запропонував надати неправомірну винагороду посадовій особі органу державної служби).

2. Внести зміни до законодавства з питань оперативно-розшукової діяльності, передбачивши можливість застосування провокації підкупу до посадових осіб органів державної влади, але встановивши при цьому чітку регламентацію такого оперативного заходу, в тому числі – заборону здійснювати провокацію підкупу у поєднанні із загрозою застосування насильства, а так само – стосовно особи, щодо якої достовірно відомо, що вона перебуває у скрутному становищі (тобто є на момент провокації підкупу підвищено вразливою для таких пропози-

цій), з чітким переліком підстав для того, щоб вважати особу такою, яка перебуває у скрутному становищі.

3. Доповнити Кримінальний кодекс України окремою статтею, що буде встановлювати кримінальну відповідальність за провокацію підкупу, здійснену стосовно службової особи органу державної влади, з порушенням встановленого законодавством про оперативно-розшукову діяльність порядку.

4. Доповнити Кримінальний процесуальний кодекс України положеннями про те, що особа може бути звільнена від кримінальної відповідальності за отримання хабара, у разі, якщо отримання такого хабара стало результатом провокації підкупу в той час, коли особа перебувала у скрутному становищі.

Внесення відповідних змін до законодавства і впровадження на цій підставі відповідної практики правоохоронних органів дозволить підвищити ефективність протидії корупції.

Друга форма – викриття корупційних дій реалізується шляхом виявлення їх ознак. Слід зазначити, що на сьогодні цей напрямок законодавством врегульований недостатньо. Зрозуміло, що стосовно тих державних структур, які глибоко вражені корупцією, застосування лише викриття конкретних фактів вчинення корупційних дій недостатньо – в умовах, коли корупція стає частиною корпоративної культури відповідного органу, заміна декількох працівників іншими (навіть якщо попередні були звільнені через притягнення їх до відповідальності за корупцію) не призведе до очищення від корупції відповідного органу. Скоріше навпаки, в умовах корумпованості інших працівників нові співробітники органу з часом теж будуть залучені до функціонування корупційних мереж, або тим чи іншим способом примушені залишити службу у такому органі. Недостатню ефективність класичних методів боротьби з корупцією можна бачити на прикладі аналізу даних, щодо притягнення до адміністративної відповідальності.

Статистика, що доступна для аналізу не дає можливості оцінити, інформацію щодо притягнутих до адміністративної відповідальності за корупційні правопорушення саме у фіскальному відомстві, проте, якщо порівнювати незначну кількість виявлених фактів взагалі у бюджетній сфері із результатами опитування громадян, що наведені вище, то можна зробити висновок, що така робота в Україні не є ефективною. Аналіз доступних даних свідчить, що, наприклад в 2013 році

до адміністративної відповідальності за вчинення корупційних правопорушень притягнуто 1696 осіб, за ознаками кримінальної корупції до суду направлено 1754 правопорушень, а засуджено за вчинення кримінальних корупційних правопорушень 799 осіб [84, с. 3-6] (Додаток Р). У 2018 році виявлено 9 155 корупційних кримінальних правопорушень, притягнуто до кримінальної відповідальності за вчинення корупційних правопорушень 2 565 осіб (проти 2400 в 2017 році), направлено до суду з обвинувальним актом – 2 226 правопорушень (проти 2 051 в 2017 році). При цьому, у 2018 році кримінальними корупційними правопорушеннями завдано збитків на суму майже 5,5 млрд. гривень., з яких відшкодовано державі лише 601,5 млн. грн., у тому числі органами, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства – 708 тис. грн. Як видно, суми виявлених завданих збитків корупційними правопорушеннями на порядки відрізняються від тих сум, що відшкодовані державі, що також свідчить про складність процесу відшкодування та низьку ефективність такої роботи сьогодні. За результатами розгляду обвинувальних актів в 2018 році засуджено 766 корупціонерів, у тому числі 53 особи – до позбавлення волі [304], що не сильно відрізняється від аналогічного показника п'ятирічної давності. Така статистика існує в умовах, коли Україна посідає 120 місце серед 180 країн у світовому рейтингу сприйняття корупції [369].

У такій ситуації необхідним є прийняття рішення щодо проведення більш радикальних заходів з очищення відповідного органу (або структурних підрозділів) від осіб, які беруть безпосередню участь у корупційній діяльності, або виявляють лояльність щодо неї. При цьому визначення наявності підстав для застосування таких підходів має ґрунтуватися на використанні аналітично-спостережних механізмів, чітко регламентованих законодавством. Для прикладу, з направлених у 2018 році до суду кримінальних проваджень (2226 справ), майже кожна п'ята – про одержання неправомірної вигоди (691), половина – привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (1 733) [304].

На сьогодні чинне законодавство передбачає застосування лише двох аналітично-спостережних механізмів: контроль фінансового стану державного службовця та членів його родини (причому останніх – фактично за їх згодою, що перед-

бачено ч. 7 ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції» [71]; вивчення способу життя державного службовця без конкретних правових наслідків такого вивчення.

При цьому юридична відповідальність посадових осіб за порушення, що можуть бути виявлені при застосуванні цих механізмів, передбачена лише за формальними ознаками – неподання, або несвоєчасне подання декларації, зазначення у декларації неправдивих відомостей (що може бути викрито або внаслідок помилки, або виключно за умови доведення факту отримання неправомірної вигоди від конкретного корупційного порушення, а в останньому випадку для особи наступить відповідальність за іншими статтями кримінального законодавства). Таким чином, на сьогодні застосування аналітично-спостережних механізмів для боротьби з корупцією зводиться, переважно до формальних процедур.

Необхідною є модернізація механізмів викриття ознак корупції таким чином, щоб за результатами застосування цих механізмів існувала можливість прийняття конкретних правових рішень, але при цьому зберігати максимально можливу індивідуалізованість покарання. При цьому слід розуміти, що застосування аналітично-спостережних механізмів завжди ґрунтується на припущеннях, тобто, певний набір ознак вважається підтвердженням наявності якоїсь події, хоча однозначно довести, що мала місце саме така подія неможливо.

Наприклад, при співставленні доходів та витрат державного службовця може бути з'ясовано, що витрати такої особи значно перевищують її доходи. Така ситуація може бути пояснена тим, що особа має корупційні статки, які, зі зрозумілих причин, не відображає в офіційній фінансовій звітності, але, так само можливо, що приховані статки особи мають некорупційний характер - наприклад, особа здійснює у вільний час індивідуальну трудову діяльність у якості фрілансера, і така діяльність не викликає конфлікту інтересів із державною службою. Більш того, можлива ситуація, коли додаткова трудова діяльність особи не суперечить обмеженням, встановленим законодавством для державних службовців (особа може займатися індивідуальною викладацькою діяльністю), і пов'язана лише з приховуванням доходу від оподаткування. Відповідно, застосування методу конт-

ролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки, може однозначно свідчити лише про те, що така особа має незадекларовані доходи, але визначення джерела походження таких доходів може бути лише предметом припущення.

В той же час, враховуючі особливу суспільну небезпечність корупції, та негативні наслідки застосування невибіркових методів боротьби з нею, вважаємо, що для досягнення позитивного ефекту, допустимим є застосування законодавчо закріплених припущень щодо походження незадекларованих доходів державного службовця, та застосування на цій підставі санкцій до такого службовця. При цьому слід взяти до уваги, що особа, уповноважена на виконання функцій держави, має відповідати підвищеним вимогам щодо її доброчесності, оскільки недотримання законів з боку державних службовців (навіть якщо таке недотримання законів не пов'язане із корупцією) призводить до правового нігілізму інших членів суспільства. Особливе значення це має для працівників ДПС, оскільки вони уповноважені на виконання функцій держави, пов'язаних саме зі стягненням з платників податків частини їх доходу. Враховуючи, що виконання податкового обов'язку не може позитивно сприйматися переважною більшістю платників, формуючи певний опортунізм, особи, що представляють у податкових відносинах інтереси держави, повинні мати бездоганну репутацію в очах суспільства.

Тому доцільним є впровадження у практику протидії корупції методу контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки [223, с.286]. Це може стати ефективним інструментом очищення органів ДПС від співробітників, які здійснюють корупційні вчинки, а також тих, чия доброчесність є недостатньою. Одночасно впровадження такого методу для контролю за доходами та видатками державних службовців.

Впровадження методу контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки, у податкове та антикорупційне законодавство є перспективним з позиції визнання його нормативної та суспільної легітимності. Метод дозволяє

математично точно вирахувати і базу оподаткування, оскільки в його основі лежить саме математична операція порівняння двох показників, що мають грошовий вираз і співставити доходи з витратами. При застосуванні такого методу будуть здійснюватися антикорупційні заходи не лише превентивного та контрольного спрямування, але, при виявленні невідповідності доходів та витрат, буде можливість нараховувати податку на доходи фізичних осіб [223, с. 292].

Метод буде спрямовано на викриття осіб, що отримують корупційні доходи. Розроблений нами Проект Закону щодо запровадження зазначеного методу наведено у Додатку М. Проектом передбачається мінімальне значення прихованого доходу, до якого застосовуються непрямі методи – 50 мінімальних заробітних плат. Якщо встановлений з використанням непрямих методів прихований дохід буде менше цієї суми – нарахування податкових зобов'язань з такого доходу не проводиться, і заходи, передбачені антикорупційним законодавством не застосовуються. Таке застереження дозволить не тільки запобігти можливим зловживанням при використанні відповідного методу, але і сприятиме тому, щоб такий метод впливу застосовували до осіб, незадекларовані статки яких є значними, а службове становище – високим.

Необхідною передумовою запровадження цього методу є подання усіма особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та їх рідними (у розумінні статті 1 Закону України «Про запобігання корупції») так званої «нульової декларації» [187, с. 102] та впровадження обов'язкового щорічного декларування, як в межах антикорупційного законодавства, так і в межах податкового. Однак таке декларування має стосуватися всіх осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та близьких їм осіб (у розумінні статті 1 Закону України «Про запобігання корупції»).

Як механізми викриття конкретних фактів корупції, так і механізми виявлення її ознак у вигляді методу порівняння доходів та витрат державних службовців є методами індивідуальної дії, що застосовуються безпосередньо до осіб, які скоїли корупційне порушення, або саме у їх діяльності вбачаються ознаки коруп-

ції. В той же час, необхідним є запровадження методів, які дозволять здійснювати об'єктивну оцінку роботи керівників відповідних структурних та територіальних підрозділів ДФС щодо запобігання та боротьби з корупцією у підконтрольному підрозділі. За результатами застосування таких методів рішення буде прийматися не стосовно особи, що безпосередньо винна у корупції, а стосовно особи, яка несе відповідальність за організацію роботи. Але враховуючи, що альтернативою бездіяльності (або недостатньо активній діяльності) керівного складу підрозділів ДФС у боротьбі із корупцією в підрозділах, які вони очолюють, є застосування невибіркових методів припинення корупції – такий підхід є допустимим і виправданим. При цьому необхідно, щоб відповідні методи оцінки, і можливі наслідки їх застосування були закріплені безпосередньо у законі – це дозволить як запобігти маніпулюванню із застосуванням таких методів, так і перешкодить у подальшому відновленню некомпетентних керівних працівників ДФС на посадах через суд.

Основними принципами, на яких має ґрунтуватися оцінка рівня корумпованості підрозділу, і, відповідно, оцінка ефективності роботи його керівника у сфері протидії корупції повинні бути: об'єктивність – показники мають отримуватися в результаті використання різних методів спостереження, які застосовуються різними, незалежними один від одного суб'єктами, що дозволить взаємно контролювати їх неупередженість; відповідність предмету дослідження – показники мають демонструвати різні аспекти наявності у структурному підрозділі ДФС саме корупційних проявів, на них не повинні впливати інші негативні чинники.

З огляду на це, доцільно застосовувати такі методи оцінки (див. Додаток С):

- Аналізу показників викриття фактів корупції, сутність якого полягає у тому, що оцінці піддається статистична інформація про виявлені у відповідному підрозділі факти корупційних дій, в тому числі: кількість таких фактів на 10 працюючих у підрозділі співробітників (виходячи із поточної штатної чисельності територіальних та структурних підрозділів ДФС), що виявлені за календарний рік – демонструє ступінь враження підрозділу корупцією; стаж роботи працівника, яким скоєно корупційний вчинок (до 1-го року, від 1-го до 3-х років, більше 3-х

років) – демонструє термін за який основна частка корумпованих працівників долучається до корупційних дій; наявність підтверджених фактів корупції у діях співробітника, що працював на посаді до призначення на неї того співробітника, корупційні дії якого є предметом поточного статистичного спостереження – демонструє наявність, або відсутність стійких корупційних чинників, що призводять до залучення працівників ДФС до корупційних дій; кількість викритих фактів ухилення від оподаткування, для здійснення яких використовувались спеціально створені (або придбані) суб'єкти господарювання, що перебувають на обліку у відповідному територіальному підрозділі ДФС – демонструє наявність латентної корупції у вигляді прикриття співробітниками відповідного органу ДФС схем ухилення від оподаткування.

- Метод соціологічного дослідження, що дозволяє оцінити ставлення платників податків до відповідного підрозділу ДФС, та врахувати суспільну думку щодо доброчесності працівників такого підрозділу. При цьому серед питань, що ставиться опитуваним, має обов'язково бути питання щодо джерел інформації про наявність корупційних вчинків (факти корупції відомі особисто/зі слів інших осіб). Проведення такого опитування має проводитись незалежним дослідником, жодним чином не пов'язаним із ДФС.

Перелічені методи мають застосовуватися комбіновано, при цьому метод аналізу показників викриття фактів корупції має застосовуватися на постійній основі, а метод соціологічного дослідження – вибірково, як додатковий стосовно підрозділів, діяльність яких можна оцінити як суттєво корумповану на основі даних, отриманих при використанні метод аналізу показників викриття фактів корупції.

Допустимість і порядок застосування зазначених методів, а також правові наслідки їх використання мають знайти своє відображення у національному антикорупційному законодавстві.

Запобігання корупції. Заходи із запобігання корупції мають враховувати як обмежуючий (зменшення можливостей для корупції), так і стимулюючий (заохочення до доброчесності) характер.

До стимулюючих заходів слід віднести: конкурентний рівень заробітної плати, що відповідає рівню кваліфікації фахівця, та навантаженню на нього; гарантії кар'єрного зростання, у залежності від досягнутих професійних успіхів; систему матеріальних заохочень за сумлінне виконання службових обов'язків, що ґрунтується на об'єктивних показниках, і має мінімальну дискрецію, тобто можливості для розподілу заохочень керівником відповідного рівня не у залежності від реальних результатів, а відповідно до особистих уподобань такого керівника.

Зазначені питання можуть бути врегульовані прийняттям ДПС відповідних документів з питань оплати праці, правил зайняття посад у ДПС, та порядку матеріального стимулювання працівників. Разом з гарантіями, що будуть надані працівникам ДФС після ухвалення нової редакції Закону України про державну службу, це дозволить створити достатню систему позитивних стимулів до якісного і добросовісного виконання своїх обов'язків.

Що стосується системи обмежень, то на працівників Державної фіскальної служби у повному обсязі розповсюджуються обмеження, встановлені діючим антикорупційним законодавством, зокрема – щодо заборони на роботу за сумісництвом, зайняття підприємницькою діяльністю, або сприяння такій діяльності, регламентовані питання щодо врегулювання конфлікту інтересів. Разом з тим, ДФС має ряд специфічних функцій і процедур, які містять потенційні корупційні ризики, що на сьогодні не охоплені діючим законодавством. При цьому ці процедури доцільно розподілити на ті, які мають регулюватися податковим законодавством, та ті, регулювання яких доцільно здійснювати через норми спеціального антикорупційного законодавства.

Припинення корупції. Припинення корупційних діянь є складовим елементом боротьби з корупцією, який спрямований на переривання протиправних корупційних діянь, та недопущення їх скоєння у подальшому. Засобом припинення корупції є притягнення особи, винної у вчиненні корупційних дій, до дисциплінарної, адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності.

Також, як виключна міра впливу на корумповані державні структури, було прийнято Закон України «Про очищення влади», і організовано виконання передбачених ним заходів, проте зазначений Закон має як позитивні, так і негативні

складові впливу, що були проаналізовані вище, а тому застосування такого інструменту повинно мати саме виключний, а не періодичний характер. Більш того, застосування такого інструменту свідчить про те, що системні заходи протидії корупції, що повинні здійснюватися на регулярній основі, виявилися неефективними.

На сьогодні питання відповідальності за корупційні порушення достатньо розроблені у національному законодавстві, і не потребують вдосконалення, але потребують доповнення в частині встановлення відповідальності тих осіб, у діяльності яких викриті ознаки корупції, або які не забезпечили належного рівня організації боротьби з корупцією в очолюваних ними підрозділах ДПС.

З урахуванням пропозицій, викладених вище, доцільно доповнити перелік осіб, що підлягають відповідальності: працівниками податкових органів, стосовно яких встановлено факти невідповідності задекларованих доходів їх витратам;

- керівниками податкових органів, які очолюють територіальні або структурні підрозділи, щодо яких визначено суттєвий рівень корумпованості їх працівників.

При цьому така відповідальність має обмежуватися виключно дисциплінарною (включно зі звільненням із займаної посади та з органів Державної фіскальної або податкової служби).

Слід зазначити, що впровадження правової можливості для активної перевірки посадових осіб органів і підрозділів ДПС/ДФС на схильність до корупційних дій; нормативна регламентація і впровадження у практичну діяльність механізмів викриття ознак корупційних діянь і визначення їх, як підстави для притягнення до відповідальності особи, у службовій діяльності якої викриті такі ознаки; запровадження системи оцінювання рівня корумпованості територіальних і структурних підрозділів ДПС/ДФС; удосконалення процедур оподаткування з метою зниження їх корупційної ємності, зокрема – запровадження автоматичного відшкодування ПДВ; створення системи стимулів працівників податкових органів до доброчесної поведінки, дозволить забезпечити викриття латентної корупції і притягнення до відповідальності посадових осіб ДФС, що беруть участь у корупційному сприянні

ухиленню від оподаткування та сприятиме формуванню середовища, не сприятливого до корупції.

Узагальнена структурно-логічна схема комплексу заходів з протидії корупції в органах Державної фіскальної служби України наведена на рис. 5.12.

З метою успішного подолання корупції в податкових органах України, необхідно удосконалити ряд нормативно-правових актів, які б знівелювали існуючі недоліки, які не дають змогу активно виявляти факти корупції.

Так, викриття латентної корупції і притягнення до відповідальності посадових осіб податкових органів, що беруть участь у корупційному сприянні ухиленню від оподаткування, зниження кількості випадків, коли спосіб життя працівників ДПС явно не відповідає їх офіційним доходам, стимулювання керівників територіальних і структурних підрозділів податкового відомства приділяти належну увагу організації боротьби з корупцією та усунення наявних в їх діяльності корупціогенних чинників, може бути реалізовано шляхом:

- впровадження правової можливості для активної перевірки посадових осіб органів і підрозділів ДФС на схильність до корупційних дій;
- нормативної регламентації і впровадження у практичну діяльність механізмів викриття ознак корупційних діянь і визначення їх, як підстави для притягнення до відповідальності особи, у службовій діяльності якої викриті такі ознаки (рис. 5.12).
- запровадження системи оцінювання рівня корумпованості територіальних і структурних підрозділів ДПС/ДФС;
- удосконалення процедур оподаткування з метою зниження їх корупційної ємності, зокрема – запровадження автоматичного відшкодування ПДВ;
- створення системи стимулів працівників ДПС/ДФС до добросесної поведінки.



Рис. 5.12 Структурно-логічна схема комплексу заходів з протидії корупції у Державній фіскальній службі України

Джерело : складено автором

5.4 Податковий комплаєнс як чинник підвищення конкурентоспроможності податкової системи

В сучасних економічних відносинах, важливою є побудова зв'язків між учасниками податкового процесу. Прикладом чого цього є, наприклад, обмін податковою інформацією, особливості якого ми дослідили в п.5.2. Проте, не менш важливими є мотиви, що спонукають суб'єктів до тих чи інших дій в сфері оподаткування. Дію мотивів в цій сфері добре ілюструє аналіз тінізації і ухилення від оподаткування, а також корупціогенної складової діяльності податкових органів (п. 5.1 та 5.3 даного дослідження). Незважаючи на те, що камплаєнс – це фінансовий термін, пов'язаний із аналізом ризиків і характеризує здатність компаній відповідати нормам і вимогам законодавства іншого нормативно-правового регулювання, вимогам ринку, здатність дотримуватися ділової етики в бізнес-процесах, втім сьогодні він широко використовується і в оподаткуванні. Комплаєнс – англ. *compliance* — відповідність, згода, походить від глаголу *to comply* — виконувати. Під податковим комплаєнсом слід розуміти комплекс стимулів і мотивів для суб'єктів податкових відносин, які впливають на їх готовність дотримуватися податкового законодавства і виконувати свої податкові обов'язки щодо сплати податків і зборів. Така категорія суттєвим чином пов'язана із податковою культурою, якістю податкового адміністрування і реалізацією сервісних функцій податкового органу та інституційною готовністю державних інституцій.

Якість процедур обліку, нарахування, декларування та сплати податків і зборів залежать від виконання податкової службою такої важливої функції, як сприяння добровільній сплаті податків і зборів їх платниками. Це пережбачає, що платник, що добровільно виконує свій податковий обов'язок, має отримувати максимальне сприяння з боку податкових органів та зручні умови декларування і сплати податків.

Реалізація контрольних функцій, притаманних податковому органу, які описані у п. 5.1-5.2 даного дослідження мають важливе значення і спрямовані на реалізації основних принципів оподаткування, таких як загальність оподаткування,

рівність перед законом, справедливість, невідворотність настання визначеної законом відповідальності за податкові правопорушення тощо, які впливають на конкурентні умови ведення бізнесу. Проте, перевірка кожного окремого платника податків є економічно невиправданою, недоцільною та, з практичної точки зору, неможливою. Тому, податкові органи, з одного боку, впроваджують сучасні дієві підходи до проведення податкових перевірок на основі управління ризиками, а з іншого - мають формувати умови для добровільного сумлінного виконання податкових обов'язків платниками податків через систему самооподаткування (без впливу податкових органів), розвивати інститут добровільної сплати податків.

Зміщення акцентів у роботі податкових органів на забезпечення умов для добровільного виконання податкових зобов'язань має, одночасно, супроводжуватися й акцентом у контрольно-перевірочній роботі на викриття фактів ухилення від сплати податків, агресивного податкового планування та витрачання коштів, отриманих з порушенням валютного, податкового, пенсійного законодавства. Це дасть можливість зменшити рівень тінізації економіки, масштаби корупції, а також розширити сегмент добровільної сплати податків.

Втім, домінуючою сьогодні в країні є саме контрольна функція фіскального органу. Україна має розвинену систему інституцій, що покликані здійснювати контроль у фінансовій сфері та мають протидіяти фінансовим порушенням і злочинам в економічній сфері. Ця система включає в себе правоохоронні (МВС, СБУ, органи прокуратури, податкова міліція), контрольні органи (Рахункова палата, Держава аудиторська служба України, Державна податкова служба, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку), контрольно-наглядові підрозділи НБУ, та органи моніторингу (Державна служба фінансового моніторингу, Державна служба статистики, Державна служба фінансового моніторингу, система підрозділів первинного фінансового моніторингу).

Таким чином, інституційна спроможність України протидіяти ухиленню від сплати податків і забезпеченню рівних конкурентних умов для бізнесу є потенційно високою. Адже наявні інституції забезпечують застосування усього комплексу тих методів впливу на тіньову економіку, що спираються на інститути

державної влади – моніторингових, контрольних-перевірочних та правоохоронних. Проте така спроможність є саме потенційною, оскільки проявити її державні інститути можуть лише за наявності належного правового та методологічного забезпечення, яке на сьогодні є недосконалим.

Методологічне забезпечення протидії ухиленню від сплати податків та тінізації економічних процесів і його втілення через комплекс правових норм є неоптимальним для України. Пояснюється це тим, що домінуючим в методологічних питаннях є підхід, який ґрунтується на пріоритеті документального оформлення господарських операцій над їх економічним змістом. До введення в дію Податкового кодексу України навіть звинувачення у кримінальному ухиленні від сплати податків ґрунтувалися на рішеннях про нарахування податків і зборів, що приймалися за результатами контрольних-перевірочної роботи. Тобто, усі потенційні можливості правоохоронних методів протидії тіньовим операціям фактично залишались незадіяними, і підмінялися контрольними-перевірочними методами. Це створює тиск на тих платників, що ведуть облік, звітують і платять податки, замість тих, хто цього не робить. Таким чином робота податкових органів щодо сумлінних платників податків концентрується не стільки на створенні для них зручних умов адміністрування, скільки на реалізації додаткового тиску шляхом реалізації перевірочних заходів. Податковий кампленс все ще не є фактичним пріоритетом роботи податкового відомства.

Причиною цього, на нашу думку, є те, що концептуальна основа для наявної в Україні системи контролю і нагляду у господарській діяльності залишилась майже незмінною з радянських часів, коли основою економіки була державна власність та дозвільний принцип здійснення господарських операцій («дозволено тільки те, на що наданий прямий і явний дозвіл»). В таких умовах можливість проведення між суб'єктами господарювання недокументованих господарських операцій була мінімальною, усі недокументовані операції мали яскравий кримінальний характер (розкрадання, хабарі, контрабанда тощо), а отже – ці операції викривалися шляхом застосування правоохоронних методів. Основна ж частина операцій між суб'єктами господарювання документувалась у повному обсязі, що

дозволяло викривати порушення за допомогою контрольних методів – це відбувалося тому, що усі учасники господарських відносин (включаючи фінансові інституції) перебували під контролем одного власника (держави), який, до того ж, здійснював жорсткий контроль за місцем перебування кожного окремого громадянина, а можливості для фізичної особи залишити територію держави поза державним контролем були мінімальні.

Проте в сучасних умовах, коли переважна частина економіки є недержавною, опора на документ, як основне джерело оцінки операції і господарської діяльності в цілому робить контроль-наглядову систему вразливою. Як можна бачити з аналізу тіньових операцій, проведеного нами в п.5.1, неодмінною ознакою тіньової операції є її повне або часткове приховування від офіційного спостереження. При цьому одним з головних методів такого приховування виступає виготовлення фіктивних документів для прикриття фактичних операцій.

В умовах, коли усі суб'єкти господарювання, в тому числі фінансові установи, мають окремих власників, а держава залишає за собою лише реєстраційні та контрольні процедури, і рух капіталів, зокрема – транскордонний, відбувається вільно, можливості для учасників тіньової господарської діяльності виготовити документи прикриття (зокрема – за допомогою спеціально для цього створених суб'єктів господарювання) явно перевищують можливості держави з оцінки кожного з таких документів на відповідність реальним операціям та їх економічному змісту.

Концептуальна орієнтація на документальне оформлення призводить до того, що з метою протидії ухиленню від сплати податків і тіньовим операціям держава починає все ширше застосовувати методи обмеження. Наприклад, існування різноманітних умов і виключень, коефіцієнти щодо витрат при оподаткуванні податком на прибуток рахуються десятками, і переважна їх більшість спрямована саме на недопущення формування фіктивних витрат. Більше того, держава свідомо позбавляє себе частини податкових надходжень, виключаючи деякі товарні групи з системи оподаткування ПДВ, щоб запобігти формуванню неправомірного податкового кредиту.

Але такі заходи є неефективними, про що свідчить високий рівень тіньової економіки, і лише ускладнюють ведення господарської діяльності тим суб'єктам господарювання, що працюють у легальному секторі економіки, порушуючи конкурентні умови ведення бізнесу.

Таким чином, неефективна методологія робить низькоефективною усю державну систему податкового контролю, яка ставить у нерівні умови бізнес, що веде облік, подає звітність і сплачує податки.

Висновки з проведеного нами аналізу підходів до оподаткування свідчать, що основна відмінність в умовах оподаткування нашої країни з розвиненими країнами світу полягає не у структурі і, навіть, не у ставках податків, а в умовах їх сплати, контролі та зрілості інститутів, що забезпечують дотримання податкового законодавства, якості забезпечення належних умов здійснення податкових процедур при виконанні податкового обов'язку платником податку (Додаток Т).

Як видно з Додатку Т, напрями реалізації політики в сфері оподаткування та інструменти її реалізації в Україні та в розвинених країнах світу, згідно законодавства, є ідентичними, однак практична реалізація та цілі є принципово різними.

Міжнародна практика забезпечення умов оподаткування спрямована на формування для платників комплексу стимулів і мотивів дотримуватися податкового законодавства, де контроль виступає як противага. Сприяння добровільній сплаті податків та створення максимально зручних умов для виконання платниками податків своїх обов'язків знижує витрати держави на здійснення контрольних заходів. Лише при неналежному виконанні податкового обов'язку вживаються заходи покарання та примусу, при цьому адміністратор сам неухильно дотримується норм та процедур податкового законодавства [192, с. 116].

Добровільне дотримання податкового законодавства передбачає, що платники податків мають самостійно, на основі внутрішніх мотивів та інтересів, які враховують необхідність поступального розвитку держави, виконувати вимоги податкового законодавства: правильно та вчасно здійснювати облік та декларування податкових зобов'язань, проводити їх сплату, не допускати виникнення податкового боргу та здійснювати співпрацю з державними органами з питань опо-

даткування. У межах виконання своїх обов'язків платники ведуть облік процесів і результатів власної фінансово-господарської діяльності, розраховують їх податкові наслідки, вносять відповідну інформацію до податкової звітності та сплачують розраховані податкові зобов'язання.

В Україні забезпечення належних умов сплати податків та значне спрощення податкових процедур при виконанні податкового обов'язку платниками визначили пріоритетом у роботі фіскальних органів починаючи із 2013 року. Так, за результатами роботи Державної податкової служби України за цей час були зроблені певні позитивні кроки у сприянні добровільній сплаті податків та покращення сервісу для платників. До таких позитивних кроків можна віднести: впровадження системи автоматичного відшкодування ПДВ та реєстрації податкових накладних [219, с. 276]; створення можливості для платників дистанційної подачі звітності з окремих податків (ПДВ, податок на прибуток); відкриття в усіх регіонах України сервісних центрів для обслуговування платників; впровадження інформаційних та електронних сервісів для платників податків через веб-портал; впровадження електронного цифрового підпису платника податку; виокремлення центрального офісу великих платників податків; тестування роботи з упровадження «Електронного кабінету платників податків» тощо.

Незважаючи на позитивні кроки, які були реалізовані під час впровадження реформ в останні десять років та продовжуватись в податковій сфері, основною функцією держави в системі оподаткування в Україні залишається податковий контроль, а основним методом податкового контролю – перевірки. Частково це виправдано за рахунок високого рівня ухилення від сплати податків, про що більш детально описано в п. 5.1.

Слід зазначити, що акцент на перевірки в Україні робиться на фоні того, що результативність контрольних заходів значно нижча, ніж у розвинених країнах. Проте недостатня увага з боку податкових органів щодо зручності декларування і сплати податків, надання допомоги платникам у здійсненні податкового менеджменту, формують опортуністичні, по відношенню до сплати податків, настрої платників. Реалізація фіскальної функції є нормальним для забезпечення стабіль-

ності державних фінансів, якщо не набуває гіпертрофованих масштабів та форм. Так, значне переважання динаміки зростання податкових надходжень на фоні падіння ВВП та зростання тіньового сектору економіки призводить до суттєвих економічних дисбалансів та до ще більшого падіння економіки. Реалізація переважно фіскальної функції оподаткування, шляхом, відповідним чином спрямованих процедур, – це одна з найслабших ланок оподаткування в Україні, що гальмує вирішення низки ключових проблем: пригнічення економічної активності суб'єктів господарювання на території країни, позиції нашої країни в міжнародних рейтингах умов ведення бізнесу, інвестиційної привабливості України, формування податкової культури у платників [210, с. 48].

Аналізуючи світовий досвід застосування механізмів зменшення адміністративного навантаження на платників податків, особливу увагу слід приділити досвіду надання послуг платникам податковими службами країн ЄС та проблемам взаємодії платників податків з фіскальними відомствами. Європейський союз має досвід складної трансформації пріоритетів щодо взаємодії між платниками податків та органами їх адміністрування. Так, в Європі сформовано умови для поєднання інтересів держави та платників податків. З одного боку, лояльні платники знаходять в особі органів податкового адміністрування відносно дружню структуру, яка допомагає організувати процес оподаткування, а іншого боку, скорочується податковий розрив, тобто сума недоотриманих податкових платежів, спричинена наявністю тіньової економіки.

Аналізуючи європейський досвід взаємовідносин держави та платників податків, можна виділити три історично сформовані пріоритети, яких дотримувалися Європейські країни: надання консультативних послуг платникам податків, спрощення процедур оподаткування та превалювання суті господарських операцій над формою; інтернаціоналізація оподаткування та створення єдиних стандартів; запобігання проявам тіньової економіки [206, с. 74]; запобігання практикам агресивного податкового планування.

Слід зауважити, для розуміння загального уявлення щодо системи взаємовідносин платника податків та органів адміністрування, необхідно зважати на те,

що. Європа – соціально-економічне середовище, яке має суттєві особливості. Перш за все, необхідно відзначити той факт, що фіскальне відомство є органом, який традиційно наділяється правом легального примусу. Тобто податкові органи намагаються бути дружньою до платників податків, але має право застосовувати інструменти примусу проти платників, що порушують чинне законодавство. Відповідно, Єврокомісія розробила рекомендації щодо поведінки податкових адміністрацій, в залежності від рівня співпраці платників податків із системою (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Рекомендації Євро комісії щодо поведінки податкових адміністрацій в залежності від типу платника податків

Тип платника податку	Характерні риси платника податку та особливості	Методи, що варто застосовувати
Сумлінні	Добровільна співпраця, чітке виконання норм законодавства	Маркетингові заходи, заохочення, надання консультацій
Епізодичні порушники	Підприємства, що намагаються сумлінно виконувати зобов'язання, але не справляються з задачею. Виникають деякі порушення через неправильність подання звітності і т.п. Характерно для новостворених підприємств або фірм, що тільки збираються стати на шлях ухилення від податків.	Здійснення освітніх заходів, надання консультацій та роз'яснень
Систематичні порушники	Підприємства постійно порушують законодавство, уникають контактів із податковою адміністрацією, намагаються знайти шляхи для ухилення від податків	Здійснення аудиту, застосування штрафних санкцій
Шахраї	Відбувається навмисне порушення законодавства, господарська діяльність побудована таким чином, що сплата податків не передбачена	Застосування легального примусу, вживання заходів до припинення злочинної діяльності

Джерело: [469]

Як видно з табл. 5.2, поради щодо аудиту Єврокомісії досить чітко проводять межу між сумлінними платниками та порушниками. З певного моменту вважається непродуктивним надавати поради та консалтинг, необхідно застосовувати інструменти легального примусу. Відповідно, відносини платників податків із податковою адміністрацією можна умовно розділити на дві категорії: співпраця та протидія. Поле послуг, що можуть надавати органи адміністрування податків,

припадає на групу підприємств, що схильні до співпраці. Що стосується іншої групи, мета діяльності будь-якої податкової адміністрації направлена на припинення їх нелегальних операцій.

Такий підхід одночасно стимулює підприємства до сумлінного виконання своїх зобов'язань та є дієвим механізмом стримування шахрайства та ухилення від оподаткування. Необхідно зазначити, що ключовим елементом у побудові взаємовідносин податкової адміністрації та підприємств є аудит. Єврокомісією розроблена система ризиків, пов'язаних із невиконанням підприємством своїх зобов'язань. Відповідно, податкова інспекція здійснює аудит підприємства, висновком якого є рівень потенційної можливості порушень з боку даної підприємства. На відміну від практики українського податкового аудиту, який або підтверджує наявність або відсутність порушень, європейський аудит присвоює підприємству ступінь надійності. Відповідно до цього ступеню, податкова адміністрація вибудовує з цим підприємством взаємовідносини. Якщо підприємство отримало статус «епізодичного порушення», податкова адміністрація буде прикладати зусилля щодо надання податкової освіти даному підприємству. Це буде вигідно самому підприємству (скорочення витрат на штрафи та оптимізація оподаткування), а також забезпечує користь бюджету. Якщо підприємство з високою імовірністю ухилення визнане шахрайським, його діяльність буде ретельно проконтрольована та, у разі підтвердження підозри, припинена. Таким чином відбудеться скорочення тіньового сектору економіки. Аналогічна система застосовується в Україні при поділі платників податків на категорії уваги та групи ризику. В нашій країні розроблено ризико-орієнтовану систему податкового контролю, що передбачає, в тому числі, врахування класу ризику платника податків, наприклад при відборі суб'єктів для перевірок. Втім система потребує значного доопрацювання та запровадження комплексного підходу в обробці інформації про платників на всіх етапах взаємодія з податковим органом.

Ще одна ключова особливість європейської моделі – існуюча неоднорідність податкових систем та прагнення до уніфікації. Історія показує, що будь-яке союзне угруповання держав прагне до стирання кордонів та усунення відміннос-

тей між окремими територіями для посилення інтеграції самого союзу. Відповідні процеси спостерігаються і у Євросоюзі. Єврокомісія прагне розробити єдину методологію оподаткування для всіх країн-членів. Однак, всі постанови Єврокомісії видаються у вигляді рекомендацій, до яких національним парламентам варто дослухатися [393]. У той же час, дані рекомендації мають досить високу політичну роль. Враховуючи означені особливості європейського податкового простору, розглянемо три основні напрями розвитку взаємодії між платниками податків та органами податкового адміністрування.

1. Надання консультативних послуг платникам податків, спрощення процедур оподаткування. Країни, що є основою Євросоюзу (Німеччина, Франція, Швейцарія), здійснюють політику щодо спрощення як індивідуального, так і корпоративного оподаткування. На сьогоднішній день у цих країнах функціонує потужна інформаційно-освітня база, яка використовується для проведення роз'яснювальної роботи. Податкові адміністрації призначають платникам податків персональних податкових консультантів, які не тільки надають поради щодо формального виконання норм податкового законодавства, але й надають поради щодо оптимізації податкової політики.

Важливим трендом є глибоке проникнення інформаційних технологій у системи оподаткування. Більшість країн практикує застосування мережі Інтернет як інструменту передачі податкової звітності та надання інформації та консультацій [404, с. 29]. Одним з пріоритетів розвитку є перехід до електронної обробки даних, та робота з великими масивами даних. Такий підхід дійсно є актуальним, тому що електронний обмін інформацією між платником податків та податковою службою є швидшим та зручнішим, за паперовий.

2. Інтернаціоналізація оподаткування. Національні податкові адміністрації починають надавати ряд послуг, мета яких – усунення перешкод для платників податків при пересуванні по території всього Євросоюзу. Як зазначено у стратегії розвитку європейського оподаткування, однією з головних задач є усунення перешкод та труднощів щодо оподаткування для громадян ЄС. Основні послуги, що мають надаватися громадянам ЄС в межах національної податкової системи є на-

ступні [366]: уникнення будь-яких форм подвійного оподаткування; надання гармонізованих умов оподаткування (тобто податкові системи у всіх країнах мають бути приблизно однакові); єдина система реєстрації підакцизних товарів; єдиний реєстр транспортних засобів (як вантажних, так і легкових); усунення перешкод для фінансової діяльності (переміщення капіталів через кордони країн ЄС, отримання дивідендів та ін.); гармонізації оподаткування веб-сервісів (здійснення покупок через Інтернет, користування електронними платіжними засобами); усунення податкових перешкод щодо отримання спадщини у будь-якій країні ЄС.

На даному етапі виникає питання методології. Наскільки правильним є вважати перераховані елементи послугами. Однак необхідно відзначити, що на даний момент більшість національних податкових систем ще не повністю перебудувалися під вимоги Єврокомісії. А отже, у тих країнах, де ці принципи вже реалізовано, їх можна вважати специфічними послугами.

3. Запобігання проявам тіньової економіки. Як вже зазначалося вище, важливою послугою, що Єврокомісія радить надавати кожному підприємству, є примусовий аудит. Ця послуга є корисною для всіх учасників процесу, тому що вона допомагає уникнути небажаних порушень сумлінним платникам податків, а також дає змогу звужувати сегмент тіньової економіки і забезпечує рівні конкурентні умови реалізації підприємницької ініціативи. Завдяки правильному встановленню ступенів ризику наявності порушень для суб'єктів господарювання, податковий орган має змогу завчасно попередити ці порушення, тим самим зменшуючи податковий розвив.

Отже, підводячи підсумки європейського досвіду формування відносин між підприємством та податковими органами, можна виділити наступні специфічні особливості: формат надання послуг є уніфікованим для всієї зони Євросоюзу; сучасні тенденції розвитку послуг направлені на перехід до електронних каналів взаємодії платників із податковими органами, а також на усунення податкових перешкод для громадян ЄС на всій території ЄС; ключовим елементом розбудови взаємовідносин між платником та податковою службою є ефективний аудит.

З метою сприяння добровільному декларуванню та сплаті податків у країнах Європи застосовуються такі дієві механізми: проста процедура реєстрації: реєстрація господарюючого суб'єкта з метою здійснення діяльності та з метою сплати податків відбувається за заявницьким принципом, одночасно в єдиному органі, що відповідає за таку реєстрацію. До усіх контролюючих установ інформацію щодо такого суб'єкта передає орган реєстрації. Така процедура значно зменшує адміністративне навантаження на суб'єктів господарювання при започаткуванні справи; доступ платників до інформації, що є необхідною умовою для виконання податкового обов'язку. Інформування платників щодо змін у законодавстві, порядку адміністративних процедур, настання періоду декларування та сплати податків відбувається через електронні засоби зв'язку; надання консультативної допомоги під час ведення обліку, складання та подання декларацій; забезпечення можливості звітування шляхом застосування електронних засобів зв'язку.

Податкова бере на себе функцію активного поширення знання щодо правил оподаткування, тому що така діяльність суттєво зменшує втрати бюджету.

4. Запобігання практикам агресивного податкового планування.

Основними інструментами запобігання практикам агресивного податкового планування є міжнародний обмін податковою інформацією, контроль трансфертного ціноутворення, унормування діяльності і оподаткування контрольованих іноземних компаній. Зазначені інструменти активно запроваджуються сьогодні не лише в мажах ЄС, але і в межах ОЕСР і має значення в глобальному економічному середовищі, що детально висвітлено нами у п.5.3 даного дослідження.

Українська практика оподаткування юридично спрямована на забезпечення добровільної сплати податків та створення зручних умов платникам, фактично ж превалює контрольна функція та створення зручних умов для роботи адміністратора податків, причому саме податкові органи дають приклад можливості безкарного порушення податкового законодавства та його процедур. Наразі система адміністрування податків в Україні побудована на боротьбі держави і платників податків. При цьому, як держава не готова поступитися своїми інтересами, так і платники податків не бажають рахуватися з інтересами держави.

На превалювання фіскальної функції при адмініструванні податків і зборів в Україні постійно звертають увагу й експерти Світового банку у Звітах з ефективності управління державними фінансами в Україні. Зокрема, наголошують: «...цільовий підхід до збирання доходів забезпечив високі показники виконання дохідної частини бюджету, але це дорого коштувало бізнесу та додало негативу до міжнародного іміджу України, як місця ведення бізнесу» [307, с. 32].

Наразі, коли перед більшістю країн світу гостро стоїть проблема зменшення дефіциту державного бюджету та державного боргу, саме простота та справедливість податкових процедур при сплаті податків найбільше впливають на конкурентні переваги податкової системи, що забезпечують розвиток. Адже зниження ставок податків суттєво позначається на доходах бюджету в короткостроковій перспективі, та не відповідає цілям зростання та інклюзивного розвитку в довгостроковій перспективі, а тому не завжди може бути реалізоване, а також може провокувати недобросовісну податкову конкуренцію.

Відтак найбільшому удосконаленню підлягає в Україні практика реалізації податкової політики, недоліки якої пов'язані вже не стільки з недосконалістю нормативної бази, скільки з виконанням процедур і дотриманням норм, прописаних у Податковому Кодексі. Процес організації сплати податків, який передбачено Податковим кодексом України узагальнено автором і наведено на рис. 5.13.

Основна відмінність полягає у якості забезпеченні належних умов та значному спрощенні податкових процедур при виконанні податкового обов'язку платником податку.

Слід зазначити, що умовах низької податкової культури в нашій країні, незручність декларування і сплати, в комплексі із незрозумілістю або неоднозначністю норм законодавства і відсутністю можливості отримати кваліфіковану консультацію від податкового відомства, формують несприятливі умови для зростання свідомого ставлення до оподаткування. Одним з найбільш несприятливих факторів для поширення культури самооподаткування є порушення податкового законодавства з боку податкового відомства, нехтування призумпцією правомірності рішень платників податків, за наявності правових колізій. Зазначені фактори супроводжуються і фо-

рмальним виконанням окремих функцій фіскального органу щодо забезпечення сервісу для платників та підпорядковані загальній фіскальній ідеології. Їх прояви лише посилюють протистояння платників та податкового органу та підсилюють опортунізм серед платників, викликають недовіру до дій органу влади.



Рис. 5.13 Організація сплати податків, передбачена Податковим кодексом України

Джерело: складено автором

На фоні покращення сервісів для платників податків та забезпечення умов для добровільної сплати податків, яке відбувається в Україні останні роки, ведеться активна контрольно-перевірочна робота, що призводить, в тому числі, до виникнення податкових спорів, які можуть вирішуватися як в адміністративному порядку, так і у судовому. Скарги забезпечують оперативний захист прав громадян, усунення допущених порушень, а також сприяють усуненню недоліків у роботі суб'єктів влади, зміцненню законності, поліпшенню роботи адміністрації [204]. Система досудового врегулювання спорів платників податків з податковими органами включає: подачу заперечень на акти, прийняті фіскальною службою, та оскарження окремих дій посадових осіб податкової служби; апеляційну діяльність.

Основним нормативним документом, яким регулюється апеляційне оскарження рішень органів державної податкової служби, є Податковий кодекс України. Вагомим інструментом зміни ставлення платників до вирішення спорів з податковими органами є запровадження виваженої і дієвої системи розгляду апеляцій платників податків. Забезпечивши самостійне об'єктивне й неупереджене вирішення переважної більшості спірних питань, пов'язаних з поданими апеляціями, податкова служба не тільки виконає свій конституційний обов'язок перед платниками податків, але і значно покращить умови діяльності бізнесу та підвищить результативність своєї роботи.

В останні роки існує стійка тенденція до збільшення кількості скарг платників податків на повідомлення рішення, що розглядаються в адміністративному порядку (табл. 5.3). Проте, це слабо впливає на рівень скасування повідомлень рішень фіскального органу. Значну кількість податкових спорів можна було б вирішити в адміністративному порядку, який призначений для того, аби такі спори були вирішені якнайшвидше, з мінімальними витратами ресурсу, як з боку держави, так і з боку платників. Збільшення кількості скарг платників, що розглядаються в адміністративному порядку може свідчити, як про підвищення дієвості інструменту та збільшення довіри до апеляційного оскарження, так і про те, що з'явилося більше підстав для скарг. На нашу думку, обгрунтованим є, на жаль, другий варіант. Кількість апеляційних оскаржень збільшується, натомість, плат-

никам довести свою правоту у судах виявляється більш реальним ніж в органі фіскальної служби. Так, збільшення виграних платниками справ у 2015 році порівняно із 2014 роком складає 25,9%, тоді як виграних фіскальними органами справ зменшилося на 24,2% за цей же період. Нажаль, ДПС України з 2016 року не надає у щорічних звітах інформацію щодо вирішення судами рішень в податкових справах. Проте, якість адміністративного оскарження характеризують такі цифри: в 2018 році ДПС розглянуто 15313 скарг на 23253 повідомлення -рішення, при цьому, залишено без змін 19510 повідомлень-рішень (83,9%), а скасовано повністю – 3060 (13,15%), а частково скасовано – 683 (2,9%). Для прикладу, за розглядом 20614 оскаржених повідомлень-рішень у 2010 році, скасовано 2360, або 11,4%. Тобто, незважаючи на значний часовий інтервал, динаміка результатів адміністративного оскарження для платників залишається незмінною.

Таблиця 5.3

**Вирішення судами справ платників податків
у 2015-2018 роках, тисяч справ**

Показники	2015	2016	2017	2018
Оскаржено податкові повідомлення-рішення, шт	13 217	11718	13968	23253
Скасовано повністю або частково повідомлень-рішень, шт	521	1514	720	3743
Рівень скасування, %	4,0	13,0	5,0	16,0

Джерело: складено за даними [80, с. 71; 81, с. 68; 82, с. 93; 83, с. 87]

Аналітична робота, що проводиться в системі адміністративного оскарження, є сьогодні мало висвітленою для використання платниками податків. Нажаль, через брак даних, нам не вдалося провести більш ретельний аналіз адміністративного та судового оскарження рішень податкових органів платниками. У той час як, наприклад, у Великобританії бази даних рішень податкових трибуналів та аналіз за цими рішеннями можна переглядати через мережу Інтернет, що сприяє підвищенню податкової культури та зменшенню ненавмисних помилок у платників.

Податкова служба розпочала роботу з упровадження у своїй діяльності при відборі платників для перевірок, ризикоорієнтованої системи адміністрування по-

датків і зборів ще у 2011 році. Метою застосування такої системи відбору є посилення роботи з несумлінними платниками та підвищення ефективності перевірок. З її впровадженням в Україні, згідно із заявами посадових осіб податкових органів, перевірки в першу чергу мають бути охоплені підприємства стратегічної значущості та ті, де є ризик податкових порушень, що враховано при формуванні кількості планових перевірок. У 2018 році відповідно до Наказу Міністерства фінансів від 26.03.2018 №386 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників» [170], внесено зміни до зазначеного порядку (далі Порядок). Додатково було введено 28 нових критеріїв ризику для платників-юридичних осіб.

Чисельність контрольно-перевірочних заходів останні п'ять років має тенденцію до зменшення. Так, показник планових перевірок знижується з 14,6 тис у 2011 році [48] до 5,3 тис. у 2018 році (на 63%). Таку ж тенденцію мають і позапланові та зустрічні перевірки з 38,5 тис. в 2011 році [48] до 15,7 тис. в 2018 (на 59%) та з 65,7 тис. в 2011 році [48] до 6,4 тис. у 2018 році відповідно (на 90%) (табл. 5.4). Напевне, в умовах розширення сфери застосування ризико-орієнтованої системи податкового контролю так і має бути, проте для розуміння ефективності перевіркової роботи, слід більш ретельно дослідити наслідки реалізації різних видів документальних перевірок.

Таблиця 5.4

Проведення контролюючими органами документальних перевірок, тисяч

Види перевірок	2014	2015	2016	2017	2018
Планові	6,2	4,5	4,2	4,8	5,3
Позапланові	33,1	21,2	16,1	16,6	15,7
Зустрічні	65,7	50,3	22,8	9,6	6,4
ВСЬОГО	105	76	43,1	31	27,4

Джерело: складено за даними [80, с. 30; 81, с. 27; 82, с. 33; 83, с. 33]

Крім платників, які перевірялися згідно плану-графіку, до перевірених входять також платники, що зазнали позапланові перевірки, а саме: перевірки щодо правомірності відшкодування ПДВ; юридичних і фізичних осіб, які прийняли рішення щодо припинення своєї діяльності; перевірки платників щодо яких було по-

рушено кримінальну справу; за ініціативою оперативно-розшукових органів; скарги третіх осіб; та перевірки у разі віднесення платника до ризикових категорій; тощо.

Слід звернути увагу, що у 2018 році основна увага щодо здійснення документальних перевірок була приділена великим суб'єктам підприємництва. Так плановими перевірками було охоплено 14,4% загальної кількості великих суб'єктів, а позаплановими – 33,3%, тоді як такими перевірками було охоплено 2,5% та 3,5%, відповідно, суб'єктів середнього бізнесу, та 0,3% і 1%, відповідно, суб'єктів малого бізнесу. Враховуючи те, що робота податкових органів з проведення контролю дуже суттєво впливає на умови ведення бізнесу в Україні, часті перевірки, необґрунтовані вимоги до платників податків відволікають від виконання господарських функцій, створюють атмосферу невизначеності й непевності, значного податково-адміністративного тиску. Зосередження уваги саме на великому та середньому бізнесі, як на такому, що має найбільш ризикованих операцій є виправданим процесом, а збільшення критеріїв ризику для юридичних осіб має підвищити ефективність контрольних заходів.

Впродовж усього періоду існування податкового відомства в нашій країні, одним із найуживаніших показників результативності роботи фіскального відомства, вважається величина донарахованих сум податків (табл. 5.5).

Втім, на фоні зниження кількості планових та позапланових перевірок, суми донарахованих податкових зобов'язань за результатами перевірок в досліджуваному періоді мали незначні коливання в межах 10 млрд грн, де основу склали результати позапланових перевірок платників податків. Це може свідчити про те, що ефективність перевірок зросла і, при зменшенні кількості платників, що перевіряється, зросли донарахування на одного перевіреного суб'єкта господарювання. Втім, з донарахованих за останні роки сум платникам, лише менше половини є узгодженими з платниками податків (у 2014 – 34,5% від донарахованих сум, у 2015 – 12,6%, у 2016 – 22,2%, у 2017 – 61,7%, у 2018 – 38,7%). Це означає, що більше половини рішень податкових органів щодо донарахування оскаржуються потім в апеляційному та судовому порядку. При цьому, відсоток донарахованих сум, що фактично надходять до бюджету є значно меншим навіть за частку узго-

джених зобов'язань. Так, у 2014 до бюджету надійшло лише – 14,2% від донарахованих сум, у 2015 -7,9%, у 2016 – 11,3%, у 2017 – 19,0%, у 2018 –8,7%. Таким чином, лише 10-15% від донарахованих сум фактично надходять до бюджету. Саме це і є фактична результативність контрольно-перевірочної роботи підрозділів аудиту. При цьому, необхідно ретельно досліджувати, чому така значна різниця між донарахованими сумами за результатами перевірок, узгодженими сумами та сумами, що фактично надходять до бюджету, що потребує також зміни підходів до аналізу результативності підрозділів податкового відомства, пропозиції до яких надано нами в п. 5.1. Основними причинами такого стану речей може бути: низька якість аналітичної роботи при відборі об'єктів податкового контролю; недосконалість системи ризико-орієнтованого контролю за показниками ризику); недостатня компетентність фахівців, що здійснюють заходи податкового контролю, що дозволяє оскаржувати рішення фіскального органу; недостатнє правове супроводження ухвалених, за результатами перевірок, рішень в судових органах; недостатні заходи щодо від оподаткування.

Таблиця 5.5

Донараховання зобов'язань за результатами проведених перевірок

Роки	2014		2015		2016		2017		2018	
	Млрд.грн	%, від всього донарах	Млрд. грн	%, від всього донарах	Млрд.грн	%, від всього донарах	Млрд.грн	%, від всього донарах	Млрд.грн	%, від всього донарах
Показник										
Всього донараховано грошових узгоджених і неузгоджених податкових зобов'язань	23,2		36,5		28,4		26,6		34,4	
Донараховано узгоджених і неузгоджених податкових зобов'язань	8	34,5	4,6	12,6	6,3	22,2	16,4	61,7	13,3	38,7
Фактично надійшло за актами документальних перевірок	3,3	14,2	2,9	7,9	3,2	11,3	5,1	19,0	3	8,7

Джерело: складено і розраховано автором за даними [80, с. 31; 81, с. 27; 82, с. 35; 83, с. 32]

Якщо співставити дані щодо кількості перевірок із даними щодо донарахованих сум та даними, щодо сум, які фактично надійшли до бюджету, то можна дійти висновку, що зниження кількості перевірок не вплинуло на рівень донарахованих сум платникам податків, який мав незначні коливання у досліджуваному періоді, на фоні різкого зниження кількості документальних перевірок. У той же час, обидва зазначені вище показники не корелюють із часткою в загальних донарахуваннях фактично отриманих у бюджет коштів. Зв'язок між цими показниками мав би бути достатньо щільним, проте в наших умовах він не спостерігається і усі показники мають свої сталі тенденції, які не залежать одне від одного (рис. 5.14).

Це означає, що взаємодія податкового органу із платниками на стадії узгодження податкових зобов'язань та оскарження рішень є недостатньо ефективною та такою, що потребує удосконалення і підвищення ефективності.

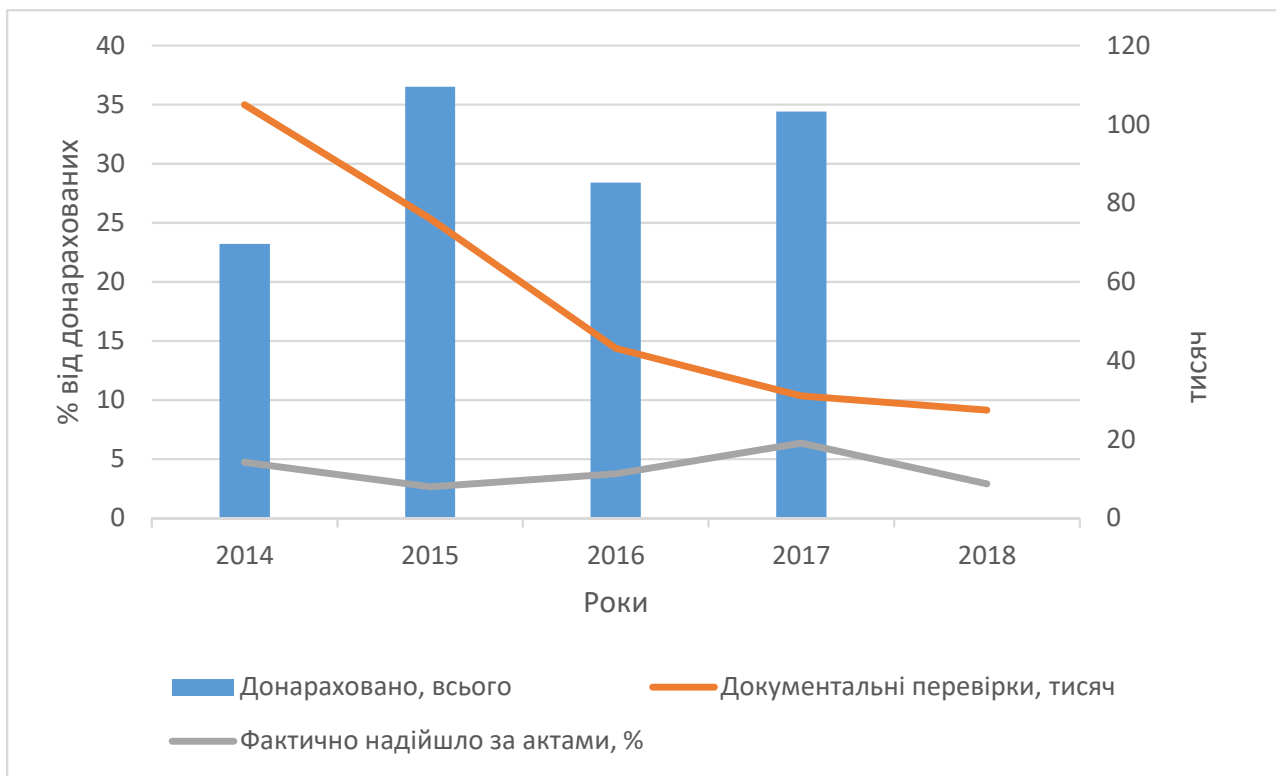


Рис. 5.14 Ефективність контрольно-перевірочної роботи податкового органу
Джерело : складено автором

В цьому контексті, запропоновані нами вище, у п. 3.3, підходи до вдосконалення і розширення системи показників результативності оподаткування та адміністрування на національному рівні, спрямовані на усунення зазначених проблем

та підвищення якості податкового адміністрування за рахунок більш чітких і зрозумілих критеріїв оцінки ефективності підрозділів податкового відомства та окремих процедур, спрямування контролю на фактичне виконання задач, а не на формальні ознаки, які не несуть інформації щодо фактичної ефективності.

Подальша робота з удосконалення практики оподаткування в країні та удосконалення податкової системи на принципово новій філософії розвитку дасть змогу вийти на новий рівень податкових відносин в Україні та отримати стійкі конкурентні переваги порівняно з іншими економіками світу. Для цього необхідно реалізувати такі кроки :

1. Для зменшення навантаження на суб'єкта господарювання в частині адміністрування податків та умов ведення бізнесу:

- створити умови для добровільного застосування електронної форми підготовки звітності та дистанційного звітування платниками. Підприємства мають бути зацікавлені подавати звітність у електронній формі через Інтернет;

- встановити більш тривалий період для сплати авансових внесків з окремих податків [223, с. 75];

- запровадити механізм добровільного виправлення інформації, що дозволить платникам податків виправляти недостовірну або неповну інформацію або розкрити інформацію, якої не було в звіті за попередній податковий період. У разі наведення достовірної інформації, платники податків можуть уникнути покарання та судового переслідування;

- сформувати зручну систему електронного документообігу між платником та фіскальним відомством, а також між різними підрозділами відомства;

- забезпечити значне спрощення форм та вимог до формального оформлення первинної документації, що дозволить знизити витрати часу на їх заповнення та унеможливить будь-які корупційні прояви з боку контролюючих органів щодо формальностей, що не впливають на податкові зобов'язання;

- спростити форми звітності та зменшити кількість додатків до декларацій;

- запровадити автоматизований обіг інформації третіх сторін, наприклад, Державного комітету статистики, банків, Митної служби України, інших держав-

них та загальнодоступних джерел та забезпечити електронне порівняння даних. Це усуне потребу в отриманні великих обсягів інформації безпосередньо від самих платників податків. З одного боку, це дасть змогу зменшити вартість дотримання податкового законодавства (в тому числі і витрати часу), з іншого – вдосконалити систему планування перевірок і скоротити їхню кількість.

- відокремити слідчі та оперативні органи податкової міліції (Бюро економічної безпеки) від підрозділів адміністрування та митного контролю Державної фіскальної служби (далі ДПС);

- забезпечити ефективність адміністративного оскарження рішень фіскального відомства.

2. Для зменшення навантаження на фінансовий результат підприємства, рентабельність інвестицій, та потенційні ресурси для реінвестування:

- зменшити навантаження на фонд оплати праці (за методологією Світового банку, саме ЕСВ складає відсотка 43,1 у загальній ставці податків 55,4 відсотки.

- удосконалити систему сплати податку на прибуток та податку на додану вартість;

- знищити практику переплат з податку на прибуток та невідшкодування у зазначені законом терміни податку на додану вартість.

3. Для зменшення фіскального адміністративного тиску на економіку з боку держави:

- створити умови та вжити заходи для зменшення тіньового сектору економіки та мінімізації можливостей для уникнення оподаткування і застосування шахрайських схем;

- привести у відповідність рівень податкових вилучень з рівнем розвитку економіки;

- здійснити реформування державних видатків та привести їх у відповідність з можливостями економіки та світовою практикою таких видатків.

Слід зазначити, що значне спрощення форм та вимог до формального оформлення первинної документації є вкрай необхідною умовою інтеграції у європейський економічний простір, особливо в сфері малого та середнього бізнесу.

Вимоги в європейських країнах, щодо форм та елементів накладних (як податкових так і неподаткових) значно простіші. Увага адміністратора зосереджена не на формальних деталях, а на фактичному змісті документу.

В Україні вже склалася своя національна система бухгалтерського обліку, яка здебільшого базується на традиціях радянської системи обліку, та є досить відмінною від практики ведення обліку і вимог до нього в Європейських країнах. Наприклад, в Україні досі діє «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 [172]. Дане Положення визначає вимоги до документів бухгалтерського обліку та звітності. Однак такі вимоги для країн Європейського союзу відрізняються кардинально в сторону спрощення. В країнах ЄС вимоги до оформлення документів звітності значно спрощені, зменшено кількість обов'язкових елементів, активно використовуються уніфіковані накладні (у нас окремо виписується товарна накладна та окремо податкова). Вимоги до бухгалтерського обліку в країнах Європи та до форм звітності теж є простими, особливо для підприємств, що не є корпораціями.

Крім того, запровадження механізму добровільного виправлення інформації (The Voluntary Disclosures Program), щодозволяє виправити недостовірну або неповну інформацію або розкрити інформацію, якої не було в звіті за попередній податковий період. У разі добровільного і самостійного наведення достовірної інформації, платники податків зможуть уникнути покарання та судового переслідування. При цьому, процес розкриття (виправлення) інформації (наприклад, в Канаді) має відповідати чотирьом вимогам: добровільність; вичерпність; застосування чи можливість застосування штрафу; наявність інформації про несплачені податки за період більше року.

Так, наприклад, якщо Агентство доходів Канади вважає інформацію достовірною, то платник сплачує лише податки та пеню. Така практика в Україні, в умовах поступового формування податкової культури та напрацювання практики лояльного ставлення платників до сплати податків, була б дуже цінною для нашої

країни та могла б нівелювати негативні настрої в бізнес-середовищі та суспільстві щодо процесу оподаткування та виконання податкового обов'язку.

Вплив оподаткування на ділову активність суб'єктів господарювання та показники розвитку економіки важко переоцінити, проте формування моделі інклюзивного розвитку в Україні має відбитися на політиці оподаткування на загальних соціальних стандартах. Оподаткування в Україні, в силу превалювання фіскальної функції, створює значне фінансове та адміністративне навантаження на суб'єктів господарювання, не забезпечуючи при цьому задоволення потреб суспільства у державних благах, що підриває лояльність суб'єктів господарювання до сплати податків.

Висновки до розділу 5

Узагальнення та обґрунтування пріоритетних напрямів формування конкурентоспроможної податкової системи в Україні дало змогу зробити такі висновки: З'ясовано, що сформована в Україні модель економіки містить ряд системних загроз, вирішення яких суттєвим чином вплине на конкурентоспроможність податкової системи, а саме: наявність значного опортунізму у платників щодо сплати податків. Ці загрози реалізуються через функціонування значного тіньового сектору економіки в країні та розповсюдження не лише схем мінімізації оподаткування, але і схем ухилення та агресивного податкового планування із застосуванням закордонних юрисдикцій та схем розкрадання бюджетних коштів через систему відшкодування ПДВ.

1. Встановлено, що окремим напрямом формування конкурентних переваг податкової системи України, що також має певні загрози, є удосконалення діяльності податкового органу у напрямі якісної зміни підходів до взаємодії із платниками податків, ефективності реалізації функцій спрямованих, як на здійснення податкового контролю, так і на реалізацію заходів із формування сприятливого середовища для добровільної сплати податків.

2. Класифіковано основні операції в тіньовій сфері: у співвідношенні із суспільними інтересами та за результатами тіньових операцій, здійснено класифікацію видів тіньової економічної діяльності.

Виявлено та систематизовано форми та механізми ухилення від сплати податків та визначено, що основними у тіньових операціях, є схеми, спрямовані на отримання економічного результату шляхом застосування різних видів удаваних операцій.

3. Для вирішення основних проблем у сфері сплати та адміністрування податку на додану вартість (як найбільш поширених економічних злочинів), що залишилися після впровадження системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), нами запропоновано удосконалення методології СЕА ПДВ та СМКОР шляхом: збалансування податкового кредиту та податкових зобов'язань при блокуванні податкових накладних; обмеження строків блокування ПН; передачі технічного адміністрування ПДВ до незалежного органу; запобігання невідповідності формування податкового кредиту та зобов'язань за різними товарними групами; доповнення СМКОР інформацією про операції неплатників ПДВ.

4. Аргументовано та розроблено комплекс методів контролю за доходами фізичних осіб, що реалізуються через: процедуру легалізації активів та/або податкової амністії; впровадження «нульової декларації»; впровадження в нормативно - правове поле та практичну податкового контролю непрямого методу контролю податкових зобов'язань, а саме методу порівняння доходів і витрат.

5. Обґрунтовано різницю між процедурами податкової амністії і легалізації та зроблено визначено, що легалізації активів є визнанням законності володіння будь-якими активами, що є у особи, включно із доходами, що ці активи забезпечили, в обмін на виконання певних умов, які визначено державою. (дозволяє припинити маніпуляції щодо законності володіння особою активами). При цьому нами визначено, що термін «легалізація» має некоректне вживання у національній нормотворчій і юридичній практиці, що призвело до того, що термін «легалізація» отримав явний негативний зміст, хоча в світовій практиці він такого змісту позбавлений.

6. Визначено, що одним із викликів розбудови податкової системи в нашій країні є корупціогенні фактори, а запобігання, виявлення і припинення корупції в податкових органах є одним з пріоритетів у побудові конкурентоспроможної системи оподаткування та ефективного адміністрування податків. Сформульовано підходи до розмежування понять запобігання та боротьби з корупцією, які використовуються у світовій практиці, а також визначено сфери ризику в діяльності органів ДФС України.

7. Нами розроблено підходи до усунення існуючих недоліків методологічного характеру, які не дають змогу активно виявляти факти корупції. Запропоновано методичні рекомендації щодо запровадження в діюче законодавство методів активної перевірки осіб, схильних до вчинення корупційних дій, та виявлення латентної корупції, яка ґрунтується на прикритті схем ухилення від оподаткування (виявлення конкретних фактів корупції); розроблено пропозиції змін до Податкового кодексу України щодо запровадження непрямих методів контролю фінансового стану посадових осіб ДПС України; запропоновано методи удосконалення процедур оподаткування з метою зниження їх корупційної ємності; обґрунтовано нормативну регламентацію і впровадження у практичну діяльність механізмів викриття ознак корупційних діянь на основі непрямих методів податкового контролю, і визначення їх, як підстави для притягнення до відповідальності особи, у службовій діяльності якої викриті такі ознаки; запровадження системи оцінювання рівня корумпованості територіальних і структурних підрозділів ДФС; удосконалення процедур оподаткування з метою зниження їх корупційної ємності; створення системи стимулів працівників ДФС до доброчесної поведінки.

8. Автором запропоновано модель формування інформаційного середовища в податкових цілях для України, що враховує необхідність формувати національну інформаційну базу, з урахуванням подальшої можливості використання такої інформації в цілях міжнародного обміну податковою інформацією. Визначено основні кроки, що спрямовані на формування умов для реалізації якісного податкового контролю на національному і наднаціональному рівні з урахуванням

викликів цифровізації економічних процесів і суттєвого підвищення значення ризик-менеджменту в оподаткуванні для різних груп економічних агентів.

9. В рамках напрацювання механізмів сприяння добровільній сплаті податків та подолання опортунізму платників, запропоновано авторське визначення дефініції «податковий комплаєнс», що слід розуміти як комплекс стимулів і мотивів для суб'єктів податкових відносин, що впливають на їх готовність дотримуватися податкового законодавства і виконувати свої податкові обов'язки щодо сплати податків і зборів. Така категорія суттєвим чином пов'язана із податковою культурою, якістю податкового адміністрування і реалізацією сервісних функцій податкового органу та інституційною готовністю державних інституцій.

10. Визначено, що методологічне забезпечення протидії ухиленню від сплати податків та тінізації економічних процесів і його втілення через комплекс правових норм є неоптимальним для України. Домінуючим в методологічних питаннях є підхід, який ґрунтується на пріоритеті документального оформлення господарських операцій над їх економічним змістом. Опора на документ, як основне джерело оцінки операції і господарської діяльності в цілому робить контрольно-наглядову систему вразливою. Тобто, усі потенційні можливості правоохоронних методів протидії тіньовим операціям та ухиленню від сплати податків фактично залишались незадіяними, і підміняються контрольно-перевірочними методами. Таким чином робота податкових органів щодо сумлінних платників податків концентрується не стільки на створенні для них зручних умов адміністрування, скільки на реалізації додаткового тиску шляхом реалізації перевірочних заходів.

11. Аналізуючи європейський досвід взаємовідносин держави та платників податків, виділили такі історично сформовані і нещодавно набуті пріоритети, яких дотримувалися Європейські країни: 1) надання консультативних послуг платникам податків, спрощення процедур оподаткування та превалювання суті господарських операцій над формою; 2) інтернаціоналізація оподаткування та створення єдиних стандартів; 3) запобігання проявам тіньової економіки; 4) запобігання практикам агресивного податкового планування.

12. Визначено, що подальша робота з удосконалення практики оподаткування в країні та удосконалення податкової системи на принципово новій філософії розвитку дасть змогу вийти на новий рівень податкових відносин в Україні та отримати стійкі конкурентні переваги порівняно з іншими економіками світу. Автором запропоновано концепт побудови «податкового комплаєнсу» на основі трьох базових напрямів взаємодії податкових органів з платниками податків: зменшення навантаження на суб'єкта господарювання в частині адміністрування податків та умов ведення бізнесу; зменшення навантаження на фінансовий результат підприємства, рентабельність інвестицій, та потенційні ресурси для реінвестування; зменшення фіскального адміністративного тиску на економіку з боку держави.

ВИСНОВКИ

Здійснивши аналіз існуючих підходів до визначення поняття конкуренція ми з'ясували, що на сучасному етапі розвитку відсутній обґрунтований підхід до його трактування та існуючі підходи не позбавлені недоліків. Тому, було уточнено сутність поняття «конкуренція», яка розглянута як процес забезпечення стійких переваг діяльності суб'єктів господарювання, державних та недержавних інститутів, суверенних держав та їх об'єднань на засадах міжнародно прийнятих стандартів і правил в умовах зміни сучасної економічної парадигми на засадах знань та компетенцій.

1. Нами з'ясовано, що конкурентоспроможність є основним способом забезпечення національної безпеки держави, але теоретичний та практичний аспекти конкурентоспроможності досліджені не повністю та в існуючих працях не розглянуто особливості управління даним процесом та фактори впливу на рівень конкурентоспроможності, тому уточнено сутність поняття «конкурентоспроможність». Запропоноване поняття пропонуємо розглядати як прояв конкуренції, під яким розуміється здатність і можливість досягати стійкого прогресу в процесі створення матеріальних і нематеріальних цінностей, реагувати і адаптуватися до стратегічних змін в зовнішньому конкурентному середовищі, при забезпеченні належного балансу довгострокового розвитку держави або їх об'єднань і зростання рівня життя та соціального добробуту громадян.

2. В діяльності держави вагому роль відіграє зміцнення конкурентних позицій за умови загострення конкурентної боротьби на міжнародному ринку, що є можливим на підставі розвитку інноваційного, інвестиційного та технологічного потенціалу та забезпечить покращення розвитку податкової системи. Тому, в роботі було досліджено сутність поняття «міжнародна податкова конкуренція» і уточнено трактування даної дефініції. Відповідно, під міжнародною податковою конкуренцією пропонуємо розглядати як процес змагання, суперництва податкових систем різних країн чи їх об'єднань задля залучення нових і втримання існуючих платників податків до відповідної податкової юрисдикції, що дозволить здійснити оподаткування їх прибутків не лише в середині країни, але й за її межами.

3. Податкова система здійснює вплив на рівень конкурентної боротьби в податковій сфері з метою створення умов щодо залучення інвестиційних ресурсів, налагодження діяльності іноземних інвесторів, розвитку малого та середнього бізнесу, що впливає на рівень економічного розвитку держави, формує її конкурентні переваги. Дослідження особливостей здійснення податкової конкуренції дозволило здійснити змістовне наповнення поняття як процесу суперництва на мікро-, мезо-, макро- і мега рівнях при формуванні податкового середовища та конкурентних переваг, з урахуванням інструментів бюджетно-податкової політики в межах дотримання розумного співвідношення між податковим навантаженням та умовами розвитку суб'єктів господарювання, домогосподарств та суспільних інституцій з метою забезпечення довгострокового розвитку суспільства в умовах глобальної економіки.

4. Нами встановлено, що рівень конкурентоспроможності країни залежить від впливу чинників на рівень її формування та чинників, які сприяють її підвищенню, врахування яких дозволить покращити стабільність функціонування підприємств, становище країни на міжнародній арені на підставі отримання конкурентних переваг. Для отримання таких переваг, класифіковано податкову конкуренцію за ознаками функціональної структури, об'єкту конкуренції, території дій, інструментів, характером дії учасників і методів конкуренції, а також за формами відповідно ознак. Врахування таких факторів сприятиме державному регулюванню, інноваційно-інвестиційному розвитку, що дозволить здійснювати податкове планування в розрізі визначення тактичних та стратегічних кроків, спрямованих на залучення таких обмежених ресурсів, як платники податків та формування податкових баз

5. Узагальнення існуючих підходів щодо визначення сутності поняття конкурентоспроможність держави дозволило запропонувати дане визначення як сукупність стійких інституційних, економічних, інформаційних, іноваційних, інфраструктурних факторів, спрямованих на формування прозорих ринкових відносин, здобуття інноваційних, технологічних, інформаційних, інвестиційних, інституційних, соціальних та фінансових конкурентних переваг шляхом використання від-

повідних механізмів розвитку, з метою врахування потреб домогосподарств та створення належних умов ведення бізнесу, з урахуванням змін в глобальному середовищі та вектору на забезпечення фінансової та податкової транспарентності.

6. Обґрунтовано, що податкова конкуренція суттєво впливає на рівень конкурентоспроможності податкової системи і, відповідно, забезпечує підвищення конкурентоспроможності держави. Серед чинників покращення конкурентоспроможності держави розглянуто процес налагодження інвестиційної діяльності, інноваційного розвитку, перебудову національної економіки, державне регулювання всіх сфер діяльності, врахування впливу чинників оточуючого середовища. Визначено, систематизовано та розвинуто детермінанти конкурентних переваг держави на мікро-, мезо-, макро-, мега рівнях, якими виступають інституційна готовність, якість людського капіталу, податкові режими та розвинутість інфраструктури, що відбивається на інноваційній, інвестиційній, інформаційній, виробничій, торговельній та податковій складових конкурентних переваг країни. Своєчасне врахування даних детермінантів сприятиме покращенню фінансово-економічного розвитку держави, зростанню її конкурентоспроможності.

7. Результатом дослідження є удосконалення структури податкової системи України, яка зазнає постійних змін та суспільство доволі позитивно оцінює роботу податкових органів. Вагому роль у формуванні та побудові податкової системи має використання іноземного досвіду, досягнень інших країн, результатів власної діяльності. Також, за умов формування ринкових відносин, впливу інтеграційних чинників, розвитку міжнародних відносин виникає потреба у корегуванні сформованої податкової системи. Структуру податкової системи доповнено підсистемою інформаційного забезпечення, а підсистему адміністрування доповнено складовими сервісно-роз'яснювальної роботи, податкового контролю, інформаційно-аналітичної роботи, організація яких сприятиме добровільному дотриманню податкового законодавства та подолання асиметрії податкової інформації в процесі оподаткування .

8. Узагальнено теоретичні надбання щодо дослідження сучасного стану податкової системи і на підставі методів наукового спостереження уточнено

змістовне наповнення поняття податкова система як сукупність податків, зборів та інших обов'язкових платежів, визначені чинним законодавством і запроваджені в країні, а також прийнятний порядок оподаткування, що визначає перелік суб'єктів, на яких покладається виконання функцій у сфері оподаткування та вимоги, щодо проведення податкового адміністрування.

9. Податкова система є фактором впливу на рішення суб'єктів господарювання щодо відкриття бізнесу, створення конкурентних переваг держави та регулювання економічного, фінансового, соціального розвитку, спрямування доходів здійснюється через податкову систему, але за умови сприятливої податкової політики уряду. Запропоновано визначати поняття «податкова політика» як сукупність поглядів політичних діячів, що беруть участь в управлінні державою, на публічні та непублічні цілі, пріоритети і завдання державного управління у сфері оподаткування та практичне втілення цих поглядів через камплекс нормативних, розпорядчих та виконавчих заходів, які забезпечують регулювання економічного й соціального розвитку країни з використанням податкових важелів і справедливого розподілу податкового навантаження між різними категоріями платників та формування податкової системи з внесенням змін до її складу;

10. Діюча податкова політика займає важливу роль у розвитку податкової системи країни, адже впливає на механізм здійснення контролю за процесом сплати податків та реалізації принципів оподаткування, урегулювання відносин між державою та суб'єктами господарювання, визначає напрями вирішення існуючих проблем. Дослідивши механізми реалізації принципів оподаткування ми їх удосконалили з урахуванням цілей, оцінки та процесів реалізації податкової політики. Використання даного механізму дозволить отримати результати на засадах принципів ефективності і мінімізації адміністративних витрат, що дозволить побудувати раціональну систему оподаткування на засадах системності, а також розширюють розуміння принципу прозорості податкової системи як такого, що в сучасних умовах спрямований на реалізацію транспарентних процедур нарахування та сплати податків платниками, процедур збирання та розподілу податкових

надходжень державними органами, своєчасного інформування населення та суб'єктів господарювання щодо змін у податковому законодавстві з метою збалансування інтересів платників податків та органів державної влади.

11. Проведено аналіз сутності конкурентоспроможності податкової системи та розвинуто трактування даного поняття, під яким розуміємо здатність держави до формування та коригування діючої системи оподаткування, визначення напрямів податкової політики та можливістю щодо покращення податкового законодавства шляхом дотримання принципів, використання методів, інструментів, що дозволить конкурувати з іншими країнами, отримати конкурентні переваги, залучити зовнішніх інвесторів, збільшити надходження до державного бюджету у вигляді податкових платежів, покращити соціально-економічний розвиток, добробут населення.

12. За умов розвитку податкової системи значної актуальності мають питання щодо оцінки її конкурентоспроможності. Враховуючи зазначену важливість, запропоновано методологічний підхід до оцінки конкурентоспроможності податкової системи країни, який передбачає як експертні оцінки, що включають міжнародні рейтинги, так і статистичні дані, які демонструють навантаження на суб'єкта господарювання в частині адміністрування податків та умов ведення бізнесу; одну з основних складових вартості робочої сили; визначають навантаження на фінансовий результат підприємства, дають можливість оцінити рентабельність інвестиції, та потенційні ресурси для реінвестування. Результат розрахунків за визначений період часу, може допомогти зрозуміти наскільки аналізована система наблизилась або віддалилась у своїй конкурентоспроможності від конкурентів або еталонної системи, дати можливість оцінити фіскальний адміністративний тиск на економіку з боку держави, що дозволить максимально враховувати як умови ведення бізнесу в країні, так і умови реінвестування капіталу, вартість робочої сили, а також рівень тиску з боку держави щодо податкових вилучень.

13. З метою забезпечення високого рівня конкурентоспроможності податкових систем, розроблено методологічний підхід до її оцінки шляхом використання експоненціального показника середнього руху. Встановлено, що показник конку-

рентоспроможності динамічний, тобто змінюється у часі, відповідно, першочерговим завданням є відстеження цієї динаміки. Запропонований методологічний підхід враховує зміну показника конкурентоспроможності податкової системи за декілька періодів часу і дозволяє оцінити напрямок його руху за кожною системою показників, що дозволить виявити резерви підвищення її ефективності.

14. З метою прогнозування подальших перспектив розвитку рівня конкурентоспроможності податкової системи, запропоновано методологічний підхід до її визначення шляхом використання інтегрального показника, який враховує дванадцять складових: кількість податкових платежів на рік; кількість годин на рік на ведення податкової звітності; сукупний податковий платіж; максимальні ставки індивідуального податкового податку і податку на прибуток та ПДВ; ставки податку на дивіденди, відсотки, роялті; рейтинг фіскальних свобод; питому вагу податків у ВВП і державних витрат у ВВП. Покращення складових, які впливають на підвищення рейтингу Ведення бізнесу та рейтингу фіскальної свободи, а також подальшого перенесення податкового навантаження з податків на капітал та працю на податки на споживання позитивно впливатиме на рівень конкурентоспроможності податкової системи. Той факт, що рейтинг фіскальної свободи вимірює загальний рівень податкового навантаження в економіці і враховує рівень оподаткування, а також показник відношення сукупних податкових доходів до ВВП країни, підтверджує, що підвищення конкурентоспроможності залежить не лише від ставок оподаткування, але і від якості формування державних фінансів в цілому та ступеня впливу податкових вилучень на економіку.

15. Встановлено, що камплекс інституційних умов підвищення конкурентоспроможності податкової системи в Україні має будуватися на подоланні ризиків формування умов для якісної трансформації податкової системи, які суттєво впливають на ВВП. Вважаючи на зазначену актуальність, розроблено методологічний підхід до визначення взаємозв'язку податкових надходжень та інтегрального показника рівня тіньової економіки, який передбачає врахування показників номінального і реального ВВП, динаміки тіньової економіки і їх вплив на показники конкурентоспроможності податкової системи з урахуванням політико-

правових та соціальних чинників, чинників розвитку інституцій, що формують основу інклюзивної складової країни в цілому з урахуванням цілей сталого розвитку, що дозволить впливати на процес дотримання податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин.

16. Обґрунтовано синергію національного та міжнародного рівня інформаційного супроводження податкових процесів. З урахуванням важливості інформаційного обміну, розроблено методологічний підхід до організації інформаційного середовища в податкових цілях, яка враховує різні рівні національного та наднаціонального обігу податкової інформації щодо фізичних та юридичних осіб. Впровадження розробленого методологічного підходу дозволяють не лише сформувати якісний обмін податковою інформацією в країні, але і суттєво підвищити ефективність боротьби з міжнародними схемами ухилення від оподаткування, дозволить реалізувати всі можливості та інструменти для посилення ефективності податкового контролю за доходами резидентів як в країні так і за її межами.

17. Встановлено, що погіршення фінансової ситуації, загострення економічної кризи, недосконалість та неефективність діючого податкового законодавства, суперечливість податкових реформ актуалізували питання щодо підвищення злагодженості роботи органів державної фіскальної служби. За результатами аналізу нормативно-правових актів, що визначають перелік і порядок виконання процедур, які виконуються, або виконання яких контролюється співробітниками фіскальної служби, в тому числі ті елементи процедур, що мають антикорупційну спрямованість, запропоновано удосконалити методи викриття корупційних злочинів та надано методичні рекомендації щодо запровадження в діюче законодавство методів активної перевірки осіб, схильних до вчинення корупційних дій і виявлення латентної корупції, які, на відміну від існуючих, ґрунтуються на прикритті схем ухилення від оподаткування.

18. Протиправні діяння безпосередньо завдають шкоди інтересам громадян в сфері оподаткування. Виявлення ознак того, що певне діяння могло бути скоєно, або може бути скоєно у майбутньому, виявлення протиправних діянь до категорії

діянь, що містять ознаки корупційних порушень, залежить від мети: припинення, відшкодування завданої державі та охоронюваним законом правам та інтересам громадян шкоди, та запобігання вчиненню корупційних дій у майбутньому. В цілях відшкодування завданої шкоди може застосовуватися виключно виявлення корупції у формі викриття конкретних корупційних діянь працівників фіскальних органів, бо інакше неможливо встановити конкретний обсяг завданої шкоди. Саме тому виявлення протиправних діянь, як підстави для застосування заходів правового реагування, у формі викриття лише певних їх ознак, можуть застосовуватися тільки до діянь, суспільна небезпека яких є високою, яким є корупція в органах ДПС, тому удосконалено методичні підходи до оцінки рівня корумпованості органів ДПС і ДФС, які передбачають комбіноване застосування методу аналізу показників викриття фактів корупції та методу соціологічного дослідження.

19. Зростанню конкурентоспроможності податкової системи сприятиме впровадження методів боротьби із ухиленням від сплати податків, використання нових податкових реформ. Тому, удосконалено методологічний підхід до контролю та протидії ухиленню від сплати податків і тіншовим операціям, який ґрунтується на пріоритеті документального оформлення господарських операцій над їх економічним змістом. Використання даного методологічного підходу сприятиме розширенню сфери застосування методів обмеження та перевірок діяльності суб'єктів господарювання, які не документують господарські операції та роблять низькоефективною усю державну систему податкового контролю, що ставить у нерівні умови з несумлінними платниками бізнес, який веде облік, подає звітність і сплачує податки.

20. З метою припинення корупційних діянь, та попередження їх здійснення у майбутньому, може бути застосоване виявлення корупції у формі викриття певних її ознак. Виявлення лише певних ознак, а не конкретного факту корупції, як підстави для застосування відповідних заходів правового реагування, означатиме, що їх застосування буде ґрунтуватися на припущенні. Враховуючи теоретичні та практичні висновки досліджуваного питання, удосконалено нормативну регламентацію і механізми викриття ознак корупційних діянь і визначення їх як підстави

для притягнення до відповідальності особи, у службовій діяльності якої викриті такі ознаки, які, на відміну від існуючих, передбачають використання організаційно-правового забезпечення визначення та припинення корупційних правопорушень в фіскальних органах на основі узагальненої структурно-логічної схеми комплексу заходів з протидії корупції в органах Державної податкової служби України.

21. Обґрунтовано, що в умовах жорсткої конкуренції необхідно забезпечити детінізацію економіки через податкові інструменти та запобігання ухиленню від оподаткування; подолання корупційних ризиків в податкових інституціях; реалізації податкового кампаєнсу, як умови добровільного оподаткування, де всі складові основою містять подолання асиметрії інформації в податкових цілях. Під податковим кампаєнсом пропонуємо розглядати комплекс стимулів і мотивів для суб'єктів податкових відносин, які впливають на їх готовність дотримуватися податкового законодавства і виконувати свої податкові обов'язки щодо сплати податків і зборів. Така категорія суттєвим чином пов'язана із податковою культурою, якістю податкового адміністрування і реалізацією сервісних функцій податкового органу та інституційною готовністю державних інституцій.

22. Практичне значення проекту Закону «Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна» надало можливість запропонувати впровадження нульової декларації. Дана позиція не вступає в конфлікт із запропонованим Проектом, а є продовженням застосування непрямих методів контролю. Така нульова декларація дозволить встановити «точку відліку» активів громадян для подальшого застосування непрямих методів та контролю приросту активів. Однак, таке декларування виходить за межі дії цього проекту Закону, через те що стосується усіх суб'єктів, а не лише тих, кого стосується процедура легалізації.

23. Доведено, що конкурентоспроможність податкової системи залежить від взаємовідносин між платниками податків та органами ДФС. Досвід розвинених країн світу підтверджує, що платники податків добровільно надають інформацію щодо бази оподаткування, термінів отримання доходів. Встановлено, що процес розкриття (виправлення) інформації має відповідати чотирьом вимогам: доброві-

льність; вичерпність; застосування чи можливість застосування штрафу; наявність інформації про несплачені податки за період більше року. Запропоновано філософію побудови взаємовідносин податкового органу із платниками податків, яка ґрунтується на принципово нових підходах, серед яких: зменшення навантаження на фінансовий результат суб'єкта господарювання, який є потенційним ресурсом для реінвестування, а також адміністративного тиску; превалювання суті господарських процесів над їх формою; спрощення форм та вимог до формального оформлення первинної документації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Азоев Г. Л. Конкуренция: анализ, ее стратегия и практика / Г. Л. Азоев. – М. : Центр экономики и маркетинга, 2002. – 208 с.
2. Айвазян С.А. К методологии измерения синтетических категорий качества жизни населения / С.А. Айвазян // Экономика и математические методы. 2003. – №2. – С. 34; Айвазян. С.А. Эмпирический анализ синтетических категорий качества жизни населения / С.А. Айвазян // Экономика и математические методы. – 2003. – №3. – С. 43.
3. Айвазян С.А. Прикладная статистика и основы эконометрики / С.А. Айвазян, В.С. Мхитарян. – М.: Юнити, 2001. – 1088 с.
4. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
5. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). монографія / В.Л. Андрущенко – Львів: Каменяр, 2000. – С. 121-127.
6. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф ; пер. с англ. под ред. Л. И. Евенко. – М. : Экономика. 1999. – 519 с.
7. Антонюк, Л.Л. Міжнародна конкурентоспроможність країн: теорія та механізм реалізації: монографія. вид. Київ: КНЕУ, 2004. – 275 с.
8. Архипова, С.В. Проблема ефективності використання механізму податкових пільг для залучення іноземних інвестицій в Україну. Наукові праці ДНТУ, 2007. Серія економічна, с. 560–562.
9. Атаманчук, О.В. Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи // Економіка та держава, [online] 2008. № 10, с. 26–29. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2008_10_10> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]
10. Базиліук Я.Б. Конкурентоспроможність національної економіки: сутність та умови забезпечення. вид. – Київ: НІСД., 2002. – 132 с.

11. Балабанова Л.В. та Холод, В.В. Стратегічне маркетингове управління конкурентоспроможністю підприємств: навч. посіб. К.: ВД «Професіонал», 2006. – 448 с.
12. Барановський О. Проблеми власності та легалізації капіталів і доходів в Україні / О. Барановський // Національна безпека і оборона. – 2004. – № 2. – С. 2-13.
13. Безпалько І.Р. Аналіз конкурентоспроможності податкової системи України в сучасних глобалізаційних умовах // Ефективна економіка, [online]. – 2015. – №10. – Доступно: <<http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=4381>> [Дата звернення 04 Жовтня 2017]
14. Бекряшев А. К., Белозеров И. П. Теневая экономика и экономическая преступность [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sbiblio.com/BIBLIO/archive/bekryashev_belozerov_tenevaya_economica/1.aspx
15. Белобрагим В. Я. Региональная экономика: проблемы качества / В. Я. Белобрагим. – М. : АСМС, 2001. – С. 26.
16. Бечко П.К. та Голобородько Я.О. Теоретичні засади сутності економічних категорій «конкуренція» і «конкурентоспроможність». Ефективна економіка, [online]. 2015. – №7. Доступно: <<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4191>> [Дата звернення 13 Вересня 2017].
17. Благун І.Г., Генезис теорій податкових фінансів у парадигмі фіскально-бюджетної безпеки держави // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.4. – С. 265-273.
18. Богатирьова Є.М. Податкова політика: сутність та принципи формування // Науковий вісник. Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. Науки: економіка, політологія, історія, [online]. – 2012. – № 10 (162). – С. 202–212. Доступно: <<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/1137>> [Дата звернення 28 Вересня 2017]

19. Бодров В.Г.,. Основи конкурентоспроможності економіки України // Фінанси України, [online]. – 2007. – №9. – с. 67–74. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2007_9_9> [Дата звернення 22 Вересня 2017]

20. Большой бухгалтерский словарь: 10000 терминов / Под ред. А.Н. Азрилияна; Авторы и составители: М.Ю. Агафонова А.Н. Азрилиян О.М. Азрилиян В.И. Бенедиктова, Е.Л. Каллистова, О.В. Мещерякова, О.В. Савинская. – Москва: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

21. Борьба с наркотиками [Электронный ресурс] // Организация объединенных наций [сайт]. – Режим доступа: <http://www.un.org/ru/development/progareas/global/narcotics.shtml>

22. Бренд TADAT зареєстровано під торгівельною маркою США SN 86155099: TADAT: Реєстраційний номер S20515, виключні права на використання бренду TADAT належать Секретаріату TADAT

23. Брехов С. С. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В.І. Коротун // Ефективна економіка. – 2016. – № 11. – Режим доступу до журналу: www.economy.nauka.com.ua

24. Вандяк Н.П., Конкурентоспроможність продукції цукробурякового виробництва і стратегія її підвищення. Кандидат наук. Тернопільська академія народного господарства, 2004. – 201 с.

25. Варналій З.С. Конкуренція і підприємництво: монографія. К.: Знання України, 2015. 463 с

26. Варналій З.С. Сучасний стан та чинники тінізації бюджетних відносин в Україні / З. Варналій, І. Савич // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – № 164. – 2014. – С. 6-12. URL: <http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/plugins/download-attachments/includes/download.php?id=1966> DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2014/164-11/1>

27. Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – К. : Поліграфкнига, 2004. – 478 с

28. Вахитов Р. Косвенные методы определения налогового обязательства / Р. Вахитов, А. Репа [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://www.dtkr.com.ua/show/3cid1952.html>

29. Вахітов Р. Про непрямі методи визначення податкового зобов'язання / Р. Вахітов, А. Репа [Електронний ресурс].- Режим доступа: <http://www.dtkr.com.ua/show/3cid0964.html>

30. Вертелева О. Фактори міжнародної конкурентоспроможності України. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, [online]. 2016. – № 3. – С. 33-48. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2016_3_4> [Дата звернення 26 Вересня 2017]

31. Вишневикий В. П. Методологические основы совершенствования налогообложения предприятий. Доктор наук. Институт экономики промышленности НАН Украины, 1998. – 410 с.

32. Вишневикий В. П., Веткин, А.С. и Вишневская, Е.Н. Налогообложение: теории, проблемы, решения. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

33. Власюк Т. О., Пріоритетні напрями забезпечення конкурентоспроможності України у сфері зовнішньоторговельних відносин. Науковий вісник Полісся, [online]. – 2016. – Вип. 4(8), Ч. 1, с. 99–105. Доступно: <<http://nvp.stu.cn.ua/uk/2016-10-17-17-57-19/item/580-vlasyuk-t-o-prioritetni-napryami-zabezpechennya-konkurentospromozhnosti-ukrayini-u-sferi-zovnishnotorgovelnih-vidnosin.html>> [Дата звернення 27 Вересня 2017]

34. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водяніков, І. Коноваленко. – Х. : Консум, 2004. – С. 21–22.

35. Вопросы конкуренции в цифровой экономике/ Записка секретариата ЮНКТАД. Совет по торговле и развитию. Комиссия по торговле и развитию. Межправительственная группа экспертов по законодательству и политике в области конкуренции. Восемнадцатая сессия. Женева, 10–12 июля 2019 г. https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciclpd54_ru.pdf

36. Воронкова О. Визначення податкових зобов'язань непрямими методами: проблеми та перспективи / О. Воронкова // Збірник наукових праць НУДПСУ. – 2009. – №1. – С.69-76

37. Воротін В.Є. Еволюція методологічних підходів до формування конкурентних переваг суб'єктів аграрного виробництва / В.Є. Воротін, Є.Ю. Маркова // Актуальні проблеми інноваційної економіки. № 3. 2016, с. 27–32

38. Вязова Э. В. Зарубежный опыт определения размера налогов / Э. В.Вязова [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://jurnal.org/articles/2007/ekon14.html>

39. Гарбацевич С.Л.,. Организационно-экономический механизм обеспечения конкурентоспособности предприятий Республики Беларусь: автореферат диссертации. Мн. Акад. Упр. При Президенте, 2002. – 20 с.

40. Герасименко, А.,. Еволюція теорії конкуренції в історії економічної думки XVIII–XX століть. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, [online]. – 2009. – № 1, с. 102–114. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2009_1_15> [Дата звернення 11 Вересня 2017]

41. Герасимчук З. Теоретичні засади забезпечення конкурентоспроможності регіону. Економіст, [online]. – 2011. – №11. – С. 34–37. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2011_11_9> [Дата звернення 11 Вересня 2017]

42. Голубко Є.В., Суть та зміст конкурентоспроможності підприємства. Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр., [online]. – 2011. – №62. – С. 28-33. Доступно: <<http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/17862>> [Дата звернення 19 Вересня 2017]

43. Гончаревич Л.Г. Гармонізація податкової системи до вимог ЄС в контексті міжнародної конкурентоспроможності. Кандидат наук: автореферат дисертації. НАН України, Інститут світової економіки і міжнародних відносин, 2011. – 20 с.

44. Гриценко В.Ю., Інструментарій податкового регулювання підприємств реального сектору економіки. Управління розвитком, [online]. – 2013. №21. – С. 83-86. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_21_35> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]

45. Дадалко В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. – Минск : Армита – Маркетинг, Менеджмент, 2000. – С. 4-5.
46. Державна казначейська служба України <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=217965>
47. Державна Казначейська служба України. Звітність про виконання бюджетів. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
48. Державна податкова адміністрація України, Офіційна відповідь на Запит до ДФСУ від 03.04.2015 р
49. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
50. Десятнюк, О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія / О. М. Десятнюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 312 с.
51. Директива європейського парламенту і Ради (ЄС) 2018/843 від 30 травня 2018 року про внесення змін до Директиви (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму та про внесення змін до директив 2009/138/ЄС і 2013/36/ЄС https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_010-18#Text
52. Директива ЄС про адміністративну співпрацю з питань оподаткування (EU Directive on administrative cooperation in the field of taxation (Council Directive 2011/16/EU)). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>
53. Должанський І.З. та Загорна, Т.О. 2006. Конкурентоспроможність підприємства: навч. посіб. для вищ. навч. закладів. К.: Центр навч. літ., 384 с.
54. Дорнберг Р. Міжнародне оподаткування / Р. Дорнберг: пер. з англ. – К: Абрис, 1997, 304 с.
55. Дохідна частина зведеного бюджету. - Електронний ресурс: https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_1kv_2207.pdf

56. Економічний механізм регулювання розвитку промислового виробництва : монографія / А. В. Череп, О. В. Лєпхін, Л. Г. Олейнікова, І. О. Лєпхіна. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – С. 99.

57. Європейський Союз. Група підтримки України. Звіт про діяльність за підсумками перших півтора роки. 2016. URL: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/sites/near/files/neighbourhood/pdf/key-documents/ukraine/20161108-report-sgua_ukrainian.pdf

58. Євтушенко Н. О. Податкові ризики та система керування ними / Н. О. Євтушенко // Вісник Дніпропетровського університету: серія: менеджмент інновацій. – 2016. № 6. – С. 68-77.

59. Ємельянов О.Ю., Мусійовська О.Б. Типологія видів конкурентоспроможності продукції підприємства. Проблеми формування та реалізації конкурентної політики: III Міжнародна науково-практична конференція. Львів, Україна, 19–20 Вересень 2013.– Львів: АртДрук, 2013. – С. 83-84.

60. Ємельянова І., Класифікація факторів конкурентоспроможності аграрних підприємств. «Схід» – аналітично-інформаційний журнал, [online]. – 2010. – № 2(102). – С. 20-23. Доступно: <<http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/22025>> [Дата звернення 19 Вересня 2017].

61. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем // Фінанси України. – №3, - 2013. – С. 7-26.

62. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2011. – 688 с.

63. Єфименко Т. І. Система управління державними фінансами України: Проблеми економічної безпеки Економіка України / Economy of Ukraine, 2018, № 11 (684-685). – С. 28-46. р ISSN 25229303. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2018_11-12_4.

64. Жаліло Я.А., Базилук, Я.Б., Белінська, Я.В., Давиденко, С.В. та Комаров, В.А. Конкурентоспроможність економіки України в умовах глобалізації: монографія. – Київ: Знання України, 2005. – 387 с.

65. Жидяк О.Р., Теоретичні аспекти побудови податкової системи в аграрній сфері // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки), [online]. – 2013. – № 2(1), с. 111–121. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2%281%29__15> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]

66. Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине / В. П. Завгородний. – К. : А.С.К., 2003. – 639 с.

67. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у січні-березні 2020 року Дані Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>

68. Закон Республики Казахстан «Об амнистии граждан РК в связи с легализацией ими денег» от 02.04.2001 № 173-2 [Електронний ресурс]// Законодательство Казахстана [сайт]. – Режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/index.html?dok=00694>

69. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо відомостей про кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи» від 21.05.2015 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/475-19>

70. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 22.06.2004 № 1830-IV, поточна редакція - Втрата чинності від 01.01.2011, підстава 2755-17 [Електронний ресурс].- режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1830-15>

71. Закон України «Про запобігання корупції» від 18.10.2019 №1700-VII. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1700-18>

72. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>

73. Закон України «Про об'єднання громадян». ВВР, 2013, N 1, ст.1. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2460-12#Text>

74. Закон України «Про політичні партії в Україні». (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 23, ст.118. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2365-14#Text>

75. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III, поточна редакція - Втрата чинності від 01.01.2011, підстава 2755-17 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>

76. Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні».

77. Звіт «Стан корупції в Україні» /// Порівняльний аналіз загальнонаціональних досліджень: 2007, 2009, 2011 та 2015. Київський міжнародний інститут соціології. – 2015. Київ. –стр. 8.

78. Звіт TADAT відзначив прогрес ДФС у впровадженні сучасних практик податкового адміністрування. Київ, 2018. – 74 с. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf

79. Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік. Система державних видатків та фінансової звітності (ДВФЗ) в Україні: Експертний звіт 2015. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf>

80. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік». – К. : Державна податкова адміністрація України, 2015. – с.71

81. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік». – К. : Державна податкова адміністрація України, 2016. – с.68

82. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2017 рік». – К. : Державна податкова адміністрація України, 2017. – с.93

83. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2018 рік». – К. : Державна податкова адміністрація України, 2018. – с.87.

84. Звіт про результати проведення заходів щодо запобігання і протидії корупції у 2013 році, Міністерство юстиції України, квітень 2014. – с.3-6.
85. Иванов Ю. Б. Цифровизация экономики и налоговые риски / Ю. Б. Иванов // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость, Минск, 2019 г. / М-во образ. Респ. Беларусь, Белорус. гос. экон. ун-т [и др.]. - Минск : БГЭУ, 2019. - С. 238-239.
86. Иванов Ю.Б. Налоговый менеджмент : учеб. пособ. / Ю.Б. Иванов, В.В. Карпова, Л.Н. Карпов. – Х. : ИД «Инжек», 2006. – 488 с.
87. Иванов Ю. Б. Реформування податкових систем: нова якість обговорення / Ю. Б. Иванов, І. А. Майбуров, Л. І. Гончаренко // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 114–124.
88. Иванов Ю. Б., Иванова О. Ю. Стратегія формування конкурентних переваг підприємства в умовах інтенсивної конкурентної боротьби. Проблеми економіки. 2012. № 4. С. 121–128.
89. Иванов Ю., Крисоватий А., Десятнюк О. Податкова система: підручник. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
90. Иванов Ю.Б., Орлов, П.А. та Иванова, О.Ю. Конкурентні переваги підприємства: оцінка, формування та розвиток: монографія. Х.: ІНЖЕК, 2008. – 352 с.
91. Иванов Ю.Б., Чумакова, О.О., Механізм регулювання економіки. Економіка розвитку, [online]. – 2010. – №1(53). – С. 5-8. – Доступно: <http://www.ed.ksue.edu.ua/ER/knt/e101_53/index.htm> [Дата звернення 01 Жовтня 2017]
92. Індекс сприйняття корупції - 2018. Трансперенсі Інтернешнл Україна. <https://ti-ukraine.org/research/indeks-sprjnyatty-a-korupsiyi-2018/>
93. Інноваційний розвиток підприємств за умов ринку: аналіз та оцінки : монографія / М. П. Войнаренко, А. В. Череп, Л. Г. Олейнікова, О. Г. Череп. – Хмельницький : ХНУ, 2010. – С. 149–150.
94. Інформація в антикризовому управлінні: глобальній аспект стандартизації обліку та фінансової звітності /Т.І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, В. М. Жук; ДННУ «Академія фінансового управління». К., 2015. – 400 с.

95. Кадирус І.Г., Конкурентоспроможність підприємства та фактори, що на неї впливають // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», [online]. – 2014. – №5. – Доступно: <<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3390>> [Дата звернення 19 Вересня 2017].

96. Кармінська-Белоброва М.В., Податкова система держави: визначення критеріїв оптимальності. Теорія та практика державного управління, [online]. – 2010. – Вип. 4. – С. 321-327. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Trpdu_2010_4_49> [Дата звернення 08 Жовтня 2017].

97. Карчева Г.Т., Огородня Д.В., Опенько В.А. Цифрова економіка та її вплив на розвиток національної та міжнародної економіки. Фінансовий простір. №3 (27). 2017. С.13-21.

98. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Гелиос АРВ, 1999. – 620 с.

99. Келічавий А.В. Еволюція конкуренції: від зародження поняття до сучасних особливостей. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України, [online]. – 2015. – Вип. 5(115), с. 58–63. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/serpsru_2015_5_16> [Дата звернення 11 Вересня 2017]

100. Кларк Дж.Б. 2000. Распределение богатства. М.: Гелиос АРВ, 346 с.

101. Клименко С.М., Омеляненко, Т.В., Барабась, Д.О., Дубцова, О.С. та Вакуленко, А.В. 2008. Управління конкурентоспроможністю підприємства: навч. посіб. К.: КНЕУ, 520 с.

102. Кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 N 99-IV ЗРК "Про податки та інших обов'язкових платежах до бюджету (Податковий кодекс)" [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=04222&all=05042>; <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=04222&ogl=01003>

103. Коломієць, Г. І. Податкові ризики: сутність та класифікація / Г. І. Коломієць // Ринок цінних паперів. – 2009. – № 6. – С. 27-33.

104. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах Рада Європи; Конвенція, Міжнародний документ від 25.01.1988 № ETS N 127 http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_325

105. Конвенція Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_948#Text

106. Кондратьев Н. Д. Проблемы экономической динамики / Н. Д. Кондратьев. – М. : Экономика, 1989. – 173 с.

107. Кондюх О.І. Теоретичні аспекти функціонування податкового інструментарію держави. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка», [online]. – 2014. – Вип. 2 (43). – С. 134–137. Доступно: <<http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/index.php/uk/visniki/13-visniki/17-visnyk43>> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]

108. Конкуренентоспособность. Определение. Рейтинги. Специфика переходных стран [Электронный ресурс] // Капитализм для любознательных : научно-исследовательский центр Мизеса. – 28.07.2008. – Режим доступа : сайт <http://liberty-belarus.info/Капитализм-для-lyuboznatelnyh/Конкуренентоспособность-Определение-Рейтинги-Спесифика-переходных-стран.html>.

109. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку / В. І. Коротун // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 24. – С. 42–46.

110. Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації, схвалена постановою Кабінету Міністрів України № 67-р від 17 січня 2018 р. URL: www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-koncepciyi-rozvitku-cifrovoyi-ekonomiki-ta-suspilstva-ukrayini-na-20182020-roki-ta-zatverdzhennya-planu-zahodiv-shodo-yiyi-realizaciyi

111. Коробов Ю. И. Банковская конкуренция в условиях становления рыночных отношений : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.01 / Ю. И. Коробов. – Саратов, 1996. – 353 с.

112. Король В.Д. Застосування непрямих методів перевірок у роботі податкової служби / В.Д. Король, В.П. Синчак, Ю.Ю. Ярмоленко // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права – 2002 - №4. С. 167-175

113. Коротун В.І. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України / С. С. Брехов, В. І. Коротун // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2015. – № 2. – С. 121-134.

114. Коротун В.І., Формування конкурентоспроможної податкової політики України в умовах глобалізації. Малий і середній бізнес (право, економіка, держава), [online]. – 2013. – №1-2 (52–53). – С. 180-186. Доступно: <<http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/201>> [Дата звернення 01 Жовтня 2017]

115. Корупція в Україні: сприйняття, досвід, ставлення. Аналіз загальнонаціональних опитувань 2015-2018. Звіт за результатами соціологічних досліджень КМІС на замовлення USAID /Програма сприяння громадській активності «Долучайся!». – Київ, 2018. URL: <http://ucmc.org.ua/uk/2658-2/>

116. Косаріна В. П. Податкова система в Україні: сутність та механізм / В. П. Косаріна, С. Г. Міщенко // Зб. наук. пр. нац. ун-ту податкової служби України. – 2009. – № 2. – С. 149.

117. Косвенные методы определения налогового обязательства [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.dtkk.com.ua/show/3cid1952.html#top>

118. Криворучко О. С. Імперативи формування та доміанти розвитку цифрової економіки у сучасному парадигмальному контексті / О. С. Криворучко, Н. М. Краус // Парадигмальні зрушення в економічній теорії XIX ст.: зб. наук. пр. за матеріалами III Міжнар. наук.-практ. конф., 2–3 лист. 2017 р. – Київ : КНУ ім. Т. Шевченка, 2017. – С. 681–685

119. Кримінальна конвенція про боротьбу з корупцією (ETS 173), ратифікована із заявою Законом N 252-V (252-16) від 18.10.2006, ВВР, 2006, N50, с.497.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_172

120. Кримінальний Кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 25-26, ст.131. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2341-14>

121. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
122. Крисоватий А.І., Мельник, В.М. та Кошук, Т.В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. Економіка України, [online]. – 2016. – № 1(650), с. 35–51. Доступно: <<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/11504>> [Дата звернення 01 Жовтня 2017]
123. Крупей Н.С., Податки і платежі: історичний аспект. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць, [online]. – 2012. – №12, Т.1. Доступно: <<http://fkd.org.ua/article/view/28834/25836>> [Дата звернення 12 Жовтня 2017]
124. Крючкова І. Конкурентоспроможність економіки України: стан і перспективи підвищення: монографія. – Київ: Основа, 2007. – 488 с.
125. Кугаенко А. А. Теория налогообложения / А. А. Кугаенко, М. П. Белянкин. – М.: Вузовская книга, 2000. – С. 56.
126. Куликов Г. Факторы мирохозяйственной конкурентоспособности японской экономики. // Российский экономический журнал. –1998. – №1. –С. 77-81.
127. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика : навч. посіб. / Т. Ф. Куценко. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 347.
128. Кучер А.В. Наукові основи еволюції теорії конкуренції. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка: Економічні науки, [online]. – 2010. – Вип. 99. Доступно: <<http://www.khntusg.com.ua/node/795>> [Дата звернення 12 Вересня 2017]
129. Кучерява М.В. Складання консолідованої фінансової звітності в контексті імплементації директивних вимог ЄС // Наукові праці НДФІ. – 2018. –№3. – С. 127-142.
130. Кучерявенко М. П. До проблеми визначення юрисдикційності податкових спорів / М. П. Кучерявенко // Фінансове право . – 2013. – № 1. – С. 17–20.
131. Кучерявенко М. П. Методологічні питання податкової доктрини України / М. П. Кучерявенко // Правова доктрина – основа формування правової систе-

ми держави : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю НАПрН України та обговоренню п'ятитом. моногр. "Правова доктрина України", Харків, 20–21 листоп. 2013 р. / Нац. акад. прав. наук України. – Харків, 2013. – С. 198–201.

132. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія - К.: Алерта, 2009. – 249 с.

133. Лазур С.П. Особливості формування податкової системи в сучасних умовах. Науковий вісник НЛТУ України, [online]. – 2014. – Вип. 24.3., с. 228–233. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2014_24.3_36> [Дата звернення 12 Жовтня 2017].

134. Лозинська І.В. Сучасні підходи до формування конкурентоспроможності продукції в галузі м'ясо-молочного скотарства. Бізнес Інформ, [online]. – 2014. – №4. – С. 203-208. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_4_35> [Дата звернення 13 Вересня 2017]

135. Лучковська С.І. Фінансове право: навч. посіб. – Київ: КНТ, 2010. – 296 с.

136. Ляшенко В.І., Вишневський О.С. Цифрова модернізація економіки України як можливість проривного розвитку: монографія. Київ: НАН України, Ін-т економіки пром-ті, 2018. – 252 с.

137. Мазилкина Е.И., Паничкина Г.Г. Управление конкурентоспособностью. – М.: Омега-Л, 2009. – 325 с.

138. Мазур І., Шишак А. Соціально-економічна природа тіньової економіки та причини її розвитку в підприємстві. / Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка / Економіка. №1(190)/ 2017.

139. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М : Юнити-Дана, 2011. – С. 246.

140. Македонский С.Н. Механизмы налогообложения, основанные на упрощенной отчетности и косвенном определении налоговых обязательств / Российско-Европейский Центр Экономической Политики. – М.: РЕЦЭП, 2005. – 51 с.

141. Макконнел К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика : в 2 т. / К. Р. Макконнел, С. Л. Брю ; пер. с англ. Е. С. Иванова, И. Ю. Лаврова, В. Ф. Максимова и др. – М. : Республика, 2003. – 972 с.

142. Маренич А., Астахова, И., Управление конкурентоспособностью предприятия // Бизнес-Информ. – 1996. – №5. – С. 23-27.

143. Маринчук С.Г., Моделювання стратегій використання офшорних зон для податкової оптимізації суб'єктами господарювання: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.11. Східноєвропейський університет економіки і менеджменту, Черкаси, 2015. – 23 с.

144. Маринчук С.Г., Моделювання стратегій використання офшорних зон для податкової оптимізації суб'єктами господарювання. Кандидат наук. Східноєвропейський університет економіки і менеджменту, 2015. – 182 с.

145. Маркевич О.В. Правила «тонкої капіталізації» в Україні: аспект оподаткування. Наукові праці НДФІ . 2016. № 2 (75). –С. 72-84.

146. Маркс К. Капитал: критика политической экономии. Т. 3 // К. Маркс, Ф. Энгельс. Соч. – 2-е изд. – М. : Госполитиздат, 1961. – Т. 25, ч. I. – 505 с.;

147. Маркс К., Энгельс, Ф. 1954-1981. Капитал. – М.: Политиздат, Т. 3, 629 с.

148. Марченко В. Б. Приєднання до плану BEPS та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Порівняльно-аналітичне право. 2018. № 4. С. 176–181

149. Марченко В.Б. Формування правових засад участі України в міжнародному обміні податковою інформацією. Юридичний науковий електронний журнал. 2018. № 6. С.84–89.

150. Маршалл, А. Принципы экономической науки. Перевод с английского. М.: Прогресс, 1993. – Т. 1, 416 с.

151. Масляева О.О., Економічна сутність категорії «конкурентоспроможність»: дефініція та систематизація. Ефективна економіка, [online]. – 2011. – №10. – Доступно: <<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=737>> [Дата звернення 13 Вересня 2017]

152. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006.

153. Мельник О. С., Основні напрями структурної політики України в контексті забезпечення її конкурентоспроможності. Управління економікою: теорія та практика, [online]. – 2011. – №2011. – С. 236-250. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Уе_2011_2011_17> [Дата звернення 27 Вересня 2017].

154. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: монографія. Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 362 с.

155. Мельникова В. І., Мельникова О.П. Підвищення конкурентоспроможності як основа виходу України з економічної кризи. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики, [online]. 2008. – №5, Т. 2, с. 82-89. Доступно: <<http://fkd.org.ua/article/view/29696>> [Дата звернення 27 Вересня 2017].

156. Меморандум про економічну і фінансову політику від 02.03.2017 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506> Сілка на Меморандум

157. Методика визначення податкового зобов'язання платника податків на основі непрямих методів (В редакції постанови Уряду КР від 29 грудня 2009 року N 818) затверджено постановою Уряду Киргизької Республіки від 30 грудня 2008 року N 736 [Електронний ресурс] - режим доступу: http://kenesh.kg/Articles/2085-_Nalogovyj_Kodeks_Kyrgyzskoj_Respubliki.asp; [http://minjust.gov.kg/?page_id=2125.](http://minjust.gov.kg/?page_id=2125))

158. Милль С. Дж. Основы политической экономии / С. Дж. Милль : пер. с англ. – М. : Прогресс, 1981. – Т. 3. – 495 с.

159. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Л. О. Миргородська. – К. : ЦНЛ, 2008. – 320 с.

160. Міждержавний обмін інформацією в системі протидії агресивному податковому плануванню / Д. М. Стародуб // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка) №3-4(62). – К. Інститут законодавчих передбачень і правової експертизи: 2015. – С. 150-156.

161. Мінекономрозвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/283877.html>

162. Мінкович В.Т., та Свадеба В.В. Реформування податкової системи України як необхідна умова для розбудови провідної держави. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка, [online]. – 2015. – Вип. 1(45), Т.1, – С. 224–226. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuies_2015_1%281%29__55> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]

163. Мірошніченко О. В. Податкова системи України та її роль у забезпеченні національної економічної безпеки / О. В. Мірошніченко // Острог : нац. ун-т “Острозька академія”. Наукові записки. – 2010. – Вип. 13. – С. 35. – (Серія : Економіка).

164. Міценко Н. Г. Конкурентоспроможність та конкурентоспроможні переваги підприємства в сучасних ринкових умовах / Н.Г. Міценко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – ВИП 19.3. – С. 382.

165. Моніторинговий Звіт «Цілі сталого розвитку. Україна – 2019» // Державна служба статистики України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, за підтримки ЮНІСЕФ в Україні. – стр. 12. https://www.unicef.org/ukraine/media/1831/file/SDGforChildren_monitoring_Ukr.pdf

166. Мошнов В. А. Комплексная оценка конкурентоспособности предприятия. – Электрон. Текстовые данные. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/management/strategy/estimate_competitiveness.shtml.

167. Назиров К.З. Інституційні засади конкурентоспроможності національної економіки. Кандидат наук. Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна, 2016. – 224 с.

168. Назиров К.З. Сучасні фактори конкурентоспроможності національної економіки. Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Сер.: Економічна теорія та право, [online]. – 2014. – №3. – С. 159-171. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnyua_etp_2014_3_16> [Дата звернення 26 Вересня 2017]

169. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль / Ф. Х. Найт ; пер. с англ. М. Я. Каждан ; науч. ред. В. Г. Гребенников. – М. : Дело, 2003. – 360 с.

170. Наказ Міністерства фінансів від 26.03.2018 №386 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 18.04.2018 за №465/31917

171. Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 про «Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, критерії ризиків від провадження діяльності платників податків, які поділено за ступенями значущості (високий, середній, незначний)»

172. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» №88 від 24.05.95 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : сайт <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

173. Налоги и налогообложение / под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2003. – 576 с.

174. Налоговая амнистия в Грузии с треском провалилась [Електронний ресурс] // РБК: Экономика [сайт]. – Режим доступу: <http://top.rbc.ru/economics/04/11/2005/84329.shtml>

175. Національна доповідь «Цілі Сталого Розвитку: Україна» http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf

176. Національні рахунки [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: сайт <http://www.ukrstat.gov.ua>.

177. Нікітішин А., Сучасні принципи побудови податкової системи і реалізації податкової політики. Світ фінансів, [online]. – 2010. – Вип. 3. – С. 130-136. Доступно: <<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/19276>> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]

178. Новицький А.М. Електронний документообіг як елемент забезпечення правового регулювання становлення інститутів інформаційного суспільства // На-

уковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2013. – №4. – С.11-20.

179. Новицький В.А. Трансфертне ціноутворення в операціях із офшорами / Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2013. – № 3. – С. 164–169

180. Олейникова Л. Г. Проблемы декриминализации налоговых отношений в Украине. Сухумский государственный университет. Материалы международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы современного экономического развития», 6-7 июня 2014 года, г. Тбилиси, Грузия.

181. Олейникова Л.Г. Актуальные вопросы правильного применение непрямых методов контроля доходов налогоплательщиков. Сборник статей международной научно-практической конференции «Политико-правовые, международные и социально-экономические аспекты развития суверенного государства: анализ, проблемы и приоритеты» АО «Университет Нархоз» Республики Казахстан. 2017 г. – С.85-92.

182. Олейнікова Л. Г. Вдосконалення термінології Митного кодексу України в контексті впровадження податкової реформи / Л. Г. Олейнікова // Митний кодекс України: проблеми термінології : матер. наук.-практ. конф. – К. : НДІ митної справи, 2010. – С. 28.

183. Олейнікова Л. Г. Вплив податкового адміністрування на формування податкової культури в Україні / Л. Г. Олейнікова // Інституційні трансформації та соціально-економічний розвиток : матер. Міжнар. наук. конф. (м. Київ, Ін-т економ. та прогнозування НАН України, 22 трав. 2008 р.). – К. : ІЕП НАН України, 2008. – С. 36.

184. Олейнікова Л. Г. Дискусійні позиції, щодо проекту Закону “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна” / Л. Г. Олейнікова // Актуальні питання економіки праці та сучасні проблеми управління персоналом : монографія. – Запоріжжя : ЗНУ, 2011. – С. 59.

185. Олейнікова Л. Г. Забезпечення принципу рівності усіх платників перед Законом з метою створення рівних конкурентних умов в економіці / Л. Г. Олейні-

кова // Напрями соціально-економічного розвитку України: стан та перспективи : матер. наук.-практ. конф. (27 бер. 2012 р.). – Нікополь : НІ ЗНУ, 2012. – С. 46.

186. Олейнікова Л. Г. Задачі по вдосконаленню наповнення державного бюджету України / Л. Г. Олейнікова // Перспективи і проблеми забезпечення розвитку відкритих конкурентоспроможних систем в умовах глобалізації : матер. І Всеукр. наук.-практ. конф. (8–9 груд. 2011 р.). – Кривий Ріг : КЕІ КНЕУ, 2011. – С. 184

187. Олейнікова Л. Г. Запровадження інструментів податкового контролю в цілях виявлення та припинення корупційних порушень у податкових органах України. Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал «Фінанси України». – 2020. – №11. – С. 94-113. <https://doi.org/10.33763/finukr2020.11.094>

188. Олейнікова Л. Г. Заходи по удосконаленню податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Житомир: ЖДТУ, 2012. – №2(60) – С. 310

189. Олейнікова Л. Г. Інструменти налагодження партнерських відносин з платниками податків / Л. Г. Олейнікова // Сучасні тенденції розвитку менеджменту: матер. міжрегіон. наук. конф. (9 груд. 2010 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2010. – С. 61.

190. Олейнікова Л. Г. Конкурентоспроможність системи оподаткування як складова конкурентоспроможності держави / Л. Г. Олейнікова // Пріоритети фінансової політики України на сучасному етапі соціально-економічного розвитку : матер. наук.-практ. конф. (23–24 квіт. 2009 р.). – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2009. – Ч. 1. – С. 29.

191. Олейнікова Л. Г. Методичні підходи до підвищення конкурентоспроможності національної системи оподаткування / Л. Г. Олейнікова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : зб. наук. пр. – Маріуполь : ПДТУ, 2012. – Вип. 2, Т. 1. – С. 76.

192. Олейнікова Л. Г. Напрями модернізації системи оподаткування в Україні з метою підвищення конкурентоспроможності держави / Л.Г. Олейнікова // Актуальні питання фінансової та бюджетно-податкової політики в контексті реалізації Програми економічних реформ на 2010-2014 роки, 17-18 трав. 2012 р. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2012. – С. 116.

193. Олейнікова Л. Г. Необхідність підвищення ефективності оподаткування як основи конкурентоспроможності економіки держави / Л. Г. Олейнікова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – Мелітополь : Люкс, 2012. – № 1 (17). – С. 74. – (Економічні науки)

194. Олейнікова Л. Г. Необхідність податкового адміністрування як елемент податкової політики в Україні / Л. Г. Олейнікова // Проблеми та перспективи розвитку регіональної економіки : матер. VII Міжнар. наук.-практ. конф. аспірантів, молодих учених та науковців (12–14 квіт. 2012 р.). – Кременчук : КІ ДУ ім. А. Нобеля, 2012. – Т. 1. – С. 166.

195. Олейнікова Л. Г. Необхідність податкових реформ в Україні як основи підвищення конкурентоспроможності податкової системи / Л. Г. Олейнікова // Стратегічне управління національним економічним розвитком : монографія ; заг. ред. О. В. Кендюхова. – Донецьк: ДонНТУ, 2013. – Т. 2. – С. 38.

196. Олейнікова Л. Г. Необхідність формування конкурентоспроможної податкової системи / Л. Г. Олейнікова // Зимові читання, присвячені ідеям проф. П. П. Німчинова, проф. І. В. Малишева (23–24 лют. 2011 р.). – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 83.

197. Олейнікова Л. Г. Обґрунтування необхідності прийняття Закону України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна” / Л. Г. Олейнікова // Світова організація торгівлі: проблеми та перспективи вступу : монографія / за ред. А. В. Череп. – Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2012. – С. 226.

198. Олейнікова Л. Г. Основні переваги податкового кодексу та практика його впровадження / Л. Г. Олейнікова // Науковий вісник НЛТУ: збір. наук.-техн. пр. – Львів: НЛТУ, 2011. – Вип. 21.17. – С. 243

199. Олейнікова Л. Г. Оцінка впливу змін у податковому законодавстві на ресурсо- й енергозбереження / Л. Г. Олейнікова // Прогнозування макроекономічних наслідків упровадження Податкового кодексу України : моногр. ; За ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2010. – С. 276.

200. Олейнікова Л. Г. Переваги запровадження економічних механізмів в податковій системі України / Л. Г. Олейнікова // Економічні виклики сучасності: шляхи розв'язання та новітні перспективи : матер. Всеукр. теор.-практ. конф. (9–10 груд. 2011 р.). – Д. : Перспектива, 2011. – С. 111.

201. Олейнікова Л. Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні // Фінанси України. - 2010. - № 10. - С. 47-59.

202. Олейнікова Л. Г. Податкове адміністрування: зміст та елементи / Л. Г. Олейнікова // Розвиток фінансової системи України в умовах економічної глобалізації : матер. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15–16 квіт. 2008 р.) : у 2-х ч. Ч. 1. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2008. – С. 22–27.

203. Олейнікова Л. Г. Податкові механізми детінізації економічної діяльності / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2012. – № 10. – С. 48.

204. Олейнікова Л. Г. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання // С.В. Буряк, [та ін.]; за заг. ред. С.В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – С. 243.

205. Олейнікова Л. Г. Правові інновації реформування податкової системи України / Л. Г. Олейнікова // Інноваційно-інвестиційна діяльність як чинник стабілізації економіки держави і регіонів : монографія : у 2 т. ; за ред. А. В. Череп. – Запоріжжя : ЗНУ, 2011. –Т. 2. – С. 135.

206. Олейнікова Л. Г. Практика податкових відносин у країнах ЄС і України щодо забезпечення конкурентоспроможності економік держав / Л.Г. Олейнікова // Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища : II Всеукр. наук.-практ. конф., 20 бер. 2013р. – Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет ім. А. Нобеля, 2013. – С. 73-74.

207. Олейнікова Л. Г. Проблеми податкової системи України / Л. Г. Олейнікова // Теорія і практика забезпечення ефективного розвитку суб'єктів ринку : матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. (30 лист. 2013 р.). – Полтава : ІнтерГрафіка, 2013. – С. 114.

208. Олейнікова Л. Г. Пропозиції щодо удосконалення класифікації податків / Л. Г. Олейнікова // Трансформаційні процеси в економіці держави та регіону : матер. наук.-практ. конф. (13–14 жовт. 2010 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2010. – С. 281.

209. Олейнікова Л. Г. Реформування податкової системи України як необхідна умова конкурентоспроможності держави / Л.Г. Олейнікова, О.Г. Череп. – Запоріжжя, ЗНУ, 2012. – 237 с.

210. Олейнікова Л. Г. Реформування податкової системи з метою спрямування зусиль на підвищення рівня добровільної сплати податків / Л.Г. Олейнікова // Теорія і практика забезпечення ефективного розвитку суб'єктів ринку : I Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 20 лист. 2012 р. : матер. – Полтава : ІнтерГрафіка, 2012. – С. 47-49.

211. Олейнікова Л. Г. Система досудового врегулювання спорів як важливий напрям налагодження партнерських відносин з платниками податків / Л. Г. Олейнікова // Трансформаційні процеси в економіці держави та регіону : матер. наук.-практ. конф. (7–8 жовт. 2008 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2008. –С. 129.

212. Олейнікова Л. Г. Система оподаткування як складова конкурентоспроможності держави / Л. Г. Олейнікова // Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. пр. НДЕІ. – 2011. – № 1 (116). –С. 5.

213. Олейнікова Л. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / Л. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 4 (8). – С. 275. – (Економічні науки).

214. Олейнікова Л. Г. Стимулювання інноваційної діяльності підприємств в умовах обмежених фінансових ресурсів / Л. Г. Олейнікова // Naukowa przestrzen Europy 2013 : materialy VII miedzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji (07–15 kwietnia 2013 roku). – Przemysl : Nauka i studia, 2013. – Vol. 10. – С. 12.

215. Олейнікова Л. Г. Стратегічні напрямки роботи податкових органів в сучасних умовах / Л. Г. Олейнікова // Проблеми та перспективи регіональної ринкової економіки : матер. VI Міжнар. наук.-практ. конф. (12–14 квіт. 2011 р.). – Кременчук : КІДУЕП ім. А. Нобеля. – С. 190.

216. Олейнікова Л. Г. Суб'єкти і об'єкти Закону “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна” / Л. Г. Олейнікова // Оцінка перспектив розвитку економічного потенціалу України в ХХІ столітті : матер. міжнар. наук. конф. (18–19 лист. 2011 р.). – К. : КЕНЦ, 2011. – Ч. 1. – С. 29

217. Олейнікова Л. Г. Теоретичні аспекти формування конкурентоспроможної податкової системи і механізму / Л. Г. Олейнікова // Продуктивні сили і регіональна економіка : зб. наук. пр. : у 2 ч. – К. : РВПС України, 2010. – Ч. 2. – С. 341.

218. Олейнікова Л. Г. Удосконалення податкового адміністрування з метою наповнення державного бюджету / Л. Г. Олейнікова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – Мелітополь: Люкс, 2011. – № 4 (16). – С. 322. – (Економічні науки)

219. Олейнікова Л. Г. Удосконалення практики застосування податкового кодексу / Л. Г. Олейнікова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – №1(59). – С. 275-277. – (Економічні науки).

220. Олейнікова Л. Г. Удосконалення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – № 10. – С. 49.

221. Олейнікова Л. Г. Удосконалення фіскальної політики України в рамках антикризової програми / Л. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3 (7). – С. 142. – (Економічні науки)

222. Олейнікова Л. Г. Формування інформаційного простору адміністрування податків і зборів в Україні / Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал «Фінанси України». - 2017. - №10. – С. 43-62.

223. Олейнікова Л. Г. Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні : монографія / Л. Г. Олейнікова. – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2015. – 396 с.

224. Олейнікова Л. Г. Формування податкової політики в умовах виходу з кризи / Л. Г. Олейнікова // Інституційні засади функціонування економіки в умо-

вах трансформації : матер. наук.-практ. конф. (8–10 верес. 2010 р.). – О. : ОНУ ім. Мечникова, 2010. – Ч. 2. – С. 77.

225. Олейнікова Л. Г., Долженко І.І. Удосконалення податкового контролю в Україні на основі реалізації інструментів плану BEPS та автоматичного обміну інформацією // Наукові праці НДФІ. - 2020. - № 3. - С. 79-94.
<https://doi.org/10.33763/npndfi2020.03.079>

226. Олейнікова Л. Інноваційний розвиток як мотив детінізації економіки / Л.Олейнікова // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 35-41.

227. Олійник Я.В., Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г Запровадження в Україні звіту про платежі на користь держави. Фінанси України.-2018.-№ 2.-С. 26-47.-
Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2018_2_5

228. Олійник, О.В. та Філон, І.В., 2006. Податкова система: навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 456 с.

229. Онисько С. М. Податкова система : підручник / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина. – Л. : Магнолія Плюс, 2004. – С. 21.

230. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / В. М. Опарін. – Вид. 2-ге. – К. : КНЕУ, 2006.

231. Отенко І.П., Полтавська Є.О. Управління конкурентними перевагами підприємства. Харків: ХНЕУ, 2015. 212 с.

232. Офіційний портал Мінекономрозвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/283877.html>

233. Офіційний портал Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/publish/article?art_id=3299076&cat_id=296909

234. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України // <http://www.me.gov.ua>. та Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України Міністерства фінансів України // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=364385&cat_id=77440

235. П'ятницька Г.Т. Управління підприємством в епоху глобалізму: монографія. К.: Логос, 2006. – 568 с.

236. Пабат О.В., Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки. Право і Безпека, [online]. – 2015. – №4 (59). – С. 47-50. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2015_4_11> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]

237. Педь І.В. Податкова конкуренція: Монографія / І.В. Педь. – К.: Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.

238. Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А. И. Погорлецкий. – СПб. : Изд-во С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. – С. 123.

239. Податкова амністія: здаватися чи ні? // Розрахунок [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://alls.in.ua/47947-podatкова-amnistiya-zdavatisya-chi-ni.html>.

240. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін. ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.

241. Податкова система України : підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. ; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.

242. Податковий кодекс № 1163 – XIII від 24.04.1997 [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://www.contabilsef.md/libview.php?l=ru&id=4917&idc=458> (Глава 11¹ (ст.226¹-226¹⁵) введена в силу Законом N 267 от 23.12.2011, 13.01.2012))

243. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с

244. Податкові системи зарубіжних держав: Навчальний посібник / Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. – К.: КондорВидавництво, 2012. – 222с.

245. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання / С. В. Буряк, та ін. ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – С. 503.

246. Покришка Д.С., Структурні чинники забезпечення конкурентоспроможності економіки України. Стратегічні пріоритети: науково-аналітичне видання, [online]. – 2006. – №1. – С. 102-110. Доступно: <<http://www.niss.gov.ua/catalogue/30/>> [Дата звернення 26 Вересня 2017].

247. Полунєєв Ю.В. Конкуренентоспроможність країни як економічна категорія та стратегія розвитку // Актуальні проблеми міжнародних відносин. – 2010. – Вип. 94 (Ч. II). – С. 189-204.

248. Полякова Л. М. Система оподаткування в Україні / Л. М. Полякова, С. С. Попович // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2007. – № 606. – С. 398. – (Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку).

249. Попадинець Н.М. Стратегічні цілі державної структурної політики України. Регіональна економіка, [online]. – 2014. – №1. – С. 175–183. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/regek_2014_1_21> [Дата звернення 27 Вересня 2017]

250. Попереднє узгодження ціноутворення в контрольованих операціях в Індії: сутність та особливості/ Д. М. Стародуб// Право і суспільство. – Дніпропетровськ, 2017. – № 5–2 – С. 176-180.

251. Портер М. Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. Д. Щетинина. – М.: Междунар. отношения, 1993. – 896 с.

252. Пособие по налоговой политике / под ред. П. Шома. – Вашингтон : МФФ, 1995. – С. 332.

253. Постанова КМУ «Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами» від 27.05.2002 № 697 , поточна редакція - Втрата чинності від 20.08.2005, підстава 788-2005-п [Електронний ресурс].- режим доступу :// <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>

254. Постанова Уряду № 92/2003 Про фінансовий процесуальний кодекс (Закон № 571/2003) із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.kpmg.com/>

255. Пріб К. Податкова система України: термінологія і формулювання основних положень : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / К. Пріб, В. Федько. – К. : ЦУЛ, 2007. – С. 121.

256. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки. Розпорядження КМУ від 24 травня 2017 р. № 415-р

257. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки ” № 142-р. - від 08.02.2017 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>.

258. Проведение налоговых проверок на основе системы оценки рисков. Подходы и опыт различных стран / под редакцией Мунавера Султана Кваджа, Раюла Авасти и Яна Лоприка. – М.: «Алекс» (ИП Поликанин А.А.), 2011. – 148 с.

259. Проскура К.П. Тонка капіталізація: сутність і правила застосування в системі руху глобальних фінансових потоків. Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР». №15 (I) 2016. –С. 29-37.

260. Пузин А. М. Особенности влияния налоговой конкуренции на податный состав налоговой системы : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / А. М. Пузин. – М., 2005. – С. 11.

261. Путренко А.М. Організаційно-правові засади застосування непрямих методів у визначенні податкових зобов'язань платників податків / А.М. Путренко. – Дисертаційне дослідження. – Ірпінь 2008р. дис. канд. юр. наук: 12.00.07 / А.М. Путренко [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://studrada.com.ua>

262. Пушкарева, В.М. 1996. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 191 с.

263. Ревенко, О.В., 2014. Податкова система як засіб реалізації податкової політики держави в сучасних умовах. Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія: Державне управління, [online] Вип. 2, с. 71–80. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNUCZUDU_2014_2_13> [Дата звернення 08 Жовтня 2017].

264. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>

265. Репа А. Про українські непрямі методи визначення податкового зобов'язання / А. Репа [Електронний ресурс].- режим доступу: <http://www.dtki.com.ua/show/3cid0959.html>

266. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения : в 2-х т. / Д. Рикардо. – М.: Зерно, 1910; М.-Л. : Гос. изд., 1929. – 576 с.

267. Робинсон Дж. В. Экономическая теория несовершенной конкуренции / Дж. В. Робинсон. – М. : Прогресс, 1986. – 426 с.

268. Розварин П. Амнистия по-итальянски. Беглые капиталы вернулись на родину [Электронный ресурс] / Розварин П. // Время новостей. – 22 мая 2002 г. – № 89. – Режим доступа: <http://www.vremya.ru/2002/89/5/23243.html>;

269. Романова Т.В., Оптимізація структури економіки як чинник зростання конкурентоспроможності держави в умовах інтеграційних процесів. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка, [online]. – 2016. Т. 21, Вип. 1, с. 73–76. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_1_18> [Дата звернення 27 Вересня 2017].

270. сайт Еврокомісії:
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/06_shadow_economy.pdf

271. Самусевич Я.В. Дослідження моделей податкової конкуренції у контексті визначення впливу оподаткування на економіку країн. Фінансовий простір, [online]. 2013. – №2(10). – С. 56-62. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fin_pr_2013_2_8> [Дата звернення 01 Жовтня 2017]

272. Семенець А.О., Косарева, І.П. та Гончарова, Д.О., Обґрунтування теоретичних підходів до формування податкової системи країни. Економіка і суспільство: електронне наукове фахове видання, [online]. – 2017. – Вип. 10. – С. 347-354. Доступно: <<http://www.economyandsociety.in.ua/journal-10/17-stati-10/1081-semenets-a-o-kosareva-i-p-goncharova-d-o>> [Дата звернення 08 Жовтня 2017].

273. Сильвани К. Разработка стратегии в области реформы налоговой службы: опыт и руководство / К. Сильвани, К. Баэр // Рабочий доклад МВФ. – 1997. – 88 с.

274. Сирик А. Налоговая амнистия: сдаваться или нет? / А. Сирик, Л. Изотова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://209.239.124.78/business/audit/nalogovaya_amnistiya_sdavatsya_ili_net.html

275. Сисмонди Ж. С., де. Новые начала политической экономии или о богатстве в его отношении к народонаселению : в 2-х т. Т. 1 / Ж. С. де Сисмонди ; пер. с фр. – М. : Соцэкгиз, 1936. – 386 с.

276. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / С.С. Брехов, К.П. Проскура, О.Є Сушкова // Економічний аналіз. – 2017. – № 1 (27). С. 107–119. – Режим доступу: https://www.pspauidit.com.ua/files/proskura_kp_stat_a.pdf

277. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

278. Сич Є.М., Бойко, О.В. та Бігун, Ю.В, 2012. Конкуренція та конкурентоспроможність на транспортному ринку: методологія аналізу. Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: зб. наук. праць, [online] №34. Доступно: <<http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/2510/2500>> [Дата звернення 12 Вересня 2017]

279. Скиба Г. І. Конкуренентоспроможність як категорія і як властивість підприємства, що функціонує в умовах ринкової економіки / Г. І. Скиба // Облік і фінанси. - 2012. - № 1. - С. 135-138.

280. Скоринін А.П. Конкуренентоспроможність податкової політики України. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності, [online]. – 2015а. – Вип. 2(12), Т. 2, с. 159–167. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Traeiv_2015_2%282%29__24> [Дата звернення 28 Вересня 2017].

281. Скоринін А.П. Теоретичні засади регулювання національної економіки на основі податкової політики та її конкурентоспроможності. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво, [online]. 2015. № 5(86), с. 36–41. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2015_5_8> [Дата звернення 28 Вересня 2017].

282. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М., 1993. – Кн. I–III. – С. 175, 176, 179–181.

283. Смольянова Е.Л., Малицкая, В.Б., К вопросу о классификации факторов и резервов обеспечения конкурентоспособности предприятия. Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки, [online]. – 2009. – Вып. 2(70). – С. 336–344. Доступно: <<https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-klassifikatsii-faktorov-i-rezervov-obespecheniya-konkurentosposobnosti-predpriyatiya>> [Дата обращения 19 Сентября 2017]

284. Соколовская А. М. Теория налогообложения. Продвинутый курс / А. М. Соколовская, И. А. Майбуров,. – М. : Юнити-Дана, 2011. – С. 241.
285. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
286. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення : монографія / А. М. Соколовська. – К. : НДФІ, 2001.
287. Соколовська А. М. Податкова система держави. Теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 29, 33.
288. Соловьев И.Н. Налоговая амнистия: учебное пособие [Электронный ресурс] / Соловьев И.Н. – Москва: Проспект, 2011 – 160 с. – Режим доступа: http://books.google.com.ua/books?id=OqUmoJd8wKEC&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
289. Сорок Рекомендацій Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) від 25.09.2013 р. ВРУ. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/835_001#Text
290. Стан корупції в Україні. Порівняльний аналіз загальнонаціональних досліджень: 2007–2009, 2011. Звіт за результатами соціологічних досліджень. – Київ, 2011. – с.17.
291. Тенденції тіньової економіки в Україні у січні-березні 2020 року / Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України: офіційний веб-сайт. 23.09.2020. – Режим доступу : <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
292. Терминологический словарь: финансы, денежное обращение и кредит / под. ред. А.М. Литовских, И.К. Шевченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/78/symbol/192>.
293. Тимченко Л. Д., П. О. Селезень, М.В. Кармаліта, Д.М. Стародуб Особливості договорів про попереднє узгодження ціноутворення як інструменту взаємодії платника податків з контролюючим органом / Л. Д. Тимченко, П. О. Селе-

зень, М.В. Кармаліта, Д.М. Стародуб [за заг. ред. Л. Д. Тимченка]. - К.:Алерта. 2017. – 72 с.

294. Тимченко О.М. Міжнародне інформаційне співробітництво як фактор протидії ухиленню від сплати податків. Фінанси України. – №12, - 2011. – С. 1-20.

295. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації. Монографія. За редакцією доктора економічних наук, професора Варналія З.С. 2006 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу: (http://old.niss.gov.ua/book/tyn_ekon/01_2.htm)

296. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.

297. Ткаченко О. В. Адміністративно-правові засади протидії корупції в органах внутрішніх справ: Дис. канд. юр. наук: 12.00.07 / Ткаченко Олександр Вікторович.- К., 2008. – 276с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://adminpravo.com.ua/index.php/2010-04-13-14-05-13/81-2010-08-18-10-19-14/1206-24>

298. Тофан І. Зменшення податкового навантаження як необхідність в умовах фінансової кризи / І. Тофан, О. Грицина // Вісник Львівського державного аграрного університету. – 2009. – № 16 (1). – С. 254.

299. Трофімова Л.В., Податкова політика і податкова система. Форум права, [online]. – 2010. – №1. – С. 364–370. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2010_1_59> [Дата звернення 08 Жовтня 2017]

300. Трубилин А., Конкурентоспособность - главный фактор эффективного производства. АПК: экономика, управление, 2002. №12, с.39–46.

301. Туган-Барановский М. И. Избранное. Периодические промышленные кризисы. История английских кризисов. Общая теория кризисов / М. И. Туган-Барановский. – 3-е совершенно перераб. изд. – СПб., 1914. – 245 с.

302. Туган-Барановский М.И. Русская фабрика в прошлом и настоящем. Соч в 3 т. – М.: Наша жизнь, 1907. Т.3: Конкуренция и ее границы.

303. Тхорук В., Фактори підвищення міжнародної конкурентоспроможності економіки України. Студентський вісник Національного університету водного

господарства та природокористування, [online]. – 2015. – Вип. 2(4), с. 218–221. Доступно: <<http://nuwm.edu.ua/vipuski-studensjkogho-visnika-nuvghp/vipusk-4-2015-rik>> [Дата звернення 26 Вересня 2017].

304. Узагальнені статистичні та аналітичні дані про діяльність органів прокуратури у 2018 році. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/vlada.html?_m=publications&_t=rec&id=248318

305. Указ Президента України №722/2019 «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року». <https://www.president.gov.ua/documents/7222019-29825>

306. Україна в світі. Огляд міжнародних індексів // Фонд “Ефективне управління”. – 2013. – С. 35.

307. Україна: Звіт з ефективності управління державними фінансами 2011 [Електронний ресурс] // Дослідження Світового банку. – 2012. – 102 с. – Режим доступу: <http://documents.worldbank.org/curated/en/2011/01/16461521/ukraine-public-financial-management-performance-report>

308. Ушак Н. В. Теория и история налогообложения : учебн. пособие / Н. В. Ушак. – М. : Конрус, 2009. – 336 с.

309. Фатхутдинов Р. А. Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление: учеб. пособие по техн. и экон. специальностям. М.: ИНФРА-М, 2000. 312 с.

310. Фатхутдинов Р. А. Стратегический маркетинг : учебник / Р. А. Фатхутдинов. – М. : Интел-Синтез, 2000. – 640 с.

311. Федеральний департамент фінансів Швейцарії, Steuerwettbewerb (Податкова конкуренція) тільки німецькою мовою, www.efd.admin.ch

312. Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». <https://rg.ru/2017/12/29/fz436-site-dok.html>

313. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін ; за наук. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2002. – С. 24

314. Філон І. В. Податкова система : навч. посіб. для ВНЗ / І. В. Філон, О. В. Олійник. – К. : ЦУЛ, 2006. – С. 129

315. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – Вид. 2-ге, переробл. й доповн. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. – Т. 2. – 662 с.; т. 3 – 672 с.

316. Фролова Н. Б. Податкова конкуренція: нові виклики реформі податкової системи України. Економіка і прогнозування, [online]. – 2009. – №3. – С. 48-60. Доступно: <<http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:337912/Source:default>> [Дата звернення 28 Вересня 2017]

317. Фролова Н. В., Тепикина Е. И. Рыночная оценка уровня конкурентоспособности промышленной организации на основе многофакторной модели [Электронный ресурс] / Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 20(125). С. 27-33. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/rynochnaya-otsenka-urovnya-konkurentosposobnosti-promyshlennoy-organizatsii-na-osnove-mnogofaktornoj-modeli>.

318. Хайек Ф. А. Познание, конкуренция и свобода: антология сочинений / Ф. А. Хайек ; пер., сост. и предисл. С. Мальцевой. – СПб. : Пневма, 1999. – 288 с.

319. Харчук Т.В. Етимологічні та правові засади тлумачення сутності конкуренції. Галицький економічний вісник, [online]. – 2016. – №2. – С. 61–69. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2016_2_10> [Дата звернення 12 Вересня 2017].

320. Хейне П. Экономический образ мышления / П. Хейне ; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Дело : Catallaху, 1993. – 704 с.

321. Ходжаян А. Тіньова економіка як економічна категорія та об'єкт оцінювання. / А. Ходжаян, Т. Шиптенко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – № 164. – 2014. – С. 74-81. URL: <http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/plugins/download-attachments/includes/download.php?id=1963> DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2014/164-11/13>

322. Хоменко Я. В., Резнікова О.С., 2013. Фактори конкурентоспроможності підприємств металургійної галузі в умовах глобалізації. Академічний огляд, [online] № 2(39), с. 154–161. Доступно: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/ao_2013_2_22> [Дата звернення 19 Вересня 2017]

323. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика / П. В. Цимбал. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2007. – С. 205.

324. Цимбалюк І.О. Міжнародна податкова конкуренція: перспективи та реалії. Вісник Приазовського державного технічного університету. Серія: «Економічні науки»: зб. наук. праць, [online]. – 2012. – Вип. 24, с. 96–104. Доступно: <<http://esnuir.eenu.edu.ua/jspui/handle/123456789/830>> [Дата звернення 01 Жовтня 2017]

325. Цифровые технологии налогового администрирования / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов и др. – М : Видавництво «ЮНИТИ-ДАНА», 2019. – 263 с.

326. Чемберлин Э. Теория монополистической конкуренции (Реориентация теории стоимости). Перевод с английского, под ред. Ю.Я. Ольсевича. М.: Экономика, 1996. – 351 с.

327. Череп О.Г., Калантарова, А.Р. Міжнародна конкурентоспроможність національних податкових систем // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, [online]. – 2012. – №4(62), с. 388–390. Доступно: <<http://ven.ztu.edu.ua/issue/view/2517>> [Дата звернення 04 Жовтня 2017]

328. Чернов В.В., Тюленева Ю.В. Підходи до класифікація факторів, що впливають на конкурентоспроможність підприємства та їх систематизація. Сучасні проблеми економіки і підприємництва: зб. наук. праць, [online]. – 2012. – Вип. 10, с. 297–302. Доступно: <<http://ela.kpi.ua/handle/123456789/4360>> [Дата звернення 19 Вересня 2017]

329. Чобаль Л.Ю. Теоретичні засади дослідження галузевої конкурентоспроможності. Науковий вісник НЛТУ України: зб. науково-технічних праць, [online]. – 2011. – Вип. 21.18, с. 289–294. Доступно:

<http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2011/21_18/index21_18.htm> [Дата звернення 13 Вересня 2017].

330. Чернодід І.С. Теоретичні засади сутності конкурентоспроможності національної економіки. Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць, 2012. – № 6(133), с. 52–58.

331. Чугаєв А. О. Податкове регулювання розвитку готельного господарства України / А. О. Чугаєв, Ю. В. Гладуняк // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 4(47). – С. 116. – (Серія : економіка, право).

332. Чумакова О. О. Податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення: економічна ефективність і тонка капіталізація /О. О. Чумакова // Теорія та практика державного управління. – 2013.– Вип. 3 (42). – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-3/doc/2/17.pdf>.

333. Шаламков С. А. Оценка влияния технико-организационного уровня на конкурентоспособность полиграфических предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук, спец. 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. – М.: МГУП, 2008. – 24 с.

334. Шинкаренко І.В. Формування концептуально-теоретичних засад аналізу податкової конкуренції. Актуальні проблеми міжнародних відносин: зб. наук. праць, [online] 2010. Вип. 90, Ч. 2, с. 24–25. Доступно: <http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/viking/db/ftp/univ/apmv/apmv_2010_090_02.pdf> [Дата звернення 01 Жовтня 2017]

335. Шувалова Е. Б. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-практ. пособие / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. – М. : Изд. центр ЕА-ОИ, 2010. – С. 62.

336. Шумпетер Й. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер ; предисл. В. С. Автономова. – М. : ЭКСМО, 2007. – 864 с. – (Антология экономической мысли)

337. Эберг К. Очерк финансовой науки / К. Эберг ; пер. под ред. А. Свирщевского. – Ярославль : Тип.-литогр. М. Х. Фальк, 1893. – 298 с.

338. Эрберт Э.Э. Совершенствование инструментов оценки конкурентоспособности предпринимательской организации / Э.Э. Эрберт // Вестник АГТУ. Сер. : Экономика. – 2012. – №1. – С. 133-138. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-instrumentov-otsenki-konkurentosposobnosti-predprinimatelskoj-organizatsii>.

339. Янковий О.Г. ред., Конкурентоспроможність підприємства: оцінка рівня та напрями підвищення: монографія. Одеса: Атлант, 2013. 470 с.

340. Ярошенко, Ф.О., Павленко, В.В. та Павленко, В.П. 2012. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. Київ: ДП «Видавничий дім «Персонал», 416 с.

341. 2020 Index of Economic Freedom [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.heritage.org/index/ranking>.

342. Action Plan on base Erosion and Profit shifting <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

343. AEOI: status of commitments (101 jurisdictions have committed) OECD Global Forum on transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>

344. Altenburg, T., Hillebrand, W. & Meyer-Stamer, J. (1998). Building Systemic Competitiveness. Concept and Case Studies from Mexico, Brazil, Paraguay, Korea and Thailand. Berlin: German Development Institute, 1998.

345. Andreoni J. The desirability of a permanent tax amnesty. / Journal of Public Economics 45 (1991) 143-159. <https://econweb.ucsd.edu/~jandreon/Publications/JPubE1991.pdf>

346. Andrés E. Bazó «Tax incentives offered by developing countries: attracting foreign investment or creating disaster»,

347. Angyridis C. Optimal Capital Income Taxation in an Asymmetric Small Open Economy. The Journal of Economic Asymmetries Volume 3, Issue 1, June 2006, Pages 87-101. URL, <https://doi.org/10.1016/j.jeca.2006.01.005>

348. Annual report on European SMEs (2017/2018). Brussels, 20 Nov 2018.
URL: https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/performance-review_en#annual-report

349. Appendix: Methodology and Computation of the Global Competitiveness Index 2015–2016. URL <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/appendix-methodology-and-computation-of-the-global-competitiveness-index-2015-2016/#view/fn-m>

350. Argentina: Tax Amnesty Regime / Adrian Rüegg / <https://blog.kpmg.ch/tax-legal-news/argentina-tax-amnesty-regime/>

351. Asia-Pacific Economic Cooperation (APEC) / Doing Business 2020: Region Profile / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 79 p. <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Profiles/Regional/DB2020/APEC.pdf>

352. Automatic Exchange portal URL : <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>

353. Bacchetta P.; Espinosa, M. P. 1995. Information sharing and tax competition among governments, *Journal of International Economics* 39(1): 103–121.

354. Ballasa B. Trade Liberalization and “Revealed” Comparative Advantage / B. Ballasa // *The Manchester School*. – 1965. – Vol. 33, iss. 2. – P. 100.

355. Bettendorf L. Asymmetric Corporate Tax Competition with Two Tax Instruments [Electronic source] / L. Bettendorf, H. Vrijburg. — Access mode : http://people.few.eur.nl/vrijburg/Papers/BV_IIPF2.pdf.

356. Bikas E.; Subačienė, R.; Astrauskaitė, I.; Keliuonytė-Staniulėnienė, G. 2014. Evaluation of social, economic and fiscal impact on incentives of personal taxation in Lithuania, *Journal of Security and Sustainability Issues* 4(1): 79–95. DOI: [http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2014.4.1\(7\)](http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2014.4.1(7))

357. Buchanan James M., *Public Finance in Democratic Process*. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1967.

358. Bukovetsky S. Assymmetric Tax Competition / S. Bukovetsky // *Journal of Urban Economics*, 1991. — Vol. 30, № 2. — P. 167–181.

359. Bütte T. The Politics of Market Competition: Trade and Antitrust in a Global Economy, 2015. – pp. 213-232 / In: Martin, L.(ed.) Oxford Handbook of the Political Economy of International Trade. New York: Oxford University Press.

360. Bygrave D.W.; Zacharakis, A. 2010. Entrepreneurship. 2nd revised edition. 632p. ISBN-13: 9780470450376

361. Caurkubule Ž.; Rubanovskis, A. 2014. Shadow economy as an obstacle to sustainable Economic development, Journal of Security and Sustainability Issues 4(2):175–186. DOI: [http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2014.4.2\(6\)](http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2014.4.2(6))

362. China: Foreign Trade Reform / World Bank. – Washington, D.C., 1994. – 362 p. – (A World Bank Country Study)

363. Christensen J. Welcome to a World Without Rules, Key note speech given at Skettereviorenes Forening, conference on Tax Havens– Corporate Paradises and Community Hell, Elverum, Norway, September; 2008

364. Christensen J., Kapoor S. Tax Avoidance, Tax Competition and Globalisation: making tax justice a focus for global activism, paper given at Tax and Development Conference, Helsinki, Finland, 18-20 November 2004

365. Clarifications on indirect control methods [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.kpmg.com/>

366. Communication from the commission to the council, the European parliament and the European economic and social committee. Removing cross-border tax obstacles for EU citizens [Электронный ресурс] // European Commission. – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/tax_policy/com\(2010\)769_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/tax_policy/com(2010)769_en.pdf)

367. Competitiveness Rankings. Access mode: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2018.pdf>

368. Construction Industry Audit Technique Guide (ATG): Internal Revenue Service [Электронный ресурс].- режим доступа: <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/Retail-Industry-ATG---Chapter-2:--General-Issues-in-Retail#6>

369. Corruption Perceptions Index 2018 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.transparency.org/cpi2018>

370. Country Rankings / 2020 Index of Economic Freedom. – URL : <https://www.heritage.org/index/ranking?version=568>.

371. d’Aveni R. Hypercompetition: Managing the Dynamics of Strategic Maneuvering / R. d’Aveni. – N. Y. : The Free Press, 1994. – P. 217–218

372. David P. Why are institutions the “carriers of history”? Path dependence and the evolution of conventions, organizations and institutions/ P. David// Structural Change and Economic Dynamics. –1994. –Vol. 5. –№ 2.

373. Dell’Anno, R. and F. Schneider (2003), ‘The shadow economy of Italy and other OECD countries: what do we know?’, Journal of Public Finance and Public Choice, 21: 223-45.

374. Directive on Administrative Cooperation (DAC) https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/presentation_dac_evaluation_v3.pdf

375. Doing Business 2011 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2010. – 267 p. – <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB11-FullReport.pdf>

376. Doing Business 2012 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2011. – 212 p. <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB12-FullReport.pdf>

377. Doing Business 2013 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2012. – 282 p. <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB13-full-report.pdf>

378. Doing Business 2014 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2013. – 316 p. – <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB14-Full-Report.pdf>

379. Doing Business 2015 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2014. – [Электронный ресурс]. – Доступный з: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf>.

380. Doing Business 2016 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2015. – 348 p. – <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>

381. Doing Business 2017 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2016. – 356 p. – <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>

382. Doing Business 2018. / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2017. – 312 p. – [Электронный ресурс]. – Доступный з: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>

383. Doing Business 2019 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2018. – 311 p. – https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf

384. Doing Business 2020 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2019. – 149 p. <https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2020>

385. Doing Business 2020 // Ease of Doing Business in Ukraine <https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2020>

386. Ease of Doing Business rankings / Doing Business 2020 // The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2019, may. – URL : <https://www.doingbusiness.org/en/rankings>.

387. East Asia & Pacific / Doing Business 2020: Region Profile / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 78 p. <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Profiles/Regional/DB2020/EAP.pdf>

388. Edwards C., V. de Rugy // Economic Freedom of the World: 2002 Annual Report. – Vancouver, B.C. : Fraser Institute, 2002. – P. 43–58 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cato.org/pubs/efw/efw2002/efw02-ch3.pdf>.

389. Emerging from the shadows. The shadow economy to 2025. The Association of Chartered Certified Accountants June 2017. - P. 13. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-shadow-economy.pdf

390. Erik S. Reinert "How rich countries got rich and why poor countries stay poor", London, Constable & Robinson. - 2007. – 365 p.

391. Esser, K., Hillebrand, W., Messner, D. & Meyer-Stamer, J (2013). Systemic Competitiveness. New Governance Patterns for Industrial Development. Routledge, Taylor and Francis; October 2013, 182 p.

392. Estimation of tax gap for direct taxes [Электронный ресурс] //HMRC Working papers. – KAI Analysis 8 – Compliance Strategy. – 01/04/05. – Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/research/direct-tax-gaps.pdf>

393. EU Tax Policy Strategy [Электронный ресурс] // Taxation and customs union – Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm

394. Europe & Central Asia / Doing Business 2020: Region Profile / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 87 p. – <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Profiles/Regional/DB2020/ECA.pdf>

395. European Union (EU) / Doing Business 2020: Region Profile/ The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 80 p. – <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Profiles/Regional/DB2020/EU.pdf>

396. Exchange of information for tax purposes
<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>

397. Exchange of Information on request (EOIR)
<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/>

398. Exchange of Information on Request : handbook for peer reviews 2016-2020. Global forum on transparency

399. Ezrachi A., Stucke M. Virtual Competition. The promise and perils of the algorithm-driven economy. Cambridge. 2016.

400. Ferreira S. Interjurisdictional Fiscal Competition: a review of the literature and policy recommendations / S. Ferreira, R. Varsano, J. Afonso // Political Economy. – 2005. – Vol. 25, № 3 (99). – P. 295–313 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.scielo.br/pdf/rep/v25n3/a08v25n3.pdf>

401. Figurska I. 2014. Sustainable entrepreneurship: localization, acquiring and use of knowledge sources in competitive organization, Entrepreneurship and Sustainability Issues 1(4): 210–222. DOI: [http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2014.1.4\(3\)](http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2014.1.4(3))

402. Fölster, S. 2002. Do Lower Taxes Stimulate Self-Employment?, Small Business Economics 19(2): 135–145

403. Foreign Account Tax Compliance Act
<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>

404. Forum on tax administration. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010) // Organization for economic co-operation and development. – 3 March 2011. – 97 p.

405. Friedman M. Capitalism and Freedom. – Chicago and London: Phoenix Books; The University of Chicago Press, 1963. – P. 132.

406. Garelli S. Competitiveness of Nations: The Fundamentals / S. Garelli // IMD. World Competitiveness Project. – 2002 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.imd.org/research/centers/wcc/upload/Fundamentals.pdf>.

407. Garelli S., Lionard de Guertechin M. World competitiveness report de l'IMD et du World economic forum. – P. 57-67.

408. Garretsen, H. and Peeters, J. (2006) Capital Mobility, Agglomeration and Corporate Tax Rates: Is the race to the bottom for real? De Nederlandsche Bank Working Paper No. 11, September.

409. Geurts M. Tax policy between competition and harmonisation / M. Geurts, J. Quitzau // Deutsche Bank Research. EU Monitor. – 2003. – № 4. – 17 July. – P. 9–18;

410. Giles D. E. A. Measuring the hidden economy: implications for econometric modelling', *Economic Journal*, 1999. 109(3): 370–80

411. Giles, D. E. A. and L. M. Tedds 'Taxes and the Canadian underground economy', *Canadian Tax Paper* 2002. – no. 106, Canadian Tax Foundation, Toronto/Ontario

412. Giriūnas, L.; Mackevičius, J. Evaluation of frauds in public sector, *Entrepreneurship and Sustainability*. – 2014. – Issues 1(3): 143–150. DOI: [http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2014.1.3\(3\)](http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2014.1.3(3))

413. Giriūnienė G. Public sector's subsidies to business – suitability valuation of labor market support measures, *Entrepreneurship and Sustainability*. – 2013. – Issues 1(1): 37–44. DOI: [http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2013.1.1\(4\)](http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2013.1.1(4))

414. Global Competitiveness Report | IMD Business School URL: <https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-reflections/global-competitiveness-report/>

415. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Exchange of Information on Request. <https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/>

416. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Ukraine 2016 Phase 1: Legal and Regulatory Framework DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264258716-en>. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-ukraine-2016_9789264258716-en#page1

417. Global Risks Report 2011 Sixth Edition. An Initiative of the Risk Response Network. [Електронний ресурс] // World Economic Forum. – January 2011. – Режим-

доступу: <http://reports.weforum.org/wp-content/blogs.dir/1/mp/uploads/pages/files/global-risks-2011.pdf>

418. Goodspeed T.J., 1998. Tax competition, benefit taxes, and fiscal federalism. *National Tax Journal*, Vol. 51, № 3, p. 579–586.

419. Gordon R. Expenditure Competition [Electronic source] / R. Gordon, G. Wilson. — National Bureau of Economic Research Inc., 2002. — 17 p. (Working Paper № 8189). — Access mode : <http://www.econ.ucsd.edu/~rogordon/zoning6.pdf>.

420. Guide on Risk Management for tax administrations [Электронный ресурс] — режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/gen_overview/index_en.htm

421. Gupta Rangan Asymmetric Information, Tax Evasion and Alternative Instruments of Government Revenue (2005). *Economics Working Papers*. 200533. http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers/200533

422. Hansson Å. Tax policy and entrepreneurship: empirical evidence from Sweden, *Small Business Economics*. — 2012. —38(4): 495–513

423. Hari S. Luitel Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States. Published by Lexington Books (2014) https://www.researchgate.net/publication/280571274_Is_tax_amnesty_a_good_tax_policy_evidence_from_state_tax_amnesty_programs_in_the_United_States

424. Haufler A. Competition for Firms in an Oligopolistic Industry: Do firms or Countries Have to Pay? [Electronic source] / A. Haufler, I. Wooton. — CESifo, 2007. — 31 p. (Working Paper / CESifo; No. 1976). — Access mode : <http://epub.ub.unimuenchen.de/1399/1/munichdp-industry.pdf>.

425. Hicks Sir John R. *The Taxation of War Wealth*. Oxford, 1941. — 304 стр.

426. Hont Istvan *Jealousy of Trade: International Competition and the Nation State in Historical Perspective*. — Harvard University Press, Cambridge, Mass., 2005.

427. Hope A. Government's tax amnesty could raise €100 million / Alan Hope <http://www.flanderstoday.eu/current-affairs/governments-tax-amnesty-could-raise-eu100-million>

428. Iefymenko, T.I., Zhuk, V.M., Lovinska, L.H.: The information in crisis management: the global dimension of standardization of accounting and financial reporting. SESI “Academy of Financial Management”, Kyiv (2015) [in Ukrainian]

429. Improving public financial management. Supporting sustainable development. – URL: <https://pefa.org/country/ukraine>

430. Income tax assessment act 1936 [Електронний ресурс] – режим доступу: http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/

431. Institute for Management Development [Electronic resources] // The World Competitiveness Yearbook. – 2012. – URL : <http://www.imd.org>.

432. International comparative advantage in manufacturing: Changing profiles of resources and trade / United Nations Industrial Development Organization. – Publication Sales No E86 11 89. – Vienna : UNIDO, 1986. – 85 p.

433. Italy: Tax amnesty, penalty and interest relief / <https://home.kpmg/be/en/home/insights/2018/10/tnf-italy-tax-amnesty-penalty-interest-relief.html>

434. IZA Discussion Paper Series. Friedrich Schneider, Andreas Buehn. Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces? - October 2012 No. 6891

435. James M. UK Tax System: an Introduction. Spiramus Press. 2009. – 156 p. ISBN-13: 9781904905950

436. John E. Roemer The political economy of income taxation under asymmetric information: the two-type case. SERIES - Journal of the Spanish Economic Association. March 2012, Volume 3, Issue 1–2, pp 181–199. DOI 10.1007/s13209-011-0047-6 URL, <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs13209-011-0047-6.pdf>

437. Johnson S., D. Kaufmann and P. Zoido-Lobatyn (1998b), ‘Corruption, public finances and the unofficial economy’, World Bank Policy Research Working Paper Series no. 2169, Washington, DC: World Bank

438. Kamenska T.O.: Internal audit. Modern look. DP “Inform-analyst. Agency”, Kyiv (2010) [in Ukrainian]

439. Kaufmann D., Kaliberda A. Integrating the Unofficial Economy into the Dynamics of Post-Socialist Economies: A Framework of Analysis and Evidence // World Bank Policy Research Working Paper 1691, December 1996

440. Kim Y.; Kim, W.; Yang, T. 2012. The effect of the triple helix system and habitat on regional entrepreneurship: Empirical evidence from the US, *Research Policy* 41(1): 154–166.

441. Kleiner N. Is Systems Competition a Viable Alternative to EU Tax Harmonization? / N. Kleiner // Master Thesis. – 2006. – Aug. – 54 p. – (European Master in Law and Economics).

442. Kovács L. Tax harmonisation versus tax competition in Europe : speech / L. Kovács ; Conference “Tax harmonisation and legal uncertainty in Central and Eastern Europe” (Vienna, 2005, 20 Oct.). – Режим доступа: http://ec.europa.eu/commission_barroso/kovacs/speeches/tax_harmonisation-competition.pdf

443. Krugman P. Competitiveness: A Dangerous Obsession. *Foreign Affairs* Vol. 73, No. 2 (Mar. - Apr., 1994), pp. 28-44

444. Lymer A.; Hasseldine, J. 2002. The international tax system. Kluwer academic publishers.

445. Manyika, J., Chui, M., Bisson, B. et al.: Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity. Report. McKinsey Global Institute. May 2011. McKinsey&Company (2011) URL, https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_exec_summary.ashx last accessed 2019/11/12

446. Marc Quaghebeur What Belgium’s taxamnesty will mean / <http://www.taxation.be/pdf/i002.pdf>

447. McGowan D.; Kneller, R. Tax Policy and Firm Entry and Exit Dynamics: Evidence from OECD Countries. Bangor Business School Research Paper (12/006) 2012.

448. Meade J.A. Structure and Reform of Direct Taxation. Routledge. 2011. 554p. ISBN-13: 9780415619981

449. Measuring tax gaps 2020 edition. Tax gap estimates for 2018 to 2019. HM Revenue and Customs. An Official Statistics release. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/907122/Measuring_tax_gaps_2020_edition.pdf

450. Methodology. [Electronic source] The Global Competitiveness Report 2015-2016. –P. 5. URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/methodology/>

451. Miller A.; Oats L. Principles of international taxation. A&C Black, 2012.

452. Mitchell D. J. Economics of Tax Competition. Harmonization vs. Liberalization / D. J. Mitchell // Adam Smith Institute, Briefing paper. – 2009. – 30 Nov. – 12 p. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.adamsmith.org/research/reports/the-economics-of-tax-competition>.

453. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>

454. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting/ OECD. (2016) URL, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, last accessed 2019/03/28.

455. Mummert A. and F. Schneider (2001), ‘The German shadoweconomy: parted in a united Germany?’, Finanzarchiv, 58: 260–85.

456. OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>

457. OECD(2017) Algorithms and Collusion: Competition Policy in the Digital Age, 2017. <http://www.oecd.org/competition/algorithms-collusion-competition-policy-in-the-digital-age.htm>

458. OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development , Revenue Statistics, офіційна статистика ОЕСР:[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stats.oecd.org>.

459. OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development , Revenue Statistics, офіційної статистики ОЕСР:[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>;

460. Oleinikova L., I. Chumakova, S.Tsevukh Formation of the Information Space for Audit and Taxation as a Factor for the Improvement of Investment Attractiveness of the Ukrainian Economy. Integrated Science in Digital Age. ICIS 2019. Lecture Notes in Networks and Systems, vol 78. Springer, Cham с.131-147. DOI: 10.1007/978-3-030-22493-6_13

461. Olson R. Using the Index of Economic Freedom: A Practical Guide / Ryan Olson. – 2014. – April, 4. – URL : <https://www.heritage.org/international-economies/report/using-the-index-economic-freedom-practical-guide>

462. Ozeran A.V.: Theory and methodology of formation of financial statements of enterprises Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств. KNEU, Kyiv (2015) [in Ukrainian]

463. Peer Review Report, Phase 1. Legal and Regulatory Framework. Ukraine. - http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-ukraine-2016_9789264258716-en

464. Pickett K. H. S. The internal auditing handbook / Spencer K. H. Pickett. — 2nd ed. — Chichester, UK : John Wiley, 1997. — С. 193 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340_sample_409068.pdf.

465. Pinto C. (Harmful) Tax Competition within the European Union / C. Pinto // Lof Congres Leiden. – 2002. – 21 June [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html.

466. Porter M. E. Enhancing the Microeconomic Foundations of Prosperity: The Current Competitiveness Index / M. E. Porter // The Global Competitiveness Report

2001–2002. – N. Y. ; Oxford : Oxford University Press, 2002. – 52–76 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.isc.hbs.edu/Micro_9201.pdf.

467. Puzinskaitė, E.; Klišauskas, R. 2012. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. Tax law system and charging principles. - Jurisprudencija [Jurisprudence] 19(2): 675–695.

468. Rimmler M. Tax Reform for Tax Competition: Which Alternatives should be Used? / M. Rimmler, M. Rose, D. Zöllner // Economic Review. – 2005. – Vol. 56, № 11. – P. 1079–1100.

469. Risk management guide for tax administrations // European Commission. – February 2006 [Электронный ресурс]. – 98 p. Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf

470. Rusu V. D., Roman A. An empirical analysis of factors affecting competitiveness of C.E.E. countries / Valentina Diana Rusu & Angela Roman // Economic Research-Ekonomska Istraživanja. – 2018. – 31:1,2044-2059, DOI: 10.1080/1331677X.2018.1480969.

471. Schneider F. Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces? / F. Schneider, A. Buehn // IZA Discussion Paper Series. – 2012. – № 6891. – 32 p.

472. Schneider F. The Shadow Economy / F. Schneider, C. Williams ; Institute of Economic Affairs. – L., 2013. – 184 p.

473. Šinkūnienė, K. 2010. Mokesčių kultūros vertinimo modelis [Tax culture assessment model]. Daktaro disertacija [Doctoral dissertation], Kaunas, VDU.

474. Slemrod, J.; Gillitzer, C. 2014. Tax Systems. MIT Press Books

475. Smith P. Assessing the size of the underground economy: the Canadian statistical perspectives / Canadian Economic Observer. – 1994. – Catalogue №11–010. - pp. 16–33.

476. South Asia / Doing Business 2020: Region Profile / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 68 p.

<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Profiles/Regional/D B2020/SA.pdf>

477. Sparrow, Malcolm K. 2000. "The Pathology of Fraud Control." In *License to Steal: How Fraud Bleeds America's Health Care System*, Malcolm Sparrow. Boulder, CO: Westview Press. 117 – 142.

478. Statistics by theme [Electronic resources] // Eurostat. – URL : <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-statistical-books/-/KS-EK-20-002>

479. Stewart K. Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition / K. Stewart, M. Webb // University of Victoria Working Paper. – 2003. – EWP0301. – 46 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://web.uvic.ca/econ/ewp0301.pdf>; Edwards C. International Tax Competition /

480. Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.oecd.org/>

481. Survey on the Access to Finance of Enterprises in the euroarea. October 2017 to March 2018. URL: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/ecb.accesstofinancesmallmediumsizedenterprises201806.en.pdf?f710aadd09e7d0036678df8612df91041>

482. TADAT Field Guide. November 2015. URL: http://www.tadat.org/files/IMF_TADAT-FieldGuide_web.pdf

483. TADAT sets the baseline: better planning, sequencing and monitoring of reforms in tax administrations. URL: <http://www.tadat.org/files/Interview-JustinZake.pdf>

484. Talisman J. Challenges For Tax Policy In A Global Economy : remarks to the IRS/GW annual institute on current issues in international taxation / J. Talisman. // U.S. Department of Treasury. – 2000. – LS-1068. – 8 Dec. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.treasury.gov/press/releases/ls1068.htm>;;

485. Tanzi V. Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems / Vito Tanzi // IMF Working Paper No. 96/141. International Monetary Fund (IMF); National Bureau of Economic Research (NBER). December 1996. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=883038

486. Tanzi V. Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective / V. Tanzi, L. Schuknecht. – Cambridge: Cambridge University Press, 2000. – 291 p.

487. Tanzi V. Uses and abuses of estimates of the underground economy', *Economic Journal*, 1999. – 109(3): 338–47

488. Tax Gap Map for Sweden. How was it created and how can it be used? Report 2008:1B [Electronic resources] // Swedish National Tax Agency. – February, 2008. – URL : <http://www.skatteverket.se>

489. Tax Reforms in EU Member States 2015. [Electronic source] Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. European Commission.- 2015. – P. 17-18, -P.106-107. Access mode: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/pdf/ip008_en.pdf

490. Tax revenues continue to rise across the OECD 2020. https://www.tax-news.com/news/OECD_Releases_2020_Tax_Trends_Report___97880.html

491. Taxation trends in the European Union, 2019. Access mode: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019.pdf

492. Taxes in Sweden 2010. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden // Swedish Tax Agency. – 2010. – Dec. – P. 32 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.skatteverket.se>

493. Taxes in Sweden 2014. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden. [Electronic resources] //– URL : <http://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c86102/1423556873574/taxes-in-sweden-skv104-utgava15.pdf>

494. Teather R. Tax Competition How tax havens help the poor / R. Teather // Adam Smith Institute Briefing paper. – 2009. – 2 Dec. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.adamsmith.org/blog/tax-and-economy/two-new-papers-on-tax-competition>; Rohác D. Tax competition: A curse or a blessing? / D. Rohác // IBL Working Paper. – 2010. – 24 Nov. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.concurrencefiscale.ch/papers/IBL-WP-Tax_Competition.pdf.

495. Terry Miller, Anthony B. Kim 2015 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2015. – 508 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2015/book/Index_2015.pdf

496. Terry Miller, Anthony B. Kim 2016 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2016. – 500 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2016/book/Index_2016.pdf

497. Terry Miller, Anthony B. Kim 2017 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2017. – 492 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2017/book/Index_2017.pdf

498. Terry Miller, Anthony B. Kim, Edwin J. Feulner 2013 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2013. – 512 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2013/book/Index_2013.pdf

499. Terry Miller, Anthony B. Kim, Edwin J. Feulner 2012 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2012. – 483 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2012/book/Index_2012.pdf

500. Terry Miller, Anthony B. Kim, James M. Roberts 2020 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2020. – 524 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2020/book/Index_2020.pdf

501. Terry Miller, Anthony B. Kim, James M. Roberts 2019 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2019. – 496 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2019/book/Index_2019.pdf

502. Terry Miller, Anthony B. Kim, James M. Roberts 2018 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2018. – 492 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2018/book/Index_2018.pdf

503. Terry Miller, Anthony B. Kim, Kim R. Holmes 2014 Index Economic Freedom / by The Heritage Foundation. – 2014. – 502 p. https://www.heritage.org/index/pdf/2014/book/Index_2014.pdf

504. The European Tax Gap 2019. A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament. – Режим доступа: <https://www.taxresearch.org.uk/Documents/EUTaxGapJan19.pdf>

505. The FATF revised the 40 and the IX Recommendations. The revision of the FATF Recommendation was adopted and published in February 2012. www.fatf-gafi.org/recommendations for the 2012 FATF Recommendations.

506. The Global Competitiveness and Risks Team. The Global Risks Report 2017, 12th Edition. The World Economic Forum. Geneva. 2017. URL: http://www3.weforum.org/docs/GRR17_Report_web.pdf

507. The Global Competitiveness Report 2011–2012. The World Economic Forum 2012 within the framework of the Centre for Global Competitiveness and Performance/ http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf

508. The Global Competitiveness Report 2014 – 2015 [Электронный ресурс] / Ed. By Klaus Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2014. – 547 p. Доступный з : <http://www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2014-2015> .

509. The Global Competitiveness Report 2016 – 2017 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2016. – 382 p. – URL: http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf

510. The Global Competitiveness Report 2019 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2019. – 648 p.. – URL http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf

511. The Global Competitiveness Report 2018 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2018. – 656 p. – URL <http://www3.weforum.org/docs/GCR2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2018.pdf>

512. The Global Competitiveness Report 2017-2018 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2017. – 380 p. – URL <http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%932018.pdf>

513. The Global Competitiveness Report 2011–2012 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2011. – 544 p. – URL http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf

514. The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2012. – 545 p. – URL http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf

515. The Global Competitiveness Report 2013-2014 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2013. – 569 p. – URL http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf

516. The Global Competitiveness Report 2008-2009 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2008. – 513 p. – URL http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2008-09.pdf

517. The Global Competitiveness Report 2009-2010 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2009. – 479 p. – URL http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2009-10.pdf

518. The Global Competitiveness Report 2010-2011 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2010. – 516 p. – URL http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf

519. The Global Competitiveness Report 2015-2016 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2015. – 403 p. – URL http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf

520. The Growth Report. Strategies for Sustained Growth and Inclusive Development, 2008. The International Bank for reconstruction and Development/World Bank. Доклад о росте. Стратегии устойчивого роста и инклюзивного развития

521. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1

522. The Single Income Tax. Final report of the 2020 Tax Commission. Published May 2012. P 50.

523. The use of indirect methods to audit individuals subject to income tax [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.kpmg.com/>

524. The World Bank, Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank, Poverty Reduction and Economic Management Network, September 1997. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/corrptn.pdf>

525. Thomas J. J., Informal Economic Activity, New York: Harvester, 1992

526. Tiebout C. An Economic Theory of Fiscal Decentralization / C. Tiebout // Public Finances: Needs, Sources and Utilization / NBER. – Princeton : Univ. Press, 1961. – P. 80-81.

527. Timothy J. Goodspeed Tax competition and tax structure in open federal economies: Evidence from OECD countries with implications for the European Union / J. Timothy // European Economic Review. – 2002. – № 46. – P. 371.

528. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. URL: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E

529. Uchitelle E. The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. FRBNY Quarterly Review / Autumn (1989) 48-53 https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterly_review/1989v14/v14n3article5.pdf

530. Ukraine / 2020 Index of Economic Freedom [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.heritage.org/index/country/ukraine>.

531. Ukraine / Doing Business 2012 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2011. – 111 p. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/27049/654950Ukraine00BOX0365773B00PUBLIC0.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

532. Ukraine / Doing Business 2013/ Economy Profile // Ease of Doing Business in Ukraine [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>;

533. Ukraine / Doing Business 2014 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2013. – 115 p. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/18587/829960Ukraine0UKR0Box0382127B00PUBLIC0.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

534. Ukraine / Doing Business 2015 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2014. – 98 p. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/20987/921520WP0Box3804580Ukraine00Public0.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

535. Ukraine / Doing Business 2016 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2015. – 109 p. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/23429/Doing0business0efficiency000Ukraine.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

536. Ukraine / Doing Business 2017 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2016. – 118 p. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/25642/110007-WP-DB17-PUBLIC-Ukraine.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

537. Ukraine / Doing Business 2018 / Economy Profile / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2017. – 72 p. – <https://openknowledge.worldbank.org>

538. Ukraine / Doing Business 2019 / Economy Profile / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2018. – 64 p. – <https://openknowledge.worldbank.org>

539. Ukraine / Doing Business 2020 / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2019. – 68 p. – <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf>

540. Ukraine. Public Financial Management Performance Report 2006. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assements/comments/UA-March07-PFMPR-Public.pdf>

541. Ukraine. Public Financial Management Performance Report - <https://pefa.org/sites/default/files/assements/comments/UA-Jul12-PFMPR-Public.pdf>

542. Understanding Audit Techniques Can Help When Preparing Unfiled Tax Returns [Електронний ресурс].- режим доступу: <http://www.irsproblemsolve.com/2012/02/tips-for-unfiled-tax-returns/>

543. Užubalis, G. Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė) [The purpose and functions of tax law (critical analysis of taxation theories)]. Daktaro disertacija [Doctoral dissertation], MRU, 2012.

544. Voluntary Disclosures Program // Canada Revenue Agency [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nvstgtns/vdp-eng.html>

545. Wheatsheaf Lippert, O. and M. Walker (eds) (1997), The Underground Economy: Global Evidences of its Size and Impact, Vancouver, BC: Frazer Institute

546. Wildasin D. Nash Equilibria in Models of Fiscal Competition / D. Wildasin // Journal of Public Economics. — 1988. — Vol. 35. — № 2. — P. 229-240.

547. Wilson J. D. Tax Competition: Bane or Boon? / J. D. Wilson, D. E. Wildasin // Paper for the Office of Tax Policy Research. – 2001. – 24–25 May. – P. 2–3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bus.umich.edu/otpr/wp2001-11paper.pdf>.

548. Wilson J. Theories of Tax Competition / J. Wilson // National Tax Journal. — 1999. — № 52. — P. 269–304.

549. Wilson J.D. and Wildasin, D.E., Capital tax competition: Bane or Boon? // Journal of Public Economics. 2004. Vol. 88, № 6, p. 1065–1091

550. World bank. GDP per capita (current US). Access mode: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>

551. World Competitiveness Rankings 2020 Results World Economic Forum / Ed. Arturo Bris. – URL <https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/world-competitiveness-ranking-2020>.

552. World economic outlook / International Monetary Fund. – Washington, D.C. : The Fund, 1997. – 223 p.

553. Zebel S. O. The Most Successful Tax Amnesty Regime in Argentina's History: in Argentina's History: Final Figures, Tax Consequences and Strategies / Santiago O. Zebel / The Corpag Group Argentina/ https://www.ttn-taxation.net/pdfs/Speeches_Miami_2017/3.SantiagoZebel-Themostsuccessfultaxamnestyregime.pdf

ДОДАТКИ

Золоті правила конкурентоспроможності

Версія Лозанської бізнес школи IMD [431]	Версія НДЦ Мізеса [108]
<ol style="list-style-type: none"> 1. Створи стабільне, передбачуване законодавство і адміністративне середовище. 2. Забезпеч швидкість, прозорість і підзвітність в системі адміністрації, а також легкість ведення бізнесу. 3. Постійно інвестуй в розвиток і підтримку інфраструктури як економічною (дороги, повітряний транспорт, телеком тощо), так і соціальною (охорона здоров'я, освіта, пенсії тощо). 4. Посиллю середній клас. Він є ключовим джерелом добробуту і довгострокової стабільності. 5. Розвивай приватні середні підприємства, головний елемент диверсифікації економіки. 6. Підтримуй баланс стосунків між рівнем зарплати, продуктивністю і податками. 7. Розвивай місцеві ринки шляхом стимулювання приватних заощаджень і внутрішніх інвестицій. 8. Балансуй агресивність на зовнішніх ринках з привабливістю в тих сферах діяльності, де створюється додана вартість. 9. Протиставляй агресивність міжнародних ринків привабливістю стратегії близькості для збереження соціальної єдності і ціннісної системи. 10. Завжди повертай матеріальні ознаки успіху в конкурентній боротьбі людям, надаючи усім більш високий рівень добробуту. 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Формула довгострокового благополуччя: синергія політичної, цивільної і економічної свобод. 2) Відокрем державу від економіки так і на тих же підставах, як держава відокремлена від церкви. 3) Свято шануй і захищай права приватної власності. 4) Не давай державі права володіти і розпоряджатися більше 20% ВВП і 10% активів країни. 5) Ліквідувай конфлікт інтересів в органах державної влади. 6) Забезпечуй повну прозорість, підзвітність усіх органів державної влади. 7) Зобов'язуй усіх чиновників підтримувати конкуренцію, не допускати дискримінації і формування монополій, у тому числі на гроші. 8) Довіряй споживачеві і виробникові. Не втручайся в їх стосунки за допомогою ліцензій, дозволів, квот, сертифікатів, податків, мит тощо. 9) Дозволь людям самостійно оцінювати ризики вибору мети і засобів впродовж усього життєвого циклу. 10) Візьми усе, що хочеш, тільки заплати за це за вільною ринковою ціною.
Принципи світової конкурентоспроможності	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Якість роботи економіки 2. Конкуренція, регульована ринковими силами, покращує якість роботи економіки країни. 3. Чим більше конкуренції в національній економіці, тим більше вірогідність того, що вітчизняні компанії будуть конкурентоздатніші за кордоном. 	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Добробут країни відбиває якість роботи економіки у минулому. 4. Успіх країни в міжнародній торгівлі відбиває конкурентоспроможність вітчизняних компаній (за умови відсутності торгових бар'єрів). 	

5. Відкритість міжнародної економічної діяльності покращує роботу економіки країни.
6. Міжнародні інвестиції є ефективнішим способом алокації економічних ресурсів у світовій економіці.
7. конкурентоспроможність на основі розвитку експорту часто асоціюється з орієнтацією на економічне зростання у внутрішній економіці.

II. Ефективність уряду

1. Необхідно мінімізувати державне втручання і створювати конкурентне поле для підприємств.
2. Уряд повинен створити передбачувані макроекономічні і соціальні умови і тим самим мінімізувати зовнішні ризики для підприємств.
3. Уряд повинен проявляти гнучкість в адаптації економічної політики і інтеграції в неї міжнародних стандартів.
4. Уряд повинен створити інфраструктуру суспільства, яка просуває чесність, рівність і справедливість і одночасно забезпечувати безпеку населення.

III. Ефективність бізнесу

1. Ефективність разом із здатністю адаптувати зміни в конкурентному середовищі є найважливішими компонентами конкурентоспроможності підприємства.
2. Доступність фінансів полегшує процес створення доданої вартості.
3. Добре розвинений, міжнародно інтегрований фінансовий сектор в країні підтримує конкурентоспроможність на міжнародному рівні.
4. Підтримка високого рівня життя вимагає інтеграції міжнародної економіки.
5. Підприємництво є ключовим чинників економічної діяльності на етапі початку бізнесу.
6. Кваліфікована робоча сила збільшує конкурентоспроможність країни.
7. Продуктивність відбиває конкурентоспроможність країни.
8. Відношення робочої сили впливає на конкурентоспроможність країни.

IV Інфраструктура.

1. Добре розвинена інфраструктура, включаючи ефективні бізнес системи, підтримує економічну діяльність.
2. Добре розвинена інфраструктура включає також інформаційні технології і ефективну систему захисту довкілля.
3. Конкурентна перевага може бути створена на ефективному і інноваційному застосуванні існуючих технологій.
4. Інвестиції у базову науково-дослідну і інноваційну діяльність по створенню нових знань мають найважливіше значення на більше просунутій стадії економічного розвитку.
5. Довгострокові інвестиції в НДДКР з високою мірою вірогідності збільшують конкурентоспроможність підприємств.
6. Якість життя є частиною привабливості країни.
7. Адекватні і доступні освітні ресурси допомагають розвивати економіку знань.

Ефективність ринку товарів та ринку праці у 2012–2018 рр.

Індикатор	2012–2013		2013–2014		2014–2015		2015–2016		2016–2017		2017–2018	
	Рейтинг (з 144 країн)	Бал	Рейтинг (з 148 країн)	Бал	Рейтинг (з 144 країн)	Бал	Рейтинг (з 140 країн)	Бал	Рейтинг (зі 138 країн)	Бал	Рейтинг (з 137 країн)	Бал
Складова 6: Ефективність ринку товарів												
А. Конкуренція												
<i>Внутрішня конкуренція</i>												
6.01. Інтенсивність конкуренції на внутрішньому ринку	104	4,3	106	4,5	99	4,7	99	4,7	108	4,6	78	5,0
6.02. Ступінь монополізації ринку	108	3,2	132	3,0	98	3,4	98	3,4	99	3,4	106	3,2
6.03. Ефективність антимонопольної політики	132	3,2	137	3,1	136	2,7	136	2,7	136	2,5	124	2,8
6.04. Вплив оподаткування	139	2,3	145	2,3	129	2,7	129	2,7	133	2,5	129	2,6
6.05. Сукупна податкова ставка, % прибутку	120	57,1	126	55,4	118	52,9	118	52,9	117	52,2	115	51,9
6.06. Кількість процедур, необхідних для відкриття бізнесу	97	9	74	7	57	6	57	6	22	4	18	4
6.07. Час, необхідний для відкриття бізнесу, днів	90	24	94	22	96	21	101	21	42	7	22	5,0
6.08. Витрати на проведення аграрної політики	136	3,0	127	3,2	104	3,4	90	3,6	69	3,7	75	3,7
<i>Зовнішня конкуренція</i>												
6.09. Переважання нетарифних бар'єрів	136	3,3	118	3,8	106	4,1	116	3,9	113	3,8	120	3,8
6.10. Митні тарифи, %	43	2,9	41	2,9	43	2,8	43	2,9	41	2,8	44	2,9
6.11. Частка іноземної власності	126	3,6	127	3,6	122	3,5	126	3,3	128	3,2	127	3,3
6.12. Вплив регулювання на ПШ	132	3,3	133	3,3	125	3,5	122	3,6	130	3,2	130	3,3
6.13. Тяжкість митних процедур	138	2,8	140	3,0	118	3,3	113	3,3	130	3,0	126	3,0
6.14. Частка імпорту у ВВП	44	58,8	51	55,4	60	51,9	59	50,6	51	50,9	47	52,8
В. Якість умов попиту												
6.15. Ступінь орієнтованості на клієнта	70	4,6	71	4,5	72	4,5	72	4,5	83	4,5	74	4,6
6.16. Вибагливість покупця	73	3,4	86	3,3	73	3,4	68	3,4	87	3,1	93	3,1
Складова 7: Ефективність ринку праці												
А. Гнучкість												
7.01. Співпраця у відносинах "працівник–працедавець"	111	3,9	125	3,7	119	3,8	87	4,2	90	4,2	92	4,1
7.02. Гнучкість при встановленні заробітної платні	44	5,3	79	5,0	77	4,9	71	5,0	81	4,9	126	3,8
7.03. Практика най-	16	4,9	32	4,3	64	3,9	47	4,1	48	4,0	52	4,0

мання і звільнення												
7.04. Витрати, пов'язані зі звільненням, тижнів заробітної платні	55	13	59	13	57	13	54	13	50	13	49	13
В. Ефективність використання кваліфікованих співробітників												
7.06. Оплата праці та продуктивність	25	4,5	26	4,5	31	4,5	17	4,7	42	4,4	55	4,2
7.07. Ставка на професійне управління	131	3,4	128	3,3	115	3,5	103	3,7	114	3,5	123	3,4
7.08. Здатність країни утримувати таланти			140	2,0	132	2,3	114	2,7	127	2,5	129	2,2
7.09. Потенціал країни залучати таланти			136	2,1	130	2,3	97	2,8	93	3,0	106	2,6
7.10. Частка жінок у робочій силі, % участі чоловіків	50	0,86	53	0,86	52	0,85	54	0,85	59	0,83	60	0,83

Складено за даними [514, с. 355; 515, с. 377; 508, с. 373; 519, с. 356; 509, с. 351; 512, с. 297]

Таблиця В.2

Ефективність ринку товарів та ринку праці у 2018–2019 рр.

Індикатор	2018		2019	
	Рейтинг (з 140 країн)	Бал	Рейтинг (з 141 країн)	Бал
Складова 7: Ринок товарів				
А. Внутрішня конкуренція				
<i>Внутрішня конкуренція</i>				
7.01. Викривляючий вплив податків та субсидій на конкуренцію	114	3,1	104	3,4
7.02. Ступінь монополізації ринку	110	3,3	89	3,6
7.03. Конкуренція в послугах	80	4,8	77	4,9
В. Відкритість торгівлі				
7.04. Переважання нетарифних бар'єрів	104	4,1	91	4,2
7.05. Митні тарифи, %	44	2,78	43	2,69
7.06. Складність тарифів	67	5,9	66	5,9
7.07. Ефективність процесу митного оформлення	90	2,5	90	2,5
7.08. Відкритість торгівлі послугами	60	27,2		
Складова 8: Ринок праці				
А. Гнучкість				
8.01. Витрати, пов'язані зі звільненням, тижнів заробітної платні	47	13	44	13
8.02. Практика наймання і звільнення	36	4,3	34	4,3
8.03. Співпраця у відносинах "працівник-працедавець"	79	4,3	88	4,3
8.04. Гнучкість при встановленні заробітної платні	130	3,8	110	4,5
8.05. Активна політика ринку праці	59	3,6	52	3,8
8.06. Права робітників	97	61,9	93	64,0
8.07. Легкість найму іноземної робочої сили	73	4,1	65	4,2
8.08. Внутрішня мобільність робочої сили	91	4,2	81	4,4
В. Високоінтелектуальна праця та мотивація				
8.09. Ставка на професійне управління	108	3,6	89	4,1
8.10. Оплата праці та продуктивність	53	4,2	45	4,3
8.11. Участь жінок у робочій силі, %	47	0,83	46	0,83
8.12. Ставка податку на працю, %	106	24,8	124	29,6

Складено за даними [511, с. 577; 510, с. 572]

Ключові області, показники та параметри оцінки діагностичного інструменту TADAT

Області результативності	Показники	Параметри	Ціль застосування
КОФР 1 Цілісність бази даних зареєстрованих платників податків	КОФР1-1. Точна та достовірна інформація про платників податків	- Достовірність наявної інформації про зареєстрованих платників і ступінь, до якого реєстраційна база даних сприяє ефективній взаємодії з платниками податків та податковими посередниками. - Достовірність інформації в реєстраційній базі даних	Оцінка слабких та сильних сторін системи адміністрування податків за кожним із напрямків
	КОФР 1-2. Рівень володіння інформацією про потенційних платників податків.	- Масштаб ініціатив спрямованих на виявлення підприємств і фізичних осіб, які повинні зареєструватися як платники податків, але не роблять цього.	
КОФР 2 Ефективне управління ризиками	КОФР 2-3. Визначення, оцінювання, ранжування та кількісна оцінка ризиків недотримання норм	- Масштаби збирання аналітичної інформації та дослідницької роботи з метою виявлення ризиків недотримання вимог щодо обов'язку сплати податків - Процедури, що використовуються для аналізу, ранжування та кількісного оцінювання ризиків недотримання вимог щодо сплати податків платниками.	
	КОФР 2-4. Зниження ризиків за допомогою програми покращення дотримання податкових правил.	- Рівень до якого податковим органам вдається знизити оцінені ризики для податкової системи шляхом реалізації програми покращення дотримання податкових правил	
	КОФР 2-5. Моніторинг та оцінювання результатів діяльності щодо оцінювання та зниження ризиків недотримання норм.	- Процедури, що використовуються для моніторингу та оцінювання результатів щодо зниження ризиків недотримання норм.	
	КОФР 2-6. Визначення, оцінювання та зниження інституціональних ризиків.	- Процедури, що використовуються для виявлення, оцінювання та зниження рівня інституційних ризиків.	

<p>КОФР 3 Сприяння добровільному дотриманню норм</p>	<p>КОФР 3-7. Зміст, актуальність та доступність інформації</p>	<p>- Різноманітність доступної для платників інформації, що чітко визначає їх права та обов'язки щодо кожного основного податку. - Рівень, до якого інформація відображає поточний стан з точки зору законодавства та правил адміністрування. – Легкість отримання інформації та рекомендацій платниками від податкових органів. - Час, що витрачається на надання інформації по запитах платників чи податкових посередників.</p>	
	<p>КОФР 3-8. Зміст заходів спрямованих на зниження витрат платників податків на дотримання норм</p>	<p>- Зміст заходів, спрямованих на зниження витрат платників на дотримання податкового законодавства..</p>	
	<p>КОФР 3-9. Отримання зворотного зв'язку від платників щодо інформаційних продуктів та послуг.</p>	<p>- Використання та регулярність застосування методів отримання зворотного зв'язку з платниками щодо інформаційних продуктів та послуг. Рівень врахування зауважень, отриманих від платників при розробці методів адміністрування та способів надання послуг платникам.</p>	
<p>КОФР 4 Вчасна подача податкових декларацій</p>	<p>КОФР 4-10. Частка вчасно поданих декларацій.</p>	<p>- Кількість декларацій з податку на доходи підприємств, поданих до встановленого законодавством терміну подання, у відсотках від загальної кількості декларацій, що очікується отримати від платників, зареєстрованих на сплату цього податку. - Кількість декларацій з податку на доходи фізичних осіб, поданих до встановленого законодавством терміну подання, у відсотках від загальної кількості декларацій, що очікується отримати від платників, зареєстрованих на сплату цього податку. - Кількість декларацій з ПДВ, поданих до встановленого законодавством терміну подання,</p>	

		у відсотках від загальної кількості декларацій, що очікується отримати від платників, зареєстрованих на сплату цього податку.	
	КОФР 4-11. Використання електронних технічних засобів для заповнення та подачі декларацій.	- Частка декларацій поданих через систему електронної звітності.	
КОФР 5 Своєчасна сплата податкових зобов'язань	КОФР 5-12. Використання електронних методів оплати.	- Частка сплати основних податків електронними методами.	
	КОФР 5-13. Використання ефективних методів збирання податків.	- Масштаби використання методу стягування податків біля джерела та методу авансових платежів.	
	КОФР 5-14. Своєчасність платежів (у якості індикатора використовується сплата ПДВ)	- Кількість платежів з ПДВ, здійснених до закінчення терміну, передбаченого законодавством, у відсотках до загальної кількості платежів, зобов'язань мають бути здійснені при сплаті ПДВ. - обсяг платежів з ПДВ, здійснених до закінчення терміну, передбаченого законодавством, у відсотках до загальної кількості платежів, зобов'язань мають бути здійснені при сплаті ПДВ. .	
	КОФР 5-15. Обсяги та динаміка податкової заборгованості.	- Загальна сума податкових недоїмок по сплаті податків на кінець фінансового року, у відсотках до загальної суми отриманих податкових доходів за фінансовий рік. - Сума податкових недоїмок, що може бути стягнена на кінець фінансового року, у відсотках від загальної суми отриманих податків за фінансовий рік. - сума податкових недоїмок, прострочених більше, ніж на 12 місяців, у відсотках до загальної суми недоїмок.	
КОФР 6 Точність інформації, що подається в деклараціях	КОФР 6-16. Зміст перевірочних заходів, що застосовуються з метою виявлення і усунення недостовірної	- Характер и масштаби діючої програми податкових аудитів, спрямованих на виявлення і усунення недостовірної звітності.	

	інформації у звітах.	- Ступінь застосування автоматизованої перехресної перевірки інформації, що подається в деклараціях.	
	КОФР 6-17. Масштаби проактивних заходів, спрямованих на підвищення рівня достовірності інформації, що подається у звітності	- Характер и масштаби проактивних ініціатив, спрямованих на дотримання вимог податкового законодавства з метою підвищення достовірності інформації, що подається у звітності.	
	КОФР 6-18. Моніторинг обсягів недостовірної інформації, що подається у звітності.	- Обґрунтованість методів за допомогою яких податкові органи здійснюють моніторинг масштабів подання недостовірної інформації у звітності.	
КОФР 7 Ефективне вирішення податкових суперечок	КОФР 7-19. Наявність незалежного, працюючого і поетапного процесу вирішення суперечок.	- Доступність для платників податків належним чином структурованого механізму адміністративного та судового розгляду податкових справ. - незалежність механізму розгляду скарг від процесу аудиту. - публічність процесу розгляду суперечок	
	КОФР 7-20. Час, необхідний для вирішення податкових суперечок.	- Час, необхідний для адміністративного розгляду суперечки.	
	КОФР 7-21. Ступінь вжиття заходів за результатами вирішення суперечок	- Рівень реагування податкового відомства на результати вирішення суперечок.	
КОФР 8 Ефективна система управління доходами	КОФР 8-22. Причетність до процесу прогнозування податкових надходжень.	- Рівень участі податкового відомства в урядовому процесі прогнозування і оцінювання податкових надходжень.	
	КОФР 8-23. Співрозмірність, достатність системи обліку податкових надходжень.	- Співрозмірність, достатність системи обліку податкових надходжень, що використовується податковим органом..	
	КОФР 8-24. Співрозмірність, відповідність системи відшкодування податків.	- Якість системи відшкодування ПДВ. - витрати часу на виплату відшкодувань ПДВ	
КОФР 9 Прозорість та підзвітність	КОФР 9-25. Механізми внутрішнього контролю	- Рівень гарантій, що забезпечуються внутрішнім аудитом. - Механізми гарантування	

		добросовісності персоналу.	
	КОФР 9-26. Зовнішній нагляд за діяльністю органів адміністрування податків	- Рівень незалежного зовнішнього нагляду за результатами операційної фінансової діяльності органів адміністрування податків. - Процедури розслідування підозруваних проступків та адміністративних зловживань.	
	КОФР 9-27. Суспільне сприйняття добросовісності	- Механізм моніторингу суспільної довіри до податкових органів	
	КОФР 9-28. Оприлюднення інформації щодо діяльності, результатів та планів.	- Ступінь публічності інформації щодо фінансової та операційної діяльності податкових органів.. - Наявність публічної інформації щодо майбутніх напрямків діяльності та планів податкових органів. .	

Складено автором за [482]

Поширені схеми ухилення від сплати ПДВ

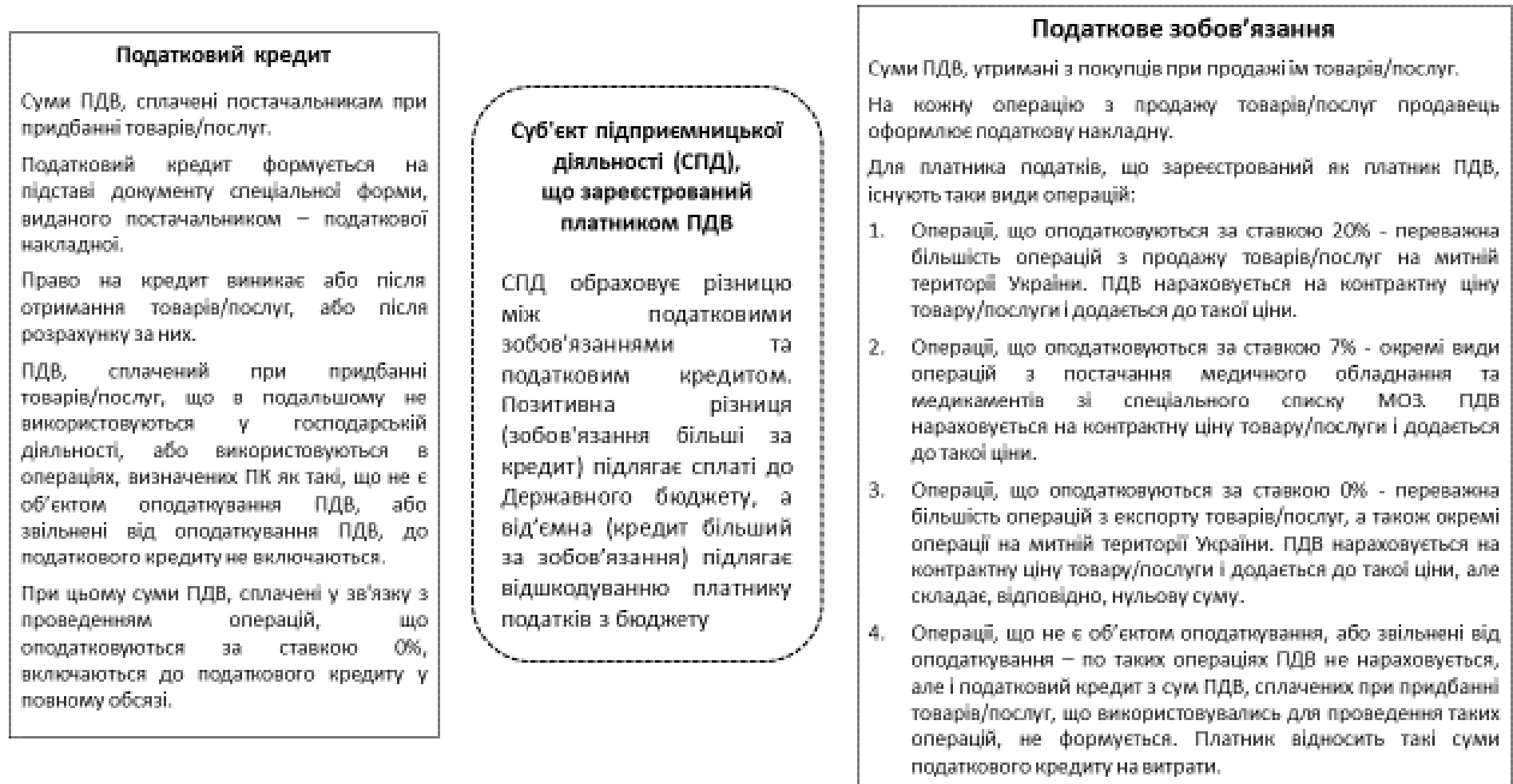
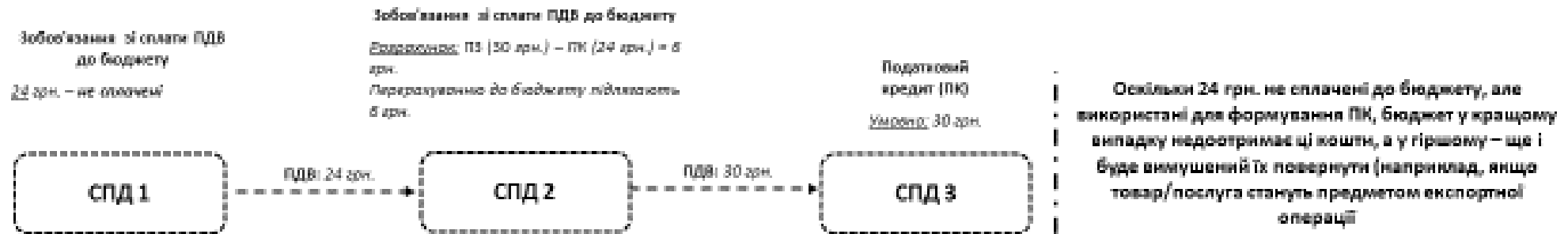


Рис. Д.1 Адміністрування ПДВ суб'єктом господарювання

Оскільки право на податковий кредит виникає при перерахуванні коштів постачальнику, або отриманні від такого постачальника товарів/послуг, то у разі, якщо постачальник не сплатить ПДВ до бюджету, виникає ситуація, коли покупець зменшує свої податкові зобов'язання на суму сформованого податкового кредиту, або взагалі формує заявку на бюджетне відшкодування сплаченого постачальнику ПДВ, а бюджет відповідну суму коштів від постачальника не отримує:



Приховування операцій від оподаткування

1. Здійснення операцій з продажу товарів/послуг без їх відображення в обліку, як правило – з використанням готівкових розрахунків.
2. Подрібнення господарської діяльності, розподіл операцій між декількома СПД, що мають право не реєструватися платниками ПДВ (зокрема – платники єдиного податку I-III груп).

Рис. Д.2 Фіктивне формування податкового кредиту

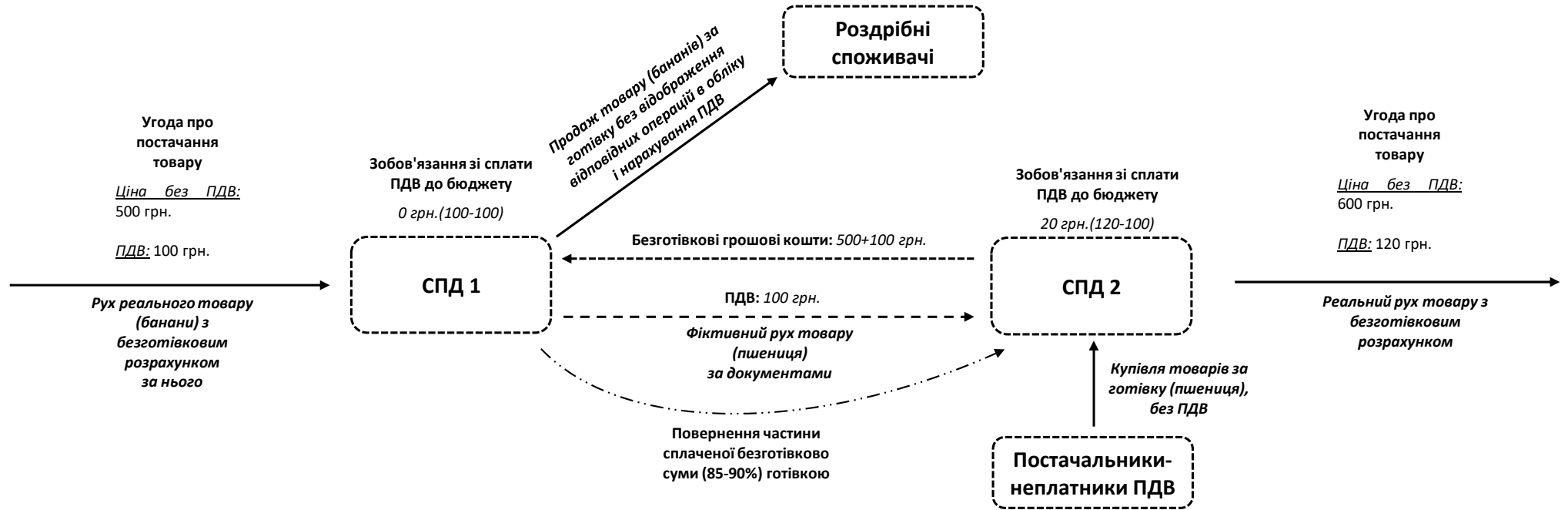
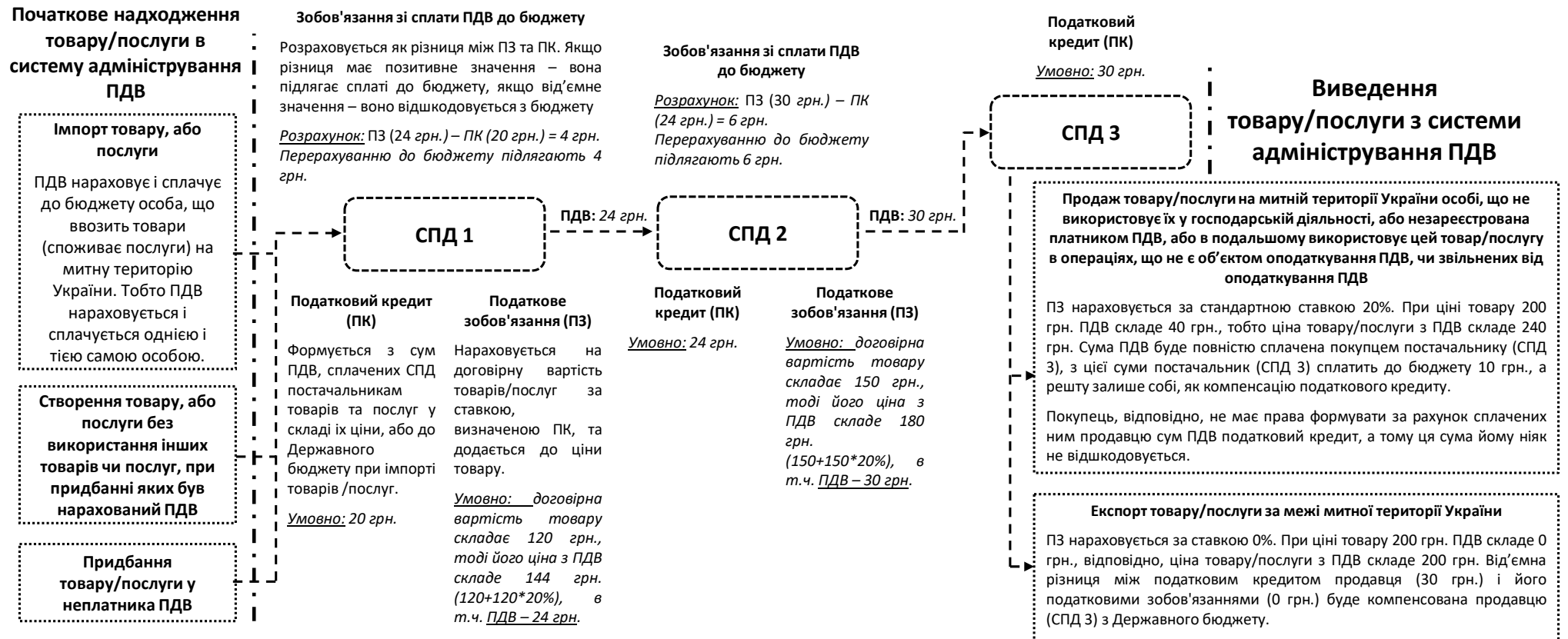


Рис. Д.3 Фіктивне передавання податкового кредиту («скручування»)



Особливості ПДВ

1. ПДВ – фінансово-нейтральний щодо підприємницької діяльності податок. Це означає, що ПДВ з товарів та послуг, придбаних СПД для подальшого використання у господарській діяльності, відшкодовується йому або за рахунок коштів покупців його товарів/послуг, або з бюджету, до якого надходить ПДВ.
2. Економічна нейтральність відносно експортних операцій – при експорті ПДВ з покупця не утримується, а ПДВ, раніше сплачений продавцем – відшкодовується з бюджету.
3. Фактичним платником ПДВ виступає особа, що не використовує придбані товари (спожиті послуги) в подальших господарських операціях, або не зареєстрована платником ПДВ – така особа сплачує ПДВ постачальнику, але не може сформувати за рахунок нього податковий кредит та, відповідно, отримати відшкодування.

Рис. Д.4 Загальна система оподаткування ПДВ

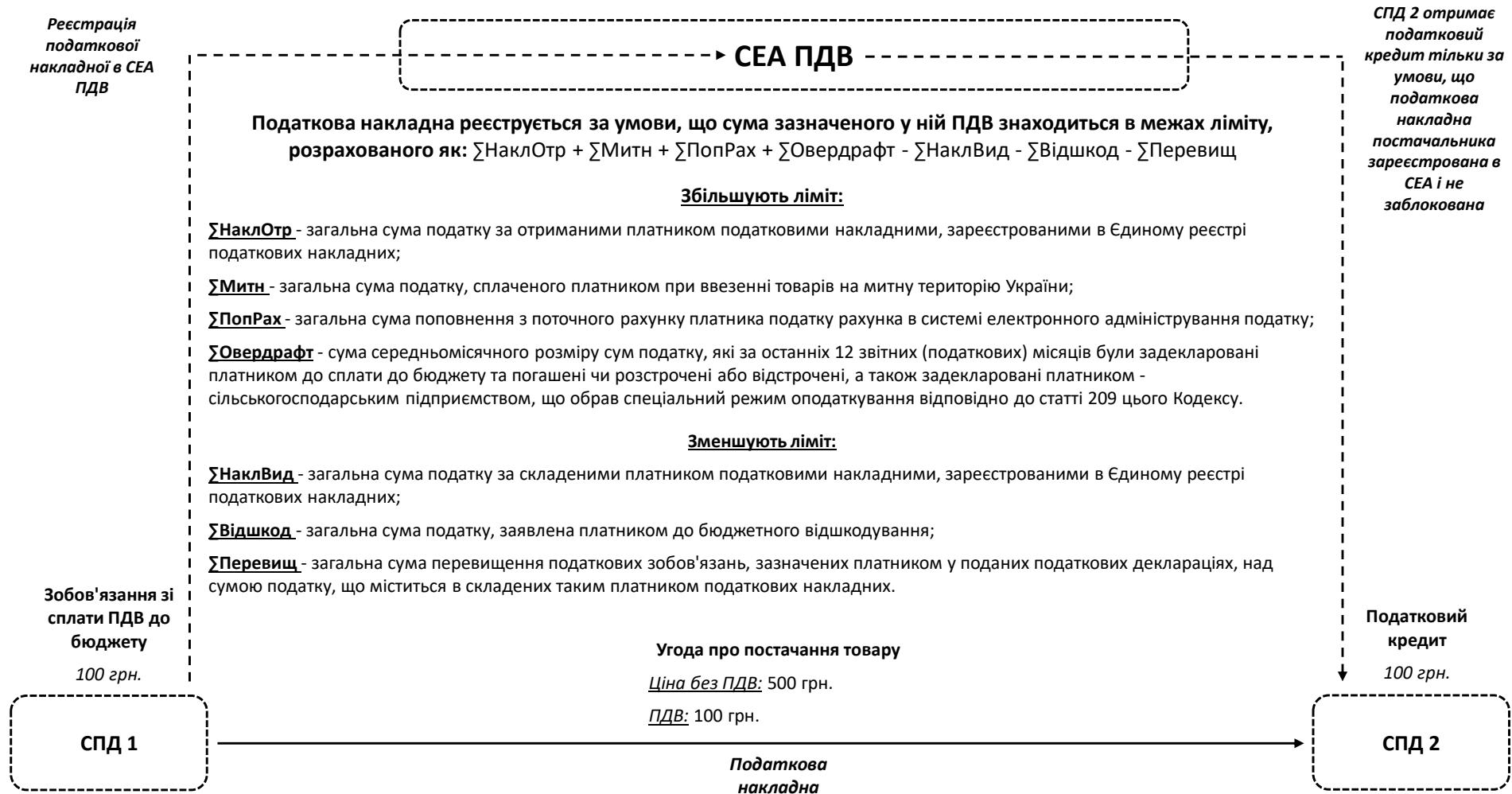


Рис. Е.1 Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ)

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна

Цей Закон визначає правові та організаційні засади легалізації (особливого порядку декларування) доходів та майна, одержаних з порушенням законодавства України з питань оподаткування, соціального страхування, валютного регулювання, та умови звільнення від відповідальності осіб, які задекларували такі доходи та майно.

Стаття 1. Основні завдання Закону

1. Цим Законом запроваджується:

Легалізація (особливий порядок декларування юридичними та фізичними особами) доходів та майна, одержаних з порушенням законодавства з питань оподаткування, соціального страхування та валютного регулювання.

2. Терміни, що не визначені у цьому Законі, використовуються у значенні, визначеному Податковим кодексом України та іншими законами України.

Стаття 2. Визначення термінів

У цьому Законі терміни вживаються в такому значенні:

легалізація доходів та майна (далі – легалізація) – добровільне декларування суб'єктами легалізації доходів та майна визначених цим Законом із обов'язковим прийняттям і виконанням зобов'язань зі сплати державного мита за отримання державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна;

суб'єкти легалізації – юридичні особи— резиденти та фізичні особи — громадяни України, які відповідно до законодавства України є платниками податків і зборів до бюджетів та внесків до Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 року – єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), у власності яких знаходяться об'єкти легалізації, визначені цим Законом і добровільно задекларували доходи та майно у порядку, визначеному цим Законом, та сплатили державне мито за видачу державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна.

об'єкти легалізації — доходи та майно суб'єктів декларування, які на день декларування є їх власністю, з яких не були сплачені податки і збори до бюджетів та внески до Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 року – єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування), в тому числі об'єкти власності, які знаходяться за межами митного кордону України і набуті у будь-який час до набрання чинності цим Законом.

доходи та майно у цьому Законі – будь-які доходи та майно у розумінні законодавства України, крім майна, обіг якого в Україні заборонено законом.

Стаття 3. Обмеження в легалізації

Дія цього Закону не поширюється на:

Доходи та/або майно, що підпадають під дію Закону України, від 17.11.2010, № 2698-VI "Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму".

Доходи та/або майно, отримані у вигляді хабара.

Стаття 4. Період здійснення легалізації

1. Період здійснення легалізації розпочинається з 1 січня 2015 року і закінчується 31 грудня 2015 року.

2. Протягом періоду здійснення легалізації суб'єкт легалізації або уповноважена ним в установленому порядку особа, або його законний представник здійснюють декларування об'єктів легалізації та сплачують державне мито відповідно до цього Закону.

3. Доходи та майно вважаються легалізованим за умови подання суб'єктом легалізації або уповноваженою ним в установленому порядку особою чи законним представником (далі - суб'єкт декларування) декларації та сплати державного мита за отримання державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна.

4. Документом, що засвідчує легалізацію є державне свідоцтво про легалізацію задекларованих доходів та майна.

5. У разі, якщо питання легалізації доходів та майна є предметом судового розгляду, строки легалізації подовжуються до моменту закінчення розгляду справи судом. Дія цього абзацу поширюється тільки на ті доходи та майно, судовий спір щодо легалізації яких виник до 01.01. 2014 р.

Стаття 5. Порядок декларування

1. Суб'єкти легалізації самостійно визначають об'єкти легалізації, що декларуються. Декларування здійснюється шляхом добровільного складення та подання органу державної податкової служби декларації про доходи (далі — декларація), що легалізуються, відповідно до цього Закону.

У разі коли декларуються кошти у вигляді готівки, такі кошти з метою їх декларування повинні бути внесені на поточний або вкладний (депозитний) раху-

нок (рахунки), відкритий (відкриті) у будь якого банку (банках) и банківських установ в Україні або за її межами.

2. Форма декларації, а також правила її складення та подання розробляються Державною податковою службою та затверджуються Міністерством фінансів України.

У декларації зазначаються загальні відомості про суб'єкта легалізації, достатні для його ідентифікації (прізвище, ім'я по батькові, дані паспорта або іншого документа, що посвідчує особу): перелік об'єктів легалізації із зазначенням їх індивідуальних ознак (за наявності), вартості та місцезнаходження, найменування та реквізитів документів, що засвідчують право власності на об'єкт легалізації та підтверджують його вартість, сума державного мита, яка підлягає сплаті за отримання державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна, обчисленого згідно зі статтею 8 цього Закону.

3. Суб'єкт легалізації звільняється від необхідності зазначення в декларації інформації про джерела походження об'єктів легалізації.

4. Декларація подається до органу державної податкової служби:

юридичними особами — за місцем реєстрації їх як платників податків на території України;

фізичними особами — за місцем податкової адреси в Україні;

особою, яка проживає за межами України, — до Державної податкової адміністрації України через дипломатичні представництва або консульські установи України за кордоном у порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

5. Декларація подається суб'єктом легалізації особисто з пред'явленням документа, що посвідчує його особу, уповноваженою ним в установленому порядку особою, а у разі, коли декларація подається законним представником, — з пред'явленням оформлених в установленому порядку документів, що підтверджують його особу та повноваження.

6. У разі коли суб'єкт легалізації протягом періоду декларування визнав за необхідне подати додаткову інформацію про об'єкти легалізації та здійснити відповідне їх декларування, він подає нову декларацію з внесенням до неї відомостей з урахуванням раніше поданої інформації відповідно до норм цього Закону. У такому разі суб'єкт легалізації повертає органу державної податкової служби разом із декларацією державне свідоцтво про легалізацію задекларованих доходів та майна, що було видане раніше. Суб'єкту легалізації видається нове державне свідоцтво про легалізацію задекларованих доходів та майна на загальну суму задекларованих доходів та майна.

7. Сума державного мита, що підлягає сплаті відповідно до поданої декларації, обчислюється з урахуванням попередньо сплаченого суб'єктом декларування державного мита.

Стаття 6. Визначення вартості об'єктів легалізації

1. Вартість об'єктів легалізації, що знаходяться на території України, визначається в національній валюті України (крім коштів в іноземній валюті) і повинна дорівнювати:

щодо коштів – сумі цих коштів, що підтверджена довідкою банку;

щодо нерухомого майна – ринковій вартості цього майна в місці його розташування, що підтверджується відповідними документами на день складання декларації.

щодо рухомого майна та майнових прав – ринковій вартості рухомого майна та майнових прав, на день складання декларації.

щодо цінних паперів – ринковій вартості цінних паперів, визначеній на день складання декларації;

щодо паю (частки) у майні юридичних осіб – вартості паю (частки) у майні юридичних осіб відповідно до їх установчих документів;

щодо інших об'єктів легалізації – ринковій вартості таких об'єктів, визначеній на день складання декларації.

2. Вартість об'єктів легалізації, що знаходяться за межами України, визначається в іноземній валюті, яка перераховується у валюту України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день подання декларації і повинна дорівнювати:

щодо коштів – сумі цих коштів, що підтверджена довідкою банку;

щодо рухомого та нерухомого майна та майнових прав – вартості майна та майнових прав, що підтверджується відповідними документами (договором купівлі-продажу такого майна або майнових прав);

щодо цінних паперів – ринковій вартості цінних паперів на день складання декларації;

щодо паю (частки) у майні юридичних осіб – вартості паю (частки) у майні юридичних осіб відповідно до їх установчих документів.

щодо інших об'єктів легалізації – ринкова вартість таких об'єктів, визначеній на день складання декларації;

Стаття 7. Державне свідоцтво про легалізацію задекларованих доходів та майна

1. За видачу Державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна суб'єкт легалізації його законний представник або уповноважена особа сплачує державне мито в розмірі, встановленому статтею 8 цього закону.

2. Орган державної податкової служби, якому подано декларацію відповідно до норм цього Закону, протягом 10 днів після пред'явлення суб'єктом легалізації документа про сплату державного мита видає державне свідоцтво про легалізацію задекларованих доходів та майна.

3. У разі відмови органом державної податкової служби у видачі свідоцтва про легалізацію доходів та майна, такий орган зобов'язаний протягом 10 днів з моменту подання декларації надати суб'єкту легалізації письмове обґрунтування такої відмови.

3. Форма, порядок виготовлення та зберігання державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна установлюється Кабінетом Міністрів України.

4. У Державному свідоцтві про легалізацію задекларованих доходів та майна обов'язково зазначаються загальні відомості про суб'єкта легалізації, необхідні для його ідентифікації, сума доходів та перелік майна із зазначенням його індивідуальних ознак (за наявності), що задекларовані, місцезнаходження задекларованого майна та його вартість, сума сплаченого державного мита, обчисленого відповідно до статті 8 цього закону.

Стаття 8. Державне мито

1. Державне мито за отримання державного свідоцтва про легалізацію доходів та майна сплачується суб'єктом легалізації не пізніше дня подання декларації до органу державної податкової служби.

2. За легалізацію доходів та майна, що знаходяться за межами України стягується державне мито за ставкою 5 відсотків вартості об'єктів легалізації, зазначених у декларації, без будь-яких пільг і вирахувань з вартості об'єктів легалізації.

3. За легалізацію доходів та майна, що знаходяться в Україні стягується державне мито за ставкою 3 відсотки вартості об'єктів легалізації, зазначених у декларації, без будь-яких пільг і вирахувань з вартості об'єктів легалізації.

4. Суми державного мита зараховуються до спеціального фонду Державного бюджету України.

Стаття 9. Державні гарантії суб'єктам легалізації

1. Суб'єктам легалізації, які подали згідно з цим Законом декларації та сплатили в установленому порядку державне мито, держава гарантує, що:

- особи, що легалізували свої доходи та/або майно звільнятися від кримінальної, адміністративної та фінансової відповідальності за діяння в наслідок яких вони набули власності на об'єкти легалізації, або отримали доходи за рахунок яких такі об'єкти було придбано;

- звільнення від сплати всіх податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та внесків до Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 року

– єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), пені та застосування інших штрафних (фінансових) санкцій, визначених на момент декларування законодавством України (в тому числі, передбачених законодавством, пов'язаним з валютним регулюванням і валютним контролем), в частині задекларованих згідно з цим Законом доходів та майна, крім сплати державного мита за отримання Державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна;

Задекларовані доходи включаються до річної податкової декларації, а податкові зобов'язання, які виникають стосовно таких доходів, вважаються погашеними;

- збереження конфіденційності інформації, що міститься у декларації;
- визнання права власності на легалізовані доходи та майно, що зазначені у Державному свідоцтві про легалізацію задекларованих доходів та майна.

2. На період проведення декларування державні гарантії поширюються також на осіб, які відповідно до цього Закону подали декларацію, але ще не сплатили державне мито, та/або не отримали свідоцтво про легалізацію.

3. Розголошення інформації про осіб, які задекларували доходи та майно, та іншої інформації, що міститься у декларації, а також використання такої інформації на свою користь чи на користь третіх осіб, тягне за собою відповідальність згідно із законами України.

4. Якщо після проведення декларування встановлено, що задекларовані доходи та майно підпадають під дію Закону України „Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом”, і набирає чинності вирок суду про притягнення суб'єкта декларування до кримінальної відповідальності за отримання таких доходів та майна, державне свідоцтво про легалізацію задекларованих доходів та майна підлягає скасуванню відповідним органом державної податкової служби.

Стаття 10. Прикінцеві положення

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2015 року.

2. Внести зміни до таких законодавчих актів України:

1) доповнити частину першу статті 6 Кримінально-процесуального кодексу України пунктами 12 і 13 такого змісту:

“12) щодо особи, яка вчинила дії, передбачені статтями 207 і 212 Кримінального кодексу України, в частині доходів, задекларованих згідно із Законом України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна”;

13) щодо особи, яка вчинила дії, передбачені статтею 208 Кримінального кодексу України, за умови, якщо така особа використовувала відкриті за межами України банківські рахунки для зберігання та/або отримання доходів, задекларованих згідно із Законом України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна”;

2) доповнити статтю 164¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення (Відомості Верховної Ради УРСР, 1984 р., додаток до № 51, ст. 1122) частиною такого змісту:

“Звільняється від адміністративної відповідальності особа, яка вчинила передбачені цією статтею дії в частині доходів, задекларованих згідно із Законом України “Про легалізацію доходів та майна юридичних та фізичних осіб”;

3) у Кримінальному кодексі України (Відомості Верховної Ради України, 2001 р., № 25—26, ст. 131) доповнити:

статтю 207 частиною такого змісту:

“4. Звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка вчинила передбачені цією статтею дії в частині доходів, задекларованих згідно із Законом України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна”;

статтю 208 частиною такого змісту:

“3. Звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка використовувала відкриті за межами України банківські рахунки виключно для зберігання та/або отримання доходів, які були задекларовані згідно із Законом України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна”;

статтю 212 частиною такого змісту:

“5. Звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка вчинила передбачені цією статтею дії в частині доходів, задекларованих згідно із Законом України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна”;

доповнити Кримінальний кодекс України статтею 232-2 такого змісту:

"Стаття 232-2. Розголошення інформації щодо легалізованих доходів

Розголошення інформації щодо осіб, які легалізували доходи, та іншої інформації, що міститься в деклараціях про доходи, що легалізуються, та державному свідоцтві про легалізацію доходів без згоди таких осіб, а також використання такої інформації на свою користь чи на користь третіх осіб, карається обмеженням волі на строк до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк,

Ті самі дії, вчинені посадовими та службовими особами органів державної влади караються позбавленням волі на строк від п'яти до семи років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років".

4) у Декреті Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року № 7-93 “Про державне мито” (Відомості Верховної Ради України, 1993 р., № 13, ст. 113; 1995 р., № 30, ст. 229; 1996 р., № 52, ст. 302; 1999 р., № 25, ст. 211; 2002 р., № 6, ст. 43, № 32, ст. 223; 2003 р., № 14, ст. 102; 2004 р., № 2, ст. 6; 2006 р., № 16, ст. 134):

статтю 2 доповнити пунктом 13 такого змісту:

“14) тимчасово на період з 1 січня 2012 року до 31 грудня 2012 року за видачу державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна.”;

частину другу статті 6 після слів “розглядається відповідними органами України,” словами “а також за видачу державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна”;

5) доповнити частину восьму статті 62 Закону України “Про банки і банківську діяльність” (Відомості Верховної Ради України, 2001 р., № 5—6, ст. 30; 2003 р., № 35, ст. 270; 2004 р., № 13, ст. 181; 2006 р., № 12, ст. 100) після слів “передбачених законом” словами “а також органам Державної податкової служби України інформації відповідно до вимог Податкового кодексу України”;

б) доповнити частину другу статті 31 Закону України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” (Відомості Верховної Ради України, 2002 р., № 1, ст. 1) після слів “набутих злочинним шляхом” словами та цифрами “та інформування органів державної податкової служби про отримані та/або погашені фізичними особами кредити на суму, що перевищує 10 тисяч гривень щодо кожного кредиту.”;

7) доповнити частину третю статті 7 Закону України “Про приватизацію державного майна” (Відомості Верховної Ради України, 1992 р., № 24, ст. 348; 2004 р., № 45, ст. 501; 2005 р. № 9-11, ст. 96, № 48, ст. 480; 2006 р., № 22, ст. 184; 2007 р., № 7-8, ст. 66; 2008 р., № 5-8, ст. 78, № 27-28, ст. 253) абзацом сімнадцятим такого змісту:

“надсилають органу державної податкової служби за місцем податкової адреси фізичних осіб відомості про фізичних осіб – покупців об’єкта приватизації із зазначенням вартості придбаного об’єкта.”;

8) у Податковому кодексі України:

доповнити Податковий кодекс України статтею 20-1 такого змісту:

“20-1. Застосування непрямого методу визначення податкового зобов’язання платника податку шляхом контролю за його витратами та доходами.

20¹.1. Метод контролю за витратами та доходами платника податку базується на результатах аналізу показників фактично отриманих доходів та понесених таким платником податку витрат.

20¹.2. Особи, які здійснюють операції з відчуження майна, вартість якого перевищує 10 тисяч гривень, зобов’язані вимагати від фізичної особи — покупця такого майна пред’явлення довідки про присвоєння ідентифікаційного номера або паспорта громадянина України з відміткою про право здійснювати платежі без ідентифікаційного номера.

Особи, які здійснюють операції з відчуження майна, зобов’язані протягом місяця після закінчення календарного року надіслати інформацію про фізичну особу – покупця, об’єкт, який придбавається, та вартість такого майна органу

державної податкової служби за місцем податкової адреси фізичної особи, якщо правочин не підлягає обов'язковому нотаріальному посвідченню.

20¹.3. Державний орган приватизації, що здійснив продаж об'єкта, за результатами приватизації надсилає органу державної податкової служби за місцем податкової адреси фізичної особи відомості про фізичних осіб — покупців такого об'єкта із зазначенням вартості придбаного об'єкта.

20¹.4. Фінансові установи зобов'язані протягом місяця після закінчення календарного року надіслати органу державної податкової служби за місцем податкової адреси фізичної особи інформацію про фізичну особу, яка отримала та/або погасила кредити на суму, що перевищує 10 тисяч гривень щодо кожного кредиту.

20¹.5. Форма та порядок подання інформації, зазначеної у підпунктах 20¹.2—20¹.4 цього пункту, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

20¹.6. У разі коли згідно з документально підтвердженою інформацією, отриманою органами державної податкової служби з джерел, передбачених законодавством, витрати платника податку, понесені ним протягом будь-якого звітного податкового року, перевищують розмір доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року та/або попередніх податкових років, починаючи з року здійснення декларування доходів (як тих, що оподатковуються, так і тих, що не оподатковуються), і майна згідно з пунктом 18.1 статті 18 цього Закону, орган державної податкової служби має право визначити суму податкового зобов'язання платника податку за податковий рік, у якому виявлено таке перевищення, виходячи з суми зазначеного перевищення та ставки податку, що діє на момент застосування непрямого методу. Рішення про сплату податкових зобов'язань, донарахованих згідно з цим підпунктом, приймається у судовому порядку за поданням керівника (або його заступника) відповідного органу державної податкової служби.”

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до проекту Закону України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна”

1. Обґрунтування необхідності прийняття Закону

За оцінками українських та іноземних експертів 45-50 % ВВП України знаходиться у “тіні”. При цьому до 80 % тіньових капіталів створюється завдяки вчиненню умисного ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України), що негативно впливає як на формування доходної частини державного бюджету, так і на обсяги ВВП. Тому на сьогоднішній день, саме криміналізація економіки визначається експертами як один із основних факторів, що стримує темпи розвитку України, створює можливості для подальшого поширення корупції, вчинення інших правопорушень.

Податкова амністія зовсім не означає звичайного списання боргів перед державою, це, скоріше, пропозиція з боку уряду певним категоріям неплатників погасити свою прострочену заборгованість по податках в обмін на відміну покарання (адміністративного, кримінального) яке могло б бути застосовано за їх несплату.

До списку країн, які проводили заходи з легалізації коштів та майна громадян, можна віднести Аргентину, Бельгію, Казахстан, Ірландію, Італію, Пакистан, Філіппіни, Францію, Росію та інші. При цьому, даний захід не виправдав очікування в Росії, Грузії, ФРН та США. Вдалими прикладами проведення легалізації є Індія, Італія, Бельгія, Казахстан.

Фахівцями, як найбільш досконалий, оцінюється бельгійський закон про амністію капіталу, який набрав чинності 16 січня 2004 р. Він передбачав, що в 2004 році бельгійці зможуть легалізувати кошти, отримані приватними особами від інвестицій за межами Бельгії.

Фінансовим амністіям та процедурам легалізації в країнах, що отримали позитивний фінансовий результат від їх проведення були притаманні такі ознаки:

- податкова амністія проводилася в рамках податкової реформи в цілому;
- можливість легалізації коштів та майна надавалася лише фізичним особам - громадянам.
- посилювались запобіжні та карні заходи за порушення податкового законодавства і розширювались повноваження контролюючих органів і органів переслідування за правопорушення в цій сфері відразу після амністії (наприклад застосування непрямих методів визначення доходів).

При підготовці проекту Закону нами враховані окремі елементи концепцій легалізації коштів та майна в країнах, що мали позитивний досвід у цій сфері, а також задачі, що стоять при реформуванні економіки України.

2. Цілі й завдання прийняття Закону

Програмою діяльності Уряду, передбачено окремі напрями, що стосуються захисту прав власників та інвесторів, гарантування державою недоторканності прав власності та зміцнення інституту власності як основи ринкової системи господарювання. Одночасно, окремим пунктом Програми передбачено повернення капіталів, що перебувають у низькоподаткових юрисдикціях та запобігання схемам уникнення оподаткування. Цей законопроект розроблений з метою визначення правових та організаційних засад легалізації доходів та майна юридичних та фізичних осіб (не добути злочинним шляхом) з метою активізації інвестиційних процесів та підприємницької діяльності в Україні, сприяння переведення економічних операцій у правове поле, посилення інституту права власності в Україні.

3. Загальна характеристика та основні положення Закону

В законі визначаються суб'єкти легалізації - юридичні особи- резиденти України, а також фізичні особи – громадяни України.

Об'єктами легалізації за цим Законом є доходи та майно у розумінні законодавства України, крім майна, обіг якого в Україні заборонено законом (кошти у національній та іноземній валюті як у готівковій, так і безготівковій формі; цінні папери; частки (паї) у майні юридичних осіб, інші майнові (речові) та немайнові права; рухоме та нерухоме майно), з яких не були сплачені податки і збори до бюджетів та внески до Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 року – єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), в тому числі об'єкти власності, які знаходяться за межами митного кордону України і набуті у будь-який час до набрання чинності цим Законом.

Об'єктами легалізації не можуть бути:

доходи та/або майно, що підпадають під дію Закону України, від 17.11.2010, № 2698-VI "Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму"(в т.ч. отримані внаслідок діянь, які законодавством визначаються як тяжкі злочини проти основ національної безпеки України, життя, здоров'я та волі особи, миру, безпеки людства та міжнародного правопорядку, а також вчинені у сфері обігу наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів або прекурсорів).

доходи та/або майно, отримані у вигляді хабара.

Суб'єктам легалізації законом передбачається надати відповідні гарантії, зокрема:

- звільнення від кримінальної, адміністративної та фінансової відповідальності за діяння в наслідок яких вони набули власності на об'єкти легалізації, або отримали доходи за рахунок яких такі об'єкти було придбано;

- звільнення від сплати всіх податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та внесків до Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 року – єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), пені та застосування інших штрафних (фінансових) санкцій, визначених на момент декларування законодавством України (в тому числі, передбачених законодавством, пов'язаним з валютним регулюванням і валютним контролем), в частині задекларованих згідно з цим Законом доходів та майна, крім сплати державного мита за отримання Державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна;

- визнання права власності на легалізовані доходи та майно, що зазначені у Державному свідоцтві про легалізацію задекларованих доходів та майна.

- забезпечити конфіденційність інформації, одержаної відповідними державними органами та їх посадовими особами, під час легалізації та інші гарантії.

Встановлюється процедура легалізації, яка має бути проведена Міністерством фінансів України протягом одного року.

4. Стан нормативної бази у даній сфері державного регулювання

Нормативна база легалізації доходів громадян на даний час відсутня.

В разі прийняття закону передбачається, що загальні норми кримінального, адміністративного, податкового, банківського, митного, фінансового та інших галузей законодавства, які встановлюють юридичну відповідальність в сфері підприємництва, господарської діяльності, згідно з нормами цього спеціального закону до суб'єктів легалізації застосовуватись не будуть.

Реалізація положень поданого законопроекту після його прийняття потребує змін до інших законів: Кримінально-процесуального кодексу України, Кримінального кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Декрету Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року № 7-93 “Про державне мито”, Закону України “Про банки і банківську діяльність”, Закону України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг”, Закону України “Про приватизацію державного майна”, Податкового кодексу України.

5. Фінансово-економічне обґрунтування

Прийняття законопроекту не вимагатиме додаткових витрат із Державного бюджету України та місцевих бюджетів, оскільки його реалізація буде

здійснюватись за рахунок надходжень від плати за видачу державних свідоцтв про легалізацію доходів.

Прийняття та реалізація Закону дозволить збільшити надходження до Державного бюджету України та місцевих бюджетів від збільшення бази оподаткування в наступних за роком легалізації доходів податкових періодах, та від приросту майбутніх доходів платників податків та їх податкових зобов'язань.

6. Прогноз соціально-економічних наслідків прийняття Закону

Прийняття Закону України "Про легалізацію доходів юридичних та фізичних осіб" сприятиме залученню інвестицій, зміцненню інституту права власності в країні, створенню цивілізованих умов реалізації в Україні права на підприємницьку діяльність, повернення доходів громадян і юридичних осіб у правове поле, зниження злочинності та корупції.

Дискусійні позиції, щодо проекту Закону «Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна»

	Позиція проекту	Обґрунтування	Практика країн, що мали позитивний досвід легалізації	Позиції експертів в Україні, що були висловлені в інших аналогічних проєктах, зареєстрований у ВРУ
1.	Проект Закону «Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна»	Назва проекту закону має відобразити його суть.	У країнах, де суб'єктом легалізації були лише фізичні особи, або де реалізовували лише процедуру податкової амністії, це було відображено у назвах таких законів.	<p>Про легалізацію доходів фізичних осіб, з яких не сплачено податки, збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів.</p> <p>Про легалізацію доходів юридичних та фізичних осіб</p> <p>Про посилення контролю за визначенням податкових зобов'язань (у такій редакції не відповідає суті запропонованого проєкту).</p>
2.	Суб'єктами легалізації є фізичні особи - громадяни і юридичні особи – резиденти.	<p>Зацікавлені в легалізації доходів та майна є не лише фізичні особи, але і юридичні особи. В Україні 40-50% ВВП знаходиться в тіні, а це означає, що частину доходів від здійснення господарської діяльності можна буде перевести в правове поле.</p> <p>За експертними оцінками фахівців МВС, близько 70 % доходів, отриманих незаконним шляхом, вкладаються в даний час у</p>	<p>У європейських країнах суб'єктом легалізації були лише фізичні особи. Однак, рівень тінізації економіки в цих країнах є не співставний з Україною.</p> <p>Досвід РФ – лише фізичні особи.</p>	<p>Суб'єктами легалізації є фізичні особи – громадяни України (проект Л.Кучми);</p> <p>Суб'єктами легалізації є фізичні особи – громадяни України, юридичні особи - юридичні особи, <u>створені громадянами України або за їх участю</u> (проект Г. Смітюха). <i>Однак, суб'єктами легалізації не можуть бути юридичні особи, що не є резидентами України, однак об'єктом легалізації можуть бути частки (паї) у юридичних особах, в т.ч. за кордоном (як це передбачено у запропонованому вище</i></p>

		<p>підприємницьку діяльність і 15% витрачаються на придбання нерухомості та іншого майна</p> <p>З метою посилення перерозподільної функції податкової системи Президентом України в Програмі економічних реформ на 2010 – 2014 роки, реформа податкової системи, визначено необхідним запровадження податку на нерухоме майно (нерухомість) фізичних і юридичних осіб, а також застосування непрямих методів управління податковими ризиками й оцінювання відповідності податкових зобов'язань реальному доходу. Для реалізації цих завдань доцільно дати шанс господарюючим суб'єктам легалізувати майно та використовувати його для розвитку власного виробництва.</p>		<i>Проекти)</i>
3	<p>Процедура легалізації є добровільною, шляхом декларування доходів та майна. Строк проведення легалізації – 1 рік. Обов'язковою умовою декларування є сплата державного мита.</p>	<p>Якщо суб'єкт не захоче декларувати доходи та майно в рамках процедури легалізації, він все одно подасть «чисту» декларацію, а тому така процедура має бути добровільною.</p> <p>Строк має бути достатнім, для того аби суб'єкт мав можливість зробити усі необхідні для</p>	<p>Легалізація є добровільною, шляхом декларування та сплати податків (або мита) за зниженою ставкою. Проведення легалізації має одноразовий характер (строк дії від 6-и місяців до року)(очікується, що таку процедуру не буде запропоновано</p>	<p>У проектах закону, що були раніше запропоновані іншими авторами (проект Л.Кучми, проект Г. Смітюха), позиція щодо даного питання із запропонованим проектом співпадає.</p> <p>Подача «нульової декларації» розглядається в п.6 таблиці.</p>

		легалізації процедури.	в майбутньому).	
4.	<p>Державне мито за отримання державного свідоцтва про легалізацію доходів та майна сплачується суб'єктом легалізації:</p> <ul style="list-style-type: none"> - за легалізацію доходів та майна, що знаходяться за межами України стягується державне мито за ставкою 5 відсотків вартості об'єктів; - за легалізацію доходів та майна, що знаходяться в Україні стягується державне мито за ставкою 3 відсотки вартості об'єктів. 	<p>Метою реалізації даного проекту Закону є залучення інвестицій, створення цивілізованих умов реалізації в Україні права на підприємницьку діяльність, повернення доходів громадян і юридичних осіб у правове поле, зниження злочинності та корупції. Тому ставки мита при легалізації активів, що знаходяться (або введені, інвестовані) в Україні є нижчими, ніж за легалізацію активів, що «працюють» за кордоном.</p>	<p>Позитивний досвід існує в країнах, де ставка була невеликою (в межах 10 відсотків) - Бельгія – 6% и 9:%, в Індії – податок було знижено втричі від звичайної ставки, Італія- 5%.</p> <p>Невдалий досвід легалізації – Німеччина (25%, РФ- 13%).</p> <p>Плата за легалізацію є не єдиною умовою успіху. Прикладом є Грузія, де плата становила 1%, однак замість очікуваних 4 млрд. дол. США було отримано до бюджету лише 35 тис. дол.. (лише чотири бізнесмени пройшли процедуру легалізації)</p> <p>-</p>	<p>Проект Л.Кучми – 10% вартості легалізованого майна та коштів.</p> <p>Проект Г. Смітюха – 1% вартості коштів та майна.</p> <p>Окремі експерти в Україні вважають, що оптимальним є розмір мита – 2-5% легалізованих вартості активів.</p>
5.	<p>Місцезнаходження коштів та майна після проведення процедури легалізації не має значення, однак впливає на плату (розмір державного мита).</p>	<p>Метою реалізації даного проекту Закону є залучення інвестицій в економіку України та активізація підприємницьких ініціатив щодо розвитку. Також передбачена можливість переведення коштів та майна, отриманих з порушенням податкового тощо, законодавства (з виключеннями - стаття 3 проєк-</p>	<p>Позитивним є приклад Бельгії, Італії, Індії (місцезнаходження не було жорстко регламентоване).</p> <p>Негативним є досвід Казахстану, де суб'єкти мали зарухувати легалізовані кошти на спеціальні рахунки без права розпорядження ними до на-</p>	<p>У проєктах закону, що були раніше запропоновані іншими авторами (проєкт Л.Кучми, проєкт Г. Смітюха) позиція щодо даного питання із запропонованим проєктом співпадає.</p>

		<p>ту), в правове поле з метою їх подальшої участі у підприємницькій діяльності.</p> <p>Однак для того, аби легалізація була успішною, суб'єкт на повинен відчувати тиску, щодо того як і де мають знаходитися його активи.</p> <p>Обов'язковою умовою є внесення на рахунки в банківських установах готівкових коштів, що є намір легалізувати (без умови, що це мають бути лише українські банки).</p>	<p>ступного дня після закінчення періоду легалізації (3 місяці).</p>	
6	<p>Адміністрування та контроль доходів та витрат після закінчення легалізації здійснюється в рамках податкового законодавства України, що діє на момент закінчення легалізації.</p> <p>Однак, необхідно ввести в Україні практику співставлення доходів і витрат суб'єктів відразу після закінчення амністії (наприклад застосування непрямих методів визначення доходів шляхом</p>	<p>Реформа податкової системи, передбачає запровадження податку на нерухоме майно (нерухомість) фізичних і юридичних осіб, а також застосування непрямих методів управління податковими ризиками й оцінювання відповідності податкових зобов'язань реальному доходу, що відповідає завданням Програми уряду щодо невідкладної стабілізації фінансової ситуації та запобіганню ухиленню від оподаткування, посиленню інституту права власності.</p>	<p>Метод співставлення доходів та витрат застосовується на усій території Європейського союзу. Особливо жорстко він діє в Німеччині, Франції, Бельгії, Австрії (країнах з традиційно низьким рівнем тіньового сектору).</p>	<p>Позиція органів ДПС: запровадити «нульову декларацію».</p> <p>Дана позиція не вступає в конфлікт із запропонованим Проектом, а є продовженням застосування непрямих методів контролю.</p> <p>«Нульова декларація» може бути введена з року, в якому закінчується процедура легалізації (наприклад, подача такої декларації у 2022 році за 2021 рік) усіма суб'єктами - платниками податків з урахуванням легалізованих активів.</p> <p>Така нульова декларація дозволить встановити «точку відліку» активів громадян для подальшого застосування непрямих</p>

	контролю витрат), див. перехідні положення.			методів та контролю приросту активів. Однак, таке декларування виходить за межі дії цього проекту Закону, через те що стосується усіх суб'єктів, а не лише тих, кого стосується процедура легалізації. Тому, таке декларування має бути предметом окремого проекту Закону.
--	---	--	--	--

Особливості застосування непрямих методів оподаткування в зарубіжних країнах

<i>ЄВРОПА ТА РОЗВИНЕНІ КРАЇНИ СВІТУ</i>			
НАЗВА КРАЇНИ	ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ	НЕПРЯМІ МЕТОДИ	ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ І НООМАТИВНО – ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
Німеччина	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	всі методи	В країні кожного року всі, без винятку, декларують доходи. Причиною для проведення контролю ПЗ за допомогою непрямих методів є відсутність або неможливість на основі наявних даних визначити реальний оподатковуваний дохід платника. Метод підбирається в залежності від індивідуальних особливостей суб'єкта, що перевіряється та зібраної інформації про платника. Після проведення перевірки податковий орган надає платнику податку офіційний розрахунок податку, який може бути їм оскаржений протягом одного місяця. Дане питання законодавчо не врегульоване, але широко використовується податковими органами.
Франція	дохід отриманий фізичними особами	всі методи	У Франції щорічне процедура декларування є обов'язковою для її громадян. Після повідомлення або неповідомлення податківців про отримані протягом року доходи проводиться процедура оцінки доходу ("taxation d'office"). Податкові органи починають таку процедуру у разі: неподання декларації; якщо особа не реагує на їх запит протягом 30 днів її надати; відсутності відповідей на запити чи перешкоді проведенню перевірки. В процесі оцінки доходу податкові органи на підставі доступної їм інформації про платника та джерел його доходів оцінюють дохідну базу. В результаті направляється повідомлення, яке не може бути оскаржене в звичайному порядку. Оскаржити нарахування можна в судовому порядку. Терміни давності для нарахування ПДФО та ПДВ три роки. Окремого законодавства, щодо застосування непрямих методів немає.
Велика Британія	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	<ul style="list-style-type: none"> - метод фондів; - метод розмітки; - метод власного капіталу; - інші. 	Контролюючі органи використовують непрямі методи у разі викриття недостовірних даних, подав платник або повної відсутності інформації про доходи. Строк давності для таких правопорушень 20 років. Оцінка доходів проводиться на основі даних United Kingdom Her Majesty's Revenue and Customs - Tactical Information Packages (Дохід Її Величності і митно – тактичні пакети). Ці пакети мають форму специфічних звітів, які містять різносторонню інформацію. На її основі перевіряючи, що досліджують інформацію створюють економічні моделі суб'єктів, які перевіряються. За допомогою таких моделей здійснюється оцінка доходу. Непря-

			мі методи оцінки доходу широко практикуються, але законодавчого підґрунтя не мають.
Греція	дохід отриманий фізичними особами	всі методи (основним є метод порівняння доходів і витрат)	Процес оподаткування доходів громадян полягає у проведенні щорічної кампанії декларування в результаті якої сплачується індивідуальний прибутковий податок. Сума податку коригується у разі розбіжностей між виявленим доходом, за допомогою непрямих методів, та задекларованим, якщо платник не може пояснити різницю. На оцінку впливають витрати на оренду плати житла, утримання або купівля транспортних засобів та суден; домашньої прислуги; наявність корпоративних прав або нерухомості (включаючи будівництво). Тобто доходом платника є як мінімум його витрати. Використання непрямих методів в оподаткування нормативно не регламентоване.
Італія	дохід отриманий фізичними особами	<ul style="list-style-type: none"> - метод за показником зайнятості; - інші. 	Особливе місце в процесі оподаткування доходів фізичних осіб посідає дохід отриманий у вигляді заробітної плати. Тобто найбільше приділяється увага витратам працюючого населення для зменшення кількості випадків виплати заробітної плати в конвертах. Даним питанням займається спеціалізована служба ІСТАТ. Основний акцент зроблений на обстеженні витрат робочої сили. Первинні дані отримують через спеціально організоване обстеження домогосподарств. Отримана інформація про робочий час переводиться в середнє значення в людино-днях по галузях економіки. Узагальнені показники використовуються податковими органами при проведенні перевірок для співставлення. Особливості використання непрямих методів оцінки податкового зобов'язання законодавчо не врегульовані.
Швеція	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	<ul style="list-style-type: none"> - метод сукупного чистого доходу; - метод джерел надходження і використання фондів (сталі зв'язки); - грошово – кредитні методи. 	Метод сукупного чистого доходу використовують при перевірці даних декларацій домогосподарств; метод джерел надходження і використання фондів (сталі зв'язки) - для порівняння доходів і витрат суб'єкта господарювання, а також накопичених заощаджень, не охоплених звітами від фінансових установ (заощадження, обчислені від доходу і споживання, порівняно із звітами від фінансових установ), що може показати активи, сховані за кордоном; проводиться оцінка невідповідності сум ПДВ шляхом порівняння з теоретично розрахованим показником даних отриманих з декларацій; грошово – кредитні методи – дозволяють обчислити надлишок готівки шляхом порівняння здійснених готівкових операцій з допустимим їх обсягом при здійсненні звичайної фінансової діяльності. Податкові органи на практиці широко використовують не прямі методи, але в даній країні правила їх застосування не фігурують в нормах законодавства.
Фінляндія	дохід отриманий суб'єктами господарювання	<ul style="list-style-type: none"> - метод розмітки; - метод власного капіталу; - інші. 	Непрямі методи використовуються у разі наявності нез'ясованого збільшення чистих активів, які сам суб'єкт не може пояснити. Проводиться оцінка платника шляхом порівняння з аналогічним платником, у разі коли існує підозра щодо приховування доходів або такі факти встановлені. Відповідні компетентні органи, що проводять таку оцінку керуються Податковим законом про процедуру оцінки

			(sections 27 and 30, Tax Assessment Procedure Act; режим доступу: http://www.kolkatanetonline.com/incometaxinfo/ITACT2004/shtml%20file/index.shtml)
Нідерланди	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	всі методи	У разі наявності сумнівної інформації, щодо отриманого доходу, податкові органи мають право в процесі проведення перевірки застосовувати непрямі методи. Особливістю проведення оцінки доходів непрямыми методами в цій країні є даних про доходи та їх джерела незалежними аудиторами, що проводять перевірку. Штат аудиторів змінюється кожні 5 років. А також в Нідерландах існує консультативна організація, щодо податкового законодавства в склад якої входять громадяни, які паралельно ведуть господарську діяльність. Окремого законодавства, щодо врегулювання даного питання не існує.
Нова Зеландія	дохід отриманий фізичними особами	всі методи	Застосування непрямих методів в оподаткуванні передбачене sections 89, 107, and 108 of the Tax Administration Act 1994; (режим доступу: http://www.legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html Непрямі методи застосовуються у разі виявлення недостовірних даних, отримання доходу з «особливих» джерел, завищення сум до відшкодування.
Японія	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	всі методи	Створена спеціальна система, яка акумулює та аналізує всі дані про отримані доходи платників, що потім використовується при співставленні з даними поданих декларацій. Таким чином перевіряється точність оподаткованого доходу, сума, що декларується, проводиться ідентифікація доходу. Дане питання на законодавчому рівні регулюється Article 156, Income Tax Law & Article 131, and Corporation Tax Law.
Австрія	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	<ul style="list-style-type: none"> - депозитний метод та готівкових витрат; - метод власного капіталу; - інші. 	Оцінка проводиться при наявності неправильно заповненої звітності чи книг обліку, або відсутності прибутку. Звертається увага на майновий стан та «життєві» витрати платника. Законодавчо врегульоване Section 184, Fiscal Procedures Act.
Австралія	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	<ul style="list-style-type: none"> - метод фондів; - методу розмітки; - інші. 	За підсумком року проводиться перевірка отриманого доходу. Враховуються поточні перевірки, що проводились протягом року (у разі їх наявності), в результаті чого узгоджується сума податкового зобов'язання. (Регулюються «Закон про оцінку прибуткового податку, 1936»» ІТАА 36 sec 167)
США	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	всі методи	Непрямі методи оцінки отриманого доходу застосовуються до платника податку у разі обчислення доходу за методом бухгалтерського обліку, який не чітко його відображає. Інформація для проведення оцінки знаходиться на спеціальних веб-сайтах, що створені на національній основі. Законодавче регулювання: Holland v. United States, 348 U.S. 121, 134 (1954). Дуже поширене використання непрямих методів в судовій практиці.

КРАЇНИ СНГ

Казахстан	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	всі методи	Податкові органи використовують непрямі методи оцінки доходу у разі відсутності звітності платника, документів бухгалтерського обліку, а також при не реагуванні платника на запити перевіряючи їх надати. Порядок визначення об'єктів оподаткування та (або) пов'язаних з оподаткуванням об'єктів регулюється Главою 3 Кодексу Республіки Казахстан "Про податки та інших обов'язкових платежах до бюджету (Податковий кодекс)"
Киргизька Республіка	дохід отриманий суб'єктами господарювання та фізичними особами	всі методи	Методи використовуються при проведенні камеральних і виїзних перевірок податковими органами. Перевірка проводиться згідно норм ст. 105, а рішення виносяться відповідно положень ст. 106 Податкового кодексу Киргизької Республіки. Платнику обов'язково надаються всі розрахунки та документи на основі яких проводилась перевірка.
Молдова	дохід отриманий фізичними особами з <u>01.01.2012</u>	<ul style="list-style-type: none"> - витратний метод; - метод грошового потоку; - метод власності; - інші. 	Податкові органи при перевірці задекларованого доходу можуть застосовувати непрямі методи у разі наявності позитивної різниці на яку платник не має документального підтвердження, згідно переліку (регулюється ст. 266 ^б Закону N 267 від 23.12.2011, в силу 13.01.2012)
Румунія	дохід отриманий фізичними особами	<ul style="list-style-type: none"> - метод доходів і витрат; - метод грошових потоків; - метод оцінки чистої вартості. 	Такі методи можуть застосовуватись, якщо фізична особа належить до певної групи ризику в оподаткуванні. Затверджено шкалу градації рівнів ризику Національним Фінансовим Агентством уряду (ANAF). Рівень ризику залежить від наявності розбіжностей між задекларованою сумою у порівнянні з попереднім роком та експертизою податкових органів. Регламентується Постановою Уряду 92/2003 Про фінансовий процесуальний кодекс.

Складено за: [140, 261, 523, 117, 480, 365, 430, 420, 102, 157, 242, 254]

Види непрямих методів визначення доходів і податкових зобов'язань

Назва методів	Характеристика методів
Економічного аналізу	<p>Метод базується на взаємозв'язку і взаємозалежності різних економічних показників (валові доходи, валові витрати та ін), що характеризують господарську діяльність платника податків, і застосовується для оцінки таких елементів податкової бази:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обсягів виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг); - матеріальних та нематеріальних витрат; - приросту активів платника податків; - витрат на оплату праці; - валових доходів та валових витрат; - обсяги реалізації та придбання продукції. <p>Основою оцінки елементів податкової бази є встановлення фактичного обсягу виготовлення продукції та понесених при цьому витрат. Застосовувати даний метод доцільно для визначення податкових зобов'язань підприємств роздрібною торгівлі, громадського харчування та деяких інших категорій середніх і малих підприємств, які працюють з готівкою. Цей метод дає підстави для визначення валового доходу платника і бази оподаткування податком на прибуток, ПДВ, акцизами.</p>
Розрахунку грошових надходжень	<p>Метод базується на визначенні показника доходів, отриманих платником податку від здійснення господарської діяльності. Для розрахунку цього показника використовується інформація про надходження коштів на банківські рахунки платника податків та інша інформація, що підтверджує одержання коштів платником податків.</p>
Аналізу інформації про доходи та витрати платників податків	<p>Даний метод базується на оцінці відмінних від визначених у методі економічного аналізу та методі розрахунку грошових надходжень елементів податкової бази. До інших елементів податкової бази та джерел їх виявлення можна віднести:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дохід інших осіб, які здійснюють діяльність у таких же чи подібних з платником податків умовах; - зіставлення витрат платника податків з його доходами; - якісний і кількісний склад клієнтури платника податків та стійкість попиту; - інші об'єкти, процеси і явища, відомості і дані, що свідчать про податкове зобов'язання платника податків.
Обліково-статистичні методи:	<p>Обліково-статистичні методи засновані на вивченні масових статистичних закономірностей. Найбільш точна оцінка з використанням даних методів може бути надана прихованій виробничій діяльності, тобто діяльності, яка здійснюється на законних підставах, але не декларується.</p>
- банківського вкладу	<p>Ґрунтується на принципі, що всі надходження на рахунки платника податків у вітчизняних та іноземних банках є доходом. В залежності від способів і характеру ведення фінансових та комерційних операцій платником податків оцінка доходу в результаті застосування цього методу може виявитися істотно завищеною або заниженою. Метод є неточним, ефективність його застосування залежить від рівня розвитку фінансових організацій країни. Неefективно його застосовувати у країнах, де широко використовуються готівкові розрахунки та бартер.</p>
- специфічних індикаторів:	<p>Пов'язаний з використанням якого-небудь одного показника, що відбиває рівень економічної діяльності (припускає використання спеціальних обстежень, опитувань перевірок та їх аналізу для виявлення розбіжностей між доходами й видатками окремих груп платників податків, а також для характеристики окремих аспектів тіньової діяльності або її оцінки за певною групою економічних одиниць).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • порівняння доходів і витрат 	<p>Суть методу полягає в тому, що доходом платника вважаються як мінімум його витрати: платник не може витратити більше ніж отримує. Це логічно, але некоректно, оскільки встановлюється лише частина доходу: платник може не витратити, а тривалим часом накопичувати доходи, що виведені з-під оподаткування. Таким чином в окремих податкових періодах витрати будуть менші ніж реальні доходи. Окрема група непрямих методів ґрунтується на застосуванні так званих податків «cash-flow», тобто податків на грошові потоки. Ці податки по суті є податками на споживання. У роботі Shome P., Schutte C. «Cash-Flow Tax» виділяються три типи податків «cash-flow» залежно від бази оподаткування. У пер-</p>

	шому випадку (R-based Corporate Cash-Flow Tax, real) базою податку є чистий потік реальних трансакцій в грошовому вираженні, тобто різниця виручки від реалізації і вартості використовуваних у виробництві чинників. Другий тип податку на потоки грошових коштів (RF-based Corporate Cash-Flow Tax, real plus financial) відрізняється від податку на чистий потік реальних трансакцій тим, що в його базу включається ще й різниця між отриманими позиками та виплаченим боргом і різниця отриманих та сплачених відсотків. Нарешті, третім типом податку на потоки грошових коштів (S-based Corporate Cash-Flow Tax) обкладаються чисті потоки коштів акціонерних підприємств, тобто сума виплачених дивідендів і викуплених акцій за вирахуванням нових випусків акцій.
• товарних потоків	Полягає в тому, що товарний потік будується для найважливіших продуктів і товарних груп. Мета методу полягає в побудові специфічної балансової моделі та виявленні слабких місць в наявній інформаційній базі. Наприклад, якщо по якомусь товару виробництво та імпорт менше сумарного використання, то необхідно вирішити, яка частина інформації (дані з виробництва або імпорту) більш надійна, і дорахувати іншу частину.
- показників зайнятості (італійський метод)	Італійська статистична служба ІСТАТ є сьогодні найбільш авторитетною в питаннях визначення параметрів приховування доходів. Італійські статистики основний акцент зробили на обстеженні витрат робочої сили. Первинні дані одержують у результаті спеціально організованого обстеження домашніх господарств на підставі випадкової вибірки. Вони задаються при обстеженні питання, що стосуються кількості годин, відпрацьованих опитуваними в тій чи іншій галузі. Перевага такого підходу полягає в тому, що людям, яких не запитують про доходи, немає сенсу приховувати або спотворювати інформацію про робочий час. Потім інформація перераховується в середні людино-дні по секторах економіки. При використанні податковими службами цих узагальнених даних по секторам економіки виявляються розбіжності між підприємством, що перевіряється і статистичними даними.
- структурний	Заснований на використанні інформації про розміри приховування доходів у різних секторах економіки. Застосовуючи даний метод, податкові органи (або інший контролюючий орган) на підставі даних перевірок у попередніх періодах, розраховують дані про розміри приховування доходів у різних секторах економіки і враховують його при подальших перевірках. Метод малоефективний, оскільки тягне за собою упереджене ставлення перевіряючого до особи, що перевіряється.
- м'якого моделювання	Пов'язаний з виділенням сукупності факторів, що визначають приховування доходів, і спрямований на розрахунок їх показників. Суть методу така ж, як і в попереднього, але тільки при цьому перевіряючий шукає опосередковані дані, що підтверджують приховування доходів, тільки в тому випадку, якщо при перевірці він виявив певну сукупність факторів (фактори визначаються самостійно, кожним контролюючим органом), які опосередковано вказують на приховування доходів.
- експертний	Визначає, наскільки можна довіряти даним з якої-небудь галузі, виду злочинної діяльності і т. і. А потім, після збору даних зі звичайних джерел, їх автоматично перераховують на певну величину. Методологію експертних оцінок визначає сам експерт.
- змішаний	Припускають використання комплексу різних методів при оцінці приховування доходів. Основна ідея - побудова моделі, що враховує велике число величин тіньової економіки, які залежать від її обсягу. Сам факт приховування доходів розглядається як прихованої змінної, яка безпосередньо не вимірюється (метод прихованих змінних).
Спеціальних розрахункових показників	Спеціальними розрахунковими показниками називають аналітичні показники, отримані на основі звітних даних або інших джерел інформації з метою зменшити або виключити вплив чинників, пов'язаних з приховуванням доходу. Застосування методу ґрунтується на наступних передумовах: - існує можливість виділення такого показника, який обов'язково змінюється під впливом приховування доходу; - існує можливість розрахувати значення цього показника для умов нормально працюючого підприємства. Наявність розриву між фактичним і еталонним значеннями спеціального розрахункового показника може бути пов'язане з приховуванням доходів. Федеральне статистичне відомство Німеччини щокварталу проводить на добровільній і репрезентативній базі статистичні розрахунки структури витрат різних груп населення, в тому числі представників вільних професій. Ці дані використовуються при перевірці діяльності економічних суб'єктів в якості контрольних цифр.
Стереотипів	Метод виходить з цілісного підходу до приховування доходів як реальної сукупності певних чинників організованих дій і процесів. Метод стереотипів розрахований на пошук незвичних залежностей між економічними показниками, які відображають внутрішню структуру і зовнішні зв'язки події злочину (приховування доходу) і досить рідко зустрічаються в звичайних умовах економічної діяльності. Популярним і широко

	<p>поширеним застосуванням цієї ідеї є метод "червоних прапорців" - ознак, що сигналізують про можливі порушення і зловживання. Наприклад, ознаками такого злочину, як кайтинг (виписка чеків на неінкасовані в подальшому суми), є:</p> <ul style="list-style-type: none"> - часте виписування чеків на одне і те ж обличчя або компанію; - виписування чеків на одне і те ж ім'я на рахунки в різних банках; - часті запити вкладника перевірити його баланс.
Оцінки чистої вартості майна	<p>Метод ґрунтується на припущенні, що збільшення майнового стану (за вартістю та кількістю майна) платника податків за певний період часу може відбутися тільки за рахунок доходів, що підлягають обкладенню податком, доходів, не оподатковуваних податком, і разових грошових надходжень, якщо не було актів розпорядження майном приватного характеру (подарунки, задоволення життєвих потреб і т. і.). Якщо при підрахунку буде встановлено, що приріст майна й особисте споживання з урахуванням певних нарахувань і відрахувань перевищують доходи, з яких сплачено податки, то звідси випливає, що приріст майна не відноситься до декларованих доходів і тому носить незаконний характер. Як правило, тривалість аналізованого періоду не менше трьох років. При неможливості документально точно визначити споживчі витрати використовують інформацію про прожитковий мінімум і середні витрати на ведення домашнього господарства. Така інформація в розвинених країнах регулярно публікується державною статистичною службою і збирається на основі репрезентативних і добровільних вибіркового обстежень домашніх господарств. Даний метод зазвичай є неточний. Для його використання потрібні досвідчені ревізори і тому даний метод не підходить для масового застосування.</p>
Розрахунок касового дефіциту	<p>Даний метод може застосовуватися при ревізії малих і середніх підприємств, до каси яких надходять готівкові грошові кошти, що обліковуються в касовій книзі. Основою обчислення касового дефіциту є те, що власник підприємства не може видати грошей більше, ніж є в касі. Якщо витрати за певний період часу перевищують суму початкової касової готівки і грошових надходжень за той же період часу, то це свідчить про касовий дефіцит і може служити підставою для більш детальної перевірки підприємства.</p>
Розрахунок грошового обороту	<p>Це різновид методу розрахунку приросту майна. Розрахунок грошового обороту обмежується тільки аналізом доходів і витрат. Існує два види розрахунку грошового обороту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - підрахунок загального грошового обороту, що поширюється на виробничу і приватну сферу; - підрахунок грошового обороту, при якому враховуються тільки виробничі або тільки приватні грошові надходження і платежі. <p>Основна ідея методу розрахунку грошового обороту полягає в тому, що платник податків за аналізований період часу не може витратити або накопичити грошей більше, ніж він має з доходів та інших джерел.</p>
Розрахунок покриття витрат	<p>Зіставляються фактично проведені готівкою платежі з тими сумами грошей, які були у особи, що перевіряється. Цей метод являє собою спрощену модифікацію методу розрахунку грошового обороту. При обчисленні покриття витрат враховуються також ті гроші, які платник податків має не від місця офіційної роботи. Метод може використовуватися в тих випадках, коли відсутня достатня інформація про майновий стан платника податків.</p>
Коригуючих показників	<p>Метод полягає в зіставленні економічних показників з факторами зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство. Як, приклад, можна провести зіставлення динаміки обсягу продажів товару конкретним підприємством і зміни кон'юнктури ринку даного товару. Проте, метод потребує з'ясування тенденцій, наприклад, при істотному зростанні реалізації в умовах попиту, що знижується. Даний метод може бути використаний при порівнянні цін, тарифів, за якими реалізуються товари, із середньоринковими цінами.</p>
Відкритої перевірки	<p>Дозволяє визначити приховування доходів лише тією мірою, якою це дозволяє робити відкритість суб'єктів. Застосування методів відкритої перевірки - в компетенції спеціально створених контролюючих органів. Вони виявляють і припиняють порушення валютного, митного, банківського, податкового, антимонопольного законодавства, правил торгівлі, пожежної безпеки, санітарних норм і т. п. Результати, отримані при використанні методів відкритої перевірки, можуть згодом використовуватися в обліково-статистичних цілях.</p>
Контролю витрат і доходів СПД – фізичних осіб	<p>Базується на аналізі показників (доходів, витрат та ін.), що характеризують підприємницьку діяльність СПД – фізичної особи. Якщо органи ДПС встановлюють перевищення суми витрат СПД – фізичної особи, над сумою задекларованого доходу і такий СПД – фізична особа, не підтверджує чи документально відмовляється надати інформацію щодо джерела такого доходу, орган державної податкової служби визначає суму перевищення для включення її в базу оподаткування.</p>
Аналогій	<p>Доходи та/або база оподаткування та/або об'єкти оподаткування визначаються на рівні доходів та/або бази оподаткування та/або об'єктів опо-</p>

	даткування цього платника податку, збору у попередньому податковому періоді або відповідному податковому періоді минулого податкового року з урахуванням інфляції та інших факторів (сезонність виробництва, тривалий цикл виробництва тощо), що впливають на розмір доходів та/або бази оподаткування та/або об'єктів оподаткування, якщо фінансовий результат діяльності такого платника мав позитивне значення або на рівні доходів та/або бази оподаткування та/або об'єктів оподаткування іншого платника податків, який провадить діяльність у таких самих чи подібних з платником податків умовах.
Розмітки	<p>Це метод дозволяє обчислити дохід підприємця на основі використання встановлених коефіцієнтів для даного типу роздрібного бізнесу та норми прибутковості. Він добре працює, коли підприємець не використовує банківські рахунки або загальна сума витрат (включаючи особисті) у платника податків не може бути достеменно визначена. Метод рекомендується тоді, коли є активи, але записи про операції не є надійними. Також він використовується:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. коли записи є одним з факторів, і платник податків не має неіснуючих або неадекватних записів. 2. якщо вартість товарів проданих платником податків або товар, куплений від одного або двох постачальників, і вони можуть бути достовірно встановлені.
Метод власного капіталу	<p>Цей метод вимірює різницю між чистою вартістю активів платника податків (сукупних активів та загальною сумою зобов'язань) на початку і в кінці цього року. Загальне збільшення чистої вартості активів являє оподатковуваний дохід. Цей метод працює для таких як роздрібні продавці, які не повідомляють про продаж через інтернет, або для продавців, які мають дохід від незаконного джерела. Метод власного капіталу також може бути використаний для підтвердження доказів інших методів або для перевірки точності повідомлень оподаткованого доходу. Метод власного капіталу рекомендується в наступних ситуаціях:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. два або більше років суб'єкти господарювання перебувають під слідством; 2. численні зміни активів і зобов'язань протягом періоду; 3. немає облікових книг і записи не зберігаються; 4. облікові книги і записи є недостатніми або не доступні; 5. платник податку утримує книги і записи.
Валютний	Полягає в розрахунку ціни за одиницю товару та загального обсягу виробництва (порівняння ціни і прибутку на основі загального обсягу виробництва платника податку).
Розрахунок відсотка	Здійснюється на підставі інформації, що існує по аналогічним видам господарської діяльності або даних, отриманих після відповідного розслідування.
Спеціальні економіко-правові методи:	Приховування доходів має неочевидний характер, відповідно оцінка і виявлення їх - складне завдання, що має дві особливості. По-перше, оцінити приховані доходи можна тільки в процесі їх виявлення під час спеціального розслідування. По-друге, для їх виявлення треба використати спеціальні методи економіко-правового аналізу. Наведені нижче методи дозволяють ефективно застосовувати спеціальні економічні та бухгалтерські знання в юридичній практиці.
- документального аналізу	<p>Мета документального аналізу - виявити чинники господарської діяльності, що існують у формі специфічних документальних невідповідностей. Документальні невідповідності виявляються у вигляді:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суперечностей у змісті окремого документа; - суперечностей у змісті облікових документів, що відображають ті самі або взаємопов'язані операції; - суперечностей у змісті облікових документів, що відображають однорідні операції. <p>Для виявлення кожного виду невідповідностей використовують конкретні групи прийомів дослідження документальних даних, які допомагають виявляти злочини. Прийоми дослідження окремого документа. Формальна перевірка, або зовнішній огляд, включає аналіз дотримання встановленої форми документа і докладне вивчення його реквізитів. Нормативна перевірка являє собою вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, правил та інструкцій.</p> <p>Арифметична перевірка полягає в контролі за правильністю різних підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа. Спільна риса названих методів - їхня висока ефективність при проведенні ревізій. З їхньою допомогою виявляють сумнівні документи, що потім піддаються ретельнішій перевірці.</p>

	<p>До методів виявлення невідповідностей у системі взаємопов'язаних документів належать зустрічна перевірка і взаємний контроль. Зустрічна перевірка - зіставлення різних примірників того самого документа. Зустрічна перевірка проводиться і при виявленні, і при доказі злочину. Взаємний контроль полягає в зіставленні декількох документів, що прямо або непрямо відображають господарську операцію, яка перевіряється. Метод можна застосовувати для перевірки документів, які складаються в одному примірнику і не можуть бути піддані зустрічній перевірці. Низку відхилень у здійсненні економічної діяльності можна виявити шляхом дослідження облікових даних, які відображають рух однорідних цінностей, що може бути зроблений за допомогою відновлення облікових записів за документами, аналізу щоденного руху товарно-матеріальних цінностей і коштів, порівняльного аналізу документів, що відображають однотипні операції.</p>
- бухгалтерського аналізу	<p>Суть методу - системне дослідження бухгалтерського обліку (баланс; рахунки і подвійний запис; оцінка і калькуляція; інвентаризація і документація) для виявлення облікових невідповідностей і відхилень у нормальному провадженні економічної діяльності. Облікові невідповідності виявляються:</p> <ul style="list-style-type: none"> - у порушеннях взаємозв'язку між елементами методу бухгалтерського обліку (баланс і рахунки, калькуляція і рахунки тощо); - у відхиленнях від звичайного порядку відображення економічної діяльності в одному з елементів методу бухгалтерського обліку (між аналітичним і синтетичним обліком, між первинними і зведеними документами тощо); - у порушеннях технологічного процесу облікової роботи (явне виправлення облікових записів, порушення правил обліку, проведення інвентаризацій).
Пов'язаних зіставлень	<p>Передумовою використання методу є гіпотеза про неминучість порушення взаємозв'язків між пов'язаними показниками при взаємодії події приховування прибутку і відповідно ухилення від сплати податків з тими матеріальними процесами, що відбуваються в складній економічній системі підприємства. Метод включає в себе відбір показників, що характеризують ті чи інші сторони економічної діяльності, побудову блоків пов'язаних показників за декілька звітних періодів, побудову графіків динамічних рядів, виявлення суперечностей під час їхнього аналізу. Такого роду суперечності можуть бути виявлені в зміні таких пар показників:</p> <ul style="list-style-type: none"> - споживання електроенергії на технологічні потреби і випуск продукції; - обсяг прибутку і випуск продукції; - споживання сировини і випуск продукції тощо. <p>При використанні цього методу як вихідне приймається цілісне уявлення про економічну систему підприємства і на цій основі ведеться пошук будь-яких економічних невідповідностей. На основі використання ідеї пов'язаних зіставлень розроблено низку конкретних методів, які довели свою ефективність при виявленні приховування доходів від оподаткування і відмивання грошей. Внутрішній порівняльний аналіз діяльності підприємства - зіставляються порівнювальні показники діяльності підприємства за декілька періодів. Метод ефективний для виявлення прихованих доходів, відмивання грошей. Разом з тим його коректне застосування передбачає відносну постійність умов економічної діяльності підприємства протягом тривалого часу. Сенс внутрішнього порівняльного аналізу полягає в тому, що виявляються відхилення у величині прибутку за порівнювані періоди і згодом досліджуються причини цих відхилень. Такі коливання можуть, наприклад, пояснюватися змінами в господарському обороті або у витратах (зміни продажних або купівельних цін, перенесення термінів продажу тощо). Якщо переконливих пояснень знайти не вдається, то це може свідчити про порушення господарського обороту, витрат і може бути пов'язане з приховуванням доходів від оподаткування. Перевірка обороту (контрольна калькуляція) - здійснюється на підставі розрахункових документів особи, яка оподатковується, з приводу того, які обороти досягнуті, і тим самим дозволяє зробити висновки про отримані доходи. Перевіряючий при цьому може спиратися на данні платника податків або отримувати інформацію з власних джерел. Контрольна калькуляція може дати докази того, що формально правильно встановлений результат обліку є невірний. Це може стати підставою для продовження перевірки щодо приховування доходів.</p>
Джерел походження і використання фондів (сталих зв'язків)	Полягає в порівнянні доходу й інших надходжень із втратами.

Складено за: [140, 38, 28, 261, 36, 29, 368, 542, 265, 112, 296, 54]

Закон України про внесення змін до Податкового кодексу України
(щодо запровадження методу контролю і моніторингу реального способу життя фізичних осіб в порівнянні із легально отриманими сумами доходів, з яких ними сплачені податки)

1. Доповнити Податковий кодекс України статтею Х такого змісту:

«Х. Застосування непрямого методу визначення податкового зобов'язання платника податку шляхом контролю за його витратами та доходами.

Х.1. Метод контролю за витратами та доходами платника податку базується на результатах аналізу показників фактично отриманих доходів та понесених таким платником податку витрат.

Х.2. Порівнянню підлягають:

- а) збільшення активів платника податків (а);
- б) витрати платника податків, не пов'язані зі збільшенням активів (в);
- в) доходи платника податків (с).

Х.3. Визначення об'єкту оподаткування (d) за непрямим методом здійснюється шляхом застосування формули:

$$d = a + v - c$$

Порівнянню підлягають показники за аналогічні податкові періоди.

У разі, якщо приріст активів платника податків відбувся у натуральній формі – для цілей розрахунку застосовується звичайна ціна таких активів.

Х.4. Якщо різниця, розрахована за правилами, встановленими п.20¹.2 цієї статті, має позитивне значення, що перевищує 50 мінімальних заробітних плат, орган державної податкової служби має право визначити суму податкового зобов'язання платника податку за податковий рік, за який виявлено таку різницю, виходячи з суми зазначеної різниці та ставки податку, що діє на момент застосування непрямого методу. Рішення про сплату податкових зобов'язань, донарахованих згідно з цим підпунктом, приймається у судовому порядку за поданням керівника (або його заступника) відповідного органу державної податкової служби».

2. Цей закон набирає чинності з 1 січня 20__ року.

**Групування методів впливу на тіньовий сектор економіки за напрямками
впливу**

Група методів	Операції, на які здійснюється найбільший вплив	Перелік методів	Ефективність методів
<p>Стимулюючі</p>	<p>Операції, що не є злочинами (виробництво та/або продаж товарів і надання послуг, що незаборонені та не обмежені в обігу), і приховуються для укриття від офіційного спостереження їх результатів (ухилення від сплати податків).</p> <p>Операції, що не є злочинами, але їх виконання є порушенням закону, і вони здійснюються з метою ухилення від виконання офіційних процедур (отримання ліцензій і дозволів, виконання вимог стандартів, технічних регламентів та інших документів, що регламентують господарські процеси).</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проведення податкової реформи та реформи державного управління з метою приведення податкового навантаження і обсягу державних видатків у відповідність з реальними можливостями економіки. 2. Проведення податкової амністії та легалізації майна (крім того, що отримано за рахунок здійснення злочинів проти особи та у сфері незаконного поводження з наркотичними засобами та зброєю). 3. Проведення реформи державної регуляторної системи з метою її спрощення і приведення у відповідність з реальними потребами захисту прав споживачів та техногенної безпеки. 	<p>Стимулюючі методи мають високу ефективність, але за умови, що вони застосовуються у комплексі, та для їх застосування створені відповідні умови.</p> <p>Наприклад, проведення податкової реформи не дасть ефекту, якщо одночасно не здійснити перегляд державних функцій, які фінансуються за рахунок податків. Якщо потреба у фінансуванні таких функцій збережеться на рівні, який існував до податкової реформи, то посилиться адміністративний тиск на економіку з боку контролюючих органів, які будуть намагатися забезпечити потрібний рівень податкових надходжень.</p> <p>Так само, якщо не будуть спрощені регуляторні процедури, податкова реформа не забезпечить очікуваного ефекту, оскільки процес детінізації буде стримуватися збереженням складних і заплутаних регуляторних процедур, які необхідно виконувати у легальному секторі економіки.</p> <p>Також необхідною умовою успішності застосування стимулюючих методів є одночасно посилення карального тиску на тіньовий сектор економіки. Слід взяти до уваги, що тіньовий сектор завжди надає можливість</p>

			суб'єктам господарювання знизити власні витрати. Відповідно, одними лише стимулами досягти детінізації економіки неможливо – потрібно одночасно здійснювати тиск на тих, хто не бажає переходити у легальний сектор з міркувань підвищення власних прибутків.
	Операції, що є злочинами (виробництво та/або продаж товарів і надання послуг, що заборонені та/або обмежені в обігу)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Декриміналізація злочинів 2. Створення альтернативних легальних робочих місць та системи професійного навчання 	<p>Метод декриміналізації має високу ефективність для переведення певного виду діяльності у легальний обіг (оскільки те, що певний вид діяльності здійснювався навіть в умовах загрози застосування кримінального покарання означає, що результати такої господарської діяльності мають високий попит), але сфера його застосування зі зрозумілих причин є вкрай обмеженою.</p> <p>Створення робочих місць є універсальним методом для переведення осіб, зайнятих у нелегальному секторі економіки до легального, але цей метод є одночасно найбільш залежним від результатів застосування інших методів, оскільки створення робочих місць передбачає великі інвестиції, що можуть надійти лише після проведення комплексних економічних реформ.</p>
Моніторингові	Всі види операцій	<ol style="list-style-type: none"> 1. Статистичні спостереження, що дозволяють оцінити рівень тінізації певного сектору економіки, та визначити пріоритетні цілі для застосування інших методів впливу на тіньовий сектор. 2. Аналіз показників господарської діяльності, що дозволяє оцінити відповідність таких по- 	<p>Моніторингові методи мають високу ефективність за рахунок своєї універсальності. В той же час, самі по собі вони не можуть вплинути на тіньовий сектор через те, що за своєю сутністю є методами пасивного спостереження.</p> <p>Ефективність цих методів проявляється при застосуванні інших методів впливу на тіньовий сектор економіки, для яких моніторингові</p>

		<p>казників у конкретного суб'єкта господарювання загальним тенденціям для певної галузі.</p> <p>3. Аналіз окремих операцій, з метою оцінки їх відповідності задекларованій економічній меті.</p> <p>4. Відслідковування руху товарів та грошових коштів з метою з'ясування їх реального походження.</p>	<p>методи визначають цілі для застосування.</p>
Обмежувальні	Всі види операцій	<p>1. Обмеження на врахування у результатах господарської діяльності певних груп витрат.</p> <p>2. Звільнення від оподаткування податками на споживання (в першу чергу – ПДВ) певних груп товарів, щоб унеможливити формування фіктивного податкового кредиту.</p> <p>3. Запровадження спеціальних облікових документів (наприклад – податкова накладна).</p> <p>4. Запровадження спеціального порядку здійснення розрахунків для підвищення контрольованості руху грошових коштів.</p> <p>5. Запровадження дозвільних документів на здійснення певних видів господарських операцій.</p> <p>6. Запровадження спеціального порядку</p>	<p>Ефективність обмежувальних методів може бути високою, але за умови їх розумного застосування. У випадку, коли рівень обмежень (наприклад, як при оподаткуванні податком на прибуток) перевищує декілька десятків, такі методи перетворюються на гальмо економічного розвитку.</p> <p>При цьому слід враховувати, що методи першого та другого виду одночасно призводять і до зменшення податкової бази через штучні обмеження певних видів господарських операцій, або відмову від їх оподаткування. Разом з тим, зберігається вразливість цих методів до застосування способів маскування тіньових операцій за допомогою удаваних угод (тобто в удаваних угодах предмет операції змінюється на той, що не потрапляє під обмеження).</p> <p>Запровадження різноманітних облікових та дозвільних документів суттєво ускладнює ведення господарської діяльності, а тому сфера їх застосування є дуже обмеженою.</p>

		<p>обігу певних груп товарів (наприклад – етиловий спирт).</p>	<p>Найбільш перспективним обмежувальним методом є запровадження спеціального порядку розрахунків (наприклад – спеціальних рахунків з ПДВ, як найбільш універсального податку на споживання). Цей метод відрізняється своєю універсальністю (може застосовуватись до будь-яких операцій), не накладає обмежень на господарську діяльність та робить рух як грошових коштів так і товарів прозорим і контрольованим. В той же час ефективність застосування цього методу залежить від мінімізації виключень з під його дії різноманітних суб'єктів господарювання – найбільш ефективною буде система, де такі виключення відсутні взагалі. Також ефективність застосування цього методу прямо залежить від того, наскільки він є зручним для суб'єктів господарювання – у процедурі не повинно бути необґрунтованих штучних обмежень.</p>
<p>Контрольно-перевірочні</p>	<p>Всі види операцій</p>	<p>1. Застосування профілактичних процедур, пов'язаних із реєстрацією суб'єктів господарювання, наглядом за здійснюваними ними операціями, у тому числі за допомогою технічних засобів (контроль при взятті на обіг суб'єктів господарювання, контроль за здійсненням розрахункових операцій, митний контроль на кордоні тощо).</p> <p>2. Документальні перевірки.</p>	<p>Контрольно-перевірочні методи відносяться до групи активних методів впливу на тіньовий сектор. Відповідно, при правильному їх застосуванні вони мають високу ефективність. Але ця ефективність буде мати місце за умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> • наявності прийнятної для бізнесу податкової та регуляторної системи – бізнес не буде працювати легально, якщо це йому не вигідно; • вірного обрання об'єктів контролю - оскільки охопити контрольно-перевірочними методами усіх суб'єктів господарювання неможливо, ефектив-

			<p>ність контрольно-перевірочних методів буде прямо залежати від того, наскільки вірно обрана ціль контролю;</p> <ul style="list-style-type: none">• достатнього правового інструментарію – слід взяти до уваги, що документальний контроль спирається саме на оцінку документального оформлення операцій, а формування документального прикриття тіншових операцій за допомогою удаваних угод є надзвичайно поширеною в Україні практикою. Відповідно, ефективність контрольних заходів прямо залежить від можливості контролера оцінити реальний економічний зміст операції;• правильного обрання контрольних точок – профілактичні методи контролю мають застосовуватися саме там, де їх ефективність буде найвищою. Намагання створювати контрольні точки на усіх етапах господарської діяльності призведе лише до неефективного витрачання ресурсів, ускладнення процедур та створення споживного середовища для корупційних проявів. <p>В цілому слід зазначити, що контрольні методи, як і будь-які інші активні методи впливу, ефективні лише тоді, коли вони застосовуються до обмеженого кола суб'єктів (як правило – не більше 20% від загальної кількості). Чим більше коло суб'єктів, до яких застосовуються контрольні заходи – тим нижча їх ефективність, і більше штучних обмежень створюється для господарської діяльності.</p>
--	--	--	---

Правоохоронні	Операції, що є злочинами (виробництво та/або продаж товарів і надання послуг, що заборонені та/або обмежені в обігу)	1. Оперативно-пошукові та кримінально-процесуальні заходи	Ефективність застосування правоохоронних заходів є дуже високою, оскільки саме ці заходи дають можливість максимально повно вивчити і задокументувати прояви злочинної діяльності в економічній сфері. В той же час, слід взяти до уваги, що правоохоронні заходи є найбільш ресурсоемними з точки зору витрат часу на викриття кожної окремої тіншової операції, а тому їх застосування має бути обмежено найбільш небезпечними (злочинними) проявами тіншової економічної діяльності. Недоцільною є підміна правоохоронними органами контролюючих органів – те, що може бути виявлене за допомогою методів контролю не має виявлятися за допомогою правоохоронних методів.
----------------------	--	---	--

Джерело: складено автором

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

щодо запровадження в діюче законодавство методів активної перевірки осіб, схильних до вчинення корупційних дій, та виявлення латентної корупції, що ґрунтується на прикритті схем ухилення від оподаткування (виявлення конкретних фактів корупції)

№ з/п	Зміст заходу	Очікуваний результат
1.	Виключити зі статті 370 КК України положення, що стосуються відповідальності за провокацію підкупу посадової особи органу державної влади, залишивши лише відповідальність за провокацію здійснення підкупу стосовно громадян, які не є державними службовцями (тобто відповідальність за схиляння громадянина до того, аби він запропонував надати неправомірну винагороду посадовій особі органу державної служби).	Внесення відповідних змін до законодавства і впровадження на цій підставі відповідної практики правоохоронних органів дозволить підвищити ефективність протидії корупції за рахунок можливостей викриття тих корупціонерів, які створюють корупційні зв'язки із платниками податків, які вдаються до корупції, як способу прикриття власної неправомірної господарської діяльності, а так само – для викриття тих корупціонерів, що здійснюють свою діяльність в органах (або їх окремих підрозділах), де корупція глибоко укорінена.
2.	Внести зміни до законодавства з питань оперативно-розшукової діяльності, передбачивши можливість застосування провокації підкупу до посадових осіб органів державної влади, але встановивши при цьому чітку регламентацію такого оперативного заходу, в тому числі – заборону здійснювати провокацію підкупу у поєднанні із загрозою застосування насильства, а так само – стосовно особи, щодо якої достовірно відомо, що вона перебуває у скрутному становищі (тобто є на момент провокації підкупу підвищено вразливою для таких пропозицій), з чітким переліком підстав для того, щоб вважати особу такою, яка перебуває у скрутному становищі.	

3.	Доповнити Кримінальний кодекс України окремою статтею, що буде встановлювати кримінальну відповідальність за провокацію підкупу, здійснену стосовно службової особи органу державної влади, з порушенням встановленого законодавством про оперативно-розшукову діяльність порядку.	
4.	Доповнити Кримінальний процесуальний кодекс України положеннями про те, що особа може бути звільнена від кримінальної відповідальності за отримання хабаря, у разі, якщо отримання такого хабаря стало результатом провокації підкупу в той час, коли особа перебувала у скрутному становищі.	

Інформація про притягнутих до адміністративної відповідальності та засуджених (вироки набрали законної сили) за корупційні правопорушення за категоріями

Суб'єкти відповідальності	Кількість осіб притягнутих до адміністративної відповідальності за корупційні правопорушення	Кількість осіб засуджених (вироки набрали законної сили) за корупційні правопорушення
Президент України, Голова Верховної Ради України, його Перший заступник та заступник, Прем'єр-міністр України, Перший віцепрем'єр-міністр України, віцепрем'єр-міністри України, міністри, інші керівники центральних органів виконавчої влади, які не входять до складу Кабінету Міністрів України, та їх заступники, Голова Служби безпеки України, Генеральний прокурор України, Голова Національного банку України, Голова Рахункової палати, Уповноважений Верховної Ради України з прав людини, Голова Верховної Ради Автономної Республіки Крим, Голова Ради міністрів Автономної Республіки Крим	-	-
Народні депутати України, депутати Верховної Ради Автономної Республіки Крим, депутати місцевих рад	637 Примітка. До відповідальності притягувалися депутати лише міських, селищних чи сільських рад.	13 Примітка. З них 12 - депутати міських, селищних чи сільських рад, 1 – депутат обласної ради.
Державні службовці, посадові особи місцевого самоврядування	379 Примітка. З них державних службовців – 163 (136 (83,4%) службовці 5-7 категорій), посадових осіб місцевого самоврядування – 216 (135 (62,5 %) посадовці 4 категорії).	217 Примітка. З них державних службовців – 123 (111 (90 %) службовці 5-7 категорій), посадових осіб місцевого самоврядування – 94 (59 (62,7 %) посадовці 4 категорії)
Військові посадові особи Збройних Сил України та інших утворених відповідно до законів військових формувань	54	40
Судді та інші службові особи судової гілки влади	5 Примітка. З них 1 суддя	4 Примітка. З них 3 судді

Особи рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, державної кримінально-виконавчої служби, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, податкової міліції, особи начальницького складу органів та підрозділів цивільного захисту	107	141
Посадові та службові особи органів прокуратури, Служби безпеки України, дипломатичної служби, доходів і зборів	33	62
Члени Центральної виборчої комісії	-	-
Посадові та службові особи інших державних органів, органів влади Автономної Республіки Крим	148	53
Посадові особи юридичних осіб публічного права, які не зазначені в пункті 1 частини першої статті 4 Закону	200	68
Особи, які не є державними службовцями, посадовими особами місцевого самоврядування, але надають публічні послуги (аудитори, нотаріуси, оцінювачі, а також експерти, арбітражні керуючі, незалежні посередники, члени трудового арбітражу, третейські судді під час виконання ними цих функцій, інші особи в установлених законом випадках)	44	29
Посадові особи іноземних держав (особи, які обіймають посади в законодавчому, виконавчому або судовому органі іноземної держави, в тому числі присяжні засідателі, інші особи, які здійснюють функції держави для іноземної держави, зокрема для державного органу або державного підприємства), а також іноземні третейські судді, особи, які уповноважені вирішувати цивільні, комерційні або трудові спори в іноземних державах у порядку, альтернативному до судового	-	-
Посадові особи міжнародних організацій (працівники міжнародної організації чи будь-які інші особи, уповноважені такою організацією діяти від її імені), а також члени міжнародних парламентських асамблей, учасником яких є Україна, та судді і посадові особи міжнародних судів	-	-
Особи, які постійно або тимчасово обіймають посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або спеціально уповноважені на виконання таких обов'язків у юридичних особах приватного права незалежно від організаційно-правової форми, відповідно до закону	66	126
Посадові особи та працівники юридичних осіб, фізичні особи - у разі одержання від них неправомірної вигоди	23	46

Джерело: [41, с.3,6]

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

щодо оцінки рівня корумпованості органу ДФС

на основі методу аналізу показників викриття фактів корупції

№ з/п	Показник	Значення показника	Коментар
1.	Кількість фактів* корупції, викритих в органі ДФС за звітний період (адміністративна/кримінальна відповідальність), у т.ч.:	_/_	Показник використовується для загальної оцінки ступеню враження органу ДФС корупцією. На основі отриманих даних здійснюється розрахунок коефіцієнту, виходячи з того, яка кількість виявлених фактів припадає на 10 осіб, працюючих в органі:
1.1.	Щодо осіб, які відносяться до керівництва органу ДФС (керівник органу ДФС, або його заступники) (адміністративна/кримінальна відповідальність):	_/_	<p style="text-align: center;"><i>1.К.кр.адм.=К.кр./10/К.адм.</i></p>
1.2.	Щодо керівників самостійних структурних підрозділів у складі органу ДФС, або їх заступників (адміністративна/кримінальна відповідальність):	_/_	<p style="text-align: center;"><i>2.К.кр.крим.=К.кр./10/К.крим.</i></p> <p>де:</p> <p><i>К.кр.</i> – кількість працюючих в органі ДФС;</p>
1.3.	Щодо керівників управлінь/відділів/секторів у складі самостійних структурних підрозділів, або їх заступників (адміністративна/кримінальна відповідальність):	_/_	<p><i>К.адм.</i> – кількість викритих фактів корупції, за які винна особа притягнута до адміністративної відповідальності;</p>
1.4.	Щодо інших працівників органу ДФС (адміністративна/кримінальна відповідальність):	_/_	<p><i>К.крим.</i> – кількість фактів корупції, за які винна особа притягнута до кримінальної відповідальності;</p> <p>На підставі зазначених розрахунків визначається загальна ступінь враження органу ДФС корупцією у цілому, та з розподілом на відповідні рівні керівництва. Надзвичайним слід вважати рівень, за якого обидва показники (<i>К.кр.адм.</i> та <i>К.кр.крим.</i>) дорівнюють або перевищують 1, небезпечним – при значенні обох показників на рівні не нижче 0,5; високим, коли по-</p>

			казник <i>К.кр.адм.</i> є не нижчим за 0,5, а <i>К.кр.крим.</i> – не нижчим за 0,3. Якщо зазначені показники є нижчими за наведені вище, але вищими за 0,1, рівень корупції слід вважати таким, що потребує додаткових заходів реагування. Деталізовані показники використовуються для визначення конкретних заходів реагування.
2.	Стаж роботи працівника, яким скоєно корупційний вчинок (до 1-го року, від 1-го до 3-х років, більше 3-х років)	_/_/_	Демонструє термін, за який основна частка корумпованих працівників долучається до корупційних дій.
3.	Кількість викритих фактів корупції, скоєні працівниками, що займають посади, на яких працівники, що займали їх раніше, також притягалися до відповідальності за корупцію	_	Демонструє наявність, або відсутність стійких корупційних чинників, що призводять до залучення працівників ДФС до корупційних дій
4.	Кількість викритих фактів ухилення від оподаткування, для здійснення яких використовувались спеціально створені (або придбані) суб'єкти господарювання, що перебувають на обліку у відповідному територіальному підрозділі ДФС	_	Демонструє наявність латентної корупції у вигляді прикриття співробітниками відповідного органу ДФС схем ухилення від оподаткування

*Під викритим фактом корупції слід розуміти факт вчинення корупційного діяння, щодо якого встановлені усі обставини його вчинення, і ухвалено судове рішення про притягнення особи до встановленої законом відповідальності.

Відмінності в умовах оподаткування в Україні та в провідних країнах світу

Напрямок	Міжнародна практика	Практика України
Забезпечення платникам податків зручних умов для виконання їх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів	максимальне спрощення форми податкової декларації, де зазначаються лише ті показники, що мають значення для визначення суми податку, який підлягає сплаті (середньостатистична європейська податкова декларація для фізичних осіб включає 4-10 рядків, а для корпорацій – 15-30)	включення до форми податкової звітності максимальної кількості даних, що дозволять вести контроль. Як результат, форма декларації передбачає 32 рядки та ще 17 додатків різного обсягу, окрім фінансової звітності, що подається з декларацією
	забезпечення прийняття податкової звітності в електронному вигляді, в основному з використанням віддаленого доступу (наприклад, мережі Інтернет). Причому декларація вважається неподаною лише тоді, коли вона фактично не подавалася.	процес прийняття податкової звітності направлений на забезпечення зручності адміністратора податків та на сьогодні майже на працює дистанційно через неналежну технічну готовність адміністратора і платника податку
	надання платникам податків актуальної та об'єктивної інформації з питань застосування податкового законодавства	надання платникам податків актуальної та об'єктивної інформації з питань застосування податкового законодавства (трактування норм податкового законодавства з урахуванням необхідності виконання плану надходжень)
	зведення до мінімуму додаткових процедур, що мають виконуватися платниками податків при виконанні своїх обов'язків	зведення до мінімуму додаткових процедур, що мають виконуватись адміністратором податків
	Основний принцип: мінімізація витрат часу на складання податкової звітності та її подання до контролюючих органів	Основний принцип: забезпечення адміністратору можливості виконати план надходжень до державного бюджету
Контроль з боку держави за виконанням платниками податків своїх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів.	зведення до мінімуму переліку документів, що мають надаватися платником податків при реєстрації	перелік документів при реєстрації платника податків має бути достатнім для проведення контролю
	надання контролюючим органам повноважень щодо збирання повної інформації відносно діяльності	надання контролюючим органам повноважень щодо збирання повної інформації відносно діяльності
	налагодження на належному рівні інформаційного обміну між органами державної влади – інформація, що подана платником податків до одного органу державної влади не повинна подаватися ним повторно іншому	на сьогодні обмін інформацією між органами державної влади є обмеженим, що посилює адміністративне навантаження на платника

Напря́м	Мі́жнародна пра́ктика	Пра́ктика України
	органу державної влади. Питання отримання такої інформації має вирішуватися за рахунок інформаційного обміну між органами державної влади.	
	надання контролюючим органам повної інформації щодо стану виконання платниками податків їх обов'язків із розрахунку, декларування та сплати податків.	надання контролюючим органам повної інформації щодо стану виконання платниками податків їх обов'язків із розрахунку, декларування та сплати податків
	застосування ризико – орієнтованого підходу при обранні об'єктів перевірок. Для перевірок мають відбиратися платники, щодо яких існує найбільше підстав припускати наявність фактів ухилення від сплати податків	в Україні застосування ризико – орієнтованого підходу при обранні об'єктів перевірок передбачено нормативною базою.
	Основний принцип: платники податків, що сумлінно виконують свої обов'язки, мають піддаватися найменшій кількості перевірок та адміністративних процедур. Візити до компаній та перевірки замінено на перехресні перевірки звітів компаній	Основний принцип: платники податків, що сумлінно виконують свої обов'язки, піддаються найбільшій кількості перевірок та адміністративних процедур.
Забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків від протиправного втручання з боку органів державної влади (рис.2)	Врахування законних прав та інтересів платників податків на усіх етапах адміністрування. Відшкодування платникам податків матеріальної шкоди, завданої неправомірними діями органів державної влади.	Врахування законних прав та інтересів платників податків за умови, що платник готовий їх відстоювати Відшкодування платникам податків матеріальної шкоди, завданої неправомірними діями органів державної влади фактично не відбувається, хоча механізм передбачено Податковим кодексом.
Вжиття державою заходів примусу щодо платників податків, які не виконують свої обов'язки	Заходи примусу та покарання, які вживає держава до платників податків, покликані забезпечити дотримання принципу рівності усіх перед законом та рівні конкурентні умови. Порушення податкового законодавства несе негативні наслідки.	Порушення податкового законодавства не завжди несе негативні наслідки у вигляді відповідальності та примусу, що порушує конкурентні засади ведення бізнесу.

Складено автором

Наукове видання

Людмила Григорівна ОЛЕЙНІКОВА

**КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ:
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА**

Монографія

Текст публікується в авторській редакції.

Відповідальність за достовірність фактів, цитат, власних імен та інших даних несуть автори статей. Думки. Положення і висновки, висловлені авторами, не обов'язково відображають позицію редакції.

Ілюстрації для обкладинки взяті з відкритих джерел з вільним доступом

Видавець: Мокшанов В. В.

Адреса редакції:

Україна, 69035, м. Запоріжжя, пр. Соборний, 158, оф. 257.

моб.: (050) 362-8-007, bookpro.in.ua@gmail.com

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції серія ДК № 5288 від 01.02.2017 р

Видавець:

Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління»

Адреса редакції: Україна, 01034, м. Київ, вул. О. Гончара, 46/48, оф. 257.

тел./факс: (044) 277-51-15

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції серія ДК № 4348 від 08.08.2012 р

Підписано до друку 15.07.2020.

Формат 60x84/16. Папір офсетний № 1. Гарнітура: Times New Roman.

Друк принтерний. Ум. друк. арк. 31,16. Обл.-вид. арк. 24,78.

Наклад 300 прим. Замовлення № 1468.

Макет віддрукований:

Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління»

Адреса редакції: Україна, 01034, м. Київ, вул. О. Гончара, 46/48, оф. 257.

тел./факс: (044) 277-51-15