

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА  
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

*Л. Г. Олейнікова*

**ФОРМУВАННЯ  
КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОЇ  
СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ  
В УКРАЇНІ**

Київ  
ДННУ “Академія фінансового управління”  
2015

УДК 336.221:005.332.4](477)

ББК 65.9(4Укр)261.4

О-53

*Рецензенти:*

*Л. В. Лисяк* – доктор економічних наук, професор;

*В. М. Мельник* – доктор економічних наук, професор;

*А. А. Тарангул* – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку*

*Вченою радою Державної навчально-наукової установи*

*“Академія фінансового управління”*

(Протокол № 12 від 26 листопада 2015 р.)

**Олейнікова Л. Г.**

О-53 Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні /  
Л. Г. Олейнікова ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2015. – 396 с.

ISBN 978-966-2380-95-8

У монографії досліджено методичні засади формування податкової політики та її вплив на стан державних фінансів, проведено аналіз податкових надходжень до Державного бюджету України. На підставі оцінювання ефективності функціонування вітчизняної податкової системи обґрунтовано необхідність запровадження реформ у фіскальній сфері, запропоновано шляхи реформування податкового контролю, рекомендовано напрями удосконалення податкової політики з метою підвищення конкурентоспроможності системи оподаткування загалом.

Для науковців, працівників фіскальних органів України, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей, слухачів курсів підвищення кваліфікації державних службовців.

УДК 336.221:005.332.4](477)

ББК 65.9(4Укр)261.4

© Л. Г. Олейнікова, 2015

© ДННУ “Академія фінансового  
управління”, 2015

ISBN 978-966-2380-95-8

<b>Вступ</b> .....	5
<b>Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕНЬ КОНКУРЕНТО-СПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ</b> .....	8
1.1. Теоретичні засади конкурентоспроможності .....	8
1.2. Конкурентоспроможність податкової системи як складова конкурентоспроможності державних інститутів. ....	38
<i>Висновки до розділу 1</i> .....	58
<b>Розділ 2. ЗМІНИ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ У ПРОЦЕСІ ЇХ ФОРМУВАННЯ</b> .....	64
2.1. Генезис розвитку податкових систем. ....	64
2.2. Теоретичні аспекти формування податкової системи .....	72
2.3. Методичні аспекти формування податкової системи в Україні .....	94
<i>Висновки до розділу 2</i> .....	113
<b>Розділ 3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ</b> ...	118
3.1. Оцінювання конкурентоспроможності країн в інституціональному середовищі .....	119
3.2. Методологія оцінювання конкурентоспроможності податкової системи Світового банку. ....	151
3.3. Методологічні засади оцінювання фіскальної свободи .....	166
3.4. Підходи до оцінювання результативності податкових систем .....	179
<i>Висновки до розділу 3</i> .....	197

<b>Розділ 4. ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ</b> .....	204
4.1. Оцінка ефективності функціонування податкової системи в Україні .....	204
4.2. Аналіз впливу податкової системи на розвиток економіки . . .	227
4.3. Податкові стимули в контексті міжнародної податкової конкуренції .....	238
4.4. Проблеми ухилення від оподаткування .....	255
<i>Висновки до розділу 4</i> .....	293
<b>Розділ 5. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ</b> .....	305
5.1. Розроблення методологічних підходів до визначення конкурентоспроможності податкових систем на основі інтегральних показників .....	305
5.2. Розроблення методологічних підходів до визначення конкурентоспроможності податкових систем на основі економетричної моделі .....	322
5.3. Шляхи реформування системи оподаткування в Україні . . . .	333
<i>Висновки до розділу 5</i> .....	349
<b>Висновки</b> .....	354
<b>Додатки</b> .....	357

На початку нинішнього століття стали реальністю глибинні процеси, які виходять за межі прямолінійної й оптимістичної концепції глобалізації, що переважала в 1990-ті роки. Світ перебуває в стадії масштабної трансформації, сутність якої ще не зовсім очевидна. Це зумовило необхідність переоцінки стратегічних цілей розвитку країн, де головною метою є досягнення певного рівня економічного і соціального розвитку та передових позицій у глобальній економічній конкуренції, що пояснюється створенням найкращих умов для ведення бізнесу.

Під впливом нових викликів тенденції розвитку світового економічного середовища в ХХІ ст. спрямовуються на забезпечення стратегічного поступу. Країни, що розпочали реалізацію відповідної політики, мають подолати проблеми, з якими раніше не стикалися: зміна клімату, глобалізація, старіння населення, щораз більші суперечності у сфері економіки й охорони здоров'я, а також недостатня міжнародна координація заходів реагування на них.

Зазначене зумовило необхідність дослідження трансформації ролі конкуренції в процесах розвитку та забезпечення високих темпів зростання суверенних суб'єктів. Виникнення нових властивостей конкуренції сприяло формуванню сучасних поглядів на таку економічну категорію, як конкурентоспроможність і розвитку концепцій, що відповідають новим викликам. Метою дослідження є визначення найефективніших механізмів та методологічних підходів до забезпечення конкурентоспроможності податкової системи в контексті економічних та інклюзивних перетворень.

Актуальність роботи обумовлена трансформацією ролі податкової системи в інституціональному розвитку національних економік з

одночасним посиленням значення її конкурентоспроможності у забезпеченні економічного та інклюзивного розвитку. Останні двадцять років поряд із конкуренцією на світових ринках товарів, послуг і капіталів спостерігалося суперництво національних податкових юрисдикцій за право оподатковувати глобальні доходи платників податків та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), а також залучати на свою територію найважливіші фактори виробництва.

Світові зміни істотно впливають на розвиток України, зокрема впроваджуються економічні реформи, в яких ключове місце відведено розглянутій проблемі.

Питання конкурентоспроможності податкової системи як важливої складової конкурентоспроможності національних інститутів у період трансформації світогосподарського устрою потребують подальшого дослідження.

Вивчення зарубіжного досвіду у цій сфері показало, що його не можна повною мірою застосовувати для України, оскільки більшість країн мають принципово іншу модель розвитку, структуру економіки та рівень життя і доходів населення. Втім, подальша розбудова вітчизняного народного господарства потребує формування системи оподаткування і відповідної політики, спрямованої на залучення інвестицій та забезпечення стратегії перетворень. Це спонукає до виявлення точок зростання та врахування різних чинників впливу глобального економічного середовища і наявних конкурентних переваг.

Вагомий внесок у розроблення методологічних підходів до розв'язання окремих проблем формування конкурентоспроможної податкової системи зробили такі зарубіжні економісти: Д. Вілсон, Е. Вольф, С. Гареллі, Л. Ерхард, Р. Коуз, П. Кругман, Дж. Мілль, М. Портер, Д. Рікардо, Дж. Робінсон, К. Сільвані, Дж. Стігліц, С. Тібут, Ф. Хайек, Дж. Хікс, К. Шваб, Й. Шумпетер. Серед українських учених та науковців країн СНД варто виокремити праці таких дослідників: В. Базилевича, О. Білоруса, М. Буланже, З. Варналія, О. Василика, Т. Вовк, О. Данилова, О. Десятнюк, Т. Єфименко, В. Завгороднього, І. Зуйкова, Ю. Іванова, І. Майбурова, В. Мартинюка, І. Педя, О. Петрова, В. Пітерської, О. Погорлецького, К. Пріб, А. Пузіна, Л. Тарангул, Н. Ткаченко, М. Тугана-Барановського, Н. Ушак, В. Федосова, І. Філон, П. Цимбала.

Проведені дослідження окремих напрямів розвитку ринкової конкуренції, формування та забезпечення ефективної податкової системи (дієві механізми, методики та важелі якої враховують спе-

цифіку економіки України, характер її євроінтеграційних перетворень та вплив глобального середовища) потребують подальшого осмислення й обґрунтування взаємозв'язку між конкурентоспроможністю податкової системи та державними інститутами.

З огляду на необхідність розв'язання згаданих теоретичних проблем, вдосконалення наявних методологічних підходів, було визначено тему, мету, об'єкт та предмет монографії. За сучасних умов зростає актуальність поглибленого вивчення цього питання з метою покращання відповідної методології, з урахуванням специфіки економічних відносин в Україні та світі.

# Розділ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕНЬ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

### 1.1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ

В основі ринкової економіки є поняття конкуренції як головної рушійної сили еволюції взаємовідносин суб'єктів, що функціонують у цьому середовищі. Дух суперництва великою мірою визначає форми господарської діяльності й найяскравіше проявляється в такій економічній категорії, як конкуренція. Суть конкурентної боротьби полягає в поліпшенні або збереженні позиції підприємства на ринку, що досягається завдяки відмінності товарів, котрі постачаються підприємством, від товарів-конкурентів як щодо відповідності конкретній потребі клієнтів, так і за витратами на її задоволення.

Найцілісніші теоретичні положення про рушійні сили конкурентної боротьби сформулювали тільки в середині XVIII ст. представники класичної політичної економії, котрі розглядали конкуренцію як дещо само собою зрозуміле, таке, що пронизує всі галузі економіки й обмежене лише суб'єктивними причинами.

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”<sup>1</sup>. У межах класичної економічної теорії конкуренція розглядається як невід’ємний елемент ринкового механізму.

---

<sup>1</sup> Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М., 1993. – Кн. I–III. – С. 175, 176, 179–181.



А. Сміт трактував конкуренцію як поведінкову категорію, коли індивідуальні продавці й покупці змагаються на ринку за вигідніший продаж і купівлю відповідно. 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<sup>1</sup>.

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

- 1) сформулював поняття конкуренції як суперництво, 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. Швидко адаптуються до середовища мобільні фірми;
- 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<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М., 1993. – Кн. I–III. – С. 176.

<sup>2</sup> *Фатхутдинов Р. А.* Стратегический маркетинг : учебник / Р. А. Фатхутдинов. – М. : Интел-Синтез, 2000. – С. 241.

На сучасному етапі розвитку економіки ще не склався єдиний методологічний підхід до визначення конкуренції. Так, одні автори<sup>1</sup> розуміють під нею суперництво окремих юридичних або фізичних осіб (конкурентів), зацікавлених у досягненні єдиної мети. З точки зору підприємств такою метою є максимізація прибутку за рахунок завоювання переваг споживача. Інші автори<sup>2</sup> розуміють конкуренцію як суперництво або боротьбу між двома більш-менш чітко позначеними суперниками, здатність забезпечити кращу пропозицію порівняно з конкуруючою компанією.

Певний внесок у розвиток теорії конкуренції А. Сміта зробили: Д. Рікардо, Дж. С. Мілль, Дж. Робінсон, Дж. М. Кейнс, Й. Шумпетер, М. Фрідмен, П. Хейне, Ф. А. Хайек, Ф. Найт, К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю, М. Портер, Г. Л. Азоев, Ю. І. Коробов, Л. П. Куранов, Л. Г. Раменський, Р. А. Фатхутдінов, А. Ю. Юданов та ін.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> *Ансофф И.* Стратегическое управление / И. Ансофф ; пер. с англ. под ред. Л. И. Евенко. – М. : Экономика, 1999. – 519 с.; *Азоев Г. Л.* Конкуренция: анализ, ее стратегия и практика / Г. Л. Азоев. – М. : Центр экономики и маркетинга, 2002. – 208 с.

<sup>2</sup> *Белобрагим В. Я.* Региональная экономика: проблемы качества / В. Я. Белобрагим. – М. : АСМС, 2001. – С. 26.

<sup>3</sup> *Рикардо Д.* Начала политической экономии и налогообложения : в 2-х т. / Д. Рикардо. – М.: Зерно, 1910; М.-Л. : Гос. изд., 1929. – 576 с.; *Милль С. Дж.* Основы политической экономии / С. Дж. Милль : пер. с англ. – М. : Прогресс, 1981. – Т. 3. – 495 с.; *Шумпетер Й.* Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер ; предисл. В. С. Автономова. – М. : ЭКСМО, 2007. – 864 с. – (Антология экономической мысли); *Хейне П.* Экономический образ мышления / П. Хейне ; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Дело : Catallaxy, 1993. – 704 с.; *Хайек Ф. А.* Познание, конкуренция и свобода: антология сочинений / Ф. А. Хайек ; пер., сост. и предисл. С. Мальцевой. – СПб. : Пневма, 1999. – 288 с.; *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.; *Портер М.* Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. Д. Щетинина. – М. : Междунар. отношения, 1993. – 896 с.; *Азоев Г. Л.* Конкуренция: анализ, ее стратегия и практика / Г. Л. Азоев. – М. : Центр экономики и маркетинга, 2002. – 208 с.; *Куранов Л. П.* Экономическая теория : учеб. пособие / Л. П. Куранов. – М. : Пресс-сервис, 1998. – 688 с.; *Фатхутдинов Р. А.* Стратегический маркетинг : учебник / Р. А. Фатхутдинов. – М.: Интел-Синтез, 2000. – 640 с.; *Юданов А. Ю.* Конкуренция: теория и практика : учеб.-практ. пособие для вузов / А. Ю. Юда-

У науковій літературі наводяться різні визначення конкуренції та підходи до цього явища (табл. 1.1).

Конкуренція – елемент ринкового механізму, що реалізовується у формі взаємодії ринкових суб'єктів і боротьби між ними за найвигідніші умови створення доданої вартості. Уся мудрість економічної конкуренції полягає, як пише П. Хейне, у тому, що розрив між ціною блага й граничними витратами на його виробництво є джерелом потенційної переваги. А далі він визнає, що оскільки конкуренція має тенденцію перерозподіляти доходи від постачання блага на користь покупців й інших постачальників, фірми часто намагаються заручитися державною підтримкою в усуненні конкурентів, нерідко проявляючи виняткову винахідливість і домагаючись успіхів у софістиці. Це означає, що (за уявленнями “економічного способу мислення”) перемагають у конкуренції за рахунок винахідливості, витонченості, далекоглядності ті, хто домагається визнання гіршого кращим, неможливого – можливим, потворного – прекрасним, неприпустимого – допустимим.

Конкуренція сприяє кращому використанню потенціалу й знань. Велика частина досягнутих людських благ отримана саме шляхом змагання, конкуренції. Вона вимагає раціональної поведінки на ринку та стимулює раціональність. Конкуренція неможлива серед людей, позбавлених підприємницького духу.

Дослідники також дотримуються одного з трьох трактувань конкуренції (табл. 1.1):

- поведінкового (боротьба за гроші покупця шляхом задоволення його потреб);
- структурного (аналіз структури ринку для визначення ступеня свободи продавця і покупця на ринку (форми ринку) і способу виходу з нього);

---

нов. – М. : Акалис, 1996. – 272 с.; *Робинсон Дж. В.* Экономическая теория несовершенной конкуренции / Дж. В. Робинсон. – М. : Прогресс, 1986. – 426 с.; *Кейнс Дж. М.* Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Гелиос АРВ, 1999. – 620 с.; *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.; *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.; *Раменский Л. Г.* Учёт и описание растительности (на основе проективного метода) / Л. Г. Раменский. – М. : Изд-во ВАСХНИЛ, 1937. – 420 с.

Таблиця 1.1

## Підходи до визначення змісту конкуренції

Автори	Визначення
П. Хейні	«Конкуренція є пратненням якнайкраще задовольнити критеріям доступу до рідкісних благ» <sup>1</sup> . «Конкуренція – це процес, у якому беруть участь конкуренти. Очевидно, що не може бути конкуренції без конкурентів» <sup>2</sup>
М. Фрідмен	«Конкуренція в сучасному світі – це не стільки особисте суперництво, скільки прагнення до монополії» <sup>3</sup>
Ф. Найт	«Ситуація, в якій конкуруючих одиниць багато і вони незалежні» <sup>4</sup>
К. Р. Макконнелл, С. А. Брю	«Конкуренція – це наявність на ринку великого числа незалежних покупців і продавців, можливість для покупців і продавців вільно заходити на ринок і виходити з нього» <sup>5</sup>
Й. Шумпетер	«Конкуренція – це суперництво старого з новим, з інноваціями» <sup>6</sup>
Ф. А. Хайек	«Конкуренція – процес, за допомогою якого люди здобувають і передають знання... Конкуренція веде до кращого використання здібностей і знань. Велика частина досягнутих людських благ отримана саме шляхом змагання, конкуренції» <sup>7</sup>
Дж. С. Міллер	«Конкуренція – обов'язкова умова прогресу, і будь-які її обмеження мають негативні наслідки для економіки» <sup>8</sup>
А. В. Глечев	«Конкуренція – важливий засіб контролю в ринковій економіці. Ринковий механізм попиту і пропозиції доводить побажання споживачів до підприємств – виробників продукції, а через них – і до постачальників ресурсів. Проте саме конкуренція зобов'язує підприємства-виробників і постачальників ресурсів належним чином задовольняти ці побажання споживачів. Конкуренція зумовлює розширення виробництва і зниження ціни продукту до рівня, що відповідає витратам виробництва» <sup>9</sup>
Л. Ерхара	«Конкуренція – найкращий засіб для побудови господарського процесу, підвищення продуктивності та збільшення виробництва продукції для блага споживача в межах вільного суспільного устрою» <sup>10</sup>

Автори	Визначення
Р. А. Фатхутдінов	<p>“Конкуренція – процес доведення правоти меншості – новаторів. Конкуренція посилює ефективність, змінює звички, закликає до більшої уважності, що абсолютно марно в неконкурентних умовах”<sup>11</sup>,</p> <p>Конкуренція – процес управління суб’єктом своїми конкурентними перевагами для здобуття перемоги або досягнення інших цілей у боротьбі з конкурентами за задоволення об’єктивних і/або суб’єктивних потреб у межах законодавства або в природних умовах. Конкуренція – загальність, суперництво, напружена боротьба юридичних або фізичних осіб за покупця, за своє виживання в умовах дії жорсткого закону конкуренції як об’єктивного процесу “вимивання” неякісних товарів у межах антимонопольного законодавства, дотримання Закону “Про захист прав споживачів”<sup>12</sup></p>
А. П. Куранов	<p>“Конкуренція:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– суперництво, боротьба за досягнення кращих результатів на якому-небудь терені;</li> <li>– боротьба між товаровиробниками за вигідніші умови виробництва і збуту товарів, за отримання найвищого прибутку;</li> <li>– змагання економічних суб’єктів на товарному ринку, при якому жоден із них не в змозі справляти вирішальний вплив на загальні умови реалізації одиниці товару на цьому ринку”<sup>13</sup></li> </ul>
В. А. Луньов	<p>Розглядає конкуренцію як форму взаємного суперництва (з переможцями і переможеними) суб’єктів ринкової економіки. Конкуренція обумовлюється суверенним правом кожного із суб’єктів ділових відносин на реалізацію свого економічного потенціалу, а це неминуче призводить до зіткнення між ними, до досягнення поставлених підприємцями цілей за рахунок утиксу інтересів ділових людей”<sup>14</sup></p>
А. Ю. Юданов	<p>“Ринкова конкуренція – боротьба фірм за обмежений обсяг платоспроможного попиту споживачів, що ведеться ними на доступних сегментах ринку”. Водночас, на думку автора, стадої і загальновибраної у всьому світі термінології в теорії ринкової конкуренції дотепер немає”<sup>15</sup></p>
С. І. Ожетова	<p>“Конкуренція – суперництво, боротьба за досягнення найвищих вигід, переваг. Конкурувати означає змагатися, змагатися, домагачись першості”<sup>16</sup></p>

Закінчення табл. 1.1

Автори	Визначення
С. Хант	“Еволюційний процес, постійна боротьба між фірмами за порівняльні переваги щодо ресурсів, які ведуть до зайняття переважного місця на ринку в деяких ринкових сегментах, а відтак, до вищого фінансового результату” <sup>17</sup> . “Конкуренція – це динамічний процес виявлення нового знання, який супроводжується боротьбою за переваги, а фірми в процесі конкуренції вчаться якнайкраще використовувати наявні рідкісні ресурси. При цьому конкурентоспроможність слід постійно поновлювати через активний інноваційний процес” <sup>18</sup>
М. Портер	“Глобальна конкуренція – та, що діє на глобальній основі, коли конкуруючі фірми покладаються на переваги, що виникають від діяльності у світовому масштабі. У глобальній галузі конкуренти на позиції фірми в одній країні суттєво впливає на її позиції в інших країнах. Фірми комбінують переваги, досягнуті в країні базування, з тими, які вони отримали завдяки присутності в інших країнах, наприклад ефект масштабу, здатність обслуговувати клієнтів у багатьох країнах чи репутація, якої можна набути в іншій країні” <sup>19</sup>
М. Вебер	“Конкуренція – мирні спроби встановлення контролю над можливостями та перевагами, які також бажать інші” <sup>20</sup> . У цьому випадку термін “мирне” характеризує не результати змагання, яке може бути спрямоване, зокрема, на усунення конкурента з ринку, а характер використовуваних засобів, які в цьому випадку не припускають безпосереднього фізичного насильства. Іншими словами, йдеться про ненасильницькі дії, які, на думку М. Вебера, відрізняють кожну економічну дію. Саме розвиток добросовісної конкуренції забезпечить високий рівень конкурентоспроможності
М. Данн	Конкурентоспроможність – гнучкість, з якою національна економіка здатна переобачати структурні зміни й адаптуватися до них <sup>21</sup>

<sup>1</sup> Хейне П. Экономический образ мышления / П. Хейне ; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Дело : Саталлаху, 1993. – С. 178.

<sup>2</sup> Хейне П. Экономический образ мышления / П. Хейне, П. Дж. Боуттке, Д. А. Причитко ; пер. с англ. 10-го изд. – М. : Вільямс, 2007. – 544 с.

<sup>3</sup> *Friedman M. Capitalism and Freedom* / M. Friedman. – Chicago ; London : Phoenix Books : The University of Chicago Press, 1963. – P. 132.

<sup>4</sup> *Фатхутдинов Р. А. Стратегический маркетинг : учебник* / Р. А. Фатхутдинов. – М. : Интел-Синтез, 2000. – С. 85.

- 5 Макконнел К. Р. Экономика: 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. – С. 145.
- 6 Шумпетер Й. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер ; предисл. В. С. Автономова. – М. : ЭКСМО, 2007. – С. 148. – (Антология экономической мысли).
- 7 Хайек Ф. А. Познавание, конкуренция и свобода: антология сочинений / Ф. А. Хайек ; пер., сост. и предисл. С. Мальцевой. – СПб. : Пневма, 1999. – С. 95.
- 8 Милль Дж. С. Основы политической экономии / Дж. С. Милль ; [пер. с англ. ; под общ. ред. А. Г. Милейковского]. – М. : Прогресс, 1993. – Т. 1. – С. 141.
- 9 Глицев А. В. Очерки по экономике и организации управления качеством продукции // Стандарты и качество. – 1994. – № 12. – С. 20.
- 10 Эрхард А. Благополучие для всех / А. Эрхард ; пер. с нем. ; авт. предисл. Б. Б. Багаряцкий, В. Г. Гребенников. – М. : Начала-Пресс, 1991. – С. 156.
- 11 Фатхутдинов Р. А. Стратегический маркетинг : учебник / Р. А. Фатхутдинов. – М. : Интел-Синтез, 2000. – С. 246.
- 12 Там же. – С. 285.
- 13 Куранов А. П. Экономическая теория : учеб. пособие / А. П. Куранов. – М. : Пресс-сервис, 1998. – С. 85.
- 14 Лунев В. А. Управление зарубежной промышленной фирмой : курс лекций / В. А. Лунев. – Новосибирск, 1995. – 110 с.
- 15 Юданов А. Ю. Конкуренция: теория и практика : учеб.-практ. пособие для вузов / А. Ю. Юданов. – М. : Акаалис, 1996. – С. 86.
- 16 Ожегов С. И. Конкуренция / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова // Толковый словарь русского языка [Электронный ресурс]. – Режим доступа: сайт <http://ozhegov.info/slovar/?ex=Y&q=%D0%9A%D0%9E%D0%9D%D0%9A%D0%A3%D0%A0%D0%95%D0%9D%D0%A6%D0%98%D0%AF>.
- 17 Hunt S. D. A General Theory of Competition : Resources, Competences, Productivity, Economic Growth, Thousand Oaks / S. D. Hunt. – London ; New Delhi : Sage Publications, 2000. – P. 45.
- 18 Хайек Ф. А. Конкуренция как процедура открытия / Ф. А. Хайек // МЭ и МО. – 1989. – № 12. – С. 13?
- 19 Портер М. Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. А. Щетинина. – М. : Междунар. отношения, 1993. – С. 72–73.
- 20 Вебер М. Основные социологические понятия / М. Вебер // Теоретическая социология : антология // сост. и ред. С. П. Баньковская. – М. : Университет, 2002. – Ч. 1. – С. 117.
- 21 Диттл М. The Economic of Modern Manufacturing: Technology, Strategy and Organization / M. Dunn // American Economic Review. – 1990. – № 80. – P. 513

Складено автором.

– функціонального (суперництво старого з новим, з інноваціями, коли приховане стає явним).

Конкуренція можлива на таких рівнях: місцевому, галузевому, регіональному, національному, міжнаціональному, глобальному. Так, М. Портер виокремлює дві основні форми міжнародної конкуренції в різних галузях економіки:

- “множинно-національну”;
- глобальну<sup>1</sup>.

Пояснюючи “множинно-національну” конкуренцію, вчений зазначає, що конкуренція в кожній країні чи невеликій групі країн, по суті, відбувається незалежно. Міжнародну галузь він визначає як набір галузей (кожна – в межах своєї країни). Певна галузь може бути наявною в багатьох країнах (наприклад ощадні банки є у Кореї, Італії, США), але в кожній із них конкуренція відрізняється. Репутація, клієнти, капітал банку в одній країні не впливають (чи майже не впливають) на успіх діяльності в інших країнах<sup>2</sup>.

Стрімкі зміни в глобальному середовищі зумовили значні структурні зрушення в компетенціях конкуренції, серед яких основними стали знання, здатність до новаторства, якість людського капіталу. Вплив глобалізації на зміну цих 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”<sup>3</sup>. Гіперконкуренція характеризує наступний рівень конкуренції в основі якого – інновації, технічні можливості, інформація та людський капітал, котрі постійно змінюють компетенції відносин в глобальному середовищі. Освічені люди, що володіють професійними знаннями та здатні до новаторства можуть забезпечити конкурентні переваги у високотехнологічних сферах та виводять інвестиції у людський капітал на вершину сучасної

---

<sup>1</sup> *Портер М.* Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. Д. Щегина. – М. : Междунар. отношения, 1993. – С. 71.

<sup>2</sup> Там же. – С. 72–73.

<sup>3</sup> *d’Aveni R.* Hypercompetition: Managing the Dynamics of Strategic Maneuvering / R. d’Aveni. – N. Y. : The Free Press, 1994. – P. 217–218.



теорії конкуренції. За результатами досліджень зарубіжних учених, темпи економічного зростання є вищими в країнах, де частка освічених людей більша. Крім того, підвищення фінансування освіти на 1 % зумовлює зростання ВВП країни на 0,35 %<sup>1</sup>. Таким чином, саме функціональне трактування конкуренції домінує в сучасних умовах.

Індикатором успішності країни та функціонування різних сфер економіки і національних інститутів прийнято вважати рівень конкурентоспроможності. Він впливає на добробут населення країни, її економічну, політичну та соціальну впливовість. Конкурентоспроможність є складною багатоаспектною й багаторівневою категорією, органічно властивою ринковій системі господарювання. Це цілий набір інститутів, політика, що проводиться країною, і сукупність інших чинників, які визначають рівень продуктивності економіки. Від останнього залежить її подальший розвиток: рівень доходів населення, бізнесу і бюджету, дохідність інвестицій і потенціал зростання економіки.

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

Сучасні визначення національної конкурентоспроможності, прийняті деякими офіційними організаціями, по суті, узгоджуються з теорією М. Портера, відображаючи новий етап еволюції поняття конкурентної переваги. За загальним визначенням конкурентоспроможності в ОЕСР, це здатність компаній, галузей, регіонів і націй створювати порівняно високий рівень доходів і заробітної плати, залишаючись відкритими для міжнародної конкуренції<sup>2</sup>. Таким чином, категорія “конкурентоспроможність” може розглядатися відносно різних об’єктів, у тому числі щодо національної економіки та

---

<sup>1</sup> World Economic Outlook / International Monetary Fund. – Washington, D.C. : The Fund, 1997. – 223 p.

<sup>2</sup> Experiences with Competition Assessment: Report on the Implementation of the 2009 OECD Recommendation / Organization for Economic Co-Operation and Development. – P., 2014. – P. 17.

державних інститутів. Всесвітнім економічним форумом конкурентоспроможність визначено як здатність країни забезпечувати високі темпи збільшення приросту ВВП у розрахунку на одну особу.

Конкурентоспроможність перетворилася на популярну тему наукових і суспільних дискусій, починаючи з 90-х років ХХ ст., коли стало зрозуміло, що розвиток нецінової конкуренції є наслідком проблем конкурентоспроможності. На початку нового тисячоліття ця тематика отримала новий поштовх завдяки прийняттю Європейським Союзом Лісабонської стратегії, у межах якої поставлено мету зробити Європу найбільш конкурентоспроможним і динамічним економічним простором у світі. Конкурентоспроможність при цьому стала одним з політичних пріоритетів ЄС.

На тлі міжнародної відкритості розвинутих економік і глобалізації економічних відносин немає жодного уряду, який би не проголосив підвищення конкурентоспроможності одним з основних завдань своєї економічної політики. Зокрема, США створили Комісію з питань конкуренції при президентові в 1985 р., а потім Раду з політики конкурентоспроможності в 1986 р. Згодом такі самі кроки здійснили інші національні держави і, за деякий час, Європейський Союз. Як головну мету в Лісабонській стратегії визначено, що "ЄС повинен стати найбільш конкурентоспроможною й основою на знаннях економікою у світі, здатною до стійкого економічного зростання при створенні більшої кількості якісних робочих місць і з вищим ступенем соціальної єдності". Практично всі розвинуті країни (США, Японія, країни ЄС) та країни, що розвиваються (Сінгапур, Гонконг, Китай, Тайвань) створили спеціальні комісії для аналізу стану конкурентоспроможності національної економіки й шукали шляхи її вдосконалення. У мінливих умовах уряду потребували комплексного аналізу передумов існування національних конкурентних переваг.

Водночас концепція конкурентоспроможності на національному рівні (або конкурентоспроможності країн) досі остаточно не сформована. Визначення мають різні трактування і можуть призвести до неоднозначного розуміння. Основними дискусійними питаннями є теоретико-методологічні засади вивчення конкурентоспроможності на рівні країн (макрорівні), доцільність поняття "національна конкурентоспроможність" для економічної науки, виявлення й вивчення ключових національних конкурентних переваг і методологічні можливості їх порівняння між країнами, наукове обґрунтування

державної участі в процесі створення та розвитку національних конкурентних переваг.

Результатом наукових досліджень стали дві абсолютно протилежні теорії національної конкурентоспроможності. Представниками позитивної теорії конкурентоспроможності є М. Портер, М. Енрайт, К. Фрімен, К. Перес, Б. Йонсон, Е. Райнерт, А. Ю. Юданов, Н. С. Мироненко, М. І. Гельвановській та ін.), які наголошують на науковій доцільності оцінки зіставлень між країнами їхнього рівня конкурентоспроможності. Протилежну позицію займають представники мейнстріму економічної науки у сфері міжнародних економічних відносин (П. Кругман, К. В. Юдаева), котрі вважають, що термін “конкурентоспроможність країни” не має наукового змісту і тому не може бути включений в економічний аналіз та становити теоретичну базу для формування національної та міжнародної економічної політики країн.

Майже в усіх визначеннях неодмінною характеристикою конкурентоспроможності країни є високий рівень життя й продуктивності використання чинників виробництва та людського капіталу. При цьому, порівнюючи рівень конкурентоспроможності промислового виробництва різних країн, можна переконатися, що лідируючі позиції в рейтингу нині, не завжди залежать від розмірів території, наявності природних багатств і належності до тієї або іншої групи країн за ступенем соціально-економічного розвитку. Так, нові індустріальні країни, що не вирізняються площею й запасами природних ресурсів, а нещодавно перебували в стані крайньої відсталості, посідають, відповідно 3-тє (Сінгапур) і 6-тє (Гонконг) місця в рейтингу. Тоді як з числа держав “Великої сімки” (крім США) тільки Канаді належить 9-тє місце, а Італія опинилася практично в кінці списку, займаючи 32-гу позицію з 49.

Якщо абстрагуватися від можливих похибок методики розрахунку й покластися на авторитет міжнародної аналітичної служби, то можна дійти висновку про те, що конкурентоспроможність залежить не стільки від обсягу потенціалу країни, скільки від здатності задовольнити конкретну ринкову потребу, а також оперативно й гнучко реагувати на її зміну, здатності до новацій та здійснення швидких нестандартних кроків, котрі істотно покращують компетенції національної економіки та інститутів країни.

Структуризація суб'єктів конкурентної боротьби, чинників і характеристик конкурентоспроможності дає змогу застосувати чіткіший підхід до аналізу цієї складної категорії.

Конкурентоспроможність на мікрорівні має загальні риси й певною мірою залежить від конкурентоспроможності макроекономічної системи, але може не збігатися з нею. Конкурентоспроможність підприємства іноді визначають як його здатність вести успішну конкурентну боротьбу й ефективно протистояти конкурентам. Іншими словами, припускається наявність у підприємства порівняльних конкурентних переваг щодо інших підприємств і організацій, котрі діють на тому самому ринку. Отже, конкурентоспроможність організації як така визначається тільки відносно іншої організації (організацій) і не може бути постійною величиною, оскільки залежить від об'єкта порівняння й конкретного ринкового простору (наприклад, внутрішній або зовнішній ринок).

Узагальнюючи підходи, можна виокремити конкурентне середовище у дві основні площини:

- рівень макроекономіки (у тому числі глобальний рівень) – середовище державних інститутів і наддержавних об'єднань;
- рівень мікроекономіки (включно з мезорівнем) – середовище суб'єктів господарювання та їх об'єднань.

Як для макро-, так і для мікрорівня сутність конкуренції полягає в боротьбі за переваги, що забезпечують збільшення прибутку – на мікрорівні та багатства народів – на макрорівні.

На макрорівні конкурентоспроможність держави визначається її здатністю забезпечувати сприятливі позиції національної економіки в системі міжнародних відносин, збільшувати темпи економічного зростання, підвищувати рівень зайнятості та реальних доходів громадян. В умовах світової фінансової кризи лише країни, що забезпечать конкурентні переваги своєї економічної системи, зможуть розраховувати на залучення фінансових, виробничих, гендерних ресурсів із метою подальшого розвитку<sup>1</sup>.

Всі теорії конкурентоспроможності об'єднані завданнями виявлення та дослідження ключових конкурентних переваг, від наявності або відсутності яких у певній країні залежить рівень її конкурентоспроможності. Історично конкурентоспроможність країни визначалася наявністю сировинних ресурсів. Так, країни з багатими

---

<sup>1</sup> *Портер М.* Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. Д. Щетинина. – М. : Междунар. отношения, 1993. – С. 23.

запасами природних ресурсів, порівняно з конкурентами мали великий капітал, а отже, могли використовувати передову технологію й більш кваліфіковану робочу силу. Усі чотири чинники (сировина, фінансові й трудові ресурси, технологія), а також ефективний менеджмент визначали успіх компаній цих країн. З розвитком науково-технічного прогресу та державної системи регулювання підприємницької діяльності вага цих чинників істотно змінилася. Наявність природних ресурсів втратила пріоритетне значення. Технологічні розробки нових продуктів стали відігравати меншу роль порівняно зі створенням нових технологій виробництва. Основним чинником, що визначає конкурентоспроможність країни, а отже, і міжнародної компанії, дедалі більше стає рівень освіти і кваліфікації трудових ресурсів.

З аналізу змістового аспекту поняття “конкурентоспроможність” випливає, що вона є динамічною категорією, передусім через зовнішні чинники. На динамічний аспект конкуренції вперше звернув увагу М. Данн, на думку якого найважливішою властивістю конкурентоспроможності є її зміна в часі<sup>1</sup>. Підприємства як цілісні поведінкові одиниці, безперервно провадять пошук альтернатив діючим технологіям, формам організації виробництва з метою забезпечення переваг над конкурентами як у коротко-, так і в довгостроковому періодах. З цієї позиції конкурентоспроможність можна визначити як динамічний процес цілеспрямованого формування конкурентних переваг. Економічна проблема полягає в тому, щоб відібрати найкращий із можливих способів виробництва й розподілу за заданої безлічі альтернативних варіантів.

На наш погляд, на мікрорівні конкурентоспроможність відображає відносини ринкового панування одних виробників над іншими, що виникає внаслідок монопольного володіння перевагами в умовах виробництва й розподілу продукту і дає їм можливість привласнювати завдяки цьому економічну ренту залежно від розмірів ринкового простору, на який поширюються ці переваги.

Багато фахівців схилиються до думки, що початковими відносинами, у процесі яких формується конкурентоспроможність, є відносини конкуренції, котрі являють собою, по суті, конфлікт інтересів

---

<sup>1</sup> *Dunn M.* The Economic of Modern Manufacturing: Technology, Strategy and Organization / M. Dunn // American Economic Review. – 1990. – № 80. – P. 513.

суб'єктів ринку. Цей конфлікт може розглядатися як форма цілеспрямованої взаємодії двох і більше суб'єктів ринку, в результаті якої утворюється нова якість відносин. Одна сторона конфлікту при цьому прагне збільшити ефект своєї діяльності за рахунок перерозподілу на свою користь ефекту діяльності протилежної сторони.

У сучасних умовах відносини, під час яких формується конкурентоспроможність, слід трактувати ширше, зараховуючи до них не лише конфліктні відносини, а й відносини співпраці, що набувають різної форми: від утворення інтеграційних об'єднань до заснування коаліцій, альянсів й інших форм "привілейованих відносин" між суб'єктами ринку. Останні можна вважати відносно новими ринковими структурами, відмінності котрих проявляються як організаційно, так і в плані початкового принципу побудови – підтримання відносин співпраці, довіри й етичної лояльності. Спільне використання потенціалу й накопичених компетенцій, розподіл витрат і ризиків, вибудовування загальної архітектури для реалізації окремих елементів ринкової пропозиції дають аналізованим структурам можливість формувати рівень конкурентоспроможності, не доступний суб'єктам ринку, які діють автономно.

У наукових колах сформовано декілька основних підходів до розуміння сутності конкурентоспроможності, що зумовлено наявністю різних напрямів сучасної економічної думки, котрі суттєво відрізняються в розумінні причин і джерел зміни в конкурентних перевагах. Так, монетаристи, інституціоналісти та прихильники теорії пропозиції мають різне бачення причин погіршення конкурентоспроможності держави. Монетаристський підхід, котрий здобув значну підтримку в академічних колах, оснований на ланцюжку причинно-наслідкових зв'язків "дефіцит державного бюджету – підвищення процентних ставок – приплив іноземного капіталу – підвищення курсу національної валюти – зниження конкурентоспроможності". На переконання монетаристів (М. Фридман, Дж. Тобін та ін.), такий ланцюжок найкраще демонструє фундаментальні залежності, що є в основі змін у зовнішньоекономічному становищі країн<sup>1</sup>. Державне втручання блокує дію економічних регуляторів, які прагнуть встановити рівновагу, що сприятиме відновленню конкурентоспро-

---

<sup>1</sup> Фридмен М. Основы монетаризма / М. Фридмен ; пер. с англ. ; под науч. ред. Д. А. Козлова. – М. : ТЕИС, 2002. – 175 с.

можності. Роль держави за цим підходом полягає у створенні попиту (державне замовлення, фінансування оборонних й інфраструктурних проєктів, інші витрати) та впливі на сукупний попит шляхом фінансування його за рахунок податків, позик, емісії. Держава самостійно не здатна збільшити товарну пропозицію, а її послуги прямо впливають на зменшення ВВП.

Підхід структуралістів спирається на кейнсіанську теорію. Не заперечуючи впливу на конкурентоспроможність бюджетного дефіциту, структуралісти (Л. Туроу, Р. Рейч, Ф. Рохатін) вважають, що погіршення зовнішньоекономічних позицій країни має в основі глибокі, довгострокові зрушення в розвитку національної економіки. У своїх дослідженнях ці вчені звертаються до процесів мікроекономіки, доводячи, що низька та спадна конкурентоспроможність національних товаровиробників на світових ринках зумовлена низькими темпами зростання ефективності виробництва, підвищення технічного рівня та якості виробів<sup>1</sup>.

Згідно з підходом прихильників економіки пропозиції, на противагу монетаристам і структуралістам, основними причинами погіршення конкурентних переваг національної економіки є не внутрішні процеси в ній, а зовнішні чинники – зміни у світовому господарстві.

На думку П. С. Зав'ялова, у процесі дослідження конкурентоспроможності як узагальної економічної проблеми слід урахувати такі чинники:

- потрібна передусім кількісна оцінка економічних об'єктів, що є носіями компетенцій конкурентоспроможності, без чого підтримання або підвищення її рівня має суб'єктивний характер;
- універсального загальноприйнятого поняття конкурентоспроможності немає;
- до основних параметрів, які визначають рівень конкурентоспроможності, належать багатозаровість, відносність і конкретність;
- конкурентоспроможність визначається з використанням результатів зіставлень як підприємств, так і їхніх продуктів;

---

<sup>1</sup> Туроу Л. Будущее капитализма. Как сегодняшние экономические силы формируют завтрашний мир / Л. Туроу ; пер. с англ. А. И. Федорова. – М. : Сибирский хронограф, 1999. – 108 с.

– зіставлення економічних об'єктів у процесі порівняльного аналізу конкурентоспроможності має задовольняти вимогам повноти й коректності<sup>1</sup>.

І. Фамінський, відзначаючи дефіцит робіт із проблем конкурентоспроможності, методологічних і методичних підходів до її аналізу, виокремлює істотні, на його думку, питання, пов'язані з самим терміном “конкурентоспроможність”:

- багатоваріантність, котра призводить до того, що окремі дослідники під конкурентоспроможністю розуміють лише деякі технічні характеристики продукції, фірми або галузі;
- відносність, яка проявляється в тому, що товар, котрий конкурує на одних ринках, буде абсолютно неконкурентоспроможний на інших;
- відмінність підходів до оцінювання й аналізу конкурентоспроможності на різних рівнях: товару, підприємства, галузі та, нарешті, національної економіки загалом<sup>2</sup>.

Професор Р. А. Фатхутдінов визначає конкурентоспроможність як “властивість об'єктів, що характеризує міру задоволення конкретної потреби порівняно з кращими аналогічними об'єктами, представленими на цьому ринку. Вона може розглядатися відносно таких об'єктів, як нормативні акти, науково-методичні документи, проектно-конструкторська документація, технологія, виробництво, продукція (виконувана послуга), що випускається, нерухомість, працівник, інформація, фірма, регіон, галузь, будь-яке макросередовище, країна в цілому”<sup>3</sup>.

На думку М. Ерліха і Дж. Хайна, конкурентоспроможність – це здатність країни або фірми продавати свої товари.

Структурувати конкурентоспроможність можна за рівнями економічної системи. Залежно від підходів, автори досліджень виокремлюють конкурентоспроможність кількох рівнів: мікрорівня – товару, продукції, послуги; мезорівня – галузі; а макрорівня – країни, на-

<sup>1</sup> Завьялов П. С. Проблемы международной конкурентоспособности товаропроизводителей / П. С. Завьялов // Маркетинг. – 1996. – № 2. – С. 23.

<sup>2</sup> Фаминский И. П. Экономика зарубежных стран / И. П. Фаминский. – М. : 1980. – С. 182.

<sup>3</sup> Фатхутдинов Р. А. Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление / Р. А. Фатхутдинов. – М. : ИНФРА-М, 2000. – С. 87.



ціональних економік; мегарівня, що характеризує гео економічний, глобальний характер конкурентоспроможності. М. Гельвановський обмежується характеристикою конкурентоспроможності трьох рівнів суб'єктів – товари на мікрорівні, підприємства і їх галузеві комплекси на мезорівні, національні господарства окремих країн на макрорівні, додаючи гіпермакрорівень як конкурентоспроможність об'єднань держав (наприклад, інтеграційних)<sup>1</sup>.

В. Андріанов зазначає: “Конкурентоспроможність – багатоплано-ва економічна категорія, яку можна розглядати на кількох рівнях. Це конкурентоспроможність товарів, товаровиробників, галузей, країн. Між усіма цими рівнями існує тісний взаємозв'язок: адже конкурентоспроможність країни й галузі в кінцевому підсумку залежить від здатності конкретних виробників випускати конкурентоспроможні товари”<sup>2</sup>. Безумовно, найповніше сприймається поняття конкурентоспроможності на мікрорівні – рівні суб'єктів господарювання. Залежно від того, яким шляхом забезпечується прибутковість, конкурентні переваги суб'єкта будуть довго- або короткотривалими<sup>3</sup>.

В академічному визначенні конкурентоспроможності можна виділити такі елементи:

- 1) це сфера економічної теорії (підґрунтя можна простежити в роботах класичних економістів);
- 2) вона аналізує факти й економічну політику (policies);
- 3) формує здатність країни створювати й підтримувати середовище (довгострокова перспектива);
- 4) підтримує процес активнішого створення підприємствами даної вартості;
- 5) забезпечує вищий рівень добробуту населення.

Комплексність підходу й різноманітність чинників (статистичні дані, оцінки експертів і підприємців) роблять оцінювання конкурентоспроможності дуже суб'єктивним процесом. Тому вона не може

<sup>1</sup> Гельвановский М. И. Что такое конкурентоспособность? / М. И. Гельвановский // Экономическая и философская газета. – 2006. – № 7.

<sup>2</sup> Адрианов В. Д. Конкурентоспособность России в мировой экономике / В. Д. Адрианов // МЭ и МО. – 2000. – № 3. – С. 47.

<sup>3</sup> Олейнікова Л. Г. Особливості досягнення економічної безпеки підприємств за допомогою показників конкурентоспроможності і конкурентності / Л. Г. Олейнікова, Т. А. Веницька // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 2 (26). – С. 247.

бути предметом економічної науки, котра, як кожна інша наука, має позбавлятися ціннісних суджень. Проте це 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 транснаціональними компаніями (ТНК) 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<sup>1</sup>.

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, а й людські ресурси, корпоративну культуру та поведінку споживачів. На думку С. Гареллі, сфера конкурентоспроможності національної еко-

---

<sup>1</sup> *Garelli S. Competitiveness of Nations: The Fundamentals / S. Garelli // IMD. World Competitiveness Project. – 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imd.org/research/centers/wcc/upload/Fundamentals.pdf>.*

номіки ще ширша<sup>1</sup>. 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 формулювання, "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 місцерозташування, наявність природних ресурсів, наслідки економічної політики останніх років.

Ключовим чинником у досягненні конкурентних переваг окремою національною економікою, як зазначалося, є оволодіння техно-

---

<sup>1</sup> *Garelli S. Competitiveness of Nations: The Fundamentals / S. Garelli // IMD. World Competitiveness Project. – 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imd.org/research/centers/wcc/upload/Fundamentals.pdf>.*

логіями. Високотехнологічний сектор сучасної промисловості є основою стратегічної конкурентоспроможності 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, освіту (рис. 1.1).

В інклюзивному розвитку політична та гуманітарна модифікація за значенням рівноцінна економічній та технологічній модифікації,

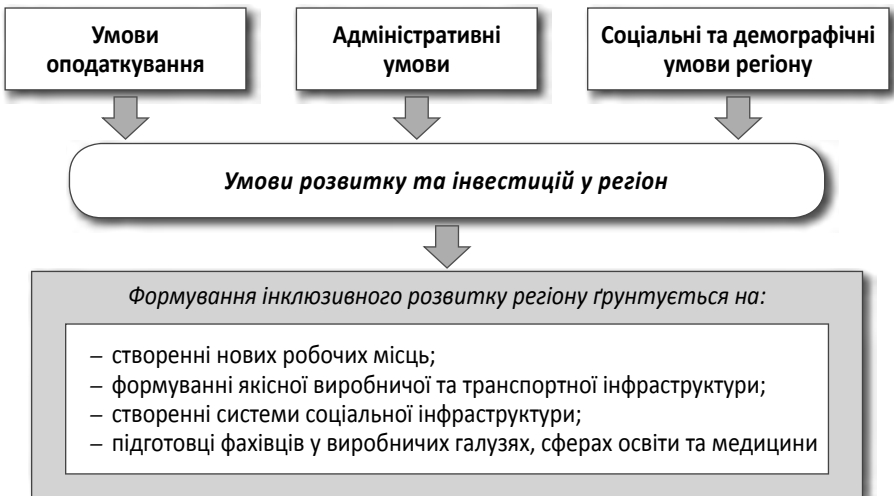


Рис. 1.1. **Формування умов інклюзивного розвитку регіону**

Складено автором.

оскільки його найважливішим компонентом є відповідні людські ресурси – члени громадянського суспільства, без яких неможливо будувати економіку, основувану 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<sup>1</sup>. 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 у 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<sup>2</sup>.

“Золоті правила” конкурентоспроможності наведено в додатку А (табл. А.1).

Таким чином, природа конкурентоспроможності багатих і бідних країн різна. Більше того, джерело конкурентоспроможності країни

---

<sup>1</sup> Рікардо Д. Начала политической экономии и налогообложения : в 2-х т. / Д. Рікардо. – М. : Зерно, 1910 ; М.-Л. : Гос. изд., 1929. – 576 с.

<sup>2</sup> Garelli S. Competitiveness of Nations: The Fundamentals / S. Garelli // IMD. World Competitiveness Project. – 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imd.org/research/centers/wcc/upload/Fundamentals.pdf>.

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).

У перших роботах щодо конкурентоспроможності М. Портер зазначав, що немає універсального способу прискорення темпів зростання. Проте успіх політики, спрямованої на посилення конкурентоспроможності, багато в чому залежить від стадії розвитку економіки. Так, в основу теорії конкурентоспроможності, запропонованої Всесвітнім економічним форумом, покладено поділ розвитку країн на три стадії<sup>1</sup>:

- “факторна стадія” притаманна країнам із найнижчим рівнем розвитку, для яких мобілізація основних виробничих факторів (земля, сировинні товари та некваліфікована праця) є головною умовою макроекономічного зростання. На цій стадії завданням уряду є забезпечення загальної політичної й макроекономічної стабільності та досить вільних ринків, щоб дати можливість ефективного споживання сировинних товарів і некваліфікованої праці як національними, так і іноземними компаніями, що здійснюють інвестиції. Для цієї категорії країн головним активом у глобальній конкурентоспроможності є ціна, а локомотивом просування у наступну групу – залучення технологій через імпорт, імітацію та прями іноземні інвестиції;
- “інвестиційна стадія” стосується країн, що забезпечують середню прибутковість, у яких зростання залежить від інвестицій, а конкурентоспроможність досягається шляхом упровадження

---

<sup>1</sup> Porter M. E. Executive Summary: Competitiveness and Stages of Economic Development / M. E. Porter, J. D. Sachs, J. W. McArthur // The Global Competitiveness Report 2001–2002. – N. Y. ; Oxford : Oxford University Press, 2002. – P. 16–26.

світових технологій у внутрішнє виробництво. Прямі іноземні інвестиції, спільні підприємства та аутсорсинг дають змогу інтегрувати національну економіку в світову виробничу систему. На цій стадії з метою підвищення привабливості уряду необхідно приділяти дедалі більшу увагу фізичній інфраструктурі (порти, телекомунікації, дороги) і правовій базі (митниця, податки, законодавство про діяльність підприємств) для інтеграції економіки в глобальні ринки;

- “інноваційна стадія” властива країнам із високим рівнем економічного розвитку, котрі здійснили перехід від економіки, що імпортує технології, до економіки, яка їх створює. У цьому випадку існує критичний зв’язок між конкурентоспроможністю й високим рівнем освіти (особливо, у сфері точних і природничих наук) і здатністю швидко переходити до нових технологій. Цей перехід, однак, вважається найскладнішим, оскільки розвиток, оснований на інноваціях, потребує безпосередньої участі держави в заохоченні високих темпів інновацій, через приватні й державні інвестиції, у наукові дослідження та розробки, вищу освіту, вдосконалення ринків капіталу та правової бази, що підтримують відкриття нових високотехнологічних підприємств.

Таким чином, усе розмаїття конкурентних переваг можна поділити на п’ять основних видів:

- ресурсні;
- технологічні;
- структурні;
- людський капітал;
- пов’язані з ефективністю економічної політики держави.

Великою мірою конкурентоспроможність залежить від економічної ваги і військової потужності країни, що забезпечують її політичний вплив. Вбудовування у світовий ринок можливе на різних умовах, які визначаються рівнем конкурентоспроможності країни й структурою її конкурентних переваг.

Щодо суб’єкта конкурентної боротьби ці переваги можна також поділити на ендогенні та екзогенні, ті що залежать і не залежать від волі суб’єкта (рис. 1.2). До екзогенних чинників конкурентних переваг належать інституційна структура, яку утворюють сукупність формальних (законодавчих) і неформальних інститутів, норм взаємодії економічних суб’єктів, а також випадкові події, котрі позитив-

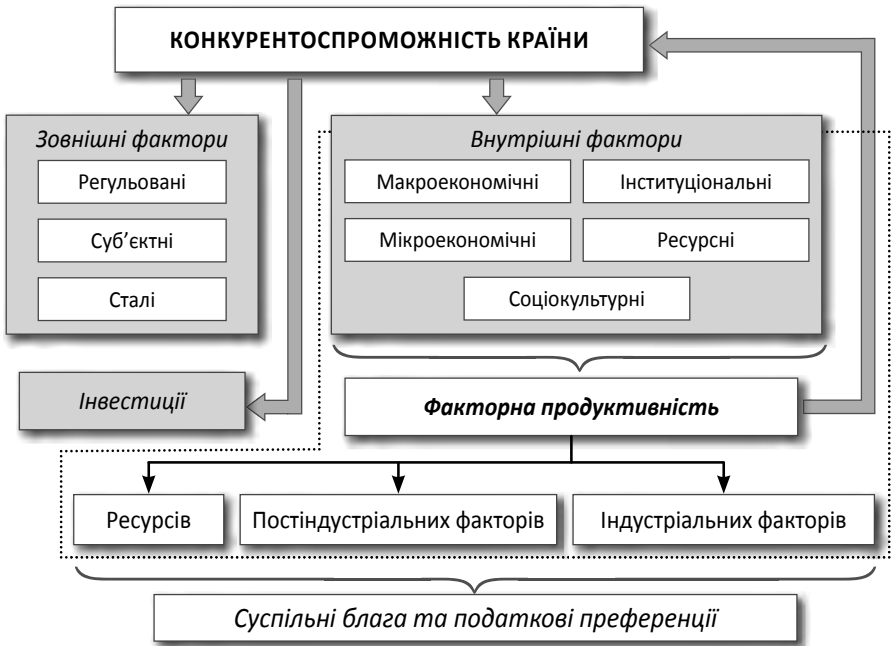


Рис. 1.2. Чинники конкурентоспроможності країни і конкурентний потенціал національної економіки

Складено за: Шнипко О. С. Міжнародна конкурентоспроможність країни: поняття, основні складові і джерела / О. С. Шнипко // Економіка і прогнозування. – 2002. – № 1. – С. 112.

но чи негативно впливають на конкурентні позиції суб'єктів (наприклад, відкриття нового родовища корисних копалин, державний переворот або стихійне лихо)<sup>1</sup>.

На нашу думку, конкурентоспроможність держави – це її здатність у довгостроковій перспективі забезпечувати стійкість і прозорість діяльності державних та недержавних інститутів на засадах загальноприйнятих міжнародних стандартів і правил, забезпечуючи фундаментальні права й свободи громадянам, гарантуючи права

<sup>1</sup> Шнипко О. С. Міжнародна конкурентоспроможність країни: поняття, основні складові і джерела / О. С. Шнипко // Економіка і прогнозування. – 2002. – № 1. – С. 112.



власності та виконання обов'язків з метою здобуття конкурентних переваг на зовнішніх ринках.

Виклики, котрих зазнала Україна під впливом як зовнішніх (фінансова криза, глобалізація економіки, гармонізація законодавства країн Європи), так і внутрішніх (трансформація економіки та її структури, розвиток малого підприємництва, зростання дефіциту бюджету тощо) факторів потребують змін у формах забезпечення конкурентних переваг вітчизняної економіки. Якщо у світових економічних процесах розглядати це питання з позицій, викладених М. Портером, таке забезпечення є важливим завданням економічної політики країни (зокрема й України) на найближчі роки. Глобалізація та обмеженість факторів виробництва змушують країни конкурувати між собою та вживати заходів, спрямованих на залучення власників факторів виробництва шляхом формування оптимальної комбінації суспільних благ і податкових преференцій.

Ключовими чинниками сучасної, переважно технологічної, конкурентоспроможності є:

- 1) інвестиції в нову технологію й людський капітал;
- 2) економічне середовище, сприятливе для виникнення й дифузії нововведень і технологічного розвитку компаній;
- 3) відкрита система міжнародної торгівлі за умови захисту національних інтересів.

На думку М. Портера, уряд відіграє роль каталізатора й ініціатора будь-яких змін. Це означає, що його дії мають спрямовуватися на стимулювання компанії до забезпечення вищого рівня конкурентоспроможності. Уряд повинен заохочувати компанії до підвищення ефективності, сприяти виникненню на ранньому етапі попиту на прогресивні продукти, зосереджувати зусилля на створенні спеціалізованих факторів і підтримці місцевої конкуренції. Такий вплив можливий шляхом надання субсидій, формування інфраструктури, впровадження спеціальних умов оподаткування та перетину митного кордону, проведення відповідної освітньої політики, що впливає на рівень кваліфікації працівників, надання допомоги у створенні спеціальних факторів, введення жорстких стандартів (наприклад, щодо технологій і продукції, включаючи природоохоронні норми). Основною проблемою втручання держави у формування конкурентних переваг є ймовірність того, що заходи будуть націлені на підтримку окремих галузей, вибір яких стає зрозумілим лише під час їх реалізації. Тому держа-

ва має розробити методи вибору таких галузей, що само по собі призводить до викривлення конкурентного середовища всередині країни.

Найвідомішим противником концепції національної конкурентоспроможності є П. Кругман, який у статті “Конкурентоспроможність: небезпечна одержимість”, а потім і в книзі “Поп-інтернаціоналізм”<sup>1</sup> виступив із жорсткою критикою цієї концепції як такої, а також політиків, які використовують її з метою відвернути увагу від реальних причин економічних проблем у США.

Логіка його теорії базується на двох основних аргументах. По-перше, те, що фахівці з вивчення бізнесу називають конкурентоспроможністю, насправді, на думку П. Кругмана, є продуктивністю. Різні дефініції конкурентоспроможності, наведені в першому пункті роботи, вказують на труднощі визначення цієї концепції як такої. Також часто в наукових статтях і доповідях міжнародних інститутів конкурентоспроможність ототожнюється з продуктивністю факторів. Це добре простежується у підході, запропонованому Всесвітнім економічним форумом, тобто прогнозуванні потенціалів зростання. Останні розробки теорії економічного зростання досі вважають продуктивність факторів ключовим показником у довгостроковій перспективі. По-друге, поняття конкурентоспроможності підкреслює важливість протистояння між суб'єктами й таким чином не сприяє коопераційній поведінці. Це суперечить головним висновкам теорії міжнародної торгівлі, де в основу відносин покладено загальні інтереси країн. Зазначене протистояння може стати небезпечним і парадоксальним, якщо акцент буде зроблено саме на суперництві держав у економічних відносинах, з урахуванням розвитку глобалізаційних процесів.

Конкурентоспроможність країни забезпечується за рахунок перелічених груп чинників тільки за умови зростання їхньої продуктивності, що охоплює декілька компонентів: продуктивність базових ресурсів (природних); продуктивність індустріальних чинників (праця, капітал); продуктивність постіндустріальних чинників (інформація, інновації, знання)<sup>2</sup>.

Таким чином, маючи неоднакові погляди на фактори, що визначають рівень конкурентних переваг, представники економічних шкіл

<sup>1</sup> *Krugman P. Pop Internationalism / P. Krugman. – Cambridge, MA : The MIT Press, 1996. – 240 с.*

<sup>2</sup> *Манцуров І. Г. Статистика економічного зростання та конкурентоспроможності країни : монографія / І. Г. Манцуров. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 76.*

висувають різні пропозиції щодо того, які заходи необхідно вживати для зміцнення конкурентоспроможності в межах країни, що є суб'єктом такої конкуренції.

Певна частка істини є в кожній із наведених позицій. У сучасному світовому господарстві наявні й елементи недосконалої конкуренції, що негативно впливають на можливості проникнення національних товарів на світові ринки (теорія пропозиції), і залежність конкурентоспроможності від валютного курсу, який, у свою чергу, пов'язаний із дефіцитом державного бюджету (монетаристи). Водночас вирішальний вплив на конкурентоспроможність справляють такі базові фактори, як ефективність виробництва і державне регулювання ринкових механізмів розподілу ресурсів (структуралісти). Напевне, монетаристи ближче за інших підійшли до істини, якщо розглядати проблему в короткостроковому періоді. Однак структуралісти, найімовірніше, праві в довгостроковому плані стосовно того, що суто ринкові механізми не спрацьовують, коли йдеться про визначення перспективних напрямів науково-технічного прогресу й структурних зрушень в економіці.

Під час нестабільності світової економіки та кризи державних фінансів у багатьох країнах світу особливого значення набуває теорія Й. Шумпетера, який зауважував, що криза (депресія) – це специфічний механізм структурної перебудови економіки, коли нові підприємства витісняють старі, відбувається підготовка до нової хвилі розвитку, який за сутністю вже не буде простим відновленням старого усталеного рівноважного кругообігу<sup>1</sup>. Його теорія економічного розвитку відображена в сучасній економічній політиці європейських країн. Наприклад, такі стратегії розвитку, як “Лісабонська” 2000–2010 рр. та чинна нині “Європа 2020” 2011–2020 рр., передбачають основним рушієм зростання економіки на основі інноваційного розвитку генерування нового знання. Згідно із зазначеною теорією підприємницький прибуток є основним фінансовим джерелом для формування передумов зростання й розвитку. Таким чином, місце формування та отримання прибутку набуває особливої ваги як для компанії, так і для країни її місцезнаходження. Компанія зацікавлена у сприятливих інфраструктурних та економічних умовах ведення бізнесу, держава – у тому, аби бути місцем отримання прибутку для

<sup>1</sup> Шумпетер Й. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер; предисл. В. С. Автономова. – М.: ЭКСМО, 2007. – С. 78. – (Антология экономической мысли).

якомога більшої кількості суб'єктів господарювання. Привабливість країни як місця розташування бізнесу сприяє створенню робочих місць, одержанню фінансового ресурсу у вигляді податків, розвитку інфраструктури, структурній перебудові промислового сектору за рахунок залучення міжнародного капіталу, що є засобом подолання рецесії. Підприємці постійно перебувають у пошуку нових напрямів використання ресурсів, що забезпечать їм отримання прибутку. Для одержання довгострокового прибутку підприємці мають застосовувати новітні технології, що знову на певний період забезпечать монопольні переваги. Прибуток підприємця-новатора – це єдиний спосіб ведення справ у тривалому періоді, а тому він є найсуттєвішим важелем розвитку економіки й структурної перебудови.

Зміна конкурентних переваг, що ґрунтуються на матеріальних ресурсах, на конкурентні переваги, які базуються на нових знаннях і технологіях, котрі, згідно з теорією конкуренції, також є ресурсами, – основа економічної політики країн, що прагнуть забезпечити довгострокове зростання.

Різниця в конкурентоспроможності країни і компанії пов'язана з місцем створення економічної цінності, яку формують тільки підприємства. Держава забезпечує середовище, яке стримує або стимулює їхню діяльність. Вона безпосередньо не генерує економічну додану вартість. Країни конкурують між собою, оскільки прагнуть розширити свою присутність на світовому ринку. Конкуренція країни – це конкуренція законодавств, адміністративних процедур, податків, а також грошових, фінансових, торгових, правових, освітніх, соціальних, екологічних і судових систем. Жорсткий протекціонізм різко знижує економічні й соціальні ефекти конкуренції. Проте, незважаючи на надзвичайно негативний досвід, велика кількість країн дотепер його дотримується. Зокрема, багаті країни реалізують політику жорсткого протекціонізму на ринках чутливих товарів і послуг (продовольство, ПЕК, металургія, сировина, текстиль).

Нові технології, транспортні й комунікаційні можливості різко збільшили мобільність чинників виробництва. Підприємства мають великий вибір майданчиків для розміщення виробництва, наукових лабораторій або складів. За останні 30 років роль держави в залученні інвестицій зросла, про що свідчить незмінно високий рівень політизації конкурентної боротьби. Податкові пільги, субсидії, особливі захисні заходи – все це дискримінує малий бізнес і компанії, котрі

не мають доступу до адміністративного й політичного ресурсу. Глобалізація змушує уряди враховувати імперативи вільного ринку, але вони залишаються потужними власниками, інвесторами та гравцями на ринках. Обсяг коштів, що перерозподіляються чиновниками, розмір активів, які вони контролюють, дорівнюють трильйонам доларів США. Вони значно впливають на характер конкурентної боротьби.

Через стрімкі зміни, що відбуваються в останні десятиліття, уряди Японії, Німеччини, Франції, США вдаються до заходів у межах економічної політики, що сприяють технологічному розвитку та забезпечують формування й тривале збереження конкурентних переваг як національних економік загалом, так і їх окремих галузей шляхом стимулювання інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання та протекціонізму (всупереч ідеології досконалої конкуренції та відкритих ринків).

Отже, можна виокремити два додаткові чинники, що істотно впливають на конкурентоспроможність (як окремого суб'єкта господарювання, так і держави):

- випадкові події, тобто ті, що не можливо контролювати власними ресурсами;
- державна політика.

Роль і місце державних інститутів у забезпеченні конкурентоспроможності не є однозначно визнаними. Стандартний підхід передбачає, що роль влади полягає в гарантуванні оптимальних умов для роботи підприємств, або, інакше кажучи, у створенні інститутів, які дають їм можливість створювати велику додану вартість і бути більш конкурентоспроможними.

Роль державної політики також полягає у виправленні помилок ринку. Тому обґрунтування втручання держави побудовано навколо зовнішніх ефектів економічної діяльності, ринкової сили, інформаційних проблем, що зумовлено необхідністю сприяння науковим дослідженням та розробкам і їх поширенню. Тобто основним завданням держави є розвиток і зміцнення інститутів, котрі сприяють зростанню, однак без прямого втручання у формування доданої вартості.

Держава шляхом реалізації певної політики може впливати на всі види конкурентних переваг, як позитивно, так і негативно. Тому важливо чітко сформулювати пріоритети такої політики. Загальними рекомендаціями є: заохочення розвитку, посилення конкуренції на внутрішньому ринку, стимулювання виробництва інновацій.

Конкурентоспроможність – це набір інститутів, політика, що проводиться країною, і сукупність інших чинників, які визначають рівень продуктивності економіки країни. Від цієї продуктивності залежить подальший розвиток країни: доходи населення, бізнесу й бюджету, дохідність інвестицій і потенціал зростання економіки. Конкурентоспроможніші економіки зростають швидше.

Дослідивши генезис сутності поняття конкурентоспроможності, яке видозмінювалося залежно від рівня розвитку суспільства, ми пропонуємо розглядати конкурентоспроможність національної економіки як економічну категорію, що відображає здатність і можливість домагатися стійкого успіху в процесі створення матеріальних і нематеріальних цінностей, швидко реагувати на стратегічні зміни в зовнішньому конкурентному середовищі й адаптуватися до них при забезпеченні належного балансу довгострокового розвитку держави та зростання рівня життя і соціального добробуту її громадян. Конкурентоспроможність – це здатність і вміння досягати успіху, відтворювати й повторювати його в динамічному глобальному середовищі. Вибір цілей, сфер діяльності та проектів є індивідуальним. Конкурентоспроможність охоплює такі вміння:

- 1) вибирати реалістичну мету, адекватну внутрішнім цінностям і пріоритетам;
- 2) визначати механізми й методики моніторингу процесу її досягнення, модифікації та ліквідації помилок;
- 3) визначати перспективність і реалістичність реалізації ідеї;
- 4) вибирати адекватні засоби й поєднувати їх для досягнення мети і/або реалізації ідеї;
- 5) відтворювати успіх у цій або в інших сферах, гнучко й адекватно адаптуючись до зовнішнього контексту, що динамічно змінюється, і внутрішнього стану.

## **1.2. КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ЯК СКЛАДОВА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ІНСТИТУТІВ**

В українській та зарубіжній економічній літературі не сформувався єдиний загально визнаний підхід до визначення сутності поняття “міжнародна економічна конкуренція”. Водночас виокремлю-

ють два основні напрями міжнародної економічної конкуренції: інституціональну та податкову. Структуру міжнародної економічної конкуренції наведено на рис. 1.3.

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-, макро- та мезоекономічного рівнів, а контрактні відносини охоплюють нормативні, законні та підзаконні акти, формальні й неформальні договори та угоди. Складові інституціонального середовища можна структурувати на глобальному, макроекономічному, мезоекономічному та мікроекономічному рівнях. Кожному рівневі відповідають регулятивні інститути. Наприклад, мезоекономічному – інститут конкуренції, мікроекономічному – інститут державних закупівель<sup>1</sup>.

Під міжнародною економічною конкуренцією до початку ХХІ ст. більшість учених розуміли конкуренцію між державами за обмежені



Рис. 1.3. Структура міжнародної економічної конкуренції

Складено автором.

<sup>1</sup> Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2011. – С. 50–51.

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 у сформованих галузях... Політика уряду... має сприяти здатності фірм країни вступати в нові галузі...”<sup>1</sup>. Проте, на думку Портера, правильна політика уряду, спрямована на посилення національних конкурентних переваг країни, 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<sup>2</sup>. Так, згідно з Ч. Тібу, податкова конкурентоспроможність – невід’ємна частина національних конкурентних переваг, яка має важливе значення для руху основних чинників 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<sup>3</sup>.

Досвід зарубіжних країн у сфері трансформації економічних систем і дослідження вчених у галузі конкурентоспроможності свідчать про важливість проблем податкової конкуренції як складової конкурентоспроможності економічної системи. Розбудова економіки країни та формування економічної системи вищого порядку потребуватимуть формування системи оподаткування та податкової політики, спрямованої на заохочення інвестицій у національну економіку та забезпечення стратегії зростання, у зв’язку з чим необхідні виявлення точок зростання та врахування різних чинників впливу глобального економічного середовища.

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

<sup>1</sup> *Портер М.* Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. Д. Щетинина. – М. : Междунар. отношения, 1993. – С. 668.

<sup>2</sup> Там же. – С. 667.

<sup>3</sup> *Tiebout C.* An Economic Theory of Fiscal Decentralization / C. Tiebout // Public Finances: Needs, Sources and Utilization / NBER. – Princeton : Univ. Press, 1961. – P. 81.



Дж. Д. Вілсон та Д. Е. Відасін 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<sup>1</sup>.

Д. Мітчел зазначає, що “податкова конкуренція існує, коли люди можуть зменшити податковий тягар шляхом переміщення капіталу та/або робочої сили з юрисдикції з 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”<sup>2</sup>. Тобто податкова конкурентоспроможність – частина національних конкурентних переваг: податкова привабливість країни або “голосування ногами”.

Р. Тізер визначає податкову конкуренцію як “використання урядами низьких ефективних податкових ставок для залучення капіталу й ділової активності у свою країну”<sup>3</sup>.

На думку О. І. Погорлецького, сутність податкової конкуренції полягає в суперництві численних фіскальних юрисдикцій за право залучення до національної економіки “глобальних платників податків”

---

<sup>1</sup> *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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bus.umich.edu/otpr/wp2001-11paper.pdf>.*

<sup>2</sup> *Mitchell D. J. Economics of Tax Competition. Harmonization vs. Liberalization / D. J. Mitchell // Adam Smith Institute, Briefing paper. – 2009. – 30 Nov. – 12 p. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.adamsmith.org/research/reports/the-economics-of-tax-competition>.*

<sup>3</sup> *Teather R. Tax Competition How tax havens help the poor / R. Teather // Adam Smith Institute Briefing paper. – 2009. – 2 Dec. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <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. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.concurrencefiscale.ch/papers/IBL-WP-Tax\\_Competition.pdf](http://www.concurrencefiscale.ch/papers/IBL-WP-Tax_Competition.pdf).**

(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<sup>1</sup>.

О. М. Пузін розглядає 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<sup>2</sup>.

Отже, автори наголошують на тому, що конкуренція між країнами відбувається як за мобілізацію фіскальних ресурсів, так і за інвестиції у вузькому значенні шляхом суперництва податкових ставок, а в широкому – через застосування кола податкових інструментів. Слід зауважити, що така позиція зазнала критики, зокрема на Всесвітньому економічному форумі, де наголосили на згубності забезпечення конкурентних переваг лише у сфері оподаткування через податкові ставки.

Складна структура світогосподарського 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<sup>3</sup>.

І. В. Педь визначає міжнародну податкову конкуренцію як “суперництво країн із застосуванням інструментів оподаткування за

---

<sup>1</sup> Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А. И. Погорлецкий. – СПб. : Изд-во С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. – С. 123.

<sup>2</sup> Пузін А. М. Особенности влияния налоговой конкуренции на податный состав налоговой системы : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / А. М. Пузін. – М., 2005. – С. 11.

<sup>3</sup> 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.

мобільні фактори виробництва і мобільну податкову базу, зумовлене неузгодженістю дій країн при встановленні податків та існуванням взаємозалежності податкових систем в умовах міжнародної мобільності виробництва<sup>1</sup>. 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. Тібубу вказував на важливість співвідношення розумних меж податків і рівня громадських благ і послуг, гарантованих платникові податків<sup>2</sup>. 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.

Міжнародна податкова конкуренція та розбудова наднаціональних утворень у вигляді економічних чи політичних союзів тощо визначають 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.

В економічній літературі немає єдиного підходу до класифікації видів і форм податкової конкуренції<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> *Педь І. В.* Податкова конкуренція : монографія / І. В. Педь. – К. : Експерт-Консалтинг, 2009. – С. 205.

<sup>2</sup> *Tiebout C.* An Economic Theory of Fiscal Decentralization / C. Tiebout // Public Finances: Needs, Sources and Utilization / NBER. – Princeton : Univ. Press, 1961. – P. 80.

<sup>3</sup> *Олейнікова А. Г.* Конкурентоспроможність системи оподаткування як складова конкурентоспроможності держави / А. Г. Олейнікова // Пріоритети фінансової політики України на сучасному етапі соціально-економічного розвитку : матер. наук.-практ. конф. (23–24 квіт. 2009 р.). – К. : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2009. – Ч. 1. – С. 29.

Деякі вчені виокремлюють декілька видів податкової конкуренції:

- 1) за критерієм ефективності:
  - економічно ефективну, що має місце, коли блага, отримані платниками податків відповідають розміру податкового тягаря 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<sup>1</sup>.

Форми податкової конкуренції наведено на рис. 1.4.

Класифікація та 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 й кредитно-грошову політику для подолання спаду вироб-

---

<sup>1</sup> Шувалова Е. Б. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-практ. пособие / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2010. – С. 62.

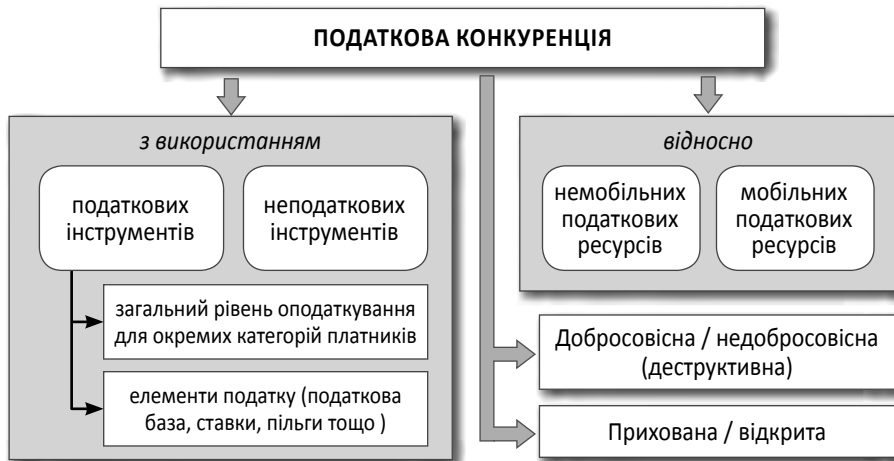


Рис. 1.4. **Форми податкової конкуренції**

Джерело: *Шувалова Е. Б.* Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-практ. пособие / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2010. – С. 62.

- ництва, 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 й 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 й соціальної політики з метою гармонізації інтересів країни та її регіонів;
- забезпечення реалізації національних інтересів країни у світовій економіці, підтримання конкурентоспроможності вітчизняної економіки<sup>1</sup>.

Таким чином, у мінливому глобальному середовищі, яке має ознаки взаємозалежності, державне регулювання може бути ефективним інструментом державної 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.

Т. Єфименко 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<sup>2</sup>.

Тому класифікація 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).

Таким чином, за функціональною структурою виокремлюють податкову конкуренцію за податкові повноваження (вертикальну) та податкову конкуренцію за платника податків (горизонтальну). Вертикальна податкова конкуренція характеризується розподілом повноважних відносин між органами влади (центральні/регіональні/муніципальні тощо) у сфері встановлення й скасування податків та їхніх елементів. Метою такого розподілу є контроль над податковою базою, що формується на певних територіях, яка забезпечуватиме виконання функцій управління та соціальних гарантій. Горизонтальна

<sup>1</sup> Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогноз. – К., 2011. – С. 215.

<sup>2</sup> Там само. – С. 216.

Таблиця 1.2

## Класифікація та визначення податкової конкуренції

Класифікаційна ознака	Форма податкової конкуренції	Визначення
Функціональна структура учасників	Вертикальна (внутрідержавна)	<p>К. Пінто<sup>1</sup>: “виникає між місцевими урядами або установами, наділеними певним рівнем владної автономії, які перебувають на різних рівнях конституційної ієрархії країни”.</p> <p>Н. Клейнер<sup>2</sup>: “податкова конкуренція між різними рівнями урядів у конституційній ієрархії країни”.</p> <p>“Податкова конкуренція між регіонами однієї країни”<sup>3</sup> (Д. Відласін)</p>
	Горизонтальна (міжнародна)	<p>К. Пінто: “виникає між незалежними країнами або урядами, наділеними однаковою або порівнянною владою на міжнародному рівні”.</p> <p>Н. Клейнер: “конкуренція між суверенними юрисдикціями, наприклад, такими як країни – члени ЄС”.</p> <p>“Може також виникати на міжрегіональному рівні в межах однієї країни, коли регіональні або місцеві органи влади наділені певною податковою автономією”.</p> <p>“Податкова конкуренція між урядами окремих держав” (К. Едвардс, К. Стюарт, М. Веб, П. Бручез, С. Шалтетгер)<sup>4</sup></p>
Характер дій учасників	Активна	<p>К. Пінто: “виникає, коли країна запроваджує податкові стимули для покращання економічної ситуації в країні або залучення іноземних інвестицій”.</p> <p>“Свідоме використання фіскальних інструментів як засобу досягнення певних цілей” (С. Ферейра, Р. Варсано, Дж. Афонсо)</p>
	Пасивна	<p>К. Пінто: “передбачає уникнення активної протидії податковій конкуренції”.</p> <p>“Неузгоджені дії урядів у сфері оподаткування, які не мають на меті створення впливу на умови функціонування інших юрисдикцій” (С. Ферейра, Р. Варсано, Дж. Афонсо)<sup>5</sup></p>

Закінчення табл. 1.2

Класифікаційна ознака	Форма податкової конкуренції	Визначення
Характер методів конкуренції	Добросовісна (справедлива)	“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” (М. Рімлер, М. Геурц) <sup>6</sup>
	Недоброросвісна (шкідлива)	“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” (М. Геурц, Ж. Телісмен, А. Ковакс) <sup>7</sup>
Об'єкт конкуренції	За реальну податкову базу	“Процес зменшення країнами податків із метою заохочення реальної господарської діяльності компанії”
	За штучну податкову базу	“Конкуренція за можливість формально звітувати про податкову базу у певній країні без переміщення виробництва, що її створює”

<sup>1</sup> 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](http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html).

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> Wildasin D. Nash Equilibria in Models of Fiscal Competition / D. Wildasin // *Journal of Public Economics*. – 1988. – Vol. 35. – № 2. – P. 229–240.

<sup>4</sup> Stewart K. Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition / K. Stewart, M. Webb // *University of Victoria Working Paper*. – 2003. – EW/P0301. – 46 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://web.uvic.ca/econ/ewp0301.pdf>; *Edwards C. International Tax Competition* / C. Edwards, V. de Rugy // *Economic Freedom of the World: 2002 Annual Report*. – Vancouver, B.C. : Fraser Institute, 2002. – P. 43–58 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cato.org/pubs/efw/efw2002/efw02-ch3.pdf>.

<sup>5</sup> 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.scielo.br/pdf/rep/v25n3/a08v25n3.pdf>.



- <sup>6</sup> *Geurts M.* Tax policy between competition and harmonisation / *M. Geurts, J. Quitzau* // Deutsche Bank Research. EU Monitor. – 2003. – № 4. – P. 9–18; *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.
- <sup>7</sup> *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. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov/press/releases/l1068.htm>; *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.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/commission\\_barrroso/kovacs/speeches/tax\\_harmonisation-competition.pdf](http://ec.europa.eu/commission_barrroso/kovacs/speeches/tax_harmonisation-competition.pdf); *Geurts M.* Tax policy between competition and harmonisation / *M. Geurts, J. Quitzau* // Deutsche Bank Research. EU Monitor. – 2003. – № 4. – P. 9–18.

Складено автором.

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 та ін.

Таку конкуренцію на сьогодні можна поділити на добросовісну та недобросовісну. Перша 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 конкуренція пов'язана з наданням податкових привілеїв нерезидентам і порушенням стандартів оподаткування, прийнятих у провідних країнах. Найчутливішою є недобросовісна конкуренція в розрізі податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб. Вплив недобросовісної податкової конкуренції на податкову політику полягає в поширенні антиофшорного регулювання в податкових системах розвинутих країн за рахунок обмеження операцій з податковими гаванями й регулювання трансфертного ціноутворення. Активне впровадження стандартів ОЕСР з обміну інформацією з податковою метою й обмеження банківської таємниці зумовлене дією ст. 26 Модельної податкової конвенції ОЕСР, а також спеціальними угодами щодо обміну інформацією з офшорними юрисдикціями.

Виокремлені форми наведені на рис. 1.5.

Таким чином, сутність міжнародної податкової конкуренції полягає в суперництві значної кількості податкових юрисдикції за залучення до національної економіки "глобальних платників податків"

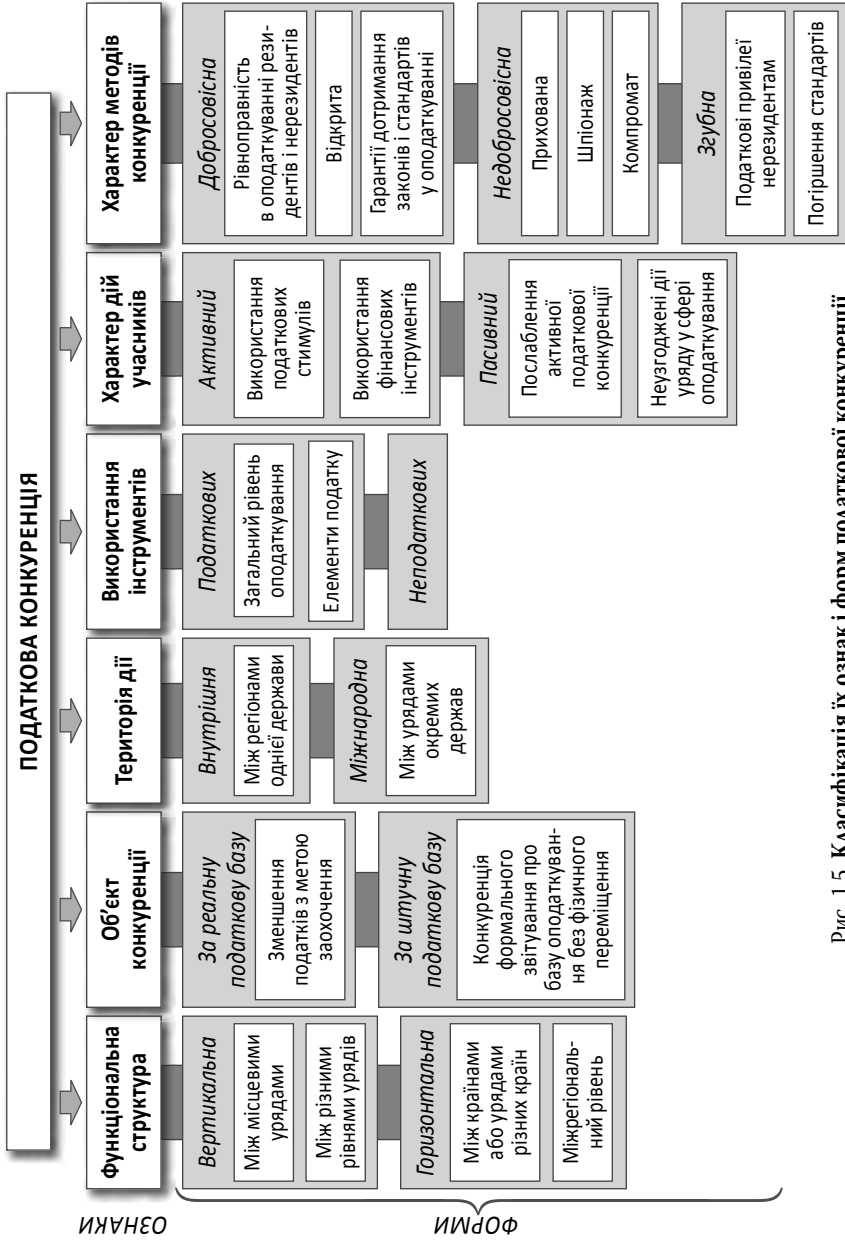


Рис. 1.5. Класифікація їх ознак і форм податкової конкуренції

(як суб'єктів господарювання – резидентів інших країн, так і власних суб'єктів ЗЕД) для того, щоб оподатковувати їхні доходи як від операцій усередині цієї юрисдикції, так і за кордоном (відповідно до принципів резидентства та оподаткування доходів біля джерела їх утворення).

Міжнародна податкова конкуренція 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 оподаткованого прибутку потенційних резидентів (для того, аби претендувати на глобальне оподаткування доходів відповідно до принципу резидентства). Відбувається вплив на національну податкову систему конкретної країни податкової політики, реалізовуваної в інших країнах. 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 два напрями 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 на фіскальній території транснаціональних компаній (ТНК), де кінцевою метою є їх перетворення на власних податкових резидентів, щоб претендувати на оподаткування їхніх глобальних доходів.

Одним із важливих завдань міжнародної податкової конкуренції є стимулювання припливу зарубіжного капіталу в певну суверенну податкову юрисдикцію за рахунок належного режиму адміністрування податків, помірних податкових ставок і сприятливих режимів оподаткування. Капітал, що залучається, при цьому поділяється на:

- прями 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 посилення 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).

Наукові дослідження форм і методів податкової конкуренції засвідчили можливі ризики та деструктивні прояви податкової конкуренції в сучасних умовах, що зумовило необхідність посилення боротьби з ухиленням від сплати податків і механізмами податкового планування й жорсткої антиофшорної політики провідних країн, починаючи з 2008 р.

Прагнення до міждержавної взаємодії для запобігання згубній податковій конкуренції підвищило роль ОЕСР і ЄС [195, с. 49].

Нами встановлено, що досі не склалося чіткого розуміння того, які зміни у сфері податкового й міжбюджетного регулювання в коротко- і довгостроковій перспективі здатні забезпечити стабільне соціально-економічне зростання для більшості вітчизняних регіонів, проте відповідну стратегію мають провідні країни.

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

Таким чином, провідні країни світу в стратегічних планах наголошують не на посиленні конкурентних позицій за певним напрямом, а намагаються комплексно розв'язувати завдання розвитку національної економіки, і результатом конкуренції має бути зростання рівня життя населення з дотриманням міжнародних екологічних стандартів. Конкурентоспроможність країн визначається ретельно обґрунтованою стратегією оптимізації галузевої структури національної економіки з урахуванням довгострокових геоекономічних перспектив.

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 інклюзивного розвитку 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 (знижити 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 зачаткування 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 із ліберальним 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 із 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 адміністру-

вання, 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 вітчизняний (табл. 1.3). Забезпечення конкурентних переваг, зокрема 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 факторів не є вичерпною конкурентною перевагою.

Відходить у минуле твердження, що конкурентоспроможність економіки можна досягнути 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 над-

Таблиця 1.3

**Ставки оподаткування країн світу в 2014 р.**

Країна	Рейтинг Doing Business, категорія “Оподаткування”	Ставка податку на прибуток, %	Ставка податку на додану вартість, %
Швеція	38	22	25
Швейцарія	17	17,92	8
Данія	12	24,5	25
Норвегія	14	27	25
Німеччина	64	29,58	19
Франція	93	33,33	20
Україна	157	18	20
Пакистан	168	34	17

Складено за: Всемирный банк. 2013. «Ведение бизнеса 2014: понимание регулирования деятельности малых и средних предприятий». – Вашингтон: Группа Всемирного банка. DOI: 10.1596/978-0-8213-9615-5. Лицензия: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>.



ходжень 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.

Конкурентні переваги економіки країни забезпечуються лише на засадах комплексного підходу до розвитку, в рамках якого сфері оподаткування належить важливе місце. Дослідження інституційного 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, в 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 “хороша” 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 зміна базового середовища веде до зміни умов оподаткування, що зумовлює виникнення нових формальних і неформальних правил, нових форм взаємодії економічних агентів.

Виразним прикладом деструктивного впливу податків, несумісних з іншими елементами інституційної структури є ПДВ. Цей податок вважається найрозвинутішим у групі податків на споживання й ефективно використовується в багатьох європейських країнах. В Україні його імплементація відбувалася доволі болісно, супроводжуючись досить високими трансакційними витратами з боку як держави, так і

платників податків, а суперечки з приводу того, чи відповідає він завданням економічного розвитку та вітчизняним умовам, тривають досі. Цей вид оподаткування вже пройшов певний етап “підлаштування” як елемент загальної інституціональної конструкції суспільства, але, на жаль, переважно шляхом його “відшліфовування” як інструменту фіктивних операцій та вбудовування в систему тіньової економіки.

Рівновага у сфері оподаткування забезпечується співвідношенням законодавчо-нормативної бази, яка є формальним інститутом, та такими, що діють на практиці, нормами, правилами і стереотипами поведінки, в яких відображаються неформальні норми податкових взаємовідносин.

Інституційні умови забезпечення конкурентоспроможності системи оподаткування, на наш погляд, залежать від таких ключових характеристик:

- законодавчо-нормативна база оподаткування;
- структура та регламентація роботи органів фіскальної служби;
- умови та процедури адміністрування податків;
- методи податкового контролю;
- економічні умови та економічна політика.

Суттєвий взаємний вплив із зазначеними характеристиками інституційного середовища податкової системи має 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 із ними обсяг тіньового сектору економіки, правові та судові інституції тощо. Податкова система не формує вакууму, в якому працюють суб’єкти господарювання, а доповнює сукупність характеристик економічного середовища, що впливають на прийняття рішень цими суб’єктами щодо місця розміщення активів і накопичення прибутків.

### ***Висновки до розділу 1***

У науковій літературі сформувалися різні підходи до визначення сутності поняття “конкуренція”. Більшість науковців вважають, що це індикатор ринку й сила, яка стимулює розвиток суспільства загалом. Це постійна боротьба за переваги, використання знань і ресурсів із метою задоволення як національних й особистих інтересів, так і забезпечення добробуту суспільства. Конкуренція веде до кращого

використання потенціалу й знань та є особливим методом виховання винахідників і підприємців. Стрімкі зміни у глобальному середовищі привели до значних структурних зрушень у компетенціях конкурентів, серед яких головними стали знання, здатність до новаторства, якість людського капіталу.

Склалося декілька основних підходів до розуміння сутності конкурентоспроможності, що зумовлено розвитком різних напрямів сучасної економічної думки, які мають суттєві відмінності в розумінні причин і джерел зміни в конкурентних перевагах. Основними дискусійними питаннями є теоретико-методологічні засади вивчення конкурентоспроможності на рівні країн (макрорівні), доцільність застосування поняття “національна конкурентоспроможність” в економічній науці, виявлення й вивчення ключових національних конкурентних переваг і методологічні можливості їх порівняння між країнами, наукове обґрунтування державної участі в процесі створення та розвитку цих переваг.

Сучасні визначення національної конкурентоспроможності, прийняті низкою офіційних організацій, по суті, узгоджуються з теорією М. Портера, відображаючи новий етап еволюції поняття конкурентної переваги.

Конкурентоспроможність має внутрішню ієрархію, тобто проявляється через взаємодію різних рівнів локалізації – від окремого продукту (послуги) або виробничого процесу до національної економічної системи й світового господарства. Взаємозв'язки між цими рівнями ієрархії мають діалектичний характер: з одного боку, їм властива взаємозумовленість, а з другого – можливість набуття певних якісних характеристик незалежно один від одного. Так, національна конкурентоспроможність багато в чому визначається конкурентоспроможністю окремих компаній усередині країни. У свою чергу, конкурентоспроможна економіка створює додаткові переваги для окремих компаній у вигляді міжнародного престижу, ефективної державної політики і внутрішнього ринку, що постійно розширюється. Проте національна конкурентоспроможність і конкурентоспроможність компаній розвиваються не лише у взаємозв'язку, а й незалежно одна від одної через самостійний вибір суб'єктами відносин варіантів ринкової поведінки і можуть не збігатися.

Маючи неоднакові погляди на фактори, що визначають рівень конкурентних переваг, представники економічних шкіл висувають

різні пропозиції щодо заходів, які необхідно вживати для зміцнення конкурентоспроможності в межах країни, та суб'єктів такої конкуренції. Як показало дослідження, у більшості визначень неодмінною характеристикою конкурентоспроможності країни є високий рівень життя й продуктивності використання чинників виробництва.

Конкурентоспроможність країн почала вивчатися як сфера економічної теорії, у межах якої аналізуються факти й типи політики. Вона покликана забезпечити здатність країни формувати та підтримувати середовище, де створюється цінність підприємствами й підвищується добробут громадян. Суб'єкти є конкурентоспроможними, якщо тривалий час забезпечують конкурентні переваги в умовах діяльності на ринку.

Виявлено й доведено, що все розмаїття конкурентних переваг можна поділити на п'ять основних видів: ресурсні, технологічні, структурні, людський капітал, пов'язані з ефективністю економічної політики держави. Великою мірою конкурентоспроможність залежить від економічної ваги і військової потужності країни, що забезпечують її політичний вплив. Вбудовування у світовий ринок можливе на різних умовах, які визначаються рівнем конкурентоспроможності країни й структурою її конкурентних переваг.

Щодо суб'єкта конкурентної боротьби ці переваги можна також поділити на ендогенні та екзогенні, ті, що залежать і не залежать від волі самого суб'єкта. До екзогенних факторів конкурентних переваг належить інституційна структура, яку утворюють сукупність формальних (законодавчих) і неформальних інститутів, норм взаємодії економічних суб'єктів, а також випадкові події, що позитивно чи негативно впливають на конкурентні позиції суб'єктів (наприклад, відкриття нового родовища корисних копалин, державний переворот або стихійне лихо).

Значущість конкурентних переваг обмежена в часі. У міру поширення й опанування передового досвіду знижується рівень додаткового доходу, який ці переваги здатні забезпечувати. Для збереження досягнутого рівня конкурентоспроможності процес формування переваг має стати безперервним. Причому терміни розроблення й упровадження інновацій повинні відповідати темпам дифузії нововведень. Отже, конкурентоспроможність – це не лише економічне явище, а й процес безперервного пошуку інновацій, удосконалення продуктів, їх виробництва й розподілу.

Уточнено, що ключовими чинниками сучасної, переважно технологічної, конкурентоспроможності є: інвестиції в нову технологію і людський капітал; економічне середовище, сприятливе для виникнення та дифузії нововведень і технологічного розвитку компаній; відкрита система міжнародної торгівлі за умови захисту національних інтересів.

За результатами дослідження теоретико-методичних підходів до визначення сутності поняття конкурентоспроможності встановлено, що конкурентоспроможність країни забезпечується за рахунок відповідних чинників тільки за умови зростання їхньої продуктивності, що охоплює декілька компонентів: продуктивність базових ресурсів (природних); продуктивність індустріальних чинників (праця, капітал); продуктивність постіндустріальних чинників (інформація, інновації, знання).

Конкурентоспроможність передбачає здатність і вміння: 1) встановлювати реалістичну мету, адекватну внутрішнім цінностям і пріоритетам; 2) визначати механізми й методики моніторингу процесу її досягнення, модифікації та ліквідації помилок; 3) визначати перспективність і реалістичність реалізації ідей; 4) вибирати адекватні засоби й сполучати їх для досягнення мети і/або реалізації ідей; 5) відтворювати успіх у певній сфері, гнучко та адекватно адаптуючись до мінливого зовнішнього контексту і внутрішнього стану. Вибір цілей, сфер діяльності та проектів індивідуальний.

Природа конкурентоспроможності багатих і бідних країн різна. Більше того, джерело конкурентоспроможності країни досить точно характеризує етап її 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; висока факторна продуктивність і якість життя; новітні технології, економічне середовище, що породжує технологічне лідерство, і глобальна конкурентна стратегія.

У процесі проведеного дослідження визначено роль та місце державних інститутів у забезпеченні конкурентоспроможності. Стандартний підхід передбачає, що така роль полягає в гарантуванні оптимальних умов для суб'єктів підприємництва, або, інакше кажучи, у формуванні інститутів, які дають їм можливість створювати велику додану вартість і бути більш конкурентоспроможними. Визна-

чення ролі державних інститутів ґрунтується на їхній здатності виправляти помилки ринку. Тому обґрунтування втручання держави побудовано навколо зовнішніх ефектів економічної діяльності, ринкової сили, інформаційних проблем, що зумовлено необхідністю сприяння науковим дослідженням та розробкам і їх поширенню. Тобто основним завданням держави є розвиток і зміцнення інститутів, котрі сприяють зростанню, однак без прямого втручання у формування доданої вартості.

Слід укотре наголосити – конкурують люди. У реальному світі діє тільки людина, а не словесні метафори, концепції, узагальнення. Підручники, будівлі, бренди, ТНК, уряди, країни не можуть конкурувати між собою за визначенням. Вони є цілями, засобами, інструментами й інститутами боротьби конкретних осіб. Коли ми говоримо про конкурентоспроможність країни, то не маємо на увазі, що “країна” діє, що “уряд” робить, а “сектор” експортує. Ми говоримо про здатність політиків, інституційних утворень, інтелектуальної еліти генерувати таке нормативно-правове середовище, створювати такі інститути й правила ігри, які порівняно з аналогічними чинниками в інших країнах:

- а) більше знижують витрати людини, ефективніше нейтралізують ризики при виборі нею мети, ідеї та засобів;
- б) гарантують наявність об’єктивної інформації (у вигляді вільних цін) про переваги й вибір інших людей;
- в) ефективно захищають життя і власність громадян;
- г) сприяють швидкому й справедливому розв’язанню суперечок і конфліктів між громадянами, а також трансферту прав власності при укладенні договорів.

У процесі забезпечення конкурентоспроможності податкових систем виявлено, що останніми роками висувуються дещо протилежні підходи до реалізації міжнародної податкової конкуренції. Перехід до узгодження податкової політики країн та наддержавних утворень зумовлено взаємозалежністю податкових систем і необхідністю бюджетної мобілізації. Нині слід наголошувати на необхідності реалізації узгодженої податкової політики в глобальному середовищі, що стримуватиме прагнення країн до бюджетної мобілізації. В умовах глобалізації системи світогосподарських зв’язків взаємозалежність національних податкових систем зросла настільки, що рішення, ухвалені у сфері оподаткування окремих країн, мають безпосередньо впливають на всіх суб’єктів світової економіки.

Наукові дослідження форм і методів податкової конкуренції засвідчили можливість формування згубної податкової конкуренції. У сучасних умовах виникла необхідність боротьби з ухиленням від сплати податків і механізмами податкового планування, а також реалізації жорсткої антиофшорної політики для обмеження негативного впливу податкової конкуренції. Вплив згубної податкової конкуренції на податкову політику полягає в поширенні антиофшорного регулювання в податкових системах провідних країн за рахунок обмеження операцій із податковими гаванями й регулювання трансфертного ціноутворення.

Провідні країни світу в стратегічних планах наголошують не на посиленні конкурентних позицій за певним напрямом, а намагаються комплексно виконувати завдання розвитку національної економіки, 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 нормами, правилами й стереотипами поведінки, в яких відображаються неформальні норми податкових взаємовідносин. Інституційні умови забезпечення конкурентоспроможності системи оподаткування, на наш погляд, залежать від таких ключових характеристик: законодавчо-нормативна база оподаткування; структура та регламентація роботи органів фіскальної служби; умови й процедури адміністрування податків; методи податкового контролю; економічні умови та економічна політика.

Істотний взаємний вплив із зазначеними характеристиками інституційного середовища податкової системи має тіньовий сектор економіки. Водночас на функціонування та конкурентоспроможність податкової системи суттєво впливають такі зовнішні інституції, як фінансовий сектор, дозвільний та регуляторний режими в країні, пов'язаний із ними обсяг тіньового сектору економіки, правові та судові інституції тощо. Податкова система не формує вакууму, в якому працюють суб'єкти господарювання, а доповнює сукупність характеристик економічного середовища, що впливають на ухвалення рішень суб'єктами господарювання щодо місця розміщення активів та накопичення прибутків.

## Розділ 2

# ЗМІНИ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ У ПРОЦЕСІ ЇХ ФОРМУВАННЯ

### 2.1. ГЕНЕЗИС РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

Податки разом із військовою здобиччю є давнім джерелом утворення державних фінансів, способом добування державою грошей. Історія оподаткування налічує декілька тисячоліть. Проте на перших етапах розвитку податок вважався економічною категорією і тільки порівняно недавно набув правових ознак.

Більшість економістів виокремлюють три основні етапи в розвитку оподаткування.

Перший етап – стародавній світ і середні віки. На цьому етапі податки виникають і відбувається їх становлення. Однією з початкових форм оподаткування була данина з підкорених народів. Податки мали вигляд несистемних платежів, що стягуються в натуральній формі. У міру розвитку товарно-грошових відносин податки набувають грошової форми, розширюються підстави їх стягування. Разом із військовою здобиччю, доменами й регаліями вони стають джерелами доходів для утримання держави<sup>1</sup>.

Приклад розвинутої податкової системи стародавнього світу надає Рим. Саме там за імператора Октавіана Августа з'явився перший загальний грошовий податок – трибут. Були створені й спеціальні фінансові установи для контролю за збиранням податків.

Відомий вислів “гроші не пахнуть”, приписуваний римському імператорові Веспасіану, виник після запровадження в Римі податку на громадські вбиральні, який став відповіддю на критику його введення.

---

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Теоретико-методичні основи формування системи оподаткування як складової конкурентоспроможності держави: монографія / Л. Г. Олейнікова, О. Г. Череп. – Запоріжжя : ЗНУ, 2012. – С. 26.



Для першого етапу розвитку оподаткування характерний погляд на податок як атрибут рабства, неволі та покори, в основі якого – тривала практика оподаткування тільки скорених народів.

У середні віки в Європі не було розвинутих податкових систем. Податки не мали регулярного характеру, стягувалися від випадку до випадку. Наприклад, васали оподатковувалися у випадку взяття в полон свого сюзерена з метою його викупу, а також у разі весілля сина або дочки короля.

На другому етапі, що розпочався наприкінці XVII ст. і тривав до кінця XVIII ст., відбувалися істотні економічні й громадські зміни і, як наслідок, зміни в оподаткуванні. Податки стають головним джерелом доходної частини державних бюджетів<sup>1</sup>.

Виникнення нового громадського класу – буржуазії, здобуття нею влади в більшості європейських країн докорінно змінили податкові системи, принципи їх встановлення й формування. Трансформувалася і погляд на податок: він перестав бути ознакою рабства. Податок стає інститутом, що пов'язує громадянина і державу, показником свободи. Формуються принципи оподаткування, одним з яких є принцип встановлення податку тільки представницькими органами влади – парламентами. Податок набуває ознак, які формують його як правову категорію.

У податкових системах більшості країн Європи впроваджуються подушний і прибутковий податки, а також акцизи.

Третій етап у розвитку оподаткування почався в XIX ст. Кількість податків у податкових системах більшості країн зменшується, зростає роль законодавства при їх встановленні й стягуванні. Після Першої світової війни закладається конструкція сучасної податкової системи. На початку 80-х років XX ст. в усіх провідних індустріальних країнах були проведені масштабні реформи, спрямовані на гармонізацію податкових систем, зокрема в межах ЄС, спрощення структури податків, скорочення податкових пільг і бюджетного дефіциту<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Теоретико-методичні основи формування системи оподаткування як складової конкурентоспроможності держави : монографія / Л. Г. Олейнікова, О. Г. Череп. – Запоріжжя : ЗНУ, 2012. – С. 28.

<sup>2</sup> Олейнікова Л. Г. Інтеграція інформаційних ресурсів державних органів з метою виявлення та припинення господарських операцій у тіньовому секторі економіки / Л. Г. Олейнікова // Трансформаційні процеси в економіці

У процесі розвитку економічної думки сформувалися наукові доктрини, що отримали назву “Податкові теорії”, які стосуються різних аспектів оподаткування. Ті з них, котрі є дослідженнями про суть і природу податків, називають загальними теоріями оподаткування. Головне питання, на котре прагнули відповісти представники науки, полягало в тому, що таке податок і яка його суть.

Більшість теорій отримали назву “теорії обміну”. В основі теорії обміну – погляд на податок як на плату, в обмін на яку суспільство отримує від держави послуги: охорону від зовнішнього ворога, захист від злочинів, доступ до правосуддя, до різних соціальних благ. Ця теорія в тій або іншій формі пронизує всю науку про податки на різних етапах суспільно-історичного розвитку. Її прихильники вважають, що розмір майнових податків має відповідати тому доходу, який платник податків отримує під захистом і охороною держави, а особисті податки повинні бути однаковою подушною податтю.

Згідно з одним із різновидів теорії обміну, атомістичної, представниками якої були Вольтер, Ш. Монтеск’є і відомий англійський філософ Т. Гоббс, податок є платою, що вноситься кожним громадянином за охорону його особистої та майнової безпеки<sup>1</sup>. Податок – це результат договору між громадянами і державою, тому цю теорію називають також теорією суспільного договору між суспільством і нею. Держава зобов’язана надавати суспільству певні послуги, отримавши від нього право на встановлення податків.

За теорією насолоди й зручностей, автором якої був швейцарський економіст Ж. С. де Сисмонді, податок – це ціна, сплачувана громадянином за отримуваним від держави вигоді у вигляді громадського порядку, правосуддя, збереження власності, хороших доріг і народної просвіти<sup>2</sup>.

---

держави та регіонів : матер. VII Міжнар. наук.-практ. конф. (18–19 жовт. 2012 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2012. – С. 262.

<sup>1</sup> *Монтеск’є Ш. А.* Избранные произведения / Ш. А. Монтеск’є ; общ. ред. и вступ. ст. М. П. Баскина. – М. : Гослитиздат, 1955. – С. 432; *Гоббс Т.* Левиафан. Соч. в 2 т. / Т. Гоббс. – М. : Мысль, 1991. – Т. 2. – С. 241. ; *Шкварський М. Є.* Аналіз теоретичних підходів у визначенні сутності податків / М. Є. Шкварський // Наука й економіка. – 2010. – № 3 (19). – С. 61.

<sup>2</sup> *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. – С. 142.

Теорія колективних потреб (Ф. Нітті, А. Вагнер) полягає в погляді на оподаткування, як на зумовлене існуванням держави фінансове джерело, котре сприяє її діяльності із задоволення колективних потреб громадян. Ця теорія підводить обґрунтування під примусовість оподаткування, втручання держави в економіку, виправдовує зростання податків<sup>1</sup>.

Варто згадати й про теорію соціальної зворотності податку, поширену також у соціалістичних державах. Відповідно до неї, зібрані з громадян податки повертаються тим самим особам у вигляді різноманітних послуг.

Протилежною теорії обміну є теорія жертви, згідно з якою податок – це жертва, що здійснюється в інтересах держави (Ф. Мільгаузен, К. Еєберг)<sup>2</sup>. Її прихильником був відомий російський учений-фінансист І. І. Янжул<sup>3</sup>. Ця теорія розглядала податок як примусовий платіж, у її рамках було розроблено вчення про рівність жертв, що відображає справедливість податкового тягря.

Окрім загальних теорій оподаткування, ученими висунуто теорії про вплив податків на економіку, лібералізацію оподаткування, встановлення податків.

Класичною теорією податків названа теорія податкового нейтралітету, розроблена А. Смітом і розвинута Д. Рікардо, Дж. Міллем<sup>4</sup>. Згідно з нею податки мають бути побудовані так, щоб, даючи дохід державі, не впливати негативно на економіку і суспільство. Оподаткування має бути зручним для платника податків, справлятися податки повинні найдешевшим способом.

<sup>1</sup> Фінанси : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : КНЕУ, 2003. – С. 97.

<sup>2</sup> Мильгаузен Ф. Б. Финансовое право : курс лекций / Ф. Б. Мильгаузен. – Литогр. – М., 1865. – 251 с.; Эеберг К. Очерк финансовой науки / К. Эеберг ; пер. под ред. А. Свирищевского. – Ярославль : Тип.-литогр. М. Х. Фальк, 1893. – 298 с.

<sup>3</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – 4-е изд., изм. и доп. – С.-Пб. : Тип. М. Стасюлевича, 1904. – 504 с.

<sup>4</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М., 1993. – Кн. I–III. – С. 175, 176, 179–181; Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения : в 2-х т. / Д. Рикардо. – М. : Зерно, 1910; М.-Л. : Гос. изд., 1929. – 576 с.; Милль С. Дж. Основы политической экономии / С. Дж. Милль : пер. с англ. – М. : Прогресс, 1981. – Т. 3. – 495 с.

Популярною наприкінці XVIII ст. була теорія фіскального договору. У Росії її поділяв О. М. Радищев. Він вважав, що податки ґрунтуються на договорі між суспільством і державою<sup>1</sup>.

Особливо варто відзначити марксистську теорію відмирання податків. У основі всіх марксистських програм перебували положення про ліквідацію приватної власності, перехід до єдиного прибуткового податку, а надалі – повне скасування податків із населення.

До вивчення історії оподаткування зверталися такі відомі дореволюційні історики, як Д. І. Іловайский, М. М. Карамзін, В. О. Ключевський, С. М. Соловйов, І. Г. Прижов, В. Н. Татищев та ін.<sup>2</sup>, а також економісти: Е. Я. Бретель, І. Я. Горлов, В. П. Дяченко, П. І. Лященко, І. Х. Озеров, В. М. Твердохлебов та ін.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Очерки русской культуры XVIII века : в 4 ч. Ч. I / под ред. Б. А. Рыбакова. – М. : Изд-во МГУ, 1985. – 384 с.

<sup>2</sup> *Иловайский Д. И.* История России : в 5 т. Т. 2: Московско-Литовский период или собиратели Руси / Д. И. Иловайский. – 2-е изд. – М. : Типолит. Высоч. утв. Товарищества И. Н. Кушнерев и Ко, 1896. – 528, 75 с.; *Карамзин Н. М.* История государства Российского : в 12 т. Т. 4. Глава I: Великий князь Ярослав II Всеволодович. 1238–1247 / Н. М. Карамзин. – Ростов н/Д : Ростовское книжное издательство, 1989. – 186 с.; *Ключевский В. О.* Русская история. Полный курс лекций в 2-х кн. / В. О. Ключевский ; послесл. и коммент. А. Ф. Смирнова. – М. : Олма-Пресс, 2002. – 799 с.; *Соловьев С. М.* Сочинения : в 18 кн. Кн. 1: История России с древнейших времен, Т. 1–2 / С. М. Соловьев. – М. : Голос, 1993. – 768 с.; *Прижов И. Г.* История кабаков в России в связи с историей русского народа / И. Г. Прижов. – М. : Издание М. О. Вольфа, 1868. – 320 с.; *Татищев В. Н.* История Российская / В. Н. Татищев // Собрание сочинений : в 8 т. Т. 1, ч. 1. – М. ; Л. : Наука, 1962. – 500 с.

<sup>3</sup> *Бретель Э. Я.* Денежное обращение и кредит в капиталистических странах / Э. Я. Бретель. – М. : Финансы, 1973. – 301 с.; *Горлов И. Я.* Теория финансов / И. Я. Горлов. – 2-е изд. – Казань, 1845. – 342 с.; *Дьяченко В. П.* Товарно-денежные отношения и финансы при социализме / В. П. Дьяченко. – М. : Наука, 1974. – 624 с.; *Лященко П. И.* История народного хозяйства СССР : учеб. пособие для вузов : в 3 т. Т. 1: Докапиталистические формации / П. И. Лященко. – М. : ОГИЗ Госполитиздат, 1947. – 664 с.; *Лященко П. И.* История народного хозяйства СССР : в 3 т. Т. 2 : Капитализм / П. И. Лященко. – Изд. 3-е. – М. : Госполитиздат, 1952. – 735 с.; *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М. : ЮриИнфоР-Пресс, 2008. – 624 с.; *Твердохлебов В. Н.* Новые виды городских налогов / В. Н. Твердохлебов. – О. : Техник, 1909. – 307 с.

Крім того, з вітчизняних юридичних видань, що дійшли до нас, хронологічно найранішою є опублікована в Києві у 1624 р. збірка церковного права “Номоканон”, який містить, серед іншого, положення про обов’язкові платежі на користь церков.

У сучасній науці окремі періоди історії оподаткування й податкового права розглядаються в працях відомих вітчизняних і зарубіжних вчених<sup>1</sup>.

На теренах України в епоху середньовіччя були поширені різноманітні обов’язкові платежі. Іноді вони різнилися між собою такою мірою, що тепер часто важко вирішити, чи йдеться про податок як такий у сучасному розумінні, або про збір, орендну плату, штраф, данину, пожертвування. Наочним прикладом є десятина – плата за

---

<sup>1</sup> *Андрущенко В. Л.* Історія оподаткування / В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник, Ф. О. Ярошенко. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.; *Нечай Н. В.* Нариси з історії оподаткування / Н. В. Нечай. – К. : Вісник податкової служби, 2002. – С. 61; *Буланже М.* Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах / М. Буланже // *Налоговый вестник*. – 1999. – № 4. – С. 117; *Налог на прибыль организаций. Профессиональный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации* / под ред. А. В. Брызгалова. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – Екб. : *Налоги и финансовое право*, 2002. – 448 с.; *Зуйков И. С.* Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость / И. С. Зуйков. – М. : *Налоговый вестник*, 2006. – 303 с. – (Приложение к журналу *Налоговый вестник*. – № 5); *Зуйков И. С.* Устранение коллизий сохранит количество судебных разбирательств по налоговым платежам / И. С. Зуйков, Л. В. Зуйкова // *Налоговый вестник*. – 1998. – № 7. – С. 20–22; *Новикова А. И.* Налоговая статистика и прогнозирование налоговой базы регионов / А. И. Новикова, А. Д. Мельник, В. П. Золотарев // *Налоговый Вестник*. – 2000. – № 11. – С. 37; *Парыгина В. А.* *Налоги и налогообложение в схемах и таблицах с комментариями : учеб. пособие* / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. – М. : Эксмо, 2005. – 478 с.; *Спирина Л. В.* *Налоговые проверки : учеб.-практ. пособие* / Л. В. Спирина, В. А. Тимошенко. – 2-е изд. – М. : Экзамен, 2006. – 239 с.; *История государства и права России : учебник* / под ред. Ю. П. Титова. – М., 2003. – 544 с.; *Торопицын И. В.* Взгляды Татищева на налоговую политику Российского государства / И. В. Торопицын // *Налоговый вестник*. – 2000. – № 2. – С. 54–59; *Цимбал Т. Я.* *Правове регулювання податкової системи України : дис. ... канд. юр. наук* / Т. Я. Цимбал : 12.00.07. – Ірпінь, 2007. – 221 с.; *Хайзер К.* Жертва и налог. От античности до современности / К. Хайзер // *Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир*. – М. : Прогресс, 1992. – С. 42–52.

землю, належну феодалові, яка передана селянинові для обробітку. Останній мав віддати 1/10 зібраного врожаю власникові землі<sup>1</sup>.

Вже на той час податки помітно впливали на господарське та соціальне життя суспільства.

По-перше, вони були відносно стабільним джерелом фінансування державних витрат. По-друге, поступовий перехід від натуральних форм стягнення податків до грошових стимулював виробництво надлишків продукції для продажу. Це сприяло розширенню товарно-грошових відносин, поглибленню процесу поділу праці та урбанізації. Таким чином, із самого початку виникнення й розвитку податки не тільки виконували фіскальну функцію, а й відігравали роль додаткового стимулу для розвитку господарства. По-третє, вже в ті часи виникали проблеми, аналогічні сучасним, зумовлені подвійним характером податків – їх об'єктивною необхідністю, з одного боку, і примусовим характером, з другого.

Все пов'язане з примусовим відчуженням власності завжди викликало гострі суперечки та невдоволення з боку тих, кому доводилося платити, і водночас бажання збільшити та впорядкувати платежі з боку тих, хто їх встановлював і стягував.

З другої половини XVI ст. на українських землях була запроваджена польська податкова система у вигляді панщини, натуральних повинностей і грошових платежів на користь феодалів.

Після Української революції середини XVII ст. зібрані податки надходили до козацької військової скарбниці. За військову службу козаків старшини звільнялися від сплати податків, тому скарбниця не могла розраховувати на значні надходження від прямих податків. Велику роль у доходах відігравали митні збори й різні монополії (на тютюн, селітру)<sup>2</sup>.

У другій половині XVII ст., після приєднання Лівобережної України до Росії, натуральні податки були замінені єдиним грошовим подвірним податком, а з 1783 р. – подушним. Цей податок спочатку забезпечував до 50 % доходів російської казни, а наприкінці XIX ст. – перед його скасуванням – менше 10 %<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Все починалось с десятины / пер. с нем. ; общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина. – М. : Прогресс, 1992. – С. 32.

<sup>2</sup> Енциклопедія українознавства. Словникова частина : в 10 т. Т. 6 / гол. ред. В. Кубійович. – Париж ; Нью-Йорк : Молоде Життя, 1970. – С. 2124–2125.

<sup>3</sup> *Витте С. Ю.* Конспект лекцій о Народном и государственном хозяйстве, читанных его Императорскому Высочеству в 1900–1902 гг. / С. Ю. Витте. – СПб. : Тип. Акц. общ. Брокгауз-Эфрон, 1912. – С. 32.

Характеризуючи структуру податків Російської імперії, можна зазначити, що до XVIII ст. перевага віддавалася непрямому оподаткуванню. Така особливість була не випадковою. Ручна праця, що застосовувалася в той час, була низькопродуктивною й не забезпечувала значні доходи фізичних осіб і підприємств, а тому й прямі податки на доходи не відігравали вирішальної ролі в системі державних фінансів. Прямими податками, як і раніше, були так звані податі (основні предмети оподаткування: землі та двори), а з непрямих податків головне значення мали митні та шинкові збори, що у XVII ст., за оцінкою російського історика В. О. Ключевського (1841–1911), становили “...найрідніше джерело, яким живилася московська скарбниця”<sup>1</sup>

На території Західної України, яка з кінця XVIII ст. була приєднана до Австрії, а пізніше перебувала під владою Польщі, Румунії та Чехії, діяли податкові системи тих країн, до складу яких вона входила. Але, як і загалом у Європі, до основних джерел доходів бюджету належали регалії й акцизи<sup>2</sup>.

На сучасному етапі формування податкової системи в Україні головна проблема полягає у встановленні оптимального співвідношення між чинними видами податків. Для забезпечення оптимального оподаткування, крім визнаного в усьому світі системного аналізу наслідків функціонування поєднання прямих і непрямих податків, слід застосувати й накопичений світовий досвід, приділяючи увагу особливостям і регіональним відмінностям України<sup>3</sup> [165, с. 141], а також враховуючи її євроінтеграційні прагнення.

Зважаючи на зазначені обставини, завданням подальшого розгляду є не стільки історичний аналіз процесу розвитку податків і формування податкових систем в Україні та світі, скільки основане на дослідженні комплексу чинників виявлення закономірностей їх еволюції від простого й спочатку примітивного способу отримання

<sup>1</sup> Ключевский В. О. Сочинения : в 9 т. Т. 3: Курс русской истории / В. О. Ключевский ; под ред. В. Л. Янина. – М. : Мысль, 1988. – С. 204.

<sup>2</sup> Енциклопедія українознавства. Словникова частина : в 10 т. Т. 6 / гол. ред. В. Кубійович. – Париж ; Нью-Йорк : Молоде Життя, 1970. – С. 2126–2127.

<sup>3</sup> Олейнікова Л. Г. Необхідність формування відповідального ставлення платників податків до виконання своїх податкових зобов'язань / Л. Г. Олейнікова // Інноваційні ідеї молоді в соціально-економічному розвитку України XXI ст. : тези доп. IV Міжнар. студент. конф., 14–16 квіт. 2011 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2011. – С. 141.

грошових коштів і матеріальних благ для державних потреб до сучасного високотехнологічного інструменту макроекономічного регулювання господарських процесів. Вивчення генезису формування податкових систем дає відповіді на питання щодо подальшого розвитку їх на окремих територіях та ймовірні зміни під впливом глобального середовища.

## 2.2. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Сталий розвиток країн, галузей, механізми стимулювання підприємницької діяльності організацій та фізичних осіб залежать від оподаткування<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Evaluation of social, economic and fiscal impact on incentives of personal taxation in Lithuania / E. Bikas, R. Subačienė, I. Astrauskaitė, G. Keliuonytė-Staniulėnienė // *Journal of Security and Sustainability*. – Vol. 4(1). – P. 79–95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://people.few.eur.nl/vrijburg/Papers/BV\\_IPF2.pdf](http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2014.4.1(7); Bettendorf L. Asymmetric Corporate Tax Competition with Two Tax Instruments / L. Bettendorf, H. Vrijburg [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href=); Bukovetsky S. Assymmetric Tax Competition / S. Bukovetsky // *Journal of Urban Economics*. – 1991. – Vol. 30. – Iss. 2. – P. 167–181; Wildasin D. Nash Equilibria in Models of Fiscal Competition / D. Wildasin // *Journal of Public Economics*. – 1988. – Vol. 35. – Iss. 2. – P. 229–240; Wilson J. Theories of Tax Competition / J. Wilson // *National Tax Journal*. – 1999. – Vol. 52. – P. 269–304; Gordon R. Expenditure Competition / R. Gordon, G. Wilson. – National Bureau of Economic Research Inc., 2002. – 17 p. (Working Paper № 8189) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.econ.ucsd.edu/~rogordon/zoning6.pdf>; Caurkubule Ž. Shadow economy as an obstacle to sustainable Economic development / Ž. Caurkubule, A. Rubanovskis // *Journal of Security and Sustainability*. – 2014. – P. 175–186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [Entrepreneurship and Sustainability Issues. – 2014. – Vol. 1\(3\). – P. 143–150 \[Електронний ресурс\]. – Режим доступу:](http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2014.4.2(6); Kim Y. The effect of the triple helix system and habitat on regional entrepreneurship: Empirical evidence from the US / Y. Kim, W. Kim, T. Yang // <i>Research Policy</i>. – 2012. – Vol. 41. – Iss. 1. – P. 154–166; Giriūnienė G. Public sector's subsidies to business – suitability valuation of labor market support measures / G. Giriūnienė // <i>Entrepreneurship and Sustainability Issues</i>. – Vol. 1(1). – P. 37–44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href=)



Оподаткування має фундаментальне значення для сталого розвитку: воно підтримує основні функції ефективної держави й задає контекст для економічного зростання. Розвиток економіки тісно пов'язаний із 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 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, А. Ханссоном, Д. МакГоуеном і Р. Кнеллером<sup>1</sup>, вказують на те, що високі податки в країні гальмують підприємництво. Таку саму позицію підтримує С. Фольстер<sup>2</sup>, який довів істотне негативне співвідношення між податковим навантаженням і рівнем підприємництва, а також те, що зниження податкового тягаря на 10 в. п. у країні, зумовлює наприклад, збільшення

---

Tax policy and entrepreneurship: empirical evidence from Sweden / Å. Hansson // *Small Business Economics*. – 2012. – Vol. 38(4). – P. 495–513; *Haufler A. Competition for Firms in an Oligopolistic Industry: Do firms or Countries Have to Pay?* / A. Haufler, I. Wooton. – CESifo, 2007. – 33 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epub.ub.unimuenchen.de/1399/1/munichdp-industry.pdf>; *Figurska I. Sustainable entrepreneurship: localization, acquiring and use of knowledge sources in competitive organization* / I. Figurska // *Entrepreneurship and Sustainability*. – 2014. – Vol. 1(4). – P. 210–222 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2014.1.4\(3\)](http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2014.1.4(3)).

<sup>1</sup> *Kim Y. The effect of the triple helix system and habitat on regional entrepreneurship: Empirical evidence from the US* / Y. Kim, W. Kim, T. Yang // *Research Policy*. – 2012. – Vol. 41. – Iss. 1. – P. 154–166; *Hansson Å. Tax policy and entrepreneurship: empirical evidence from Sweden* / Å. Hansson // *Small Business Economics*. – 2012. – Vol. 38(4). – P. 495–513; *McGowan D. Tax Policy and Firm Entry and Exit Dynamics: Evidence from OECD Countries* / D. McGowan, R. Kneller // *Discussion Paper*. – 2012. – Vol. 1. – 40 p.

<sup>2</sup> *Fölster S. Do Lower Taxes Stimulate Self-Employment?* / S. Fölster // *Small Business Economics*. 2002. – Vol. 19 (2). – P. 135–145.

числа підприємців утричі. Однак у світі є достатньо прикладів, коли в країнах встановлено відносно високі ставки податків, що не заважає розвитку суб'єктів господарювання на їх території, скажімо, у Данії чи Швеції. Таким чином, з метою об'єктивного оцінювання будь-якої національної податкової системи щодо стимулювання розвитку економіки та впливу на суб'єктів господарювання слід розглянути її роль у розвитку економіки (табл. 2.1).

“Податкова система, – як зазначають А. Лімер<sup>1</sup>, С. М. Онисько, І. М. Тофан, – це сукупність усіх видів податків і зборів, які справляються в державі”<sup>2</sup>. Таке визначення можна вважати найбільш спрощеним. Воно не містить положень щодо суб'єктів і об'єктів податкових відносин.

Проте В. П. Завгородній вважає, що податкова система містить не тільки перелік (сукупність) податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а й принципи установаження, зміни (скасування) порядку їх нарахування, стягнення та контролю за проведенням таких операцій. Але діяльність із нарахування, стягнення та контролю за операціями платників не належить до системи оподаткування. А положення стосовно включення до податкової системи “організації роботи з їх контролю” відображає намагання віднести до складу податкової системи й діяльність з нарахування, сплати і стягнення податків. Слід звернути також увагу на те, що В. П. Завгородній до складу податкової системи не зараховує суб'єктів податкових відносин та регламентування їхньої діяльності<sup>3</sup>. 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”<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> *Lymer A. The international tax system / A. Lymer, J. Hasseldine // Kluwer academic publishers. – 2002.*

<sup>2</sup> *Онисько С. М. Податкова система : підручник / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина. – Л. : Магнолія Плюс, 2004. – С. 21.*

<sup>3</sup> *Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. М'яковського ; ДНУ “Акад. фін. управління”. – Вид. 2-ге, переробл. й доповн. – К. : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2013. – Т. 2. – 662 с.; т. 3 – 672 с.*

<sup>4</sup> *Завгородній В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине / В. П. Завгородній. – К. : А.С.К., 2003. – 639 с.*

Таблиця 2.1

**Концепції податкової системи**

Автор	Концепція
Т. Єфименко <sup>1</sup>	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 <sup>2</sup>	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. Сінкуньене <sup>3</sup>	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 <sup>4</sup>	Податкова система – це сукупність податків, що існують у країні
А. Міллер, Л. Оатс <sup>5</sup>	Податкова система – це сукупність взаємозалежних податків, які впливають один на одного, характерних для кожної держави та створених для забезпечення виконання завдань, поставлених перед оподаткуванням
П. Баччетта, М. П. Еспіноса <sup>6</sup>	Податкова система – це сукупність окремих податків, які виражають соціальну, економічну та бюджетну політику уряду
Дж. Слемрод, С. Джиллітцер <sup>7</sup>	Податкова система – це сукупність податків, які не тільки визначають ставку оподаткування, чинну в країні, а й виконують функцію перерозподілу серед платників податків

<sup>1</sup> Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогноз. – К., 2011. – 688 с.

<sup>2</sup> Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посібник / А. М. Соколовська. – К. : 2010. – С. 84.

<sup>3</sup> Šinkūnienė K. Mokesčių kultūros vertinimo modelis : Daktaro disertacija / K. Šinkūnienė. – Kaunas, 2010.

<sup>4</sup> Lymer A. The international tax system / A. Lymer, J. Hasseldine // Kluwer academic publishers. – 2002.

<sup>5</sup> Miller A. Principles of international taxation / A. Miller, L. Oats. – A&C Black, 2012. – 649 p.

<sup>6</sup> Bacchetta P. Information sharing and tax competition among governments / P. Bacchetta, M. P. Espinosa // Journal of International Economics. – 1995. – Vol. 39(1). – P. 103–121.

<sup>7</sup> Slemrod J. Tax Systems / J. Slemrod, C. Gillitzer. – MIT Press Books. 2014.

Складено автором.

Л. О. Миргородська 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”<sup>1</sup>. У цьому визначенні автор намагається ввести до складу податкової системи дії, що забезпечують сплату податків, а також проведення контролю за виплатою податків і відповідальність за порушення податкового законодавства. Такий підхід значно розширює зміст цієї системи шляхом віднесення до його складу окремих 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 тлумачення: “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 визначення 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”<sup>2</sup>.

Широке трактування податкової системи наводить Т. Єфименко, котра зазначає, що ця 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<sup>3</sup> та

<sup>1</sup> *Миргородська Л. О.* Фінансові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Л. О. Миргородська. – К. : ЦНА, 2003. – 240 с.

<sup>2</sup> *Соколовська А. М.* Податкова система держави. Теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 29, 33.

<sup>3</sup> *Bacchetta P.* Information sharing and tax competition among governments / P. Bacchetta, M. P. Espinosa // *Journal of International Economics.* – 1995. – Vol. 39(1). – P. 103–121.

Дж. Слемрода, С. Джиллітцер<sup>1</sup>, 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 макрорішення до податку, 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.

Поняття податку різні автори інтерпретують неоднаково. На думку Г. 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<sup>2</sup>, був основою теорії суспільних благ, яка аналізує відмінності між приватними й 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 є три теорії концепції оподаткування, за якими податки – це засоби:

- оплати за послуги, надані урядом;
- податки – це засоби економічної стабілізації;
- 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, актив-

<sup>1</sup> *Slemrod J. Tax Systems / J. Slemrod, C. Gillitzer. – MIT Press Books. 2014.*

<sup>2</sup> *Užubalis G. Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokėstinimo teorijų kritinė analizė) [The purpose and functions of tax law (critical analysis of taxation theories)] : Daktaro disertacija [Doctoral dissertation] / G. Užubalis. – MRU, 2012.*

но розвивали філософію податків Дж. Б'юкенен, Д. Хікс 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 трьох податкових функцій – фіскальної, перерозподілу та регулювання<sup>1</sup>. 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 економіч-

<sup>1</sup> *Bygrave D. W. Entrepreneurship / D. W. Bygrave, A. Zacharakis. – 2nd revised ed. – 2010. – 632 p.*

не 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 потужності 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 показує, що, прийнявши відповідні закони, держава сприятиме 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 і соціальних процесів у державі, підтримувати вигідні галузі економіки, визначати пріоритети економічного розвитку, залучення капіталу, інвестицій, або, навпаки, пригнічувати небажані соціально-економічні тенденції<sup>1</sup>. У цьому контексті регуляторний вплив податків широко використовується урядами різних країн для реалізації конкретної економічної політики і планування певних макроекономічних результатів.

Заслугує 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 стягнення, 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.

<sup>1</sup> *Puzinskaitė E. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. Tax law system and charging principles / E. Puzinskaitė, R. Klišauskas. – 2012, Jurisprudencija [Jurisprudence] 19(2): 675–695.*

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 (мінливість) 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.

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. Ці надходження є власністю держави. Завдання податківців обмежуються проведенням операцій із 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<sup>1</sup>.

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<sup>2</sup> та Дж. Мід<sup>3</sup>, цей інструментарій вказує на те, що кожен податок повинен мати суб'єкт, об'єкт, джерело, одиницю оподаткування, ставку, податкові стимули, метод стягнення та спосіб визначення. 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;

---

<sup>1</sup> Пособие по налоговой политике / под ред. П. Шома. – Вашингтон : МВФ, 1995. – С. 332.

<sup>2</sup> James M. UK Tax System: an Introduction / M. James. – 2<sup>nd</sup> ed. – London : Spiramus Press, 2009. – 156 p.

<sup>3</sup> Meade J. A. Structure and Reform of Direct Taxation / J. A. Meade. – London : Routledge, 2011. – 554 p.

- колізійні правила;
- адміністрування податкової системи<sup>1</sup>.

До колізійних правил належать (у сфері зовнішньоекономічної діяльності) межі та способи здійснення фіскального суверенітету держави. Головним у цьому аспекті є уникнення подвійного оподаткування<sup>2</sup>.

Відомий американський економіст Р. Масгрейв сформулював основні вимоги до раціональної податкової структури:

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;

6) мінімальні витрати на управління податковою системою<sup>3</sup>.

В узагальненому вигляді як найважливіші вимоги для створення оптимальної податкової системи слід розглянути такі<sup>4</sup>:

- розподіл податкового тягаря має бути однаковим, інакше кажучи, кожен повинен вносити свою “справедливу частку” в державні доходи;

---

<sup>1</sup> *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.

<sup>2</sup> *Вовк Т.* Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водянніков, І. Коноваленко. – Х. : Консум, 2004. – С. 21–22.

<sup>3</sup> *Кугаєнко А. А.* Теорія налогообложення / А. А. Кугаєнко, М. П. Белякин. – М. : Вузовская книга, 2000. – С. 56.

<sup>4</sup> *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).

- 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, на яких має ґрунтуватися податкова система будь-якої цивілізованої держави. Тому основним напрямом підвищення ефективності податкових систем як підґрунтя їх удосконалення слід 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<sup>1</sup>.

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<sup>2</sup>. У зв'язку

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

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.

Держава, фіскальні органи, платники та посередники є основними суб'єктами податкових відносин. Складові податкової системи відображено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Структура податкової системи

Джерело: 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.

До суб'єктів оподаткування належать, з одного боку, держава, з другого – платники податків. Останніми 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 та правління державних цільових фондів<sup>1</sup>.

Посередниками є фінансові установи (комерційні банки, страхові компанії, біржі та інші інститути), які забезпечують проведення операцій платників, а також державні казначейства (у країнах, де їх створено). Посередники виконують доручення платників щодо перерахування податків і зборів до відповідних державних фондів, проводять експертне оцінювання активів, що належать до податкової застави, вчиняють дії з продажу майна боржників та ін. В окремих випадках виконання функцій з обслуговування платників у зарубіжних країнах передається недержавним фірмам і навіть приватним особам.

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 ознак належить поділ податків на прями та непрямі. У межах кожної з цих груп формуються певні види оподаткування. Рациональне, найоптимальніше співвідношення між різними видами податків встановлюється в процесі розвитку кожної країни з урахуванням її особливостей<sup>2</sup>.

У межах кожного з видів оподаткування використовують підходи, що передбачають застосування різних форм податків. Так, подат-

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Пропозиції щодо удосконалення класифікації податків / А. Г. Олейнікова // Трансформаційні процеси в економіці держави та регіону : матер. наук.-практ. конф. (13–14 жовт. 2010 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2010. – С. 281.

<sup>2</sup> Олейнікова А. Г. Формування податкової політики в умовах виходу з кризи / А. Г. Олейнікова // Інституційні засади функціонування економіки в умовах трансформації : матер. наук.-практ. конф. (8–10 верес. 2010 р.). – О. : ОНУ ім. Мечникова, 2010. – Ч. 2. – С. 77.

ки на доходи поділяються на податки на доходи фізичних осіб (у деяких країнах – індивідуальні 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 розвитку країни в цілому. Таким чином, оподаткування (крім суто фіскальних мотивів) застосовується з метою регулювання економічних процесів<sup>1</sup>.

Формування податкової системи безпосередньо пов'язане з реалізацією податкової політики.

У наукових працях 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”<sup>2</sup>.

Податкову політику провадять певні суб'єкти, що мають визначені цілі та виконують певні завдання. Її здійснення передбачає активну діяльність суб'єктів податкових відносин, зокрема ініціювання змін та доповнень до складу та порядку проведення операцій з оподаткування. У разі виявлення відхилень від умов податкового законодавства податкова політика повинна 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<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / Л. А. Тарангул, З. С. Варналій та ін. ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – С. 198.

<sup>2</sup> Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко. – К. : Алерта, 2004. – С. 3.

<sup>3</sup> Олейнікова А. Г. Удосконалення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні / А. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – № 10. – С. 49.

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<sup>1</sup>. Так, 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”<sup>2</sup>.

В. Федосов і В. Опарін розглядають податкову політику як державну діяльність. На їхню думку, “податкова політика характеризує діяльність держави у сфері оподаткування – установа видів і співвідношення податків, визначення платників і підходів до них (уніфікований чи диференційований), установа ставок оподаткування, надання податкових пільг тощо”<sup>3</sup>.

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”<sup>4</sup>.

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

<sup>1</sup> Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика / П. В. Цимбал. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2007. – С. 205.

<sup>2</sup> Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Л. О. Миргородська. – К. : ЦНА, 2003. – С. 86–87.

<sup>3</sup> Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовичкін ; за наук. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2002. – С. 24.

<sup>4</sup> 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. – С. 375.

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 діяльності суб'єктів оподаткування, що стосується податкової політики, адже вона передбачає комплекс заходів<sup>1</sup>.

Підсумовуючи викладене, ми пропонуємо комплексний підхід до податкової політики, розглядаючи її як систему взаємопов'язаних встановлених раціональних обсягів податкового потенціалу країни та умов забезпечення його надходжень до державних фондів. Останнє дає змогу регулювати економічний і соціальний розвиток країни з використанням податкових важелів і справедливого розподілу податкового навантаження між різними категоріями платників та формування податкової системи з внесенням змін до її складу<sup>2</sup>.

*Комплексний підхід до податкової політики.* 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 неможливо є реалізація принципів, покладених в основу податкової системи.

Оскільки як обсяги податкового потенціалу, так і податкове регулювання та розподіл податкового навантаження залежать від складу податкової системи, то можна дати таке визначення: податкова політика являє собою діяльність органів державної влади з формування податкової системи та внесення змін до її складу. Основні складові податкової політики відображено на рис. 2.2.

<sup>1</sup> Філон І. В. Податкова система : навч. посіб. для ВНЗ / І. В. Філон, О. В. Олійник. – К. : ЦУЛ, 2006. – С. 129.

<sup>2</sup> Олейнікова А. Г. Необхідність формування конкурентоспроможної податкової системи / А. Г. Олейнікова // Зимові читання, присвячені ідеям проф. П. П. Німчинова, проф. І. В. Малишева (23–24 лют. 2011 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 83; Олейнікова А. Г. Інструменти налагодження партнерських відносин з платниками податків / А. Г. Олейнікова // Сучасні тенденції розвитку менеджменту : матер. міжрегіон. наук. конф. (9 груд. 2010 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2010. – С. 61.





Рис. 2.2. Складові податкової політики

Складено автором.

Податкова політика спрямована на розв'язання багатьох проблем. Найважливішими з них є:

- визначення раціональних обсягів податкових надходжень до державного бюджету та державних цільових фондів (податкового потенціалу);
- розроблення й подання пропозицій щодо створення належних умов для реалізації установленого податкового потенціалу<sup>1</sup>;
- регулювання розвитку окремих галузей, регіонів, підприємств шляхом запровадження податкових преференцій та затвердження їх складу в межах податкової системи країни;
- встановлення та впровадження до складу податкової системи переліку штрафних санкцій із метою обмеження шкідливих виробництв, ухилення від оподаткування та порушення інших положень податкового законодавства<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Мірошниченко О. В. Податкова системи України та її роль у забезпеченні національної економічної безпеки / О. В. Мірошниченко // Острог : нац. ун-т "Острозька академія". Наукові записки. – 2010. – Вип. 13. – С. 35. – (Серія : Економіка).

<sup>2</sup> 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.

Як зазначає у своїх працях Т. Єфименко, податкова політика соціальної держави передбачає: координацію територіальних соціально-економічних інтересів у межах податково-бюджетної системи<sup>1</sup>. Націлена тільки на вилучення з метою наповнення бюджету, вона не може враховувати інтереси одночасно всіх прошарків суспільства, різних суб'єктів оподаткування. Однак зниження податкового навантаження призводить до браку коштів на реалізацію базових завдань держави. Для дотримання соціальної справедливості в єдиному механізмі з вилученням має працювати ефективна перерозподільна складова бюджетної забезпеченості<sup>2</sup>.

До пріоритетів податкової політики в сфері забезпечення економічного зростання можна віднести:

- підтримку розвитку підприємницької діяльності;
- обмеження обсягів тіньової економіки;
- сприяння залученню іноземних інвестицій<sup>3</sup>;
- впровадження заходів з обмеження незаконного та недоцільного (відповідно до інтересів держави) вивезення капіталу;
- повернення (легалізацію) капіталів, вивезених із країни, що не мають кримінального походження<sup>4</sup>.

У сфері соціального розвитку до головних завдань 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;

---

<sup>1</sup> Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2011. – С. 189.

<sup>2</sup> Там само. – С. 206

<sup>3</sup> Інноваційний розвиток підприємств за умов ринку: аналіз та оцінки : монографія / М. П. Войнаренко, А. В. Череп, А. Г. Олейнікова, О. Г. Череп. – Хмельницький : ХНУ, 2010. – С. 149–150.

<sup>4</sup> 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.

- надання податкових пільг окремим групам платників із метою врахування їх особливого статусу або виключної діяльності;
- регулювання нерівності в доходах населення у зв'язку з неоднаковою податкоспроможністю регіонів країни;
- сприяння збільшенню обсягів заощаджень і розвитку інвестиційної діяльності громадян<sup>1</sup>;
- обмеження подвійного оподаткування за операціями із суб'єктами зарубіжних країн<sup>2</sup>.

На думку експертів МВФ, реалізація податкової політики має забезпечуватися податковою адміністрацією. Її пріоритетними напрямками є:

- забезпечення діяльності держави власними неінфляційними методами;
- досягнення цього шляхом примусового вилучення частини коштів у населення;
- зведення до мінімуму викривлень в економіці, що виникають у зв'язку з впливом оподаткування.

Для отримання прогнозованих результатів можуть застосовуватись різноманітні податкові інструменти, стимули, зокрема пільги з оподаткування, створення спеціальних (вільних) економічних зон і територій пріоритетного розвитку, укладання міжнародних угод з уникнення подвійного оподаткування та ін. Водночас до інструментів податкової політики відносять встановлення санкцій та штрафів щодо суб'єктів підприємницької діяльності, котрі завдають шкоду розвитку країни й порушують податкове законодавство<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / А. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 4 (8). – С. 275. – (Економічні науки).

<sup>2</sup> Олейнікова А. Г. Правові інновації реформування податкової системи України / А. 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.

<sup>3</sup> Олейнікова А. Г. Удосконалення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні / А. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – № 10. – С. 53.

Застосовується кілька підходів до реалізації податкової політики. Останніми роками в розвинутих країнах місце кейнсіанської державної фінансової політики, що передбачала проведення активної фіскальної політики, посідала неокласична теорія. У її основі перебувають пропозиції щодо зменшення прямої участі держави в економічних процесах і посиленні непрямого державного впливу. Щодо оподаткування, то воно, на думку неокласиків, має бути нейтральним. Податки не повинні помітно впливати на прийняття ділових рішень, а їх стягнення не може бути вирішальним фактором мотивації підприємницької діяльності. Ставки та порядок сплати податків не мають визначати вибір форм підприємницької діяльності та порядок розподілу доходів, вибір підприємцем галузі діяльності, способів залучення капіталу та ін. Треба, щоб оподаткування впливало визначально на розподіл доходів<sup>1</sup>. Основою державної податкової політики має бути стимулювання заощаджень та інвестицій. Таким чином, за тлумаченням неокласиків, головною функцією податків є не фіскальна, а регулююча. За умови застосування важелів податкової політики зростають стимули до праці, відбувається розвиток підприємницької діяльності, збільшуються обсяги споживання, вони впливають на ціноутворення, розвиток тіньової економіки та ін.<sup>2</sup>

Така позиція неокласиків стала домінувати з розвитком міждержавних об'єднань, посиленням глобалізації економіки та вдосконаленням технічних засобів здійснення фінансових операцій. З метою уникнення недобросовісної конкуренції на рівні податкових систем головна увага урядів була зосереджена переважно саме на впровадженні податкової політики, основаної на низці конкурентних переваг. Проте розвиток та активна розбудова наднаціональних об'єднань і їх тісна економічна інтеграція зумовили необхідність формування нейтральної податкової політики в країнах-членах із метою уникнення явної конкуренції та обмеження її непродуктивного впливу всередині об'єднання.

З урахуванням проведеного дослідження, на нашу думку, застосування таких принципів податкової політики доцільне за наявності

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Напрями підвищення конкурентоспроможності національної системи оподаткування / А. Г. Олейнікова // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. пр. – К., 2010. – № 12 (115). – С. 6.

<sup>2</sup> Олейнікова А. Г. Інноваційний розвиток як мотив детінізації економіки / А. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 38.

розвинутої ринкової економіки. Щодо перехідних етапів, особливо для країн із трансформаційною економікою та країн, що розвиваються, то податкова політика повинна бути активнішою й більш виваженою. Зокрема, в умовах перехідного періоду до ринкової економіки, коли помітно скорочуються обсяги ВВП, зростає безробіття та різко знижується життєвий рівень населення першочерговою проблемою стає фінансування соціальних програм. Податкова політика не може бути також нейтральною до проведення структурної перебудови економіки та сприяння залученню іноземних інвестицій. Важлива роль їй належить і в проведенні приватизації державного майна<sup>1</sup>. В умовах глобального ринку й міжнародної податкової конкуренції забезпечення конкурентоспроможності податкової системи без інструментів недобросовісної конкуренції можливе лише за рахунок інших інструментів та механізмів, передбачених податковою політикою.

У процесі реалізації податкової політики використовуються різні інструменти. Застосування окремих із них має наслідком недобросовісну конкуренцію, інших – формування конкурентних переваг, що не спричиняють негативних наслідків у конкурентному середовищі. До найпоширеніших інструментів податкової політики належать:

- податкові канікули;
- спеціальні зони;
- інвестиційний податковий кредит;
- податкова знижка;
- податкові субсидії, пільги;
- податкові санкції;
- зміна податкових ставок;
- прискорена амортизація;
- зниження податкової ставки;
- звільнення від сплати певних податків.

Безумовно, є обставини, за яких застосовуються ті чи інші інструменти, проте аргументи на користь більшої їх частини можуть бути предметом дискусії.

У будь-якій державі створені суспільством фінансові ресурси перерозподіляються переважно податковими методами і в подальшому централізуються у державних та муніципальних бюджетних і по-

---

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Інноваційний розвиток як мотив детінізації економіки / А. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 40.

забюджетних фондах. Відповідна управлінська структура податкової системи повинна мати можливість впливати на величину джерел фінансових ресурсів, необхідних для виконання державних функцій.

Оскільки податкова система – це не лише податки та їхні ставки, а комплекс взаємовідносин у сфері оподаткування, то основні конкурентні переваги, на нашу думку, мають бути сформовані за рахунок:

- найбільш раціонального співвідношення між видами податків;
- зручних умов сплати та адміністрування податків;
- прозорих і справедливих систем контролю за оподаткуванням;
- дотримання законних прав та інтересів платників податків;
- зрозумілих взаємозв'язків між усіма суб'єктами оподаткування;
- виваженого застосування податкових стимулів.

Формування конкурентних переваг податкової системи на основі зваженого підходу до умов оподаткування та інструментів адміністрування, зручності ведення бізнесу на певній території й реалістичних регуляторних і адміністративних правил не призведе до виникнення недобросовісної податкової конкуренції. При цьому реагування на глобальні та регіональні тенденції в оподаткуванні лише сприятимуть якості податкової системи і забезпечуватимуть реалізацію виваженої податкової політики щодо суб'єктів господарювання.

### **2.3. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ**

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 і відрахувань на соціальне страхування. Останніми роками країни – члени ЄС збільшили загальний обсяг податкових надходжень. Показник відношення обсягу податків до ВВП по ЄС-28 у 2012 р. дорівнював 39,4 % ВВП<sup>1</sup>, у 2015 р. – 39,03 %, тоді як по ЄС-18 цей показник у 2012 р. становив 40,4 %. Переважає непряме оподаткування – 13,49 % (ПДВ та акцизи, що справляються як з юридичних, так і з фізичних осіб), тоді як пря-

---

<sup>1</sup> Taxation trends in the European Union. Labour taxes remain major source of tax revenue // Eurostat. Newsrelease. – 2014. – 16 June [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2014/pr\\_92-2014\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/pr_92-2014_en.pdf).

мі податки (12,84 %) і соціальні внески (12,31 %) мають меншу частку у надходженнях<sup>1</sup>. Серед провідних неєвропейських членів ОЕСР частка податків у ВВП переважно є нижчою. Наприклад, в Україні частка податкових надходжень у ВВП менша за показник по ЄС: 24,4 % у 2013 р. та 23,5 % у 2014 р.<sup>2</sup>

Загальні тенденції розвитку оподаткування в країнах ЄС характеризуються:

- збільшення частки непрямого оподаткування;
- зниженням ставок податку на прибуток ;
- розширенням бази оподаткування податком на прибуток корпорацій, як правило, шляхом застосування норм амортизації та вдосконалення адміністрування податків, зміни в правилах оподаткування, застосування заходів із поліпшення виконання податкового законодавства, що звужують можливості для шахрайства, а також скасування певних пільг;
- посиленням ролі збереження довкілля та збільшення екологічних податків;
- зміцненням ролі та впливу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (застосування в країнах ЄС адаптоване до вимог національних податкових законодавств);
- 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 антиофшорної політики.

Розвинуті країни мають високий рівень доходів на одну особу. Завдяки вагомим надходженням до бюджету ці держави в змозі краще фінансувати розвиток людського капіталу й технологій, а отже, посилювати міжнародні конкурентні позиції. В Україні ВВП на одну

---

<sup>1</sup> Tax Reforms in EU Member States 2015 – Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability / European Commission. – 2015. – Р. 17–18, 106–107 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/eip/pdf/ip008\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eip/pdf/ip008_en.pdf).

<sup>2</sup> Доходи бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://costua.com>.

особу, за методологією МВФ є порівняно низьким (3082,5 дол. США), тоді як, наприклад, у Польщі – 14 422 дол. США, а середній показник по світу – 11 200 дол. США<sup>1</sup>. Це негативно впливає на рівень конкурентоспроможності нашої країни, адже населення порівняно велике (понад 40 млн осіб), а економічний внесок у світовий ВВП є незначним. У 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 із 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 менший. Особливо значними є наслідки податкового тиску для виробничого сектору. Вважається, що 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<sup>2</sup>.

До ключових характеристик 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 із державним регулюванням. Метою моніторингу була оцінка результатів реформи з регулювання економіки. Моніторинг проводився в шість етапів упродовж п'яти років і

<sup>1</sup> World bank. GDP per capita (current US). Access mode:<http://data.worldbank.org/indicator/ny.gdp.pcap.cd>

<sup>2</sup> *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.



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)<sup>1</sup>. Це є свідченням того, що конкуренція у сфері оподаткування є не єдиним фактором впливу на поведінку економічних суб'єктів, які зважають не лише на податкові ставки, а й на загальні умови оподаткування в податковій системі. Попри 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 зіставними за базовими умовами. Такі дослідження сприяють виявленню слабких ланцюгів при проведенні реформ, удосконаленню адміністративного регулювання умов підприємницької діяльності та спрямовані на покращання конкурентоспроможності бізнес-середовища країни<sup>2</sup>.

У сучасних умовах розвиток економіки України підтримується, переважно, за рахунок екстенсивних механізмів, ресурс яких майже вичерпано. А екстремальні обставини економічної діяльності в умовах збройного конфлікту 2014–2015 рр. та зовнішньої агресії створюють необхідність докорінних змін в економіці, метою яких є не лише економічний розвиток, а й набуття інноваційної природи як основи стійкого економічного зростання, зміна моделі розвитку країни та значна структурна перебудова промислового комплексу. Одним із найефективніших засобів державної підтримки інноваційної діяльності під-

---

<sup>1</sup> Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика : навч. посіб. / Т. Ф. Куценко. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 347.

<sup>2</sup> 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).

приємств вважається застосування податкових важелів регулювання господарської діяльності, ступінь розвинутості та ефективності яких може розглядатися як конкурентна перевага національної податкової системи. Проте євроінтеграційні прагнення України передбачають обережне використання податкових стимулів.

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. 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 з 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 фінансових та економічних криз зробили такі відомі економісти, як Ж. Сисмонді, Д. Рікардо, К. Маркс, Й. Шумпетер, М. Кондратьєв, Дж. Кейнс, М. Туган-Барановський та інші, довівши, що кризи є невід'ємною складовою ринкової економіки<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> 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.; Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения : в 2-х т. / Д. Рикардо. – М.: Зерно, 1910; М.-Л. : Гос. изд., 1929. – 576 с.; 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.; Шумпетер Й. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер ; предисл. В. С. Автономова. – М. : ЭКСМО, 2007. – 864 с. – (Антология экономической мысли);

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 із 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 такого регулювання залежить від наявної податкової системи і можливості її реформування<sup>1</sup>.

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<sup>2</sup> дає

---

*Кондратьев Н. Д.* Проблемы экономической динамики / Н. Д. Кондратьев. – М. : Экономика, 1989. – 173 с.; *Кейнс Дж. М.* Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Гелиос АРВ, 1999. – 620 с.; *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.

<sup>1</sup> *Кейнс Дж. М.* Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Гелиос АРВ, 1999. – 620 с.

<sup>2</sup> *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М., 1993. – Кн. I–III. – С. 175, 176, 179–181; *Миль С. Дж.* Основы политической экономии / С. Дж. Миль : пер. с англ. – М. : Прогресс, 1981. – Т. 3. – 495 с.; 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.; *Эберг К.* Очерк финансовой науки / К. Эберг ; пер. под ред. А. Смиршевского. – Ярославль : Тип.-литогр. М. Х. Фальк, 1893. – 298 с.; *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.; *Десятнюк О. М.* Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : монографія / О. М. Десятнюк. – Т. : ТНЕУ, 2009. – 312 с.; *Василик О. Д.* Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – К. : Поліграфкнига, 2004. – 478 с.; Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.; *Іванов Ю. Б.* Реформування податкових систем: нова якість обговорення / Ю. Б. Иванов, І. А. Майбуров, Л. І. Гончаренко // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 114–124; Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник,

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. 2.3).

Отже, розглядаючи етапи формування податкової системи України, варто звернути увагу не лише на еволюцію порядку оподаткування, а й на інші її компоненти, зокрема на розвиток його інституційної підсистеми. Так, із розвитком податкових відносин та формуванням культури оподаткування у пострадянський період, із набуттям незалежності, крім платників та органів державної влади в особі фіскального відомства, стали виокремлювати таких суб'єктів податкових відносин, як посередники й органи судової влади і примусового стягнення податкового боргу. Відбувалися також зміни у формах розрахунків, складових податкової системи, принципах оподаткування.

Принципи оподаткування наведені на рис. 2.4.

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<sup>1</sup>.

Принципи оподаткування, вперше сформульовані А. Смітом у праці “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<sup>2</sup>. Вони давно вийшли за межі визначені

---

Л. А. Тарангул, З. С. Варналій та ін. ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.; *Налоги и налогообложение* / под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2003. – 576 с.; *Ушак Н. В.* Теория и история налогообложения : учебн. пособие / Н. В. Ушак. – М. : Конрус, 2009. – 336 с.

<sup>1</sup> *Олейнікова А. Г.* Проблеми податкової системи України / А. 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.

<sup>2</sup> *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М., 1993. – Кн. I–III. – С. 180.

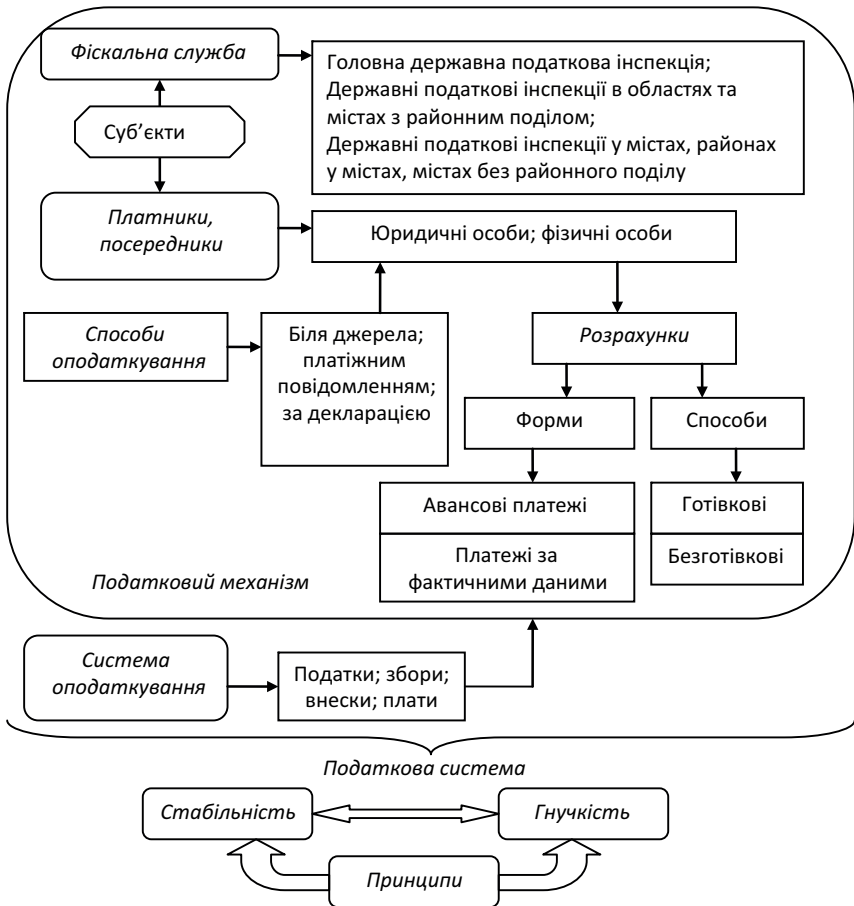


Рис. 2.3. Взаємодія складових податкової системи

Складено автором.

А. Смітом, та зазнали змін, зумовлених подальшим розвитком економічної думки, процесами глобалізації у світовій економіці та трансформацією систем управління, що відбуваються останнім часом. Системність принципів є основою побудови податкової системи, що відповідає вимогам ефективного управління державними фінансами.



Рис. 2.4. Комплексна система принципів оподаткування

Джерело: Соколовская А. М. Теория налогообложения. Продвинутой курс / А. М. Соколовская, И. А. Майбуров,. – М. : Юнити-Дана, 2011. – С. 241.

Вимога системності полягає в тому, що всі податки мають бути взаємопов'язаними, органічно доповнювати один одного, не суперечити системі оподаткування загалом та окремим її 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 й 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 держави<sup>1</sup>.

Таким чином, визначення принципів оподаткування було і залишається предметом пошуків учених і практиків протягом усього періоду існування податків. Незважаючи на відмінності, які супроводжували цей процес, і, передусім, прихильність їх авторів до теорій щодо ролі держави та податків, виокремлюють загально визнані принципи:

- рівень податкової ставки має встановлюватися з урахуванням можливостей платника податків, тобто рівня його доходів (дохід, що залишається після сплати податків, повинен забезпечувати йому нормальний розвиток);
- необхідно докладати зусиль, щоб оподаткування доходів мало одноразовий характер (багаторазове обкладання доходів або капіталу неприпустиме);
- податки повинні бути обов'язковими (податкова система не має залишати сумнівів у платника податків щодо неминучості платежу);
- процедури розрахунку і сплати податків повинні бути простими, зрозумілими та зручними для платників податків і економічними для установ, котрі збирають податки (слід прагнути до мінімізації витрат на стягування податків).

Основоположною базою побудови податкової системи є обсяг бюджетних видатків. Податки – не самоціль, а засіб для виконання державою своїх функцій, тому з цих позицій вони є похідними від державних витрат. Податкова система – продукт податкового законодавства. Вона створюється внаслідок ухвалення законодавчих актів, що закріплюють як певні принципові положення, так і види податків, порядок обчислення і стягнення кожного з них, обов'язковий для всіх суб'єктів оподаткування.

Податкова система являє собою сукупність різних видів податків, котрі визначаються з метою реалізації певних принципів, тому вона характеризується, насамперед, структурою податків. Державна по-

<sup>1</sup> Податкова система України : підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. ; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – С. 172.

даткова політика втілюється у певній структурі податків, яка змінюється під впливом економічних, соціальних і політичних чинників.

Учені приділяли неабияку увагу розробленню раціональної податкової структури. Відомий американський економіст Р. Масгрейв сформулював головні вимоги до такої структури:

- 1) розподіл податкового тягаря повинен бути рівномірним: кожен платить свою “справедливу частку”;
- 2) мінімальний тиск на економічні рішення; будь-яке державне втручання, пов’язане з “надмірним оподаткуванням”, необхідно мінімізувати;
- 3) якщо перед податковою політикою поставлені інші цілі, наприклад, заохочення і субсидування інвестицій, потрібно звести до мінімуму можливе порушення рівноваги між соціальною справедливістю й економічною ефективністю;
- 4) важливе значення має сприяння стабілізації економіки й економічному зростанню;
- 5) оподаткування має бути зрозумілим для платника податків, а управління ним – справедливим, ґрунтуватися на законах;
- 6) витрати на управління податковою системою повинні бути мінімальними<sup>1</sup>.

Сучасним податковим системам властива доволі складна структура, що поєднує різноманітні види податків, які дають змогу враховувати і майнове положення платників, і одержувані ними доходи. Розмаїття форм податків пов’язане з прагненням взяти до уваги відмінності у платоспроможності платників податків, зробити оподаткування загалом психологічно легшим, відобразити різноманітність форм доходів, впливати на споживання і нагромадження.

Зазвичай у податкових системах різних країн використовуються такі податки та обов’язкові платежі:

- прибутковий податок із доходів фізичних осіб;
- відрахування на соціальне страхування;
- податок на прибуток підприємств (корпорацій);
- податок на додану вартість;
- податки на майно (землю, нерухоме майно, грошовий капітал – у вигляді процентів за банківськими депозитами й облігаціями).

---

<sup>1</sup> *Musgrave R. A. Essays in Fiscal Federalism / R. A. Musgrave. – Washington : Brookings Institution, 1965. – P. 175.*



Податкова система повинна забезпечувати раціональний перерозподіл частини створюваного ВВП і бути ефективним інструментом державної економічної політики, не допускати індивідуального підходу до окремих груп платників податків при встановленні податкових ставок і застосуванні податкових пільг, а податки можуть використовуватися як фінансові регулятори з метою визначення оптимального співвідношення між доходами роботодавців і найманих робітників, між засобами, що спрямовуються на споживання та нагромадження<sup>1</sup>. Оподаткування має бути достатньо універсальним, забезпечувати однакові вимоги й підхід до платників, з одного боку, і розумну диференціацію ставок і використання податкових пільг – з другого<sup>2</sup>.

Важливим є забезпечення стабільності оподаткування, ставки податків не повинні змінюватися протягом доволі тривалого періоду. Водночас податкова система має бути адекватною конкретним етапам економічного розвитку країни, що досягається шляхом проведення відповідних реформ<sup>3</sup>.

В Україні податкова система включає податки, наведені в додатку А.

Після вивчення вітчизняного фіскального законодавства процес становлення податкової системи нашої держави можна структурувати за двома блоками залежно від спрямованості заходів реформування<sup>4</sup>:

1. Зміни в організаційній структурі:

– 1991 р. започатковано українську систему оподаткування, закріплено її принципи, податки (податки, збори та інші

---

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Стримуючі чинники євроінтеграції України / Л. Г. Олейнікова, К. І. Бобришева // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 4 (21). – С. 62.

<sup>2</sup> Теорія фінансів / П. І. Юхименко, В. М. Федосов, Л. А. Лазебник та ін. ; за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : ЦУЛ, 2010. – С. 142.

<sup>3</sup> Oleynikova L. G. Foreign experience of application of indirect methods of control over taxpayers' incomes and expenditures / L. G. Oleynikova // World financial markets in time of euro debt crisis ; sci. ed. M. Kral, J. Slepecky, S. Zarić. – Belgrade, Serbia ; Kosice, Slovakia : Kniharstvo Georg, Zilina, 2013. – P. 87.

<sup>4</sup> Олейнікова Л. Г. Пропозиції щодо реформування податкової служби України / Л. Г. Олейнікова // Проблеми економіки та управління у промислових регіонах : матер. IV міжрегіон. наук.-практ. конф. (27–28 трав. 2011 р.). – Запоріжжя : ЗНТУ, 2011. – С. 306.

- обов'язкові платежі), а також права, обов'язки і відповідальність платників<sup>1</sup>;
- 1992 р. – податкові платежі регламентуються декретами Кабінету Міністрів України. Валовий прибуток підприємства оподатковується на рівні 30 %, передбачені пільги для інвестиційно-інноваційної діяльності<sup>2</sup>. Ставку ПДВ встановлено на рівні 28 %<sup>3</sup>. Ставка прибуткового податку з громадян дорівнювала 30 % у 1991–1992 рр., а мінімальна – 13 % у 1991 р. та 12 % у 1992 р.;
  - 1993 р. – остаточно узаконено систему місцевих податків і зборів. Ставку ПДВ спочатку знижено до 20 %<sup>4</sup>, проте згодом підвищено до 28 %<sup>5</sup>. Ставки прибуткового податку з громадян декілька разів переглядалися, внаслідок чого максимальну ставку було підвищено до 60 % (з 1 червня 1993 р.) і до 90 % (1 грудня 1993 р.). При цьому мінімальна ставка податку знизилась до 10 %, до наявних податків було додано податок на промисел;
  - 1994 р. – об'єктом оподаткування визначено балансовий прибуток платника податку, ставка затверджена на рівні 30 %<sup>6</sup>. Відбулося зниження ставки ПДВ до 20 %<sup>7</sup>. Запроваджено марки

<sup>1</sup> Про систему оподаткування : закон Української РСР від 25.06.1991 № 1251-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3904-12>. – (втратив чинність).

<sup>2</sup> Про податок на прибуток підприємств і організацій : декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92 // Ліга:Закон [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KMD92012.html](http://www.search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KMD92012.html). – (втратив чинність).

<sup>3</sup> Про податок на додану вартість : закон України від 20.12.1991 № 2007-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2007-12>. – (дію зупинено).

<sup>4</sup> Про податок на додану вартість : декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/14-92>. – (втратив чинність).

<sup>5</sup> Про Державний бюджет України на 1993 рік : закон України від 09.04.1993 № 3091-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3091-12>.

<sup>6</sup> Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0&ed=19941228>. – (втратив чинність).

<sup>7</sup> Про Державний бюджет на 1994 рік : закон України від 01.02.1994 № 3898-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 20. – Ст. 120.

- акцизного збору для контролю за виробництвом і реалізацією алкогольних та тютюнових виробів;
- 1997 р. – проведено чітке розмежування загальнодержавних та місцевих податків і зборів<sup>1</sup>. Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств стає прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань<sup>2</sup>;
  - 1998 р. – запроваджено альтернативні системи оподаткування – єдиний податок та фіксований сільськогосподарський податок<sup>3</sup>;
  - 2003 р. – запроваджено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб – 13 %, застосування податкового кредиту, податкові соціальні пільги, новий порядок перерахування податку до бюджету<sup>4</sup>;
  - 2004 р. – зменшено ставку податку на прибуток підприємств до 25 %<sup>5</sup>;
  - 2008 р. – з метою скорочення обсягів вилучення коштів з обороту суб'єктів підприємницької діяльності ухвалено низку заходів щодо своєчасного відшкодування ПДВ<sup>6</sup>;

<sup>1</sup> Про зміни до Закону України “Про систему оподаткування” : закон України від 19.04.1997 № 221/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.nhla.gov.ua/cgi-bin/Vlatt^mairLcgi?nreg=221%2F97%E2%F0>. – (втратив чинність).

<sup>2</sup> Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” : закон України від 22.05.1997 № 283/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 181. – (втратив чинність).

<sup>3</sup> Про фіксований сільськогосподарський податок : закон України від 17.12.1998 № 320-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 5–6. – Ст. 39. – (втратив чинність); Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – 7 лип. (дію припинено).

<sup>4</sup> Про податок з доходів фізичних осіб : закон України від 22.05.2003 № 889 IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308. – (втратив чинність).

<sup>5</sup> Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” : закон України від 01.07.2004 № 1957-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 52. – Ст. 563. – (втратив чинність).

<sup>6</sup> Про заходи щодо забезпечення своєчасною відшкодування податку на додану вартість : розпорядження Кабінету Міністрів України від 02.04.2008 № 562-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.gov.ua/doc/?uid=1095.3092.0>.

- 2010 р. – відбулася кодифікація податкового законодавства, скасовано малоефективні податкові форми<sup>1</sup> (скасовано 19 загальнодержавних та місцевих податків і зборів);
- 2012 р. – впроваджено контроль за трансфертним ціноутворенням за принципом “витягнутої руки”;
- 2013 р. – змінено кількість груп платників єдиного податку до шести та розширено коло платників;
- 2014 р. – скорочено кількість податків і зборів, а саме трансформовані або скасовані: фіксований сільськогосподарський податок, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності розділу XIV “Спеціальні податкові режими” виключені на підставі Закону; збір за користування радіочастотним ресурсом України, збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів виключені на підставі Закону; зменшено кількість груп платників податків єдиного податку<sup>2</sup>.

## 2. Зміни в інституційній структурі:

- 1990 р. – утворено Податкову службу України у складі Міністерства фінансів<sup>3</sup>. Законодавчо закріплено статус, функції та правові засади діяльності податкової служби в Україні<sup>4</sup>;
- 1993 р. – удосконалено структуру податкових органів та методи контролю<sup>5</sup>;

<sup>1</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи № 71-VIII від 28.12.2014. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 7-8, № 9.

<sup>3</sup> Про створення державної податкової служби в Українській РСР : постанова Ради Міністрів України від 12.04.1990 № 74 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=74-90-%EF>. – (Втратив чинність).

<sup>4</sup> Про державну податкову службу в Україні : закон України від 04.12.1990 № 509-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=509-12>.

<sup>5</sup> Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про державну податкову службу в Україні” : закон України від 24.12.1993 № 3813-XII

- 1994 р. – запроваджено автоматизований банк даних для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб<sup>1</sup>;
- 1996 р. – вихід Державної податкової адміністрації зі складу Міністерства фінансів України і набуття статусу самостійного органу виконавчої влади, а також створення податкової міліції<sup>2</sup>;
- 1998 р. – остаточно легітимізовано податкову службу в Україні. До її складу увійшли: Державна податкова адміністрація України; державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах<sup>3</sup>;
- 1999 р. – для підготовки фахівців галузі створено відомчий вищий навчальний заклад<sup>4</sup>;

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=3813-12>; Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю : закон України від 30.06.1993 № 3341-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3341-12>; Про вдосконалення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази : постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.1993 № 570 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=570-93-%EF>.

<sup>1</sup> Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів : закон України від 22.12.1994 № 320/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10. – (втратив чинність).

<sup>2</sup> Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України : постанова Кабінету Міністрів України від 15.11.1996 № 1385 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1385-96-%D0%BF>; Питання державних податкових адміністрацій : указ Президента України від 30.10.1996 № 1013/96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1013/96>; Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : указ Президента України від 22.08.1996 № 760/96 // Урядовий кур'єр. – 1996. – 29 серп.

<sup>3</sup> Про внесення змін до Закону України “Про державну податкову службу в Україні” : закон України від 05.02.1998 № 83/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 29. – Ст. 190. – (втратив чинність); Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції : закон України від 05.02.1998 № 85/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 26. – Ст. 149.

<sup>4</sup> Про створення Академії державної податкової служби України : постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.1999 № 2346 [Електронний

- 2000 р. – у складі Державної податкової служби утворено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби<sup>1</sup>;
- 2001 р. – у складі Державної податкової адміністрації України утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів<sup>2</sup> та Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом<sup>3</sup>;
- 2007 р. – у складі Державної податкової адміністрації України утворено Інформаційно-довідковий департамент державної податкової служби, а також єдину базу податкових знань<sup>4</sup>. На базі Управління по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби засновано Управління внутрішньої безпеки. Утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв;
- 2010 р. – розпочато реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України та за-

ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-99-%D0%BE>.

<sup>1</sup> Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. – (втратив чинність); Про утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби України : постанова Кабінету Міністрів України від 19.09.2000 № 1454 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/1454-2000-%D0%BE](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1454-2000-%D0%BE).

<sup>2</sup> Про заходи щодо посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та справляння тютюнових виробів : постанова Кабінету Міністрів України від 07.08.2001 № 940 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 32. – Ст. 1469; Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спиртних алкогольних напоїв і тютюнових виробів : указ Президента України від 11.07.2001 № .510/2001 // Офіційний вісник України. – 2011. – 27 лип. (втратив чинність).

<sup>3</sup> Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом : указ Президента України від 19.07.2001 № 532/2001 // Урядовий кур'єр. – 2001. – № 135.

<sup>4</sup> Про утворення Інформаційно-довідковою департаменту державної податкової служби : постанова Кабінету Міністрів України від 15.08.2007 № 1049 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/1049-2007-%D0%BE](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1049-2007-%D0%BE).

- тверджено склад комісії з проведення реорганізації Державної податкової адміністрації України<sup>1</sup>;
- 2012 р. – створено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України, а також покладено на Міністерство, що формується, функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування<sup>2</sup>;
  - 2014 р. – Міністерство доходів і зборів України реорганізовано шляхом перетворення в Державну фіскальну службу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України<sup>3</sup>;
  - 2015 р. – відбувається реформування структури та завдань фіскальної служби щодо відповідності поточним і майбутнім завданням та викликам.

Дослідження етапів становлення податкової системи в незалежній Україні свідчить, що вітчизняна податкова система розвивалася еволюційним шляхом, оскільки не відбувалося кардинальних реформ, які докорінно змінювали б наявну систему, а лише поступальні перетворення певних її компонент<sup>4</sup>, котрі тривають дотепер.

Аналіз та оцінка змін, що запроваджувались як в організаційній, так і в інституційній структурах податкової системи України, дає змогу класифікувати податкові реформи (за ознакою глибини перетворень і вдосконалень податкової системи) на: *формальні реформи*,

<sup>1</sup> Про утворення комісій з проведення реорганізації та ліквідації деяких центральних органів виконавчої влади : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.12.2010 № 2219-р // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 234; Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 // Офіційний вісник Президента України. – 2010. – № 32. – Спец. вип. – С. 3. – Ст. 1026.

<sup>2</sup> Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 24.12.2012 № 726/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>.

<sup>3</sup> Про утворення Державної фіскальної служби : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>.

<sup>4</sup> Олейнікова Л. Г. Пропозиції щодо реформування податкової служби України / Л. Г. Олейнікова // Проблеми економіки та управління у промислових регіонах : матер. IV міжрегіон. наук.-практ. конф. (27–28 трав. 2011 р.). – Запоріжжя : ЗНТУ, 2011. – С. 307.

адже за таких заходів відбувається лише формальне законодавче закріплення основних засад системи оподаткування завдяки набуттю незалежності держави; *часткове реформування податкового механізму* на основі досвіду й практики, що склалися в Україні; *структурні зрушення*, зокрема запровадження альтернативних систем оподаткування, які створили нові умови для функціонування суб'єктів малого підприємництва, тощо; *кардинальні реформи*, які не відбувалися в Україні (такі дії передбачають докорінну перебудову податкової системи країни як у частині модернізації системи оподаткування, так і в інституційній структурі).

У процесі реалізації принципів формування податкової системи варто враховувати 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. 2.5)<sup>1</sup>.



Рис. 2.5. Напрями і аспекти реалізації економічної ефективності

Складено автором.

<sup>1</sup> 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.



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.

### ***Висновки до розділу 2***

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

Дослідження генезису формування податкових систем дає відповіді на питання щодо подальшого розвитку їх на окремих територіях та можливих змін, котрі виникли під впливом глобального середовища. Формування податкової системи України було складним та багатоаспектним, враховуючи історичний досвід сплати податків на територіях України, що в свій час належали іншим державам. Проте загальні концепції теорій оподаткування знаходили відображення в податкових системах країн – окупантів протягом усього історичного періоду та формували певну податкову ідентичність і на українських територіях. Наукові дослідження дають змогу з’ясувати, що в кожній країні встановлюється певна кількість податків, зборів і обов’язкових платежів за визначеними видами і формами. Така сукупність утворюється в ході тривалого історичного періоду і відображає економічні, соціальні та політичні умови розвитку країни. Важливим є й те, що податкова система постійно вдосконалюється, може зазнавати докорінної трансформації (реформування) або незначного упорядкування з метою виконання короткострокових або перспективних завдань.

Зі здобуттям незалежності Україною формування власної податкової системи потребувало дослідження теорій оподаткування сучасних економічних шкіл та врахування глобалізації економічних

процесів і теорій конкуренції. Завданням у подальшому є не стільки історичний аналіз процесу розвитку податків та формування податкових систем в Україні і світі, скільки засноване на дослідженні комплексу чинників виявлення закономірностей їх еволюції від простого, і спочатку примітивного, способу отримання грошових коштів і матеріальних благ для державних потреб до сучасного високотехнологічного інструментарію макроекономічного регулювання господарських процесів.

На сьогодні до складу податкової системи України входять усі основні види податків, які функціонують у розвинутих країнах. Однак наявність певного виду податку в податковій системі ще не є свідченням автоматичного прояву всієї гами його економічного призначення. Використання функцій податку залежить від багатьох чинників, серед яких – економічні, соціальні, політичні умови, в яких така податкова система функціонує. Встановлено, що наявна в державі сукупність податків і зборів не може бути реалізована без активної та професійної діяльності органів виконавчої влади, яким, згідно із законодавством, доручено виконання функцій зі стягнення податків. Про це, по суті, зазначають і згадані автори, коли йдеться про “дії, що забезпечують” сплату податків і зборів, про те, що “податки справляються у визначеному порядку”, про реалізацію “контролю і відповідальності” за сплатою податків та ін. Установлення податків і зборів є недостатнім для формування державних доходів. Податкова система має передбачати певні вимоги до організації забезпечення їх надходжень. Для цього в державі створюються спеціальні виконавчі органи, на які покладаються функції забезпечення роботи з платниками, справляння податків і зборів, застосування фінансових санкцій, примусового вилучення активів та ін.

Роль, яку державні та недержавні інститути відіграють у суспільстві, полягає в зменшенні невизначеності шляхом встановлення стійкої структури взаємодії між людьми, що, в свою чергу, не суперечить еволюційним процесам зміни інститутів. При цьому ключова роль серед усіх інституціональних чинників належить інструментам управління державними фінансами, де оподаткування є головним. Саме це робить сферу оподаткування взагалі та податкову систему зокрема залежними від глобальних конкурентних умов та змушує реагувати на зміну компетенцій зовнішнього середовища.

Оподаткування має фундаментальне значення для сталого розвитку: воно підтримує основні функції ефективної держави і визначає контекст економічного зростання. Розвиток економіки тісно пов'язаний із 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, перерозподілу та регулювання.

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, упорядковано 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.

Формування 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. Податкова політика спрямовується також на посилення важелів податкового регулювання економічного і соціального розвитку. Реалізація зваженої податкової політики 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.

Слід зазначити, що є 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 в 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 із 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. 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 підвищенню якості податкової системи та забезпечуватимуть реалізацію дієвої податкової політики стосовно суб'єктів господарювання.

## Розділ 3

# МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Окремого наукового дослідження потребує зіставлення показників конкурентоспроможності країн. У зарубіжних та вітчизняних джерелах науковці виокремлюють три основні підходи до оцінювання і порівняння конкурентоспроможності. Перший оснований 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 із різкими коливаннями валютних курсів саме останній показник в короткостроковому періоді визначає мінливість цін, а отже, і зрушення в рівнях конкурентоспроможності. 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 підхід, оснований на порівнянні країн за рейтингами конкурентоспроможності, має більш комплексний характер і нині активно застосовується в експертному середовищі, зокрема в дослідженнях Всесвітнього економічного форуму (ВЕФ).

У світовій практиці для інформування суб'єктів господарювання про умови ведення бізнесу в певній країні, а також визначення конкурентних переваг держав започатковані й складаються на постійній основі загальноновизнані й авторитетні рейтинги, які дають можливість оцінювати зміни економічних та інфраструктурних умов різних країн. Як приклад наведемо індекс глобальної конкурентоспроможності (*The Global Competitiveness Index*) і рейтинг "Ведення бізнесу" (*Doing Business*), котрі дають глобальну оцінку економіки в динаміці за допомогою декількох критеріїв.

Серед комплексних індексів найбільш авторитетними і цитованими індексами/рейтингами є такі:

- Індекс глобальної конкурентоспроможності (ІГК) Всесвітнього економічного форуму;
- Індекс конкурентоспроможності країн світу Інституту розвитку менеджменту (ІМБ, Швейцарія);
- Індекс легкості ведення бізнесу Світового банку;
- Індекс економічної свободи The Heritage Foundation у партнерстві із The Wall Street Journal.

### **3.1. ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ КРАЇН В ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОМУ СЕРЕДОВИЩІ**

Всесвітнім економічним форумом розроблено два індекси оцінювання: Індекс глобальної конкурентоспроможності та Індекс поточної конкурентоспроможності (ІПК). Перший концентрується на конкурентоспроможності як наборі інститутів та економічній політиці, що дасть змогу отримати високі темпи в середньостроковій перспективі, тоді як другий використовує мікроекономічні показники моделі інститутів, ринкової структури та економічної політики, покликані забезпечити високий рівень добробуту в поточний період. Інакше кажучи, ІГК призначений для прогнозування перспектив зростання в найближчі п'ять років, тоді як ІПК дає уявлення про поточний потенційний рівень виробничих можливостей. ВЕФ не єдина організація, яка висунула ідею зведеного індексу конкурентоспроможності. Одним із найживаніших, поряд із рейтингом ВЕФ, є Всесвітній щорічник конкурентоспроможності, який видається Міжнародним інститутом розвитку управління, а також міжнародний рейтинг “Ведення бізнесу”.

Для вимірювання конкурентоспроможності ВЕФ використовує так званий індексний метод, коли для порівняння різних країн виводиться агрегований індекс, який розраховується шляхом агрегації різних показників.

Рейтинг глобальної конкурентоспроможності є проектом Всесвітнього економічного форуму і оснований на комбінації загальнодоступних статистичних даних й результатів опитування керівників компаній – великого щорічного дослідження, яке проводить ВЕФ

разом із мережею партнерських організацій – провідних дослідних інститутів і компаній у країнах, аналізованих у звіті. Шляхом опитування лідерів бізнесу та експертів було ранжовано індекси 140 країн<sup>1</sup>. 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 уможлиблює визначення пріоритетних сфер для формування політики економічного розвитку та ключових реформ.

У звіті ВЕФ наведено два індекси, на підставі яких складаються рейтинги країн: індекс глобальної конкурентоспроможності (*Global Competitiveness Index – GCI*) та індекс конкурентоспроможності бізнесу (*Business Competitiveness Index – BCI*).

Основним засобом узагальненого оцінювання конкурентоспроможності країн є ІГК, створений для ВЕФ професором Колумбійського університету К. Сала-і-Мартіном і вперше опублікований у 2004 р. Як запевняють представники ВЕФ, він постійно вдосконалюється на підставі тестування й консультацій із провідними експертами. Індекс глобальної конкурентоспроможності містить 12 складових, які детально характеризують конкурентоспроможність 140 країн світу, що перебувають на різних рівнях економічного розвитку: “Якість інститутів”, “Інфраструктура”, “Макроекономічна стабільність”, “Здоров’я та початкова освіта”, “Вища освіта і професійна підготовка”, “Ефективність ринку товарів і послуг”, “Ефективність ринку праці”, “Розвинутість фінансового ринку”, “Технологічний рівень”, “Розмір внутрішнього ринку”, “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 окремої держави.

До першої групи входять країни “початкової” стадії розвитку, коли джерелами конкурентоспроможності є або сировина, або дешева некваліфікована робоча сила. Бізнес у них конкурує на основі цінової політики, а низькі зарплати свідчать про невисоку продук-

---

<sup>1</sup> Competitiveness Rankings [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/competitiveness-rankings/>.



тивність праці. Щоб країни цієї групи могли конкурувати на світових ринках, їм потрібні, як мінімум, стабільне макроекономічне середовище, прозора діючі громадські та приватні інститути, а також здорова й освічена робоча сила.

Друга група об'єднує країни, котрі перебувають на стадії ефективного розвитку. Це означає впровадження складних виробничих процесів, поліпшення якості продукції, фактичне зростання доданої вартості. На цій стадії конкурентоспроможність країни визначається якістю вищої освіти і професійної підготовки, ефективністю ринку робочої сили (його гнучкістю та мобільністю), а також наявністю трудового законодавства, котре сприяє розвитку бізнесу. У цьому разі потрібна стабільна банківська система, ринок капіталу і землі. Останній обов'язковий чинник – технологічна спроможність країни, тобто здатність компаній і країни в цілому широко впроваджувати в економіці нові технології.

Третій, вищий ступінь, який експерти ВЕФ називають стадією інноваційного розвитку, характеризується істотним зростанням заробітної плати і високим рівнем життя населення. Проте він досягається лише в тому випадку, якщо окремі компанії та в цілому бізнес цих країн здатний конкурувати на глобальних ринках завдяки абсолютній новизні своєї продукції, її унікальності й ексклюзивності, найвищій якості і складності, що підвищується. Іншими словами, країни-лідери, які досягли найвищих показників ВВП на одну особу (понад 20 тис. дол. США), повинні мати такі високорозвинуті інститути:

- а) відкрита ринкова економіка, вільне ціноутворення, низькі митні бар'єри, висококонкурентне ринкове середовище;
- б) переважання приватної власності при одночасному її захисті;
- в) ефективне податкове адміністрування, податкова система, підконтрольна платникам податків через демократичні представницькі інститути;
- г) ефективні державні організації з низьким рівнем корупції;
- д) прозорі громадські та фінансові інститути;
- е) демократична політична система з високим рівнем політичної конкуренції, надійні механізми контролю над державою і бюрократією;
- є) законслухняні громадяни, незалежна судова система, якій можна довіряти, стійка система органів правопорядку і виконання судових рішень;

ж) мінімальний розрив між формальними і неформальними нормами соціальної поведінки<sup>1</sup>.

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. Він оцінює здатність економік забезпечувати вищу продуктивність бізнесу і, як наслідок, швидші темпи економічного зростання й добробуту населення, як похідної від зазначених компетенцій із певним часовим лагом (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Індекс глобальної конкурентоспроможності

Джерело: Methodology. The Global Competitiveness Report 2015–2016. – Р. 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/methodology>.

<sup>1</sup> 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).

Разом із тим, для оцінювання податкової системи країни цей рейтинг є недостатньо показовим, адже складової, яка б у повній мірі оцінювала сектор оподаткування, він не містить.

Його методологія ґрунтується на новітніх економічних ідеях конкурентоспроможності. Це поняття за ВЕФ – сукупність інститутів, політик і чинників, котрі визначають продуктивність економіки в середньо- та довгостроковій перспективі.

Відповідно до цієї класифікації дев'ять вказаних зведених показників групуються в три субіндекси:

- перший – “Базові вимоги” (інституціональний розвиток, інфраструктура, макроекономічне середовище, охорона здоров'я і початкова/середня освіта);
- другий – “Чинники ефективності” (вища та більш професійна освіта, ринкова ефективність, технологічна готовність);
- третій – “Інноваційні чинники” (рівень складності бізнес-проектів й інноваційного розвитку).

При цьому внесок кожного з цих субіндексів у підсумковий показник індексу ІГК для конкретної країни залежить від того, на якому етапі розвитку вона перебуває. Цей підхід дає можливість ефективно порівнювати динаміку змін у конкурентоспроможності таких держав, як, скажімо, Ангола і США. Якщо для Анголи головним завданням є досягнення базових вимог (розвиток виробництва із максимальним залученням наявних ресурсів), то США вже давно зосереджується на інноваційних чинниках.

Важливо враховувати, що при складанні рейтингу використовуються два джерела інформації.

Перше з них – оглядова інформація – формується за підсумками опитування представників топ-менеджменту в оцінюваних країнах, яке проводиться WEF спільно з міжнародними інститутами. Питання охоплюють широкий діапазон показників, безпосередньо пов'язаних із діловим кліматом, котрі є критичними детермінантами економічного зростання в довгостроковій перспективі. Опитування допомагає оцінити такі чинники, як практика управління, трудові відносини, корупція, стан довкілля і якість життя.

Друге джерело – достовірні загальнодоступні дані (Hard data criteria). Вони використовуються як доповнення до Executive Opinion Survey і являють собою статистичну інформацію, включаючи результати оглядів МВФ і ВБ.

Важливою узагальненою характеристикою конкурентоспроможності країни може бути показник валового внутрішнього продукту 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). Це актуально і для рейтингу Doing business, хоча й меншою мірою. Варто зазначити, що зв'язок справді простежується, хоч і не такий очевидний, як згідно з твердженнями окремих публікацій. Прикладом неочевидного зв'язку між доходом на одну особу та місцем у рейтингу є Індонезія, де дохід на одну особу є низьким, тоді як позиція за ІГК вища, ніж у країн із більшим таким доходом, наприклад, України (дохід на одну особу – 3 919 дол. США), Венесуели (12 472 дол.), Іспанії (29 150 дол. США) тощо. Водночас у рейтингу Doing business місце Індонезії є значно гіршим, наприклад, за місце України, та істотно кращим за місце Венесуели. Це є основою для обережного ставлення до залежності між доходом на одну особу та показниками рейтингів, адже на них впливають як базові вимоги, так і вимоги щодо здатності країни підвищувати ефективність і залучати інновації. Такий незбіг дає підстави припустити, що покращання базових умов не є стійким, а тому не забезпечує зростання ефективності та інновацій, а отже, добробуту населення. Відповідно, рейтинги фіксують зміни, котрі відбуваються, проте для істотного підвищення комплексу показників і добробуту населення такі зміни мають бути стійкими та сприяти зміні стадії розвитку країн.

Як і в попередніх версіях, окремий розділ звіту ВЕФ присвячено аналізу мікроекономічних тенденцій. У ньому застосовано Індекс конкурентоспроможності бізнесу (Business Competitiveness Index – BCI), який оцінює мікроекономічні показники, що встановлюють поточний рівень продуктивності національної економіки. Для формування BCI використовуються дві групи чинників.

Перша дає змогу оцінити якість стратегій і ефективність роботи компаній, друга – спрямована на визначення якості національного бізнес-клімату в рейтингу BCI, розробленому професором М. Пор-

Таблиця 3.1

## Рейтинги країн світу та дохід на одну особу

Країна	Дохід на одну особу, дол. США	Індекс конкуренто- спроможності*		Doing business,* місце
		Місце	Значення індексу	
США	53101,01	3	5,5	7
Німеччина	44999,50	5	5,5	14
Японія	38491,35	6	5,5	29
Великобританія	39567,41	9	5,4	8
Швеція	57909,29	10	5,4	11
Норвегія	100318,32	11	5,4	6
Данія	59190,75	13	5,3	4
Австрія	48956,92	21	5,2	21
Ізраїль	37035,26	27	4,9	40
Естонія	19031,94	29	4,7	17
Чилі	15775,93	33	4,6	41
Індонезія	3509,82	34	4,6	114
Іспанія	29150,35	35	4,5	33
Португалія	20727,59	36	4,5	25
Литва	16003,19	41	4,5	24
Латвія	15205,42	42	4,5	23
Польща	13394,34	43	4,5	32
Туреччина	10815,46	45	4,5	55
Італія	34714,70	49	4,4	56
Казахстан	12843,21	50	4,4	77
Філіппіни	2790,37	52	4,4	95
Румунія	8910,47	59	4,3	48
Угорщина	13404,83	60	4,3	54
Україна	3919,41	76	4,1	96
Греція	21857,28	81	4,0	61
Вірменія	3208,31	85	4,0	45
Нігерія	1692,26	127	3,4	168
Венесуела	12472,13	131	3,3	182

\* Дані The Global Competitiveness Report 2014–2015 та Doing Business 2015 розраховано на підставі статистичних даних за 2013 р.

Складено за: The Global Competitiveness Report 2014 – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2014-2015>; Doing Business 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/rankings>.

тером<sup>1</sup>. Так, у рейтингу 2007 р. було представлено 127 країн світу, тоді як 2015 р. – 140.

Практичним результатом досліджень М. Портера стала одна з ключових праць, присвячених конкурентоспроможності, – “Конкурентна перевага націй”, у якій вчений аналізує економічні засади національної конкурентоспроможності<sup>2</sup>.

М. Портер відштовхується від “класичного” визначення національної конкурентоспроможності як частки товарів на ринку, зроблених цією країною. Однак тим самим конкурентоспроможність “стає грою з нульовою сумою”: зростання частки на ринку однієї країни водночас 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. Навіть зараз побутує твердження, що “нижча вартість робочої сили підвищує конкурентоспроможність держави”. Проте М. Портер вважає такий підхід фундаментально невірним. Необхідність скорочення витрат на робочу силу вказує на недолік конкурентоспроможності, а субсидування негативно впливає на національний дохід і спотворює динаміку ринку, відволікаючи ринкові сили від найефективніших природних можливостей використання ресурсів. Наслідком такої політики є девальвація національної валюти як колективна плата за неконкурентоспроможність. Інший результат стимулювання експорту, оснований на низькій вартості національної валюти і праці, – фактичне зниження рівня життя, зменшення розміру заробітної плати, а отже, фактичне погіршення конкурентоспроможності країни.

Тому М. Портер запропонував 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

---

<sup>1</sup> *Портер М.* Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. Д. Щегина. – М. : Междунар. отношения, 1993. – 896 с.

<sup>2</sup> Там же.

інших ресурсів. Продуктивність залежить від фактичної цінності вироблених країною товарів і послуг, яка вимірюється ціною на відкритих ринках, а також ефективністю виробництва. 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<sup>1</sup>.

Продуктивність економіки за М. Портером визначається, в свою чергу, через продуктивність окремих компаній у ній. Економіка сама по собі не може бути конкурентоспроможною, якщо не є конкурентоспроможними компанії, що оперують в ній, при чому не важливо – це національні чи міжнародні компанії. Водночас складність і продуктивність компаній нерозривно пов'язана з якістю бізнес-середовища. Підвищення продуктивності компаній потребує поліпшення якості робочої сили, обміну інформацією, державного управління, інфраструктури, роботи постачальників, дослідних інститутів тощо. Таким чином, ефективність економіки країни визначається ефективністю її економічних суб'єктів, яка передбачає дві складові:

- рівень складності наявних економічних суб'єктів;
- якість мікроекономічного (бізнес) середовища.

М. Портер запропонував концептуально представити якість бізнес-середовища компаній у вигляді ромба, що включає чотири сукупно взаємозв'язаних сфери:

- 1) факторні умови: конкретні чинники (наприклад, кваліфікована робоча сила або інфраструктура), необхідні для успішної конкуренції в цій галузі;
- 2) якість попиту: попит на внутрішньому ринку на цю продукцію, рівень вимог клієнтів щодо якості та складності продукції;
- 3) підтримувальні галузі: наявність (відсутність) споріднених галузей, котрі підтримують їхню конкурентоспроможність на світовому ринку;
- 4) якість стратегічного управління компаніями, рівень конкуренції.

---

<sup>1</sup> *Портер М.* Международная конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. В. Д. Щетинина. – М. : Междунар. отношения, 1993. – 896 с.

На підставі багаторічних статистичних досліджень конкурентоспроможності держав з 1998 р. М. Портер запропонував сукупність індикаторів конкурентоспроможності (табл. 3.2)<sup>1</sup>.

Варто зауважити, що поза межами концепції конкурентоспроможності та переліку її індикаторів залишаються чинники макрорівня, представлені, зокрема, в наведеній концепції ІГК. М. Портер погоджується з тим, що чинники макрорівня (стійка та успішна макроекономічна політика, економічно ефективні й такі, що користуються довірою, політична й судова системи) суттєво впливають на конкурентоспроможність держави. Проте підвищення якості чинників макрорівня є необхідною, але недостатньою умовою зростання національного багатства, яке створюється на рівні мікроекономіки і більше пов'язане з розвинутістю суб'єктів економіки та якістю мікроекономічного середовища. Забезпечення ефективності на макрорівні без наявності розвинутих економічних суб'єктів і сприятливого мікроекономічного середовища не приводить до збільшення багатства.

Індекс конкурентоспроможності бізнесу ВЕФ оснований на зазначених індикаторах і націлений на оцінювання базових умов добробуту країни, вимірюваного рівнем ВВП на одну особу, з метою виявлення стійкості поточного матеріально-технічного забезпечення, а також необхідності вдосконалення конкретних галузей для підвищення цього рівня.

Головною перевагою індексу є те, що він об'єднує в межах однієї моделі великий обсяг даних, які характеризують рівень розвитку різних сфер в економіці країни – від макроекономічних параметрів (інфляція, обмінний курс) до оцінювання розвитку інститутів та ефективності функціонування держави.

Індекс розраховується переважно на підставі даних спеціального щорічного опитування, яке проводиться серед вищих керівників обстежуваних країн. Залежною змінною при розробленні індексу конкурентоспроможності бізнесу був рівень ВВП на одну особу,

---

<sup>1</sup> 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. – P. 52–76 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.isc.hbs.edu/Micro\\_9201.pdf](http://www.isc.hbs.edu/Micro_9201.pdf).



Таблиця 3.2

## Індикатори конкурентоспроможності за М. Портером

Якість економічних суб'єктів	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Складність використовуваних технологічних процесів.</li> <li>2. Джерела конкурентних переваг.</li> <li>3. Обсяги навчання персоналу.</li> <li>4. Обсяги застосування маркетингових технологій.</li> <li>5. Готовність до делегування відповідальності й повноважень.</li> <li>6. Інноваційний потенціал.</li> <li>7. Обсяги витрат на НДДКР.</li> <li>8. Залученість до глобальних ланцюжків доданої вартості.</li> <li>9. Рівень представленості на зовнішніх ринках.</li> <li>10. Унікальність вироблюваних продуктів.</li> <li>11. Ступінь орієнтації на клієнта.</li> <li>12. Рівень контролю мережі міжнародної дистрибуції.</li> <li>13. Обсяги застосування брендингових технологій.</li> <li>14. Професійність управлінського персоналу.</li> <li>15. Обсяги стимулюючих трудових компенсацій.</li> <li>16. Обсяги регіональних продажів.</li> <li>17. Співвідношення використовуваних ліцензованих і власних технологій*</li> </ol>	
Якість мікроекономічного середовища (початкові факторні умови)	Фізична інфраструктура	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Якість автомобільних доріг.</li> <li>2. Якість залізниць.</li> <li>3. Якість морських портів.</li> <li>4. Якість авіасполучення.</li> <li>5. Якість телефонних мереж.</li> <li>6. Доступність і вартість облаштування мобільного зв'язку.</li> <li>7. Швидкість та вартість доступу до мережі Інтернет</li> </ol>
	Адміністративна інфраструктура	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Якість захисту бізнесу органами МВС.</li> <li>2. Рівень незалежності судової системи.</li> <li>3. Рівень адміністративних бар'єрів для старт-апів.</li> <li>4. Ефективність правової підтримки з боку державного сектору.</li> <li>5. Рівень бюрократизованості державного сектору</li> </ol>
	Доступність капіталів	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Доступність кредиту.</li> <li>2. Рівень розвитку фінансових ринків.</li> <li>3. Рівень витрат входження на місцеві ринки.</li> <li>4. Доступність венчурного капіталу</li> </ol>
	Людський капітал	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Якість державних шкіл.</li> <li>2. Якість природно-наукової освіти.</li> <li>3. Рівень доступності дослідників та інженерів для суб'єктів економіки.</li> <li>4. Якість бізнес-шкіл</li> </ol>

Закінчення табл. 3.2

Якість мікроекономічного середовища (початкові фактори умови)	Наука і технологія	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Кількість патентів на одну особу.</li> <li>2. Якість науково-дослідних інститутів.</li> <li>3. Ступінь кооперації науки і бізнесу</li> </ol>
	Якість попиту	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Рівень вимог клієнтів.</li> <li>2. Швидкість переходу на споживання новітніх продуктів (послуг).</li> <li>3. Наявність стандартів з вимогами забезпечення високого технічного рівня.</li> <li>4. Суворість вимог стосовно забруднення довкілля.</li> <li>5. Державні витрати на закупівлю високотехнологічної продукції.</li> <li>6. Якість законодавства в галузі інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ)</li> </ol>
	Якість підтримувальних галузей	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Кількість наявних локальних постачальників.</li> <li>2. Якість наявних локальних постачальників.</li> <li>3. Рівень розвитку кластерів.</li> <li>4. Рівень кооперації в галузі продуктів або процесів.</li> <li>5. Доступність необхідних компонентів на місці.</li> <li>6. Доступність необхідного устаткування на місці.</li> <li>7. Доступність необхідних послуг у сфері прикладних досліджень і навчання на місці.</li> <li>8. Доступність необхідних ІКТ-послуг на місці</li> </ol>
	Контекст управління компаніями і конкуренція	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Рівень фаворитизму в рішеннях державних органів.</li> <li>2. Обсяги нерегулярних платежів.</li> <li>3. Обсяги прямих субсидій приватному сектору.</li> <li>4. Рівень децентралізації корпоративної стратегії.</li> <li>5. Рівень кооперації між компаніями під час набору персоналу.</li> <li>6. Рівень лібералізації тарифів.</li> <li>7. Прогрес в усуненні прихованих бар'єрів.</li> <li>8. Рівень захисту інтелектуальної власності.</li> <li>9. Інтенсивність місцевої конкуренції.</li> <li>10. Кількість місцевих конкурентів.</li> <li>11. Ефективність антимонопольної політики.</li> <li>12. Ефективність корпоративного управління</li> </ol>

\* Prevalence of Foreign Technology Licensing.

Складено за: 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 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.isc.hbs.edu/Micro\\_9201.pdf](http://www.isc.hbs.edu/Micro_9201.pdf) [355].

скоригований з урахуванням паритетної купівельної спроможності. Перевагою цього індикатора є те, що ВВП на одну особу безперечно відображає фундаментальну конкурентоспроможність країни на середньострокову перспективу. Недоліком є можливість впливу різних унікальних чинників, таких як природні катастрофи, макроекономічні шоки, різкі зміни цін в галузях, орієнтованих на експорт<sup>1</sup>.

Свідченням доволі високої якості індексу можна вважати те, що індекс конкурентоспроможності бізнесу дає змогу сьогодні пояснити до 83 % відмінностей у ВВП на одну особу різних країн. Це є дуже вагомим показником з урахуванням різко збільшеної частки країн із низьким ВВП на одну особу, для яких, за стандартним підходом, ключовими мають бути чинники макрорівня.

Таким чином, головна мета GCI полягає в оцінюванні потенціалу економічного зростання країн у середньо- і довгостроковій перспективі з урахуванням поточного рівня розвитку. За його складовими можна окремо дослідити конкурентоспроможність податкової системи, а також порівняти з тенденціями інших країн.

Індекс розраховується щороку на регулярній основі з 1995 р. Україна увійшла до глобального рейтингу в 1996 р. Нині GCI – це унікальний інструмент для об'єктивного оцінювання сильних і слабких сторін економіки країн і визначення пріоритетних реформ, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та зростання добробуту населення.

Найбільш конкурентоспроможними, за оцінкою ВЕФ, стають переважно розвинуті країни (табл. 3.3, 3.4).

Трійка лідерів змінилася порівняно з попереднім роком, адже Швейцарію і Сінгапур доповнили США, а найгірший показник отримала Гвінея.

П'ять років поспіль перше місце в рейтингу посідає Швейцарія. Сильні сторони країни: інновації, ефективний ринок праці і розвинутий діловий сектор. У ВЕФ відзначили ключові наукові центри

---

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Стимулювання інноваційної діяльності підприємств в умовах обмежених фінансових ресурсів / А. 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.

Таблиця 3.3

**Рейтинг 25 найбільш конкурентоспроможних країн світу у 2015 р.**

Країна	Ранг (зі 140 країн)	Бали (1–7)
Швейцарія	1	5,8
Сінгапур	2	5,7
США	3	5,6
Німеччина	4	5,5
Нідерланди	5	5,5
Японія	6	5,5
Гонконг	7	5,5
Фінляндія	8	5,5
Швеція	9	5,4
Великобританія	10	5,4
Норвегія	11	5,4
Данія	12	5,3
Канада	13	5,3
Катар	14	5,3
Тайвань, Китай	15	5,3
Нова Зеландія	16	5,3
ОАЕ	17	5,2
Малайзія	18	5,2
Бельгія	19	5,2
Люксембург	20	5,2
Австралія	21	5,1
Франція	22	5,1
Австрія	23	5,1
Ірландія	24	5,1
Саудівська Аравія	25	5,1
Україна	79	4,0

Складено за: The Global Competitiveness Report 2015–2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/competitiveness-rankings>.

Таблиця 3.4

## Проміжний індекс у 2015 р.

Країна	Індекс		Базові вимоги		Підвищення ефективності		Інновації	
	Місце в рейтингу	Бали	Місце в рейтингу	Бали	Місце в рейтингу	Бали	Місце в рейтингу	Бали
США	3	5,6	30	5,3	1	5,8	4	5,6
Німеччина	4	5,5	8	6,0	10	5,3	3	5,6
Японія	6	5,5	24	5,5	8	5,3	2	5,7
Великобританія	10	5,4	25	5,5	5	5,5	9	5,3
Швеція	9	5,4	13	5,9	12	5,2	7	5,4
Норвегія	11	5,4	6	6,1	11	5,3	13	5,2
Данія	12	5,3	12	5,9	16	5,2	10	5,3
Австралія	21	5,1	15	5,8	14	5,2	26	4,6
Ізраїль	27	5,0	38	5,1	27	4,8	8	5,3
Естонія	30	4,7	21	5,6	28	4,7	31	4,1
Чилі	35	4,6	36	5,1	31	4,7	50	3,8
Індонезія	37	4,5	49	4,8	46	4,3	33	4,1
Іспанія	33	4,6	40	5,0	29	4,7	35	4,1
Португалія	38	4,5	41	4,9	37	4,6	30	4,2
Литва	36	4,5	35	5,1	36	4,6	37	4,0
Латвія	44	4,5	37	5,1	39	4,6	58	3,7
Польща	41	4,5	44	4,9	34	4,6	57	3,7
Туреччина	51	4,4	51	4,7	48	4,3	56	3,7
Італія	43	4,5	53	4,8	43	4,4	28	4,3
Казахстан	42	4,5	46	4,9	45	4,4	78	3,5
Філіппіни	47	4,4	66	4,6	51	4,3	47	3,9
Румунія	53	4,3	70	4,6	44	4,4	84	3,5
Угорщина	63	4,2	59	4,7	49	4,3	69	3,6
Україна	79	4,0	101	4,1	65	4,1	72	3,6
Греція	81	4,0	74	4,5	62	4,1	77	3,5
Вірменія	82	4,0	81	4,4	84	3,8	101	3,3
Нігерія	124	3,5	136	3,2	81	3,9	114	3,2
Венесуела	132	3,3	133	3,3	119	3,4	135	2,7

Складено за: The Global Competitiveness Report 2015–2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/competitiveness-rankings>.

Швейцарії, розвинуті програми тренінгів і додаткової освіти. Інституції цієї країни є одними з найпрозоріших і найефективніших, вона за цим показником перебуває на 5-му місці в світі.

Отже, Швейцарія – найбільш конкурентоспроможна країна світу (рис. 3.2).



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

Складено за: The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2014-2015/economies/#indexId=GCI&economy=CHE>.

Швейцарія<sup>1</sup> за звітом 2015–2016 рр. належить до групи країн, що мають 3-й рівень розвитку завдяки інноваціям. Чотири роки поспіль 2-ге місце посідає Сінгапур. Його економіка – єдина у світі, що увійшла до трійки лідерів за 7 з 12 позицій індексу. Ця країна стала ліде-

<sup>1</sup> The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2014-2015/economies/#indexId=GCI&economy=CHE>.

ром у рейтингу ефективності ринку товарів і посіла 2-ге місце за рівнем фінансового ринку і ринку праці, 3-тє – в рейтингу інститутів та 2-ге місце в рейтингу інфраструктури завдяки якісним дорогам і портам.

США посіли 3-тє місце. Їхній успіх пов'язаний насамперед із розміром ринку – за цим показником вони отримали 2-ге місце. Також країна має високі оцінки у сфері розвитку бізнесу (4-тє місце), інновацій (4-тє місце) та ринку праці (4-тє місце). Саме це є основою конкурентоспроможності США, рейтинг яких знижувався впродовж чотирьох років, але у 2015 р. країна посіла 3-тє місце. Економічне зростання США нині прискорюється, а фінансова система дедалі стабілізується. За параметрами стабільності й ефективності фінансових ринків США перемістилися з 10-го на 5-тє місце. Також підвищуються оцінки державних інститутів США, що вказує на позитивні зміни, адже до того цей показник знижувався впродовж кількох років. Конкурентоспроможність США підтримується завдяки розвинутому бізнесу й гнучкому ринку праці. При цьому бізнес не довіряє політикам (за цим показником США посідають лише 30-тє місце у світі). Однак найбільша слабкість країни – ситуація в макроекономіці: існують проблеми в бюджетній сфері та з розміром державного боргу, що порушує макроекономічну стабільність. За цим показником Сполучені Штати посіли 96-тє місце<sup>1</sup>. Крім того, конкурентоспроможність економіки послаблюється через бюрократію. На підставі відповідей респондентів, опитаних у межах дослідження, визначено головні причини, що стають на заваді розвитку бізнесу в США (рис. 3.3).

Німеччина посіла 4-тє місце, а 3-тю позицію зайняла за рівнем розвитку бізнесу та інновацій. Ця країна характеризується сприятливими умовами для розвитку бізнесу. Німеччині належить 3-тє місце за витратами на дослідження і розробки та 6-тє місце за можливостями для інновацій. Однак зростання рейтингу уповільнює слабкий ринок праці й освітня система – за цими показниками країна опинилася на 28-му і 17-му місцях у світі<sup>2</sup>. Економіка Німеччини може бути конкурентоспроможнішою за рахунок збільшення гнучкості ринку праці та товарів.

<sup>1</sup> The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=USA>.

<sup>2</sup> Там само.



Рис. 3.3. Причини погіршення розвитку бізнесу в США,  
% респондентів\*

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

Джерело: The Global Competitiveness Report 2014–2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=USA>.

Гонконг посів 7-ме місце<sup>1</sup>. Зокрема, він уже п'ять років поспіль очолює рейтинг за рівнем розвитку інфраструктури, займає провідну позицію за розвитком ринку товарів (2-ге місце) і за розвитком фінансового ринку (3-тє місце). Щоб підвищити конкурентоспроможність, Гонконгу необхідно поліпшити показники з розвитку освіти (початкової та вищої) й інновацій – за цими трьома складовими він виявився на 29, 13 та 27-му місці у світі.

<sup>1</sup> The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/HKG.pdf>.



Нідерланди в рейтингу піднялися на три пункти й отримали 5-те місце. Поліпшення пов'язане з освітою (3-тє місце), інфраструктурою (3-тє місце) та інститутами (10-тє місце), тоді як невисокими залишаються оцінки фінансових ринків і макроекономічних показників.

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 держав. Країни на півдні Європи перебувають у середині рейтингу: Іспанія посідає 33-тє місце, Італія – 43-тє, а Греція – 81-ше. З країн, що переживають боргову кризу, найвища позиція в Ірландії – вона перебуває на 24-му місці. Більшість європейських країн цього року піднялися в рейтингу.

Суттєві відмінності простежуються в конкурентоспроможності у азійських країн і країн Тихого океану. Три держави входять до десятки лідерів за цим показником: Японія, Сінгапур та Гонконг. Декілька країн, наприклад, Індонезія і Філіппіни, Пакистан невпинно нарощують свою конкурентоспроможність.

Китай<sup>1</sup> у 2012 р. перебував на 29-му місці, а в 2015 – на 28-му місці. Його загальна оцінка за останні шість років майже не змінилася. Основні проблеми, що сформувалися в країні, – зростання витрат виробництва, старіння населення, зменшення капітальних вкладень та відплив капіталу. Проте за макроекономічною стабільністю держава посідає 8-ме місце у світі.

Китай має перейти до розвитку за моделлю, де зростання продуктивності генерується за допомогою інновацій і попиту за рахунок внутрішнього споживання. До пріоритетних сфер, на яких має зосередитися країна для подолання викликів, можна віднести державні інститути, вищу освіту, розвиток ринку товарів і фінансового ринку, технологічну готовність й інновації. Китай нині випереджає решту країн БРІКС, проте простежується певне уповільнення розвитку його економіки (для порівняння: Південна Африка посідає 49-тє міс-

---

<sup>1</sup> The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=CHN>.

це, Бразилія – 75-те, Індія – 55-те, а Росія – 45-те та має 2-й рівень розвитку – економіка залежить від зростання продуктивності). Разом із тим, китайська економіка істотно відстає за певними параметрами (рис. 3.4).

За даними респондентів визначено головні причини, котрі стають на заваді розвитку бізнесу в Китаї (рис. 3.5).

Індія не використовує своїх конкурентних переваг для досягнення лідерства. Ця країна була однією з найбільш конкурентоспроможних держав, що розвиваються, випереджаючи Південну Африку й Бразилію, однак її рейтинг знижувався три роки поспіль. Лише 2015 р. відбулося певне покращання. Зниження рейтингу відбувалося через відсутність реформ. У країні наявні інфраструктурні проблеми з транспортом, електрикою та ін., які є головним бар'єром для розвитку бізнесу.

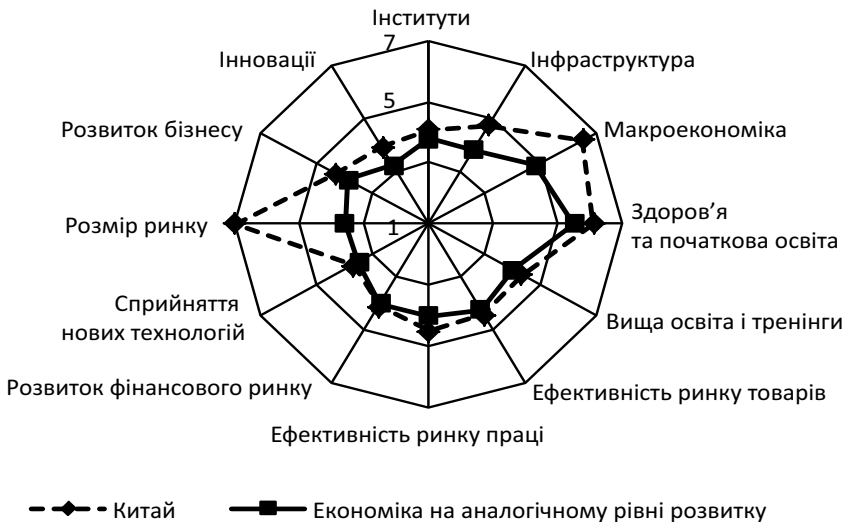


Рис. 3.4. Рівень конкурентоспроможності Китаю порівняно з економікою аналогічного рівня розвитку

Складено за: The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=CHN>.



Рис. 3.5. **Причини погіршення розвитку бізнесу в Китаї, % респондентів**

Складено за: The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=CHN>.

Рівень конкурентоспроможності Бразилії знизився з 48-го місця у 2012 р. до 75 у 2015 р. у зв'язку з негативними тенденціями щодо макроекономічної та фінансової стабільності. При цьому Бразилія відстає від інших країн за якістю інститутів (121-ше місце) та макроекономічними показниками (117-те місце), а також потерпає від високого рівня корупції. ВЕФ рекомендує терміново провести реформи, щоб посилити конкурентоспроможність економіки.

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 р. позиція нашої країни погіршилася до 79-го місця. Рейтинг показує низький рівень інституційного середовища (130-тє місце) та макроекономічних показників (134-тє), слабкий розвиток ринку товарів (106-тє) та

фінансового ринку (121-ше), неготовність бізнесу до розвитку (91-ше) та сприйняття інновацій (86-те місце) (рис. 3.6).

Слабкі інституції й ефективність ринку товарів, низькі макроекономічні показники, 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.

У 2014 р. Україна зайняла 76-те місце у глобальному рейтингу конкурентоспроможності, а у 2015 – 79-те місце, отже, результат погіршився щодо попереднього року на три позиції. Однією з основних перешкод щодо ведення бізнесу в Україні визнано корупцію, доступ до фінансових ресурсів, інфляцію та політичну нестабільність (рис. 3.7).



Рис. 3.6. Рівень конкурентоспроможності України порівняно з економікою аналогічного рівня розвитку

Складено за: The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=UKR>.



Рис. 3.7. Причини погіршення розвитку бізнесу в Україні, % респондентів

Складено за: The Global Competitiveness Report 2014–2015 / World Economic Forum. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=UKR>.

Україна має найнижчі, порівняно з іншими країнами, показники щодо надійності банків, ефективності правової системи у розв'язанні суперечок і захисту прав міноритарних акціонерів. За цими складовими наша держава є лідером серед аутсайдерів – гіршого результату не має жодна з порівнюваних країн. Суттєвого поліпшення ситуації потребує сфера інфраструктури (зокрема доріг) і поширення нових технологій.

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 у 2014 р. на три позиції, з 76-го до 79-го місця, отримавши показник 4 бали з 7 можливих (табл. 3.5). Аналогічну динаміку втрати позицій продемонстрували Уругвай, Єгипет, Гана і Бенін.

Таблиця 3.5

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

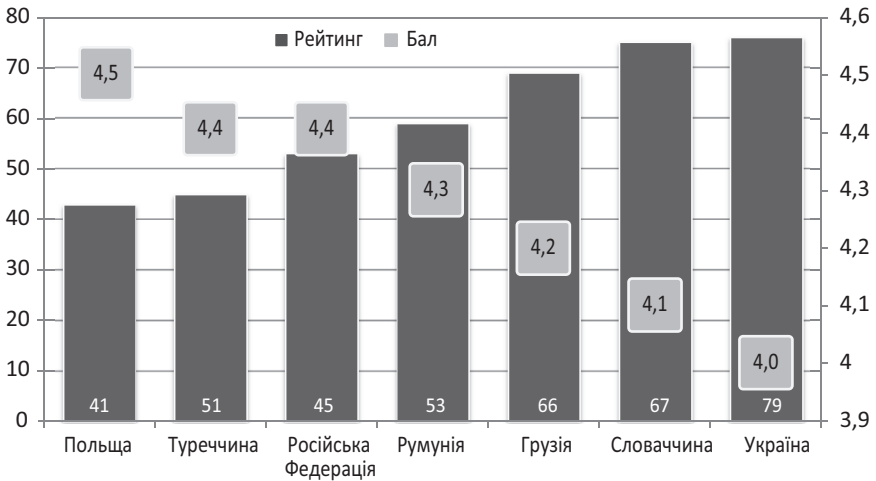
Показник	2007–2008	2008–2009	2009–2010	2010–2011	2011–2012	2012–2013	2013–2014	2014–2015	2015–2016
Рейтинг України	73	72	82	89	82	73	84	76	79
Бал України	3,98	4,09	3,95	3,90	4,00	4,14	4,05	4,1	4,0
Загальна кількість країн у рейтингу	131	134	133	139	142	144	148	140	140

Складено за: The Global Competitiveness Report 2011–2012 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2011. – 544 p.; The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2012. – 545 p.; The Global Competitiveness Report 2013–2014 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2013. – 569 p.; The Global Competitiveness Report 2014–2015 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2014. – 547 p.

Порівняно з іншими країнами конкурентоспроможність України перебуває на рівні таких країн, як Словаччина й Румунія (рис. 3.8). Вдалим прикладом проведення реформ є Грузія, 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 – роботодавець” та за обтяжливістю оподаткування (табл. 3.6). Як бачимо, істотного погіршення зазнали базові умови, нестабільність яких спричинить погіршення показників стимулювання ефективності в подальших періодах.

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 забезпе-



**Рис. 3.8. Індекси глобальної конкурентоспроможності України та порівнюваних країн**

Складено за: Звіт про глобальну конкурентоспроможність 2014–2015 / World Economic Forum [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org>.

ченні конкурентоспроможності не є однозначно визнаними. Стандартний підхід передбачає, що роль влади полягає в гарантуванні оптимальних умов для роботи підприємств, або, іншими словами, у створенні інститутів, які допоможуть їм формувати велику додану вартість і бути більш конкурентоспроможними. Одним із 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 створення доданої вартості. Проте, якщо розглядати показники, що формують оцінку індексу конкурентоспроможності, то можна помітити, що базові показники, котрі є вихідним пунктом для подальшого розвитку, а потім упровадження інновацій, забезпечуються за рахунок ефективної діяльності державних інституцій, їх розвитку та політики, яку вони провадять. Таким чином, конкурентні переваги ґрунтуються на ефективному державному базисі.

Таблиця 3.6

**Результати України за складовими Індексом глобальної конкурентоспроможності**

Показники	2013–2014		2014–2015		2015–2016	
	Рейтинг (з 144 країн)	Бал (1–7)	Рейтинг (з 148 країн)	Бал (1–7)	Рейтинг (з 148 країн)	Бал (1–7)
<b>Базові вимоги (40 %)</b>	<b>91</b>	<b>4,3</b>	<b>87</b>	<b>4,36</b>	<b>101</b>	<b>4,1</b>
Інституції	137	3,0	130	2,98	130	3,1
Інфраструктура	68	4,1	68	4,16	69	4,1
Макроекономічне середовище	107	4,2	105	4,14	134	3,1
Охорона здоров'я та початкова освіта	62	5,8	43	6,14	45	6,1
<b>Підсилювачі ефективності (50 %)</b>	<b>71</b>	<b>4,0</b>	<b>67</b>	<b>4,11</b>	<b>65</b>	<b>4,1</b>
Вища освіта і професійна підготовка	73	4,7	40	4,93	34	5,0
Ефективність ринку товарів	124	3,8	112	3,99	106	4,0
Ефективність ринку праці	84	4,2	80	4,12	56	4,3
Рівень розвитку фінансового ринку	117	3,5	107	3,54	121	3,2
Технологічна готовність	94	3,3	85	3,50	86	3,4
Розмір ринку	38	4,6	38	4,58	45	4,5
<b>Фактори розвитку та інноваційного потенціалу (10 %)</b>	<b>95</b>	<b>3,4</b>	<b>92</b>	<b>3,41</b>	<b>72</b>	<b>3,6</b>
Рівень розвитку бізнесу	97	3,7	99	3,66	91	3,7
Інновації	93	3,0	81	3,16	54	3,4

Складено за: The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2012. – 545 p.; The Global Competitiveness Report 2013–2014 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2013. – 569 p.; The Global Competitiveness Report 2014–2015 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2014. – 547 p.

Держава шляхом упровадження певної політики може справляти як позитивний, так і негативний вплив на усі види конкурентних переваг. Як зазначає Т. Єфименко, роль податкового регулювання дер-



жави 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);
- 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, підтримки конкурентоспроможності вітчизняної економіки<sup>1</sup>.

Таким чином, у глобальному середовищі, що швидко змінюється та має ознаки взаємозалежності, державне регулювання може бути ефективним інструментом державної політики та впливу на соціально-економічні процеси як в країні, так і за її межами. Тому надзвичайно важливо чітко сформулювати пріоритети такої політики, якими в країнах ЄС є: заохочення будь-якого розвитку, посилення кон-

<sup>1</sup> Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2011. – С. 215.

курентції на внутрішньому ринку, стимулювання виробництва інновацій.

В Україні державна система вносить істотні викривлення в конкуренцію, особливо через оподаткування (129-те місце у 2015 р.), неефективність антимонопольної політики та аграрну політику (136-те місце), 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 136-го у 2015 р. (табл. 3.7). Таким чином, у сферах, де державні інституції мають провадити активну роботу щодо регулювання ринку та забезпечення рівних конкурентних умов, їх втручання є недостатнім, призводить до спотворення конкурентного середовища через інструменти, доступні ринку. Бездіяльність державних інституцій спричиняє вплив інтелектуальних ресурсів, а частка іноземної власності є стабільно невисокою, що зумовлено невпевненістю у можливості захисту прав власності як на матеріальні так і на нематеріальні ресурси.

Таблиця 3.7

## Динаміка ефективності ринків товарів та праці

Індикатори	2012–2013		2013–2014		2015–2016	
	Рейтинг (з 144 країн)	Бал	Рейтинг (з 148 країн)	Бал	Рейтинг (з 140 країн)	Бал
<b>Складова б: Ефективність ринку товарів</b>						
<b>А. Конкуренція</b>						
<i>Внутрішня конкуренція</i>						
6.01. Інтенсивність конкуренції на внутрішньому ринку	104	4,3	106	4,5	99	4,7
6.02. Ступінь монополізації ринку	108	3,2	132	3,0	98	3,4
6.03. Ефективність антимонопольної політики	132	3,2	137	3,1	136	2,7
6.04. Вплив оподаткування	139	2,3	145	2,3	129	2,7
6.05. Сукупна податкова ставка, % <i>прибутку</i>	120	57,1	126	55,4	118	52,9
6.06. Кількість процедур, необхідних для відкриття бізнесу	97	9	74	7	н/д	н/д

Продовження табл. 3.7

Індикатори	2012–2013		2013–2014		2015–2016	
	Рейтинг (з 144 країн)	Бал	Рейтинг (з 148 країн)	Бал	Рейтинг (з 140 країн)	Бал
6.07. Час, необхідний для відкриття бізнесу, днів	90	24	94	22	57	6
6.08. Витрати на проведення аграрної політики	136	3,0	127	3,2	101	21,0
<i>Зовнішня конкуренція</i>						
6.09. Переважання торговельних бар'єрів	136	3,3	118	3,8	116	3,9
6.10. Митні тарифи, %	43	2,9	41	2,9	43	2,9
6.11. Частка іноземної власності	126	3,6	127	3,6	126	3,3
6.12. Вплив регулювання на ПП	132	3,3	133	3,3	122	3,6
6.13. Тяжкість митних процедур	138	2,8	140	3,0	113	3,3
6.14. Частка імпорту у ВРП	44	58,8	51	55,4	59	50,6
<b>В. Якість умов попиту</b>						
6.15. Ступінь орієнтованості на клієнта	70	4,6	71	4,5	72	4,5
6.16. Вибагливість покупця	73	3,4	86	3,3	68	3,4
<b>Складова 7: Ефективність ринку праці</b>						
<b>А. Гнучкість</b>						
7.01. Співпраця у відносинах “працівник–працедавець”	109	3,9	125	3,7	87	4,2
7.02. Гнучкість при встановленні заробітної платні	59	5,2	78	5,0	71	5,0
7.03. Практика наймання і звільнення	82	31,0	32	4,3	47	4,1
7.04. Витрати, пов'язані зі звільненням, тижнів заробітної платні	17	4,8	59	13,0	54	13,0
<b>В. Ефективність використання кваліфікованих співробітників</b>						
7.05. Оплата праці та продуктивність	42	4,3	140	2,4	121	3,0
7.06. Ставка на професійне управління	131	3,3	26	4,5	17	4,7

Закінчення табл. 3.7

Індикатори	2012–2013		2013–2014		2015–2016	
	Рейтинг (з 144 країн)	Бал	Рейтинг (з 148 країн)	Бал	Рейтинг (з 140 країн)	Бал
7.07. Відплив інтелектуальних ресурсів	125	2,4	128	3,3	103	3,7
7.08. Частка жінок у робочій силі, % участі чоловіків	40	0,86	53	0,86	114	2,7

Складено за: The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2012. – 545 p.; The Global Competitiveness Report 2013–2014 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2013. – 569 p.; The Global Competitiveness Report 2014–2015 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2014. – 547 p.

Підсумки опитування респондентів свідчать, що найпроблемнішими для започаткування та ведення бізнесу в Україні залишаються корупція, доступ до фінансових ресурсів, політична нестабільність, інфляція, податкове регулювання, податкові ставки, де превалюють квазіфіскальні платежі (ЄСВ), неефективна урядова бюрократія (табл. 3.8).

Значимо, що найактуальніші проблеми фіксуються тривалий проміжок часу з невеликими коливаннями. Це є ознакою необхідності реалізації реформ у системі державних інституцій та сфері регулювання. Особливо вагомим питанням є доступ до фінансових ресурсів та інфляція. Нестабільність макроекономічних показників і висока вартість фінансових ресурсів для бізнесу є суттєвою перешкодою для подальшого розвитку економіки та знижують конкурентоспроможність практично будь-якого суб'єкта господарювання, що є резидентом України, коли він не має змоги залучати дешеві фінансові ресурси за кордоном.

*Індекс конкурентоспроможності країн світу.* Цей індекс 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”:

Таблиця 3.8

**Динаміка найпроблемніших факторів для ведення бізнесу в Україні,  
% відповідей**

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

Складено за: The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2012. – 545 p.; The Global Competitiveness Report 2013–2014 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2013. – 569 p.; The Global Competitiveness Report 2014–2015 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2014. – 547 p.

- “Макроекономічні показники” (78 показників) містять критерії оцінювання національної економіки, міжнародної торгівлі, іноземних інвестицій, зайнятості й цін;
- “Ефективність уряду” (70 показників) включає бюджетну політику, податкову політику, інституційну інфраструктуру, регулювання бізнесу, громадські інститути;

- “Ефективність бізнесу” (67 показників) містить критерії продуктивності, ринку праці, фінансових ринків, менеджменту, корпоративних цінностей;
- “Інфраструктура” (114 показників) включає базові показники інфраструктури, а також інфраструктури для розвитку технологій, науки, охорони здоров’я, екології й освіти.

Індекс дає можливість оцінити конкурентоспроможність країни на основі значної кількості показників, котрі прямо чи опосередковано сприяють соціально-економічному розвитку. Рейтинг допомагає проводити коректне порівняння регіонів світу і типів країн (із населенням до 20 млн, рівнем ВВП на одну особу більше або менше 20 тис. дол. США, а також для нафтовидобувних держав). На підставі оцінок рейтингу Центр світової конкурентоспроможності може проводити детальні дослідження окремих вибраних країн або навіть їхніх регіонів, визначаючи для них “профілі конкурентоспроможності”<sup>1</sup>.

У світовому рейтингу в 2015 р. Україна посіла 60-те місце з індексом 41,98, що на 11 позицій краще, ніж у 2014 р. (49-те місце з індексом 50,87)<sup>2</sup>. Ефективність уряду є найслабшою складовою Індексу конкурентоспроможності України 2014 р. Найгірша ситуація з показниками, результати за якими були отримані під час опитування керівників бізнесу, а саме: обтяжливості корпоративного оподаткування, ефективності законодавства про конкуренцію, ефективності судової системи, хабарництва і корупції. За всіма перерахованими показниками країна перебуває або на останньому, або на передостанньому місцях, що свідчить про слабку спроможність України конкурувати з іншими країнами за умовами роботи для бізнесу. Ці чинники у поєднанні з низьким кредитним рейтингом країни негативно позначаються на інвестиційній привабливості країни<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Україна в світі. Огляд міжнародних індексів // Фонд “Ефективне управління”. – 2013. – С. 35.

<sup>2</sup> Рейтинг конкурентоспособности стран мира в 2015 году [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gtmarket.ru/ratings/the-imd-world-competitiveness-yearbook/info> ; IMD releases its 2014 World Competitiveness Yearbook Ranking [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fpritraining.com/images/stories/file/nbk5/imd%20releases%20its%202014%20world%20competitiveness%20yearbook%20ranking.pdf>.

<sup>3</sup> Україна в світі. Огляд міжнародних індексів // Фонд “Ефективне управління”. – 2013. – С. 36.

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

Водночас згадані індекси не є оптимальними з погляду оцінки умов оподаткування. Вони розраховані 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<sup>1</sup>.

### **3.2. МЕТОДОЛОГІЯ ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ СВІТОВОГО БАНКУ**

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. Це 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 їх життєвого циклу – від створення до ліквідації.

---

<sup>1</sup> 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.

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

Слід ураховувати, що при складанні рейтингу існує певний часовий лаг відставання періоду його публікації та статистичних даних, на яких він обчислюється. Так, рейтинг “Ведення бізнесу – 2011” не враховував реформ, запроваджених у 2010–2011 рр. Для його складання використовувався період із 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 ньому враховуються запроваджені в країнах реформи з відставанням у часі на 1,5 року.



За узагальненою оцінкою Світового банку, в рейтингу “Ведення бізнесу – 2015” Україна посідає 96-те місце із 189 країн, що на 16 пунктів вище порівняно з попереднім звітом (у 2014 р. – 112-те місце). Рейтинги “Ведення бізнесу – 2014” та “Ведення бізнесу – 2015” є показовішими в контексті оцінки реформ, втілюваних в Україні, ніж рейтинги попередніх років. Дані для рейтингів уже містять основні зміни, запроваджені у 2011 та 2013 рр., зумовлені ухваленням Податкового кодексу України та змін до нього.

Таке зростання загального рейтингу України відбулося за рахунок підвищення позицій за категоріями:

- реєстрація підприємств (з 116-го місця у 2012 р. до 76-го – у 2015 р.);
- отримання дозволів на будівництво (зі 182-го місця у 2012 р. до 70-го – у 2015 р.);
- реєстрація власності (зі 168-го місця у 2012 р. до 59-го – у 2015 р.);
- оподаткування (зі 183-го місця у 2012 р. і 168-го місця у 2013 р. до 164-го – у 2014 р.);
- кредитування (з 23-го місця у 2012 р. до 17-го – у 2015 р.);

В “Індексі легкості ведення бізнесу – 2014” Україна посідала 112-те місце зі 189 країн, що на 28 позицій вище, ніж у 2013 р. Проаналізувавши динаміку зміни місця України в рейтингу Doing Business у 2011–2015 рр., можна відзначити наявність позитивних змін. Істотно підвищилися рейтинги України не лише в категорії “оподаткування”, а й майже за всіма категоріями. Проте у 2015 р. спостерігається незначне погіршення майже за всіма показниками, крім оподаткування, реєстрації власності та забезпечення виконання контрактів (табл. 3.9).

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 Білорусі та Казахстані потрапили до списку кращих світових практик за рік. Порівняно сильні позиції України – реєстрація підприємств, кредитування, отримання дозволів на будівництво, реєстрація власності та забезпечення виконання контрактів. Водночас головними проблемними сферами, котрі ускладнюють розвиток бізнесу в Україні, є підключення до електромереж (185-те

Таблиця 3.9

## Місце України в рейтингу Doing Business

Рейтинг за категоріями	Бізнес-рейтинг 2012	Бізнес-рейтинг 2013		Бізнес-рейтинг 2014		Бізнес-рейтинг 2015	
	Рейтинг	Зміна рейтингу	Рейтинг	Зміна рейтингу	Рейтинг	Зміна рейтингу	Рейтинг
<b>Загальний рейтинг</b>	<b>152</b>	<b>+12</b>	<b>140</b>	<b>+28</b>	<b>112</b>	<b>+96</b>	<b>+16</b>
Реєстрація підприємств	116	+66	50	-19	69	76	-7
Отримання дозволів на будівництво	182	-4	186	+118	68	70	-2
Підключення до системи електропостачання	170	Немає змін	170	-12	182	185	-3
Реєстрація власності	168	+10	158	+70	88	59	+29
Кредитування	23	-1	24	+10	14	17	-3
Захист інвесторів	114	-13	127	+20	107	109	-2
Оподаткування:	183	+15	168	+11	157	108	+49
- кількість платежів	183		28		28	5	
- витрати часу	175		491		390	350	
- загальна ставка податку, % <i>прибутку</i>	152		55,4		54,9	52,9	
Міжнародна торгівля	144	-4	148	-5	153	154	-1
Забезпечення виконання контрактів	44	-1	45	+1	44	43	+1
Подоляння неплатоспроможності	158	+1	157	+16	141	142	-1

Складено за: Doing Business 2013 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2014 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine#paying-taxes>; Paying Taxes 2012: The global picture / PwC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.html>; Doing Business 2015 // Ease of Doing Business in Ukraine. – P. 226.

місце), міжнародна торгівля (154-те), оподаткування (108-ме) та подолання неплатоспроможності (142-ге місце)<sup>1</sup>.

Рейтинг України за категорією “оподаткування” зріс на 49 пунктів щодо показника 2014 р. за рахунок підвищення позицій за такими категоріями:

- кількість платежів (5 платежів порівняно з 28 у рейтингу на 2014 р.);
- витрати часу (350 год/рік, порівняно з 390 у рейтингу на 2014 р.);
- загальна податкова ставка (52,9 % прибутку порівняно з 54,9 % у рейтингу на 2014 р.).

Дані табл. 3.10 демонструють, що в країнах ЄС загальна кількість платежів варіює від 7 в Мальті до 30 на Кіпрі із загальними витратами часу на здійснення податкових платежів від 81 год. в Естонії до 413 год. у Чеській Республіці. Слід зазначити, що загальна ставка оподаткування (52,9 %) є вищою за середній показник для Європи та Центральної Азії (34,9 %) та за середнє значення для країн ОЕСР (41,3 %). Це являє собою сигнал до подальшого вдосконалення податкової системи України в частині ставок основних податків і зборів.

За категорією “оподаткування” рейтинг України у 2011–2015 рр. має стабільну позитивну динаміку як у цілому, так і за окремими індикаторами. Переважно це пов’язано з ухваленням Податкового кодексу України (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 й позитивними змінами в адмініструванні. 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. 3.11, прогнозні показники, розроблені нами ще в 2011 р. (із набуттям чинності ПКУ), практично збіглися (або є дуже близькими) з реальними показниками рейтингу, визначеними Світовим банком в 2014 р. (частково в 2015 р.). І якщо за загальним місцем у категорії оподаткування розбіжність прогнозу й фактичного значення є суттєвою (123-тє місце за прогнозом та 157 за звітом 2014 р.), то за окремими індикаторами показники дуже

<sup>1</sup> Doing Business 2015 // Ease of Doing Business in Ukraine. – P. 226.

Таблиця 3.10

## Рейтинги країн за категорією “оподаткування” у 2014 р.

Країна	Місце у рейтингу (серед 189 країн)	Критерії оцінки (індикатори)		
		Загальна кількість платежів, разів на рік	Загальні витрати часу, год.	Загальна податкова ставка, % прибутку
<i>Країни ЄС-10</i>				
Естонія	32	7	81	49,4
Кіпр	33	30	147	22,5
Латвія	49	7	264	35,9
Литва	56	11	175	43,1
Польща	113	18	286	41,6
Словаччина	102	20	207	47,2
Словенія	54	11	260	32,5
Угорщина	124	12	277	49,2
Чеська Республіка	122	8	413	48,1
Мальта	27	7	139	41,0
<i>Країни США</i>				
Азербайджан	77	18	214	40,0
Білорусь	133	10	319	54,0
Вірменія	133	10	380	38,8
Казахстан	18	7	188	28,6
Молдова	95	31	181	40,4
Російська Федерація	56	7	177	50,7
Таджикистан	178	69	224	86,0
Узбекистан	168	41	205	99,3
<b>Україна</b>	<b>164</b>	<b>28</b>	<b>390</b>	<b>54,9</b>
<i>Країни Азії</i>				
Тайвань, Китай	58	12	22	35
Індія	158	33	243	62,8
Республіка Корея	25	10	187	27,9

Складено за: Doing Business 2013 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Economy Rankings // Doing Business [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/rankings>. та <http://www.doingbusiness.org/rankings>.

Таблиця 3.11

**Визначення прогнозних показників рейтингу України за індикатором  
“оподаткування”**

Показник	Рейтинг “Ведення бізнесу” Світового банку					Прогноз на 2014 р., зроблений у 2011 р. (після впровадження ПКУ)*
	2011	2012	2013	2014	2015	
<i>В одиницях виміру</i>						
Кількість платежів, <i>разів на рік</i>	135	135	28	28	5	30
Витрати часу, <i>год.</i>	657	657	491	390	350	550
Ставка податку, % <i>прибутку</i>	55,5	57,1	55,4	54,9	52,9	52,65
<i>Місце в рейтингу</i>						
Кількість платежів	183	183	28	28	н/д	97
Витрати часу	174	175	491	390	н/д	168
Ставка податку	149	152	55,4	54,9	н/д	141
Загальне місце в рейтингу за категорією оподаткування	181	183	168	157	108	123

\* Інституціональне та організаційне забезпечення податкового адміністрування в Україні : звіт про науково-дослідну роботу. – Т. 1: “Адміністрування податків в податкових системах зарубіжних країн. – 2012.

Складено за: Doing Business 2011 / Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2013 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2014 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2015 // Ease of Doing Business in Ukraine. – Р. 226.

близькі, а за індикаторами “кількість платежів” та “витрати часу” фактичні значення виявилися кращими за прогнозовані.

Як зауважувалося, структура категорії оподаткування формується за допомогою трьох індикаторів, на які впливають не лише законодавчо встановлені до сплати податки з певними ставками, а й харак-

тер та форма їх сплати, зручність адміністрування і 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 установленної 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<sup>1</sup>. 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.

Зниження загальної податкової ставки для України в рейтингу “Ведення бізнесу – 2013” та “Ведення бізнесу – 2015” відбулося за рахунок зменшення ставок за такими основними податками, як податок на прибуток підприємств, податок на землю, екологічні податки, єдиний соціальний внесок. Збільшення загальної податкової ставки у 2012 р. порівняно з 2011 р. сталося внаслідок підвищення частки податку на прибуток підприємств із 10 до 12,2 % у загальній податковій ставці (табл. 3.12).

На індикатор “ставка податку” істотно впливають ставки за двома платежами, які мають найбільшу частку в загальній ставці:

- ставка податку на прибуток (частка дорівнює 9,72–12,2 %)
- ставка єдиного соціального внеску (частка становить 43,08–43,3 %) (табл. 3.13).

Враховуючи незначну частку ставки податку на прибуток в загальній ставці оподаткування (за методологією Світового банку), зниження цього прямого податку може сприяти незначному зменшенню загальної ставки (середньоевропейський рівень частки податку на прибуток становить 9,2 %). Зниження індикатора “ставка податку” можна досягти лише шляхом реформування квазіфіскаль-

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Податкові механізми детінізації економічної діяльності / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2012. – № 10. – С. 48.

Таблиця 3.12

**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
2006				57,3
2007				57,0
2008				56,6
2009				57,2
2010				57,2
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

Складено за: Doing Business 2013 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Paying Taxes 2012: The global picture / PwC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>; Doing Business 2014 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>. [335, 354]

ного платежу – єдиного соціального внеску, який має значну питому вагу (43,08 % у 2015 р.) при визначенні загальної ставки оподаткування за методологією Світового банку.

Іншим важливим індикатором у структурі категорії “оподаткування” є витрати часу (табл. 3.14). Індикатор “Витрати часу” характеризує зручність та ефективність системи адміністрування податків і зборів. Саме адміністрування та його процедури найкритичніше сприймаються платниками податків, що відображається показником “Витрати часу” в рейтингу “Ведення бізнесу”.

В Україні найбільших витрат часу на адміністрування потребують:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток;
- єдиний соціальний внесок.

Таблиця 3.13  
**Зміни структури показника “загальна податкова ставка” у рейтингу України**

Податок / обов'язковий внесок	Загальна кількість платежів, разів на рік		Загальні витрати часу, год.		Законодавчо встановлена ставка податку, %		Податкова база	Загальна податкова ставка, % прибутку	
	2013	2015	2013	2015	2013	2015		2013/2015	2013
Єдиний соціальний внесок	24	1	192	100	38,19	38,19	Загальна заробітна платя	43,1	43,08
Податок на прибуток підприємств <sup>1</sup>	1	1	109	100	23	19	Прибуток, що підлягає оподатку- ванню	11,6	9,72
Податок на землю <sup>1</sup>	1	1			Різні ставки		Площа земельної ділянки	0,7	0,07
Екологічні податки <sup>1</sup>	1	1			Різні ставки		Об'єм шкідливих викидів	0 <sup>2</sup>	0,01
ПДВ <sup>1</sup>	1	1	190	150	20 %	20	Аодана вартість	0 <sup>3</sup>	
Усього	28	5	491	350	–	–	–	55,4	52,88

<sup>1</sup> Декларування в он-лайн режимі.

<sup>2</sup> Незначна за обсягом.

<sup>3</sup> Не включається.

Складено за: Doing Business 2013 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Business 2015 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>.



Таблиця 3.14  
**Динаміка та структура індикатора “витрати часу” в категорії оподаткування  
рейтингу “Ведення бізнесу”**

Показник	Витрати часу, год.				
	Світовий банк – 2011, за даними 2009 р.	Світовий банк – 2012, за даними 2010 р.	Світовий банк – 2013, за даними 2011 р.	Світовий банк – 2014, за даними 2012 р.	Світовий банк – 2015, за даними 2013 р.
ПАВ	181	181	190	150	150
Податок на прибуток	121	112	109	100	100
Внески до Пенсійного фонду	364	364	192	140	100
Внески до фонду тимчасової втрати працездатності					
Внески до фонду нещасних випадків					
Внески до фонду безробіття					
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.				
Податок на рекламу	Скасовано у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом України				
Комуніальний податок					
Податок з власників транспортних засобів					
Збір за забруднення					
Плата за землю					

Закінчення табл. 3.14

Показник	Витрати часу, год.				
	Світовий банк – 2011, за даними 2009 р.	Світовий банк – 2012, за даними 2010 р.	Світовий банк – 2013, за даними 2011 р.	Світовий банк – 2014, за даними 2012 р.	Світовий банк – 2015, за даними 2013 р.
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Уведено нормами Податкового кодексу України з 2011 р.				
Збір за першу реєстрацію транспортних засобів					
<b>Усього</b>	657	657	491	390	350

Складено за даними: Doing Business 2011 / Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2013 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2014 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2015 // Ease of Doing Business in Ukraine. – Р. 226 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>.

Це зумовлює необхідність удосконалення процедур подання звітності, контролю та сплати саме зазначених податків як таких, що справляють вагомий вплив на індикатор “Витрати часу” міжнародного рейтингу.

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;
- 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. 3.15).

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 останні три роки, що дало змогу знизити кількість платежів до п’яти у 2015 р.

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);

Таблиця 3.15

**Динаміка та структура індикатора “кількість платежів”  
у категорії оподаткування рейтингів “Ведення бізнесу”**

Показники	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 загальнооб'язкове державне соціальне страхування	Уведено нормами Закону України “Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнооб'язкове державне соціальне страхування” з 2010 р.				
Податок на рекламу	1	1	24	24	1
Комунальний податок	12	12			
Податок з власників транспортних засобів	4	4			
Збір за забруднення	4	4			
Плата за землю	12	12	1	1	1

Скасовано у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом України

Закінчення табл. 3.15

Показники	Платежі, кількість на рік					Світовий банк – 2015, за даними 2013 р.
	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.	Ведення бізнесу – 2015, за даними 2013 р.	
Екологічний податок	Уведено нормами кодексу України з 2011 р.		1	1	1	1
Усього	135	135	28	28	28	5

Складено за даними: Doing Business 2011 / Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2013 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2014 // Ease of Doing Business in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>; Doing Business 2015 // Ease of Doing Business in Ukraine. – Р. 226 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>.

- відкриття в усіх регіонах України центрів обслуговування платників;
- розроблення нового електронного сервісу з надання електронних послуг платникам податків – “Електронного кабінету платників податків”, 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.

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

### **3.3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ФІСКАЛЬНОЇ СВОБОДИ**

Коли інституції різних країн стоять на захисті прав індивідів, це свідчить про зростання добробуту населення. Економіст А. Сміт сформулював всесвітньо відому теорію про багатство в книзі “Добробут націй” ще в 1776 р. У 2013 р. теорія Сміта була трансформована у фінансову модель та Індекс економічної свободи, який враховує і оцінює 10 економічних характеристик, властивих у той або інший момент часу кожній окремо взятій країні. Після досягнення піку в 2008 р. Індекс стрімко знижувався. Загалом у світі 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 чотири категорії:

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

Індекс комбінує кількісні та якісні показники і розраховується як середнє арифметичне 10 економічних свобод. Він має значення від 0 (найгірше) до 100 (найкраще). Рейтинг економічної свободи визнача-

ється на основі Індексу й порівнює до 178 країн світу. За результатами оцінки країни потрапляють до п'яти 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<sup>1</sup>.

Між свободою економіки й успішністю її розвитку є взаємозв'язок, який можна простежити 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	деспотичні
–	не потрапили до статистики

Зазначений індекс 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”<sup>2</sup>. Відтоді методика, запропонована ним, 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”<sup>3</sup>, у звіті Світового банку “Китай: реформи в галузі експортної торгівлі”<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> 2015 Index of Economic Freedom. Methodology [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/ranking>.

<sup>2</sup> Ballasa B. Trade Liberalization and “Revealed” Comparative Advantage / B. Ballasa // The Manchester School. – 1965. – Vol. 33, iss. 2. – P. 100.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> China: Foreign Trade Reform / World Bank. – Washington, D.C., 1994. – 362 p. – (A World Bank Country Study).

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) він показує, чи розширює країна випуск товару, в якому закладений торговий потенціал, на противагу 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. Держави зі схожою структурою експорту не схильні розвивати торгівлю між собою, за винятком випадків, коли вона можлива усередині окремих галузей. При розрахунку Індексу на високому рівні конкретних товарних категорій можна виявити нетрадиційні товари з високим експортним потенціалом<sup>1</sup>.

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 експорті 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.

<sup>1</sup> 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.



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 із формули (3.1).

На підставі експортно-імпортової 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  $j$ <sup>1</sup>.

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

Якщо частка товару в імпорті певної країни перевищує середньо-світовий 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<sup>2</sup>. 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  $RSCA$ :

<sup>1</sup> Ballasa B. Trade Liberalization and “Revealed” Comparative Advantage / B. Ballasa // The Manchester School. – 1965. – Vol. 33, iss. 2. – P. 120.

<sup>2</sup> Олейнікова А. Г. Методичні підходи до підвищення конкурентоспроможності національної системи оподаткування / А. Г. Олейнікова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : зб. наук. пр. – Маріуполь : ПДТУ, 2012. – Вип. 2, Т. 1. – С. 76.

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

Разом з очевидними перевагами існують певні проблеми при розрахунку й 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 внеску визначеного товару в експорт країни загалом.
3. Принципова проблема використання Індексу виявленої порівняльної переваги для аналізу конкурентоспроможності полягає в тому, що Індекс, який розраховується на основі обсягів експорту та імпорту, може не відображати реальної конкурентоспроможності певної галузі внаслідок спотворення фактичних обсягів державною політикою: субсидуванням або іншими видами підтримки<sup>1</sup>.

Відповідно до концепції конкурентоспроможності Ради з національної конкурентоспроможності США головним чинником, котрий визначає 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

---

<sup>1</sup> Економічний механізм регулювання розвитку промислового виробництва : монографія / А. В. Череп, О. В. Лепьохін, Л. Г. Олейнікова, І. О. Лепьохіна. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – С. 99.

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 інноваційної 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 у групах взаємозв’язаних галузей.
3. Міцність виробничих і комерційних зв’язків між кластерами. Під міцністю зв’язків розуміється, наприклад, здатність функціонуючих кластерів сполучити в єдину систему фундаментальну науку і виробничі компанії, поєднати прибуток компанії і виконання завдань розвитку технологій і формування персоналу.

Індекс інноваційної ефективності Ради з національної конкурентоспроможності США є кількісною мірою, що визначає інноваційну ефективність за всіма 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. Це поняття 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 у 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. Останні 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 у 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 у розрахунок індексу економічних свобод, який багато в чому залежить від фіскальної свободи.

Рейтинг економічної свободи світу за 2015 р. порівняно з 2012 р. наведено в табл. 3.16 і табл. Б.1 додатка Б. Як показують дані табл. 3.18, країни ЄС мають найвищі показники за всіма 10 категоріями економічної свободи. При цьому лише Італія перебуває в групі із переважно пригніченою економікою. Україна у 2012 р. посідала 163-тє місце і входила до групи країн із деспотичною економікою. При цьому серед країн СНД найвищий рейтинг мала Грузія (44-тє місце), далі йшли Киргизстан (88-ме), Азербайджан (91-ше), Молдова (124-те), Таджикистан (129-те), Росія (144-те) і Білорусь (153-тє місце), випередивши Україну відповідно на 119, 75, 72, 39, 34, 19 та 10 позицій,

Таблиця 3.16

**Індекс економічної свободи країн світу**

Країна	Рейтинг 2012	Рейтинг 2015	Група за рівнем свободи (2012, 2015)
Австралія	3	4	Вільні
Канада	6	6	Переважаю вільні
США	10	12	Переважаю вільні
Великобританія	14	13	Переважаю вільні
Японія	22	20	Переважаю вільні
Німеччина	26	16	Переважаю вільні
Південна Корея	31	29	Помірно вільні
Іспанія	36	49	Помірно вільні
Мексика	54	59	Помірно вільні
Польща	64	42	Помірно вільні
Франція	67	73	Помірно вільні
Південна Африка	70	75	Помірно вільні
Туреччина	73	70	Помірно вільні
Італія	92	80	Переважаю пригнічені
Бразилія	99	118	Переважаю пригнічені
Індонезія	115	105	Переважаю пригнічені
Індія	123	128	Переважаю пригнічені
Китай	138	139	Переважаю пригнічені
Російська Федерація	144	143	Переважаю пригнічені
Україна	163	162	Репресивні / пригнічені

Джерело: 2015 Index of Economic Freedom [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/ranking>.

але Україна мала кращі позиції порівняно з Узбекистаном – на 1 позицію, з Туркменістаном – на 5 позицій.

Україна увійшла до групи країн, де порушуються економічні свободи. Про це йдеться в повідомленні рейтингу “Індекс економічної свободи”, опублікованому фондом “The Heritage Foundation”, де Україна посіла 162-ге місце зі 178. Індекс економічної свободи України у 2015 р. становив 46,9 пункту зі 100 можливих і незначно чином збільшився за три роки порівняно із 2012 р., коли він дорівнював 46,3 пункту, проте втратив 2,4 пункту порівняно з 2014 роком (48,7).

Це найнижчий показник із 43 європейських країн та нижчий за середній у світі (60,4 пункту), і з ним Україна потрапила до групи країн, де порушуються економічні свободи. У рейтингу економічної свободи 2013 р. Україна посідала 161-ше місце зі 177 країн, отримавши 46,3 балу зі 100 можливих (табл. Б.2 Додатку Б), що показує відсутність значного прогресу впродовж останніх трьох років.

Перше місце в рейтингу економічних свобод зайняв Гонконг, де показник економічної свободи становить 89,6 балу зі 100, який разом із Сінгапуром, Австралією, Новою Зеландією і Швейцарією входить до групи економічно вільних країн.

До останньої групи рейтингу 2015 р. потрапила Україна (162-ге місце), Білорусь (153-тє місце), Узбекистан (160-тє місце), Бірма (161-ше місце), Аргентина (169-тє місце), тоді як Молдова зайняла 111-тє місце, Таджикистан – 140-ве та належать до групи країн із переважно пригніченими свободами<sup>1</sup>.

У 2015 р. індекс України погіршився за зниженням восьми з десяти характеристик. Показники істотно зменшилися у зв'язку з погіршенням дотримання прав власності, управління державними видатками та інвестиційної свободи. В Україні зареєстровано другий за величиною спад індексу з-поміж усіх оцінюваних у 2015 р. країн. Економіка нашої держави й надалі вважається “репресивною”. Особливе занепокоєння викликає відсутність верховенства права. Залишаються жорсткими інвестиційний режим, регулювання ринку праці та бюрократичні правила, що гальмує динамічний розвиток приватного сектору.

Реформи, реалізовані в останні три роки, не змогли стимулювати істотний економічний розвиток. Автори рейтингу вважають, що реформи не спрацювали через невдалу політику й слабку інституціональну структуру всієї економіки. Вони вказують на те, що в Україні поширена корупція, закони майже не діють, не виконуються належним чином контракти і порушуються права власності. Прогрес у приватизації та залученні іноземних інвестицій був мінімальним. Потенційні вигоди від свободи торгівлі нівелює відомчий контроль капіталу й інвестицій.

Високий індекс економічних свобод Україна мала в 2009 р. – близько 49 балів, а в 2010 р. він різко знизився до 46 балів і відтоді змінювався дуже повільно. Міжнародне рейтингове агентство S&P

<sup>1</sup> 2015 Index of Economic Freedom [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/ranking>.

погіршило довгостроковий суверенний кредитний рейтинг України в іноземній і національній валюті до В-, підтвердивши короткостроковий рейтинг В і негативний прогноз за ним. Як повідомлялося на офіційному сайті агентства, також був знижений довгостроковий рейтинг країни за національною шкалою: з uaA– до uaBBB. На думку агентства, збільшується вірогідність того, що уряду країни не вдасться забезпечити достатню кількість іноземної валюти для своїх потреб. “...Уряд України ще не реалізував стратегії із залучення достатнього обсягу валютних коштів для задоволення значних потреб у зовнішньому фінансуванні”, – йдеться у звіті S&P. Наприкінці вересня Moody’s погіршив кредитний рейтинг державних облигацій України з рівня В3 до САА, а в 2015 р. – до CCC<sup>1</sup>.

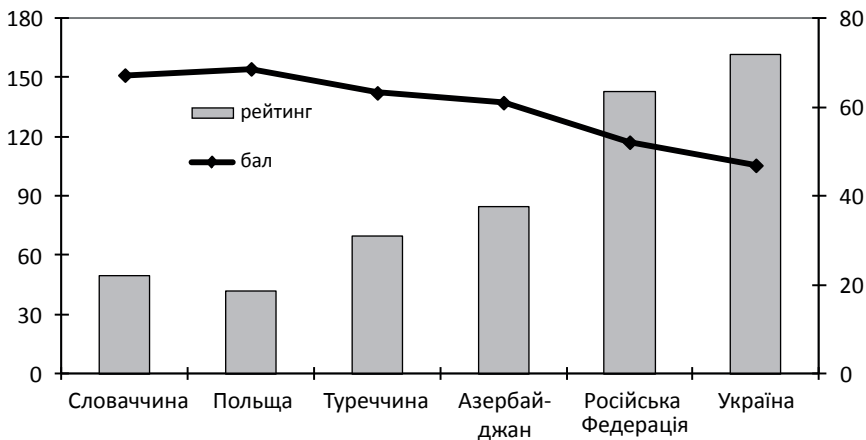


Рис. 3.9. Україна та порівнювані країни в Індексі економічної свободи

Джерело: CountryRankings//2013Index of Economic Freedom [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/ranking>.

Як бачимо з табл. Б.2 Додатка Б, найнижчу рейтингову оцінку Україна має за показником свободи інвестицій (15 пунктів), свобода щодо прав власності (20), свобода від корупції (25), участь уряду (28);

<sup>1</sup> Україна BBC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.bbc.co.uk/ukrainian/rollingnewsrussian/2013/11/131101\\_ru\\_n\\_sp\\_rating\\_ukraine.shtml](http://www.bbc.co.uk/ukrainian/rollingnewsrussian/2013/11/131101_ru_n_sp_rating_ukraine.shtml).



фінансова свобода (30 пунктів). Показник свободи інвестицій є найнижчим не лише для України, а й серед країн із пригніченою економікою, за винятком Болівії та Узбекистану.

За рівнем фіскальної свободи Україна має 78,7 пункту зі 100, що є порівняно непоганим показником. Найкращим серед показників економічної свободи є свобода торгівлі – 85,8 пункту. Україна має середні показники за рівнем монетарної свободи (78,6 пункту). За рівнем фіскальних свобод Україна займає 97-ме місце (табл. 3.17). Через такі низькі оцінки за основними характеристиками наша держава потрапила до двадцятки найбільш пригнічених з погляду економічної свободи країн світу. В Європі Україна посідає останнє, 43-тє місце.

Таблиця 3.17

**Рейтинг фіскальних свобод “The Heritage Foundation”:  
позиції провідних розвинутих країн і держав з ринками,  
що розвиваються, у 2015 р.**

Місце	Країна	Кількість балів у рейтингу фіскальних свобод (зі 100 можливих)
41	Білорусь	86,4
44	Російська Федерація	86,1
59	Індонезія	83,3
73	Мексика	77,8
92	Індія	79,4
97	Україна	78,7
<i>Середньосвітовий рівень</i>		77,2
113	Туреччина	76,1
129	Південна Корея	72,5
139	Китай	69,7
155	США	62,2
144	Японія	68,7
168	Німеччина	60,8
171	Італія	54,2
172	Іспанія	53,1
176	Франція	47,5

Складено за даними: Country Rankings // 2013 Index of Economic Freedom [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/ranking>.

Країна перейшла до категорії “пригнічених” і перебуває в групі з такими державами, як Еквадор, Аргентина, Чад, Узбекистан, Іран, Зімбабве, Ангола та Беліз. Порівняно з попереднім роком в Україні підвищилися оцінки свободи бізнесу й монетарної свободи, фіскальної свободи та свободи торгівлі. Водночас погіршення оцінки сталося через зниження оцінок показників свободи щодо прав власності та свободи ринку праці, свободи інвестицій, фінансової свободи (табл. 3.18).

Найвищі оцінки Україна отримала за показниками свободи торгівлі, фіскальної та монетарної свободи.

Отже, 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.

Таблиця 3.18

### Структура Індексу економічної свободи України у 2013 р.

Компонент ІЕС	Бал	Місце	Зміна (+/-)
<i>Верховенство права</i>			
Права власності	20,0	138	-10,0
Свобода від корупції	25,0	149	+3,1
<i>Обмежений уряд</i>			
Фіскальна свобода	78,7	97	-0,4
Державні витрати	28,0	163	-9,5
<i>Регуляторна ефективність</i>			
Свобода бізнесу	59,3	115	-0,5
Свобода ринку праці	48,2	145	-1,6
Монетарна свобода	78,6	68	-0,1
<i>Відкритість ринків</i>			
Свобода торгівлі	85,8	46	-0,4
Свобода інвестицій	15,0	168	-5,0
Фінансова свобода	30,0	131	-

Складено за даними: Country Rankings // 2013 Index of Economic Freedom [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/pdf/2015/countries/ukraine.pdf>.

### 3.4. ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

Дослідженню питань результативності податкових систем приділяється значна увага з боку міжнародних організацій. Одним із важливих показників ефективності податкової системи є результативність діяльності податкових адміністрацій. Адже, як свідчить аналіз структури та динаміки міжнародних рейтингів, їхня діяльність істотно впливає на конкурентність як окремих суб'єктів, так і країн загалом. Результативність діяльності податкових адміністрацій відображається певними показниками. В Україні, у зв'язку з фіскальною спрямованістю податкової політики, найвживанішим показником результативності податкової системи є стан виконання надходжень до державного бюджету. У світовій практиці до найважливіших показників результативності податкового адміністрування належать:

- податковий розрив;
- витрати коштів на справляння податків і зборів<sup>1</sup>.

Спеціалісти МВФ до одних із найважливіших показників результативності податкових адміністрацій відносять рівень виконання платниками податкового законодавства. Для його визначення використовується поняття податкового розриву, який демонструє співвідношення між запланованими обсягами податків, що передбачаються до виплати, та проведеними платежами. Цей показник розраховується як різниця між сумою податків, котрі мають бути сплачені (згідно з вимогами податкового законодавства), та фактичними обсягами їх сплати і вважається одним зі 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 по-

---

<sup>1</sup> 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. : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2008. – С. 22–27.

даткового законодавства; інші форми недоплати податків<sup>1</sup>. Тому виявлення та визначення податкових розривів є важливою сферою фіскальних інтересів держави, особливо на тлі викликів, пов'язаних із наявністю дефіциту суверенних бюджетів. Розуміння структури податкового розриву – невід'ємна частина стратегії управління державними фінансами та розвитку економіки, адже фіскальна служба може впливати на складові податкового розриву.

Разом із тим варто зауважити, що обсяги податкових надходжень до державних фондів залежать не лише від діяльності податкової служби, а й 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<sup>2</sup>.

Вагоме значення мають також простота та справедливість податкової системи, послідовність у 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. Розподіл країн на такі групи наведений у табл. 3.19.

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 своїх обов'язків зі сплати податків. Вони усвідомлюють неминучість їх сплати або покарання.

<sup>1</sup> Сильвани К. Разработка стратегии в области реформы налоговой службы: опыт и руководство / К. Сильвани, К. Баэр // Рабочий доклад МВФ. – 1997. – С. 3–5.

<sup>2</sup> Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання / С. В. Буряк, та ін. ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – С. 503.

Таблиця 3.19

**Категорії країн за показниками податкового розриву**

Категорія країн	Податковий розрив, %	Назви країн
Перша	До 10	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	

Складено за: Estimation of tax gap for direct taxes //HMRC Working papers. – KAI Analysis 8 – Compliance Strategy. – 01/04/05[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/research/direct-tax-gaps.pdf>.

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 вирізняються стійкими традиціями добровільного виконання податкового законодавства, високим рівнем обслуговування платників податків, жорстким контролем та використанням суворої системи покарань за порушення податкового законодавства<sup>1</sup>.

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

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Забезпечення принципу рівності усіх платників перед Законом з метою створення рівних конкурентних умов в економіці / Л. Г. Олейнікова // Напрями соціально-економічного розвитку України: стан та перспективи : матер. наук.-практ. конф. (27 бер. 2012 р.). – Нікополь : НІ ЗНУ, 2012. – С. 46.

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 низький рівень кваліфікації, відзначається висока його плинність та недостатній досвід роботи. Поширена корупція. Незадовільним може бути і рівень фінансування діяльності податкової адміністрації<sup>1</sup>.

У світовій практиці використовується кілька методів визначення податкового розриву<sup>2</sup> залежно від його складових:

- метод “згори донизу” (top down) застосовують для вимірювання розриву з непрямих податків. У його основу покладено дані про споживання зі статистичних джерел. Для розрахунку за кожним податком обчислюється різниця між оцінкою загального податкового зобов’язання та сумою сплачених податків;
- метод “знизу догори” (bottom up) використовують для вимірювання розриву з прямих податків. Він ґрунтується на даних запитів, аналізу податкових декларацій, груп ризику, зіставленні інформації з різних джерел (непрямі методи визначення податкових зобов’язань), у тому числі з використанням внутрішніх джерел фіскального відомства. Для розрахунку проводять зіставлення й оцінювання в розрізі окремих груп платників та способів порушення податкового законодавства;
- метод експертних оцінок, що має суб’єктивніший характер, застосовується за відсутності іншої інформації щодо структури й розміру податкового розриву.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Estimation of tax gap for direct taxes // HMRC Working papers. – KAI Analysis 8 – Compliance Strategy. – 01/04/05 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/research/direct-tax-gaps.pdf>.

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 і Швеції результативність роботи податкових адміністрацій у ході проведення операцій з оподаткування є оптимальною. Витрати податкової служби низькі, а податковий розрив незначний<sup>1</sup>.

У Швеції першу спробу розрахувати загальний податковий розрив (як різницю між теоретичними податковими надходженнями та сумою сплачених податків) 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. Детальне дослідження структури податкового розриву презентовано у звіті Податкової агенції Швеції, опублікованому восени 2007 р.<sup>2</sup> У 2007 р. загальний податковий розрив становив 133 млрд шведських крон, або 5 % ВВП та 10 % загальних податкових надходжень.

У звіті Податкової агенції Швеції за 2008 р. *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 вдвічі зменшити розмір податкового розриву до 2015 р. Цей показник вони розраховують 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

<sup>1</sup> Сильвани К. Разработка стратегии в области реформы налоговой службы: опыт и руководство / К. Сильвани, К. Баэр // Рабочий доклад МВФ. – 1997. – 88 с.

<sup>2</sup> Taxes in Sweden 2010. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden // Swedish Tax Agency. – 2010. – Dec. – P. 32 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.skatteverket.se>.

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 і 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.

$PZ_1 = \text{Податкові зобов'язання} - \text{Добровільна сплата податків.}$

*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.

$PZ_2 = \text{Податкові зобов'язання} - \text{Добровільна сплата податків} -$   
 $- \text{Результат превентивних заходів.}$

*Третій метод.* Податковий розрив визначається як сукупність усіх 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 відпо-



відно 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.

*ПЗ<sub>3</sub> = 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 зрозуміння навіть не фахівцями.

*ЧПЗ<sub>4</sub> = Податкові зобов'язання – Добровільна сплата податків –  
– Результат превентивних заходів – “Базовий контроль” –  
– “Інтенсивний контроль”<sup>1</sup>.*

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.

<sup>1</sup> Taxes in Sweden 2014. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c86102/1423556873574/taxes-in-sweden-skv104-utgava15.pdf>; Tax Gap Map for Sweden. How was it created and how can it be used? Report 2008: 1B / Swedish National Tax Agency. – 2008. – February [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.skatteverket.se>.

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 недостовірну або неповну інформацію або розкрити інформацію, якої не було при попередньому наданні Агентству доходів Канади (Canada Revenue Agency). У разі наведення 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<sup>1</sup>.

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;

---

<sup>1</sup> Voluntary Disclosures Program // Canada Revenue Agency [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nvstgtns/vdp-eng.html>.

- удосконалення структури управління податковою службою;
- аналіз діяльності різних підрозділів податкових служб по роботі з платниками;
- поглиблення контролю за діяльністю великих і малих платників;
- скорочення кількості незареєстрованих платників;
- перехід на подання декларацій в електронній формі;
- запровадження заходів зі зменшення податкового розриву<sup>1</sup>.

Важливим непрямим показником результативності проведення операцій з мобілізації податків і зборів є комп'ютеризація операцій з оподаткування. Введення такого порядку сприяє підвищенню ефективності податкового адміністрування шляхом зменшення кількості помилок при складанні декларацій, скорочення часу на їх оброблення та економії витрат робочого часу.

На тлі 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 створення додаткового адміністративного тиску на платників та дотримання їхніх прав<sup>2</sup>.

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<sup>3</sup>.

Показником результативності оподаткування є співвідношення між величиною податкових надходжень та витрат, пов'язаних із їх

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Дискусійні позиції, щодо проекту Закону “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна” / А. Г. Олейнікова // Актуальні питання економіки праці та сучасні проблеми управління персоналом : монографія. – Запоріжжя : ЗНУ, 2011. – С. 59.

<sup>2</sup> Олейнікова А. Г. Переваги запровадження економічних механізмів в податковій системі України / А. 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.

<sup>3</sup> Сильвани К. Разработка стратегии в области реформы налоговой службы: опыт и руководство / К. Сильвани, К. Баэр // Рабочий доклад МВФ. – 1997. – С. 45.

Таблиця 3.20

**Ретроспектива оцінки індексу витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів (обов'язкових платежів) в Україні у 2003 р.**

Показник	Мобілізовано податків до зведеного бюджету, тис. грн	Видатки бюджету на утримання органів стягнення, тис. грн	Індекс витрат з мобілізації податків, %
Державна податкова адміністрація України	57 091 259,6	1 243 260,3	2,2
Державна митна служба України	14 125 840,0	442 911,5	3,1
Всього, без урахування відшкодування ПДВ	71 216 514,9	1 686 171,8	2,4
Всього, з урахуванням відшкодування ПДВ	60 895 676,2	1 686 171,8	2,8

Джерело: Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / Т. І. Єфименко [та ін.]. – К.: НДФІ, 2004. – С. 112–113.

забезпеченням (індекс витрат із мобілізації податків). Результати розрахунку цього показника в динаміці для України наведені в таблицях 3.20 і 3.21.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що індекс витрат, пов'язаних зі сплатою податків і зборів в Україні (оцінка на 2003 р.), становив 2,4 %, а з урахуванням відшкодування ПДВ – 2,8 % податкових надходжень (що контролюються ДПС та ДМС України). При цьому вища частка витрат припадала на Державну митну службу України (3,1 %). Порівняно нижчою була частка витрат з боку Державної податкової адміністрації України. Таке відхилення пояснюється різними причинами. Однією з них є те, що обсяги податкових надходжень, забезпечувані ДПС, більш ніж в 4 рази перевищують збори з боку ДМС.

Як свідчать результати дослідження ретроспективного періоду (табл. 3.20–3.21), індекс витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів в Україні, тривалий час (2003–2007 рр.) був стабільно високим і почав знижуватися лише з 2008 року. Відповідно, з цього року на мобілізацію податків і зборів витрачався менший бюджетний ре-

Таблиця 3.21  
**Динаміка оцінки індексу витрат із мобілізації податків фіскальним відомством**

Показники	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податкові надходження без урахування відшкодування ПДВ, <i>млрд грн</i>	180,13	261,57	242,61	275,12	377,47	406,53	407,42	417,73
Податкові надходження з урахуванням відшкодування ПДВ, <i>млрд грн</i>	161,26	227,16	208,07	234,45	334,69	360,57	353,97	367,51
Відшкодування ПДВ, <i>млрд грн</i>	18,87	34,41	34,54	40,67	42,78	45,96	53,45	50,22
Видатки на утримання фіскального відомства, <i>млрд грн</i>	4,81	6,27	5,71	6,21	6,0	5,52	5,98	5,47
Індекс витрат з мобілізації податків АФС без урахування відшкодування ПДВ, %	2,67	2,40	2,35	2,26	1,59	1,36	1,47	1,31
Індекс витрат з мобілізації податків АПС з урахуванням відшкодування ПДВ, %	2,98	2,76	2,74	2,65	1,79	1,53	1,69	1,49

Складено за даними Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=217965>.

сурс<sup>1</sup>. Витрати на утримання податкової служби з 2008 по 2011 р. зазнавали неістотних коливань, проте суттєво не змінювалися (незначно зменшилися з 6,27 млрд грн у 2008 р. до 6 млрд грн у 2011 р.), тоді як мобілізація коштів до бюджету в 2011 р. помітно зросла (з 242,61 млрд грн у 2008 р. до 377,47 млрд грн у 2011 р.), що і покращило індекс. Це зумовлено не лише ефективністю роботи фіскального відомства, а й підвищенням ставок мита на окремі товари, що ввозяться на територію України (наприклад, автомобілів), зменшенням тіньової економіки на 4 % (з 38 % у 2010 р. до 34 % у 2011 р.)<sup>2</sup>, невеликою мірою – за рахунок прискорення темпів зростання ВВП (реального – на 1%)<sup>3</sup>. Отже, економічна результативність дій названого відомства в податковій та митній сфері посилюється. Така тенденція була би позитивною за умови лояльного ставлення платників до дій контролюючих органів. Проведений аналіз свідчить, що ці результати досягнуті частково за рахунок додаткового адміністративного тиску на платників<sup>4</sup>, зокрема й через значні корупційгенні ризики. За 2012 р. індекс витрат із мобілізації податків мав тенденцію до зниження на тлі скорочення витрат на утримання відомства та стабільного рівня податкових надходжень.

Індекс витрат на виконання податкової функції у Великобританії становив, наприклад, у 2009 р. 1,14 на 100 од. доходів та був значно вищим, ніж у Норвегії (0,50); Естонії (0,40) і Швейцарії (0,31). Данія, Німеччина, Нова Зеландія і США також мали нижчі адміністративні витрати, ніж Великобританія<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Рівень тіньової економіки в I кв. 2015 сягнув 47 % ВВП – Мінекономрозвитку України // Інтерфакс-Україна. – 2015. – 14 серп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/283877.html>.

<sup>3</sup> За даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

<sup>4</sup> Детальніше вплив випереджальних темпів зростання податкових надходжень на економічне середовище України розглянуто в розділі 4.

<sup>5</sup> The Single Income Tax: Final report of the 2020 Tax Commission / The TaxPayers' Alliance. – L., 2012. – P. 50.

Це означає, що в Україні має відбуватися подальша робота, спрямована на удосконалення діяльності фіскального відомства, підвищення продуктивності його підрозділів та оптимізацію його структури й функцій, без перегляду яких неможливі якісні зміни. З уведенням Податкового кодексу, починаючи з 2012 р., здійснювалися заходи, спрямовані на подальше підвищення ефективності системи сплати податків, зборів та обов'язкових платежів в Україні, зокрема:

- удосконалено систему автоматичного відшкодування ПДВ та реєстрації податкових накладних;
- уможливлено дистанційне подання звітності з ПДВ платниками податків;
- відкрито центри обслуговування платників податків у регіонах України<sup>1</sup>.

Як зазначалося в попередніх параграфах, здійснення цих кроків, поєднаних зі зменшенням кількості податків і зборів та вдосконаленням звітування, позитивно позначилося на показниках міжнародних рейтингів конкурентоспроможності та ведення бізнесу. Водночас наявна в Україні система адміністрування податків потребує подальшого вжиття заходів, націлених на спрощення справляння податків для платників, скорочення витрат часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та звітності й сплату податків, зокрема:

- спрощення форм декларацій за основними податками і зборами;
- реалізації заходів із переведення більшості платників податків на подання декларацій з податку на прибуток підприємств у електронному вигляді (за прикладом декларацій з ПДВ);
- створення єдиного інформаційно-аналітичного простору для обміну інформацією про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з ним;
- упровадження електронного документообігу між платниками та контролюючими органами;
- удосконалення ризик-орієнтованої системи контролю, що зменшить кількість перевірок та підвищить якість відбору несумлінних платників податків;

---

<sup>1</sup> Олейникова Л. Г. Програма податкового реформування економіки України / Л. Г. Олейникова // Економіка и предпринимательство. – 2013. – № 7 (36). – С. 29.

– запровадження розширеного переліку критеріїв оцінювання результативності адміністрування податків, що надасть змогу вдосконалити систему адміністрування та покращити ставлення суспільства до обов'язку сплачувати податки<sup>1</sup>.

Дуже корисним для аналізу зміни індексу витрат в Україні буде дослідження його змін з 2012 по 2014 р., коли була оптимізована структура фіскального і митного відомства, відбулися певні суттєві зміни в структурі податкової системи України. Проте для таких розрахунків бракує статистичних даних, що унеможливорює аналіз.

Водночас слід зазначити, що виконання бюджетних завдань є не єдиним показником результативності податкової системи.

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).

Пропонуємо вдосконалити та розширити систему показників результативності оподаткування для використання в Україні. При цьому нами враховуються особливості наявної системи адміністрування, а також нормативно-правового забезпечення процесу адміністрування, склад і структура податкових органів.

Результативність адміністрування податків і роботу фіскального відомства загалом доцільно оцінювати, наприклад, за такими додатковими показниками:

- *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);*

---

<sup>1</sup> Олейникова Л. Г. Програма податкового реформування економіки України / Л. Г. Олейникова // Економіка и предпринимательство. – 2013. – № 7 (36). – С. 32.



- *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<sup>1</sup>;*
- *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<sup>2</sup>;*
- *рівень виконання плану надходжень за рахунок донарахувань;*
- *рівень сплати донарахованих сум;*
- *частка перевірок, які проводилися поза межами ризик-орієнтованої моделі контролю;*

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

- *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 із 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 фіскальною службою<sup>1</sup>;
- *показник економічної результативності діяльності підрозділів зі сплати прострочених податкових зобов'язань* визначається як відношення надходжень у 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*<sup>2</sup>.

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 виявити недоліки системи адміністрування в цілому та оптимізувати взаємодію підрозділів податкової 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

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> 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).

органів через аналіз роботи підрозділів апеляцій та аналіз практики судових рішень із питань податкового законодавства.

Покращання результативності діяльності податкового відомства можливе лише на основі ґрунтовного аналізу 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 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 вдосконалювати систему адміністрування та змінювати ставлення суспільства до сплати податків.

Головною метою в роботі податкових органів найближчим часом має стати забезпечення певного балансу фіскальної функції (зокрема, 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 до оподаткування.

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, а 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<sup>1</sup>;
- 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 перехресних перевірок звітів платників із ключовими даними промисловості замість візитів до платників та перевірки документів<sup>2</sup>;
- 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 для подання звітності (відсутність черг, належна культура обслуговування, перевірка даних декларації після її подання тощо)<sup>3</sup>;
- проведення активної роботи з інформування платників щодо їхніх 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;

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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. 324. – (Економічні науки).

<sup>3</sup> 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. 191.

- створення умов для невідворотності покарання за невиконання податкового законодавства як платниками податків, так і працівниками органів податкової служби<sup>1</sup>;
- проведення спільної роботи з Міністерством освіти і науки України 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 наступному розділі.

### ***Висновки до розділу 3***

Окремою науковою проблематикою є зіставлення показників конкурентоспроможності країн. Відомі три основні підходи до оцінювання і порівняння цих показників, які базуються на даних щодо продуктивності праці, зовнішньоторговельної діяльності країни, а найбільш вживаний показник – заснований на зіставленні країн за рейтингами конкурентоспроможності.

Сьогодні використовуються різні індекси та рейтинги для оцінювання конкурентоспроможності держави, податкової системи, регіону та суб'єктів господарювання, але існують комплексні рейтингові оцінки, які дають змогу визначити: Індекс глобальної конкурентоспроможності; Індекс конкурентоспроможності країн світу; Індекс легкості ведення бізнесу; Індекс економічної свободи. Застосування цих індексів

---

<sup>1</sup> *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.

передбачає врахування великої кількості показників з метою визначення як потенціалу, так і рівня конкурентоспроможності різної ієрархії.

Так, Всесвітній економічний форум розробив Індекс глобальної конкурентоспроможності та Індекс поточної конкурентоспроможності. Перший спрямовується на конкурентоспроможність як набір інститутів та економічну політику, що дають можливість мати високі темпи в середньостроковій перспективі, тоді як другий використовує мікроекономічні показники моделі інститутів, ринкової структури та економічної політики, покликані забезпечити високий рівень добробуту в теперішній момент. Іншими словами, перший призначений для прогнозування перспектив зростання в найближчі п'ять років, в той час як другий дає уявлення про поточний потенційний рівень виробничих можливостей. Поряд з рейтингом ВЕФ експерти також застосовують Всесвітній щорічник конкурентоспроможності, який видається Міжнародним інститутом розвитку управління, а також міжнародний рейтинг "Ведення бізнесу", заснований Світовим банком.

Відомий економіст М. Портер, у рамках роботи Всесвітнього економічного форуму, запропонував оцінку конкурентоспроможності на основі сукупності чотирьох взаємопов'язаних галузей. Концептуально запропоновано розрахувати рівень конкурентоспроможності бізнес-середовища з урахуванням чотирьох складових: факторні умови, які враховують конкретні чинники; якість попиту як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках; галузі, які передбачають наявність споріднених галузей, котрі підтримують конкурентоспроможність на світовому ринку; якість стратегічного управління та якість конкуренції.

Важливою узагальненою характеристикою конкурентоспроможності країни може бути показник ВВП на одну особу. Динаміка і зміна 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 жорстка залежність двох показників: чим більше дохід на одну особу, тим більше Індекс конкурентоспроможності і тим вище світовий рейтинг країни.

У ході наукових досліджень встановлено, що експерти і науковці висловили критичні зауваження на адресу різних, охарактеризованих вище, рейтингів конкурентоспроможності. До них входять:

- 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.

Так, зведені індекси засновані на слабких теоретичних передумовах та, іноді, недостовірних статистичних методах. Оскільки в економічній теорії немає вираженого консенсусу 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 лише дані з часовим лагом у один–два роки і не застосовують комплексних статистичних та економетричних даних за темою, які наявні в поточному часі. В епоху стрімких змін такий підхід має значні обмеження щодо достовірності. Зведені індекси конкурентоспроможності припускають, що вони визначаються тими чинниками, що вони використовують як критерії. Причинний зв'язок між критеріями і зростанням, наприклад, ВВП на одну особу, не доведений, а критерії, котрі застосовують 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.

Через призму саме таких зауважень слід розглядати результати оцінок рейтингів. Проведення в Україні реформ частково ґрунтувалося на індикаторах міжнародних рейтингів – маркерах для визначення напрямів, що потребують найбільше уваги. Вони певною мірою є результативним показником здійснення реформ і знаходять відображення в загальних оцінках таких рейтингів, як “Ведення бізнесу”, “Рейтинг глобальної конкурентоспроможності” тощо. Для визначення впливу умов оподаткування з позиції не лише податкових ставок, а й загального бізнес-клімату доцільно використовувати Індекс легкості ведення бізнесу Світового банку.

Такі оцінки свідчать, що головна відмінність у податкових системах полягає не у структурі і навіть не у ставках податків, а в умовах

їх сплати, контролі та інститутах, які забезпечують дотримання податкового законодавства. Основна відмінність полягає в якості забезпечення належних умов здійснення податкових процедур при виконанні податкового обов'язку платником податку.

Проаналізувавши динаміку позиції України в рейтингу Doing Business у 2011–2014 рр., можна відзначити позитивні зміни. Рейтинги України суттєво підвищилися не лише в категорії “оподаткування”, а й майже за всіма категоріями. Структура категорії оподаткування формується трьома індикаторами, на які впливають не тільки законодавчо встановлені до сплати податки за певними ставками, а й характер і форма їх сплати, зручність адміністрування і квазіфіскальні платежі, які формують навантаження на суб'єкта господарювання як на роботодавця. Саме тому на індикатори істотний вплив справляє єдиний соціальний внесок. Податок на додану вартість не впливає на індикатор “ставка податку”, проте відчутно позначається на індикаторі “витрати часу”, адже фізичне адміністрування цього податку покладено на суб'єктів господарювання.

З урахуванням індикаторів для категорії оподаткування, виявлених у дослідженнях Світового банку, для України можна виокремити такі найкритичніші напрями для реалізації реформ у сфері оподаткування:

- витрати часу платників на виконання вимог податкового законодавства (були і залишаються дуже високими, навіть на тлі деякого зниження);
- податковий тягар, як до ухвалення Податкового кодексу, так і нині, розподілено між платниками різних галузей нерівномірно, що спотворює конкурентне середовище, особливо стосовно надання податкових пільг;
- переважно фіскальний характер податкової системи: тягар податкового тиску перекладається на підприємства, які працюють легально і доволі прибутково (це стосується й фізичних осіб), що позначається на сприйнятті платниками умов оподаткування та лояльності до сплати податків;
- складність адміністративних процедур та/або форм звітності й високі ставки окремих неподаткових платежів.

Окреслені проблеми зумовляють стримування господарської активності та формують негативне сприйняття системи оподаткування та реформ у цілому. Економічне зростання власне не є самоціллю урядів. Однак лише зростання економіки дає змогу фізичним та юри-



дичним особам реалізувати діловий потенціал і сформуванати резерви для підтримки охорони здоров'я, освіти та інших цілей розвитку, зафіксованих у Декларації тисячоліття<sup>1</sup>, про прихильність якій заявили в провідних країнах світу, в тому числі в Україні. Декларація не містить конкретних заходів реалізації, проте пропонує рамки, які можуть допомогти у виробленні стратегії зростання, що враховуватиме специфічні характеристики країни та її історичний досвід.

Реформи, які проводяться в країнах із розвинутою економікою, суттєво відрізняються від реформ та їх наслідків, що здійснюються в країнах з економікою, котра розвивається. Відмінність полягає насамперед у передбачуваності реакції на зміни. Розвинута економіка спирається на міцні інституціональні засади, які визначають права власності, змушують виконувати контракти, поширюють ціни і скорочують інформаційний розрив між покупцями і продавцями. Країни, що розвиваються, часто позбавлені цих ринкових і регуляторних інститутів. Отже, важливим елементом розвитку є саме формування цих інституціональних потенціалів. Тому в економіці, що розвивається, важче достовірно передбачити вплив політичних зрушень й економічних реформ.

Діяльність держави не є безпосередньою причиною зростання. Ця роль належить приватному сектору, інвестиціям та діловій ініціативі, які реагують на цінові сигнали, ринкові сили, політичні події тощо. Політичні засади сталого зростання формують середовище для значних інвестицій, створення робочих місць, конкуренції, переміщення ресурсів, соціального захисту, справедливості й інклюзивності. Як зазначається в Доповіді про зростання<sup>2</sup>, жодній країні не вдалося зберігати швидке економічне зростання без підтримки високих темпів державних інвестицій – в інфраструктуру, освіту та охорону здоров'я.

За останні чотири роки, на тлі реалізації реформ в Україні, в тому числі у податковій сфері, не відбувалося позитивних зрушень у соці-

<sup>1</sup> Декларація тисячелеття Організації Об'єдинених Націй : утв. резолюцією 55/2 Генеральної Ассамблеї ООН от 08.09.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_621](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_621).

<sup>2</sup> The Growth Report. Strategies for Sustained Growth and Inclusive Development / Center for Global Development. – 2008. – 28 May [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.cgdev.org/sites/default/files/archive/doc/events/5.28.08/Transcript\\_Growth\\_Event.pdf](http://www.cgdev.org/sites/default/files/archive/doc/events/5.28.08/Transcript_Growth_Event.pdf).

ально значимих показниках, а за окремими параметрами спостерігалося їх погіршення за позитивної динаміки розвитку економіки. Позитивна динаміка державних інвестицій з 2010 р. майже не вплинула на темпи економічного зростання до 2014 р. та не запобігла уповільненню економіки, що свідчить про розбалансованість фінансової системи у зазначений період та слабку реакцію бізнесу на державні інвестиції. Збільшення темпів зростання державних інвестицій у 2011 р. майже вдвічі, порівняно з 2010 р., практично не позначилося на динаміці показника ВВП на одну особу ані в 2012 р., ані пізніше. Високий ступінь недовіри до державної системи та низька ефективність державних видатків інвестиційного характеру, їх слабкий мультиплікаційний вплив пояснюються суттєвим тиском на економіку в напрямі податково-бюджетної консолідації.

Проведені дослідження засвідчили, що незважаючи на позитивну динаміку Індексу глобальної конкурентоспроможності останніми роками, Україна не змогла досягти максимуму 2005 р. (64-те місце).

Подальше інтегрування України до світової економічної системи, в тому числі шляхом підписання Угоди з ЄС, адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу згідно з Договором про заснування Європейського Співтовариства, Угодою про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, Директивами Ради ЄС щодо прямого і непрямого оподаткування та Міжнародною конвенцією про спрощення і гармонізацію митних процедур (м. Кіото) потребують не лише вдосконалення податкового законодавства, а й дотримання норм законів і фактичного зменшення адміністративного тягаря при сплаті податків, урахування інструментів довгострокового впливу в економічному середовищі країни, що демонструють критерії та індикатори міжнародних індексів.

Податкова система України за своєю структурою на сьогодні не дуже відрізняється від систем, властивих розвинутим країнам Європи. Це стосується як складу та структури, так і рівня податків та відрахувань на соціальне страхування. Непряме оподаткування переважає (ПДВ й акцизи), оподатковуються доходи як юридичних, так і фізичних осіб, значними є відрахування на соціальне страхування.

Суттєвим недоліком системи оподаткування була нестабільна, непрозора та заплутана нормативно-правова база. Частково ці недоліки було усунено в межах імплементації Податкового кодексу Укра-

їни, проте його впровадження не розв'язало проблеми нестабільності податкового законодавства та відсутності його прогнозованості і наступності. Для України важливо 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 великої за територією та населенням держави одним із ключових напрямів здійснення реформ у податковій та бюджетній сферах є забезпечення рівних умов в оподаткуванні та його справедливості, умови бюджетного перерозподілу для подальшого розвитку людського капіталу, розбудови комерційної, медичної та соціальної інфраструктури. Як свідчать дані дослідження, цей напрям поки не пріоритетний, що зумовлює необхідність подальшої роботи з удосконалення податкової системи і політики.

Окремою складовою дослідження є результативність податкової системи. Підвищити її можна лише на основі ґрунтовного аналізу роботи податкових органів із мобілізації податків і зборів, а також впливу податкової системи на розвиток економіки. Таке вдосконалення має відбуватися за двома напрямками: в адмініструванні (за економічною результативністю адміністрування, що виражається у витратах на мобілізацію податків; за якісною результативністю, що втілюється у задоволеності умовами сплати податків та характеризуватиме роботу підрозділів податкової служби, спрямовану на сприяння добровільній сплаті, за певним набором сталих критеріїв) та в структурі податкової системи і принципах реалізації податкової політики. Майже всі запропоновані нами критерії щодо вдосконалення оцінки результативності адміністрування майже не використовуються у вітчизняній практиці, що унеможливує ретельний аналіз. Наявна на сьогодні система показників якості послуг ДПС дає змогу маніпулювати результатами роботи підрозділів, що не сприяє об'єктивній оцінці результативності адміністрування податків конкретними підрозділами. Тому запровадження системи оцінки результативності адміністрування за розширеним переліком критеріїв дасть змогу покращувати систему адміністрування та змінювати ставлення суспільства до сплати податків. Удосконалення структури податкової системи та реалізації податкової політики розглянемо в наступному розділі.

## Розділ 4

# ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

### 4.1. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Оподаткування перебуває на перетині економічної, бюджетної і соціальної політики будь-якої країни. В умовах світової фінансової кризи та внаслідок глобалізації для успішного ведення бізнесу актуальними є питання не лише ресурсів, а й насамперед оподаткування в країні розміщення. Податкова конкуренція між країнами й конкурентні переваги формують економічний, фінансовий та соціальний потенціал кожної держави. Особливого сенсу податкова конкуренція набуває за нестабільності світової економіки та фінансів, що впливає на розвиток усіх регіонів планети.

Під час кризи, коли перед більшістю країн гостро постає проблема скорочення дефіциту державного бюджету та державного боргу, саме спрощеність та справедливність податкових умов найбільше впливають на конкурентні переваги податкової системи, оскільки зниження ставок податків істотно позначається на доходах бюджету в короткостроковій перспективі<sup>1</sup>. Надзвичайно важливо, аби політика

---

<sup>1</sup> *Bazó A. E. Tax incentives offered by developing countries: attracting foreign investment or creating disaster? / A. E. Bazó // Tax Notes International. – 2008. – Vol. 52, № 4. – 23 p.; Christensen J. Tax Avoidance, Tax Competition and Globalisation: making tax justice a focus for global activism / J. Christensen, S. Kapoor // Accountancy Business and the Public Interest. – 2004. – Vol. 3, № 2. – P. 1–16; Christensen J. Welcome to a World Without Rules / J. Christensen ; Key note speech given at Skettereviorenes Forening, conference on Tax Havens – Corporate Paradises and Community Hell, Elverum, Norway, Sept. 2008; Garretsen H. Capital Mobility, Agglomeration and Corporate Tax Rates: Is the race to the bottom for real? // H. Garretsen, J. Peeters // De Nederlandsche Bank Working Paper. – 2006. – № 113/2006. – 30 p.*

країн у сфері оподаткування, маючи на меті виконання поточних завдань, враховувала й довгострокові засади конкурентоспроможності. 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. Саме тому результативність податкової системи слід розглядати на рівні як оподаткування, так і соціально-економічного впливу в національному масштабі. Результативність податкової системи в цьому контексті означає її здатність виконувати покладені на неї функції, насамперед:

- надходження податків і зборів до бюджетів різних рівнів у належних обсягах для реалізації державою її економічних, соціальних та політичних функцій;
- забезпечення умов для інвестицій і рівних конкурентних умов у оподаткуванні для суб'єктів господарювання в різних секторах економіки;
- реалізація податкової політики відповідно до визначених у державі соціально-економічних пріоритетів.

Критерії оцінки ефективності податкової системи мають здебільшого непрямий характер і не визначають особливостей податкової системи однозначно. Для цього можуть застосовуватися непрямі макроекономічні показники, як-от: динаміка частки суми податків у ВВП; рівень дефіциту бюджету щодо ВВП; динаміка ВВП, внутрішніх та зовнішніх інвестицій; рівень тіньової економіки і податкового розриву; темпи зростання секторів економіки; рівень безробіття; дохід на одну особу; частка податків, що перерозподіляється через бюджет, тощо.

Проте важливими індикаторами результативності податкової системи є також внутрішні характеристики – маркери потенціалу реалізації функцій податків. До таких показників належать: загальний рівень оподаткування (частка у ВНП), сталість податкового законодавства, співвідношення прямих і непрямих податків, співвідношення між податками на фізичних та на юридичних осіб, частка окремих податків у формуванні бюджету, система податкових пільг та їх відповідність пріоритетам економічної й соціальної політики держави. Окремо заслуговують на увагу організація декларування та сплати податків, системи фінансових санкцій за невиконання податкового законодавства та примусового стягнення податкового боргу.

Іншою характеристикою податкової системи є податковий тягар (податкове навантаження). Однак загальновизнаної методики його обчислення немає. Можуть застосовуватися різні показники, що характеризують рівень податкового навантаження, проте найпоширенішим є відношення всіх стягнутих податків до обсягу ВВП. Причому навіть за такої інтерпретації залишається дискусійним питання, чи слід урахувувати з метою обчислення такого навантаження лише податкові платежі або всі платежі, що сплачують платники податків до бюджетів.

Теоретичне підґрунття осмислення податкового тягара заклали відомі зарубіжні (А. Вагнер, К. Гок, І. Горлов, А. Лаффер, Р. Масгрейв, Д. Мюллер, П. Мюррелл, В. Танзі, Й. Шумпетер, П. Самуельсон, Е. Селігман, І. Юсті) та українські (В. Андрущенко, Т. Єфименко, А. Загородній, І. Луніна, А. Соколовська, Л. Тарангул, І. Янжул) вчені.

Найголовніше питання, що порушується ученими та економістами, полягає в тому, яким має бути розмір вилучень, здійснених у вигляді податків, для того, аби, з одного боку, забезпечити виконання функцій держави, у тому числі соціальних, а з другого – не стримувати розвитку національної економіки. При цьому слід урахувувати й такі аспекти, як справедливість оподаткування та перерозподілу національних благ. У середині ХХ ст. у теоріях податкового навантаження було сформульовано декілька важливих положень: визначено, що межі податкового навантаження не можуть бути однаковими для країн із різними рівнями економічного розвитку та структурою видатків бюджету, деякі економісти обґрунтували залежність зростання державних видатків від підвищення соціально-економічного добробуту в країні (закон Вагнера). Також було розмежовано податкове навантаження для національної економіки та для окремих суб'єктів господарювання й на одну особу.

Нещодавно актуалізувалися теорії податкового навантаження, що зумовлено насамперед глобалізацією економічних відносин та їх інформатизацією, яка спростила переміщення капіталів і ресурсів, а також посиленням суперечності між соціальними та економічними інтересами держав: з одного боку, в суспільстві існує запит на високі соціальні стандарти, котрі забезпечує держава, а з другого – можливості посилення податкового навантаження є обмеженими. Такі обмеження формуються у двох площинах: 1) стан розвитку економіки, який не дає змоги збільшувати вилучення, адже це спричинить упо-

вільнення розвитку економіки, бюджетний дефіцит, розширення тіньового сектору тощо; 2) міжнародна податкова конкуренція, яка не дає змоги безконтрольно маніпулювати підвищенням податкових вилучень, адже глобалізація спростила можливість “голосувати ногами” при виборі юрисдикції. Федеральний департамент фінансів Швейцарії зазначає: “Податкова конкуренція – це добре. Вона стримує апетит для вищих податків, запобігає податковим картелям, захоплює інвестиції та економічне зростання. Вона стимулює продуктивність та інновації. Податкова конкуренція чинить тиск на держави для створення ними ефективнішої системи оподаткування. Вона надає інвесторам вибір між різними місцезнаходженнями згідно з рівнями оподаткування порівняно з наданими пільгами”<sup>1</sup>.

Таким чином, останнім часом переважає думка, що рівень податкового навантаження обмежується потребами відтворення виробничого циклу суб’єктів господарювання і чим збалансованішим буде розмір податкових вилучень з економіки, тим більше можливостей формується для економічного відтворення та зростання.

У працях сучасних економістів висновки А. Вагнера піддаються критичним зауваженням, стверджується, ніби вони втратили актуальність<sup>2</sup>. Як основна теза висувається відповідність між темпами зростання економіки та збільшення державних видатків, а також необхідність встановлення їх певної межі, після досягнення якої видатки перестають впливати на якість життя громадян.

У роботах Д. Мюллера та П. Мюррелла встановлено залежність розміру сум, що перерозподіляються через бюджет, від ментальних, політичних та історичних особливостей країн, а також їхнього етнічного складу. Так, верхня межа податкових вилучень буде вищою в невеликих моноетнічних країнах з унітарним устроєм через сформовані потужні традиції соціальної солідарності, тоді як у країнах з етнічно різномірним населенням і різними соціокультурними традиціями ця межа буде значно нижчою<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Федеральний департамент фінансів Швейцарії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.efd.admin.ch](http://www.efd.admin.ch).

<sup>2</sup> *Tanzi V. Public Spending in the 20<sup>th</sup> Century: A Global Perspective* / V. Tanzi, L. Schuknecht. – Cambridge : Cambridge University Press, 2000. – 291 p.

<sup>3</sup> Д. Мюллер і П. Мюррелл продемонстрували зв’язок етнічної однорідності країни з часткою державних витрат ВВП: в етнічно гомогенних країнах рівень участі держави в економіці, як правило, вищий (*Mueller D.*

Таким чином, важливим у побудові ефективної податкової системи є її оптимізація – постійне “налаштування” податкових інструментів на виконання тих чи інших завдань. У сучасному світі, де зміни відбуваються стрімко, неможливо створити стійку податкову систему, яка тривалий час без істотних змін діяла би в оптимальному режимі. Конструкція податкової системи не повинна бути статичною, а має відповідати запитам соціальних груп країни, національної економіки та викликам глобального середовища. Результативність податкової системи та податкової політики в державі слід вимірювати не стільки встановленням верхнього порога вилучень з економіки, скільки їхнім оптимальним рівнем з урахуванням тих завдань та планів, що є пріоритетом в країні. Тому рівень таких вилучень унікальний для різних країн і формується під впливом історичних, етнічних, економічних, соціальних особливостей.

Податкова система України за будовою сьогодні не дуже відрізняється від тих, що мають розвинуті країни Європи. Це стосується як складу та структури, так і рівня податків й відрахувань на соціальне страхування: переважає непряме оподаткування (ПДВ та акцизи), оподатковуються доходи юридичних і фізичних осіб, значними є відрахування на соціальне страхування.

Аналізуючи основні тенденції оподаткування в Європейському Союзі, зауважимо, що це територія з високим рівнем податків. Показник відношення обсягу податків до ВВП в ЄС приблизно на 13 в. п. ВВП перевищує показники, зафіксовані в США і Японії. Серед членів ОЕСР максимальна частка податків у ВВП у Данії (48,6 %), Франції (45) та Бельгії (44,6 %), найменша – в Мексиці (19,7 %), Чилі (20,2) і Південній Кореї (24,3 %). Середнє податкове навантаження в країнах ОЕСР за підсумками 2013 р. становило 34,1 % ВВП, підвищившись за рік на 0,4 % (у 2012 р. – 33,7 % ВВП, а в 2011 р. – 33,3 % ВВП).

Варто звернути увагу на дані щодо частки у ВВП податкових надходжень від оподаткування прибутку підприємств, доходів громадян та доходів від приросту капіталу. Такий показник для Бельгії в 2,5 раза перевищує середнє значення за країнами ОЕСР, для Франції перебуває приблизно на тому самому рівні, для Польщі та Словаччини – він



майже вдвічі менший, що частково підтверджує висновки Д. Мюллера та П. Мюррелла. Якщо брати до уваги лише дані щодо податків на прибуток підприємств та з доходів громадян, то їхня частка у ВВП найменша в Словаччині (2,5 %, що втричі менше за середній показник по ОЕСР), найбільша – в Данії (26,4 %)¹. Для України цей показник майже відповідає середньому значенню для країн ОЕСР – 8,7 % (табл. 4.1).

Розвинуті країни мають великі доходи на одну особу. Завдяки значним надходженням до бюджету вони можуть краще фінансувати розвиток людського капіталу і технологій, а отже, посилювати міжнародні конкурентні позиції. В Україні доходи населення порівняно

Таблиця 4.1

## Дані щодо тенденцій оподаткування в деяких країнах ЄС та ОЕСР, %

Країна	Відношення загальних податкових надходжень до ВВП		Відношення податкових надходжень від прибутку підприємств та доходів громадян до ВВП		Відношення податкових надходжень від прибутку підприємств, доходів громадян та доходів від приросту капіталу до ВВП	
	2012	2013	2012	2013	2012	2013
<b>Україна</b>	<b>36,4</b>	<b>35,4</b>	<b>8,4</b>	<b>Н. д.</b>	<b>8,5</b>	<b>Н. д.</b>
Польща	32,1	Н. д.	Н. д.	Н. д.	6,6	Н. д.
Словаччина	28,1	29,6	2,6	2,5	5,2	5,3
Туреччина	27,6	29,3	4,0	4,1	6,0	5,9
США	24,4	25,4	8,1	8,7	11,7	12,1
Японія	29,5	Н. д.	5,5	5,6	9,2	9,5
Німеччина	36,5	36,7	9,3	9,6	11,1	11,4
Франція	44,0	45,0	7,9	8,4	10,4	10,9
Данія	47,2	48,6	23,9	26,4	29,2	30,7
Бельгія	44,0	44,6	12,2	12,7	14,5	14,4
<i>Середнє по ОЕСР</i>	<i>33,7</i>	<i>34,1</i>	<i>8,7</i>	<i>Н. д.</i>	<i>11,4</i>	<i>Н. д.</i>

Складено за: Revenue Statistics // Organization for Economic Co-operation and Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>; Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

¹ Revenue Statistics // Organization for Economic Co-operation and Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.

низькі. У країнах з високим рівнем доходу (понад 20 тис. дол. США на одну особу) спостерігається тенденція до вищого рівня податків відносно ВВП – між 35 та 50 %, тоді як у країнах із низьким рівнем – протилежна тенденція (10–30 %). Оскільки обсяг ВВП в Україні не надто великий, то реальний податковий тягар є значнішим. Особливо відчутні наслідки податкового тиску для виробничого сектору. Вважається, що країни, які здійснюють перерозподіл більшої частки ВВП, можуть забезпечити кращі конкурентні умови на своїй території. Таким чином, Україні потрібно не лише сформувати збалансовану податкову систему, привабливу для залучення капіталів і подальшого їх оподаткування, а й встановити конкурентні параметри цієї системи з урахуванням вимог інклюзивного розвитку. Одним із ключових напрямів реформ у податковій та бюджетній сферах є забезпечення рівних умов у оподаткуванні і його справедливості, бюджетного перерозподілу для подальшого розвитку людського капіталу, розбудови комерційної, медичної та соціальної інфраструктури.

Політичні засади сталого зростання формують середовище для потужних інвестицій, створення робочих місць, конкуренції, переміщення ресурсів, соціального захисту, справедливості й інклюзивності. Як зазначено в Доповіді про зростання<sup>1</sup>, жодній країні не вдавалося зберігати швидке економічне зростання без підтримання суттєвих темпів державних інвестицій – в інфраструктуру, освіту та охорону здоров'я. У табл. 4.2 наведено дані щодо динаміки соціально-економічних показників економіки України з 2000 до 2013 р.

Як бачимо з табл. 4.2, на тлі реалізації реформ в Україні (з 2011 р.), у тому числі в податковій сфері, позитивних зрушень у соціально значимих показниках не відбулося, а за окремими параметрами спостерігалось погіршення (динаміка чисельності населення мала від'ємне значення, як і показники державних інвестицій). Темпи зростання ВВП знижувалися за істотного збільшення динаміки податкових надходжень, а незначне зростання ВВП на одну особу відбувалося в умовах неухильного скорочення чисельності населення (останні 10 років). Це свідчить про слабку орієнтованість упроваджуваних реформ на

---

<sup>1</sup> The Growth Report. Strategies for Sustained Growth and Inclusive Development / Center for Global Development. – 2008. – 28 May [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.cgdev.org/sites/default/files/archive/doc/events/5.28.08/Transcript\\_Growth\\_Event.pdf](http://www.cgdev.org/sites/default/files/archive/doc/events/5.28.08/Transcript_Growth_Event.pdf).

Таблиця 4.2  
**Динаміка соціально-економічних показників економіки України порівняно з попереднім роком, %**

Показник	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
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
ВВП (у цінах попереднього 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
ВВП на одну особу (у фактичних 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
Чисельність населення	Н. А.	-0,8	-1,0	-0,8	-0,6	-0,8	-0,6	-0,4	-0,6	-0,2	-0,4	-0,4	0,0
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 Державної служби статистики України.

інклюзивність економічного розвитку та нелояльність суспільства до реформ, що зумовлено недовірою до держави.

Динаміка державних інвестицій в Україні має кореляційний зв'язок із динамікою ВВП у періодах, що настають за тими, у котрих здійснювалися інвестиції. Це простежується і в 2005–2006, і в 2008–2009, і в 2010–2011 рр. Проте набагато тісніший зв'язок має пара “динаміка державних інвестицій – динаміка податкових надходжень”, тоді як із ВВП зв'язок значно слабший. Це вказує на те, що державні інвестиції в Україні мали неістотний мультиплікаційний ефект в економіці, водночас істотно впливаючи на сферу оподаткування, що є неоднозначним сигналом для бізнес-середовища.

Ці оцінки свідчать, що головна відмінність у податкових системах полягає не в структурі й навіть не у ставках податків, а в умовах їх сплати, контролі та інститутах, що забезпечують дотримання відповідного законодавства. Йдеться про належну якість умов здійснення процедур при виконанні податкового обов'язку платником (табл. 4.3).

Як бачимо з табл. 4.3, напрями реалізації політики у сфері оподаткування та інструменти її здійснення в Україні та країнах світу згідно із законодавством є ідентичними, однак практичне втілення та цілі принципово різні. Міжнародна практика формування умов оподаткування спрямована на сприяння добровільній сплаті податків та створення максимально зручних умов для виконання платниками своїх обов'язків, і лише при неналежному їх виконанні вживаються заходи покарання та примусу. При цьому адміністратор неухильно дотримується норм та процедур податкового законодавства. Якість процедур обліку, нарахування, декларування та сплати податків і зборів залежать від виконання фіскальною службою такої важливої функції, як сприяння добровільній сплаті податків і зборів їх платниками. Відтак платник, що добровільно виконує свій обов'язок, отримує максимальне сприяння та зручні умови декларування і сплати податків. Добровільне виконання податкового законодавства передбачає, що платники податків мають самостійно, на підставі внутрішніх мотивів та інтересів, які враховують необхідність поступального розвитку держави, дотримуватися його вимог: правильно і своєчасно здійснювати облік і декларування податкових зобов'язань, проводити їх сплату, не допускати виникнення податкового боргу та співпрацювати з державними органами з питань оподаткування. У межах виконання обов'язків платники ведуть облік

Таблиця 4.3  
Відмінності в умовах оподаткування в Україні та в провідних країнах світу

Напрямок	Міжнародна практика	Практика України
<p>Забезпечення платникам податків зручних умов для виконання їхніх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів</p>	<p>Максимальне спрощення форми податкової декларації, де зазначаються лише показники, важливі для встановлення суми податку, який підлягає сплаті (середньостатистична європейська податкова декларація для фізичних осіб містить 4–10 рядків, а для корпорацій – 15–30)</p>	<p>Внесення до форми податкової звітності максимальної кількості даних. Як наслідок, форма декларації перевищує 32 рядки та ще 17 додатків різного обсягу, крім фінансової звітності, що подається з декларацією</p>
	<p>Забезпечення прийняття податкової звітності в електронному вигляді переважно з використанням віддаленого доступу (наприклад, мережі Інтернет). Декларація вважається поданою лише тоді, коли фактично не подавалася</p>	<p>Процес прийняття податкової звітності спрямований на забезпечення зручності адміністратора податків та на сьогодні майже не працює дистанційно через ненадлежащу технічну оснащеність обох сторін</p>
	<p>Надання платникам податків актуальної та об'єктивної інформації з питань застосування податкового законодавства</p>	<p>Надання платникам податків актуальної і об'єктивної інформації з питань застосування податкового законодавства (трактування норм податкового законодавства з урахуванням необхідності виконання плану надходжень)</p>
	<p>Зведення до мінімуму додаткових процедур, що мають здійснюватися платниками податків при виконанні своїх обов'язків</p>	<p>Зведення до мінімуму додаткових процедур, що мають виконуватись адміністратором податків</p>
	<p>Основний принцип: мінімізація витрат часу на складання податкової звітності та її подання до контролюючих органів</p>	<p>Основний принцип: забезпечення адміністратору можливості виконати план надходжень до державного бюджету</p>

Продовження табл. 4.3

Напрямы	Міжнародна практика	Практика України
<p>Контроль з боку держави за виконанням платниками податків своїх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів</p>	<p>Зведення до мінімуму переліку документів, що мають надаватися платником податків при реєстрації</p>	<p>Перелік документів при реєстрації платника податків має бути достатнім для проведення контролю</p>
	<p>Надання контролюючим органам повноважень щодо збирання повної інформації стосовно діяльності</p> <p>Накладження на належному рівні інформаційного обміну між органами державної влади – інформація, подана платником податків до одного органу державної влади, не повинна подаватися повторно іншому органу.</p> <p>Питання отримання такої інформації має вирішуватися за рахунок інформаційного обміну між органами державної влади</p>	<p>Надання контролюючим органам повноважень щодо збирання вичерпної інформації стосовно діяльності</p> <p>Нині обмін інформацією між органами державної влади є обмеженим, що посилює адміністративне навантаження на платника</p>
	<p>Надання контролюючим органам повної інформації щодо стану виконання платниками податків їхніх обов'язків із розрахунку, декларування та сплати податків</p>	<p>Надання контролюючим органам вичерпної інформації щодо стану виконання платниками податків їхніх обов'язків із розрахунку, декларування та сплати податків</p>
	<p>Застосування ризик-орієнтованого підходу при виборі об'єктів перевірок. Мають обиратися платники, стосовно яких існує найбільше підстав припускати наявність фактів ухилення від сплати податків</p>	<p>Застосування ризик-орієнтованого підходу при виборі об'єктів перевірок передбачено нормативною базою</p>
	<p>Основний принцип: щодо платників податків, які сумлінно виконують свої обов'язки, має здійснюватися найменше перевірок та адміністративних процедур.</p>	<p>Основний принцип: стосовно платників податків, які сумлінно виконують свої обов'язки, здійснюється найбільше перевірок та адміністративних процедур</p>

Закінчення табл. 4.3

Напря́м	Міжнародна практика	Практика України
<p>Забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків від неправного втручання з боку органів державної влади</p>	<p>Відвідування компанії і перевірки замінено на перехресні перевірки звітів компанії</p> <p>Ураховання законних прав та інтересів платників податків на всіх етапах адміністрування.</p> <p>Відшкодування платникам податків матеріальних збитків, заподіяних неправомірними діями органів державної влади</p>	<p>Ураховання законних прав та інтересів платників податків за умови, що платник готовий їх обстоювати.</p> <p>Відшкодування платникам податків матеріальних збитків, заподіяних неправомірними діями органів державної влади, фактично не відбувається, хоча відповідний механізм передбачений Податковим кодексом України</p>
<p>Вжиття державою заходів примусу щодо платників податків, які не виконують своїх обов'язків</p>	<p>Заходи з примусу та покарання, які вживає держава щодо платників податків, мають забезпечити дотримання принципу рівності всіх перед законом та однакові конкурентні умови. Порушення податкового законодавства спричиняє негативні наслідки</p>	<p>Порушення податкового законодавства не завжди зумовлює негативні наслідки у вигляді відповідальності та примусу, що порушує конкурентні засади ведення бізнесу</p>

Складено автором.

процесів і результатів фінансово-господарської діяльності, розраховують їхні податкові наслідки, вносять відповідну інформацію до податкової звітності та сплачують розраховані податкові зобов'язання.

Вітчизняна практика оподаткування юридично спрямована на забезпечення добровільної сплати податків і створення зручних умов для платників, але фактично превалюють контрольна функція та забезпечення таких умов для роботи адміністратора, причому саме фіскальні органи дають приклад можливості безкарного порушення законодавства і його процедур. Наразі система оподаткування в Україні ґрунтується на протистоянні держави і платників податків.

Головною функцією держави в згаданій системі залишається податковий контроль, а основним його методом – перевірки, тоді як наданню допомоги платникам у здійсненні податкового менеджменту приділяється недостатньо уваги, заходи в цьому напрямі виконуються формально й підпорядковані загальній фіскальній ідеології. У розвинутих країнах надання такої допомоги є пріоритетним у діяльності органів державної влади. Акцент на перевірках робиться на тлі того, що результативність контрольних заходів в Україні значно нижча, ніж у розвинутих країнах.

Забезпечення належних умов сплати податків та значне спрощення податкових процедур при виконанні податкового обов'язку платниками стали пріоритетом у роботі фіскальних органів у 2013–2015 рр. На особливу увагу заслуговує діяльність Державної фіскальної служби України у сфері покращання умов сплати податків. Так, за результатами її роботи зроблено певні позитивні кроки у сприянні добровільній сплаті податків та поліпшенні сервісу для платників. До таких кроків можна віднести:

- упровадження системи автоматичного відшкодування ПДВ та реєстрації податкових накладних<sup>1</sup>;
- створення для платників можливості дистанційного подання звітності з окремих податків (ПДВ, податок на прибуток);
- відкриття в усіх регіонах України сервісних центрів для обслуговування платників;
- реалізація інформаційних та електронних сервісів для платників податків через веб-портал;

---

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Удосконалення практики застосування податкового кодексу / А. Г. Олейнікова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 1 (59). – С. 275–277. – (Економічні науки).



- уведення електронного цифрового підпису платника податку;
- виокремлення центрального офісу великих платників податків;
- тестування роботи з упровадження “Електронного кабінету платників податків”.

З 2013 р. найбільші підприємства України обслуговуються у Центральному офісі великих платників. Його основними перевагами є: галузевий принцип податкового супроводження з урахуванням специфіки підприємств, використання сучасних інформаційних технологій для надання сервісного обслуговування, спрощення бюрократичних процедур, можливість користуватися сервісом “горизонтальний моніторинг”, здійснювати оперативний дистанційний контроль платників шляхом зіставлення різних інформаційних баз.

Ці заходи дають змогу істотно підвищити зручність та простоту сплати податків, зменшують витрати часу платників, надають можливість якісно поліпшити контроль та водночас позитивно сприймаються платниками податків.

Однак, незважаючи на позитивні зміни, котрі впроваджуються в податковій сфері, фіскальна функція залишається не лише домінуючою, що відповідає завданням забезпечення стабільності державних фінансів, а набуває гіпертрофованих масштабів та форм. Значне переважання динаміки зростання податкових надходжень на тлі спаду ВВП та розширення тіньового сектору економіки призводить до суттєвих економічних дисбалансів. Реалізація здебільшого фіскальної функції оподаткування шляхом відповідних процедур уповільнює розв’язання таких ключових проблем: пригнічення економічної активності суб’єктів господарювання на території країни, позиції держави в міжнародних рейтингах умов ведення бізнесу, низької інвестиційної привабливості, формування податкової культури у платників<sup>1</sup>.

Відтак, найбільшого вдосконалення потребує практика реалізації податкової політики, недоліки якої пов’язані вже не стільки з недоліками нормативної бази, скільки з виконанням процедур і дотриманням норм, прописаних у Податковому кодексі України.

---

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Реформування податкової системи з метою спрямування зусиль на підвищення рівня добровільної сплати податків / А. Г. Олейнікова // Теорія і практика забезпечення ефективного розвитку суб’єктів ринку : матер. І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (20 лист. 2012 р.). – Полтава : ІнтерГрафіка, 2012. – С. 47–49.

З метою сприяння добровільному декларуванню та сплаті податків у країнах Європи застосовуються такі механізми:

- проста процедура реєстрації: реєстрація суб'єкта господарювання з метою ведення діяльності та сплати податків відбувається за заявницьким принципом у єдиному органі, що відповідає за таку реєстрацію. До всіх контролюючих установ інформацію щодо такого суб'єкта подає орган реєстрації. Ця процедура значно зменшує адміністративне навантаження при започаткуванні справи;
- доступ платників до інформації, що є необхідною умовою для виконання податкового обов'язку. Інформування щодо змін у законодавстві, порядку адміністративних процедур, настання періоду декларування та сплати податків здійснюється через електронні засоби зв'язку;
- надання консультативної допомоги під час ведення обліку, складання і подання декларацій;
- забезпечення можливості звітування шляхом застосування електронних засобів зв'язку.

В Україні на тлі вдосконалення сервісів для платників та забезпечення умов для добровільної сплати податків ведеться значна контрольно-перевірочна робота, що має репресивний характер та через великі масштаби призводить до виникнення податкових спорів. У разі отримання платником податків від контролюючого органу за результатами перевірки податкового повідомлення-рішення або рішення про застосування штрафних фінансових санкцій, він може погодитися з ним або оскаржити. Скарги забезпечують оперативний захист прав громадян, усунення допущених порушень, а також сприяють подоланню недоліків у роботі суб'єктів влади, зміцненню законності, поліпшенню виконання функцій адміністрацією<sup>1</sup>. Система досудового врегулювання спорів платників податків із фіскальними органами передбачає:

- а) подання заперечень на акти, прийняті фіскальною службою, та оскарження окремих дій посадових осіб ДФСУ;
- б) апеляційну діяльність.

---

<sup>1</sup> Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання / С. В. Буряк, Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник та ін. ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – С. 243.

Основним нормативним документом, яким регулюється апеляційне оскарження рішень органів фіскальної служби, є Податковий кодекс України.

Важливим чинником зміни у ставленні платників до розв'язання спорів з фіскальними органами є запровадження виваженої й дієвої системи розгляду апеляцій. Забезпечивши самостійне об'єктивне й неупереджене вирішення переважної більшості питань, пов'язаних із поданими апеляціями, фіскальна служба не тільки виконає свій конституційний обов'язок перед платниками та значно покращить умови діяльності бізнесу, а й підвищить результативність своєї роботи.

У 2013–2015 рр. спостерігається стійка тенденція до зростання кількості позовів до суду порівняно з оскарженнями рішень фіскальних органів у адміністративному порядку, що відбувається на тлі відносного збільшення кількості справ, вирішених судами на користь платників податків (з 5,1 тис. справ на 1 січня 2011 р. до 19,4 тис. справ на 1 січня 2015 р. (табл. 4.4)). Така статистика свідчить, що велику кількість податкових спорів можна розв'язати в адміністративному порядку, який має на меті прискорення їх вирішення з мінімальними витратами ресурсів як з боку держави, так і з боку платників. Натомість платники, швидше, можуть відстояти свою позицію в судах, ніж в органі фіскальної служби. Так, число виграних ними справ у 2015 р., порівняно із 2014 р., зросло на 25,9 %, тоді як кількість справ, виграних фіскальними органами, зменшилася на 24,2 % за той самий період.

Таблиця 4.4

**Вирішення судами справ платників податків (на 1 січня), тис. справ**

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Загальна кількість справ усіх категорій, що перебувають на розгляді в судах	144,9	208,3	186,4	149,1	137,4	123,6
Вирішено судами справ на користь органів ДФС України	79,8	126,5	114,0	76,7	59,5	45,1
Вирішено судами справ на користь платників (юридичних і фізичних осіб)	6,7	5,1	6,6	9,7	15,4	19,4

Складено за: Діяльність державної податкової служби України : стат. бюл. за 2010 рік. – К. : Державна податкова адміністрація України, 2011. – 78 с.; Діяльність державної податкової служби України : стат. бюл. за 2010 рік. – К. : Державна податкова адміністрація України, 2011. – 74 с.; Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.

Більше платників довіряють судовому оскарженню рішень фіскальних органів, ніж адміністративному оскарженню. Це пояснюється установленням нерівноправних відносин між платниками й підрозділами апеляцій, формальним, упередженим, а іноді й некваліфікованим підходом до розгляду скарг, відсутністю аналізу практики узагальнення рішень стосовно окремих спірних питань та застосування різних рішень щодо одного питання в різних підрозділах. Як наслідок, це дає можливість платникам посилатися у судах на практику позитивних для себе рішень апеляційних підрозділів.

Зокрема, як бачимо з табл. 4.4, до суду за 2010 р. надійшло 144,9 тис. податкових справ, тоді як через систему адміністративного оскарження (первинні та повторні скарги) вирішено 20 580 скарг платників, що свідчить про недовіру до цієї системи та її неефективність. Звернень до адміністративного оскарження було майже в 6 разів менше, ніж до суду.

Для порівняння: до податкового суду Бранденбургу (Німеччина) у 2009 р. направлено лише 1,6 % справ від загальної кількості оскаржуваних рішень. Кількість скарг, котрі розглядаються в судовому порядку, як і апеляцій у федеральному фіскальному суді, мінімальна – 0,02 %.

Аналітична робота, що проводиться в системі адміністративного оскарження, на сьогодні мало висвітлена для використання платниками податків. Через брак даних нам не вдалося ретельніше проаналізувати адміністративне та судове оскарження рішень фіскальних органів платниками. Тоді як, наприклад, у Великобританії бази даних рішень податкових трибуналів та аналіз за цими рішеннями можна переглядати через мережу Інтернет, що сприяє підвищенню податкової культури і зменшенню ненавмисних помилок у платників.

Стабільний характер виникнення спірних ситуацій з фіскальними органами зумовлюється численними перевірками платників податків, що істотно перевищує частку підприємств, які перевіряються в Європі. Як зазначив представник Німецької консультативної групи Т. Оттен, у Німеччині з 8,39 млн зареєстрованих суб'єктів господарювання в 2010 р. було перевірено 0,21 млн суб'єктів, або 2,5 % їх загальної кількості<sup>1</sup> (табл. 4.5).

<sup>1</sup> Оттен Т. Податковий принцип, органи влади та огляд німецької системи оподаткування: рекомендації для України : аналіт. зап. / Т. Оттен, Д. Хайтеле ; Німецька консультативна група. – К., 2011. – 8 листоп. – 5 с.

Таблиця 4.5  
**Частота проведення податкових перевірок залежно від розмірів компанії в Німеччині**

Сегмент	Кількість підприємств	Кількість підприємств, що перевірялися	Частка перевірок, %	Частота проведення перевірок, роки
Великі підприємства	170 060	39 885	23,5	4,26
Середні підприємства	758 051	56 999	7,5	13,30
Малі підприємства	1141 146	44 114	3,9	25,87
Мікропідприємства	6 321 465	69 638	1,1	90,78
<b>Усього</b>	<b>8 390 722</b>	<b>210 636</b>	<b>2,5</b>	<b>x</b>

Джерело: Проведение налоговых проверок на основе системы оценки риска: подходы и опыт различных стран / под ред. М. С. Кваджа, Р. Авасти, Я. Лоприка. – М.: Алекс, 2011. – С. 62.

Таблиця 4.6  
**Частота проведення планових податкових перевірок залежно від розмірів компанії в Україні у 2011 р.**

Сегмент	Кількість підприємств	Кількість підприємств, що перевіряються		Частка перевірок, %	Частота проведення перевірок, роки
		планована	фактична		
Великі підприємства	7 942,8	1 200	–	15,1	6,6
Середні підприємства	75 457,0	8 400	–	11,1	8,9
Малі підприємства	1 240 407,2	10 400	–	0,8	119,3
<b>Усього</b>	<b>1 323 807,0</b>	<b>20 000</b>	<b>14 600</b>	<b>1,1</b>	<b>x</b>

Складено за: Кількість підприємств за видами економічної діяльності у 2011 році // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/oregativ/oregativ2012/fn/kp\\_ed/kp\\_ed\\_u/kr\\_ed\\_u/2011.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/oregativ/oregativ2012/fn/kp_ed/kp_ed_u/kr_ed_u/2011.htm); Крухмальов С. Б. У поточному році переобачається охопити плановими перевірками лише підприємства з високими показниками ризиків несплати податків / С. Б. Крухмальов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2012. – № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: сайт <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1153/fromarchive/1>.

Черговість проведення комплексних перевірок суб'єкта господарювання у Німеччині залежить від його розмірів (за обсягами доходу або величиною прибутку). Саме великі підприємства комплексно перевіряються частіше, ніж інші, – в середньому один раз на чотири – п'ять років (середні підприємства – раз на 14 років, малі – раз на 28 років, а мікропідприємства – раз на 95 років)<sup>1</sup>.

Про високу щільність перевірок платників податків контролюючими органами в Україні та недостатню роботу з базами даних і дистанційним контролем суб'єктів господарювання йдеться у Звіті Світового банку з ефективності управління державними фінансами в Україні 2011 р. та за результатами робочих зустрічей у межах реформи системи управління державними фінансами у 2014 р.

Фіскальна служба розпочала роботу з упровадження ризик-орієнтованої системи адміністрування податків і зборів при відборі платників для перевірок ще у 2011 р. Метою застосування такої системи є посилення роботи з несумлінними платниками та підвищення ефективності перевірок. Згідно із заявами посадових осіб фіскальних органів, за її запровадження перевірки мають бути охоплені насамперед стратегічно значущі підприємства та ті, де є ризик податкових порушень, що враховано при формуванні кількості планових перевірок у 2011 р. (табл. 4.6).

Як бачимо, в Україні частка планових перевірок дорівнює 1,1 % підприємств, тоді як у Німеччині – 2,5 %. Відсоток великих і середніх підприємств, що планово перевірялися, є набагато меншим у нашій країні, а малих підприємств – дещо нижчим. Утім, за опитуваннями платників податків, у 2011 р. в Україні найчастіше перевірялися невеликі підприємства (з кількістю працівників від 30 до 500 осіб), а малі підприємства з кількістю працівників до 30 осіб перевірялися так само часто, як і великі з кількістю працюючих більше 1000 осіб.

Число планових перевірок має тенденцію до зменшення. Так, у 2011 р. податківці знизили їх кількість на великих підприємствах на 25 %, середніх – на 19,2, малих – на 16,1 % порівняно з 2010 р. Цей показник знижувався й у 2011–2014 рр. (з 14,6 тис. у 2011 р. до 5,1 тис. у 2014 р.). Така сама тенденція властива позаплановим перевіркам (табл. 4.7).

<sup>1</sup> *Оттен Т.* Податковий принцип, органи влади та огляд німецької системи оподаткування: рекомендації для України : аналіт. зап. / Т. Оттен, Д. Хайтеле ; Німецька консультативна група. – К., 2011. – 8 листоп. – С. 3.

Таблиця 4.7

**Динаміка податкових перевірок контролюючими органами, тис. од.**

Види перевірок	2011	2012	2013	2014
Планові	14,6	8,1	5,1	5,1
Позапланові	38,5	36,3	32,9	28,5
Фактичні	45,5	22,3	12,8	9,8
Камеральні	–	729	390	350
<b>Усього</b>	<b>98,6</b>	<b>795,7</b>	<b>440,8</b>	<b>393,4</b>
з них перевірок фізичних осіб – підприємців	19,9	39,0	37,6	33,9

Складено за даними Державної фіскальної служби України.

Загальна кількість підприємств, перевірених податковою службою в 2011 р., як і в 2014 р., є не зіставною із запланованими перевірками. Аналіз засвідчує, що кількість позапланових перевірок дорівнювала 385 386 (28,98 % загальної кількості зареєстрованих підприємств) у 2011 р. та 285 356 – у 2014 р. Проводилися такі позапланові перевірки: щодо правомірності відшкодування ПДВ; юридичних і фізичних осіб, які прийняли рішення про припинення діяльності; платників, стосовно котрих було порушено кримінальну справу; за ініціативою оперативно-розшукових органів; скарг третіх осіб; у разі віднесення платника до ризикових категорій тощо.

Зменшення майже втричі кількості планових перевірок (із 16,6 тис. до 5,1 тис.) не привело до аналогічного зменшення числа позапланових перевірок (див. табл. 4.7).

Оскільки діяльність фіскальних органів суттєво впливає на умови ведення бізнесу, часті перевірки, необґрунтовані вимоги до платників податків відволікають від виконання господарських функцій, створюють атмосферу невизначеності й непевності, потужного податково-адміністративного тиску. Найгірше, якщо об'єктом таких перевірок стають сумлінні платники, тоді як несумлінні й надалі здобувають конкурентні переваги шляхом несплати податків.

Одним із показників результативності роботи фіскального відомства є величина донарахованих сум податків (табл. 4.8).

На тлі зниження кількості планових та позапланових перевірок суми донарахованих податкових зобов'язань, за підсумками 2011–2014 рр., зросли на 87 % переважно внаслідок позапланових перевірок.

Таблиця 4.8

**Суми донарахованих узгоджених зобов'язань за результатами  
проведених перевірок, млн грн**

Показники	2011	2012	2013	2014
<b>Донараховано грошових зобов'язань, усього,</b>	<b>4 252,2</b>	<b>6 986,9</b>	<b>7 192,6</b>	<b>7 964,3</b>
у тому числі:				
– планові	2 447,7	3 809,0	3 984,6	3 522,0
– позапланові	1 804,5	3 174,0	3 207,1	4 441,8
– камеральні	–	3,9	0,9	0,5
з них фізичним особам – підприємцям	523,0	438,0	381,0	368,0

Складено за даними Державної фіскальної служби України.

За результатами проведеного дослідження визначено, що індекс витрат, пов'язаних зі сплатою податків і зборів в Україні (оцінка на 2003 р.), становив 2,4, а з урахуванням відшкодування ПДВ – 2,8 податкових надходжень (що контролювалися ДПСУ та Державною митною службою України (ДМСУ))<sup>1</sup>. У 2014 р. індекс мобілізації витрат дорівнював 1,31, а з урахуванням відшкодування ПДВ – 1,44. Як свідчать підсумки ретроспективного дослідження (див. табл. 3.21), індекс витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів, у останні п'ять років в Україні знижувався, що можна вважати позитивним. Витрати на утримання фіскальної служби, починаючи з 2008 р., суттєво не змінилися, навіть скоротилися, тоді як мобілізація коштів до бюджету істотно зростає. Це зумовлюється не лише підвищенням ефективності роботи служби, а й частково недоліками в адмініструванні (переплати з податку на прибуток, несвоєчасне відшкодування ПДВ). Показники індексу витрат для фіскальної служби у 2014 р. значно зменшилися порівняно з 2003 р.: частково внаслідок розпочатої адміністративної реформи, але переважно за рахунок істотного збільшення мобілізації податків. Так, зростання ВВП з 2003 по 2011 р. становило 387 %, тоді як податкових надходжень – 632 %, що і пояснює зниження зазначеного індексу більше ніж на 50 %. За ана-

<sup>1</sup> Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / Т. І. Єфіменко та ін. – К. : НДФІ, 2004. – С. 112.



лізований період (до 2014 р. включно) також підвищився рівень тіньового сектору економіки на 41,4 % (табл. 4.9). Це вказує на те, що випереджальні темпи зростання податкових надходжень порівняно з ВВП (майже вдвічі) не були зумовлені розширенням бази оподаткування в результаті звуження тіньового сектору, а, навпаки, чинячи додатковий тиск, стимулювали розширення останнього. Проте певною мірою ці темпи пояснюються збільшенням ставок окремих податків та розширенням їх податкової бази (наприклад акцизів).

На переважання фіскальної функції при адмініструванні податків і зборів в Україні звернули увагу й експерти Світового банку: "...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"<sup>1</sup>.

Наразі, коли перед більшістю країн гостро постала проблема зменшення дефіциту державного бюджету та державного боргу, саме спрощеність та справедливість процедур при сплаті податків найбільше впливають на конкурентні переваги податкової системи. Оскільки зниження ставок податків суттєво позначається на доходах бюджету в короткостроковій перспективі та не відповідає цілям зростання й інклюзивного розвитку в довготерміновій перспективі, а також може провокувати недобросовісну податкову конкуренцію, його не завжди можна реалізувати.

На тлі зазначених проблем, для встановлення оптимального рівня податкових вилучень, макроекономічний прогноз із метою розроблення бюджету та планування податкових надходжень має відповідати реальному зростанню економіки і не спричиняти завищення очікуваних доходів бюджету. Такий прогноз, котрий застосовується з метою формування бюджету, зазвичай коригується з урахуванням прогнозованих видатків, що не завжди відповідає реальному економічному розвитку. Це зумовлює необхідність перенесення процесу його підготовки до незалежних організацій (наприклад МВФ, Світового банку), що сприятиме послабленню необґрунтованого податко-

---

<sup>1</sup> Україна: Звіт з ефективності управління державними фінансами 2011 / Міжнародний банк реконструкції та розвитку; Світовий банк. – 2012. – 102 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://documents.worldbank.org/curated/en/2011/01/16461521/ukraine-public-financial-management-performance-report>.

Таблиця 4.9

## Динаміка макроекономічних показників економіки України, %

Показник	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015*
Реальний ВВП	9,6	12,1	2,7	7,3	7,9	2,3	-14,8	4,1	5,2	0,2	0	-6,8	н/А
Податкові надходження	23,5	25,6	66,0	27,3	23,1	43,9	-11,4	12,1	42,7	5,0	-1,8	3,8	н/А
Рівень тіньової економіки	29	28	28	28	29	35	40	38	34	34	35	41	47

Складено за: Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>; Рівень тіньової економіки в І кв. 2015 сягнув 47% ВВП – Мінекономрозвитку України // Інтерфакс-Україна. – 2015. – 14 серп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/283877.html>; Національні рахунки // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

вого тиску на платників податків та зменшенню видатків, не забезпечених майбутніми доходами бюджету.

Подальше реформування податкової системи має бути спрямоване, зокрема, на стимулювання припливу інвестицій з одночасним посиленням результативності самої системи. У зв'язку з потребою в залученні до економіки капіталів, вивезених з України, та розширенні бази оподаткування слід посилити реалізацію регулюючої та стимулюючої функцій, а також покращити загальні умови ведення бізнесу в країні та адміністрування податків.

## **4.2. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ НА РОЗВИТОК ЕКОНОМІКИ**

Для України структурна перебудова економіки, впровадження сучасних технологій, вихід на нові ринки є питанням збереження конкурентних позицій у глобальній економіці за такими напрямками, як аерокосмічна галузь, машинобудування, металургійна та нафтохімічна галузі. Також потрібна розбудова новітніх, не ресурсоемних виробництв, основаних на використанні знань та технологій у сфері інформаційного простору, електроніки, біотехнологій тощо. Саме тому основою перетворень має бути активна інвестиційна діяльність із залученням внутрішніх ресурсів та міжнародних фінансових капіталів. Місце формування і отримання прибутку набуває особливого значення як для компаній, так і для країни, що є місцем їх розташування. Так, компанії зацікавлені у сприятливих інфраструктурних та економічних умовах ведення бізнесу, а держава – в тому, аби вона була місцем одержання прибутку для якомога більшої кількості суб'єктів господарювання.

Залучення суб'єктів господарювання до процесів модернізації та структурної перебудови економіки можливе за формування в державі лояльного оподаткування резидентів та іноземного капіталу. В умовах глобальної економіки компанії можуть змінювати резидентство, коли національна податкова політика вже не відповідає їхнім запитам.

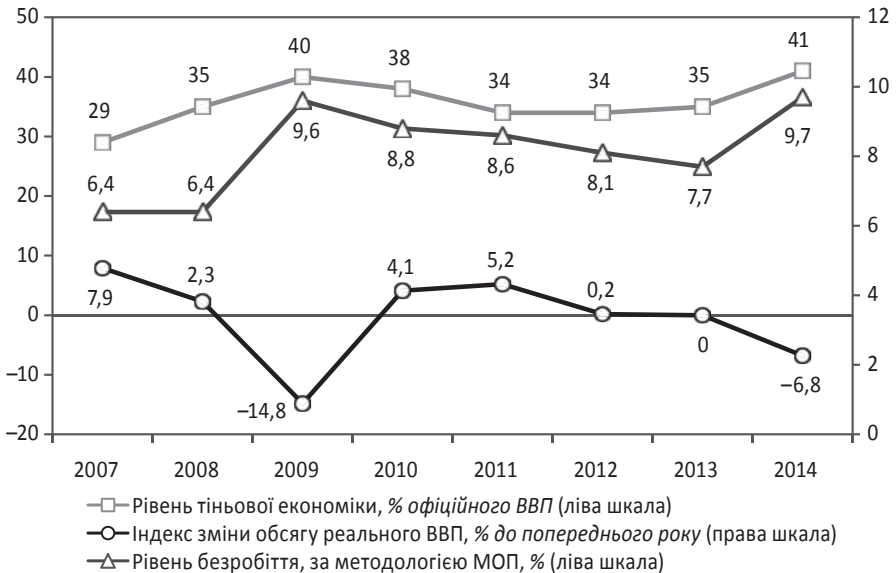
Оподаткування в Україні, через превалювання фіскальної функції, створює значне фінансове та адміністративне навантаження на суб'єктів господарювання, не забезпечуючи задоволення потреб суспільства в державних благах, що зменшує лояльність суб'єктів гос-

подарювання до сплати податків. У процесі реформування податкової системи потрібно створити умови, за яких платник усвідомлюватиме як необхідність, так і невідворотність оподаткування, котре не обмежуватиме економічної ініціативи та буде нейтральним стосовно міжнародних конкурентних умов. У такому випадку можна застосовувати конкретні механізми співпраці, які становитимуть частину загальної системи адміністрування податків і сприятимуть їх добровільній сплаті.

В Україні ставки податків не можна вважати високими порівняно з країнами ЄС та СНД. Проте основний тиск на платників, як це зазначалося у параграфі 4.1, чиниться у сфері адміністрування, що збільшує транзакційні витрати суб'єктів господарювання і не піддається прогнозуванню та плануванню. Тому суб'єкти господарювання, що є сумлінними платниками, постійно перебувають у зоні ризику, котру формує система оподаткування.

Рівень тіньової економіки в Україні тісно пов'язаний із показниками безробіття, що охоплює сферу тіньових доходів населення та нелегальну зайнятість (рис. 4.1). Спостерігається щільна кореляція між рівнями безробіття і тіньової економіки, тоді як із динамікою ВВП ці два показники мають обернену залежність. Зі спадом ВВП рівні безробіття та тіньової економіки підвищуються, а його зростання справляє протилежний ефект. У цьому випадку тіньовий сектор можна розглядати як "подушку безпеки", своєрідний компенсатор негативних змін в економіці, за рахунок якого бізнес і фізичні особи намагаються здобути певні конкурентні переваги та знайти точки зростання. У цьому розумінні нелегальна зайнятість є зручною для бізнесу (дає змогу скоротити витрати на найману працю) і 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 необґрунтоване збільшення податкових зобов'язань, підвищення транзакційних витрат ведення бізнесу та виконання податкового обов'язку, погана передбачуваність податкової політики, послаблення конкурентоспроможності порівняно з іншими категоріями платників. Нівелювання цих ризиків частково є каталізатором формування тіньового сектору економіки. На сьогодні Державна фіскальна служба України та інші контролюючі органи застосовують переважно документальні методи контролю. Їхньою основною рисою



**Рис. 4.1. Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні, темпи приросту/зниження рівня реального ВВП та рівень безробіття (за методологією МОП)**

Складено за: Рівень тіньової економіки в І кв. 2015 сягнув 47 % ВВП – Мінекономрозвитку України // Інтерфакс-Україна. – 2015. – 14 серп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/283877.html>; Національні рахунки // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

є те, що вони спираються не на факти вчинення певних господарських операцій, а на документи встановленого державою зразка, в яких такі операції відображені. Як наслідок, зазначені методи стають украй неефективними, коли їх намагаються використовувати для протидії тішовій економіці та розширення за її рахунок податкової бази. Адже господарські операції, які здійснюються у тішовому секторі, приховуються від обліку та не відображаються в документах. Навіть у випадках, коли у зв'язку з великим обсягом тішових операцій їх облік організовується (так звана чорна бухгалтерія), такі записи не оформлюються належним чином і не сприймаються судами як доказ.

У результаті контролюючі органи приділяють увагу переважно тим платникам, котрі належним чином оформляють свої операції, адже в такому разі наявний документально підтверджений масив інформації. При цьому тіньовий сектор економіки залишається поза їхнім полем зору, оскільки доведення вчинених порушень, а тим більше – відшкодування завданих збитків не забезпечені відповідною нормативно-правовою базою. Тобто діюча система контролю побудована таким чином, що сприяє посиленню тиску саме на сумлінних платників.

Для оцінювання взаємозв'язку темпів збільшення податкових надходжень, темпів зростання ВВП і розміру тіньового сектору економіки, який може бути джерелом розширення податкової бази в майбутньому, ми провели кореляційний аналіз між цими показниками (рис. 4.2).

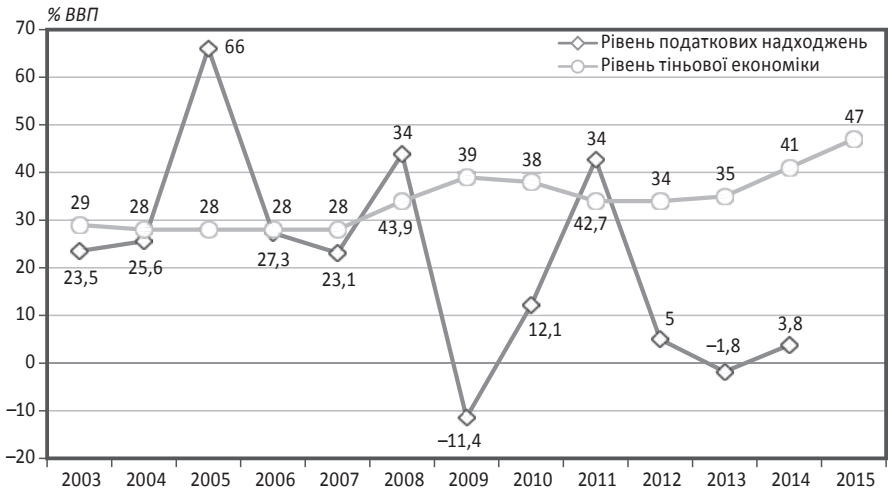


Рис. 4.2. Взаємозв'язок податкових надходжень та рівня тіньової економіки в Україні

Складено за: Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>; Рівень тіньової економіки в І кв. 2015 сягнув 47 % ВВП – Мінекономрозвитку України // Інтерфакс-Україна. – 2015. – 14 серп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/283877.html>; Національні рахунки // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Коефіцієнт кореляції між темпами зростання податкових надходжень та розміром тіньового сектору економіки становить  $-0,49$ , тобто має слабку кореляцію, близьку до середньої. Отже, збільшення податкових надходжень призводить до незначного, але помітного розширення тіньового сектору. Їхнє зростання в досліджуваному періоді (2003–2014 рр.) неістотно позначалося на розмірі цього сектору, спричиняючи слабкі коливання із запізненням у часі на рік-два. Так, після того, як податкові надходження стрімко зростали (2005, 2008, 2011 та 2014 рр.), спостерігаємо розширення тіньового сектору економіки у 2007, 2008, 2009, 2013 та 2015 рр. У періодах, що наставали після років значного підвищення податкових надходжень, несуттєво збільшувався тіньовий сектор та призупинявся розвиток економіки.

Зростання податкових надходжень саме за рахунок посилення адміністративного тиску на легальний сектор економіки нівелювало очікувані результати подальшого економічного розвитку завдяки зниженню податкових ставок з податку на прибуток та ПДВ, зменшенню кількості податків і зборів та удосконаленню адміністрування. До того ж не розв'язана проблема відшкодування податку на додану вартість посилювала тиск на платників податків саме у фінансовій площині.

Аналогічний аналіз проведено щодо показників збільшення номінального ВВП та темпів зростання податкових надходжень (рис. 4.3). Коефіцієнт кореляції між цими показниками (період 2003–2014 рр.) становить  $0,71$ , що свідчить про сильний прямий взаємозв'язок між ними (коефіцієнт для 2006–2011 рр. дорівнює  $0,72$ ). Таким чином, темпи зростання податкових надходжень великою мірою залежать від показників зростання номінального ВВП, що було дуже помітно в 2006, 2009, 2010, 2012 та 2014 рр. Водночас, наприклад, у 2008 р. податкові надходження збільшувалися значно вищими темпами, ніж номінальний ВВП. Це уповільнило реальне економічне зростання в наступному періоді, що посилилось розвитком кризових явищ, спричинених світовою фінансовою кризою. Збільшення податкового тиску зумовило розширення тіньового сектору в 2008 р. з 29 до 34 % ВВП, тоді як економічне зростання уповільнилося в наступних періодах (2006, 2009, 2012 рр.). Можна зробити висновок, що всі додаткові надходження були отримані за рахунок посилення адміністративно-податкового тиску на реальний сектор економіки.

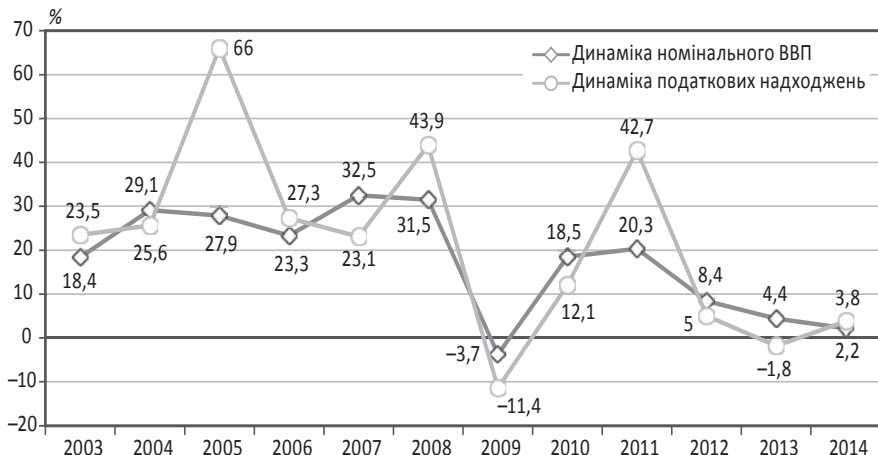


Рис. 4.3. Взаємозв'язок податкових надходжень та номінального ВВП в Україні

Складено за: Національні рахунки // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>; Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.

Іншим прикладом є 2011 р., коли випереджальні темпи зростання податкових надходжень щодо номінального ВВП супроводжувалися скороченням тіньового сектору економіки на 4 % (з 38 до 34 % ВВП). Відповідно, додаткова мобілізація цих надходжень частково була забезпечена саме завдяки тиску на тіньову економіку. У 2011 р. ДПА України спільно з МВС реалізували масштабну роботу з виявлення та припинення діяльності конвертаційних центрів, забезпечивши зменшення обсягу готівкових коштів у обігу на 1,7 %: з 16,7 % в 2010 р. до 15 % ВВП в 2011р.

У країнах Європи спостерігається тісніший кореляційний зв'язок між показниками зростання ВВП та податкових надходжень, ніж в Україні. Зокрема, в аналогічному періоді коефіцієнт кореляції ( $r$ ) в Німеччині становить 0,80, а у Франції – 0,86. Тобто їхнє значення наближається до одиниці, що свідчить про сильний прямий взаємозв'язок (табл. 4.10). У Німеччині підвищення рівня ВВП безпосередньо впливає на обсяг податкових надходжень і, навпаки, його зниження призводить до їх зменшення (рис. 4.4).

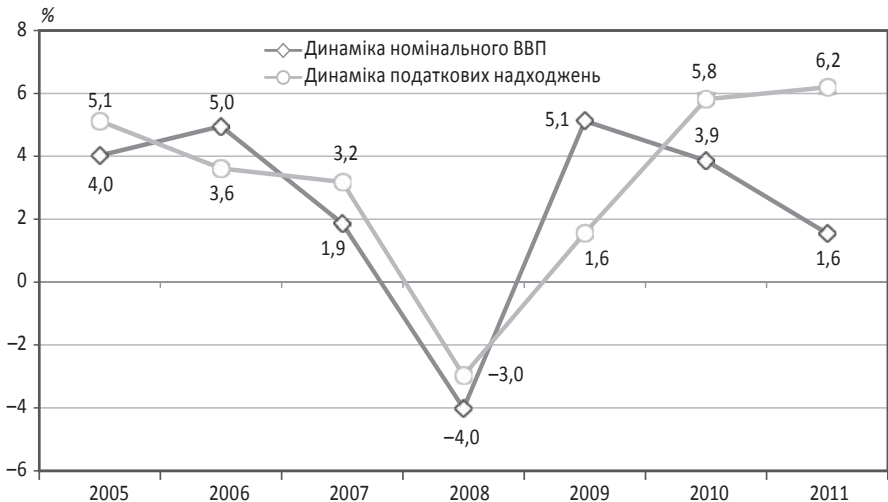


Таблиця 4.10

**Коефіцієнт кореляції між показниками зростання ВВП та податкових надходжень в окремих країнах Європи та Україні за 2006–2011 рр.**

Країна	Коефіцієнт кореляції ( $r$ )
Німеччина	0,80
Франція	0,86
Італія	0,89
Іспанія	0,76
Румунія	0,78
<b>Україна</b>	<b>0,72</b>

Складено за: Національні рахунки // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>; Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>; Statistics by theme // Eurostat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/themes>.



**Рис. 4.4. Взаємозв'язок податкових надходжень та номінального ВВП у Німеччині**

Складено за: Statistics by theme // Eurostat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/themes>.

Взаємозв'язок між зростанням ВВП і податкових надходжень в Україні є найслабшим з аналізованих країн, у котрих навіть за нестабільної динаміки ВВП спостерігається стійка тенденція до незначного, але зниження рівня тіньової економіки<sup>1</sup>.

Коефіцієнт кореляції рівнів податкових надходжень та тіньового сектору економіки в Німеччині, наприклад, становить  $-0,14$ . Тобто його значення наближається до нуля, що фактично свідчить про відсутність взаємозв'язку між цими показниками. Отже, рівень податкових надходжень майже не впливає на розмір тіньового сектору економіки Німеччини. Це пояснюється тим, що його основу становить кримінальна економічна діяльність, масштаби якої майже не залежать від оподаткування, адже вона є забороненою, на відміну від України, де тіньовий сектор формується з легальних видів діяльності, не врахованих з метою оподаткування.

В аналізованих країнах Європи коефіцієнт кореляції є більшим, ніж в Україні, та таким, що наближається до 1 (крім Іспанії та Румунії). Відповідно, спостерігається сильна пряма залежність між зростанням ВВП і податкових надходжень. Частка податків у ВВП в Україні становить 36,9 %, тоді як у Японії – 28,8 %, Південній Кореї – 30,1, Канаді – 31, Іспанії – 31,7, Польщі – 31,8 % (найбільша частка податків у ВВП в Італії – 43 %, Франції – 42,9 %; найнижча – в Індії – 7,4 %, Мексиці – 9,6, Індонезії – 11,6, Китаї – 18,2 %) (рис. 4.5).

Водночас найбільшою серед країн із транзитивною економікою є й частка державних витрат України у ВВП (48,5 %) (рис. 4.6). Найнижчі показники державних витрат у ВВП у 2012 р. мали ті самі країни, котрим властива найменша частка податків у ВВП (Індія – 27,1 %, Мексика – 26,2, Китай – 23,6, Індонезія – 19 %). Високий рівень державних витрат у ВВП мають: Франція – 56,1 %, Італія – 50, Великобританія – 49,1 %. Таким чином, Україна має державні витрати, зіставні з витратами провідних, економічно стійких країн світу, які ґрунтуються переважно на податкових надходженнях.

Таким чином, фінансування державних витрат в Україні потребує жорсткої фіскальної мобілізації, яка здебільшого забезпечується шля-

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Оцінка впливу змін у податковому законодавстві на ресурсо- й енергозбереження / Л. Г. Олейнікова // Прогнозування макроекономічних наслідків упровадження Податкового кодексу України : монографія ; за ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. – С. 276.

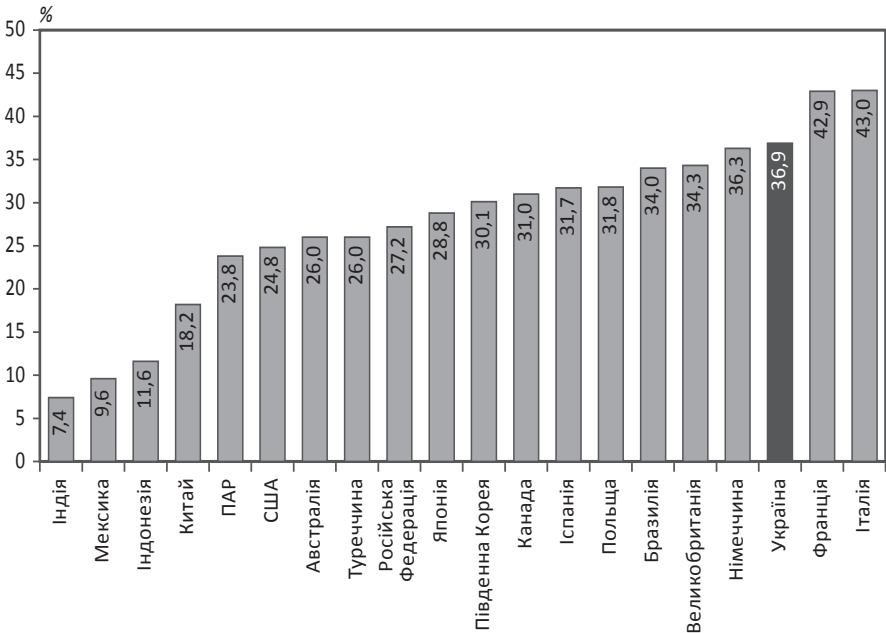


Рис. 4.5. Частка податків у ВВП в деяких країнах у 2012 р.

Складено за: Statistics by theme // Eurostat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/themes>.

хом не стільки використання потенціалу звуження тіньового сектору економіки, скільки додаткового адміністративного тиску, спрямованого на збільшення надходжень до бюджету за рахунок сумлінних платників за допомогою:

- упровадження системи суцільних перевірок усіх категорій платників, а не лише ризикових груп (кількість фактичних перевірок майже в 10 разів перевищує число планових перевірок);
- підвищення податкових зобов'язань і застосування фінансових санкцій до більшості платників, котрі перевірялися (на 94,8 % підприємств, що перевірялися, виявлено порушення та проведено донарахування податкових платежів);
- затримки відшкодування ПДВ, що позбавляє вітчизняних суб'єктів господарювання оборотних коштів на тривалий термін;
- сплати податків авансом за завищеними вимогами;

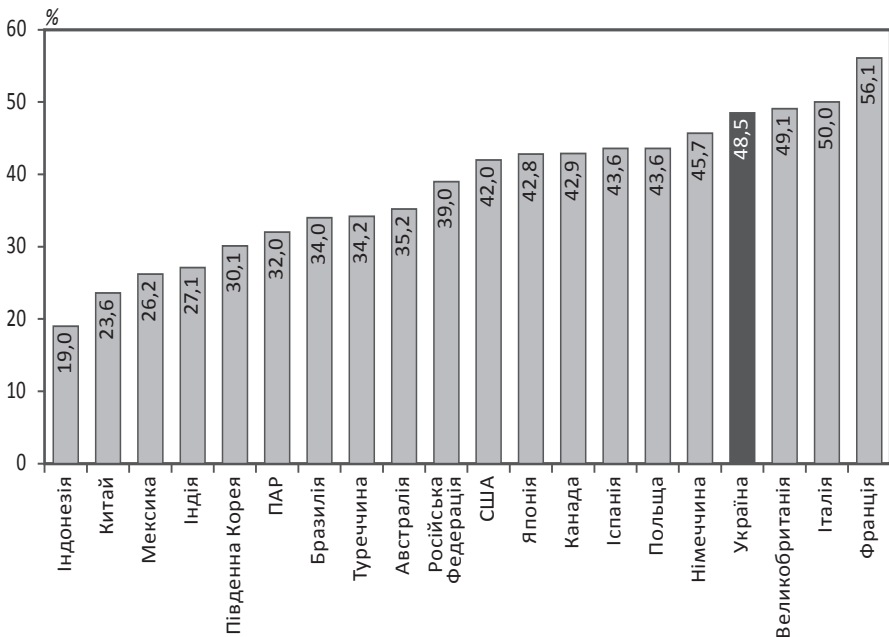


Рис. 4.6. Частка державних витрат у ВВП у деяких країнах у 2012 р.

Складено за: Statistics by theme // Eurostat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/themes>.

- недієвої системи адміністративного оскарження рішень фіскальних органів;
- формального підходу до надання консультацій та роз'яснень, адже податковий орган не зацікавлений, аби платник не припускався помилок (джерело нарахування фінансових санкцій)<sup>1</sup>.

Подальші дії у цьому напрямі призведуть до зниження економічної активності саме в легальному секторі і, як наслідок, – до зростання тінізації економіки в подальших періодах. Реалізація зазначеної податкової політики не забезпечує стримувального ефекту для економіки і спрямована на відмову від політики інклюзивного розвитку

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Реформування податкової системи України як необхідна умова конкурентоспроможності держави / Л. Г. Олейнікова, О. Г. Череп. – Запоріжжя : ЗНУ, 2012. – С. 139.

в середньостроковій перспективі. Вже сьогодні існує нагальна потреба в запровадженні у податковій політиці нових підходів до мобілізації податків до бюджету і методів протидії тіньовому сектору, що дасть змогу послабити фіскальний тиск на легальний сектор економіки, водночас забезпечивши стабільність системи державних фінансів. З огляду на те, що Україна перебуває в глобальному середовищі, а мобільність ресурсів на сьогодні дуже висока, необхідно й надалі впроваджувати реформи у сфері оподаткування з метою стимулювання, а не згортання економічної діяльності на території країни. Механізми контролю податкових зобов'язань можуть бути домінуючими, але не єдиними інструментами податкової політики.

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

Вирішальна роль податків у формуванні бюджетних доходів потребує перегляду якості всіх механізмів фіскального простору<sup>1</sup>. Інституційні умови функціонування податкової системи України доцільно оцінювати за такими групами інститутів:

- політико-правові, що характеризують умови формування законодавчо-нормативної бази, процедури адміністрування податків та платежів, структуру й регламентацію фіскальної служби, методи податкового контролю, засади регуляторної політики тощо;
- соціальні – розвиток податкової культури, інститутів громадянського суспільства, наявність діалогу між владою і платниками податків;
- економічні, тобто визначення загального впливу системи економічних взаємовідносин, податкової та митно-тарифної політики, обсягу тіньової економіки, розвитку фінансового сектору, інших факторів на умови справляння податків;
- інститути інклюзивного розвитку країни загалом.

<sup>1</sup> *Єфименко Т. І.* Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2011. – 688 с.

### 4.3. ПОДАТКОВІ СТИМУЛИ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНОЇ ПОДАТКОВОЇ КОНКУРЕНЦІЇ

Податкова конкуренція, ймовірно, є головним рушієм податкових реформ, здійснюваних країнами. Тому питання запровадження податкових стимулів як можливої відповіді на зовнішні виклики та з метою економічного зростання й залучення інвестицій є актуальним в глобальному економічному середовищі.

Протягом останніх десятиліть триває широке обговорення стосовно того, чи є податкові пільги сприятливими в контексті податкової політики для країн, що розвиваються та трансформуються, або лише негативно впливають на їхню економіку, натомість допомагаючи інвесторам та їх країнам резиденства. Подальший аналіз проведено з метою дослідження різних підходів і визначення позитивних та негативних ознак податкових стимулів.

Оскільки універсальних моделей немає, країни, які розвиваються, не мають орієнтирів для реалізації певної сформованої системи для того, аби досягти конкретних економічних цілей. Тому здебільшого податкова політика в країнах, що розвиваються, ґрунтується на методі “спроб та помилок”.

Таким чином, економіки, котрі розвиваються, не мають моделі ефективного використання їхніх податкових систем і, відповідно, критичних параметрів розвитку, включаючи збільшення і збереження інвестицій з паралельним зростанням податкових надходжень.

Країни з економікою, що розвивається або трансформується, – це недостатньо розвинуті ринки, оскільки їхнє внутрішнє виробництво не досить ефективно для того, аби поліпшити економічне становище та задовольняти потреби населення. З цієї причини країни, які розвиваються, значною мірою залежать від іноземних інвестицій, котрі сприятимуть розвитку їхньої економіки, розширивши можливості ринку та забезпечивши надання якісніших послуг населенню. Інвестори з розвинутих країн отримують вигоду від податкових та неподаткових пільг, які країни, що розвиваються, пропонують для іноземних інвестицій. Нерозвинутість ринку, слабка конкуренція між товарами, дешева робоча сила та низький курс валют зазвичай є перевагами, котрі приваблюють іноземних інвесторів.

Однак слід урахувувати певні ризики, перш ніж інвестувати в такі країни. Здебільшого вони розташовані в зонах конфлікту чи в них

склалися економічні, політичні та/або соціальні умови, які можуть перешкоджати започаткуванню бізнесу іноземними інвесторами. Тому країни шукають способи залучення іноземних інвестицій, достатні, аби переважити економічну, політичну чи соціальну кризу. Негативний вплив неподаткових обставин, як правило, обмежується шляхом реалізації податкової політики, що може передбачати податкові стимули, податкові канікули та положення про збереження податкових пільг для іноземних інвесторів.

Саме ці чинники інвестори враховують під час прийняття рішення про місце іноземного виробництва та інвестування. Щоразу названі види податкових пільг відіграють дедалі важливішу роль у процесі ухвалення такого рішення. Іноді ця податкова політика створює конкуренцію серед країн, що розвиваються. Однак вона також може призвести до недобросовісної податкової конкуренції, що спричиняє спотворення в міжнародному контексті та негативні економічні наслідки для країн, котрі впроваджують податкові стимули.

Оскільки економіка в країні може бути недостатньо впливовою, щоб встановлювати свої правила, часто її податкова політика залежить від політики впливових сусідів, що може спричинити серйозні втрати для національного народного господарства. Розвинуті країни повинні здійснювати податкову політику, спрямовану на надання допомоги країнам, що розвиваються і трансформуються, з метою підтримки їхньої економіки та економічного зростання. У звіті ООН міститься заклик до розвинутих країн усунути торговельні бар'єри, які негативно впливають на країни, що розвиваються. Організація Об'єднаних Націй також наголошує на тому, що слід розробити додаткові заходи зазначених країн, аби заохочувати та підтримувати інвестиційні потоки в країни, що розвиваються та трансформуються. Великою мірою цей процес залежить від ПП, які сприяють розвитку їхньої економіки та внутрішніх ринків. Прямі іноземні інвестиції, поряд із міжнародною фінансовою стабільністю, є важливим доповненням національних та міжнародних зусиль у сфері розвитку.

На сучасному світовому ринку податкові умови відіграють дедалі більшу роль у визначенні місця розташування нових підприємств, зокрема розвинутих країн. Така ситуація здатна призвести до участі країн у податковій конкуренції одна проти одної, що може спотворити міжнародний економічний контекст. Іноді країни, що розвиваються, намагаються реалізувати податкову політику, яка допомагає

розв'язати внутрішні проблеми, але це може перешкоджати іноземним інвестиціям. Податкову політику слід визначати на довгострокову перспективу, оскільки політика, котра розглядається як тимчасова, навряд чи сприятиме залученню інвестицій. Для країн, що розвиваються, основна мета полягає в реалізації тривалої податкової політики для того, щоб гарантувати інвестиції іноземного бізнесу, а в подальшому під час її здійснення не вдаватися до недобросовісної податкової конкуренції з іншими країнами.

Для аналізу податкових та економічних наслідків різних типів стимулів, використовуваних у країнах для залучення іноземних інвестицій, важливо розуміти кожен тип, зробивши належний висновок, чи ці види податкових заходів є позитивними або негативними для економіки країн, що розвиваються. На думку Й. Маргаліот, *податкові стимули* – це “податкові положення, які відрізняються від основних положень. Якщо основний рівень є стандартною міжнародною або регіональною чи навіть індивідуальною ставкою податку, то низька корпоративна ставка кваліфікується як податковий стимул. Якщо мотивація, котра перебуває в основі низької податкової ставки, полягає в залученні інвестицій, то доцільніше класифікувати її як податкові стимули”<sup>1</sup>. На думку Л. Віллели, *податкові стимули* можуть залежати від прибутку або доходу та бути спрямовані на відшкодування капіталовкладень чи трудовитрат. Податкові пільги можуть надаватися в обмін на продаж, працевлаштування, додану вартість, імпортозаміщення і експортні цілі<sup>2</sup>. *Податкові канікули* – це “найпоширеніша форма податкових стимулів, за яких нові підприємства звільняються від сплати податку на прибуток протягом певного періоду часу”<sup>3</sup>.

Податкові пільги є частиною податкової системи і здебільшого встановлюються урядом для того, аби надати іноземним інвесторам

<sup>1</sup> *Avi-Yonah R. S. Taxation in Developing Countries: Some Recent Support and Challenges to the Conventional View / R. S. Avi-Yonah, Y. Margalioth // Virginia Tax Review. – 2007. – Vol. 27, № 1. – P. 9.*

<sup>2</sup> *Villela L. Taxation and Investment Promotion / L. Villela, A. Barreix ; Inter-American Development Bank Department of Integration and Regional Programs. – 2002. – Aug. – P. 2.*

<sup>3</sup> *Barker W. B. An International Tax System For Emerging Economies, Tax Sparing, And Development: It Is All About Source! / W. B. Barker // University of Pennsylvania Journal of International Law. – 2007. – Vol. 29, № 2. – P. 354.*



привабливіші умови для інвестицій. Країни, що розвиваються та трансформуються, мають структурувати податкову політику в дуже ефективний спосіб, аби залучати іноземні інвестиції, але не справляти негативного впливу на національну економіку та не вступати в податкову конкуренцію проти інших країн. Ці стимули мають бути створені в стабільних політичних умовах та аналізуватися в межах конкретної структури, яку Л. Віллела визначає як чотири стадії планування:

- а) конструкція;
- б) концесія;
- в) впровадження;
- г) контроль дотримання.

Тиск податкової конкуренції великою мірою є результатом процесів лібералізації ринку торгівлі та капіталу. За відсутності контролю за рухом капіталу, а також унаслідок скасування торгових мит суверенні держави чинили тиск на зниження їхніх корпоративних податкових ставок і використання інших стимулів, особливо податкових канікул, для залучення прямих іноземних інвестицій. Податкові стимули можна визначити як податково-бюджетне стимулювання, що надається для конкретних інвесторів або категорій інвесторів для ведення діяльності відповідно до стратегії розвитку та інвестиційних цілей уряду. Конференція Організації Об'єднаних Націй з торгівлі та розвитку розрізняє вісім широких категорій таких стимулів, класифікованих на основі їхнього запланованого прибутку (табл. 4.11).

Найпоширенішими є такі типи податкових стимулів<sup>1</sup>:

- *Податкові канікули*: тимчасове звільнення нової компанії або інвестицій від окремих податків, здебільшого податку на прибуток. Іноді також застосовується звільнення від адміністративних вимог, зокрема необхідності подавати податкові декларації. Часткові канікули передбачають пільгові зобов'язання, а не повне звільнення.
- *Спеціальні зони*: географічно обмежені області, в яких кваліфіковані компанії можуть отримати перевагу від вилучення різного масштабу податків та/або адміністративних вимог. Зони часто розраховані на експортерів і розташовані недалеко від

<sup>1</sup> Klemm A. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives / A. Klemm // IMF Working Paper. – 2009. – № WP/09/21. – Р. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0921.pdf>.

Таблиця 4.11

## Головні категорії податкових стимулів

Категорія	Специфікації
Прибуток/дохід	Зниження стандартної корпоративної ставки податку на прибуток; податкові канікули; залік втрат поточного року для списання за рахунок майбутніх (або попередніх) прибутків
Вкладення капіталу	Прискорена амортизація; податкова пільга за інвестування та повторне інвестування капіталу; звільнення від сплати процентів; кредити
Праця	Скорочення внесків соціального страхування; відрахування від оподатковуваних доходів на підставі чисельності співробітників або інших відповідних витрат праці
Продаж	Зниження податку на прибуток на підставі загального обсягу продажів
Додана вартість	Скорочення податку на прибуток або кредитів через чистий місцевий компонент продукції, пільги з прибуткового податку на підставі нарахованої нетто-вартості
Інші витрати	Відрахування податку на прибуток, ґрунтуючись, наприклад, на витратах, пов'язаних із маркетинговою і рекламною діяльністю
Імпорт	Звільнення від мит за імпорт на основні засоби виробництва, устаткування або сировину, запчастини та інші задіяні ресурси продукції
Експорт	Пов'язані з обсягом виробництва: звільненням від експортних мит; преференційним режимом для доходів від експорту; податковими кредитами на внутрішній продаж в обмін на експортну діяльність і т. ін.

Джерело: Конференція Організації Об'єднаних Націй з торгівлі та розвитку, 2000.

портів. У певних країнах, однак, кваліфіковані компанії можуть бути оголошені “зонами” незалежно від місця розташування.

- *Інвестиційний податковий кредит*: відрахування певної частки інвестицій із заборгованості за податковими платежами. Правила відрізняються щодо надлишкових кредитів (кредити, котрі перевищують податкове зобов'язання), передбачаючи можливість їх втрати, перенесення або повернення.
- *Податкова знижка*: відрахування певної частки інвестицій з оподатковуваного прибутку (на додаток до амортизації). Вели-

чина знижки є фінансовим інструментом знижки та податкової ставки. На відміну від податкового кредиту, її значення варіюватиметься залежно від величини та змін у податкових ставках, скорочення податків.

- *Прискорена амортизація*: обчислюється за швидшим графіком, ніж для іншої частини економіки. Це може бути реалізовано різними способами, у тому числі вищими амортизаційними відрахуваннями протягом першого року або збільшенням норм амортизації. Податкові платежі в номінальному вираженні залишаються без змін, але їхня чиста поточна вартість знижується і ліквідність компаній покращується.
- *Зниження податкової ставки*: зазвичай ставки податку на прибуток.
- *Звільнення від сплати різних податків*: звільнення від певних податків, таких як митні тарифи, акцизи і ПДВ на імпортовані товари.
- *Стимули для фінансування*: зниження податкових ставок, застосовуване до організацій, які надають грошові ресурси, наприклад, зменшення утримуваних податків на дивіденди.

Податкові стимули надаються з різних причин. Одним із аргументів на користь їх використання є те, що країни з транзитивною економікою не можуть забезпечувати сприятливі інвестиційні умови шляхом якісного покращання загального інституційного середовища (чим привабливі розвинуті країни), а тому намагаються використовувати доступні для них інструменти. Інші причини використання податкових стимулів комерційної діяльності охоплюють соціальні цілі, такі як заохочення економічної активності у депресивних регіонах. Як зазначалося, природа багатства бідних та багатих країн є різною, а тому й конкурентні переваги для інвесторів формуються на неоднакових засадах. Головне питання полягає в тому, чи дає змогу застосування таких інструментів формувати можливості для розвитку й зростання в майбутньому та чи може такий підхід бути основою інклюзивного розвитку економіки.

Деякі автори, а також фахівці міжнародних організацій наголошують на негативних наслідках для країн, зумовлених нормами положень про податкові пільги для залучення іноземних інвестицій, оскільки їхня економіка виявилася не здатною до самостійного забезпечення, а крім економічних проблем, існують і такі як бідність,

невисокий рівень освіти, недостатнє медичне обслуговування, низький рівень зайнятості, відсутність інфраструктури та корупція. Всі ці проблеми уряди мають розв'язати, аби підвищити рівень добробуту населення, перш ніж упроваджувати політику податкових стимулів. Певною мірою їх можна вирішити за допомогою іноземних інвестицій. Проте в експертних колах висловлюється думка, згідно з якою податкові пільги не розглядаються як найкращий підхід до залучення іноземних інвестицій, і реалізуючи ці заходи, країни завдають шкоди національній податковій та економічній системам, а пільги не приводять до очікуваних наслідків. Насамперед негативний вплив на регіон може справити поширення податкової конкуренції між подібними країнами, яка активізує “гонку на виживання”.

Вираз “брати участь в гонці на виживання” свідчить про те, що податкова конкуренція (а також пов'язане з нею питання про конкуренцію у сфері регулювання) каталізує зниження податків та використання інших стимулів унаслідок інтенсивного суперництва між країнами стосовно залучення інвестицій та розміщення підприємств. Перевага, досягнута в певній країні від зниження податків, нерідко є короткочасною, оскільки швидко компенсується аналогічними кроками в сусідніх країнах. Цей процес розв'язання проблем за рахунок сусідів спостерігався в багатьох регіонах із податковими “гаванями” (в Європі, наприклад, на островах Гернси, Джерсі й острові Мен), котрі конкурували, пропонуючи низькі ставки як резидентам, так і компаніям-нерезидентам.

Податкова конкуренція була одним із найсильніших кредо ортодоксальних економічних політик. Лауреат Нобелівської премії М. Фрідмен з Чиказького університету висловив думку, що конкуренція серед національних урядів у сфері суспільних послуг, які вони надають, і в податках, котрі вони накладають, – так само продуктивна, як конкуренція серед окремих осіб або підприємств у товарах і послугах, що вони пропонують для продажу, та заявлених ними цін.

Однак противники податкової конкуренції занепокоєні тим, що її агресивні методи демонструють у міжнародних відносинах саме політику розв'язання проблем за рахунок сусідів. Така тенденція до економічної агресії через податкові інструменти стимулюватиме “гонку на виживання”. Країнам, що дбають про забезпечення добробуту й реалізацію програм розвитку в умовах фінансового тиску глобалізації, необхідно буде співпрацювати з метою обмеження подат-

кової конкуренції. Так, розглядаючи контекст такої конкуренції в межах розширеного Європейського Союзу, В. Дрезет зауважує, що її використання державами, котрі стали членами на східній периферії ЄС останніми, “погіршило суспільні блага та послуги і перенесло податкову ціну (через непрямі податки) на менш мобільні групи населення, особливо трудящих, безробітних, пенсіонерів”<sup>1</sup>.

Незважаючи на численні дослідження, економічні дебати стосовно впливу податкової конкуренції тривають. Емпіричні дослідження не підтвердили думки, ніби податкові стимули відіграють важливу роль у залученні ПІП або збереженні внутрішніх ресурсів для місцевих інвестицій. Автори двох великих досліджень, одне з яких орієнтоване на країни, що розвиваються, а друге – на розвинуті країни, дійшли висновку, що податкові стимули не забезпечують досягнення глобальної мети й, можливо, є контрпродуктивними. Консалтингова компанія McKinsey&Co опублікувала в дослідженні податкових стимулів у Китаї, Бразилії, Мексиці та Індії висновки, що ці стимули, ймовірно, мали й негативні, непередбачувані наслідки: “Не впливаючи суттєво на обсяг інвестицій у більшості випадків, популярні стимули, такі як, наприклад, податкові канікули, субсидуючи фінансування або звільнюючи землю від податку, зумовляють тільки пониження значення від тих інвестицій, які, певно, будуть здійснені в будь-якому разі”<sup>2</sup>.

Унаслідок незалежного вивчення податкових стимулів у США зроблено висновок, що є “мало підстав підтримувати зниження податків і стимулювання, особливо коли вони відбуваються за рахунок державних інвестицій, як кращий засіб збільшення зайнятості й стимулювання зростання. Підвищення податків з метою збільшення державних послуг може бути кращим способом для стимулювання економіки шляхом створення робочих місць і забезпечення прямих вигід для резидентів, удосконалення в державі місцевих суспільних послуг можуть бути однією з найефективніших стратегій для поліпшення якості життя громадян”<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Drezet V. Vers une accélération de la concurrence fiscale: Des fiscalités en Europe à la fiscalité européenne: quels enjeux? / V. Drezet // METEO-INFO. – 2005. – № 117. – P. 18–19.

<sup>2</sup> The McKinsey Quarterly. – 2004.

<sup>3</sup> Lynch R. Rethinking Growth Strategies: How State and Local Taxes and Services Affect Economic Development / R. Lynch. – Washington, D.C. : Economic Policy Institute, 2004. – ix, 62 p.

Залишається відкритим питання, чому уряди продовжують надавати податкові стимули, якщо розбудова соціальної та фізичної інфраструктури, якісна робоча сила й стабільні соціальні та економічні умови є важливішою передумовою для інвесторів. Відповідь ґрунтується на трьох обставинах:

- по-перше, для розбудови економіки на інклюзивних засадах та поліпшення інфраструктури потрібні ресурси та певний час, протягом якого ці ресурси мають спрямовуватися на розвиток, проте зазвичай країни з транзитивною економікою та економікою, що розвивається, не мають таких ресурсів, а намагаються залучити їх до країни через іноземні інвестиції;
- по-друге, уряди таких країн зазнають величезного лобістського тиску, зокрема бізнес-консалтингових фірм, аби запропонувати податкові стимули для залучення іноземних інвестицій<sup>1</sup>. Загалом можна припустити, що уряд вважав би за краще утриматися від надання податкових пільг, якби діяла глобальна міжурядова угода, спрямована на уникнення цього процесу<sup>2</sup>.
- по-третє, жорстка конкуренція між країнами (більшість з яких мають податкові органи з низькими ресурсами) дає ТНК можливість справляти потужний політичний вплив для забезпечення пільгового податкового режиму. Це також відкриває простір для корупції, як, наприклад, у Нігерії, де транснаціональний нафтовий гігант Halliburton звинувачується в підкупі посадових осіб.

Податкова конкуренція відбувається, коли уряди чинять слабкий фіскальний тиск на виробничі ресурси або перешкоджають їх відпливу. Часто це передбачає урядову стратегію залучення іноземних прямих та непрямих інвестицій, інвестицій у висококваліфікований людський капітал шляхом мінімізації загального рівня оподаткування та/або спеціальних податкових преференцій. Податкові режими в багатьох країнах і в частинах федеральних держав (наприклад, Індія

<sup>1</sup> *Christensen J.* Tax Avoidance, Tax Competition and Globalisation: making tax justice a focus for global activism / J. Christensen, S. Kapoor // *Accountancy Business and the Public Interest*. – 2004. – Vol. 3, № 2. – P. 1–16.

<sup>2</sup> *Avi-Yonah R.* Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State / R. Avi-Yonah // *Harvard Law Review*. – 2000. – Vol. 113, № 7. – P. 1573–1676.

або США), сформовані як інструмент політики стимулювання виробництва та розвитку промисловості, у багатьох випадках пов'язаний з використанням пільг або стимулів, орієнтованих на субсидування переміщення інвестицій, які могли би бути вигідніше розташовані в іншому місці. Про побоювання того, що зв'язок між податковою політикою і політикою державної допомоги може стати на заваді припливу інвестицій, йдеться в Кодексі поведінки у сфері оподаткування в Європейському Союзі, створеному з ініціативи Європейської ради в грудні 1997 р. і поширеному на всі країни – члени ЄС та їхні залежні території. У ньому наголошується на негативному впливі податкової конкуренції. Кодекс реалізується через процес рецензування податкового режиму всіх країн-членів для ідентифікації та заборони потенційно небезпечних податкових заходів. Нині відповідна група Ради намагається досягти угоди з кожною з країн-членів, де стимули податкової політики були визнані загрозливими, а податкові норми піддані критиці з боку бізнес-спільноти та неурядових організацій за непрозорість і нелегітимність<sup>1</sup>.

Кодекс поведінки з оподаткування комерційної діяльності означає шкідливу податкову конкуренцію таким чином:

- A. Без заподіяння збитку для відповідних сфер компетентності держав-членів і суспільства Кодекс поведінки, який охоплює оподаткування комерційної діяльності, стосується заходів, що впливають або можуть вплинути значною мірою на місце проведення діяльності в глобальному середовищі. Діяльність у цьому аспекті також охоплює всі дії, виконувані в межах групи компаній. Податкові заходи, охоплені Кодексом, включають закони або правила та адміністративні практики.
- B. У межах, зазначених у пункті А, податкові заходи, котрі забезпечують значно нижчий ефективний рівень оподаткування, зокрема нульовий, ніж ті рівні, що загалом використовуються у країнах-членах, яких це стосується, повинні розглядатися як потенційно загрозливі, й тому охоплюються цим Кодексом. Такий рівень оподаткування може існувати завдяки номіналь-

---

<sup>1</sup> *Radaelli C.* The Code of Conduct Against Harmful Tax Competition: Open Method of Coordination in Disguise? / *C. Radaelli* // *Public Administration*. – 2003. – Vol. 81, № 3. – P. 515–531.

ній податковій ставці, базовому розміру податку або будь-якому іншому відповідному чиннику<sup>1</sup>.

Одним із головних аргументів на користь положень про податкові пільги в країнах є те, що іноземні інвестиції можуть забезпечити розвиток місцевої економіки. Прямі іноземні інвестиції сприяють фінансуванню сталого економічного зростання в довгостроковій перспективі. Це особливо важливо через потенціал для передання знань і технологій, створення робочих місць, значне підвищення загальної продуктивності, посилення конкурентоспроможності й сприяння підприємству та, зрештою, подолання бідності. Перед країнами “третього світу” постає чимало проблем, які неможливо розв’язати силами місцевого самоврядування через брак ресурсів і корупцію в органах влади, що потребує більших надходжень для забезпечення належних державних послуг населенню. Однак ці види податкової політики не завжди вигідні, хоча і сприяють створенню робочих місць, розвитку екологічних інвестицій, будівництва та інфраструктури, що поліпшує економічне становище загалом та може допомогти знизити рівень бідності.

Раніше податкові питання не були визначальним чинником для прийняття рішення про те, чи варто інвестувати в певну країну. Дослідження показали, що “статистичними детермінантами розміщення інвестицій є розмір ринку, вартість трудових ресурсів, якість інфраструктури (домінуючий фактор стосовно країн, що розвиваються), зростання індустріалізації, рівень іноземних інвестицій, розширення внутрішніх ринків і стабільні міжнародні відносини”<sup>2</sup>. Однак у дослідженнях останніх 15 років податкові питання стають ключовим фактором у процесі прийняття рішень. “Глобалізація різко зменшила важливість цих факторів і вивела на перший план роль податкових пільг...”, і “...внаслідок посилення економічної інтеграції, зокрема укладення регіональних торгових угод, податкові стимули стають вирішальним чинником, що набуває дедалі більшого значення для

<sup>1</sup> Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation // Official Journal of the European Union. – 1998. – C 2/2. – P. 2–5.

<sup>2</sup> *McDaniel P. R.* The U. S. Tax Treatment of Foreign Source Income Earned in Developing Countries: A Policy Analysis / P. R. McDaniel // *The George Washington International Law Review*. – 2003. – Vol. 35, № 2. – P. 280.



розміщення ПП”<sup>1</sup>. Ці нові аргументи змусили країни, що розвиваються, розширити реалізацію податкових стимулів.

Поряд із податковою політикою уряди країн, що розвиваються, можуть вживати неподаткові заходи, такі як вимоги жорсткого дотримання законодавства та ін., з метою забезпечення привабливішого середовища для інвесторів, оскільки мають гарантувати безпеку інвестицій і стабільність політики протягом тривалого періоду. Ці заходи здатні позитивно вплинути на політику країн, сформувавши потужну правову структуру, безпечні умови для інвестицій та отримання додаткової вигоди від них. На думку Й. Маргаліот, “податкові стимули, як і будь-яка інша ринкова інтервенція, є виправданими, якщо усувають недоліки ринку або генерують позитивний зовнішній вплив, а також потребують менше дій з боку урядів країн”<sup>2</sup>.

Загальні податкові стимули можуть зменшити ризик корупції в країнах, оскільки політика застосовується до всіх іноземних інвесторів без винятків. Корупція є основною проблемою для адміністрування та розподілу доходів у країнах світу. Вона впливає на рішення щодо реалізації податкової або економічної політики чи відмови від неї. Завдяки застосуванню добре структурованої податкової політики рівень корупції можна істотно знизити. Й. Маргаліот стверджує, що “податкові пільги, якщо вони ретельно розроблені, є менш уразливими до корупції, ніж більшість інших доступних варіантів”<sup>3</sup>.

Податкові стимули потребують величезних зусиль з боку урядів країн, аби не лише пропонувати вигідну податкову політику, а й створити безпечне середовище для захисту наявних інвестицій і залучення майбутніх. “У деяких випадках податкові пільги – це завжди благо (за умови, що вони розроблені таким чином, що дають змогу уникнути маніпуляцій), тому аналіз втрат і вигід не потрібен. Це відбувається, коли податкові пільги відповідають двом умовам:

- a) сприяють припливу ПІІ, які в іншому випадку не здійснювалися б;

---

<sup>1</sup> *Margalioth Y. Tax Competition, Foreign Direct Investments and Growth: Using the Tax System to Promote Developing Countries / Y. Margalioth // Virginia Tax Review. – 2003. – Vol. 23. – P. 179.*

<sup>2</sup> *Ibid.* – P. 180–181.

<sup>3</sup> *Ibid.* – P. 187.

б) не пов'язані з передачею податкових надходжень від внутрішніх платників податків іноземним інвесторам”<sup>1</sup>.

На думку деяких науковців, “податкова конкуренція в тому вигляді, в якому вона існує сьогодні, спотворює процес прийняття рішень і призводить до неефективного розподілу ресурсів по всьому світу, але це не єдина помилка і не першочергова вина країн, що розвиваються”<sup>2</sup>. Ці податкові заходи, котрі мають на меті підтримку економіки та підвищення добробуту населення країн, що розвиваються, формують негативні податкові та економічні умови в міжнародному і внутрішньому контексті. “Країни, що розвиваються, які прагнуть отримати переваги від іноземного капіталу, підвищення рівня зайнятості та пов'язаного з ним технологічного прогресу, змушені йти на поступки іноземним інвесторам. Це факт сучасного економічного життя, і багато країн, які розвиваються, вважають, що вони безпорадні, хоча шкода від таких дій може бути величезною”<sup>3</sup>. Глобалізація та податкова конкуренція призводять до фіскальних криз для країн, які мають намір продовжувати надання соціального страхування. Водночас демографічні чинники і збільшення нерівності доходів, відсутність гарантії зайнятості та волатильність доходів, що є результатом глобалізації, роблять таке соціальне страхування дедалі необхіднішим”<sup>4</sup>. Небезпечна податкова конкуренція вже спричинила багато інших наслідків, оскільки такі види політики впливають не тільки на країну, яка реалізує їх, а й на міжнародну податкову та економічну систему, що зазнає шкоди з таких причин:

- ускладнюється підтримання стабільних доходів уряду;
- поширюються та звані податкові притулки;
- знижуються ефективні податкові ставки;

<sup>1</sup> *Margalioth Y. Tax Competition, Foreign Direct Investments and Growth: Using the Tax System to Promote Developing Countries / Y. Margalioth // Virginia Tax Review. – 2003. – Vol. 23. – P. 182.*

<sup>2</sup> *Easson A. Harmful Tax Competition: An Evaluation of the OECD Initiative / A. Easson // Tax Notes International. – Vol. 34, iss. 10. – P. 1037–1038.*

<sup>3</sup> *Barker W. B. An International Tax System For Emerging Economies, Tax Sparing, And Development: It Is All About Source! / W. B. Barker // University of Pennsylvania Journal of International Law. – 2007. – Vol. 29, № 2. – P. 356.*

<sup>4</sup> *Avi-Yonah R. Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State / R. Avi-Yonah // Harvard Law Review. – 2000. – Vol. 113, № 7. – P. 1574.*

- країна, котра розвивається, найімовірніше буде змушена запропонувати стимули лише тому, що їх пропонують інші країни, а не тому, що це доцільно, виходячи з аналізу витрат і вигід, незалежно від податкової конкуренції;
- шкідливі податкові практики впливають на розташування фінансових та інших видів послуг, руйнують податкову базу інших країн, викривляють торговельні та інвестиційні моделі й порушують справедливість, нейтральність і широке суспільне визнання податкових систем загалом.

На жаль, іноді країни встановлюють податкові стимули, не плануючи належним чином політику та довгострокові стратегії розвитку економіки, тому розроблення та впровадження податкових заходів недостатньо структуровані. Необхідність отримувати більше доходів від іноземних інвестицій змушує країни з економікою, що формується, надавати їх будь-якою ціною. Ці стимули можуть сприяти розвитку вітчизняної економіки не через збір податків, а тому, що іноземні інвестиції допомагають створювати робочі місця й будувати інфраструктуру, тому можна зробити висновок про їхню ефективність. Цей висновок не зовсім правильний, оскільки податкові стимули переважно спричиняють більше втрат, ніж доходів для країни, що приймає. Проте країни, які розвиваються, часто запроваджують податкове стимулювання лише для залучення іноземних інвестицій і отримання можливості конкурувати з іншими подібними країнами, тому надають стимули, не будучи впевненими, наскільки вони вигідні чи, навпаки, збиткові для національної економіки. “Надаючи пільги й стимули, економіки, які розвиваються, відмовляються від значної частини своєї податкової бази. Дослідження МВФ документально підтвердили, що поширені податкові пільги призвели до низьких податкових коефіцієнтів, які є основними фіскальними чинниками, котрі зумовлюють фіскальну кризу в країнах, що розвиваються”<sup>1</sup>. Політика має бути ретельно продуманою й структурованою з метою задоволення економічних потреб країн і поліпшення місцевої економіки, уникнення негативних наслідків для податкової системи.

---

<sup>1</sup> *Barker W. B. An International Tax System For Emerging Economies, Tax Sparing, And Development: It Is All About Source! / W. B. Barker // University of Pennsylvania Journal of International Law. – 2007. – Vol. 29, № 2. – P. 356.*

Податкові стимули та пільги – це положення, які слід розробляти в міжнародному контексті, адже в межах системи всесвітніх доходів країна-джерело докладає всіх економічних зусиль, а країна резиденства в будь-якому разі стягує всі доходи з іноземного джерела.

Знижені ставки податку на прибуток з юридичних осіб також використовуються в багатьох країнах як стимул для інвестування в певні регіони або сектори, але податкові канікули й зменшення ставок на цей податок можуть жодним чином не сприяти залученню ПІІ з таких країн, як США, котрі застосовують підхід до оподаткування сукупного доходу. В межах цієї системи всі чисті доходи американських компаній та їхніх контрольованих іноземних корпорацій (КІК) підлягають оподаткуванню в США, хоча й надається податковий кредит з метою уникнення подвійного оподаткування. Таким чином, якщо країна, що приймає, надає податкові канікули або знижує оподаткування для американської КІК, це, ймовірно, призведе лише до додаткових податкових надходжень до Казначейства США<sup>1</sup>. Цей приклад демонструє питання, які повинні проаналізувати країни, що розвиваються, перш ніж розглядати можливість надання податкових пільг та інших податкових привілеїв іноземним корпораціям. “Тому, з позиції ООН, існує подвійна відповідальність за розвиток – країни відповідають за свій економічний, політичний і соціальний устрій, проте розвинуті країни мають визнати той факт, що цей устрій не може бути встановлений країнами, котрі розвиваються, у відриві від глобальних сил, які впливають на нього”<sup>2</sup>.

Є й інші ситуації, котрі, як вважається, негативно впливають на країни, що розвиваються, внаслідок реалізації податкових стимулів та інших подібних заходів, спрямованих на залучення іноземних інвестицій. Як зазначалося, економічна вартість податкових пільг є однією з основних проблем політики залучення іноземних інвестицій. Податкові стимули також негативно позначаються на процесі прийняття рішень, руйнують податкову базу. Під час розгляду питання

---

<sup>1</sup> *Villela L.* Taxation and Investment Promotion / L. Villela, A. Barreix ; Inter-American Development Bank Department of Integration and Regional Programs. – 2002. – Aug. – P. 3.

<sup>2</sup> *McDaniel P. R.* The U. S. Tax Treatment of Foreign Source Income Earned in Developing Countries: A Policy Analysis / P. R. McDaniel // The George Washington International Law Review. – 2003. – Vol. 35, № 2. – P. 265.

про їх реалізацію країни, які розвиваються, використовують переконливий метод для формування сприятливого податкового середовища, оскільки здебільшого в неподатковому аспекті не пропонують жодних привабливих умов для іноземних інвесторів. Водночас у звіті ООН зазначається: “Таким чином, головне завдання полягає у створенні необхідних внутрішніх і міжнародних умов для забезпечення припливу прямих інвестицій, що сприяють досягненню національних пріоритетів у сфері розвитку для країн, що розвиваються. Для залучення та розширення припливу продуктивного капіталу країнам необхідно продовжувати працювати над формуванням прозорого, стабільного й передбачуваного інвестиційного клімату, з належним забезпеченням виконання договорів і поважним ставленням до прав власності, втіленим у поміркованій макроекономічній політиці та інститутах, які дають змогу підприємствам, як вітчизняним, так і міжнародним, працювати ефективно та прибутково, з максимальною віддачею для процесу розвитку. Особливі зусилля потрібні в таких пріоритетних сферах, як економічна політика й нормативно-правова база для заохочення та захисту інвестицій, у тому числі у сфері розвитку людських ресурсів, уникнення подвійного оподаткування, корпоративного управління, стандартів бухгалтерського обліку та стимулювання конкурентного середовища”<sup>1</sup>.

Перед країнами, що розвиваються, постає багато завдань, які слід розв’язати, перш ніж запроваджувати положення про податкові пільги, які можуть призвести до невиправданої політики податкової конкуренції і шкідливих економічних та податкових заходів, котрі, як доведено, негативно впливають на економіку країни й завдають шкоди податковій системі. “Однак можна зробити один із порівняно чітких висновків про те, що податкові стимули для ПІІ дають переваги для країни, котра приймає, тільки якщо країна досягла мінімальних рівнів людського капіталу, запасів, інфраструктури тощо”<sup>2</sup>. Політичні питання, освіта, система охорони здоров’я, інфраструктура,

---

<sup>1</sup> Report of the International Conference on Financing for Development (Monterrey, Mexico, 2002, 18–22 March) / United Nations. – P. 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipu.org/splz-e/ffd08/monterrey.pdf>.

<sup>2</sup> *McDaniel P. R.* The U. S. Tax Treatment of Foreign Source Income Earned in Developing Countries: A Policy Analysis / P. R. McDaniel // *The George Washington International Law Review*. – 2003. – Vol. 35, № 2. – P. 283.

бідність і соціальні конфлікти – основні недоліки країн, які розвиваються, і податкові стимули не ліквідують їх. Саме тому названі країни мають вирішувати ці питання в межах безпечної податкової та економічної політики; це єдиний спосіб підтримки національної економіки та поліпшення добробуту населення.

Розглядаючи результати податкових стимулів, слід урахувати і наявність у світі різних податкових систем, оскільки вони можуть вплинути на реалізацію відповідних заходів та економічні наслідки для країни, що приймає, і країни резиденства. Найстарішою є система пільг, котра визнає тільки одну підставу для оподаткування – джерело доходу. Інша система – оподаткування всесвітніх доходів жителів країни за місцем проживання. Відповідно до системи пільг платники податків, які провадять діяльність у країні, що розвивається, котра пропонує податкові стимули, такі як податкові канікули, можуть опинитися в ситуації, коли країна-джерело не оподатковує їхніх доходів, так само як і країна резиденції, що може призвести до подвійного міжнародного неоподаткування. Відтак, жодна країна не отримує вигід від податкових пільг, а абсолютним бенефіціаром податкової схеми буде платник податків, оскільки його діяльність не оподатковуватиметься. Згідно із системою резиденства і в межах системи всесвітніх доходів країни, що розвиваються і пропонують податкові стимули, не оподатковують іноземних інвесторів, свідомо намагаючись залучити інвестиції, але оскільки країна резиденства використовує систему всесвітніх доходів, усі доходи оподатковуватимуться в ній. Отже, цей підхід може звести нанівець економічні зусилля країни, яка розвивається, оскільки бенефіціаром податкової структури буде країна резиденства. У такому разі країни, що розвиваються, мають досягти домовленості з розвинутими країнами, котрі оподатковують всесвітній дохід, стосовно збереження податкових пільг для податків, не сплачених у країнах, що розвиваються, які в іншому випадку оподатковуватимуться в розвинутій країні. “Збереження податкових пільг – це засіб, котрий використовується як країнами, що оподатковують всесвітній дохід і надають іноземний податковий кредит, так і країнами, які звільняють від оподаткування, що дають іноземний податковий кредит для певних оподатковуваних видів доходів”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> *Barker W. B. An International Tax System For Emerging Economies, Tax Sparing, And Development: It Is All About Source! / W. B. Barker // University of Pennsylvania Journal of International Law. – 2007. – Vol. 29, № 2. – P. 354.*

Оскільки міжнародне співробітництво необхідне для розвитку економік, що розвиваються, розвинуті країни повинні заохочувати економічну та податкову політику, сприятливу для цих економік. Однак протягом багатьох років збереження податкових пільг передбачалося в податкових договорах між багатьма розвинутими країнами і країнами, що розвиваються, оскільки вважалося практичним способом допомоги країнам.

#### 4.4. ПРОБЛЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

У новій економіці, що базується на знаннях та інноваціях, технологічний розвиток є фундаментальним чинником внутрішнього розвитку націй. Створення та підтримання конкурентних переваг країни на засадах інноваційної діяльності можливі лише за певних умов, зокрема стабільності ведення бізнесу в країні та наявності фінансових ресурсів, котрі можуть бути спрямовані на розвиток економіки. На макроекономічному рівні джерелом загальнонаціональних інвестицій та споживчих потреб громадян є нагромаджені заощадження як окремих інституційних одиниць, так і держави загалом (чисті заощадження).

В Україні сформувалася двосекційна модель економіки, де одна частина частково або повністю працює в тіні, а друга – в легальному просторі. 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”<sup>1</sup>; тіньова економіка, (використовуються також назви: “підпільна”, “неформальна”, “сіра”, “прихована” економіка)<sup>2</sup> – фактично не контрольовані державою виробництво, розподіл, обмін і споживання товарно-матеріальних цінностей, тобто такі соціально-економічні відносини між окремими громадянами, соціальними групами щодо використання діючих форм власності в корисливих особистих і групових інтересах, котрі приховуються від органів державного управління й

---

<sup>1</sup> *Smith P.* Assessing the size of the underground economy: The Canadian statistical perspectives / P. Smith // Canadian Economic Observer. – 1994. – 19 May. – P. 16–33.

<sup>2</sup> Зокрема в працях С. Я. Боринця, З. С. Варналія, Н. Зверькової, О. О. Глуценка та ін.

самоврядування, громадськості. Вона містить усі невраховані, нерегламентовані, відмінні від визначених у нормативних документах і правилах господарювання види економічної діяльності. З економіко-правової позиції це означає, що тіньова економіка охоплює не тільки корисливі економічні злочини, а й незлочинні корисливі економічні правопорушення та правомірну, але невраховану або непідконтрольну державі економічну діяльність<sup>1</sup> (рис. 4.7).

Серед тіньових операцій у легальному секторі економіки, спрямованих на ухилення від сплати податків, виокремлюють: невраховані, частково приховані, псевдооперації, незаконні операції. Удавані правочини (псевдооперації) завжди мають на меті не отримання економічного результату, а приховування іншої операції, спрямованої на здобуття економічних благ.

Ф. Шнайдер і К. Віліамс аргументують, що тіньова економіка включає ринкове виробництво не заборонених законом товарів і послуг, приховуване від державних структур із метою:

- а) ухилення від сплати податків і обов'язкових платежів;
- б) уникнення сплати внесків на обов'язкове соціальне страхування;
- в) незастосування норм трудового законодавства у частині максимальної тривалості робочого дня, виплати мінімальної заробітної плати, безпечних умов праці і т. ін.;
- г) невиконання регуляторних вимог і адміністративних обов'язків<sup>2</sup>.

Тіньовий сектор економіки можна розглядати як складне явище, що містить два основні компоненти:

- кримінальна діяльність, заборонена державою (підпадає під дію Закону України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом” від 18.05.2010 № 2258-IV);
- діяльність некримінального характеру, що з певних причин ведеться поза межами офіційного правового поля (ухилення від сплати податків і зборів, порушення валютного законодавства, незаконне ведення підприємницької діяльності або діяльність

<sup>1</sup> Звіт про науково-дослідну роботу “Механізми фінансового управління, спрямовані на зменшення тіньових операцій у реальному секторі економіки” / ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2014. – С. 8.

<sup>2</sup> *Schneider F. The Shadow Economy / F. Schneider, C. Williams ; Institute of Economic Affairs. – L., 2013. – 184 p.*





Рис. 4.7. Джерела незаконних доходів відповідно до виду тіньової економіки, у межах якої було вчинено злочин

Складено за: Олейникова Л. Г. Совершенствование механизмов противодействия отмыванию теневых доходов: опыт Украины / Л. Г. Олейникова, И. Ю. Чумакова // TERRA-ECONOMICUS. Тенденции мирового экономического развития. – 2013. – Т. 11, ч. 2. – С. 111–121.

без належних ліцензійних дозволів), але не входить до складу предикатних злочинів.

Перша складова розглядається як діяльність, якої в державі не повинно бути (незаконне виготовлення та торгівля зброєю, наркотичними і психотропними речовинами; нелегальна діяльність, що передбачає надання заборонених законом послуг, на які існує попит

(протитуція, контрабанда); злочини проти особи та її власності, хабарництво, підроблення документів тощо). Протидія такій діяльності охоплює не лише податкову, а й правоохоронну сферу, оскільки є суспільно небезпечним явищем. Згідно із Законом України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом” забезпечено реалізацію положень “Сорока рекомендацій” Групи з розроблення фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), Конвенції Ради Європи “Про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом та фінансування тероризму”, а також Директиви Європейського парламенту та Ради ЄС “Щодо запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму”.

Друга складова охоплює законну діяльність, котра:

- провадиться здебільшого в межах 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 із неформальною зайнятістю, незареєстрована підприємницька діяльність);
- реалізується методами, що перебувають поза законом (результати такої діяльності приховуються або применшуються з метою уникнення оподаткування);
- здійснюється без ліцензій, дозволів тощо.

Провадження забороненої законом діяльності характерне для організованої злочинності та кримінальної сфери, тоді як ухилення від сплати податків є в Україні нормою для більшості підприємців. Злочини в економічній сфері (у тому числі податкові) спрямовані на отримання матеріальної вигоди, переважно у грошовій формі, та по суті є шахрайством.

Залежно від мети тіньові операції в легальній економіці можуть спрямовуватися на досягнення різних цілей, зокрема таких найважливіших:

- зниження податкового навантаження;
- отримання пільг, привілеїв, виключних прав у держави;
- обмеження ризику;
- легалізація незаконно отриманих доходів;
- незаконне привласнення прав на економічні блага (фінансові, майнові, сервісні, репутаційні).

До основних властивостей шахрайства можна віднести:

- приховування;
- недоступність показників для аналізу;
- боротьбу за ресурси (фінансові, матеріальні або послуги);
- складність контролю та виявлення;
- необхідність постійного вдосконалення методів протидії;
- високу частку інтелектуальної складової;
- неможливість застосування однакових методів протидії різними видами шахрайства;
- неможливість остаточного розв'язання проблем із шахрайством через упровадження нових елементів управління;
- залежність засобів боротьби з шахрайством від багаторівневості шахрайських схем.

Уникаючи оподаткування, суб'єкт господарювання приховує результати діяльності або їх частину, проте здійснює інші “виплати” – хабарі чиновникам і співробітникам контролюючих і правоохоронних органів, криміналітету тощо. Особливостями тіншового сектору економіки в Україні є: зацікавленість багатьох громадян, масштабність, значні темпи зростання, зв'язок з організованою злочинністю та корупцією.

Тіньова економіка є результатом соціально-економічних процесів, коли інтереси держави й індивіда майже не збігаються. Вона справляє суттєвий негативний вплив на всі соціально-економічні процеси в суспільстві та викривляє економічний аналіз на макро- та мікрорівнях, унеможлиблює прийняття ефективних управлінських і законодавчих рішень, провокує подальше збільшення корупції.

На Всесвітньому економічному форумі поширення тіншової економіки визначено одним з основних глобальних ризиків нинішнього десятиріччя<sup>1</sup>.

Як свідчить практика, створені в тіншовому сегменті економіки додаткові ресурси інвестуються в різні сфери фінансово-господарської діяльності та приносять додаткові прибутки. До 80 % тіншових капіталів в Україні створюється внаслідок умисного ухилення від сплати податків (ст. 212 Кримінального кодексу України), що нега-

<sup>1</sup> Global Risks Report 2011 Sixth Edition. An Initiative of the Risk Response Network // World Economic Forum. – 2011. – Jan. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/wp-content/blogs.dir/1/mp/uploads/pages/files/global-risks-2011.pdf>.

тивно впливає як на формування дохідної частини державного бюджету, так і на обсяги ВВП<sup>1</sup>.

Лояльність платників до оподаткування залежить насамперед від потенційної вигоди ухилення чи втрат, а також ступеня задоволення від отримання суспільних благ, гарантованих державою.

На питання – що спонукає платників добровільно сплачувати податки? – простої відповіді немає, проте можна виокремити такі чинники:

- усвідомлення обов'язку зі сплати податків;
- можливість ухилення в конкретному секторі економіки;
- значна вірогідність бути покараним та зазнати більших втрат (штрафи, пеня тощо), ніж отримати вигоду від ухилення;
- усвідомлення наявності контролю (нагляду) з боку фіскальних органів;
- отримання якісних державних послуг та розуміння того, за якими напрямками витрачено державою сплачені податки;
- усвідомлення справедливості оподаткування.

При цьому значний вплив на лояльність до сплати податків справляє схильність платників до ризику та істотні фінансові вигоди від ухилення.

У зарубіжних наукових джерелах вирізняються п'ять факторів тінізації економіки: податкове навантаження й тягар внесків на соціальне страхування, якість державних інституцій, вимоги трудового законодавства, якість суспільних послуг, податкова мораль (табл. 4.12).

Як основні, що впливають на лояльність платників до оподаткування, визначено податкове навантаження (включно із соціальними відрахуваннями), податкову мораль, якість державних інституцій.

Втрати платника при невиконанні податкового обов'язку залежать від ефективності системи податкового контролю з боку державних органів загалом та заходів примусу зокрема, а також від невідворотності покарання та його міри. Іншим вагомим чинником формування й функціонування тіньової економіки є загальна податкова культура суспільства. Вона притаманна суспільному устрою, де побудовано модель взаємних обов'язків між платниками, з одного

---

<sup>1</sup> *Ганчаева В. В.* Содействие и стимулирование добровольной уплате налогов – главное направление работы налоговых органов / *В. В. Ганчаева, Н. Н. Емченко // Финансы, учет, банки: сб. науч. тр. – Донецк: ДонНУ, 2002. – Вып. 8, ч. 2. – С. 218.*

Таблиця 4.12

**Фактори тінізації економіки**

Фактор	Відносний вплив фактора, %
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: *Schneider F. The Shadow Economy / F. Schneider, C. Williams ; Institute of Economic Affairs. – L., 2013. – 184 p.*

боку, і державою в особі державних інституцій, з другого. Слід зазначити, що низька якість суспільних послуг, котрі надає громадянам держава, впливає на лояльність до сплати податків та сприйняття цього обов'язку. Несправедливість податкової системи формує стійке ігнорування платниками основ податкової культури.

Таким чином, високоякісні державні послуги й дієві інститути запобігають розширенню тіньової економіки і можуть із часом суттєво скоротити її обсяги. Ефективність податкового адміністрування і прийнятність державного регулювання для бізнесу відіграють одну з ключових ролей під час прийняття рішень щодо діяльності в межах офіційної або тіньової економіки. Корумпована державна влада й обтяжливі бюрократичні процедури спонукають бізнес до тіньової економіки та не сприяють формуванню податкової моралі у платників, тоді як дієва правова система забезпечує виконання контрактів і гарантує права власності, підвищує вигоди від легальної діяльності. Таким чином, тіньова економіка частково спричинена неспроможністю держави забезпечити ефективне функціонування ринкових інститутів та організувати якісне надання суспільних послуг бізнесу та населенню.

У цьому контексті в окремих країнах виникає небезпечний феномен: збільшення обсягів тіньової економіки спричиняє зменшення доходів бюджету, що обмежує можливості уряду у фінансуванні належного обсягу суспільних благ. У таких умовах уряд вимушений підвищувати податкові ставки та збільшити адміністративний тиск у легальному секторі економіки, що посилює стимули для економіч-

них суб'єктів працювати в “тіні”. У такій ситуації знову виникає своєрідне “зачароване” коло.

Жорсткий характер державного регулювання й адміністрування економічної діяльності є іншим важливим чинником, що зменшує свободу вибору для індивіда в межах легальної економіки. Йдеться передусім про встановлення мінімальної заробітної плати чи захист від звільнень, торговельні бар'єри, зокрема імпорتنі квоти, та обмеження на працевлаштування іноземців. Такі регулятивні вимоги суттєво підвищують вартість робочої сили в легальній економіці, стимулюючи діяльність у тіньовому секторі. Країни з обтяжливими процедурами державного регулювання мають вищу частку тіньової економіки у ВВП.

Підсумовуючи, зауважимо, що індивіди раціонально зважують і підраховують усі економічні втрати й вигоди від роботи в легальній економіці. Їхні рішення щодо часткового чи повного ведення економічної діяльності “у тіні” ґрунтуються на оцінюванні вигід від проведення неоподатковуваних тіньових операцій, які не підлягають державному регулюванню, і можливих втрат у разі викриття державою нелегальної діяльності та накладення відповідних штрафів. Таким чином, тіньова економічна діяльність прямо пропорційно залежить від альтернативних втрат унаслідок роботи в легальній економіці й обернено пропорційно – від імовірності викриття тіньової активності та вірогідних санкцій. Величина альтернативних втрат від роботи в легальній економіці залежить від тягаря оподаткування та витрат на дотримання норм трудового законодавства.<sup>1</sup>

Отже, основою тіньової економіки в Україні є економічні злочини, до яких належать ухилення від сплати податків та ведення незаєєстрованої підприємницької діяльності (рис. 4.8).

Тіньова економіка є об'єктивним явищем, характерним для всіх країн світу, проте її масштаби суттєво різняться та становлять від 8 % ВВП у Австрії до 32,3 % у Болгарії. Небезпечним для економіки і таким, що справляє істотний негативний вплив на конкурентне середовище, вважається рівень тіньового сектору, більший за 30 % ВВП.

Функціонування значної за обсягом тіньової економіки зумовлює суттєві проблеми в будь-якій країні. По-перше, одним із важливих

<sup>1</sup> *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.*

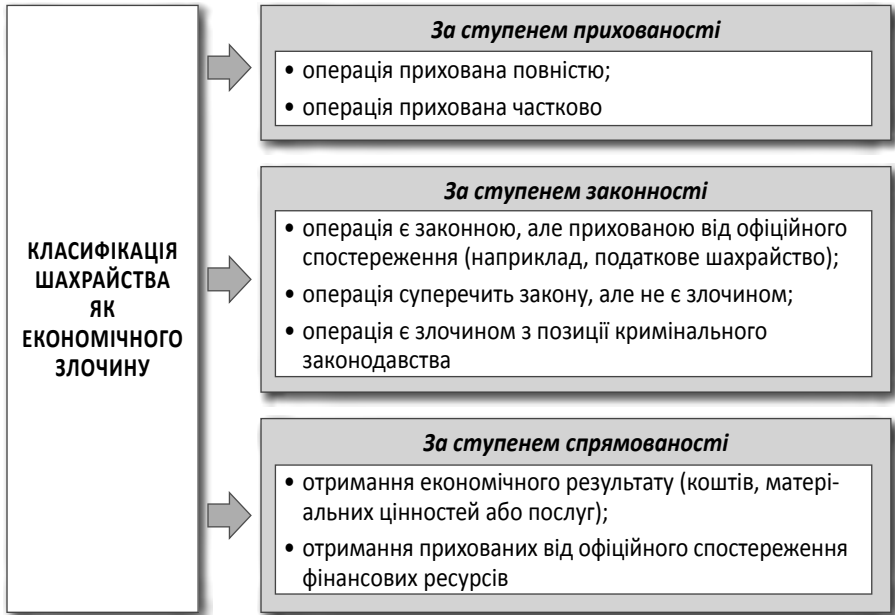


Рис. 4.8. Характеристика шахрайства як економічного злочину

Складено автором.

завдань держави є створення правового підґрунтя для діяльності економічних суб'єктів; наявність дієвих інститутів належить до передумов процвітання нації. Проте, якщо велика частина населення зайнята тіньовою економічною діяльністю, інститути ринкової економіки деформуються або вироджуються: виконання контрактів не гарантується, права власності захищені слабо, зростання бізнесу проблематичне (більші масштаби привертають увагу владних структур). По-друге, тіньова економічна діяльність звужує податкову базу й стає чинником підвищення рівня податкового навантаження для легальних суб'єктів.

Дослідження свідчать, що чималий тіньовий сектор спричиняє такі негативні наслідки (табл. 4.13):

- викривлення конкурентного середовища, що формує невідгідні умови для функціонування легального сектору й спонукає його до переходу в “тінь” або призводить до банкрутства;

- порушення прав громадян – найманих працівників і недотримання законодавства про працю;
- зниження ефективності заходів державного регулювання економіки;
- зменшення обсягів фінансових ресурсів зведеного бюджету, посилення податкового навантаження на легальний сектор;
- підвищення рівня корупції внаслідок наявності великого обсягу неконтрольованих тіншових фінансових потоків;
- неможливість реалізації політики інклюзивного розвитку економіки.

Значний розмір тіншового сектору економіки нівелює реформування податкової системи через відсутність належної реакції еконо-

Таблиця 4.13

### Вплив ризиків, пов'язаних із незаконною економічною діяльністю

Вплив	Прямий вплив	Опосередкований вплив
Ризики для уряду	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ослаблення впливу державних інституцій та корупція порушують верховенство права в державі;</li> <li>– небезпека політичної нестабільності;</li> <li>– зниження ефективності заходів державного регулювання економіки ринковими методами;</li> <li>– зменшення обсягів фінансових ресурсів зведеного бюджету;</li> <li>– неналежне виконання державою своїх функцій та обслуговування громадян щодо їхніх прав;</li> <li>– відсутність наступності в державній політиці;</li> <li>– обмеженість податкової бази, що призводить до втрати доходів держави;</li> <li>– відплив капіталу;</li> <li>– зниження рівня нагромадження в суспільстві та економіці, що спричиняє гальмування структурної перебудови економіки, відтворення людського капіталу;</li> <li>– сприяння підвищенню рівня корупції внаслідок значного обсягу неконтрольованих тіншових фінансових потоків</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Зменшення регіональних інвестицій;</li> <li>– вплив на політику конкуруючих промислових груп;</li> <li>– подання прикладу безкарного ухилення від оподаткування та погіршення конкурентних умов, що спонукає інших платників до ухилення від оподаткування;</li> <li>– відсутність довгострокової концепції розвитку</li> </ul>



Закінчення табл. 4.13

Вплив	Прямий вплив	Опосередкований вплив
Ризики для суспільства/ населення	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Недовіра до державних інститутів;</li> <li>– накопичення протестних настроїв у суспільстві;</li> <li>– обмеження економічних і соціальних можливостей;</li> <li>– погіршення трудового потенціалу в країні через міграцію економічно та інтелектуально активних громадян у регіони з кращими трудовими умовами</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Скорочення у сфері туризму;</li> <li>– жорстка візова політика інших держав;</li> <li>– знищення біосфери через нерегульовану діяльність;</li> <li>– зниження безпеки роботи та соціальної захищеності персоналу, що не оформлений офіційно;</li> <li>– криміналізація міграції населення</li> </ul>
Ризики для бізнесу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Збільшення операційних витрат;</li> <li>– посилення податкового навантаження на легальний сектор економіки;</li> <li>– неможливість легальної реалізації продукції;</li> <li>– обмеження інвестиційних можливостей унаслідок високого споживання;</li> <li>– необхідність впливати на загрози через хабарі</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Підвищення вартості капіталу;</li> <li>– значний обіг тіньових готівкових коштів, що створює додатковий тиск, який спонукає на участь у корупційних діях;</li> <li>– викривлення конкурентного середовища, що створює невідгідні умови для функціонування легального сектору й спонукає його до переходу в тінь</li> </ul>

Джерело: *Олейнікова Л. Г.* Інноваційний розвиток як мотив детінізації економіки / *Л. Г. Олейнікова* // *Фінанси України*. – 2011. – № 3. – С. 35–41.

мічних суб'єктів на зниження ставок основних податків та вдосконалення процедур адміністрування. На тлі зменшення ставок податків не відбувається очікуваного розширення бази оподаткування та збільшення частки суб'єктів, котрі працюють у правовому полі.

Отже, ризики неоднаково впливають на окремі категорії суб'єктів, але їхня негативна дія охоплює майже всі суспільно-економічні сфери в країні. За різними експертними оцінками, в Україні 31–50 % ВВП перебуває в тіні. Згідно з оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, рівень тіньової економіки за період із 2007 по 2014 р. досяг максимального значення у 2014 р. – 41 %, тоді як після набуття чинності Податковим кодексом України він знизився до 34 % ВВП, а в 2012 р. залишався стабільним, на рівні 2011 р. (табл. 4.14).

Зауважимо, що в країнах Європи тіньовий сектор переважно сформувався за рахунок заборонених (нелегальних) видів діяльності. Нато-

Таблиця 4.14

## Динаміка розміру тіньової економіки в Україні

Рік	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Номінальний ВВП, млн грн	720 731	948 056	913 345	1 082 569	1 316 600	1 408 889	1 454 931	1 566 728
Розмір тіньової економіки в Україні, млн грн	209 011,9	331 819,6	365 338,0	411 376,2	447 644,0	479 022,3	509 225,9	642 358,48
% до ВВП	29	35	40	38	34	34	35	41

Складено за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України та Міністерства фінансів України.

мість в Україні він здебільшого утворюється легальними видами діяльності, доходи від яких виводяться з-під оподаткування. На думку незалежних експертів, найпоширенішими операціями тіньової діяльності є:

- оптимізація податків (у тому числі за участю представників спрощеної системи оподаткування, зон з офшорним та низькоподатковим статусом) у межах законодавчих норм;
- ухилення від оподаткування шляхом здійснення операцій, що не реєструються;
- операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- інвестиційні операції;
- операції з цінними паперами;
- операції фіктивного страхування та перестраховування;
- торгівля товарами, незаконно імпортованими до країни;
- неформальна зайнятість;
- виготовлення та розповсюдження заборонених чи обмежених в обороті товарів (зокрема наркотичних речовин);
- азартні ігри.

Шахрайські схеми в оподаткуванні завжди містять високу інтелектуальну складову, що робить такий вид економічних злочинів особливо важкими для виявлення, розкриття та попередження.

За розрахунками на основі даних Державної служби статистики України, структура галузевого розподілу тіньового ВВП, загальний обсяг якого в 2013 р. становив 304 млрд грн, переважно формується за рахунок ВДВ торгівлі (27 %), сільського господарства (25 %) та операцій з нерухомим майном і надання послуг юридичним особам (20 %).

Найвищий рівень тінізації діяльності (частка загальних обсягів ВДВ кожного окремого виду діяльності) спостерігається у сільському господарстві (59 %), будівництві (49 %), тимчасовому розміщенні й харчуванні (40 %), операціях з нерухомим майном і послуг юридичним особам (38 %), торгівлі (37 %).

Структура тіньової діяльності в Україні протягом 2002–2013 рр. суттєво видозмінилася, виникли нові її форми в галузях, де раніше не було її помітних обсягів. Якщо в 2002 р. провідне місце серед сфер діяльності, де зосереджувалася тіньова економіка, належало сільському господарству (понад 50 % тіньового ВВП), то останніми роками його частка ледве сягала 25 % (табл. 4.15).

Загалом за зазначений період можна констатувати переміщення тіньової діяльності зі сфери виробництва до сфери послуг. Це стосу-

Таблиця 4.15

**Динаміка структури тіньової діяльності в Україні  
(економіки, що не спостерігається)**

Види економічної діяльності	Обсяг ВДВ економіки, що не спостерігається, <i>млрд грн</i>			Частка ВДВ економіки, %		
	2002*	2012	2013 (оцінка)	2002*	2012	2013 (оцінка)
Сільське, лісове та рибне господарство	20,9	66,4	77,0	52,3	23,2	25,3
Промисловість	7,4	40,5	39,1	18,4	14,1	12,8
Будівництво	1,3	19,8	18,6	3,3	6,9	6,1
Торгівля, ремонт автотранспорту	6,0	77,8	82,3	15,7	27,2	27,1
Транспорт	1,3**	8,1	8,5	3,3**	2,8	2,8
Тимчасове розміщення і харчування		4,6	5,3		1,6	1,7
Інформація та телекомунікації		4,5	4,7		1,6	1,5
Фінансова та страхова діяльність		2,3	2,4		0,8	0,8
Операції з нерухомим майном, послуги юридичним особам		56,4	59,9		19,7	19,7
Державне управління і оборона	2,9	0,0	0,0	7,0	0,0	0,0
Освіта		1,1	1,1		0,4	0,4
Охорона здоров'я		1,3	1,4		0,4	0,4
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок		0,2	0,3		0,1	0,1
Надання інших видів послуг		3,2	3,6		1,1	1,2
<b>Всього за видами діяльності</b>	<b>39,8</b>	<b>286,0</b>	<b>304,1</b>	<b>19,6</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
ВВП	<b>39,8</b>	<b>286,0</b>	<b>304,1</b>	<b>17,7</b>		

\* Дані наведено за СНР у редакції 1993 р.

\*\* Включаючи послуги зв'язку.

С к л а д е н о за: Звіт про науково-дослідну роботу "Механізми фінансового управління, спрямовані на зменшення тіньових операцій у реальному секторі економіки" / кер. Л. Г. Олейнікова ; ДННУ "Акад. фін. управління". – К., 2014. – С. 136; Національні рахунки // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

ється насамперед торгівлі, зростання частки якої в обсягах тіньового ВВП становило 11,4 в. п. (з 15,7 до 27,1 % загального підсумку).

Вагоме розширення тіньової діяльності відбулося в наданні послуг щодо операцій з нерухомістю та у сфері адміністративного й допоміжного обслуговування, де обсяги тіньової ВДВ сягнули 60 млрд грн (20 % загального обсягу), тоді як 10 років тому в цій сфері обліковувалося не більше 2 млрд грн (до 5 % тіньового ВВП економіки).

Обсяг тіньової економіки значною мірою наявний у показнику “змішаний дохід домашніх господарств”, який за підсумками 2013 р. становив 287 млрд грн. Змішаний дохід домашніх господарств переважно формується в таких видах діяльності:

- сільське господарство – 24,2 %, або 69,6 млрд грн;
- торгівля – 27,8 %, або 79,7 млрд грн;
- операції з нерухомістю, послуги юридичним особам – 26,9 %, або 77,1 млрд грн;
- будівництво та промисловість – по 4,8 %, або 13,7 млрд грн.

Основними каналами та схемами непродуктивного виведення капіталів з України є операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності, інвестиційні операції, операції з цінними паперами, фіктивного страхування та перестраховування. До поширених видів економічних злочинів кримінального характеру належать також незаконне повернення ПДВ, приховування фонду оплати праці, операції з купівлі-продажу землі. Підвищення мобільності капіталу, яке спостерігається з початку ХХІ ст., сприяє активному використанню суб'єктами господарювання нових інструментів “оптимізації” податкових зобов'язань. Інтегруючись у глобальні фінансові ринки, національні компанії освоюють техніки міжнародного структурування бізнес-процесів та “агресивного” податкового планування, що нерідко пов'язано з виведенням із країни центрів прибутку.

Характерно, що тіньові схеми ухилення від оподаткування, застосовувані підприємствами на етапі становлення ринкових відносин, змінюють цілком легальні схеми мінімізації оподаткування шляхом виведення прибутку в юрисдикції з меншим податковим навантаженням. Маніпулювання із заниженням обсягів виробництва, наданням фіктивних послуг, використанням конвертаційних центрів стають дедалі дорожчими та ризикованішими. На відміну від таких схем, виведення капіталів у низькоподаткові юрисдикції стає доступнішим завдяки розвитку цифрової економіки, інформаційних

технологій, а також розширенню кола вітчизняних фахівців із питань міжнародного податкового планування.

Наразі виведення центрів прибутку з України до країн з низькоподатковими режимами є економічно доцільною формою ведення бізнесу переважно для великих підприємств. Для середніх підприємств такі схеми економічно не виправдані. Як наслідок, погіршуються умови ведення бізнесу для великих та середніх компаній. Підприємства, котрі використовують техніки “агресивного” податкового планування, фактично мають менший рівень податкового навантаження. У результаті штучно знижується конкурентоспроможність сумлінних платників податків і бізнес-проектів за участю держави, деформуються механізми конкуренції, виникають труднощі із започаткуванням нового бізнесу. Все це відбувається на тлі доволі жорсткої податкової мобілізації до бюджету та тиску на вимушено сумлінних платників, що деформує конкурентне середовище значно сильніше (рис. 4.9).



Рис. 4.9. Способи виконання податкового обов'язку

Складено автором.

Поширення схем ведення бізнесу в такий спосіб призводить до деформацій і на фінансових ринках. Інструменти боргового фінансування інвестиційних процесів з-за кордону стають економічно доцільнішими, ніж фінансування за рахунок прибутків, акумульованих в Україні. Як наслідок, уповільнюється розвиток вітчизняного фондового ринку та накопичуються диспропорції платіжного балансу.

Протидію виведенню прибутків з країни, “розмиванню” баз оподаткування, легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом, і повернення активів слід поєднати з формуванням стимулів для акумулювання капіталів в Україні.

За оцінками експертів міжнародної організації Global Financial Integrity (GFI), основними каналами відпливу капіталу за досліджуваній період були:

- трансфертне ціноутворення, яке становило 80 % кумулятивного відпливу капіталу з країн, що розвиваються, і стало головним каналом відпливу капіталу з таких країн, як Китай та Мексика;
- хабарництво та доходи від корупції;
- формування капіталів, що виводяться з країн Близького Сходу та Північної Африки.<sup>1</sup>

Оскільки капітали, що в той чи інший спосіб відпливають із країн, які розвиваються, мають ознаки незаконного походження, основною вимогою до країни, до якої вони спрямовуються, є забезпечення таємності інформації щодо походження цих капіталів, а також низький рівень їх оподаткування.

Знизити рівень тіньової економіки не можливо лише репресивними заходами. Політика детінізації має базуватися на принципі заохочування до ведення легального бізнесу та усунення адміністративно-регуляторних бар'єрів, які його стримують.

Сплата податків може бути добровільною або примусовою (див. рис. 4.9). Обидві моделі мають переваги та недоліки.

В Україні спостерігаються помірний рівень податкових ставок та значні зрушення щодо побудови механізмів їх справляння з метою

<sup>1</sup> Kar D. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2001–2010 / D. Kar, S. Freitas // Global Financial Integrity. – 2012. – 15 Dec. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://iff.gfintegrity.org/iff2012/2012report.html>.

зменшення масштабів ухилення від сплати податків. Однак тенденції детінізації є незначними, адже не задіяні інші інструменти регуляторного, адміністративного та правового характеру, які б спонукали платників переводити діяльність у правове поле і сплачувати податки за зниженими ставками.

Значний (понад 30 %) розмір тіньового сектору є фактором, що суттєво послаблює ефективність економічних реформ. По-перше, багато осіб продовжують працювати поза межами законодавчого поля. Відповідно, підприємці, готові працювати легально, втрачають конкурентоспроможність і змушені використовувати тіньові схеми, принаймні у сферах, де такі схеми використовують інші гравці на певному ринку. По-друге, можливість ігнорувати визначені державою норми й правила знижує довіру громадян до державного апарату, а, як свідчить світова практика, успішність реформ прямо залежить від ставлення громадян до керівників держави, що такі реформи проводять. По-третє, потужний тіньовий сектор стає поживним середовищем для поширення корупції. Корумпований державний апарат не в змозі не тільки ефективно проводити реформи, а й узагалі виконувати поточні обов'язки на належному рівні. Крім того, посилення корупційного впливу на легальний сектор економіки спричиняє його тінізацію. Для виконання державницьких функцій урядові потрібні доходи бюджету, однак значна частка тіньової економіки чинить тиск на державні фінанси. Коли уряд намагається отримати необхідні доходи від порівняно невеликої кількості платників податків, тягар оподаткування для суб'єктів економічної діяльності може виявитися високим навіть за наявності дефіциту бюджету.

Добровільна сплата забезпечує наповнення бюджету без додаткових істотних витрат на адміністрування та контроль з боку держави, де основою є забезпечення зручних умов декларування та сплати податків, інформаційних сервісів і сервісів підтримки для платників. Проте основним недоліком добровільної моделі є ймовірність того, що чимало платників будуть несумлінними або ухиялятимуться від сплати податків. Це призводить до виникнення податкових розривів, а також податкового боргу.

Таким чином, виникає необхідність підтримання високої податкової дисципліни спеціальними інструментами адміністрування, а також забезпечення можливого примусового стягнення податків. Така модель є витратною для адміністрування та потребує високої кваліфікації працівників фіскальних служб, а також, за певних умов



(наприклад, корупція), може чинити надмірний тиск на платників (у тому числі сумлінних).

Основою примусу до сплати податків є контроль, де центральну роль відведено аудиту. Інструментами його реалізації є:

- ризик-орієнтована модель вибору платників для перевірок (аудиту);
- аудит;
- аналіз і контроль інформації від третіх осіб (непрямі методи контролю);
- контроль трансфертного ціноутворення та контрольованих угод.

Ефективність такої роботи залежить від стратегії вибору платників для аудиту, ступеня охоплення перевітками, цілей аудиту (профілактика, покарання, виявлення тощо). Охопити перевітками значну кількість платників неможливо, тому має бути певний баланс між перевітками платників, котрі входять до групи ризику з метою виявлення та покарання, й сумлінними платниками з метою профілактики.

Спонування платників до сплати податків як добровільно, так і примусово може відбуватися за реалізації певного комплексу інструментів і мати різні способи забезпечення результату, що мають певні ознаки (рис. 4.10).



Рис. 4.10. Ознаки заходів податкового примусу

Складено автором.

В Україні ефективною можна вважати стратегію, що збалансовано (залежно від економіко-соціальних особливостей певної території) використовує заходи стимулювання добровільної сплати податків та заходи контролю й покарання. Платники повинні розуміти переваги сплати податків, проте й усвідомлювати, що несумлінна сплата неминуче призведе до покарання, яке буде набагато більшим, ніж вигоди від ухилення.

Як зазначалося, контролюючі органи спрямовують основні зусилля на платників податків, які належним чином оформлюють свої операції, адже в такому разі мають справу із документально підтвердженим масивом інформації. Тіньовий сектор економіки залишається поза їхньою увагою (рис. 4.11), оскільки доведення вчине-

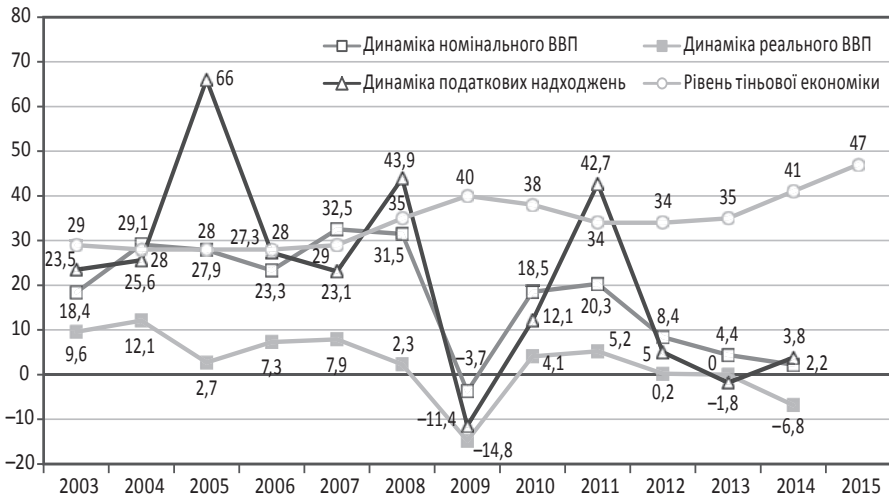


Рис. 4.11. Зв'язок між зміною обсягів податкових надходжень, динамікою ВВП і розміром тіньової економіки в Україні

Складено за: Олейнікова А. Г. Податкові механізми детінізації економічної діяльності / А. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2012. – № 10. – С. 51; Рівень тіньової економіки в І кв. 2015 сягнув 47 % ВВП – Мінекономрозвитку України // Інтерфакс-Україна. – 2015. – 14 серп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/283877.html>; Національні рахунки // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>; Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.

них порушень, а тим більше – відшкодування заподіяних збитків, *не забезпечено відповідною нормативно-правовою базою*. Тобто система контролю побудована таким чином, що сприяє посиленню тиску саме на сумлінних платників податків. Як наслідок, виникає додатковий стимул для платників податків до переходу до неформальної економіки, котра забезпечує конкурентні переваги. Це набуває особливої актуальності під час кризових явищ. З 2012 р. спостерігається спад економіки України, і на тлі погіршення макроекономічної ситуації та відсутності пропорційного зменшення податкового тиску (на рис. 4.11 бачимо збільшення динаміки податкових надходжень з одночасним зниженням динаміки реального та номінального ВВП) стрімко підвищується рівень тіньової економіки. Причини цього мають як економічний, так і адміністративний характер. У 2014–2015 рр. структура фіскального відомства є нестабільною і зазнає суттєвих трансформацій, що також не сприяє ефективній протидії тіньовому сектору, яка потребує системності та послідовності.

Слід зазначити, що позитивна динаміка зростання економіки була зумовлена зниженням основних податків з упродовженням у 2011 р. Податкового кодексу України та сприятливими кон'юнктурними змінами в міжнародних економічних відносинах. Однак в тому самому році (як і в 2005 р.) динаміка податкових надходжень вже не відповідала темпам зростання економіки. Коли темпи збільшення цих надходжень відповідали темпам розвитку економіки, це не тільки позитивно позначалося на подальшому економічному зростанні, а й сприяло певній її детінізації. Особливо показовими були 2010 та 2012 рр., коли динаміка податкових надходжень збігалася з динамікою збільшення макроекономічних показників і супроводжувалася подальшим зростанням (або стабільністю) економіки в подальших періодах та скороченням тіньового сектору. Коли підвищення податкових надходжень не відповідало темпам зростання економіки, розвиток різко уповільнювався (найпомітніше в 2005, 2008 та 2011 рр.), але суттєвого скорочення цього сектору не відбувалося, а інколи спостерігалось і збільшення (2008, 2012 рр.) Зростання податкових надходжень такими самими темпами, як і номінального ВВП, свідчить, що податково-адміністративне навантаження на платників істотно не змінювалось. Однак, якщо податкові надходження збільшуються випереджальними темпами порівняно з номінальним ВВП, це вказує на посилення податково-адміні-

стративного навантаження, котре може бути забезпечено такими факторами:

- зміна (підвищення) податкових ставок та введення нових податків (розширення їх бази);
- посилення адміністративного тиску на тіньовий сектор економіки;
- збільшення адміністративного тиску на легальний сектор економіки<sup>1</sup>.

Подальший рух у цьому напрямі в 2015 р. призведе до послаблення економічної активності саме у легальному секторі (суттєве скорочення ВВП). Таким чином, є нагальна потреба в запровадженні нових методів протидії тіньовому сектору, що дасть змогу знизити фінансовий тиск на легальний сектор, водночас забезпечивши стабільність системи державних фінансів.

На сьогодні в Україні склалася ситуація, коли з кожним платником податків, котрий переходить до тіньового сегмента економіки, збільшується податковий та адміністративний тиск на тих, хто залишається в легальному сегменті, що посилює стимули займатися тіньовою діяльністю. У результаті утворюється структура, в якій багато платників податків можуть ухилитися від їх сплати, тоді як ті, що й надалі працюють у системі, мають справу з порівняно високими ставками податків і повинні компенсувати втрати від зловживань конкурентів. Це призводить до відчутної порівняльної переваги для суб'єктів, які працюють у неформальній економіці, та істотних перешкод для легальних інвестицій.

Отже, без запровадження радикальних механізмів детінізації економіки успішність реалізації реформ перебуває під загрозою.

Способи отримання тіньових доходів постійно вдосконалюються, застосовуються нові технології й фінансові інструменти, що значно ускладнює можливості впливу контролюючих органів на формування тіньового сектору. Схеми ухилення містять запутані багатотокові операції. Таким чином, увагу необхідно зосередити не лише на схемах ухилення від оподаткування або отримання доходів кримінального характеру, а й на фактах використання одержаних у таких схемах коштів і майна<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Дискусійні позиції, щодо проекту Закону "Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна" / А. Г. Олейнікова // Актуальні питання економіки праці та сучасні проблеми управління персоналом : монографія. – Запоріжжя : ЗНУ, 2011. – С. 56–60.

<sup>2</sup> Там само.

Світова практика наводить мало прикладів, коли платники сплачують податки за внутрішнім переконанням у необхідності таких дій. Сплата податків забезпечується лише за умов розуміння цінності наданих державою послуг у їхньому широкому значенні та суворого контролю. Ризик бути притягнутим до відповідальності за податкові правопорушення має бути набагато суттєвішим, ніж можливі вигоди при ухиленні від оподаткування. Саме це і визначатиме шляхи детінізації економіки некримінального характеру, зокрема: комплексне поєднання вдосконалених методів адміністрування податків, що дають змогу ефективно викривати й залучати до оподаткування тіньові фінансові потоки, з покращанням системи обслуговування платників, підвищенням якості державних послуг та збільшенням прозорості використання зібраних коштів, а також упровадженням заходів фінансового моніторингу.

*Завдання зменшення обсягів тіньової економіки необхідно розв'язувати з урахуванням таких чинників:*

1. В умовах фінансово-економічної кризи, вплив якої поглиблюється бойовими діями та розірванням налагоджених економічних зв'язків, суб'єкти господарювання намагатимуться максимально знизити операційні витрати, що не є, на їхню думку, необхідними для ведення бізнесу (у тому числі податкові платежі). З огляду на це, застосування тільки репресивно-обмежувальних заходів зумовить лише посилення суспільної напруженості. Обмежуючи можливості тіньової економічної діяльності, держава має водночас їх розширити для легального сектору економіки.
2. Причиною значної частини тіньових операцій є неповага до законів. Отже, система протидії тіньовим операціям має мінімізувати можливості їх здійснення. Тільки в такому разі методи стимулювання суб'єктів господарювання до переходу в легальний сектор будуть ефективними.

Таким чином, можна визначити основні напрями вдосконалення системи протидії тіньовій економіці:

- принципова зміна умов ведення господарської діяльності в бік їх спрощення, усунення корупційних чинників та приведення фіскального навантаження на бізнес у відповідність із реальними можливостями економіки;
- оптимізація методів контролю та обмежень господарської діяльності, що встановлюються з метою протидії тіньовим операціям для підвищення їхньої ефективності.

Основні напрями реформування економіки, які істотно позначаються на лояльності платників податків та їхній податковій дисципліні, випливають із причин уникнення оподаткування. Підстави наявності тіньового сектору мають комплексний характер, а тому й інструменти протидії тинізації повинні охоплювати різні сфери нормативно-правового та регуляторного впливу на суб'єктів господарювання. Завдання держави полягає у створенні умов для простоти і зручності сплати податків, забезпечення жорсткого контролю, посилення ризику покарання, значного переважання покарання порівняно з вигодами від ухилення. З огляду на викладене можна визначити окремий блок взаємопов'язаних заходів, котрі необхідно запровадити в податковій політиці та інших сферах регулювання Міністерства фінансів України, спрямований на звуження тіньового сектору та розширення бази оподаткування.

Напрями вдосконалення системи протидії тіньовій економіці в Україні:

- приведення прогнозних і фактичних видатків сектору загальнодержавного управління (включаючи видатки місцевого самоврядування та державних фондів соціального страхування) до рівня, що відповідатиме реальним можливостям економіки. З цією метою варто переглянути й упорядкувати всі функції органів державної влади і місцевого самоврядування та соціальні зобов'язання держави. У результаті буде скорочено частку всіх видатків до не більш ніж 30 % ВВП (нині – понад 40 % ВВП). Це дасть змогу усунути необгрунтований фінансовий і адміністративний тиск на економіку з боку фіскальної системи;
- удосконалення системи державних закупівель, що має виконувати функції раціонального забезпечення суспільних потреб та стимулювання економіки через формування державного замовлення на суспільно необхідні товари та послуги;
- створення регуляторної системи, де дозвільний принцип (що передбачає необхідність отримання дозволу на ведення господарської діяльності) буде замінено принципом обгрунтованої заборони (господарська діяльність дозволена за замовчуванням, а будь-яке обмеження можливе лише за наявності вагомих підстав і повинне мати індивідуальний характер). Дозвільний принцип (у вигляді ліцензування, антимонопольного регулювання та надання дозволів на проведення окремих видів госпо-

- дарських операцій) доцільно зберегти тільки для видів діяльності, що можуть завдати непоправної шкоди життю і здоров'ю людей або суттєво вплинути на суспільні інтереси. Для більшості видів діяльності превентивний контроль доцільно замінити страхуванням відповідальності виробника перед споживачем. Обмеження господарської діяльності мають здійснюватися тільки за рішенням суду. Це допоможе радикально зменшити корупційну складову адміністративних процедур та звільнити економіку від штучних бар'єрів, що стають на заваді її розвитку;
- створення судової системи, яка забезпечуватиме постійний та ефективний громадський контроль за здійсненням правосуддя, з урахуванням досвіду країн – членів ЄС та США;
  - формування підзвітної і підконтрольної місцевим громадам правоохоронної системи, яка буде позбавлена невластивих їй функцій нагляду і контролю у сфері господарської діяльності;
  - створення системи соціального забезпечення, що включатиме дві складові: *соціальну допомогу* за рахунок поточних видатків, котра не пов'язана з розмірами заробітної плати (і не передбачає додаткових нарахувань на фонд оплати праці), та *соціальне страхування*, пов'язане з індивідуальним розміром оплати праці як бази нарахування страхових внесків накопичувального характеру, виплати за яким здійснюватимуться при настанні страхового випадку й у межах накопиченого страхового внеску. Таким чином, буде усунуто перешкоду для розвитку тих видів інноваційної і високотехнологічної діяльності, де істотну частину собівартості становить заробітна плата, а держава отримує ефективну систему соціального забезпечення, що відповідає економічним реаліям.

Реформа податкової системи також є принциповою і необхідною умовою стимулювання суб'єктів господарювання до переходу в легальний сектор економіки. Вона має спрямовуватися на оптимізацію й спрощення справляння податків, урахування балансу між державними потребами та економічними можливостями і забезпечення надійними фінансовими джерелами місцевих бюджетів в умовах децентралізації державної влади.

В основу формування переліку податків доцільно покласти класифікацію з п'яти об'єктів оподаткування:

- споживчий попит – податки як складова ціни товарів та послуг із кінцевих споживачів;

- фінансовий результат від господарської або індивідуальної трудової діяльності – податки з прибутків або доходів юридичних і фізичних осіб;
- власність – податки з власника певного рухомого або нерухомого майна;
- природні ресурси – податки з їх користувачів;
- окремі господарські або цивільно-правові операції – податки або за принципом передбачуваного прибутку (вважається, що особа не може не отримати прибуток від цієї операції або отримати його в обсязі, меншому за певну межу, а тому держава зобов'язує таку особу сплатити певну суму коштів, аби запобігти подальшому приховуванню об'єкта оподаткування), або з метою оплати державних послуг, або задля тарифного регулювання економіки (захист від недобросовісної конкуренції).

Такий підхід дасть змогу суттєво скоротити кількість податків і спростити їх сприйняття суб'єктами господарювання, оскільки відповідний податок чітко кореспондуватиме зі звичним об'єктом.

Необхідне також урегулювання системи податкових пільг, котрі на сьогодні надаються безсистемно, без чіткої мети й обґрунтування. Відповідно, при значних втратах державного бюджету ефективність наданих пільг залишається сумнівною. Доцільно побудувати систему пільг на підставі їхнього цільового призначення:

- 1) *компенсатори державних видатків* – застосовуються для державних органів і установ, коли сплата податків має здійснюватися за рахунок коштів державного бюджету;
- 2) *соціальні* – спрямовані на встановлення соціально прийнятних цін на певні категорії товарів та послуг (одночасно з такими пільгами для суб'єктів господарювання, що їх використовують, запроваджується обмеження рентабельності);
- 3) *стимулюючі* – мають на меті забезпечення виробництва на території України критично важливих товарів (при ухваленні таких пільг законом визначаються цільові показники обсягів виробництва);
- 4) *інвестиційні* – надаються на підставі договорів із чіткими взаємними зобов'язаннями, застосовується умовне нарахування податків, щодо яких надані пільги, при недосягненні запланованих результатів умовні нарахування набувають статусу реальних і підлягають сплаті.



Проведення податкової реформи створить умови для системного вдосконалення методів протидії тіньовій економіці.

1. Заходи у сфері адміністрування податків і зборів:
  - сприяння добровільній сплаті податків;
  - застосування непрямих методів контролю доходів та витрат платників;
  - упровадження “нульової декларації” для усіх без винятку платників податків;
  - щорічне обов’язкове декларування доходів та майна всіма без винятку платниками податків;
  - введення обов’язку використання контрольно-касових апаратів або терміналів безготівкових розрахунків для всіх суб’єктів оптово-роздрібної торгівлі, побутових послуг тощо;
  - створення єдиного інформаційно-аналітичного простору для обміну інформацією про платників податків, об’єкти оподаткування та об’єкти, пов’язані з оподаткуванням, а також забезпечення чіткої міжвідомчої координації.
2. Заходи у сфері фінансово-грошового обігу:
  - обмеження розрахунків у готівковій формі;
  - лояльна тарифна політика банків при обслуговуванні безготівкових операцій суб’єктів господарювання;
  - реалізація механізмів фінансового моніторингу.
3. Аналіз економічної співпраці українських резидентів із суб’єктами підприємницької діяльності, зареєстрованими в офшорних зонах, та вдосконалення нормативно-правової бази у податковій сфері.
4. Інвентаризація міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, що не відповідають сучасним стандартам ОЕСР, внесення змін до положень таких договорів у частині розширення вимог до обміну інформацією.
5. Залучення ресурсів до легального обігу як необхідний механізм розширення внутрішнього інвестиційного потенціалу та застосування непрямих методів контролю (процедури легалізації активів або податкової амністії).

Комплексне запровадження цих заходів у сфері оподаткування дасть можливість покращити якість адміністрування податків і зборів, залучити частину коштів, виведених з-під оподаткування та за межі країни, до легального обігу, боротися з оптимізацією податкових

зобов'язань на стадії використання коштів, отриманих із порушенням податкового законодавства, що є набагато ефективнішим при виявленні прихованих доходів.

Розширення бази оподаткування за рахунок несумлінних платників та забезпечення таким чином недоторканності сумлінних сприятиме створенню рівних конкурентних умов у економічному просторі.

**Процедури легалізації активів та податкова амністія.** Інститут приватної власності в Україні почав формуватися на початку 1990-х років. На сьогодні цей процес переважно завершено. Однак протягом цього періоду в державі фактично не застосовувалися прозорі й несуперечливі процедури формування приватної власності. Як наслідок, право власності на велику частину економічно значимих об'єктів має сумнівний характер, оскільки майже завжди можна визначити певний елемент процедури їх придбання, що не узгоджується (не суперечить, а саме не узгоджується) із законодавством, чинним під час проведення таких процедур.

У результаті у власників виникає невпевненість у тому, що вони постійно володітимуть відповідним об'єктом. Відтак вони намагаються якомога швидше отримати максимальний прибуток, зокрема за рахунок заниження податкових зобов'язань і ведення прихованої економічної діяльності. Водночас власники не здійснюють довгострокових інвестицій у модернізацію виробництва, оскільки не впевнені, що збережуть об'єкт у власності доти, доки такі інвестиції почнуть окупатися.

Поеднання цих факторів призводить до виведення активів за кордон або провадження в Україні діяльності через власних суб'єктів господарювання, зареєстрованих у низькоподаткових юрисдикціях, а також до ухилення від сплати податків.

За загальносвітовою практикою податкова амністія (англ. tax amnesty) – це рішення уповноваженого органу державної влади про відмову від застосування каральних заходів до особи, котра порушила податкове законодавство, в обмін на виконання такою особою свого податкового обов'язку<sup>1</sup>. У чинному національному законодав-

---

<sup>1</sup> *Сирик А.* Налоговая амнистия: сдаваться или нет? / А. Сирик, Л. Изотова // Бухгалтерия.ru. – 2007. – 13 апр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://209.239.124.78/business/audit/nalogovaya\\_amnistiya\\_sdavatsya\\_ili\\_net.html](http://209.239.124.78/business/audit/nalogovaya_amnistiya_sdavatsya_ili_net.html).

стві словосполучення “податкова амністія” немає. Його трактують як пропозицію з боку держави “неплатникам податків” погасити недоїмки в обмін на скасування покарання, можливого в разі виявлення порушення.

За словником економічних термінів, податкова амністія – це правовий акт, оголошений стосовно індивідуально не визначеного кола осіб, які вчинили порушення податкового законодавства та звільняються від застосування санкцій, якщо вони в певний термін оголосять про свою заборгованість і внесуть до бюджету податкові платежі в повному обсязі<sup>1</sup>.

Податкова амністія зовсім не означає звичайного списання боргів перед державою, це, скоріше, пропозиція з боку уряду певним категоріям неплатників погасити прострочену заборгованість за податками в обмін на зняття можливого покарання (адміністративного, кримінального).

Залежно від видів амністії, ступеня охоплення території і категорій платників податків розрізняється й обсяг податкової заборгованості, який може бути прощений (списаний, реструктуризований), – вся сума податкової недоїмки або її частина. Умовами амністій може передбачатися обов’язок задекларувати й внести до бюджету всю суму прихованих податків одразу або надаватися право на поступове, поетапне внесення вказаних сум (розстрочення).

Важливим питанням є визначення ставки спеціального збору, який сплачується до бюджету з прихованих, переміщених за кордон коштів. Залежно від економічної спроможності держави та цілей амністії в рідкісних випадках такий збір може взагалі не застосовуватися. Найчастіше використовується знижена ставка збору порівняно із законодавчо встановленою ставкою з цього податку.

Найочевиднішим позитивним результатом проведення податкової амністії є поповнення державного бюджету за рахунок надходжень прострочених або прихованих податків, виведення тіньового бізнесу в легальний економічний обіг та певна економія коштів бюджету, виділених на проведення дій з податкового контролю та інших заходів у сфері правоохоронної та оперативно-розшукової діяльності. До того ж, якщо платник податків за умовами амністії ле-

---

<sup>1</sup> *Росси́к Е. Я.* Толковый словарь экономических терминов и понятий / *Е. Я. Росси́к, Ф. Н. Кляев.* – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 158 с.

галізує закордонні накопичення, країна може отримати додаткове джерело приватних інвестицій у вигляді репатрійованих засобів.

Проте податкова амністія, як кожне явище, має негативні аспекти. Якщо розглядати її з позиції пересічного громадянина, то вона означає не що інше, як факт того, що умисне ухилення від сплати податків може бути прощене (декриміналізоване) державою.

Однак, не зважаючи на негативні складові, навіть країни із системами оподаткування з багатовіковою історією вимушені час від часу проводити своєрідне перезавантаження податкової системи, аби позбутися накопченого обсягу податкових порушень.

На нашу думку, відповідний захід доцільно здійснити й в Україні, давши суспільству можливість пройти своєрідне очищення від порушень податкового законодавства. Розвиток інвестиційного потенціалу можливий за умови певного переходу від стадії первісного нагромадження капіталу на інший ступінь економічного розвитку, що забезпечить певні гарантії інвесторам і дотримання прав власності. Процес визнання законності володіння особою окремими активами є *легалізацією активів*. Саме її потребує, на нашу думку, Україна.

Ми з'ясували, що "легалізація" означає визнання законного статусу певного об'єкта. У національному законодавстві термін "легалізація" застосовується як у класичному вигляді – наприклад, легалізація політичних партій, інших об'єднань громадян, документів (Закони України "Про об'єднання громадян", "Про політичні партії"), так і у значенні приховування незаконного походження певного об'єкта й надання йому вигляду такого, що має законне походження. Неправильне вживання терміна у вітчизняній нормотворчій і юридичній практиці призвело до того, що термін "легалізація" набув чіткого негативного змісту, хоча у світовій практиці він такого змісту позбавлений.

В Україні умови легалізації коштів та майна мають бути ліберальними. Це дасть змогу нівелювати такі негативні явища, як недовіра до гарантій держави щодо визнання права власності на легалізоване майно й кошти, збереження таємниці, звільнення від відповідальності. Відмінність між амністією і легалізацією полягає в тому, що перша означає, по суті, відмову держави від покарання осіб за вчинення конкретних порушень (у випадку податкової амністії – ухилення від сплати податків), а друга – це визнання державою того факту, що особа – законний власник таких активів. Легалізація активів є ширшим визначенням, ніж податкова легалізація. Остання передбачає

визнання лише права власності на активи, отримані внаслідок ухилення від сплати податків, тоді як легалізація активів – це визнання законності володіння будь-якими активами, котрі має особа.

Отже, якщо проводиться податкова амністія, особа фактично визнає свою провину в ухиленні від сплати податків, а при легалізації вона отримує підтвердження законності статусу активів, якими володіє за певну плату і за встановленою процедурою в обмін на гарантії держави.

Застосування процедури легалізації доходів та майна суб'єктів оподаткування є дискусійним та має як позитивні, так і негативні аспекти, вплив яких потрібно обмежувати засобами державного регулювання.

Легалізації активів в країнах, що отримали позитивний фінансовий результат від її проведення, притаманні такі ознаки:

- здійснення в межах податкової реформи;
- активне інформаційне супроводження та масова роз'яснювальна робота серед потенційних суб'єктів легалізації;
- помірний розмір податку (плати) при легалізації активів;
- забезпечення достатніх гарантій з боку держави щодо визнання легалізованих активів і гарантій уникнення адміністративного та кримінального переслідування;
- гарантування непоширення інформації, отриманої державними органами влади при легалізації;
- надання можливості легалізації коштів та майна лише фізичним особам – громадянам;
- посилення контрольних заходів і покарання за порушення податкового законодавства після закінчення амністії (наприклад, застосування непрямих методів контролю доходів шляхом аналізу витрат фізичних осіб, посилення відповідальності за ухилення від сплати податків);
- створення умов, за яких використовувати нелегалізовані активи складно й небезпечно через неминуче покарання.

Аналіз засвідчив, що низькі ставки плати за легалізацію (встановлені як податок або мито) є не єдиною умовою позитивного результату. Головними чинниками успішної кампанії при поверненні активів в Україну шляхом легалізації коштів та майна можна вважати забезпечення належних стимулів до легалізації тіншових доходів, достатні правові гарантії з боку держави та невідворотність покарання за подальше використання нелегалізованих доходів.

Окремо розглянуто дискусійні питання, що потребують обговорення в професійних колах та суспільстві, до яких належать:

- 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 й контроль доходів та витрат після закінчення легалізації.

Подальший еволюційний розвиток економічних і правових відносин можливий за умови прийняття виважених рішень щодо активів, набутих економічними суб'єктами України, та можливості їх залучення в довгострокові інвестиційні процеси саме в нашій країні.

Система податкового контролю спрямована також на детінізацію оплати праці.

З метою запобігання ухиленню від оподаткування доходів фізичних осіб необхідно задіяти механізми податкового контролю, що дадуть можливість змістити акценти на контроль використання доходів, отриманих з порушенням податкового законодавства. Непрямі методи контролю ефективно застосовуються у провідних країнах світу.

Характерні риси тіньової економіки для ефективної боротьби з нею потребують застосування заходів контролю, що не тільки спираються на документи бухгалтерського обліку, а й дають змогу оцінювати інші об'єктивні фактори, котрі свідчать про наявність та обсяги нелегальної економічної діяльності. Такі методи, що базуються на оцінюванні певної групи факторів, отримали у вітчизняній та іноземній практиці оподаткування назву *непрямих*.

Сутність і головна відмінність непрямих методів податкового контролю від класичних (прямих) методів полягають у тому, що їх основою є припущення. Якщо прямі методи передбачають наявність доказів, які доводять усі складові порушення податкового законодавства, то при застосуванні непрямих методів певні елементи порушень залишаються недоведеними безпосередньо й висновок про те, що ці складові мали місце, робиться на підставі припущення.

Україна вже намагалася впровадити в систему податкового контролю непрямі методи. Основним нормативно-правовим актом, що регулював відносини, пов'язані з їх застосуванням у визначенні податкових зобов'язань платників податків, був п. 4.3 ст. 4 Закону

України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181–III<sup>1</sup>. У цьому законі не було надано трактування поняття “непрямі методи”, але таке поняття містилося в Методиці визначення сум податкових зобов’язань за непрямими методами, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697 (далі – Методика), розробленій на виконання норм Закону. У п. 2 наведено таке тлумачення цього поняття: *“Під непрямими методами визначення сум податкових зобов’язань платників податків розуміється визначення сум їх податкових зобов’язань за оцінкою витрат платника податків, приросту його активів, кількості осіб, які перебувають з ним у відносинах найму, а також оцінкою інших елементів податкових баз, які приймаються для розрахунку податкового зобов’язання щодо конкретного податку, збору (обов’язкового платежу) відповідно до закону. При цьому оцінка елементів податкових баз здійснюється за допомогою інформації, одержаної з джерел інших, ніж звітність або первинні документи”*<sup>2</sup>.

Згідно з п. 8 Методики суми податкових зобов’язань за непрямими методами могли визначатися органами державної податкової служби стосовно податку на додану вартість, акцизного збору, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб (щодо суб’єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб), податку з реклами, рентних платежів, збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, готельного збору, збору за спеціальне використання природних ресурсів і збору за забруднення навколишнього природного середовища з використанням методів:

- економічного аналізу;
- розрахунку грошових надходжень;
- контролю доходів та витрат фізичних осіб;
- аналізу інформації про доходи та витрати платників податків<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 № 2181–III (поточна редакція; втрата чинності від 01.01.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

<sup>2</sup> Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов’язань за непрямими методами : постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697 (поточна редакція; втрата чинності від 20.08.2005) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>.

<sup>3</sup> Там само.

Проте Методика була скасована після прийняття Закону 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<sup>1</sup>.

Під час розгляду проекту Податкового кодексу України одним із найбільш дискусійних і проблемних був розділ, який давав можливість широко застосовувати непрямі методи оцінювання реальних доходів платників податків і нараховувати податки пропорційно цим доходам. Суть цих методів проста й полягає в оцінюванні витрат платників податків. Однак суспільство не підтримало впровадження цих заходів, зокрема й через неоднозначні умови їх застосування, тому цей розділ був вилучений з остаточної версії Податкового кодексу України.

На сьогодні Україна не має позитивного досвіду застосування непрямих методів. Хоча, як зазначалося, їх неодноразово намагалися впровадити в національне законодавство, позитивного результату досягнуто не було.

На відміну від України, інші держави доволі успішно використовують непрямі методи. Наприклад, Агентство з податків Швеції взяло зобов’язання зменшити розмір податкового розриву в країні удвічі до 2014 р. Податковий розрив вони розраховують шляхом використання різних джерел даних та методологій. Завдяки використанню *непрямих методів*, таких як порівняння доходів і витрат зі споживанням і заощадженнями, та *прямих методів*, що передбачають інспектування й проведення перевірок, виявлено, що 50 % податкового розриву становить навмисне ухилення від оподаткування (тінізація доходів). Завдяки застосуванню таких методів здійснюється подальше вивчення тіньового сектору економіки та розробляються відповідні заходи впливу на нього.

Міжнародний досвід застосування податкових важелів для наповнення державної казни досить різноманітний. Податкові служби зазвичай мають обмежені можливості для виявлення випадків заниження задекларованих доходів. Оскільки ключовим фактором при

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” : закон України від 22.06.2004 № 1830-IV (втратив чинність з 01.01.2011, підстава – Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1830-15>.



встановленні розміру податкових зобов'язань платників є їхній дохід, то визначення податкових ризиків зводиться до перевірки того, чи справді рівень доходу, про який повідомив платник, обґрунтовано відображає рівень його економічної діяльності, а його податкове навантаження відповідає його реальним доходам. Не завжди вдається виявити приховані операції, здійснювані поза офіційною звітністю. Тому в процесі контрольної роботи податкові органи застосовують обидва різновиди методів визначення об'єкта оподаткування та відповідних податкових зобов'язань. Як правило, непрямі методи – це комплекс заходів, котрі вживаються фіскальними органами, спрямованих на<sup>1</sup>:

- 1) отримання детальної інформації щодо господарської діяльності платника, яка свідчить про наявність у суб'єкта оподаткування певних доходів з джерел, інших, ніж його звітність або бухгалтерські документи;
- 2) ретельний аналіз і вивчення здобутих відомостей;
- 3) розрахунок дійсних податкових зобов'язань на підставі отриманих і проаналізованих даних;
- 4) залучення платника до сплати відповідних податків.

Відтак, якщо прямі методи базуються на інформації, одержаній з документів офіційного характеру, то непрямі – на відомостях з інших джерел, ніж звітність та бухгалтерські документи платника. Такими джерелами можуть бути:

- дані та результати перевірок третіх осіб (постачальники, споживачі та ін.);
- рух коштів за рахунками банківських установ;
- відомості від податкових агентів;
- порівняння результатів діяльності підприємства із середньостатистичними показниками за секторами економіки та видами економічної діяльності;
- аналіз банківських депозитів;
- результати вивчення ринкової кон'юнктури тощо.

Практика законодавчого регулювання застосування непрямих методів контролю теж ризична. В окремих країнах їх використання законодавчо не регламентовано і фіскальні органи самостійно при-

---

<sup>1</sup> *Завгородний В. П.* Налоги и налоговый контроль в Украине : навч. посіб. / В. П. Завгородний. – К. : Юрид. думка, 2000. – 758 с.

ймають рішення про їх застосування. Проте зазвичай умови використання непрямих методів визначено в національному податковому законодавстві, а їх класифікація доволі різноманітна.

Контролюючі органи переважно вдаються до непрямих методів за відсутності податкової звітності чи неточності задекларованих даних, відсутності або неправильному веденні обліку, наявності розбіжностей даних у декларації з інформаційними базами даних, створеними на національній основі спеціально для проведення таких зіставлень. Порівняння інформації, отриманої від третіх осіб, особливо важливе при визначенні незаявленої діяльності зареєстрованих платників (у тіньовому сегменті). Особливість використання таких методів у розвинутих країнах (Великобританії, Данії, Німеччині, США, Швеції, Японії та ін.) полягає в наявності автоматизованих баз даних про діяльність суб'єктів господарювання, джерела доходів населення, у результаті чого контакти представників контролюючих органів з третіми особами та самими платниками на початковому етапі перевірки непотрібні. Це підвищує рівень прозорості перевірки та об'єктивності суми нарахованого або поверненого податку.

Як доводять численні міжнародні дослідження, зіставлення даних, отриманих зі звітності третіх осіб, податкових агентів тощо, ефективно допомагає попереджати ухилення від оподаткування, адже ризик викриття економічного злочину зростає в рази<sup>1</sup>.

Вибір методу для оцінювання податкового зобов'язання окремого платника залежить від обсягу інформації про одержані ним доходи та джерела їх походження.

Робота контролюючих органів різних країн великою мірою спрямована на запобігання ухиленню від оподаткування та впровадження методів протидії, включно з методами контролю витрат платників. Країни СНД також поступово впроваджують міжнародний досвід застосування непрямих методів контролю (Молдова, Киргизька Республіка, Казахстан та ін.).

Таким чином, ідеться як про позитивний загальносвітовий досвід застосування непрямих методів, так і про негативний досвід їх використання в Україні.

---

<sup>1</sup> Проведение налоговых проверок на основе системы оценки рисков: подходы и опыт различных стран / под ред. М. С. Кваджа, Р. Авасти, Я. Лоприка. – М. : Алекс, 2011. – 148 с.

Однією з причин цього, на нашу думку, є недостатнє розкриття змісту непрямих методів при їх нормативному втіленні. Навіть визначення, наведене в Методиці, не розкривало змісту таких методів, а лише перелічувало прийоми визначення податкових зобов'язань. Однак без чіткого розуміння сутності непрямого методу, його фундаментальної відмінності від класичних методів податкового контролю неможливо ввести до податкового законодавства справді ефективні непрямі методи.

Як зазначалося, головною відмінністю непрямих методів є те, що вони ґрунтуються на припущенні. Розуміння цього надзвичайно важливе, аби зробити такий висновок: щоб застосування непрямих методів здобуло підтримку в суспільстві, ці припущення мають бути безальтернативними. Тобто якщо припущення в основі непрямого методу допускає множинне трактування певних обставин, такий метод не має права на існування, адже, по-перше, Конституція України встановлює пряму норму, котра передбачає тлумачення будь-яких сумнівів на користь звинуваченого, а, по-друге, застосування непрямого методу не буде сприйматися суспільством, особливо з огляду на низький рівень довіри до державних інститутів.

За таких обставин на сучасному етапі немає сенсу впроваджувати у податкове законодавство велику кількість непрямих методів, що ґрунтуються на оцінюванні витрат ресурсів при здійсненні господарської діяльності. Причини надлишкових витрат можуть мати різні пояснення, і не всі вони пов'язані з ухиленням від оподаткування. Тому найдоцільніше на теперішньому етапі розвитку суспільних відносин і податкової системи в Україні впровадити єдиний непрямий метод визначення податкових зобов'язань – *метод порівняння доходів і витрат фізичних осіб*.

В основі названого методу перебуває просте й безальтернативне припущення – особа не може витратити коштів більше, ніж отримала. Отже, якщо її витрати перевищують суму задекларованих нею доходів, ця особа мала додаткове джерело доходів, не задекларованих у встановленому порядку.

Введення методу оцінювання доходів та витрат у податкове законодавство є перспективним і з погляду визнання його легітимності з боку суспільства. По-перше, суспільство вже сьогодні використовує цей метод на побутовому рівні, оцінюючи, зокрема, відповідність фактичних статків певних категорій осіб їхнім задекларованим до-

ходам. По-друге, запровадження такого методу можна представити не лише як захід, спрямований на підвищення ефективності податкового контролю, а і як механізм, що дасть змогу суттєво покращити стан протидії корупції, адже саме державним службовцям найскладніше пояснити різницю між офіційними та реальними статками. Відтак противники запровадження у практику оподаткування методу порівняння доходів і витрат не зможуть подати його суто як захід, спрямований на посилення контролю за підприємницьким середовищем. Слід зазначити, що для ґрунтовного та повного зіставлення доходів і витрат платників податків – фізичних осіб необхідно використовувати комплексну оцінку активів платника за допомогою методів банківських вкладів, стереотипів, оцінювання чистої вартості майна тощо. По-третє, метод дає змогу математично точно обчислити базу оподаткування, оскільки в його основу покладено саме математичну операцію порівняння двох показників, що мають грошовий вираз. По-четверте, при застосуванні методу нараховуватиметься податок на доходи фізичних осіб, що є основою формування місцевих бюджетів.

Непрямі методи не будуть спрямовуватися проти дрібних платників податків, а також малого та середнього бізнесу, а стануть ефективним заходом викриття осіб, що отримують великі доходи в тіньовому секторі економіки або мають корупційні доходи. Для цього слід передбачити мінімальне значення прихованого доходу, до якого застосовуються непрямі методи – наприклад, 50 мінімальних заробітних плат. Якщо встановлений з використанням непрямих методів прихований дохід буде менше цієї суми, додаткова перевірка податкових зобов'язань з нього економічно недоцільна та адміністративно витратна. Зважаючи на проблему корупції в Україні, варто з'ясувати ефективність такого методу контролю щодо державних службовців, а також осіб, уповноважених на здійснення функцій держави, та членів їхніх родин. Це допоможе оперативної та систематично реагувати на прояви отримання корупційних доходів і знизити рівень корупції в країні на всіх рівнях реалізації державних функцій.

Необхідною передумовою втілення цього методу є подання всіма фізичними особами так званої нульової декларації та впровадження обов'язкового загального щорічного декларування. Це дасть можливість уникнути в подальшому ситуацій, коли особа пояснюватиме перевищення витрат над доходами наявністю певних активів, нако-

пичених у період до запровадження загального декларування доходів (наприклад, у 90-ті роки ХХ ст.), яке вже частково введено для державних службовців та осіб, уповноважених на здійснення функцій держави. Однак таке декларування має стосуватися всіх суб'єктів – платників податку, а не лише тих, хто скористається процедурою легалізації.

### ***Висновки до розділу 4***

Найважливішим чинником у ринковій економіці є дух суперництва, який великою мірою визначає форми господарської діяльності й найяскравіше проявляється в такій економічній категорії, як конкуренція.

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. Саме тому результативність податкової системи слід розглядати на рівні як оподаткування, так і соціально-економічного впливу в національному масштабі. Результативність податкової системи в такому аспекті означає здатність виконувати покладені на неї функції, насамперед:

- надходження податків і зборів до бюджетів різних рівнів у необхідних обсягах для виконання державою економічних, соціальних та політичних функцій;
- забезпечення умов для інвестицій і рівних конкурентних умов у оподаткуванні для суб'єктів господарювання в різних секторах економіки;
- реалізація податкової політики відповідно до визначених у державі соціально-економічних пріоритетів.

Критерії оцінки ефективності податкової системи здебільшого мають непрямий характер і можуть бути виміряні через макроекономічні показники, як-от: динаміка частки суми податків у ВВП; рівень дефіциту бюджету щодо ВВП; динаміка ВВП, внутрішніх і зовнішніх інвестицій; рівень тіньової економіки та податкового розриву; темпи зростання секторів економіки; рівень безробіття; дохід на одну особу; частка податків, що перерозподіляється через бюджет, тощо.

Важливими індикаторами результативності податкової системи є також внутрішні характеристики, які являють собою маркери потен-

ціалу реалізації функцій податків. До таких показників можна віднести: загальний рівень оподаткування (частка у ВВП); сталість податкового законодавства; співвідношення прямих та непрямих податків; співвідношення між податками на фізичних і на юридичних осіб; частка окремих податків у формуванні бюджету; система податкових пільг та їх відповідність пріоритетам економічної й соціальної політики держави. На окрему увагу заслуговує організація системи декларування та сплати податків, системи фінансових санкцій за невиконання податкового законодавства й примусового стягнення податкового боргу.

Характеристикою податкової системи є податковий тягар (податкове навантаження). Проте загальновизнаної методики його обчислення немає. Можуть застосовуватися різні показники, що відображають рівень податкового навантаження, проте найпоширенішим є відношення всіх стягнутих податків до обсягу ВВП. Причому навіть за такої інтерпретації дискусійним залишається питання, чи слід урахувати з метою визначення цього тягаря лише податкові платежі або всі платежі платників податків до бюджетів.

Найголовніше питання, що ставиться вченими та економістами, полягає в тому, який саме розмір вилучень має бути здійснений у вигляді податків, для того аби, з одного боку, забезпечити виконання функцій держави, у тому числі соціальних, а з другого – не стримувати розвитку національної економіки. При цьому слід урахувати й такі аспекти, як справедливість оподаткування та перерозподілу національних благ.

У середині ХХ ст. у теоріях податкового навантаження було сформульовано багато важливих положень, зокрема визначено, що межі податкового навантаження не можуть бути однаковими для країн із різним рівнем економічного розвитку та структурою видатків бюджету. Також окремі економісти обґрунтували залежність зростання державних видатків від покращання в країні соціально-економічного добробуту (закон Вагнера). Було розмежовано податкове навантаження для національної економіки та для окремих суб'єктів господарювання й на одну особу. Наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. відбулася актуалізація теорій податкового навантаження, насамперед через глобалізацію економічних відносин та їх інформатизацію, що спростило переміщення капіталів та ресурсів, а також посилило суперечності між соціальними й економічними інтересами держав: з одного боку, в суспільстві існує запит на високі соціальні стандарти,

які забезпечує держава, а з другого – можливості посилення податкового навантаження обмежені. Такі обмеження формуються у двох площинах: стан розвитку економіки, який не дає змоги підвищувати вилучення внаслідок імовірності уповільнення розвитку економіки, виникнення бюджетних дефіцитів, розширення тіньового сектору тощо; міжнародна податкова конкуренція, котра перешкоджає безконтрольному маніпулюванню з підвищенням податкових вилучень, адже глобалізація спростила можливість зміни юрисдикції.

Таким чином, останнім часом превалює розуміння того, що рівень податкового навантаження обмежується потребами відтворення виробничого циклу суб'єктів господарювання і чим збалансованішим буде розмір податкових вилучень з економіки, тим більше можливостей формується для економічного відтворення та зростання.

Сутність міжнародної податкової конкуренції полягає в суперництві значної кількості податкових юрисдикцій за право залучення до національної економіки глобальних платників податків (і суб'єктів господарювання – резидентів інших країн, і власних суб'єктів ЗЕД), для того щоб оподатковувати їхні доходи як від операцій усередині певної юрисдикції, так і за кордоном (відповідно до принципів резидентства й оподаткування доходів біля джерела їх утворення).

Можна виокремити два напрями сучасної міжнародної податкової конкуренції:

- 1) за зменшення вартості капіталу в межах фіскальних юрисдикцій країн (знижений рівень оподаткування капіталів інвесторів сприяє припливу іноземних активів і запобігає відпливу національних капіталів за кордон);
- 2) за залучення та активну діяльність на фіскальній території країн транснаціональних компаній, де кінцевою метою є їх перетворення на власних податкових резидентів, щоб претендувати на оподаткування їхніх глобальних доходів.

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

Важливою у побудові ефективної податкової системи є її оптимізація – постійне налаштування податкових інструментів на вико-

нання тих чи інших завдань. У сучасному світі, де зміни відбуваються стрімко, неможливо сформувати стійку податкову систему, яка тривалий час залишатиметься без істотних змін, діючи в оптимальному режимі. Конструкція цієї системи не повинна бути статичною, а має відповідати запитам соціальних груп країни, національної економіки та викликам глобального середовища. Результативність податкової системи та податкової політики в державі має вимірюватися не стільки встановленням верхнього порога вилучень з економіки, скільки їхнім оптимальним рівнем з урахуванням пріоритетних завдань та планів. Тому рівень таких вилучень є унікальним для країн і формується під впливом їхніх історичних, етнічних, економічних, соціальних особливостей.

В Україні рівень податкових вилучень з економіки не відповідає рівневі економічного розвитку, а темпи збільшення податкових надходжень випереджають темпи зростання економіки, що зумовлює негативні прогнози на майбутній розвиток. Крім того, немає кореляційного зв'язку між податковими вилученнями й рівнем добробуту населення, а залежність їх із інвестиціями є оберненою. На тлі зазначених проблем, для встановлення оптимального рівня податкових вилучень, макроекономічний прогноз показників із метою розроблення бюджету та планування податкових надходжень має відповідати реальному зростанню економіки та не спричиняти завищення очікуваних доходів бюджету. Макроекономічний прогноз, застосований з метою формування бюджету, як правило, коригується з урахуванням прогнозованих видатків, що не завжди відповідає реальному зростанню економіки. Це зумовлює необхідність перенесення цього процесу до незалежних організацій (наприклад, МВФ, Світового банку) з метою послаблення необгрунтованого тиску на платників податку та зменшення видатків, не забезпечених майбутніми доходами бюджету.

Подальше реформування податкової системи має спрямовуватися, зокрема, на стимулювання припливу інвестицій із одночасним посиленням її результативності. Необхідність залучення до економіки капіталів, вивезених з України, і розширення бази оподаткування потребують посилення регулюючої й стимулюючої функцій, а також покращання загальних умов ведення бізнесу в країні та адміністрування податків.

Попри реалізацію реформ в Україні, у тому числі в податковій сфері, не відбувалося позитивних зрушень у соціально значимих по-



казниках, а за окремими параметрами спостерігалось їх погіршення на тлі позитивної динаміки розвитку економіки. Позитивна динаміка державних інвестицій з 2010 р. майже не вплинула на темпи економічного зростання, що свідчить про розбалансованість фінансової системи в зазначений період та слабку реакцію бізнесу на інвестиції. Збільшення темпів зростання державних інвестицій у 2011 р. майже вдвічі порівняно з 2010 р. не справило помітного впливу на динаміку ВВП на одну особу. Високий ступінь недовіри до державної системи та низька ефективність державних видатків інвестиційного характеру, їхній слабкий мультиплікаційний вплив пояснюються суттєвим тиском на економіку в напрямі податково-бюджетної консолідації. Так, темпи зростання динаміки ВВП знижуються з одночасним суттєвим збільшенням податкових надходжень. Незначна динаміка зростання ВВП на одну особу відбувається на тлі неухильного скорочення чисельності населення в Україні. Це свідчить про слабку орієнтованість упроваджуваних раніше реформ на інклюзивність подальшого економічного розвитку та нелояльність суспільства до них, зумовлену недовірою до держави.

Головною функцією держави в системі оподаткування в Україні залишається податковий контроль, а його основним методом – перевірки, тоді як надання допомоги платникам податків у здійсненні податкового менеджменту приділяється недостатньо уваги, заходи в цьому напрямі виконуються формально й підпорядковані загальній фіскальній ідеології. У розвинутих країнах така допомога є пріоритетною в діяльності органів державної влади. Акцент на перевірках робиться з огляду на те, що результативність контрольних заходів в Україні значно нижча, ніж у розвинутих країнах.

Окремою науковою проблемою є застосування податкових стимулів для забезпечення конкурентних переваг. Міжнародні організації виступають проти впровадження таких стимулів для залучення іноземних інвестицій у країнах, що розвиваються, оскільки вважають, що уряди цих країн мають урахувувати низку інших чинників із метою надання якісніших послуг населенню. Податкові пільги, попри сприяння залученню інвестицій, які стимулюють створення нових робочих місць, розбудові інфраструктури та покращанню освіти, негативно впливають на національну економіку через спотворення податкової та економічної систем, унаслідок чого країна може опинитися в ще гіршому становищі.

Незважаючи на те, що податкові стимули іноді дуже привабливі для інвесторів, є й інші чинники, на які необхідно зважати, перш ніж їх упроваджувати. Країни мають спочатку створити безпечний інвестиційний клімат; досягти політичної та соціальної стабільності; сформувати прозорі, стабільні й передбачувані умови; знизити рівень корупції та закласти надійне правове підґрунтя для того, щоб надати гарантії іноземним інвесторам.

Країни, що розвиваються, реалізуючи податкові стимули, справляють негативний вплив на внутрішню і міжнародну економіку, оскільки намагаються забезпечити кращі умови для іноземних інвесторів без узгодження своєї позиції з міжнародною спільнотою.

Наслідками реалізації податкових стимулів та інших подібних пільг є: шкідлива податкова конкуренція, зниження податкових ставок, поширення податкових гаваней, ерозія податкової бази та деформація податкової системи в країнах, що розвиваються.

Податкова конкуренція перекладає нарахування податку від капіталу на працівників і споживачів, стаючи на заваді створенню робочих місць і уповільнюючи зростання. Крім того, податкова конкуренція, зокрема недобросовісна податкова діяльність, дозволена податковим гаваням, завдає шкоди суспільній довірі. Міжнародний тиск щодо ухилення від податків, котре розглядається як корупційна діяльність згідно з Конвенцією ООН проти корупції і як основне правопорушення норм законодавства щодо відмивання грошей, посилюється. Таким чином, формуються передумови для зміцнення регіональної та міжнародної співпраці у протистоянні шкідливій податковій діяльності.

Наразі, коли перед більшістю країн світу гостро постала проблема зменшення дефіциту державного бюджету та державного боргу, саме простота й справедливість процедур при сплаті податків найбільше впливають на конкурентні переваги податкової системи. Адже зниження ставок податків суттєво позначається на доходах бюджету в короткостроковій перспективі та не відповідає цілям інклюзивного розвитку в довгостроковій, а крім того, нерідко провокує недобросовісну податкову конкуренцію.

Основними ризиками для платника, що виникають у системі оподаткування, є необґрунтоване підвищення податкових зобов'язань, збільшення транзакційних витрат ведення бізнесу та виконання податкового обов'язку, слабка передбачуваність податкової політики,

послаблення конкурентоспроможності порівняно з іншими категоріями платників. Необхідність нівелювання цих ризиків частково є катализатором формування тіньового сектору економіки.

Злочини в економічній сфері (у тому числі податкові) мають на меті отримання матеріальної вигоди, переважно в грошовій формі, та по суті є шахрайством. Залежно від мети тіньові операції в легальній економіці можуть спрямовуватися на досягнення різних цілей, серед яких найважливіші:

- а) зниження податкового навантаження;
- б) отримання пільг, привілеїв, виключних прав у держави;
- г) обмеження ризику;
- д) легалізація незаконно отриманих доходів;
- е) незаконне привласнення прав на економічні блага (фінансові, майнові, сервісні, репутаційні).

Уникаючи оподаткування, суб'єкт господарювання, котрий приховує результати своєї діяльності або їх частину, здійснює інші “виплати” – дає хабарі чиновникам і працівникам контролюючих та правоохоронних органів, криміналітету тощо. Особливостями тіньового сектору економіки в Україні є: зацікавленість багатьох громадян, масштабність, значні темпи зростання, зв'язок з організованою злочинністю й корупцією.

Тіньова економіка – результат соціально-економічних процесів, коли інтереси держави та інтереси індивіда майже не збігаються. Вона негативно позначається на всіх соціально-економічних процесах у суспільстві та викривлює економічний аналіз на макро- і мікрорівнях, унеможливує прийняття ефективних управлінських та законодавчих рішень, провокує подальше поширення корупції.

На Всесвітньому економічному форумі (2011 р.) збільшення тіньової економіки визначено одним з основних глобальних ризиків нинішнього десятиріччя<sup>1</sup>.

Лояльність платників до оподаткування залежить насамперед від потенційної вигоди ухилення чи втрат, а також ступеня задоволеності від отримання суспільних благ, гарантованих державою.

---

<sup>1</sup> Global Risks Report 2011 Sixth Edition. An Initiative of the Risk Response Network // World Economic Forum. – 2011. – Jan. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/wp-content/blogs.dir/1/mp/uploads/pages/files/global-risks-2011.pdf>.

Виокремимо кілька факторів, що зумовляють добровільну сплату податків:

- усвідомлення обов'язку зі сплати податків;
- можливість ухилення в конкретному секторі економіки;
- вірогідність бути покараним та зазнати більших втрат (штрафи, пеня тощо), ніж отримана від ухилення вигода;
- усвідомлення наявності контролю (нагляду) з боку фіскальних органів;
- одержання якісних державних послуг та розуміння того, куди витрачено державою сплачені податки;
- усвідомлення справедливості оподаткування.

Втрати платника при невиконанні податкового обов'язку залежать від ефективності системи податкового контролю державних органів у цілому і заходів примусу зокрема, а також невідворотності покарання та його міри. Іншим вагомим чинником формування й функціонування тіньової економіки є загальна податкова культура суспільства. Зауважимо, що низька якість суспільних послуг, котрі надає громадянам держава, впливає на лояльність до сплати податків. Несправедливість податкової системи зумовлює стійке ігнорування платниками основ податкової культури.

Світова практика наводить небагато прикладів, коли платники сплачують податки за власним внутрішнім переконанням у необхідності таких дій. Отже, виникає необхідність підтримання високої податкової дисципліни спеціальними інструментами адміністрування, а також забезпечення можливого примусового стягнення податків. Така модель витратна для адміністрування й потребує належної кваліфікації працівників фіскальних служб, а також, за певних умов (наприклад, корупція), може чинити надмірний тиск на платників (зокрема сумлінних). Основою примусу до сплати податків є контроль, інструментами реалізації якого є:

- ризик-орієнтована модель вибору платників для перевірок (аудиту);
- аудит;
- аналіз і контроль інформації від третіх осіб (непрямі методи контролю);
- контроль трансфертного ціноутворення та контрольованих угод.

Ефективність такої роботи залежить від стратегії вибору платників для аудиту, ступеня охоплення перевітками, цілей аудиту (профі-

лактика, покарання, виявлення тощо). Оскільки охопити перевітками значну кількість платників неможливо, має бути певний баланс між перевітками платників, що входять до групи ризику, з метою виявлення та покарання, і сумлінними платниками задля профілактики.

Переважаання в Україні контрольної функції та надмірний тиск на економіку через невідповідні податкові вилучення формують істотні ризики розширення тіньового сектору. Позаяк вітчизняна тіньова економіка формується здебільшого за рахунок легальної діяльності, що не реєструється, наявний значний потенціал збільшення податкових надходжень внаслідок цілеспрямованого тиску на тіньовий сектор. Політика детінізації повинна базуватися на принципі заохочування до ведення легального бізнесу та усунення адміністративно-регуляторних бар'єрів, які його стримують. Сплата податків платниками забезпечується лише за умов розуміння цінності наданих державою послуг у широкому контексті та суворого контролю. Ризик бути притягнутим до відповідальності за податкові правопорушення має бути набагато істотнішим, ніж можливі вигоди при ухиленні від оподаткування. Через комплексний характер причини існування тіньового сектору інструменти протидії тінізації економічної діяльності повинні охоплювати різні сфери нормативно-правового та регуляторного впливу на суб'єктів господарювання.

Як свідчить світова практика, успішність реформ прямо залежить від рівня довіри громадян до керівництва держави. Значний тіньовий сектор стає поживним середовищем для поширення корупції. Корумпований державний апарат не в змозі не тільки проводити ефективні реформи, а й узагалі виконувати поточні обов'язки на належному рівні. Крім того, посилення корупційного тиску сприяє тінізації легального сектору. Для виконання державницьких функцій уряду потрібні доходи бюджету, однак велика частка тіньової економіки чинить тиск на державні фінанси. Якщо уряд намагатиметься отримати необхідні доходи від порівняно незначної кількості платників податків, тягар від оподаткування для суб'єктів економічної діяльності може виявитися високим навіть за наявності дефіциту бюджету.

Наведемо напрями вдосконалення системи протидії тіньовій економіці в Україні:

- приведення прогнозних і фактичних видатків сектору загальнодержавного управління (включаючи видатки місцевого са-

- моврядкування та державних фондів соціального страхування) до рівня, що відповідатиме реальним можливостям економіки;
- удосконалення системи державних закупівель, котра має виконувати функції раціонального забезпечення суспільних потреб та стимулювання економіки через формування державного замовлення на суспільно необхідні товари та послуги;
  - створення регуляторної системи, в якій дозвільний принцип (що передбачає необхідність отримувати дозвіл на ведення господарської діяльності) слід замінити принципом обґрунтованої заборони (господарська діяльність дозволена за замовчуванням, а обмеження повинне накладатися лише за вагомих підстав і мати індивідуальний характер);
  - створення судової системи, де забезпечено постійний та ефективний громадський контроль за здійсненням правосуддя, на підставі досвіду країн – членів ЄС та США;
  - формування правоохоронної системи, позбавленої невластивих їй функцій нагляду і контролю у сфері господарської діяльності та підзвітної й підконтрольної місцевим громадам;
  - створення системи соціального забезпечення, що міститиме дві складові: соціальну допомогу, яка фінансується за рахунок поточних видатків та не залежить від розміру заробітної плати (і не передбачає додаткових нарахувань на фонд оплати праці), і соціальне страхування, пов'язане з індивідуальним розміром оплати праці як базою нарахування страхових внесків, котре має накопичувальний характер і виплати за яким здійснюються при настанні страхового випадку й у межах накопиченого страхового внеску.

Реформа податкової системи також є принциповою та необхідною умовою стимулювання суб'єктів господарювання до переходу в легальний сектор економіки.

Уваги в процесі реалізації реформи у сфері оподаткування потребує інститут приватної власності, який в Україні почав формуватися на початку 1990-х років. Протягом відповідного періоду в державі фактично не застосовувалися прозорі й несуперечливі процедури формування приватної власності. Як наслідок, право власності на велику частину економічно значимих об'єктів має сумнівний характер, оскільки майже завжди можна встановити певний елемент процедури їх придбання, що не узгоджується із законодавством, чинним

під час проведення таких процедур. У результаті виникає невпевненість власників у постійному володінні відповідним об'єктом. Отже, власники намагаються якнайшвидше отримати максимально можливий прибуток, зокрема за рахунок зниження податкових зобов'язань і ведення прихованої економічної діяльності. Вони не здійснюють довгострокових інвестицій у модернізацію виробництва, оскільки не впевнені, що збережуть об'єкт у своїй власності доти, доки інвестиції почнуть окупуватися. Поєднання цих факторів призводить до виведення активів за кордон або діяльності в Україні через своїх суб'єктів господарювання, зареєстрованих у низькоподаткових юрисдикціях, а також до ухилення від сплати податків.

У світовій практиці є кілька дієвих інструментів розв'язання названих проблем, до основних з яких належать податкова амністія та легалізація капіталу. На нашу думку, ці заходи доцільно реалізувати й в Україні, надавши суспільству можливість пройти своєрідне очищення від порушень податкового законодавства. Зауважимо, що проведення лише податкової амністії є недостатньо ефективним заходом, адже в країні наявна велика кількість об'єктів власності із сумнівним статусом. Процес визнання законності володіння певними активами є легалізацією активів. Водночас застосування процедури легалізації доходів і майна суб'єктів оподаткування є дискусійним та має як позитивні, так і негативні аспекти, вплив яких слід обмежувати засобами державного регулювання.

Потребують обговорення в експертних колах та в суспільстві такі дискусійні питання:

- суб'єкти легалізації;
- процедура легалізації;
- ставки державного мита за видачу державного свідоцтва про легалізацію коштів та майна;
- місцезнаходження коштів та майна після проведення легалізації;
- адміністрування та контроль доходів і витрат по закінченні легалізації.

Головною умовою успішної легалізації коштів та майна в Україні є забезпечення належних стимулів до повернення і легалізації активів, достатні правові гарантії з боку держави та невідворотність подальшого покарання за використання не легалізованих активів.

З метою запобігання ухиленню від оподаткування доходів фізичних осіб на теперішньому етапі варто задіяти механізми податково-

го контролю, що змістять акценти на контроль використання доходів, отриманих із порушенням податкового законодавства. Непрямі методи контролю ефективно застосовуються у провідних країнах світу. Так, упровадження у вітчизняне законодавство методу оцінювання доходів і витрат для визначення податкових зобов'язань фізичних осіб є перспективним в аспекті визнання його легітимності і позитивної оцінки з боку суспільства. Необхідною передумовою реалізації цього методу є подання всіма фізичними особами так званої нульової декларації та впровадження обов'язкового загального щорічного декларування. Це дасть змогу уникнути в подальшому ситуацій, коли особа пояснюватиме перевищення витрат над доходами наявністю певних активів, накопичених до запровадження загального декларування доходів (наприклад, у 90-ті роки ХХ ст.). Таке декларування має стосуватися всіх суб'єктів – платників податку.

Отже, завдання держави – створити податкову систему, яка б сприяла веденню бізнесу в країні (проста та зручна сплата податків, жорсткий контроль, суттєвий ризик покарання, котре значно перевищує вигоду від ухилення). Діяльність держави не є безпосередньою причиною економічного зростання, котре забезпечується завдяки приватному сектору, інвестиціям та діловій ініціативі, які реагують на цінові сигнали, ринкові важелі й політичні сигнали тощо. Саме політичні засади сталого зростання формують середовище для потужних інвестицій, створення робочих місць, конкуренції, залучення ресурсів й інклюзивного розвитку.



## Розділ 5

# НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

### 5.1. РОЗРОБЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ НА ОСНОВІ ІНТЕГРАЛЬНИХ ПОКАЗНИКІВ

Одним із нагальних завдань є підвищення конкурентоспроможності національної системи оподаткування, що має відповідати євроінтеграційним намірам України. Це завдання частково реалізовано у процесі реформування податкової системи під час розроблення та ухвалення Податкового кодексу, проте не було розв'язано всі проблеми та подолано всі виклики. Кінцевою метою є створення сприятливого інвестиційного клімату в країні, залучення іноземних та внутрішніх інвестицій і розвиток економіки.

Нині, коли як на регіональному, так і на глобальному рівні гостро постала проблема податкової конкуренції, здатної негативно впливати на конкурентне середовище в інших сферах, на перший план під час формування податкової системи та реалізації податкової політики висуваються простота і якість процедур реалізації податкових зобов'язань платників та їх адекватність економічним умовам. Адаптація ставок податків, згідно з нашим попереднім дослідженням, не є головним чинником прийняття рішень у сфері ведення бізнесу й суттєво позначається на доходах бюджету, тоді як саме правила та процедури оподаткування формують умови підприємницької діяльності і регулюють конкурентне середовище. Ставки податків є регулятором економічного розвитку й основним інструментом залучення іноземного капіталу в країнах, що розвиваються та мають низький потенціал інклюзивного розвитку, а розвинуті країни розглядають як такий інструмент саме регулятивні механізми процедур, правил та дотримання законності. В Європі немає цілком стандартизованих механізмів оподаткування певних видів доходів, як і уніфікованих податкових ставок і преференційних режимів. Існують і аб-

солютно унікальні податкові режими та правила, наприклад, режим “змішаної компанії” в Швейцарії, податкова система Монако або Естонії, правила визначення резидентного статусу фізичних осіб у Великобританії та ін. Також не в усіх країнах ЄС встановлено правила оподаткування іноземних контрольованих компаній (так звані правила CFC). У зв’язку із неоднаковим податковим навантаженням, особливостями місцевого законодавства слід ретельно ставитися до вибору країни для ведення бізнесу або резиденства. Водночас відмінності податкових систем обумовлюють податкову конкуренцію за створення найпривабливіших умов для приватного капіталу. Тому вибір іншої країни для розміщення капіталу залежить не лише від рівня податкового навантаження, але й, насамперед, від зручності податкового адміністрування, прозорості й стабільності податкової системи, що і є, на нашу думку, ключовими параметрами.

На позиції України в міжнародній податковій конкуренції до буття чинності Податковим кодексом суттєво впливали такі чинники:

- 1) нестабільне, складне для сприйняття 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, упровадження нових та дорогих засобів автоматизації облікової роботи, відстеження частих змін нормативної бази;
- 3) високий загальний рівень податкового навантаження, що навіть у кризові 2008–2009 рр. становив 39,2 і 37,4 % ВВП (з урахуванням платежів до соціальних фондів), тоді як середній показник за країнами 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) перекидання податкового навантаження на підприємства, які працюють легально і прибутково;
- 7) переважно фіскальний характер податкової системи, зумовлений складністю адміністративних процедур при сплаті податків та високими ставками окремих податкових і неподаткових платежів, що створювало несприятливі умови для підприємництва та стримувало економічну активність.

Із набранням чинності Податковим кодексом України було виконано чимало завдань, спрямованих на покращання процесу оподаткування. Водночас його окремі недоліки досі не подолано: нерівномірний розподіл податкового навантаження і великі витрати ресурсів платників податків на дотримання вимог податкового законодавства, спричинені неналежним практичним впровадженням норм Кодексу, а також, як і раніше, нестабільність нормативної бази.

Кодексом передбачено стимулювання ділової активності та розвиток економіки за рахунок:

- зниження ставок податків на прибуток і на додану вартість;
- спрощення адміністративних процедур та зменшення навантаження на бізнес-середовище;
- запровадження податкових пільг та прискореної амортизації;
- удосконалення порядку відшкодування ПДВ<sup>1</sup>.

Наукові дослідження щодо наслідків упровадження Кодексу та визначення його впливу на міжнародну оцінку конкурентоспроможності податкової системи дали можливість виявити його позитивний вплив та визначити напрями, що потребують додаткового опрацювання.

Позиції України за категорією оподаткування покращилися у світових рейтингах оцінювання конкурентоспроможності та умов ведення бізнесу, що було зумовлено як поліпшенням формальних критеріїв (наприклад, скасуванням неефективних податків чи їх об'єднанням), так і суттєвим удосконаленням окремих адміністративних процедур щодо сплати податків. Визначення кількості платежів передбачає можливість використання електронної звітності. Так, на грудень 2014 р. число платників податків – юридичних осіб, з якими укладено договір на приймання та комп'ютерне оброблення податкової звітності, становило лише 34,2 % їхньої загальної кількості, значна частка з яких – платники податку на додану вартість (100 % платників, які надавали звіти).

Головними факторами непопулярності подання звітності в електронному вигляді є недовіра до повноти та достовірності передання даних і неналежна роз'яснювальна робота фіскальних органів, їхня неготовність дистанційно спілкуватися з платниками.

Незважаючи на проблеми адміністративного регулювання оподаткування, для України як країни із транзитивною економікою важ-

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Основні переваги податкового кодексу та практика його впровадження / Л. Г. Олейнікова // Науковий вісник НЛТУ : збір. наук.-техн. пр. – 2011. – Вип. 21.17. – С. 243.

ливим залишається і загальне податкове навантаження, що утворюється ставками податків. Адже умови сприятливого адміністративного та процедурного середовища ще не сформовані на рівні, притаманному країнам Західної Європи, та є гіршими за ті, що склалися в країнах Східної Європи. Тому доцільно розробити методологічні підходи до оцінювання конкурентоспроможності податкової системи загалом та її складових зокрема.

Світовим банком запропоновано оцінювати порівняльну конкурентність ставки оподаткування на основі моделі Questionnaire Paying Taxes. За її допомогою здійснено незалежне оцінювання показників податкового навантаження на рівні підприємства. Цю модель можна застосовувати й до оцінювання податкової системи.

На першому етапі відбувається вибір методичного інструментарію ринкової оцінки й показників, що характеризують певний аспект діяльності підприємницької організації, їх групування й економічну обґрунтованість вибору.

На другому етапі розраховуються проміжні (одиничні) показники, які відображають рівень розвитку організації за кожною зі складових у межах групи. Далі, за допомогою коефіцієнтів вагомості, встановлених експертним шляхом, визначають узагальнені інтегральні показники, котрі характеризують досягнутий рівень розвитку організації за кожною з груп у відповідний період. Окремі методи можуть виключати вагові коефіцієнти, передбачаючи однакову значущість кожного з показників, оскільки немає обґрунтованої методології такої диференціації.

На третьому етапі створюється модель (дво- або тривимірна), яка є необхідним інструментом оцінювання рівня конкурентоспроможності організації. Це може бути багатокутник, піраміда або куб конкурентоспроможності (рис. 5.1, 5.2).

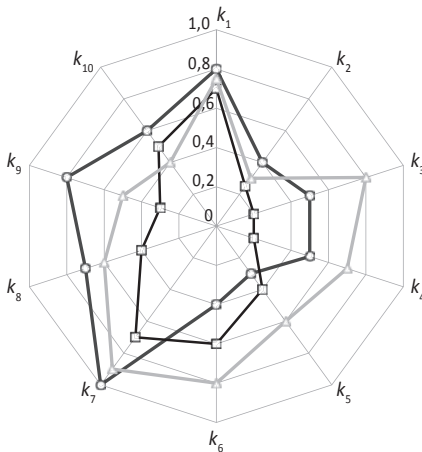


Рис. 5.1. Багатокутник результатів оцінки конкурентоспроможності

Складено автором.

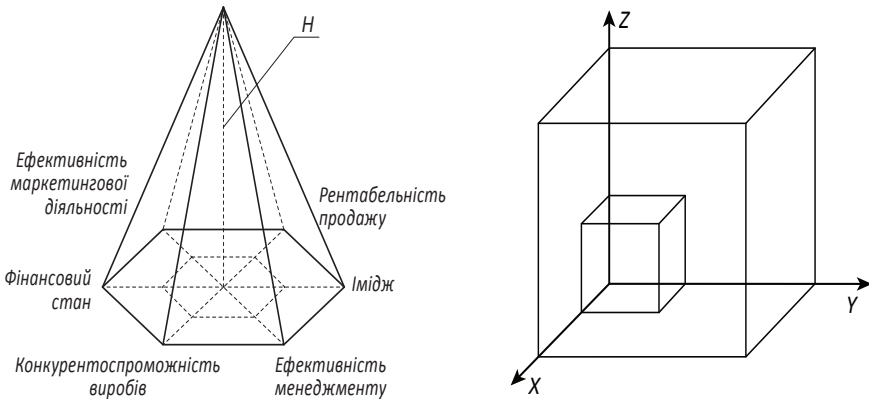


Рис. 5.2. Результати оцінювання конкурентоспроможності у вигляді піраміди та куба

Складено автором.

При побудові багатокутника або куба на кожній осі відкладають значення інтегральних показників тієї чи іншої групи, після чого розраховується площа або об'єм отриманої фігури. Взірцем для порівняння є еталонні зразки (підприємства) або підприємства-лідери в певному сегменті ринку, може розглядатися також зміна конкурентоспроможності одного підприємства за декілька років.

Обчислення об'єму піраміди являє собою інструмент оцінювання рівня конкурентоспроможності з багатограним відображенням результату. На основі піраміди формують шість векторів-променів, що визначають внутрішню конкурентоспроможність підприємства,  $H$  – частка ринку – постає як висота піраміди, оптимальний кількісний параметр.

Показник конкурентоспроможності динамічний, тобто змінюється в часі, і передусім важливо відстежувати цю динаміку. У більшості методик графічне відображення конкурентоспроможності має однократний характер і не використовує результатів розрахунків конкурентоспроможності за попередні періоди. Це неправильно, оскільки подібні побудови кубів, пірамід і багатокутників конкурентоспроможності дають змогу дослідити стан підприємства та його конкурентів лише у визначений момент часу. Однак для того, щоб зрозуміти й відстежити зміни, котрі відбуваються, необхідно вико-

ристовувати не один інтегральний показник, що характеризує стан за конкретний період, а як мінімум – три та більше.

Ми пропонуємо включити до розрахунку інтегрального показника 12 складових:

- 1) кількість податкових платежів на рік (методологія Світового банку);
- 2) витрати часу на ведення податкової звітності (методологія Світового банку);
- 3) сукупний податковий платіж (методологія Світового банку);
- 4) максимальну ставку податку на доходи фізичних осіб (діє в країні, згідно із законодавством);
- 5) максимальну ставку податку на прибуток (діє в країні, згідно із законодавством);
- 6) ставку податку на дивіденди (діє в країні, згідно із законодавством);
- 7) ставку податку на проценти (діє в країні, згідно із законодавством);
- 8) ставку податку на роялті (діє в країні, згідно із законодавством);
- 9) максимальну ставку ПДВ (діє в країні, згідно із законодавством);
- 10) кількість балів у рейтингу фіскальних свобод (за методологією The Heritage Foundation);
- 11) частку податків у ВВП (статистичні дані);
- 12) частку державних витрат у ВВП (статистичні дані).

Зазначені показники обрані для оцінювання конкурентоспроможності податкової системи країни, яка б охоплювала широкий спектр даних та містила як експертні оцінки, використовувані в міжнародних рейтингах, так і статистичні дані й ставки податків.

Показники 1–2 демонструють навантаження на суб'єкта господарювання в частині адміністрування податків та умов ведення бізнесу.

Показники 3, 5–9 визначають навантаження на фінансовий результат підприємства, дають можливість оцінити рентабельність інвестицій та потенційні ресурси для реінвестування.

Показник 4 відображає одну з основних складових вартості робочої сили.

Показники 10–12 допомагають проаналізувати фіскальний адміністративний тиск на економіку з боку держави.

Таким чином, інтегральний показник, обчислений з урахуванням зазначених складових, максимально враховуватиме як умови ведення бізнесу в країні, так і особливості реінвестування капіталу, вартість робочої сили, а також рівень тиску з боку держави щодо податкових вилучень.

Оцінимо конкурентоспроможність податкової системи, виходячи з даних табл. 5.1.

Оскільки з вказаних складових лише значення 10-го показника для України є найкращим порівняно з іншими країнами, приведемо у відповідність із ним решту показників згідно із максимальним значенням 1-го та 2-го показників для наведених країн і у зворотній послідовності для відсоткових показників (табл. 5.2).

Побудуємо багатокутники результатів оцінювання конкурентоспроможності України порівняно з окремими країнами світу (рис. 5.3).

Визначимо оцінку рівня конкурентоспроможності податкової системи, обчисливши площу побудованих багатокутників, що являють собою 12 трикутників, за допомогою формули:

$$S = \frac{1}{4} \left( \sum_{i=1}^{11} a_i a_{i+1} + a_{12} a_1 \right), \quad (5.1)$$

де  $a_i$  – довжина сторони  $i$ -го трикутника.

Результати оцінювання рівня конкурентоспроможності податкової системи України та інших країн у 2013 р., згідно із запропонованим нами методом, наведено на рис. 5.4.

Як бачимо з рис. 5.4, найвищий рівень конкурентоспроможності у 2013 р. мала податкова система Російської Федерації (1,796), переважно внаслідок високого значення показника фіскальних свобод. Друге місце належить податковій системі Китаю (1,76) за рахунок найнижчих часток податкових надходжень і державних витрат у ВВП, третє – податковій системі Південної Кореї.

Найнижчий рівень конкурентоспроможності у 2013 р. був притаманний податковій системі Франції (1,358). Рівень конкурентоспроможності податкової системи України дещо перевищував рівень Франції та Бразилії (1,457). Практично на одному рівні з вітчизняною податковою системою перебувала податкова система США (1,498). Податкові системи таких країн, як Німеччина, Японія, Індія та Великобританія, мали середній рівень конкурентоспроможності.

Таблиця 5.1  
Показники конкурентоспроможності податкової системи України та деяких країн у 2013 р.

№ з/п	Показник	Україна	Бразилія	Великобританія	Індія	Канада	Китай	Німеччина	Південна Корея	Російська Федерація	США	Франція	Японія
1	Кількість податкових платежів на рік	28	9	8	33	8	7	9	10	7	11	7	14
2	Кількість годин на рік на ведення податкової звітності	491	2600	110	243	131	338	207	207	177	175	132	330
3	Сукупний податковий платіж, %	55,4	69,3	35,5	61,8	26,9	63,7	46,8	29,8	54,1	46,7	65,7	50
4	Максимальна ставка з доходів фізичних осіб, %	17	27,5	50	30,9	29	45	45	35	13	35	41	40
5	Максимальна ставка податку на прибуток, %	21	34	24	34	15	25	36,3	22	20	35	34,4	25,5
6	Ставка податку на дивіденди, %	15	0	0	0	25	10	25	20	15	30	25	20
7	Ставка податку на проценти, %	15	15	20	20	25	10	0	20	20	30	0	20
8	Ставка податку на рояліті, %	15	15	20	10	25	10	20	20	20	30	33,33	20
9	Максимальна ставка ПДВ, %	20	25	20	12,5	5	17	19	17	18	5	19,6	5
10	Кількість балів у рейтингу фіскальних свобод, балів	78,2	78,2	57	78,3	55,5	70,2	61,8	73	86,9	69,3	53	69,2
11	Частка податків у ВВП, %	36,9	34	34,3	7,4	31	18,2	36,3	30,1	27,2	24,8	42,9	28,8
12	Частка державних витрат у ВВП, %	48,5	34	49,1	27,1	42,9	23,6	45,7	30,1	39	42	56,1	42,8

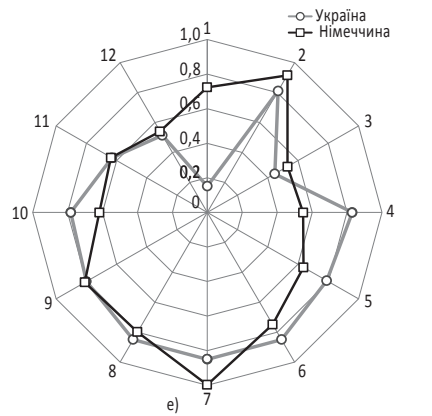
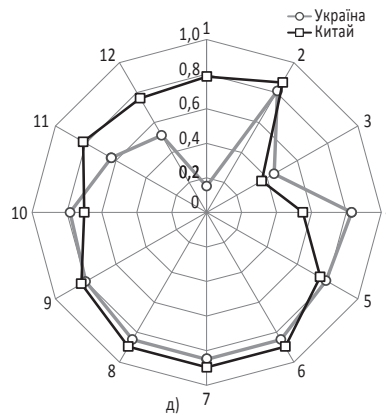
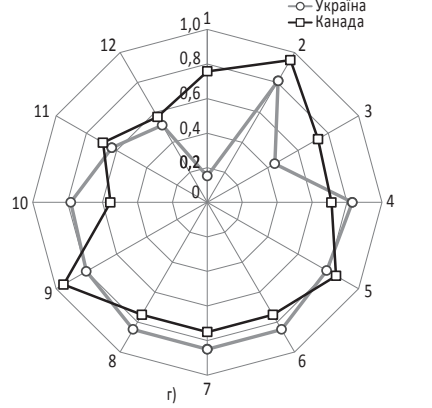
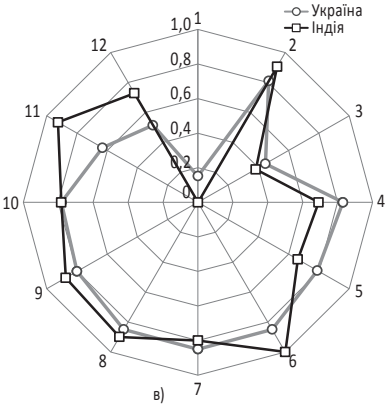
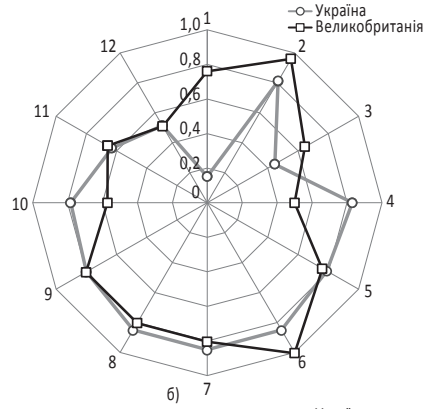
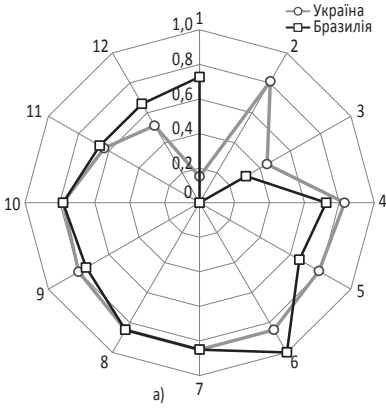
Розраховано і складено за: Doing Business 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB13-full-report.pdf>; Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>; The Heritage Foundation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org>; Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

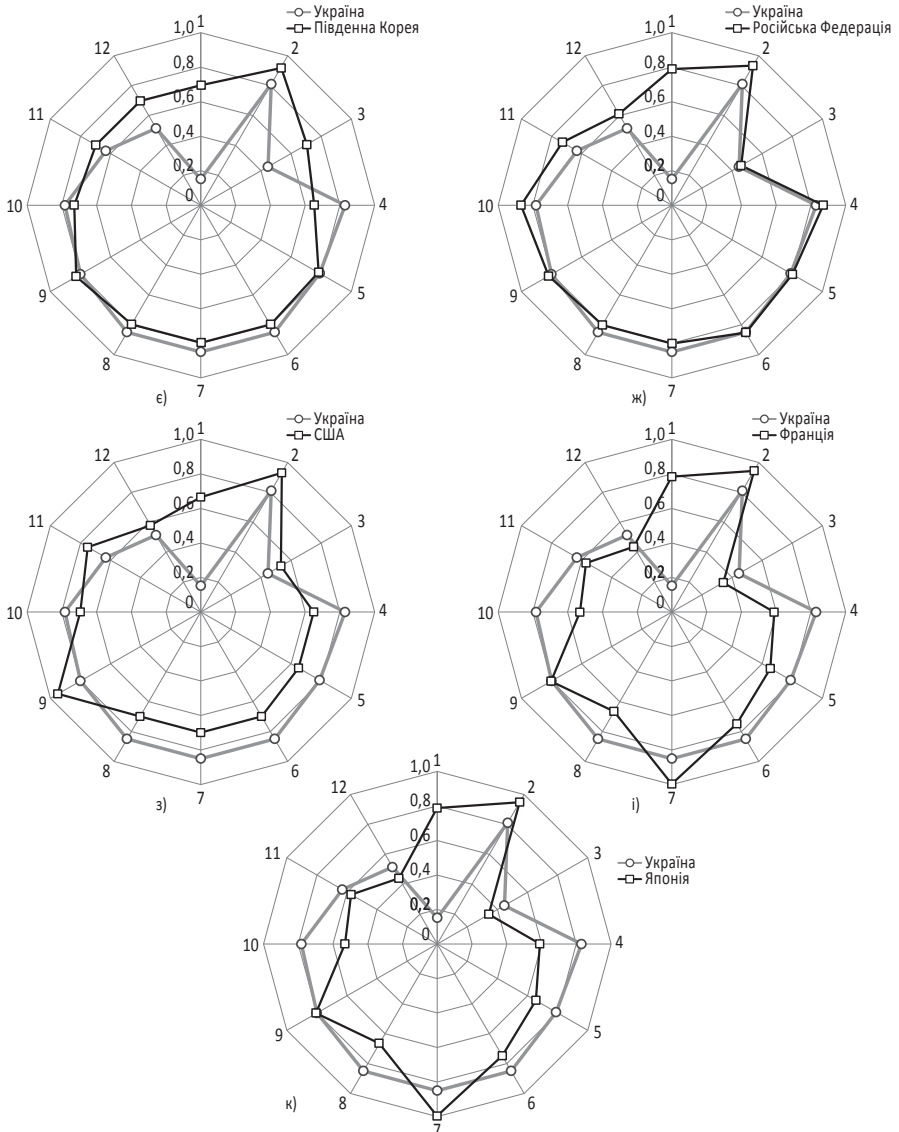


Таблиця 5.2  
**Приведені значення показників конкурентоспроможності податкової системи України та деяких країн у 2013 р.**

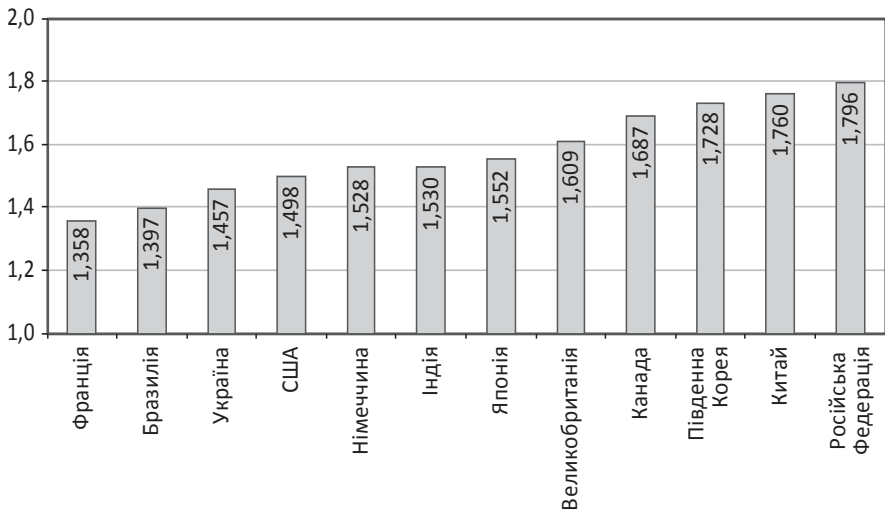
№ з/п	Показник	Україна	Бразилія	Великобританія	Індія	Канада	Китай	Німеччина	Південна Корея	Російська Федерація	США	Франція	Японія
1	Кількість податкових платежів на рік	0,15	0,73	0,76	0,00	0,76	0,79	0,73	0,70	0,79	0,67	0,79	0,58
2	Кількість годин на рік на ведення податкової звітності	0,81	0,00	0,96	0,91	0,95	0,87	0,92	0,92	0,93	0,93	0,95	0,87
3	Скупний податковий платіж	0,45	0,31	0,65	0,38	0,73	0,36	0,53	0,70	0,46	0,53	0,34	0,50
4	Максимальна ставка з доходів фізичних осіб	0,83	0,73	0,50	0,69	0,71	0,55	0,55	0,65	0,87	0,65	0,59	0,60
5	Максимальна ставка податку на прибуток	0,79	0,66	0,76	0,66	0,85	0,75	0,64	0,78	0,80	0,65	0,66	0,75
6	Ставка податку на дивіденди	0,85	1,00	1,00	1,00	0,75	0,90	0,75	0,80	0,85	0,70	0,75	0,80
7	Ставка податку на проценти	0,85	0,85	0,80	0,80	0,75	0,90	1,00	0,80	0,80	0,70	1,00	0,80
8	Ставка податку на роялті	0,85	0,85	0,80	0,90	0,75	0,90	0,80	0,80	0,80	0,70	0,67	0,80
9	Максимальна ставка ПДВ	0,80	0,75	0,80	0,88	0,95	0,83	0,81	0,83	0,82	0,95	0,80	0,95
10	Кількість балів у рейтингу фіскальних свобод	0,78	0,78	0,57	0,78	0,56	0,70	0,62	0,73	0,87	0,69	0,53	0,69
11	Частка податків у ВВП	0,63	0,66	0,66	0,93	0,69	0,82	0,64	0,70	0,73	0,75	0,57	0,71
12	Частка державних витрат у ВВП	0,52	0,66	0,51	0,73	0,57	0,76	0,54	0,70	0,61	0,58	0,44	0,57

Розраховано і складено за даними табл. 5.1.





**Рис. 5.3. Багатокутники результатів оцінювання конкурентоспроможності України порівняно з окремими країнами**  
Розраховано і складено автором.



**Рис. 5.4. Рівень конкурентоспроможності податкової системи України та інших країн у 2013 р., розрахований за допомогою узагальнення інтегральних показників на основі тривимірної моделі**

Розраховано і складено автором.

Кожна графічна фігура є результатом розрахунків за визначений період часу, найчастіше за рік. Він може допомогти зрозуміти, наскільки аналізована система наблизилась або віддалилась у конкурентоспроможності від конкурентів чи еталонної системи, але картина буде неповною. Тому для графічного відображення результатів оцінювання конкурентоспроможності варто використовувати експоненціальний показник середнього руху, який враховуватиме зміну конкурентоспроможності за кілька періодів і дасть змогу показати спрямування її руху за кожною системою.

Експоненціальне згладжування – це фільтр із нескінченною пам'яттю. Кожне наступне значення на виході ( $EM_{\text{Акс}}$ ) обчислюється як вхідне значення інтегрального показника ( $K_{\text{сп,ср}}$ ), помножене на ваговий коефіцієнт, з урахуванням попереднього вихідного значення  $EM_{\text{Акс}}$  при попередньому розрахунку, котре помножене на величину 1 за мінусом вагового коефіцієнта  $K$  і визначає швидкість забуття фільтра. До значення цього показника теоретично входять усі значення  $K_{\text{сп,ср}}$  попередньої історії.

Найкориснішою інформацією від показника середнього руху є спрямування його зміни. Окрім урахування показників одразу за кілька періодів часу, він надає більше значення останнім даним та швидше реагує на зміни.

Показник розраховується за формулою:

$$EMA_{кс} = Kcп_{cp} \cdot K + EMA'(1 - K), \quad (5.2)$$

де  $K = 2/(n + 1)$ ;  $n$  – число періодів усереднення в ЕМА (якщо беруться квартальні дані, то  $n$  дорівнюватиме 4);  $Kcп_{cp}$  – середнє значення останніх інтегральних показників конкурентоспроможності;  $EMA'$  – значення експоненціального показника середнього руху за попередній період.

Алгоритм розрахунку такий:

1. Обрати період усереднення  $EMA_{кс}$ .
2. Обчислити коефіцієнт  $K$  для цього періоду. Якщо розраховується  $EMA_{кс}$  за чотири квартали, то  $K = 2 / (4 + 1) = 0,4$ .
3. Розрахувати середнє значення  $Kcп_{cp}$  за перші чотири квартали, що використовуються в межах методики.
4. При розрахунку за 5-й квартал помножити середнє значення з останніх показників на  $K$ , помножити попереднє середнє значення  $Kcп_{cp}$  за перші чотири квартали на  $(1 - K)$  і додати добутки.
5. Повторити крок 4 для розрахунку наступних періодів, щоб отримати всі  $EMA_{кс}$ .

Розрахунок експоненціального показника середнього руху має такі переваги:

- 1) акцентує увагу на останньому показнику  $Kcп_{cp}$ , оскільки лише останні дані про стан підприємницької організації найважливіші. Якщо розраховувати  $EMA_{кс}$  із періодом 10, то в ньому вага  $Kcп_{cp}$  становить 18 %  $EMA_{кс}$ , при розрахунку 4-періодної  $EMA_{кс}$  вага  $Kcп_{cp}$  дорівнюватиме 40 %. Коли обчислити середнє значення показника, то вага  $Kcп_{cp}$  за кожний період буде однаковою;
- 2)  $EMA_{кс}$  не відкидає старих даних, а враховує їх у міру зниження значущості залежно від часу.

Стосовно вибору періоду для розрахунку експоненціального показника середнього руху, то відносно коротший  $EMA_{кс}$  є чутливішим до зміни  $Kcп_{cp}$ , що дасть можливість раніше помітити зміну на-

пряму. Відносно тривалішого періоду *ЕМАкс* дає менше короткочасних змін, але довше запізнюється з визначенням початку зміни напрямку руху. Так, для оцінювання змін суб'єктів господарювання доцільно застосовувати квартальний період, тоді як для глобальніших систем доцільно використовувати річний період.

Для вибору періоду при побудові кривої можна скористатися емпіричним правилом: чим більш довгостроковий горизонт планування має місце на підприємстві, тим триваліший має бути період усереднення.

При графічній побудові експоненціального показника середнього руху представляється крива, що визначає спрямування руху. Якщо будувати подібні криві по декількох підприємницьких організаціях-конкурентах, то можна побачити відмінності в кількісних результатах розрахунків оцінювання конкурентоспроможності за часом.

Побудуємо тренд рівня конкурентоспроможності податкової системи України за 2006–2013 рр. (рис. 5.5).

Знаючи рівень тренду, спрогнозуємо зміни рівня конкурентоспроможності податкової системи України на 2014–2015 рр. і порівняємо

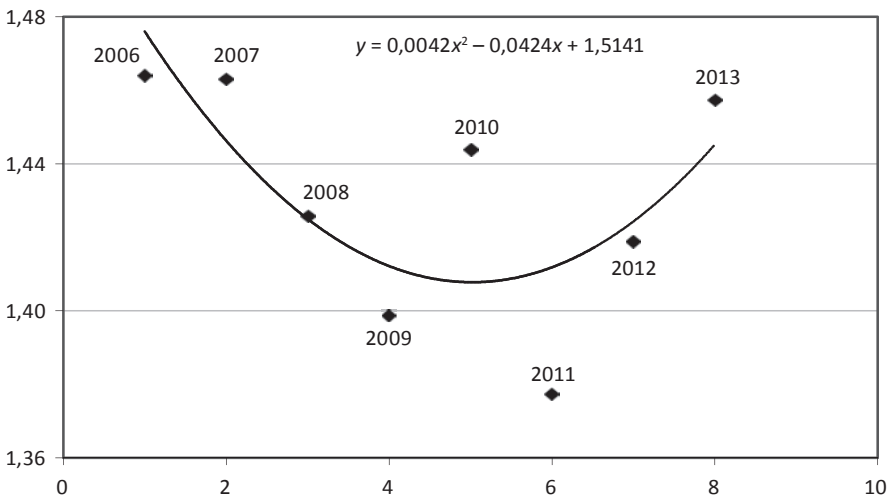


Рис. 5.5. Тренд рівня конкурентоспроможності податкової системи України

Розраховано і складено автором.

Таблиця 5.3

**Прогнозні значення рівня конкурентоспроможності  
податкової системи України**

Показник	2014	2015
<b>На основі лінії тренду</b>	<b>1,47</b>	<b>1,51</b>
Абсолютні відхилення від 2012 р.	0,013	0,053
Відносні відхилення від 2012 р., %	0,89	3,64
<b>Розраховані значення на підставі зміни ставок податків відповідно до Податкового кодексу України</b>	<b>1,475</b>	<b>1,5</b>
Абсолютні відхилення від 2012 р.	0,018	0,043
Відносні відхилення від 2012 р., %	1,24	2,95

Розраховано і складено автором.

їх із розрахованими прогнозними значеннями за умови зміни ставки податку на прибуток підприємств: у 2013 р. – 19 %, у 2014 р. – 18 %, що, відповідно, знизить сукупний податковий платіж. Усі інші показники рівня конкурентоспроможності залишимо на рівні 2013 р. (табл. 5.3).

Як бачимо з табл. 5.3, прогнозовані значення, отримані за допомогою лінії тренду та розраховані за фактичними показниками ставок на податок, практично збігаються. При цьому зростання у 2014 р. порівняно з 2012 р. становитиме приблизно 1 %, а в 2015 р. – близько 3 %.

Визначимо напрям підвищення рівня конкурентоспроможності податкової системи України за допомогою експоненціального згладжування. Використовуючи наведений алгоритм, отримаємо результати, відображені на графіку (рис. 5.6).

Значення, отримані за допомогою експоненціального згладжування, підтверджують, що з 2011 р. рівень конкурентоспроможності податкової системи України має тенденцію до повільного зростання. Це означає, що дії, реалізовані останнім часом щодо впровадження електронного адміністрування, удосконалення сплати окремих податків і зборів, оптимізації процедур, та зміни у структурі самого фіскального відомства, були правильними, проте недостатніми для істотних якісних змін у конкурентному середовищі.

Основним чинником, на якому акцентують увагу міжнародні експерти та котрий забезпечує негативні оцінки податкової системи України в міжнародних рейтингах, є не стільки ставки податків, скільки умови та процедури їх сплати. Адміністративне навантажен-



**Рис. 5.6. Динаміка фактичних і розрахованих прогнозних значень рівня конкурентоспроможності та отриманих за допомогою експоненціального згладжування**

Розраховано і складено автором.

ня та непрогнозовані, швидко змінювані правила адміністрування й ускладнені процедури, що проводяться фіскальною службою, зумовлюють необхідність подальшої роботи з удосконалення практики застосування законодавства з метою підвищення рівня податкових відносин та здобуття стійких конкурентних переваг порівняно з іншими економіками світу. Важливо, щоб кількість реформ забезпечувала їхню якість, а спрощення ведення бізнесу в Україні, у тому числі спрощення дотримання податкового законодавства, реально полегшувало діяльність резидентів і нерезидентів, котрі є суб'єктами господарювання.

Подальша робота з удосконалення практики оподаткування в країні та модернізації податкової системи на засадах принципово нової філософії розвитку дасть змогу вийти на сучасний рівень податкових відносин та здобути стійкі конкурентні переваги порівняно з іншими економіками світу. Для цього необхідно реалізувати такі кроки:

*1. Для послаблення 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 в наданні звітності у електронній формі через інтернет або поштою;



- встановити триваліший період для сплати авансових внесків з окремих податків<sup>1</sup>;
- сформувати зручну систему електронного документообігу між платником і фіскальним відомством, а також між різними підрозділами відомства;
- спростити вимоги до оформлення первинної документації, що дасть змогу знизити витрати часу на їх заповнення та унеможливить будь-які корупційні прояви з боку контролюючих органів щодо формальностей, котрі не впливають на податкові зобов'язання;
- спростити форми звітності та зменшити кількість додатків до декларацій;
- запровадити автоматизований обіг інформації третіх сторін, наприклад, Державної служби статистики України, інших державних та загальнодоступних джерел і забезпечити електронне порівняння даних. Це зніме потребу в отриманні великих обсягів інформації безпосередньо від самих платників податків. З одного боку, зменшиться вартість дотримання податкового законодавства (у тому числі витрати часу), з другого – буде вдосконалено систему планування перевірок і скорочено їхню кількість;
- відокремити слідчі та оперативні органи податкової міліції (служби фінансових розслідувань – СФР) від підрозділів адміністрування та митного контролю Державної фіскальної служби України;
- забезпечити ефективність адміністративного оскарження рішень фіскального відомства.

2. *Для зменшення навантаження на фінансовий результат підприємства, рентабельність інвестицій, та потенційні ресурси для реінвестування:*

- послабити навантаження на фонд оплати праці (за методологією Світового банку, саме ЄСВ становить 43,1 % у загальній ставці податків 55,4 %);
- удосконалити систему сплати податків на прибуток підприємств та на додану вартість;
- ліквідувати практику переплат з податку на прибуток підприємств і невідшкодування у зазначені законом терміни ПДВ.

---

<sup>1</sup> Олейнікова А. Г. Методичні підходи до підвищення конкурентоспроможності національної системи оподаткування / А. Г. Олейнікова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : зб. наук. пр. – Маріуполь : ПДТУ, 2012. – Вип. 2, Т. 1. – С. 75.

3. *Для зниження фіскального адміністративного тиску на економіку з боку держави:*

- створити умови та вжити заходи для скорочення тіньового сектору й мінімізації можливостей уникнення оподаткування і застосування шахрайських схем;
- привести рівень податкових вилучень у відповідність із рівнем розвитку економіки;
- реформувати державні видатки з метою їх узгодження з можливостями економіки та світовою практикою.

Слід зауважити, що спрощення форм та вимог до формального оформлення первинної документації є вкрай необхідною умовою інтеграції в європейський економічний простір, особливо у сфері малого та середнього бізнесу. Вимоги в країнах Європи до форм й елементів накладних (як податкових, так і неподаткових) істотно простіші. Увага адміністратора зосереджена не на формальних деталях, а на фактичному змісті документа.

В Україні вже склалася національна система бухгалтерського обліку, яка здебільшого базується на традиціях радянської системи обліку та є доволі відмінною від практики ведення обліку й вимог до нього в європейських країнах. Наприклад, досі діє Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, котре визначає вимоги до документів бухгалтерського обліку та звітності. Однак у країнах ЄС вимоги до оформлення звітності значно спрощені, зменшено кількість обов'язкових елементів, активно використовуються уніфіковані накладні (у нас окремо виписуються товарна й податкова накладні). Вимоги до бухгалтерського обліку в країнах Європи та до форм звітності також прості, особливо для підприємств, що не є корпораціями.

## **5.2. РОЗРОБЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ НА ОСНОВІ ЕКОНОМЕТРИЧНОЇ МОДЕЛІ**

Конкурентоспроможність держави визначається її здатністю забезпечувати сприятливі позиції національної економіки в системі міжнародних відносин, прискорювати темпи економічного зростан-

ня, збільшувати зайнятість і реальні доходи громадян. В умовах світової фінансової кризи лише країни, що забезпечать конкурентні переваги своєї економічної системи, можуть розраховувати на залучення фінансових, виробничих, гендерних ресурсів із метою подальшого розвитку.

На перетині економічної, бюджетної і соціальної політики будь-якої країни світу перебуває оподаткування. В умовах світової фінансової кризи й внаслідок глобалізації актуальними для успішного ведення бізнесу є питання не тільки ресурсів, а й насамперед оподаткування в країні перебування. Податкова конкуренція між країнами й конкурентні переваги формують економічний, фінансовий і соціальний потенціал кожної країни та створюють підґрунтя для подальшого інклюзивного розвитку за умови, що податкові стимули, застосовувані у країні, не матимуть деструктивного характеру. Особливого значення податкова конкуренція набуває для економік, що розвиваються, у світлі їхньої специфіки, нестабільності світової економіки і фінансів, яка впливає на розвиток усіх регіонів планети, а також трансформації економік світу й зміни інструментів формування конкурентних переваг (перехід від цінової до нецінової конкуренції, обмеження шкідливих проявів податкової конкуренції, врахування прагнень щодо необхідності інклюзивного розвитку).

З метою прогнозування подальших перспектив підвищення конкурентоспроможності податкової системи вважаємо за доцільне за допомогою визначення інтегрального показника такої конкурентоспроможності, скоригованого за допомогою факторних показників, урахувати агреговані чинники. Завдяки останнім можна спростити розрахунок, виокремивши неістотні змінні і встановити на підставі кореляційного аналізу взаємозв'язок між складовими інтегрального показника. Це дасть можливість визначити чинники, котрі найбільше впливають на конкурентоспроможність, і силу їхнього впливу.

Існує принаймні три формалізовані підходи до побудови інтегральних показників: з використанням навчання, за допомогою регресійного аналізу; без використання навчання, через побудову інтегрального індексу (методами факторного аналізу); без використання навчання, методами оцінювання латентної змінної із системи структурних рівнянь. Застосування першого і другого підходів для побудови інтегральних показників доволі поширене; їх методологія і приклади використання наведені, наприклад, у роботах С. А. Айва-

зяна<sup>1</sup>. Третій спосіб до аналізу конкурентоспроможності й схожих завдань раніше не застосовувався, хоча часто використовується в суміжних сферах, зокрема для оцінювання обсягу неформальної економіки. Розглянемо комбінацію першого і другого підходів, модифікувавши відомі методи з урахуванням специфіки поставленого завдання.

Суть модифікації полягає в такому. Класичне завдання побудови інтегрального показника передбачає однаковий підхід до обліку всіх цих компонент. Проте аналізований показник складається із компонент двох принципово різних типів – таких, що формують, і результуючих. Тоді як групи результуючих показників стають зрозумілими з визначення, набір тих, що формують, не чіткий і може варіюватися залежно від завдань. Це міркування підштовхує до нетипового двох-етапного підходу:

- 1) побудова інтегрального показника зі змінних, котрі відображають результат (індексу результату конкурентоспроможності);
- 2) коригування цього показника за допомогою формувальних показників (назвемо цей процес “факторним коригуванням”).

Отже, на першому етапі встановлюється індекс результату, а на другому етапі цей індекс коригується формувальними чинниками у бік збільшення або зменшення, для отримання результуючого інтегрального індексу. Назвемо цей показник двохетапним індексом конкурентоспроможності. З метою пошуку інтегрального показника застосуємо підхід “без навчання”, тобто побудуємо його на підставі обчислених площ фігур (див. табл. 5.2 та рис. 5.6). Для факторного коригування ми вже матимемо в розпорядженні індекс результату, а тому зможемо скористатися можливостями регресійного аналізу.

Кожний із зазначених етапів, у свою чергу, поділяється на чотири етапи, які можна узагальнити таким чином:

- 1) виокремлення результуючого показника в кожній групі показників (зведення набору показників у один сконструйований чинник);
- 2) пошук результуючого показника (зведення отриманих агрегованих чинників у один скалярний показник або побудова регресії);

---

<sup>1</sup> 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) скорочення набору показників за рахунок взаємно корелюючих змінних із різних груп і чинників із низькою вагою;
- 4) перехід до результуючого індексу (від сконструйованих чинників до реальних показників).

Наведений алгоритм реалізується стандартними методами статистичного й економетричного аналізу, які детально описані в базовій літературі<sup>1</sup>. Звісно, при скороченні числа елементів ознакового простору можна використати дещо нестандартні алгоритми, на зразок обертання перших двох головних компонент одна щодо одної. Важливо інше – алгоритм забезпечує отримання індексу з порівняно невеликим комплексом ознак.

Якість одержаного показника формально може бути виражена через абсолютну або відносну відмінність критеріїв якості підгонки. Якщо немає інформації про розкид реального показника, а є тільки два індекси, котрі відображають досліджувану категорію з певною мірою точності, можливе застосування лише відносного показника. У 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 мало- і багатofакторного індексів. На користь малофакторних індексів у такому разі вказує те, що вже на базі десятка показників вдається досягти коефіцієнта детермінації, який становить 0,7–0,8, тобто більше сотні показників, що залишилися, роблять в індекс внесок, котрий не перевищує 20–30 %.

Розглянемо 12 країн за період 2005–2013 рр. (Бразилія, Великобританія, Індія, Канада, Китай, Німеччина, Південна Корея, РФ, США, Україна, Франція, Японія). На першому етапі будемо індекс результату. Простір факторів у результаті скорочується до восьми складових: кількість податкових платежів на рік, витрати часу на рік на ведення податкової звітності, сукупний податковий платіж (складові категорії оподаткування за методологією Світового банку); максимальна ставка податку на прибуток, ставка податку на проценти (елементи, визначені згідно з нормами Податкового кодексу України); кількість балів у рейтингу фіскальних свобод (за методологією

---

<sup>1</sup> Айвазян С. А. Прикладная статистика и основы эконометрики / С. А. Айвазян, В. С. Мхитарян. – М. : Юнити, 2001. – 1088 с.

The Heritage Foundation); частка податків у ВВП, частка державних витрат у ВВП (компоненти відповідно до статистичних даних).

Інші характеристики податкової системи корелюють із вказаними вісьмома і були поступово виключені на етапі аналізу (максимальна ставка податку на доходи фізичних осіб, ставка податку на дивіденди, ставка податку на роялті, максимальна ставка ПДВ).

Розрахуємо за допомогою регресійного аналізу показник результату конкурентоспроможності податкових систем та його факторне коригування (табл. 5.4 та 5.5).

Таблиця 5.4

**Індекс результату конкурентоспроможності податкових систем та його факторне коригування**

Показник	Коефіцієнт	Стандартна похибка	Рівень значущості
Константа	-0,8546	0,1701	0,0005
Кількість податкових платежів на рік	0,2896	0,0194	0,0000
Кількість годин на рік на ведення податкової звітності	0,1655	0,0206	0,0000
Сукупний податковий платіж	0,3132	0,0754	0,0027
Максимальна ставка податку на прибуток	0,8911	0,1172	0,0000
Ставка податку на проценти	0,4027	0,0988	0,0022
Кількість балів у рейтингу фіскальних свобод	0,5385	0,0962	0,0002
Частка податків у ВВП	0,5774	0,0739	0,0000
Частка державних витрат у ВВП	0,3157	0,0940	0,0073

Складено автором.

Таблиця 5.5

**Статистика отриманих значень регресійного аналізу конкурентоспроможності податкових систем**

Показник	Значення
Множинний коефіцієнт детермінації	0,9925
Коефіцієнт детермінації R-квадрат	0,9851
Нормований коефіцієнт детермінації R-квадрат	0,9731
Стандартна похибка	0,0220
Спостереження	19
F-статистика	82,4017

Складено автором.

За даними табл. 5.4, всі отримані коефіцієнти достовірно значимі, оскільки рівень значущості кожного нижче 0,05. Згідно з табл. 5.5 можна дійти висновку, що знайдені коефіцієнти лінійної множинної регресії описують 98,51 % варійованих даних. Відповідно до F-статистики побудована модель є значимою.

На підставі кореляційного аналізу, з урахуванням табл. 5.4 та 5.5, індекс конкурентоспроможності податкової системи обчислюємо за формулою:

$$\begin{aligned}
 IK_{\text{пс}} = & -0,8546 + 0,2896 \cdot \text{ПодПл}_k + 0,1655 \cdot \text{ПодЗв}_r + \\
 & + 0,3132 \cdot \text{ПодПл}_c + 0,8911 \cdot \text{Под}_{\text{пр}} + 0,4027 \cdot \text{Под}_{\%} + \\
 & + 0,5385 \cdot P_{\phi} + 0,5774 \cdot \text{Под}_{\text{ВВП}} + 0,3157 \cdot \text{ДерВ}_{\text{ВВП}}, \quad (5.3)
 \end{aligned}$$

де  $\text{ПодПл}_k$  – кількість податкових платежів на рік;  $\text{ПодЗв}_r$  – кількість годин на рік на ведення податкової звітності, год.;  $\text{ПодПл}_c$  – сукупний податковий платіж, гр. од.;  $\text{Под}_{\text{пр}}$  – максимальна ставка податку на прибуток, %;  $\text{Под}_{\%}$  – ставка податку на проценти, %;  $P_{\phi}$  – бали в рейтингу фіскальних свобод;  $\text{Под}_{\text{ВВП}}$  – частка податків у ВВП, %;  $\text{ДерВ}_{\text{ВВП}}$  – частка державних витрат у ВВП, %.

Побудована множинна лінійна регресія доволі точно описує залежність розрахованих значень індексу конкурентоспроможності податкових систем від заданих нами характеристик, де найбільшу вагу мають ставка податку на прибуток (0,8911), вага податків у ВВП (0,5774), бали рейтингу фіскальних свобод (0,5385), ставка податку на відсотки (0,4027) та дещо менше значення – частка державних витрат у ВВП (0,3157), сукупний податковий платіж (0,3132), кількість податкових платежів (0,2896) і час на ведення обліку та складання податкової звітності.

Кореляцію між отриманими значеннями індексу конкурентоспроможності податкової системи й індексами рейтингу економічної свободи та рейтингу ведення бізнесу наведено в табл. 5.6.

Як бачимо з таблиці, найтісніший зв'язок спостерігається між рейтингами економічної свободи та ведення бізнесу і практично немає зв'язку між зазначеними рейтингами та індексом конкурентоспроможності податкових систем. Це можна пояснити тим, що держава планує мати конкурентоспроможну податкову систему, яка впливатиме на рейтинг й економічної свободи, і ведення бізнесу. В усіх

Таблиця 5.6

**Кореляція між індексами конкурентоспроможності податкових систем, рейтингу економічної свободи та рейтингу ведення бізнесу в 2013 р.**

Індекс	Конкурентоспроможність податкових систем	Рейтинг фіскальної свободи	Рейтинг ведення бізнесу
Конкурентоспроможність податкових систем	1	0,041	-0,089
Рейтинг економічної свободи		1	0,936
Рейтинг ведення бізнесу			1

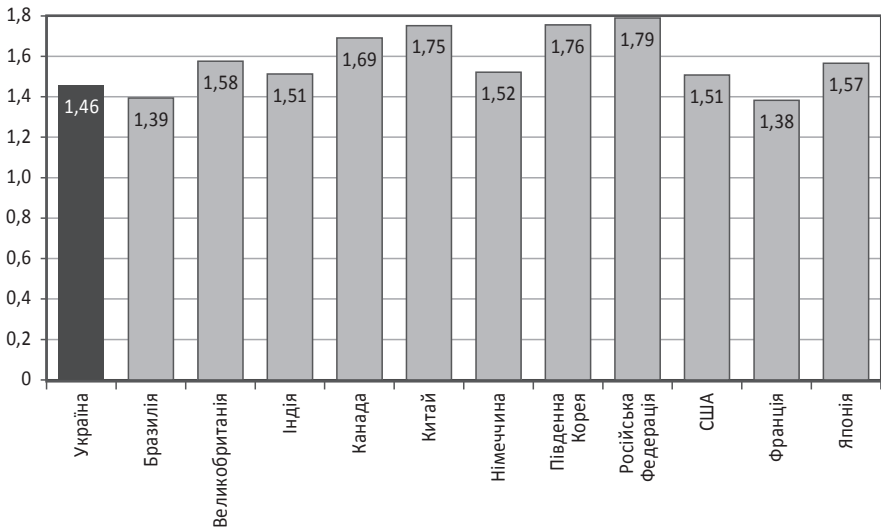
Складено автором.

досліджуваних країнах наявна тісна кореляція між індексами фіскальних свобод і рівнем конкурентоспроможності податкових систем.

Таким чином, на підставі економетричної моделі індекс конкурентоспроможності податкової системи розраховуємо за універсальною формулою, що враховує силу впливу кожного показника (рис. 5.7).

З огляду на результати побудованої моделі можна зробити висновок, що підвищення конкурентоспроможності можливе за умови покращання складових, які впливають на підвищення рейтингів ведення бізнесу та фіскальної свободи, а також подальшого перенесення податкового навантаження з податків на капітал і працю на податки на споживання. Той факт, що рейтинг фіскальної свободи вимірює загальний рівень податкового навантаження в економіці й ураховує рівень оподаткування, а також показник відношення сукупних податкових доходів до ВВП країни, підтверджує, що посилення конкурентоспроможності залежить не лише від ставок оподаткування, а й від якості формування державних фінансів загалом та ступеня впливу податкових вилучень на економіку. Рейтинг ведення бізнесу містить як об'єктивну складову, так і оціночні експертні висновки, котрі можуть бути упередженими, проте його окремі складові характеризують умови та процедури сплати податків, що також суттєво впливає на кінцевий результат обчислень. У зв'язку із цим два названі рейтинги є взаємодоповнючими при побудові моделей. З розрахунків, що з високою точністю показують, яку вагу мають окремі характеристики, бачимо значний вплив як ставок податків на капітал (на прибуток, на проценти), так і частки податків у ВВП,





**Рис. 5.7. Рівень конкурентоспроможності податкової системи України та інших країн світу в 2013 р., обчислений за допомогою кореляційного аналізу, з урахуванням сили впливу окремих показників**

Складено автором.

державних витрат у ВВП (0,3157), а також фізичної кількості податків і часу, котрий витрачається на їх сплату. Такі результати дають підстави стверджувати, що реформи повинні мати комплексний характер та спрямовуватися на виконання як тактичних (зокрема перенесення податкового навантаження на споживання), так і стратегічних (збалансування державних фінансів, відповідність податкових вилучень з економіки її загальному рівню та покращання умов сплати податків через удосконалення інституційної складової) завдань.

Розраховані нами за допомогою економетричної моделі індекси конкурентоспроможності 12 країн є зіставними з індексами конкурентоспроможності для цих країн, обчисленими із застосуванням тривимірної моделі з урахуванням узагальнених інтегральних показників. Це підтверджує достовірність моделей для визначення конкурентоспроможності податкових систем з урахуванням як динаміки, так і сили впливу окремих факторів. Відбір статистично значимих показників робить моделі значимими.

Інструменти, котрі можуть застосовуватися для досягнення конкурентних переваг, для країн із різним рівнем розвитку будуть різними.

Для оцінювання привабливості економіки країни загалом умови оподаткування мають важливе значення. Політику у сфері оподаткування країни, що розвивається, використовують як один з інструментів залучення іноземних інвестицій, проте він є лише допоміжним стосовно наявної інфраструктури, кваліфікованої робочої сили, свободи переміщення капіталів та інших чинників, котрі визначають рух міжнародних потоків капіталу. Як свідчить розрахунок запропонованого нами інтегрального показника, важливі здебільшого не ставки податків, а склад податкової системи та ефективність податкової політики й адміністрування в окремій державі (групі держав), якість управління державними фінансами, що відповідає останнім тенденціям економічної думки щодо концепції міжнародної податкової конкуренції. Проте, згідно з моделлю, для України як країни з транзитивною економікою суттєве й загальне податкове навантаження, сформоване ставками податків. Умови сприятливого адміністративного та процедурного середовища у сфері оподаткування, як і загальне інституційне середовище, не відповідають рівневі, котрий можуть забезпечити розвинуті країни Західної Європи, та є гіршим, ніж у країнах Східної Європи. Це актуалізує серед інших факторів саме чинник податкових ставок. Однак із розвитком інституційного середовища й удосконаленням процедур та умов оподаткування, а також управління у сфері державних фінансів вага цього чинника має бути істотно знижена.

Нагадаємо, що під час кризи, коли перед більшістю країн гостро постає проблема зменшення дефіциту державного бюджету та державного боргу, саме простота й справедливість адміністративних процедур при сплаті податків найбільше впливають на конкурентні переваги податкової системи. Адже зниження податкових ставок суттєво позначається на доходах бюджету в короткостроковій перспективі.

В умовах кризи політика країн у сфері економіки загалом та оподаткування зокрема має враховувати довгострокові основи конкурентоспроможності під час розв'язання поточних проблем. Конкурентоспроможними є економіки, котрі мають фактори, що посилюють їхню продуктивність, на якій будуються їх сьогодення і майбутнє процвітання. Економічне середовище, що підтримує конкурентоспроможність країн, може допомогти національним економікам витримати

спад у бізнес-циклах і забезпечити механізми для ефективного функціонування в майбутньому.

Подальше інтегрування України до світової економічної системи, адаптація вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС 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) потребують не лише вдосконалення податкового законодавства, а й фактичного дотримання норм законів та зменшення адміністративного тягаря при сплаті податків, урахування інструментів довгострокового впливу в економічному середовищі країни.

На підставі даних міжнародної статистики можна констатувати, що ступінь впливу чинника оподаткування на економічне зростання в розвинутих країнах є значним, а конкуренція підштовхує до зниження податкового навантаження на економіку. Зокрема, з 1981 по 2013 р. частка податкових надходжень у середньому в країнах – членах ОЕСР зменшилася з 34,7 % ВВП<sup>1</sup> до 33,7 % ВВП<sup>2</sup>.

Податкова система України на сьогодні не дуже відрізняється від тих, що мають розвинуті країни Європи. Це стосується як її складу й структури, так і рівня податків та відрахувань на соціальне страхування. Непряме оподаткування переважає (ПДВ та акцизи), оподатковуються податки як юридичних, так і фізичних осіб, значними є відрахування на соціальне страхування. Аналіз основних тенденцій оподаткування в ЄС свідчить, що це територія з високим рівнем податків. Розвинуті країни мають також великі доходи на одну особу. Завдяки вагомим надходженням до бюджету країни можуть краще фінансувати розвиток людського капіталу і технологій, а отже, посилювати міжнародні конкурентні позиції. В Україні доходи населення порівняно низькі. У країнах з високим рівнем доходу (понад 20 тис. дол. США на одну

---

<sup>1</sup> Дадалко В. А. Налогообложение в системе международных экономических отношений / В. А. Дадалко, Е. Е. Румянцева, Н. Н. Демчук. – Минск : Армита – Маркетинг, 2000. – С. 4–5.

<sup>2</sup> Tax revenues continue to rise across the OECD // Organization for Economic Co-operation and Development. – 2013. – 17 Dec. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/newsroom/tax-revenues-continue-to-rise-across-the-oecd.htm>.

особу) спостерігається тенденція до вищого рівня податків відносно ВВП (35–50 %), тоді як у країнах із низьким рівнем – до набагато меншого їх рівня (10–30 %). Тому через менший розмір ВВП реальний податковий тягар в Україні відчутніший, особливо для реального сектору.

З проведеного нами аналізу випливає, що основним інструментом міжнародної податкової конкуренції стає не стільки відносно зниження країною податкового навантаження порівняно з іншими країнами, скільки умови підприємницької діяльності, підтримка підприємництва, швидкість реалізації проектів, рівень корупції. Загальний рівень сприяння бізнесу, підвищення ефективності, справедливості, нейтральності й простоти системи оподаткування посилюють міжнародну конкурентоспроможність національного бізнесу і сприяють залученню зовнішніх інвестицій.

Стратегічними цілями підвищення конкурентоспроможності податкової системи в Україні є:

- зміцнення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу;
- легалізація тіньового сектору;
- створення однакових умов діяльності для всіх платників податків;
- активізація інвестиційних процесів у економіці;
- простота й 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 фіскальної служби в національному масштабі;
- автоматизація процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій;
- зміщення акцентів 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 у економіці.

Оскільки Україна прагне побудувати сильну ринкову економіку, їй потрібно проводити реформи швидше і якісніше за інших. Оцінюючи

можливості, ми маємо не покладатися на рейтинги минулих років, а аналізувати поточну ситуацію і залучати досвід перших за всіма категоріями країн. Головна мета не повинна полягати в отриманні гідного місця у певному рейтингу. Зусилля слід спрямувати на створення кращих умов для ведення бізнесу порівняно з іншими країнами (й не лише податкових), а результати міжнародних досліджень відіграватимуть роль своєрідних екзаменаційних оцінок проведених реформ.

### **5.3. ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

Модернізація податкової системи України повинна мати комплексний характер та бути складовою загальної реформи, що охоплюватиме бюджетну реформу і реформу системи соціального забезпечення. Протягом 2011–2015 рр. обсяг видатків зведеного бюджету разом із соціальними фондами дорівнює майже 50 % ВВП, що є надвисоким показником. В Україні основу економіки утворює не фінансовий, а реальний сектор, тому вкрай важливими є інвестиції саме в останній, у тому числі через видатки розвитку, котрі на сьогодні держава не здатна забезпечити у зв'язку з високим соціальним навантаженням, що формувалося в зовсім іншій економічній системі. У такому контексті необхідно створити нову систему соціального забезпечення та врегулювати функції держави, які мають виконуватися на різних рівнях. З їх урахуванням мають визначатися необхідні видатки, а також видатки розвитку в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі, що й дасть змогу встановити оптимальний рівень податкових вилучень з економіки. Отже, реформа податкової системи має охоплювати:

- модернізацію фіскального відомства з урахуванням сучасних вимог та суспільних запитів із поділом сервісних і правоохоронних функцій, визначенням нових завдань та функцій;
- визначення елементів податкової системи;
- встановлення ставок податків і зборів;
- організацію процедур сплати податків і зборів на засадах нової філософії: “податкові вилучення насамперед відповідають розвитку економіки, а не розміру бюджетних видатків”;
- формування середовища платників, лояльного до сплати податків.

Важливим напрямом під час реформування податкової системи є модернізація фіскального відомства та системи організації сплати

податків. Оскільки до складу названої системи входить підсистема податкового адміністрування, яка передбачає прогнозування і планування, облік платників податків, інформаційно-пояснювальну роботу, регулювання добровільної сплати податків, податковий контроль, а також примусову сплату податків і виконання зобов'язань, доцільно доповнити структуру податкової системи, запропоновану А. М. Соколовською та І. А. Майбуrowим<sup>1</sup> (рис. 5.8).

Крім того, варто включити до податкової системи підсистему інформаційного забезпечення, котра має охоплювати форми звітності, статистичні дані й будь-яку іншу інформацію, що відображає рівень надходжень та специфіку податкових відносин держави при експлуатації суб'єктами державної власності, а також вільного вибору громадян стосовно виконання своїх конституційних прав і гарантій. Підсистему податкового адміністрування потрібно доповнити складовою податкової амністії, що дасть змогу оптимізувати об'єкт оподаткування, знизити рівень тіньової економіки та збільшити надходження до Державного бюджету України.

До функцій органів державної влади, закріплених нормами Податкового кодексу України, при адмініструванні податків належать:

- надання послуг платникам у ході виконання ними своїх обов'язків з розрахунку, декларування та сплати податкових зобов'язань;
- здійснення контролю за виконанням податкового законодавства;
- вирішення спорів, що виникають при застосуванні законодавства;
- забезпечення відповідальності за порушення законодавства як платників податків, так і органів державної виконавчої влади;
- здійснення примусового стягнення податків, котрі не були сплачені у встановлені терміни, та вжиття заходів, спрямованих на поновлення платоспроможності платників.

Таке широке коло функцій сервісного, контрольно-перевірочного, правоохоронного та примусового спрямування формує сприятливе середовище для зловживань у роботі фіскального відомства, особливо у сфері кримінального переслідування платників податків.

<sup>1</sup> *Майбуrow І. А.* Теорія налогообложення. Продвинутий курс для магистрантів, навчаючихся по спеціальностям “Фінанси і кредит”, “Бухгалтерський учет, аналіз і аудит” / І. А. Майбуrow, А. М. Соколовська. – М.: Юніти-Дана, 2011. – С. 246.



Важливим кроком у забезпеченні об'єктивності початку процесу кримінального переслідування стане відокремлення слідчих та оперативних органів податкової міліції (СФР) від підрозділів адміністрування та митного контролю ДФСУ. Податкові перевірки (аудит) має провадити ДФСУ, а здійснювати оперативно-розшукову роботу, слідчі дії та кримінальні провадження – СФР у чітко встановлений законом спосіб. Завдяки такому розподілу буде забезпечено систему стримування та протипаг і усунуто можливість зловживань з боку ДФСУ (рис. 5.9).

Актуальність створення СФР як окремого підрозділу зумовлена запитом суспільства на боротьбу з економічними правопорушеннями й здійснення фінансового контролю на засадах прозорості та довіри. При цьому необхідно підвищити ефективність виявлення й



Рис. 5.9. Засади модернізації фіскального відомства в Україні

Складено автором.



розслідування економічних правопорушень, захисту законних фінансово-економічних інтересів держави й послабити тиск на сумлінних платників податків. Для виконання зазначених завдань на принципах прозорості та довіри слід винести на обговорення суспільства, професійного та експертного середовища такі аспекти діяльності фіскальної служби:

- мета створення;
- сфера повноважень;
- завдання;
- засади формування та її підконтрольність.

Забезпечити прозорість і довіру до створюваного органу можна лише через його незалежність від впливу окремих гілок влади.

Міжнародний (зокрема європейський) досвід свідчить, що завдання державних органів доцільно поділяти на дві категорії щодо захисту інтересів:

- держави;
- громадян та суб'єктів господарювання.

В Європі захист прав громадян та суб'єктів господарювання забезпечують правоохоронні органи, аналогом яких в Україні є МВС. Тоді як завдання СФР можуть полягати в захисті інтересів держави.

**Завдання податкової реформи у сфері адміністрування податків і зборів.** З урахуванням зазначених проблем доцільно законодавчо орієнтувати діяльність Державної фіскальної служби України на усунення економічної шкоди від злочинів та їх попередження як головний пріоритет роботи служби.

До головних завдань слід віднести:

- мінімізацію ризиків ухилення від сплати податків на загальнодержавному та місцевому рівнях;
- запобігання можливості безкарного використання доходів і майна, отриманих із порушенням податкового законодавства;
- спрощення адміністрування податків і зборів;
- удосконалення механізмів контролю та протидії ухиленню від сплати податків і зменшенню податкових зобов'язань;
- покращання інструментів контролю за трансфертним ціноутворенням;
- формування інституційних засад діяльності фіскального відомства, спрямованих на запобігання податковим злочинам та усунення економічної шкоди від них;

- зміщення фіскального тиску із сумлінних платників податків на тих, хто ухиляється від їх сплати;
- створення передумов та реалізація механізмів детінізації доходів населення;
- забезпечення умов для добровільної сплати податків і дистанціювання платників (фізичних та юридичних осіб) і представників фіскального відомства (впровадження електронних сервісів, електронного документообігу тощо).

Основними механізмами реалізації зазначених напрямів діяльності уряду щодо боротьби з економічними злочинами в податковій сфері та адміністрування податків і зборів є:

- покращання ризик-орієнтованої системи контролю податкових зобов'язань юридичних осіб, що потребує вдосконалення параметрів відбору платників податків для перевірок та створення інтегрованих баз даних для інформаційно-аналітичного забезпечення системи;
- справедлива система адміністративного оскарження рішень ДФСУ та підвищення якості роботи з досудового врегулювання податкових спорів;
- удосконалення електронних сервісів і запровадження їх не лише для юридичних, а й для фізичних осіб щодо подання звітності та інформативного супроводження процесів нарахування й сплати всіх податків (прибуткових і майнових) за принципом “єдиного електронного кабінету платника податку”;
- застосування дистанційних методів перевірок, що не спричинятимуть адміністративного навантаження на платників податків;
- надання допомоги платникам у здійсненні податкового менеджменту та забезпечення зручних умов для сплати податків;
- запровадження жорстких методів контролю податкових зобов'язань державних службовців та осіб, уповноважених на здійснення функцій держави, таких як “нульова” декларація станом на певну дату і непрямі методи контролю їхніх податкових зобов'язань;
- зміна принципів декларування доходів і майна фізичних осіб, що сприятиме формуванню бази майна, яке підлягає оподаткуванню, а також наведенню в одній декларації інформації щодо всіх активів фізичної особи;

- зміна спрямування контрольно-перевірочної роботи з виявлення помилок на викриття використання активів платників, прихованих від оподаткування;
- удосконалення структури та функцій фіскального відомства, що спрямовуватимуться на започаткування принципово нової філософії роботи відомства, основаної на акцентах боротьби з умисними економічними злочинами, відшкодуванні збитків, заподіяних державі, розмежуванні рівнів прийняття рішень та контролю за ними в органах фіскальної служби і за її межами (з метою викоринювання можливості прийняття рішень, що містять корупційну складову), створенні умов для добровільної сплати податків.

**Умови ефективної реалізації реформ у сфері справляння податків і зборів.** Умовами виконання завдань, що синергетично впливають на можливість та мотивацію ухилення від оподаткування економіки, є:

- обмеження обігу готівкових коштів та обсягу готівкових розрахунків в економіці;
- посилення мотивації для платників податків щодо виконання ними податкових зобов'язань;
- зміцнення співпраці з міжнародними інституціями в частині обміну податковою та митною інформацією;
- формування єдиного інформаційно-аналітичного простору для обміну відомостями про платників податків, об'єкти оподаткування й об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, а також чіткої міжвідомчої координації в країні на засадах методологічних підходів, застосовуваних у системі Єврофіск;
- підвищення довіри суспільства до податкових органів.

Іншим важливим напрямом реформ є імплементація міжнародних напрацювань у сфері оподаткування та контролю за сплатою податків. Для того щоб розробляти дієві методи боротьби з ухиленням від сплати податків та забезпечувати рівні конкурентні умови для суб'єктів господарювання, необхідно враховувати відповідний світовий досвід. Тому особливо актуальним є визначення сутності та способів ухилення від сплати податків і видів відповідальності за порушення податкового законодавства у зарубіжній практиці та порівняння з вітчизняним досвідом. Реалізація реформ в Україні має ґрунтуватися на використанні загальноновживаних європейських інструментів податкової політики та контролю, а модернізація фіскального відомства – враховувати цей важливий аспект.

Податкове шахрайство й ухилення від сплати податків мають важливе транскордонне значення. Країни – члени ЄС цілеспрямовано впливають на цю проблему тільки за умов тісної співпраці. Визначено сфери, в яких подальші законодавчі заходи або їх узгодження будуть корисними для спільноти та держав-членів, а також напрями спільної роботи з метою протидії податковому шахрайству й ухиленню від сплати податків. Країни-члени також наголосили на необхідності швидкої адаптації розроблюваних пропозицій у Раді та приділення особливої уваги боротьбі з ПДВ-шахрайством<sup>1</sup>.

Таким чином, покращання взаємодії у сфері адміністрування між країнами-членами та податковими адміністраціями є ключовим завданням Європейської комісії у цій галузі. На пропозицію Комісії Європейська рада прийняла нові правила (рамки) для співпраці у сфері адміністрування<sup>2</sup>, котрі прокладають шлях до розвитку нових механізмів та інструментів. Країни-члени повинні забезпечити повну і ефективну імплементацію та застосування цих інструментів, зокрема через залучення до розширеного обміну інформацією. Україні доцільно дослідити вказані інструменти й імплементувати зазначені підходи під час реформи податкової системи та структурної перебудови фіскального відомства. Наприклад, з 1 січня 2012 р. набрало чинності Положення (Регламент) про адміністративне співробітництво в галузі ПДВ, що скасовує постанову Ради (ЄС) 1798/2003. Мета Положення – поліпшення співпраці у сфері адміністрування ПДВ<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Council conclusions of December 2011 (doc. 9586/12 – FISC 63 OC 213); ECOFIN Report to the European Council on Tax issues of 4.12.2012 (doc. 16327/12 – FISC 166 – ECOFIN 949) and Council Conclusions on the Commission's Communication of 13.11.2012 (doc. 16051/12 – PRESSE 465 – PR CO 60).

<sup>2</sup> Council Directive 2010/24/EU of 16 March concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures (OJ L 84 of 31.3.2010, P. 1); Council Regulation N° 904/2010/EU of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (OJ L 268 of 12.10.2010, P. 1); Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC (OJ L 64 of 11.3.2011, P.1); Council Regulation N° 389/2012/EU of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) N° 2073/2004 (OJ L 121 of 8.5.2012, P. 1).

<sup>3</sup> Council Regulation N° 904/2010/EU of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (OJ L 268 of 12.10.2010, P. 1)

Загалом новий Регламент встановлює, яку саме інформацію країни-члени повинні збирати та зберігати у базах даних і надавати доступ до неї в електронному вигляді іншим державам-членам. Регламент також визначає правила доступу до цієї інформації стосовно осіб та числових даних, посилює окремі механізми й забезпечує правову базу для нових інструментів співробітництва у галузі адміністрування, таких як Єврофіск<sup>1</sup>. Приєднання України до цієї системи має бути стратегічним завданням у межах формування єдиного інформаційно-аналітичного простору для обміну відомостями про платників податків, об'єкти оподаткування й об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, а також чіткої міжвідомчої координації.

Нові правила, запроваджені цим Регламентом, передбачають:

- розширення відповідальності країн-членів щодо співробітництва в галузі адміністрування та захисту податкових доходів інших країн-членів;
- точне визначення інформації, яка збиратиметься та надаватиметься компетентними органами для обміну іншим країнам-членам за допомогою автоматизованого доступу до баз даних;
- підвищення чіткості баз даних щодо платників ПДВ та їхніх операцій усередині ЄС шляхом внесення до цих баз ланцюжка інформації про платників та їхні транзакції;
- підвищення правової визначеності інформації, яка надається платникам через Систему обміну інформацією щодо ПДВ (VAT information exchange system – VIES)<sup>2</sup>;
- окреслення гарантії забезпечення якості інформації, що міститься в базах даних країн-членів, через створення спільних мінімальних стандартів стосовно реєстрації/зняття з обліку платників податків і механізмів аналізу ризиків;

---

<sup>1</sup> Taxation: Anti-fraud network EUROFISC starts operational work // Taxation and Customs Union DG. – 2011. – 7 Feb. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/2011-02-07\\_eurofisc\\_pressrelease\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf).

<sup>2</sup> VIES VAT number validation // European Commission. Taxation and Customs Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/vieshome.do?selectedLanguage=en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?selectedLanguage=en) (Платник може перевірити справжність номера ПДВ, виданого будь-якою державою-членом, в онлайн-режимі через встановлену форму, вибравши цю державу і ввівши номер для перевірки.)

– правову базу для створення офіційної мережі, спрямованої на боротьбу з шахрайством, через багатосторонній, швидкий і цілеспрямований обмін інформацією, яка полегшує децентралізовану взаємодію в боротьбі з конкретними видами шахрайства (Єврофіск).

Єврофіск – це механізм, розроблений для країн-членів із метою покращання взаємодії у сфері адміністрування в протидії організованому ПДВ-шахрайству, зокрема ланцюговому. Створення такої мережі, закріплене окремим Регламентом (Council Regulation 904/2010), офіційно розпочалося в листопаді 2010 р. Тісна співпраця між національними податковими адміністраціями й аналіз спільних ризиків, на думку Комісії, здатні ефективніше обмежити ПДВ-шахрайство й, очевидно, визначити ланцюжки ухилення до того, як стануться значні втрати податкових надходжень.

Окремі країни Східної та Західної Європи одержали рекомендації щодо боротьби з податковим шахрайством (Болгарія, Естонія, Італія, Кіпр, Литва, Мальта, Польща, Словаччина, Угорщина, Чехія). Вони отримують від Європейської комісії фінансову і технічну допомогу для боротьби з цим небезпечним явищем. На національному рівні зазначені країни мають виконати спеціально розроблені для них рекомендації, котрі стосуються державного управління податками та охоплюють:

- формування завершеної стратегії та цілеспрямовану боротьбу проти ухилення від сплати податків;
- інтенсивніше використання інформації від третіх сторін;
- підготовку попередньо заповнених податкових декларацій;
- спільні зусилля щодо: скорочення масштабів тіньової економіки шляхом кримінального переслідування використання нелегальної праці; застосування обов'язкових електронних платежів при покупках, що перевищують певний встановлений поріг, або монетарних стимулів до декларування (податкові вирахування).

Названі країни мають повністю імплементувати Рекомендації Комісії щодо податкових гаваней та агресивного податкового планування, пов'язані, зокрема, з визначенням третіх країн, яким не доступні мінімальні стандарти ефективного державного управління у питаннях податків, наданням технічної допомоги третім країнам, котрі готові до виконання стандартів, та заходами щодо уникнення подвійного (не) оподаткування.

Комісія готова надавати технічну допомогу будь-якій країні-члену, якій це необхідно, щоб зміцнити податкову систему з метою боротьби проти ухилення від сплати податків і поліпшення їх збирання. Наприклад, у Греції робоча група разом з експертами з держав-членів бере активну участь у наданні допомоги в побудові надійнішої системи оподаткування та забезпечення якіснішого збирання доходів, і вже з'являються позитивні результати.

Такий напрям роботи особливо актуальний для України, як і дослідження ефективності наданих рекомендацій. Адже частково наша країна має схожі проблеми: високий рівень тінізації економіки, низьку лояльність платників до сплати податків, широке застосування схем ухилення від оподаткування, шахрайських схем та розмивання податкової бази, невисокий рівень життя, нестійку структуру фіскального відомства, високий рівень корупції, значні податкові вилучення з економіки на тлі низької якості державних послуг та проблем з управлінням державними фінансами.

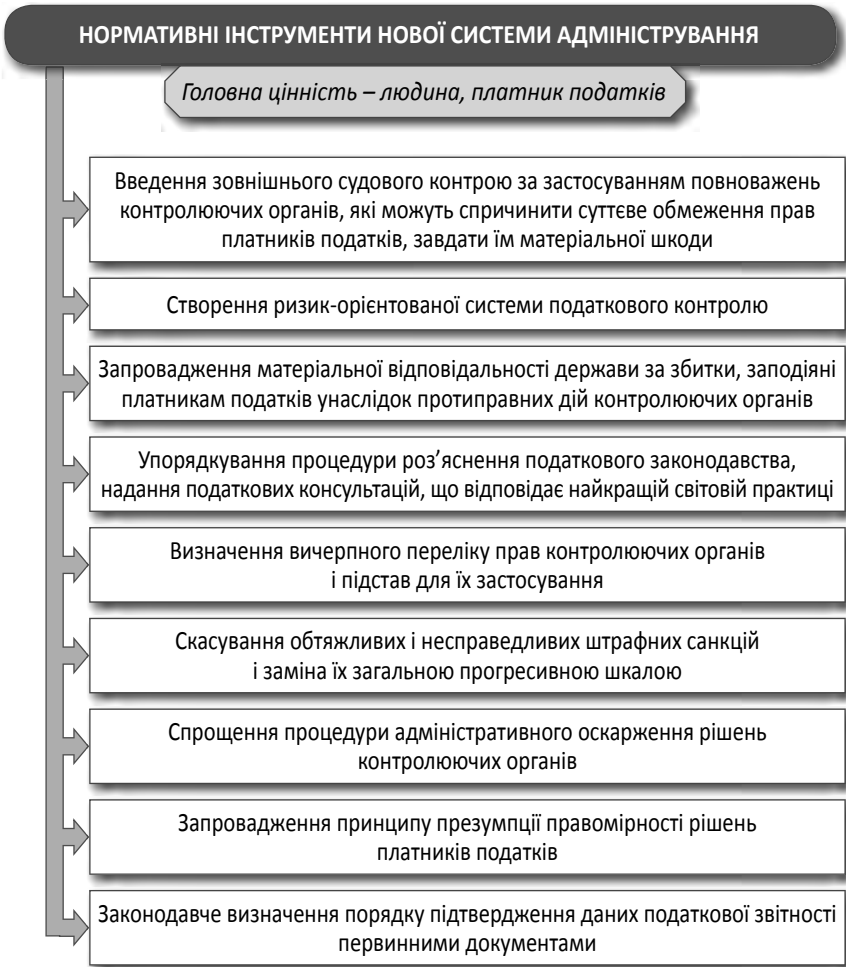
Зміна підходів та принципів роботи фіскального відомства має будуватися на нових засадах (рис. 5.10).

Для забезпечення ефективності реалізації реформ необхідно обрати відповідну модель взаємовідносин платників податків та держави. Це зумовить і конкретні шляхи реалізації реформ з урахуванням специфіки економічних та податкових відносин у країні.

У світовій практиці склалися три моделі взаємовідносин держави і платників податків. Перша – модель домінування в цих взаємовідносинах держави. У такій моделі платники податків розглядаються здебільшого лише з позицій постачальників фінансових ресурсів, що мають лише зобов'язання, а держава стосовно них має лише права. Такий підхід притаманний авторитарним державам і не може використовуватися країнами, котрі претендують на статус демократичних<sup>1</sup>.

Крім того, модель домінування передбачає постійну боротьбу держави і платників. Держава посилює адміністративний тиск, роблячи систему державного контролю жорсткішою. Натомість платники, особливо ті, які займаються підприємницькою діяльністю, постійно винаходять способи ухилення від сплати податків. В умовах від-

<sup>1</sup> *Oleynikova L. G. Reformation of the tax system in Ukraine / L. G. Oleynikova // Современные исследования социальных проблем. – 2013. – № 7 (27) – С. 56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sisp.nkras.ru>.*



**Рис. 5.10. Оновлена система адміністрування**

Складено автором.

критого суспільства вони знаходять нові можливості уникнення посиленого контролю з боку держави. Наслідками цього процесу є зростання державного контрольного апарату за одночасного зменшення його ефективності та підвищення рівня тінізації економіки. Така податкова модель абсолютно неконкурентна, що, в свою чергу,



блокує залучення зовнішніх інвестицій та провокує відплив із країни національного капіталу.

Протилежною цій моделі є модель домінування платника податків, характерна для слабких держав із неефективним державним апаратом. У ній функції державного контролю обмежуються до такої міри, коли він стає взагалі неможливим. Наслідком фактично безконтрольних дій платників, як і в попередній моделі, є масова несплата податків, котра призводить до таких наслідків:

- 1) зменшення податкових доходів держави;
- 2) викривлення конкурентного середовища, оскільки платники податків, що ухиляються від їх сплати, одразу отримують додатковий фінансовий ресурс, який дає їм перевагу над платниками, котрі виконують свої обов'язки зі сплати податків у повному обсязі;
- 3) безкарне ухилення від оподаткування та погіршення конкурентних умов, що спонукає інших платників до ухилення від оподаткування.

Намір запровадити такий підхід в Україні втілено в Законі “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” від 05.04.2007 № 877-V<sup>1</sup>. Окремі положення зазначеного закону, декларуючи цілком розумну мету стандартизації і регламентації процесу державного контролю, фактично унеможливила його взагалі.

Модель домінування платника, враховуючи, у принципі, примусовий характер податків, не може бути ефективною. Її наслідком, рано чи пізно, стають криза державних фінансів та різке посилення державного контролю, аж до формування взаємовідносин між державою і платниками на засадах переважання держави. Одним із прикладів зміни суспільної думки внаслідок масштабних ухилень від оподаткування була Німеччина. Викриття в цій країні таких ухилень стало можливим завдяки інформації, отриманій Службою зовнішньої розвідки (BND). Однак, відповідно до німецького законодавства, ця служба не має права розглядати податкові питання. Тобто докази, що дали поштовх масштабному розслідуванню фінансових афер, були отримані сумнівним із позиції законодавства шляхом. Розслідування дістало

---

<sup>1</sup> Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : закон України від 05.04.2007 № 877-V // Відомості Верховної Ради України. – 2007. – № 29. – Ст. 389.

підтримку всіх без винятку правлячих політичних партій та широку суспільну підтримку середнього класу. Це демонструє, що масштабні порушення законодавства з однієї сторони можуть стати поштовхом до легітимізації порушень законодавства з боку другої, особливо якщо пояснюватимуться необхідністю захисту інтересів суспільства.

Таким чином, модель домінування платника так само небезпечна для суспільства, як і модель домінування держави.

Розвинуті демократичні країни, а також окремі постсоціалістичні країни з перехідною економікою обирають модель податкового контролю, що умовно визначається як система взаємних зобов'язань. Така модель передбачає, що всі суб'єкти податкових відносин вважаються рівноправними, а діяльність кожного з них є підзвітною і підконтрольною. При її застосуванні висуваються однакові вимоги до всіх суб'єктів податкових відносин (неухильне виконання вимог податкового законодавства), встановлюється однакова відповідальність (наявність дієвих інструментів примусу названих суб'єктів до виконання вимог законодавства), надаються однакові гарантії дотримання та захисту законних прав одного суб'єкта від незаконних дій іншого. За таких умов платник податків розглядається не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, котрий заслуговує на повагу до себе і якому мають бути створені найкращі умови для виконання обов'язку сплати податків. У свою чергу, державний апарат стає не ворогом платника, що його потрібно за будь-яку ціну ослабити й позбавити повноважень, а гарантом рівного виконання вимог законодавства всіма суб'єктами податкових відносин.

Мета податкового контролю при застосуванні моделі “взаємних зобов'язань” полягає в забезпеченні дотримання податкового законодавства всіма учасниками податкових відносин.

У цій моделі контролю підлягають такі напрями діяльності платника:

- облік результатів господарської діяльності, господарських операцій, матеріальних і нематеріальних активів, доходів та інших об'єктів, що підлягають оподаткуванню;
- розрахунок податкових зобов'язань (власних або інших платників у випадку виконання функцій податкових агентів);
- подання податкової звітності та іншої інформації про платників і їхня діяльність у порядку та строки, визначені податковим законодавством;
- сплата податкових зобов'язань.

Щодо органів виконавчої влади, котрі від імені держави здійснюють податковий контроль, то їхня діяльність підконтрольна в питаннях:

- правомірності застосування до платників тих чи інших заходів;
- законності використання прав, наданих контролюючим органам при проведенні відповідних заходів;
- правомірності рішень, що приймаються за результатами податкового контролю<sup>1</sup>.

Задекларованою метою податкового контролю в Україні є забезпечення додержання податкового законодавства, правильності обчислення, повноти й своєчасності сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (ст. 2 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.1990 № 509-XII)<sup>2</sup>. Водночас фактичною метою податкового контролю є збільшення доходів державного бюджету. Практика адміністрування податків в Україні ґрунтується саме на фіскальній спрямованості такого контролю.

Отже, основним завданням удосконалення податкового адміністрування в Україні є його формування відповідно до моделі “взаємних зобов'язань”. З цією метою необхідно передбачити:

- подолання корупції серед співробітників фіскального відомства;
- припинення практики порушення норм законів та законодавчо визначених процедур працівниками відомства;
- проведення подальшої роботи з удосконалення нормотворчої техніки з метою конкретизації та усунення неоднозначного тлумачення окремих норм;
- підвищення ефективності роботи фіскальних органів через упровадження автоматизованого обміну інформацією між ними та іншими органами державної влади у сфері регулювання та забезпечення електронного зв'язування даних;

---

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Планування підвищення ефективності оподаткування з метою забезпечення конкурентоспроможності економіки України / Л. Г. Олейнікова // Управління інтелектуальною власністю як складова бюджетування на рівні держави, регіонів і суб'єктів господарювання : монографія ; за ред. А. В. Череп. – Запоріжжя : ЗНУ, 2012. – С. 149.

<sup>2</sup> Про державну податкову службу в Україні : закон України від 04.12.1990 № 509-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37. – (втрачено чинність).

- покращання якості методології обліку та роз'яснювальної роботи з платниками, спрямоване на допомогу платнику у використанні електронних баз даних;
- створення простих форм звітності та зменшення кількості додатків;
- забезпечення підвищення ступеня комп'ютеризації та автоматизації процесів складання і подання декларацій платниками до податкових органів;
- упровадження дистанційних методів перевірок, що не спричинятимуть адміністративного навантаження на платника, наприклад, проведення перехресних перевірок звітів та їх порівняння з ключовими даними промисловості замість відвідувань платників і перевірки документів;
- фактичне впровадження ризик-орієнтованих моделей контролю та перевірок;
- організацію співпраці з платниками таким чином, щоб вони мали можливість своєчасно й добровільно заповнювати і подавати податкові декларації: попередження платників про настання строку подання декларацій; надання кваліфікованої допомоги при складанні звітності; забезпечення зручних умов у поданні звітності (відсутність черг, належна культура обслуговування, перевірка даних після подання декларації тощо);
- активну роботу з інформування платників щодо їхніх прав та обов'язків, вимог законодавства до порядку проведення операцій з оподаткування;
- створення умов для невідворотності покарання за невиконання податкового законодавства як платниками податків, так і працівниками органів фіскальної служби;
- справедливість оподаткування. Дотримання податкового законодавства працівниками фіскального відомства та забезпечення можливості адміністративного й судового оскарження його рішень є фундаментом формування податкової системи, основаної на принципі справедливості<sup>1</sup>.

Якість і повнота виконання фіскальними органами перелічених завдань у ході реалізації реформи відомства безпосередньо вплива-

<sup>1</sup> *Oleynikova L. G. Reformation of the tax system in Ukraine / L. G. Oleynikova // Современные исследования социальных проблем. – 2013. – № 7 (27). – С. 56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sisp.nkras.ru>.*

ють на податкову поведінку платників, а також подальший елементний склад податкової системи, механізми реалізації податкової політики та встановлення податків і їхніх основних компонентів. Проте, в якому б напрямі не відбувалася реалізація реформ, ключовими акцентами будуть:

- здешевлення вартості робочої сили;
- подальше перенесення податкового навантаження з праці й капіталу на споживання та екологічні платежі;
- реформування системи податкових пільг з метою їх сумісності з європейськими принципами;
- необхідність урахування під час реформ такої особливості, як значний розмір країни та велика кількість населення, соціальні вимоги якого не можна ігнорувати;
- специфіка соціально-економічних та політичних особливостей розвитку країни та необхідність різкої переорієнтації ринків збуту і перебудови всієї структури економіки, прикладів якої не було в історії, що унеможливує застосування певних інструментів та реформ, котрі вдало себе зарекомендували в інших країнах світу.

### ***Висновки до розділу 5***

У глобальному середовищі на позиції України в міжнародній податковій конкуренції суттєво впливають зовнішні та внутрішні фактори. До суттєвих зовнішніх чинників можна віднести: умови оподаткування в країнах Східної Європи та ступінь сформованості їх інститутів (як країн, із суб'єктами господарювання яких необхідно конкурувати вітчизняним суб'єктам господарювання); нестабільність глобального економічного середовища, що вимагає від власників не лише прибутково, а й надійно розміщувати капітали, гарантуючи їх безпеку. Істотними внутрішніми факторами є: значні витрати часу платників на виконання вимог податкового законодавства; високий загальний рівень податкового навантаження та його нерівномірний розподіл між платниками різних видів економічної діяльності; перекладання такого навантаження на підприємства, котрі працюють легально й прибутково; переважно фіскальний характер податкової системи, зумовлений складністю адміністративних процедур при сплаті податків та високими ставками окремих податкових і неподат-

кових платежів, що створює несприятливі умови для підприємництва та стримує економічну активність.

З метою формування ефективного інструментарію визначення конкурентоспроможності податкової системи ми запропонували модель розрахунку індексу конкурентоспроможності. Цей показник має бути динамічним, тобто змінюватися в часі, що дасть змогу відстежувати цю динамку та складати план необхідних змін з урахуванням прогнозу. Розроблений методологічний підхід до визначення конкурентоспроможності податкових систем передбачає використання інструментарію ринкового оцінювання й показників, що характеризують діяльність підприємницької організації, їх групування та економічну обґрунтованість вибору для розрахунку проміжних (одичних) показників, які відображають рівень розвитку податкової системи за кожною зі складових у межах групи. За допомогою коефіцієнтів вагомості цей підхід дає можливість розрахувати узагальнені інтегральні показники, котрі висвітлюють рівень розвитку податкової системи за кожною з груп за відповідний період і на підставі тривимірної моделі оцінити загальний рівень її конкурентоспроможності. До розрахунку інтегрального показника запропоновано включити 12 складових, які враховують показники за методологією Світового банку, чинні в країні, згідно із законодавством, ставки окремих податків та показники, використовувані для розрахунку рейтингу фіскальних свобод. Таким чином, обрані показники охоплюють комплексні дані та містять оцінки умов сплати податків, вартості робочої сили та навантаження на капітал, загального фіскального тиску на економіку з боку держави. Отримані дані за допомогою експоненціального згладжування дають змогу визначити показник середнього руху, тобто тренд показника конкурентоспроможності.

Таку модель можна застосовувати до оцінювання податкової системи будь-якої країни. Модельні розрахунки для України підтверджують тенденцію до повільного зростання з 2011 р. рівня конкурентоспроможності її податкової системи. Це означає, що дії з упровадження електронного адміністрування, вдосконалення сплати окремих податків і зборів, покращання процедур та змін у структурі фіскального відомства були правильними, проте недостатніми для значних якісних змін у конкурентному середовищі.

Паралельно, з метою прогнозування подальших перспектив розвитку рівня конкурентоспроможності податкової системи, побудо-

вано економетричну модель на підставі визначення її інтегрального показника. Його скориговано за допомогою факторних складових, які дають змогу встановити на основі кореляційного аналізу взаємозв'язок між ними. Завдяки цьому серед заданих нами чинників визначено ті, котрі найбільше впливають на конкурентоспроможність, і силу їхнього впливу. Побудована множинна лінійна регресія з високою точністю описує залежність розрахованих значень індексу конкурентоспроможності податкових систем від заданих нами характеристик. Результати побудованої моделі дали змогу зробити висновки, що підвищення конкурентоспроможності можливе за умови покращання складових, котрі впливають на підвищення позицій у рейтингах ведення бізнесу та фіскальної свободи, а також подальшого перенесення податкового навантаження з податків на капітал та працю на податки на споживання. З розрахунків, які з високою точністю показують вагу окремих характеристик, бачимо, що значну вагу мають і ставки податків на капітал (податки на прибуток, на проценти), і частки податків та державних витрат у ВВП (0,3157), а також фізична кількість податків і час, що витрачається на їх сплату. Ці результати дають підстави стверджувати, що реформи повинні спрямовуватися на виконання як тактичних (перенесення податкового навантаження на споживання), так і стратегічних (збалансування державних фінансів, відповідність податкових вилучень з економіки її загальному рівню та покращання умов сплати податків через удосконалення інституційної складової) завдань.

Розраховані нами індекси конкурентоспроможності 12 країн світу з використанням економетричної моделі є зіставними з індексами конкурентоспроможності для цих країн, обчисленими за допомогою тривимірної моделі з урахуванням узагальнених інтегральних показників. Це підтверджує достовірність моделей для визначення конкурентоспроможності податкових систем з урахуванням як динаміки, так і сили впливу окремих факторів. Відбір статистично важливих показників робить моделі значимими.

В Україні основними негативними чинниками є не стільки ставки податків, попри їхній суттєвий вплив, скільки умови та процедури їх сплати. Адміністративне навантаження та не прогнозовані, швидко змінювані правила адміністрування й ускладнені процедури, впроваджені фіскальною службою, зумовлюють необхідність подальшого вдосконалення практики застосування законодавства в Україні з ме-

тою здобуття стійких конкурентних переваг. Полегшення ведення бізнесу в Україні, у тому числі спрощення дотримання податкового законодавства, має реально пом'якшити умови діяльності резидентів і нерезидентів, що є суб'єктами господарювання.

Подальші напрями вдосконалення практики оподаткування в країні та оптимізація податкової системи на засадах принципово нової філософії розвитку мають базуватися на забезпеченні:

- зменшення навантаження на суб'єкт господарювання в частині адміністрування податків та умов ведення бізнесу;
- послаблення навантаження на фінансовий результат підприємства рентабельності інвестицій та потенційних ресурсів для реінвестування;
- зниження фіскального адміністративного тиску на економіку з боку держави;
- упровадження моделі податкового контролю на основі системи взаємних зобов'язань.

Мета податкового контролю при застосуванні моделі взаємних зобов'язань полягає в забезпеченні дотримання податкового законодавства всіма учасниками відповідних відносин.

Слід зазначити, що суттєвого спрощення потребують формальні вимоги до складання первинної документації як умова інтеграції в європейському економічному просторі, особливо у сфері малого та середнього бізнесу. В європейських країнах вимоги до форм та елементів накладних (як податкових, так і неподаткових) набагато простіші. Увага адміністратора зосереджена не на формальних деталях, а на фактичному змісті документа.

Незважаючи на проблеми адміністративного регулювання оподаткування, для України як країни з транзитивною економікою важливим залишається загальне податкове навантаження, що формується ставками податків. Адже умови сприятливого адміністративного та процедурного середовища ще не сформовані на рівні, притаманному країнам Західної Європи, та є гіршими, ніж у країнах Східної Європи. Тому доцільно розробити методологічні підходи до оцінювання конкурентоспроможності податкової системи загалом та окремих її складових. Водночас із розвитком інституційного середовища та вдосконаленням факторів, котрі впливають на процедури та умови оподаткування, а також покращанням управління у сфері державних фінансів вага чинника ставок податків має бути суттєво знижена.



Незважаючи на напрям реалізації реформ в Україні, головними акцентами будуть:

- здешевлення вартості оподаткування виплат найманим працівникам;
- подальше перенесення податкового навантаження з праці й капіталу на споживання та екологічні платежі;
- реформування системи податкових пільг у контексті їх сумісності з європейськими принципами;
- необхідність урахування такої особливості, як великий розмір країни та значна кількість населення, соціальні вимоги якого неможливо ігнорувати;
- специфіка соціально-економічних та політичних особливостей розвитку країни та потреба в різкій переорієнтації ринків збуту і перебудові всієї структури економіки, якої не мала жодна країна світу, що унеможливує застосування певних інструментів і реформ, котрі вдало себе зарекомендували в інших країнах.

Нині, коли на регіональному та глобальному рівнях постала гостра проблема податкової конкуренції, що здатна викривлювати економічне середовище в різних сферах, на перший план для України під час формування податкової системи та реалізації податкової політики як завдання на коротко- та середньострокову перспективу висувається простота і якість процедур реалізації податкових зобов'язань платників та їхня адекватність економічним умовам. Адже зниження ставок податків, згідно з попередніми нашими дослідженнями, є суттєвим, але не єдиним фактором прийняття рішень у сфері ведення бізнесу. Водночас воно істотно впливає на доходи бюджету. Ставки податків – це регулятор економічного розвитку та основний інструмент залучення іноземного капіталу в країнах, що розвиваються, з низьким потенціалом інклюзивного розвитку. Розвинуті країни розглядають як інструмент залучення капіталу саме регулятивні механізми процедур, правил та дотримання законності.

## Висновки

У монографії науково обґрунтовано теоретичні узагальнення й нове бачення розв'язання актуальних методологічних і прикладних проблем забезпечення конкурентоспроможності податкової системи. Основні наукові та практичні результати дослідження зводяться до таких.

На сучасному етапі розвитку економіки проблемі конкурентоспроможності відводиться центральне місце в економічній політиці держави. Створення конкурентних переваг стає стратегічним напрямом діяльності. Підвищення конкурентоспроможності стосується всіх рівнів її ієрархії: продукції (товарів і послуг), підприємств, галузей, регіонів і країни загалом. Водночас, у зв'язку з великою кількістю чинників, що впливають на конкурентоспроможність, підходи до проявів конкуренції в наукових колах є діаметрально протилежними: від повного її заперечення між країнами до визнання користі від неї в межах глобального простору.

Окремою науковою проблематикою є інструментарій отримання конкурентних переваг у податковій сфері та застосування податкових стимулів для їх забезпечення. Міжнародні організації виступають проти впровадження для залучення іноземних інвестицій податкових стимулів у країнах, які розвиваються, оскільки вважають, що уряди таких країн мають урахувати інші чинники з метою надання якісніших послуг населенню. Попри те, що податкові стимули іноді дуже привабливі для інвесторів, є й інші фактори, котрі необхідно враховувати, перш ніж впроваджувати таке стимулювання. Країни мають спочатку створити безпечний інвестиційний клімат; досягти політичної та соціальної стабільності; забезпечити прозорі, стійкі й передбачувані умови ведення бізнесу; знизити рівень коруп-

ції і сформувати надійну правову структуру та базу для надання гарантій іноземним інвесторам поряд з іншими економічними і податковими пільгами. Проте саме таких умов не можуть надати країни з економікою, що розвивається, та країни з транзитивною економікою. У зв'язку із цим у них залишається єдиний доступний шлях для залучення інвестицій – зниження податкових ставок. Водночас через реалізацію податкових стимулів вони викривляють внутрішню й міжнародну економіку, оскільки не узгоджують своєї позиції з міжнародною спільнотою, провокуючи шкідливу податкову конкуренцію. Її наслідками є поширення податкових гаваней, ерозія податкової бази та деформація податкової системи в країнах, які розвиваються, що спонукає інші країни реагувати на такі дії.

Нині, коли перед більшістю країн світу гостро постала проблема скорочення дефіциту державного бюджету та державного боргу, саме простота й справедливість процедур при сплаті податків мають стати основним важелем конкурентної боротьби. Адже зниження ставок податків суттєво позначається на доходах бюджету в короткостроковій перспективі та не відповідає цілям зростання й інклюзивного розвитку в довготерміновій перспективі.

Модельні розрахунки, проведені в роботі, підтвердили, що для України як країни з несформованою економікою та незрілими інституційними умовами ставки оподаткування та податкове навантаження на економіку в цілому переважають при визначенні конкурентоспроможності податкової системи. Проте фактори, котрі забезпечують простоту й зручність адміністративних процедур, також є дуже значимими, і в подальшому збільшення їх ваги, порівняно зі ставками податків, свідчитиме про ефективність реформ у сфері оподаткування.

Формування конкурентоспроможної економіки України – головний регулятивний пріоритет для забезпечення конкурентоспроможності податкової системи. Загалом удосконалення державного управління спрямовуватиметься на подолання дезінтеграції фінансової та кредитно-грошової системи, узгодження погодженої дії всіх головних ланок фінансової інфраструктури: бюджетної, податкової та кредитної систем, фондового ринку, системи страхування, валютних та інших інструментів. При подальшому реформуванні податкової системи, на нашу думку, слід зосередитися на підвищенні конкурентоспроможності національної економіки на зовнішніх ринках.

Країни досягають успіху в галузях, де вітчизняні фірми, завдяки підтримці уряду чи під тиском обставин, конкурують глобально. У галузях, де фірми перестають удосконалюватися, країна програє.

В Україні протягом періоду незалежності відбувалося стрімке нагромадження первісного капіталу, що супроводжувалося складними процесами становлення економічних і правових основ держави. Подальший еволюційний розвиток економічних та правових відносин можливий за умови прийняття виважених рішень щодо спрямування й інструментів реформ, у тому числі у сфері оподаткування, котрі сприятимуть переходу до стадії побудови цивілізованої сучасної економіки. Така економіка має бути конкурентною у світлі євроінтеграційних прагнень, переорієнтації економіко-торговельних зв'язків та змін у її структурі.

Наукові дослідження показали, що одним із найважливіших стратегічних завдань податкової реформи в Україні є зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі шляхом використання інструментів добросовісної податкової конкуренції.

## Додатки

## Золоті правила конкурентоспроможності

Версія Лозанської бізнес школи IMD	Версія НАЦ Мізеса
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Створити стабільне, переабачуване законодавство і адміністративне середовище.</li> <li>2. Забезпечити швидкість, прозорість і підзвітність у системі адміністрації, а також легкість ведення бізнесу.</li> <li>3. Постійно інвестувати у розвиток і підтримку інфраструктури як економічної (дороги, повітряний транспорт, телеком тощо), так і соціальної (охорона здоров'я, освіта, пенсії тощо).</li> <li>4. Посилити середній клас. Він є ключовим джерелом добробуту і довгострокової стабільності.</li> <li>5. Розвивати приватні середні підприємства, головний елемент диверсифікації економіки.</li> <li>6. Підтримувати баланс між рівнем зарплати, продуктивністю і податками.</li> <li>7. Розвивати місцеві ринки шляхом стимулювання приватних заощаджень і внутрішніх інвестицій.</li> <li>8. Збалансувати агресивність на зовнішніх ринках з привабливістю в тих сферах діяльності, де створюється додана вартість.</li> <li>9. Протиставляти агресивності міжнародних ринків стратегію близькості для збереження соціальної єдності та ціннісної системи.</li> <li>10. Завжди повертай матеріальні ознаки успіху в конкурентній боротьбі людям, надаючи всім вищий рівень добробуту</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Формула довгострокового добробуту: синергія політичної, цивільної й економічної свобод.</li> <li>2. Відокрем державу від економіки на тих самих підставах, що держава відокремлена від церкви.</li> <li>3. Свято шануй і захищай права приватної власності.</li> <li>4. Не давай державі права володіти і розпоряджатися більше 20 % ВВП і 10 % активів країни.</li> <li>5. Ліквідувати конфлікт інтересів у органах державної влади.</li> <li>6. Забезпечуй повну прозорість, підзвітність усіх органів державної влади.</li> <li>7. Зобов'язати всіх чиновників підтримувати конкуренцію, не допускати дискримінації і формування монополій, у тому числі на гроші.</li> <li>8. Довіряй споживачеві й виробникові. Не втручайся в їх відносини за допомогою ліцензій, дозволів, квот, сертифікатів, податків, мит тощо.</li> <li>9. Дозволь людям самостійно оцінювати ризики вибору мети і засобів упродовж усього життєвого циклу.</li> <li>10. Візьми все, що хочеш, тільки заплати за це за вільною ринковою ціною</li> </ol>

## Принципи світової конкурентоспроможності

### *I. Ефективність економіки*

1. Конкуренція, регульована ринковими силами, покращує якість економіки країни.
2. Чим більше конкуренції в національній економіці, тим вища вірогідність того, що вітчизняні компанії будуть конкурентоспроможнішими за кордоном.
3. Добробут країни відображає якість роботи економіки у минулому.
4. Успіх країни в міжнародній торгівлі вказує на 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 й соціальні умови, тим самим мінімізувавши зовнішні ризики для підприємств.
3. Уряд має проявляти гнучкість в адаптації економічної політики й інтеграції до неї міжнародних стандартів.
4. Уряд повинен сформувати інфраструктуру суспільства, яка просуває чесність, рівність і справедливість і водночас гарантує безпеку населення

### *III. Ефективність бізнесу*

1. Ефективність разом зі здатністю адаптувати зміни в конкурентному середовищі є найважливішими компонентами конкурентоспроможності підприємства.
2. Доступність фінансів полегшує процес створення доданої вартості.
3. Добре розвинутий, міжнародно інтегрований фінансовий сектор у країні підтримує конкурентоспроможність на міжнародному рівні.
4. Підтримання високого рівня життя потребує інтеграції міжнародної економіки.
5. Підприємництво є ключовим чинником економічної діяльності на етапі початку бізнесу.
6. Кваліфікована робоча сила посилює конкурентоспроможність країни.
7. Продуктивність відображає конкурентоспроможність країни.
8. Якість робочої сили впливає на конкурентоспроможність країни

#### IV. Інфраструктура

1. Добре розвинута інфраструктура, включаючи ефективні бізнес-системи, підтримує економічну діяльність.
2. Добре розвинута інфраструктура охоплює також інформаційні технології й ефективну систему захисту довкілля.
3. Конкурентна перевага може бути створена на засадах ефективного та інноваційного застосування наявних технологій.
4. Інвестиції у базу науково-дослідну й інноваційну діяльність зі створення нових знань найважливіші на більш просунутій стадії економічного розвитку.
5. Довгострокові інвестиції в НДДКР з високою мірою ймовірності збільшують конкурентоспроможність підприємств.
6. Якість життя є частиною привабливості країни.
7. Адекватні й доступні освітні ресурси допомагають розвивати економіку знань

Джерело: The IMD World Competitiveness Yearbook 2012 / Institute for Management Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imd.org>; Романчук Я. Конкурентоспособность. Определение. Рейтинги. Специфика переходных стран / Я. Романчук // Научно-исследовательский центр Мизеса. – 2008. – 28 июля [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://liberty-belarus.info/o-kapitalizme/kapitalizm-dlya-lyuboznatelykh/item/772-konkurentnosposobnost-opredelenie-rejtingi-spetsifika-perekhodnykh-stran>.



## Додаток Б

Таблиця Б.1

## Рейтинг економічної свободи країн світу

Місце	Країна	Індекс	Категорія									
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Країни з вільною економікою</i>												
1	Гонконг	89,6	90,0	75,0	93,2	89,7	100,0	95,9	81,8	90,0	90,0	90,0
2	Сінгапур	89,4	90,0	86,0	91,2	93,8	96,9	96,9	83,7	90,0	85,0	80,0
3	Нова Зеландія	82,1	95,0	91,0	70,4	43,0	95,5	91,4	87,6	86,8	80,0	80,0
4	Австралія	81,4	90,0	81,0	63,7	61,8	94,1	81,6	85,3	86,4	80,0	90,0
5	Швейцарія	80,5	90,0	85,0	70,3	65,1	78,1	75,3	86,3	90,0	85,0	80,0
<i>Країни з переважно вільною економікою</i>												
6	Канада	79,1	90,0	81,0	79,9	48,3	89,0	76,1	77,9	88,4	80,0	80,0
7	Чилі	78,5	90,0	71,0	76,5	83,3	69,3	67,0	85,6	82,0	90,0	70,0
8	Естонія	76,8	90,0	68,0	80,6	53,2	81,5	58,7	77,6	88,0	90,0	80,0
9	Ірландія	76,6	85,0	72,0	73,6	45,6	82,1	76,2	83,9	88,0	90,0	70,0
10	Маврикій	76,4	65,0	52,0	91,9	87,4	78,0	68,2	77,6	88,4	85,0	70,0
11	Данія	76,3	95,0	91,0	39,6	1,8	97,4	92,1	87,6	88,0	90,0	80,0
12	США	76,2	80,0	73,0	66,2	51,8	88,8	98,5	76,6	87,0	70,0	70,0
13	Великобританія	75,8	90,0	76,0	62,9	30,3	91,1	75,6	74,4	88,0	90,0	80,0
14	Тайвань	75,1	70,0	61,0	80,4	87,1	92,4	55,2	83,3	86,4	75,0	60,0
15	Литва	74,7	60,0	57,0	92,9	61,3	84,9	62,0	81,2	88,0	80,0	80,0
16	Німеччина	73,8	90,0	78,0	60,8	40,1	88,2	51,2	81,5	88,0	90,0	70,0
17	Нідерланди	73,7	90,0	83,0	51,8	23,8	84,3	66,3	79,8	88,0	90,0	80,0
18	Бахрейн	73,4	60,0	48,0	99,9	73,1	72,5	83,1	74,2	78,6	65,0	80,0
19	Фінляндія	73,4	90,0	89,0	66,4	3,6	92,6	54,8	79,9	88,0	90,0	80,0
20	Японія	73,3	80,0	74,0	68,7	47,1	84,1	90,2	86,7	82,6	70,0	50,0
21	Люксембург	73,2	90,0	80,0	62,3	42,2	71,3	42,1	80,7	88,0	95,0	80,0
22	Грузія	73,0	40,0	49,0	87,2	73,8	88,6	79,9	82,7	88,6	80,0	60,0
23	Швеція	72,7	90,0	89,0	43,0	19,2	87,9	54,0	85,5	88,0	90,0	80,0
24	Чехія	72,5	75,0	48,0	81,5	40,6	68,2	82,9	81,2	88,0	80,0	80,0
25	ОАЕ	72,4	55,0	69,0	99,5	85,8	74,7	83,8	83,8	82,4	40,0	50,0
26	Ісландія	72,0	90,0	78,0	72,0	32,6	90,5	62,2	77,0	88,0	70,0	60,0
27	Норвегія	71,8	90,0	86,0	52,1	43,8	92,1	48,2	81,7	89,4	75,0	60,0
28	Колумбія	71,7	50,0	36,0	80,3	76,0	81,5	81,7	80,1	81,2	80,0	70,0
29	Південна Корея	71,5	75,0	55,0	72,5	67,9	89,7	51,1	81,6	72,6	70,0	80,0
30	Австрія	71,2	90,0	69,0	50,1	19,8	78,0	76,7	80,3	88,0	90,0	70,0
31	Малайзія	70,8	55,0	50,0	84,4	74,0	93,5	75,7	80,8	80,0	55,0	60,0
32	Катар	70,8	70,0	68,0	99,7	71,9	70,5	71,2	79,7	81,8	45,0	50,0
33	Ізраїль	70,5	75,0	61,0	61,9	47,8	72,4	67,1	81,6	88,6	80,0	70,0

Продовження табл. Б.1

Місце	Країна	Індекс	Категорія									
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
34	Макао	70,3	60,0	49,7	71,8	91,8	60,0	50,0	74,9	90,0	85,0	70,0
35	Сент-Люсія	70,2	70,0	71,0	77,7	65,8	75,6	79,8	85,5	72,0	65,0	40,0
36	Ботсвана	69,8	70,0	64,0	79,5	61,9	66,8	70,0	73,9	72,2	70,0	70,0
37	Латвія	69,7	50,0	53,0	84,4	59,2	82,1	61,5	83,8	88,0	85,0	50,0
38	Йорданія	69,3	60,0	45,0	93,7	70,7	59,1	74,4	80,6	79,6	70,0	60,0
39	Бруней-Даруссалам	68,9	35,0	60,0	87,0	63,6	68,3	96,9	76,6	81,8	70,0	50,0
40	Бельгія	68,8	80,0	75,0	43,6	10,2	90,7	63,7	81,7	88,0	85,0	70,0
41	Багамські Острови	68,7	70,0	71,0	97,8	83,2	68,9	75,3	78,8	52,2	30,0	60,0
42	Польща	68,6	60,0	60,0	82,1	47,1	67,3	60,4	81,3	88,0	70,0	70,0
43	Уругвай	68,6	70,0	73,0	77,1	65,1	72,6	64,3	71,6	81,8	80,0	30,0
44	Сент-Вінсент і Гренадини	68,0	70,0	62,0	73,3	75,3	70,8	78,2	82,3	68,4	60,0	40,0
45	Кіпр	67,9	70,0	63,0	79,5	36,7	79,5	59,6	82,7	88,0	70,0	50,0
46	Барбадос	67,9	80,0	75,0	73,8	42,1	71,6	69,2	78,2	63,8	65,0	60,0
47	Перу	67,7	40,0	38,0	78,6	88,5	67,7	63,4	83,9	87,0	70,0	60,0
48	Ямайка	67,7	40,0	38,0	81,5	73,2	85,9	76,5	71,4	75,0	85,0	50,0
49	Іспанія	67,6	70,0	59,0	53,1	39,8	77,5	52,6	81,3	88,0	85,0	70,0
50	Словаччина	67,2	50,0	47,0	80,8	55,1	69,6	56,5	75,5	88,0	80,0	70,0
51	Коста-Рика	67,2	50,0	53,0	80,0	89,9	64,5	54,6	75,8	83,8	70,0	50,0
52	Вірменія	67,1	20,0	36,0	84,4	82,8	82,7	64,3	70,6	85,4	75,0	70,0
53	Македонія	67,1	35,0	44,0	91,4	65,6	79,2	70,7	79,0	86,2	60,0	60,0
54	Угорщина	66,8	55,0	54,0	78,7	25,9	74,5	67,7	79,2	88,0	75,0	70,0
55	Болгарія	66,8	30,0	41,0	91,0	64,5	68,5	76,6	83,2	88,0	65,0	60,0
56	Оман	66,7	55,0	47,0	98,5	44,2	68,4	76,1	76,2	76,8	65,0	60,0
57	Румунія	66,6	40,0	43,0	86,9	62,3	69,8	68,6	77,3	88,0	80,0	50,0
58	Мальта	66,5	75,0	56,0	63,1	44,4	61,0	55,6	81,8	88,0	80,0	60,0
59	Мексика	66,4	50,0	34,0	77,8	78,0	71,5	59,9	77,6	85,6	70,0	60,0
60	Кабо Верде	66,4	75,0	58,0	78,3	67,9	61,8	42,1	81,0	69,6	70,0	60,0
61	Домініка	66,1	60,0	58,0	73,6	61,5	71,6	68,7	89,5	72,8	75,0	30,0
62	Сальвадор	65,7	35,0	38,0	79,4	85,5	53,3	53,3	82,5	85,2	75,0	70,0
63	Албанія	65,7	30,0	31,0	87,2	76,1	70,6	52,9	80,8	87,8	70,0	70,0
64	Португалія	65,3	70,0	62,0	61,1	28,8	87,5	42,9	82,8	88,0	70,0	60,0
65	Руанда	64,8	30,0	53,0	80,2	79,2	59,5	84,5	76,0	80,8	65,0	40,0
66	Чорногорія	64,7	40,0	44,0	92,6	36,7	77,1	77,5	79,7	84,8	65,0	50,0
67	Тринідад і Тобаго	64,1	50,0	38,0	79,0	69,3	65,3	76,6	74,3	78,6	60,0	50,0
68	Панама	64,1	30,0	35,0	84,5	78,8	71,5	41,5	76,4	78,4	75,0	70,0
69	Казахстан	63,3	25,0	26,0	93,2	85,0	73,7	80,7	74,6	79,0	40,0	50,0
70	Туреччина	63,2	45,0	50,0	76,1	57,6	61,0	50,2	72,4	84,6	75,0	60,0
71	Гана	63,0	50,0	46,0	84,6	70,8	62,5	56,9	69,2	64,8	65,0	60,0

Продовження табл. Б.1

Місце	Країна	Індекс	Категорія									
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
72	ПАР	62,6	50,0	42,0	69,5	68,2	73,0	61,6	74,9	76,6	50,0	60,0
73	Франція	62,5	80,0	71,0	47,5	2,5	80,2	43,5	77,5	83,0	70,0	70,0
74	Кувейт	62,5	45,0	43,0	97,7	61,1	58,6	64,2	74,0	76,2	55,0	50,0
75	Таїланд	57,5	30,0	33,0	79,9	79,3	45,0	61,4	69,7	67,0	60,0	50,0
76	Філіппіни	62,2	30,0	36,0	79,1	89,3	55,3	58,2	78,8	75,4	60,0	60,0
77	Саудівська Аравія	62,1	40,0	46,0	99,7	61,9	65,8	72,7	68,4	76,4	40,0	50,0
78	Самоа	61,9	60,0	38,0	80,2	46,5	73,6	78,4	81,2	75,8	55,0	30,0
79	Мадагаскар	61,7	45,0	28,0	90,9	94,7	62,3	45,1	79,2	71,8	50,0	50,0
80	Італія	61,7	55,0	43,0	54,2	23,2	71,9	55,4	81,2	88,0	85,0	60,0
81	Хорватія	61,5	40,0	48,0	74,9	46,5	55,8	42,8	80,0	87,2	80,0	60,0
82	Республіка Киргизстан	61,3	20,0	24,0	93,6	53,2	73,7	85,0	73,8	80,2	60,0	50,0
83	Парагвай	61,1	30,0	24,0	96,0	81,9	58,4	26,3	78,3	81,4	75,0	60,0
84	Вануату	61,1	40,0	33,5	97,2	83,8	51,5	46,4	82,9	75,4	60,0	40,0
85	Азербайджан	61,0	20,0	28,0	88,1	59,7	74,5	79,1	79,8	76,0	55,0	50,0
<i>Країни з переважно невіЛЬНОю економікою</i>												
86	Домініканська Республіка	61,0	30,0	29,0	84,1	87,1	53,5	57,5	76,0	77,8	75,0	40,0
87	Гватемала	60,4	20,0	29,0	79,6	94,1	54,7	50,6	76,8	84,6	65,0	50,0
88	Словенія	60,3	60,0	57,0	58,1	0,0	81,2	57,1	81,3	88,0	70,0	50,0
89	Марокко	60,1	40,0	37,0	70,9	61,0	68,8	33,4	81,9	78,2	70,0	60,0
90	Сербія	60,0	45,0	42,0	82,4	27,1	57,8	70,4	72,2	78,2	75,0	50,0
91	Свазіленд	59,9	40,0	39,0	76,4	68,6	60,5	69,3	73,9	76,0	55,0	40,0
92	Уганда	59,7	25,0	26,0	73,3	89,0	43,3	87,5	76,3	76,6	60,0	40,0
93	Намібія	59,6	30,0	48,0	66,7	56,0	64,3	90,9	74,3	71,2	55,0	40,0
94	Ліван	59,3	20,0	28,0	91,3	70,6	54,7	60,7	72,0	75,8	60,0	60,0
95	Тонга	59,3	20,0	28,6	87,2	79,0	74,1	92,1	73,5	78,4	40,0	20,0
96	Монголія	59,2	30,0	38,0	83,9	35,6	68,2	82,7	69,2	74,8	50,0	60,0
97	Боснія та Герцеговина	59,0	20,0	42,0	82,9	27,3	53,5	63,4	84,0	87,2	70,0	60,0
98	Фіджі	59,0	25,0	22,3	81,3	74,6	63,2	75,2	78,3	70,2	50,0	50,0
99	Бенін	58,8	30,0	36,0	68,3	86,7	55,2	53,2	79,9	58,4	70,0	50,0
100	Замбія	58,7	30,0	38,0	71,9	78,0	68,2	46,0	73,2	76,8	55,0	50,0
101	Шрі-Ланка	58,6	35,0	37,0	85,0	88,4	72,5	58,7	68,2	71,6	30,0	40,0
102	Буркіна-Фасо	58,6	25,0	38,0	82,4	79,8	49,6	57,8	80,0	68,2	65,0	40,0
103	Кот д'Івуар	58,5	35,0	27,0	77,7	82,4	65,4	46,0	75,0	71,4	55,0	50,0
104	Габон	58,3	40,0	34,0	77,5	74,6	57,9	64,3	78,4	61,0	55,0	40,0
105	Індонезія	58,1	30,0	32,0	83,3	88,3	49,3	48,7	74,9	74,8	40,0	60,0
106	Сенегал	57,8	40,0	41,0	71,3	74,6	54,6	39,5	83,0	74,0	60,0	40,0
107	Туніс	57,7	40,0	41,0	74,3	70,8	81,2	69,1	74,8	61,2	35,0	30,0
108	Нікарагуа	57,6	10,0	28,0	78,4	76,6	58,0	56,7	67,8	85,4	65,0	50,0

Продовження табл. Б.1

Місце	Країна	Індекс	Категорія									
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
109	Танзанія	57,5	30,0	33,0	79,9	79,3	45,0	61,4	69,7	67,0	60,0	50,0
110	Камбоджа	57,5	25,0	20,0	90,5	87,5	29,2	62,2	78,7	72,2	60,0	50,0
111	Молдова	57,5	40,0	35,0	85,1	51,8	66,8	40,6	76,1	79,8	50,0	50,0
112	Джибуті	57,5	25,0	36,0	81,2	57,1	55,4	66,6	78,9	54,8	70,0	50,0
113	Гамбія	57,5	25,0	28,0	75,4	73,4	55,7	66,7	70,8	65,0	65,0	50,0
114	Сейшельські Острови	57,5	50,0	54,0	79,8	59,4	67,7	63,9	76,0	44,0	50,0	30,0
115	Бутан	57,4	60,0	63,0	82,6	60,1	61,9	81,1	66,0	49,4	20,0	30,0
116	Гондурас	57,4	30,0	26,0	84,9	78,7	53,2	28,0	75,4	77,6	60,0	60,0
117	Беліз	56,8	30,0	6,7	82,4	78,3	59,1	61,8	79,3	70,4	50,0	50,0
118	Бразилія	56,6	50,0	42,0	68,4	50,9	53,6	52,1	69,4	69,6	50,0	60,0
119	Малі	56,4	25,0	28,0	69,6	89,2	47,2	50,7	81,1	73,2	60,0	40,0
120	Нігерія	55,6	30,0	25,0	85,2	76,1	48,3	77,7	70,4	63,8	40,0	40,0
121	Пакистан	55,6	30,0	28,0	77,7	86,1	65,6	42,1	71,2	65,6	50,0	40,0
122	Кенія	55,6	30,0	27,0	78,0	72,1	47,9	63,8	72,8	64,0	50,0	50,0
123	Гайана	55,5	25,0	27,0	68,7	70,8	63,8	74,5	78,4	72,0	45,0	30,0
124	Єгипет	55,2	20,0	32,0	85,8	68,0	65,4	53,6	67,4	70,0	50,0	40,0
125	Мозамбік	54,8	30,0	30,0	75,2	66,5	60,9	37,9	82,0	75,4	40,0	50,0
126	Малаві	54,8	40,0	37,0	78,5	49,0	49,1	63,1	53,8	72,2	55,0	50,0
127	Нігер	54,6	30,0	34,0	76,6	83,6	39,2	40,9	81,3	65,6	55,0	40,0
128	Індія	54,6	55,0	36,0	79,4	78,3	43,3	48,7	65,3	64,6	35,0	40,0
129	Суринам	54,2	35,0	36,0	69,3	73,8	42,2	81,9	77,2	66,2	30,0	30,0
130	Греція	54,0	40,0	40,0	64,2	0,0	73,3	51,6	77,8	83,0	60,0	50,0
131	Бангладеш	53,9	20,0	27,0	72,7	92,0	62,2	63,7	67,7	59,0	45,0	30,0
132	Бурунді	53,7	20,0	21,0	73,5	61,3	61,4	68,1	69,8	72,2	60,0	30,0
133	Ємен	53,7	30,0	18,0	91,5	59,9	54,0	57,1	68,5	77,6	50,0	30,0
134	Мальдіви	53,4	25,0	21,9	95,5	50,6	85,8	73,4	74,1	47,8	30,0	30,0
135	Мавританія	53,3	25,0	30,0	80,2	59,8	50,5	52,1	76,6	69,0	50,0	40,0
136	Сан-Томе і Принсіпі	53,3	25,0	42,0	87,8	41,4	65,1	45,8	70,7	75,2	50,0	30,0
137	Папуа Нова Гвінея	53,1	20,0	25,0	66,9	68,7	53,5	74,5	72,7	85,0	35,0	30,0
138	Того	53,0	30,0	29,0	69,7	78,1	51,9	43,4	80,4	67,8	50,0	30,0
139	Китай	52,7	20,0	40,0	69,7	81,5	52,1	63,0	74,2	71,8	25,0	30,0
140	Таджикистан	52,7	20,0	22,0	92,1	81,9	65,4	46,4	69,6	74,6	25,0	30,0
141	Ліберія	52,7	25,0	38,0	83,0	69,9	60,1	43,9	72,7	74,4	40,0	20,0
142	Коморські Острови	52,1	30,0	28,0	64,5	78,8	47,3	52,0	77,9	73,0	40,0	30,0
143	Росія	52,1	20,0	28,0	86,1	57,8	76,3	58,9	63,9	75,0	25,0	30,0
144	Гвінея	52,1	15,0	24,0	68,1	79,5	51,6	74,4	66,7	61,2	40,0	40,0
<i>Країни з невідомою економікою</i>												
145	Гвінея-Бісау	52,0	20,0	19,0	89,1	88,0	39,6	61,7	77,5	65,4	30,0	30,0
146	Камерун	51,9	25,0	25,0	71,7	87,8	41,6	47,8	75,6	59,6	35,0	50,0

Продовження табл. Б.1

Місце	Країна	Індекс	Категорія									
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
147	Сьєрра-Леоне	51,7	10,0	30,0	80,8	87,5	53,4	41,6	68,5	70,2	55,0	20,0
148	В'єтнам	51,7	15,0	31,0	79,1	77,1	61,5	62,9	66,8	78,6	15,0	30,0
149	Ефіопія	51,5	30,0	33,0	77,4	91,4	55,9	56,4	66,1	64,4	20,0	20,0
150	Лаос	51,4	15,0	26,0	86,2	86,8	59,5	57,1	74,5	58,6	30,0	20,0
151	Гаїті	51,3	10,0	19,0	80,3	76,2	43,1	63,7	73,5	77,6	40,0	30,0
152	Непал	51,3	30,0	31,0	85,6	88,9	65,7	44,3	70,5	61,8	5,0	30,0
153	Білорусь	49,8	20,0	29,0	86,4	54,7	72,0	80,1	44,5	81,0	20,0	10,0
154	Мікронезія	49,6	30,0	30,0	93,2	0,0	51,0	79,1	76,9	81,0	25,0	30,0
155	Лесото	49,6	35,0	49,0	68,5	0,0	54,7	63,9	75,2	64,6	45,0	40,0
156	Еквадор	49,2	15,0	35,0	79,1	51,0	51,4	51,3	68,2	71,4	30,0	40,0
157	Алжир	48,9	30,0	36,0	80,0	38,7	66,6	50,5	71,2	60,8	25,0	30,0
158	Ангола	47,9	15,0	23,0	84,5	50,1	47,4	43,2	65,4	70,2	40,0	40,0
159	Соломонові Острови	47,0	30,0	25,0	61,1	25,7	67,7	68,6	74,3	73,0	15,0	30,0
160	Узбекистан	47,0	15,0	17,0	90,2	67,3	73,1	64,2	63,5	69,8	0,0	10,0
161	М'янма	46,9	10,0	21,0	86,9	77,9	28,7	79,3	66,1	74,2	15,0	10,0
162	Україна	46,9	20,0	25,0	78,7	28,0	59,3	48,2	78,6	85,8	15,0	30,0
163	Болівія	46,8	10,0	34,0	86,8	60,9	53,7	25,5	69,7	77,6	10,0	40,0
164	Кірибаті	46,4	30,0	29,2	73,0	0,0	56,8	83,9	80,6	55,4	25,0	30,0
165	Чад	45,9	20,0	19,0	46,2	83,6	27,1	47,7	75,6	55,2	45,0	40,0
166	Центральноафриканська Республіка	45,9	15,0	25,0	65,0	92,0	27,2	37,5	69,6	52,4	45,0	30,0
167	Тимор-Лешті	45,5	20,0	30,0	64,7	0,0	59,8	72,0	68,7	79,6	40,0	20,0
168	Демократична Республіка Конго	45,0	10,0	22,0	72,9	85,7	42,8	38,4	75,1	63,0	20,0	20,0
169	Аргентина	44,1	15,0	34,0	66,8	41,2	52,8	43,3	59,6	68,8	30,0	30,0
170	Республіка Конго	42,7	10,0	22,0	67,4	60,7	36,8	36,0	71,6	62,4	30,0	30,0
171	Іран	41,8	10,0	25,0	81,2	93,0	57,0	51,3	48,7	41,4	0,0	10,0
172	Туркменістан	41,4	5,0	17,0	94,0	93,5	30,0	20,0	64,2	80,0	0,0	10,0
173	Екваторіальна Гвінея	40,4	10,0	19,0	75,4	31,4	37,5	33,5	78,3	53,8	35,0	30,0
174	Еритрея	38,9	10,0	20,0	57,0	71,8	18,2	65,5	57,8	69,2	0,0	20,0
175	Зімбабве	37,6	10,0	21,0	66,6	74,2	37,1	23,7	75,4	58,4	0,0	10,0
176	Венесуела	34,3	5,0	20,0	75,0	52,0	41,6	24,2	42,8	62,8	0,0	20,0
177	Куба	29,6	10,0	46,0	61,8	0,0	20,0	20,0	64,8	63,8	0,0	10,0
178	Північна Корея	1,3	5,0	8,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<i>Країни з невизначеним статусом економіки</i>												
-	Афганістан	-	-	8,0	91,7	81,2	61,4	67,5	72,6	-	55,0	-
-	Ірак	-	-	16,0	-	43,8	57,7	74,4	73,6	-	-	-
-	Косово	-	30,0	33,0	-	73,9	66,8	72,1	74,9	-	65,0	-
-	Лівія	-	10,0	15,0	95,0	37,5	46,8	66,7	71,4	80,0	5,0	-

Закінчення табл. Б.1

Місце	Країна	Індекс	Категорія										
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
-	Ліхтенштейн	-	-	-	-	-	-	-	-	-	90,0	85,0	80,0
-	Сомалі	-	-	8,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	Судан	-	-	11,0	86,4	94,5	49,0	43,8	52,8	55,6	15,0	-	
-	Сирія	-	10,0	17,0	-	-	57,3	49,1	-	-	0,0	20,0	

Джерело: Country Rankings // 2015 Index of Economic Freedom [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/ranking>.

### Пояснення до табл. Б.1

У табл. Б.1 наведено перелік країн і територій світу, впорядкованих за сукупним Індексом економічної свободи, а також десять категорій економічної свободи для кожної держави:

1. Права власності.
2. Свобода від корупції.
3. Фіскальна свобода.
4. Участь уряду.
5. Свобода підприємництва.
6. Свобода праці.
7. Монетарна свобода.
8. Свобода торгівлі.
9. Свобода інвестицій.
10. Фінансова свобода.

Для кожної категорії вказано рейтинг – від 0 до 100, який визначає місце країни серед інших держав. Відповідно, чим нижчий рейтинг, тим гірший показник у цій категорії.

Таблиця Б.2

### Рейтинг легкості ведення бізнесу

Країна	Місце	Індикатор									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сінгапур	1	6	2	11	24	17	3	5	1	1	19
Нова Зеландія	2	1	13	48	2	1	1	22	27	9	28
Гонконг	3	8	1	13	96	23	2	4	2	6	25
Данія	4	25	5	14	8	23	17	12	7	34	9
Республіка Корея	5	17	12	1	79	36	21	25	3	4	5
Норвегія	6	22	27	25	5	61	12	15	24	8	8
США	7	46	41	61	29	2	25	47	16	41	4
Великобританія	8	45	17	70	68	17	4	16	15	36	13

Продовження табл. Б.2

Країна	Місце	Індикатор									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Фінляндія	9	27	33	33	38	36	76	21	14	17	1
Австралія	10	7	19	55	53	4	71	39	49	12	14
Швеція	11	32	18	7	18	61	32	35	4	21	17
Ісландія	12	31	56	9	23	52	28	46	39	3	15
Ірландія	13	19	128	67	50	23	6	6	5	18	21
Німеччина	14	114	8	3	89	23	51	68	18	13	3
Грузія	15	5	3	37	1	7	43	38	33	23	122
Канада	16	2	118	150	55	7	7	9	23	65	6
Естонія	17	26	20	56	13	23	56	28	6	32	37
Малайзія	18	13	28	27	75	23	5	32	11	29	36
Тайвань (Китай)	19	15	11	2	40	52	30	37	32	93	18
Швейцарія	20	69	45	5	16	52	78	18	22	22	41
Австрія	21	101	78	24	35	52	32	72	19	5	16
ОАЕ	22	58	4	4	4	89	43	1	8	121	92
Латвія	23	36	47	89	32	23	49	24	28	16	40
Литва	24	11	15	105	9	23	78	44	21	14	67
Португалія	25	10	58	47	25	89	51	64	29	27	10
Таїланд	26	75	6	12	28	89	25	62	36	25	45
Нідерланди	27	21	100	90	58	71	94	23	12	19	12
Маврикій	28	29	117	41	8	36	28	13	17	44	43
Японія	29	83	83	28	73	71	35	122	20	26	2
Македонія	30	3	89	88	74	36	21	7	85	87	35
Франція	31	28	86	60	126	71	17	95	10	10	22
Польща	32	85	137	64	39	17	35	87	41	52	32
Іспанія	33	74	105	74	66	52	30	76	30	69	23
Колумбія	34	84	61	92	42	2	10	146	93	168	30
Перу	35	89	87	86	26	12	40	57	55	100	76
Чорногорія	36	56	138	63	87	4	43	98	52	136	33
Словаччина	37	77	110	100	11	36	100	100	71	55	31
Болгарія	38	38	101	125	57	23	14	89	57	75	38
Мексика	39	67	108	116	110	12	62	105	44	57	27
Ізраїль	40	53	121	109	135	36	11	97	12	111	24
Чилі	41	59	62	49	45	71	56	29	40	64	73
Бельгія	42	14	82	99	171	89	40	81	26	10	11
ПАР	43	61	32	158	97	52	17	19	100	46	39
Чехія	44	110	139	123	31	23	83	119	58	37	20
Вірменія	45	4	81	131	7	36	49	41	110	119	69
Руанда	46	112	34	62	15	4	117	27	164	62	101

Продовження табл. Б.2

Країна	Місце	Індикатор									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Пуерто-Рико	47	48	158	32	163	7	78	133	84	92	7
Румунія	48	38	140	171	63	7	40	52	65	51	46
Саудівська Аравія	49	109	21	22	20	71	62	3	92	108	163
Катар	50	103	23	40	36	131	122	1	61	104	47
Словенія	51	15	90	31	90	116	14	42	53	122	42
Панама	52	38	63	29	61	17	76	166	9	84	132
Бахрейн	53	131	7	73	17	104	104	8	64	123	87
Угорщина	54	57	103	162	52	17	110	88	72	20	64
Туреччина	55	79	136	34	54	89	13	56	90	38	109
Італія	56	46	116	102	41	89	21	141	37	147	29
Білорусь	57	40	51	148	3	104	94	60	145	7	68
Ямайка	58	20	26	111	126	12	71	147	115	117	59
Люксембург	59	82	50	42	137	165	117	20	35	2	62
Туніс	60	100	85	38	71	116	78	82	58	78	54
Греція	61	52	88	80	116	71	62	59	48	155	52
Росія	62	34	156	143	12	61	100	49	155	14	65
Молдова	63	35	175	149	22	23	56	70	152	42	58
Кіпр	64	64	148	160	112	61	14	50	34	113	51
Хорватія	65	88	178	59	92	61	62	36	86	54	56
Оман	66	123	49	79	19	116	122	10	60	130	112
Самоа	67	33	57	20	48	151	71	96	80	83	124
Албанія	68	41	157	152	118	36	7	131	95	102	44
Тонга	69	51	14	35	174	36	161	731	78	48	133
Гана	70	96	106	71	43	36	56	101	120	96	161
Марокко	71	54	54	91	115	104	122	66	31	81	113
Монголія	72	42	74	142	30	61	17	84	173	24	90
Гватемала	73	98	122	18	65	12	174	54	102	143	155
Ботсвана	74	149	93	103	51	61	106	67	157	61	49
Косово	75	42	135	112	34	23	62	63	118	138	164
Вануату	76	137	80	115	91	36	135	48	113	77	103
Казахстан	77	55	154	97	14	71	25	17	185	30	63
В'єтнам	78	125	22	135	33	36	117	173	173	75	47
Тринідад і Тобаго	79	71	113	21	159	36	62	113	76	180	66
Азербайджан	80	12	150	159	10	104	51	33	166	31	94
Фіджі	81	160	73	75	64	71	110	107	116	59	91
Уругвай	82	60	162	39	146	52	110	140	83	106	57
Коста-Рика	83	118	52	46	47	89	181	121	47	129	89
Домініканська Республіка	84	113	96	119	82	89	83	80	24	73	158



Продовження табл. Б.2

Країна	Місце	Індикатор									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сейшельські Острови	85	127	48	130	78	171	56	43	42	103	61
Кувейт	86	150	98	93	69	116	43	11	117	131	127
Соломонові Острови	87	93	36	45	156	71	92	58	87	150	139
Намібія	88	156	25	66	173	61	87	85	136	53	81
Антигуа і Барбуда	89	102	30	17	141	151	35	159	89	76	114
Китай	90	128	179	124	37	71	132	120	98	35	53
Сербія	91	66	186	84	72	52	32	165	96	96	48
Парагвай	92	126	43	51	60	71	166	111	150	90	106
Сан-Марино	93	132	112	6	111	180	110	34	59	33	111
Мальта	94	136	109	114	83	171	51	26	43	107	86
Філіппіни	95	161	124	16	108	104	154	127	65	124	50
Україна	96	76	70	185	59	17	109	108	154	43	142
Домініка	97	63	43	53	149	131	87	94	88	148	121
Багамські Острови	97	95	92	50	179	131	141	31	63	125	60
Шрі-Ланка	99	104	60	100	131	89	51	158	69	165	72
Сент-Люсія	100	72	39	23	132	151	141	69	122	145	100
Бруней-Даруссалам	101	179	53	42	162	89	110	30	46	139	88
Киргизстан	102	9	42	168	6	36	35	136	183	56	157
Сент-Вінсент і Гренадини	103	80	35	8	155	151	71	93	45	101	189
Гондурас	104	138	103	110	81	7	174	153	70	166	140
Ліван	104	104	164	57	106	116	106	40	97	110	136
Барбадос	106	94	147	118	144	116	177	92	38	160	26
Боснія та Герцеговина	107	147	182	163	88	36	83	151	104	95	34
Непал	108	104	91	85	27	116	71	126	171	134	82
Сальвадор	109	121	155	144	56	71	154	161	73	82	79
Свазіленд	110	145	55	140	129	61	110	74	127	173	80
Замбія	111	68	99	126	152	23	83	78	177	98	95
Єгипет	112	73	142	106	84	71	135	149	99	152	126
Палау	113	111	66	98	21	71	183	132	105	127	167
Індонезія	114	155	153	78	117	71	43	160	62	172	75
Еквадор	115	165	59	120	80	89	117	138	114	88	151
Мальдівські Острови	116	50	24	108	169	116	135	134	132	91	135
Йорданія	117	86	126	44	107	185	154	45	54	114	145
Беліз	118	148	69	54	120	160	169	61	91	170	71
Нікарагуа	119	120	134	95	134	89	175	164	74	70	110
Бразилія	120	167	174	19	138	89	35	177	123	118	55
Сент-Кітс і Невіс	121	87	16	10	170	151	87	137	67	116	189
Кабо-Верде	122	78	114	133	62	104	170	91	101	39	189

Продовження табл. Б.2

Країна	Місце	Індикатор									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Гайана	123	99	38	155	103	165	135	115	82	71	150
Аргентина	124	146	181	104	119	71	62	170	128	63	83
Бутан	125	92	131	72	86	71	104	86	165	74	189
Гренада	126	80	40	77	128	131	141	106	51	144	189
Мозамбiк	127	107	84	164	101	131	94	123	129	164	107
Пакистан	128	116	125	146	114	131	21	172	108	161	78
Лесото	128	108	161	117	93	151	106	109	147	115	120
Іран	130	62	172	107	161	89	154	12	148	66	138
Танзанія	131	124	169	87	123	151	141	148	137	45	105
Ефіопія	132	168	28	82	104	165	154	112	168	50	74
Папуа Нова Гвінея	133	130	141	26	85	165	94	110	138	181	141
Кірибаті	134	122	65	167	139	160	154	14	81	60	189
Камбоджа	135	184	183	139	100	12	92	90	124	178	84
Кенія	136	143	95	151	136	116	122	102	153	137	134
Ємен	137	104	68	122	44	185	162	135	134	85	154
Гамбія	138	159	71	138	113	160	162	180	77	49	102
Маршаллові Острови	139	70	10	68	189	71	183	128	68	58	168
Сьєрра-Леоне	140	91	120	172	158	151	62	130	133	109	143
Узбекистан	141	65	149	145	143	104	100	118	189	28	77
Індія	142	158	184	137	121	36	7	156	126	186	137
Західний берег р. Йордан та Сектор Газа	143	162	173	83	99	116	141	51	130	105	189
Габон	144	135	76	129	181	104	146	154	135	156	125
Мікронезія	145	151	37	30	189	61	186	114	106	162	118
Малі	146	169	97	132	133	131	146	145	163	128	108
Кот д'Івуар	147	44	180	161	124	131	146	175	158	72	85
Лаос	148	154	107	128	77	116	178	129	156	99	189
Того	149	134	170	134	182	131	122	163	112	134	93
Уганда	150	166	163	184	125	131	110	104	161	80	98
Бенін	151	117	64	173	165	113	135	178	121	167	115
Бурунді	152	18	133	182	48	171	94	124	169	158	144
Сан-Томе і Принсіпі	153	23	46	57	148	185	183	162	111	179	162
Алжир	154	141	127	147	157	171	132	176	131	120	97
Джибуті	155	163	146	176	154	180	162	75	56	171	70
Ірак	156	142	9	36	109	18	146	52	178	141	189
Болівія	157	171	129	127	130	116	160	189	125	111	96
Камерун	158	133	166	52	172	116	117	181	160	159	123
Коморські Острови	159	173	31	81	105	131	122	167	144	177	189

Закінчення табл. Б.2

Країна	Місце	Індикатор									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Судан	160	139	160	136	46	165	174	139	162	163	156
Сенегал	161	90	151	183	167	131	122	183	79	142	99
Суринам	162	181	79	69	178	171	171	71	106	184	130
Мадагаскар	163	37	177	189	153	180	87	65	109	146	129
Малаві	164	157	72	181	76	151	132	103	170	154	166
Екваторіальна Гвінея	165	186	94	95	145	104	122	171	143	67	189
Таджикистан	166	106	168	178	70	116	56	169	188	40	149
Буркіна-Фасо	167	153	75	177	147	131	122	152	174	153	115
Нігер	168	177	119	165	95	131	146	155	179	132	128
Гвінея	169	175	159	154	122	131	162	184	141	133	119
Нігерія	170	129	171	187	185	52	62	179	159	140	131
Зімбабве	171	180	176	153	94	104	87	143	180	157	148
Тимор-Лешті	172	96	115	15	189	160	100	55	94	189	189
Бангладеш	173	115	144	188	184	131	43	83	140	188	147
Ліберія	174	30	143	166	177	160	181	77	149	174	169
Сирія	175	152	189	76	140	165	78	117	146	175	146
Мавританія	176	164	77	169	66	171	166	187	151	86	189
М'янма	177	189	130	121	151	171	178	116	103	185	160
Республіка Конго	178	170	102	170	168	104	146	182	181	151	117
Гвінея-Бісау	179	176	165	180	160	131	122	150	119	169	189
Гаїті	180	188	132	94	175	171	187	142	142	89	189
Ангола	181	174	67	157	164	180	94	144	167	187	189
Венесуела	182	182	152	155	102	104	178	188	176	79	165
Афганістан	183	24	185	141	183	89	189	79	184	183	159
Демократична Республіка Конго	184	172	111	175	142	131	146	168	175	176	189
Чад	185	185	123	174	166	131	146	186	182	149	152
Південний Судан	186	178	167	179	180	171	173	98	187	94	189
Центральноафриканська Республіка	187	187	145	186	150	131	135	185	186	182	152
Лівія	188	144	189	65	189	185	188	157	139	126	189
Еритрея	189	183	189	113	176	185	166	174	172	68	189

**Примітка.** Індикатори рейтингу: 1 – відкриття бізнесу; 2 – отримання дозволу на будівництво; 3 – підключення до системи електропостачання; 4 – реєстрація власності; 5 – кредитування; 6 – захист інвесторів; 7 – оподаткування; 8 – міжнародна торгівля; 9 – забезпечення виконання контрактів; 10 – відновлення платоспроможності.

Джерело: Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-reports/English/DB15-Full-Report.pdf>.

## Додаток В

## ПРОЕКТ

**ЗАКОН УКРАЇНИ**  
**Про легалізацію юридичними та фізичними особами**  
**доходів та майна**

Цей Закон визначає правові та організаційні засади легалізації (особливого порядку декларування) доходів і 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 і фізичними особами) доходів та майна, одержаних з порушенням законодавства з питань оподаткування, соціального страхування і валютного регулювання.

2. Терміни, 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 і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 року – єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), у власності яких перебувають об'єкти легалізації, визначені цим Законом, і які добровільно задекларували доходи та майно у порядку, встановленому цим Законом, і сплатили державне мито за видачу державного свідоцтва про легалізацію задекларованих доходів та майна;

**об'єкти легалізації** – доходи та майно суб'єктів декларування, що на день декларування є їх власністю, з яких не були сплачені податки і збори до

бюджетів та внески до Пенсійного фонду України і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 року – єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), у 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 в 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 “Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму” від 17.11.2010 № 2698-VI;

доходи та/або майно, отримані у вигляді хабара.

### **Стаття 4. Період здійснення легалізації**

1. Період здійснення легалізації розпочинається з 1 січня ..... року і закінчується 31 грудня ..... 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 продовжуються до моменту закінчення розгляду справи судом. Дія цього абзацу поширюється тільки на ті доходи та майно, судовий спір щодо легалізації яких виник до 1 січня ..... року.

### **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), які 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) рахунок (рахунки), відкритий (відкриті) у будь-якому банку (банках) і банківських установах в Україні або за її межами.

2. Форма декларації, а також правила її складення та подання розробляються Державною фіскальною службою України та затверджуються Міністерством фінансів України.

У декларації містяться 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 їхніх індивідуальних ознак (за наявності), вартості та місцезнаходження; найменування та реквізити 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 наведення в декларації інформації про джерела походження об'єктів легалізації.

4. Декларація подається до органу Державної фіскальної служби України: 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 фіскальної служби 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 фіскальної служби України 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 перебувають на території України, визначається в національній валюті України (крім коштів у іноземній валюті) і повинна дорівнювати:

щодо коштів – сумі цих коштів, підтвердженій 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 і 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 їхніх установчих документів.

щодо інших об'єктів легалізації – ринковій вартості 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 уповно-

важена особа сплачує державне мито в розмірі, встановленому статтею 8 цього закону.

2. Орган Державної фіскальної служби України, 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 фіскальної служби України 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 устанавлюється Кабінетом Міністрів України.

4. У Державному свідоцтві про легалізацію задекларованих доходів та майна обов'язково наводяться 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 задекларованих доходів та майна сплачується суб'єктом легалізації не пізніше дня подання декларації до органу Державної фіскальної служби України.

2. За легалізацію доходів та майна, що перебувають 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 зраховуються до спеціального фонду Державного бюджету України.

### **Стаття 9. Державні гарантії суб'єктам легалізації**

1. Суб'єктам легалізації, які подали згідно із цим Законом декларації та сплатили в установленому порядку державне мито, держава гарантує:

- звільнення осіб, що легалізували свої доходи та/або майно, від кримінальної, адміністративної та фінансової відповідальності за діяння,



внаслідок яких вони набули право 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 і 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 (у тому числі, передбачених законодавством, пов'язаним із валютним регулюванням і валютним контролем), у частині задекларованих відповідно до цього Закону 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 в 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 згідно із цим Законом подали декларацію, але ще не сплатили державного мита та/або не отримали свідоцтва про легалізацію.

3. Розголошення інформації про осіб, які задекларували доходи і майно, та іншої інформації, що міститься в декларації, а також використання такої інформації на свою користь чи на користь третіх осіб, тягне за собою відповідальність на підставі законів 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 фіскальної служби України.

## **Стаття 10. Прикінцеві положення**

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня ..... 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 164<sup>1</sup> 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 дер-

жавному 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 ..... року до 31 грудня ..... 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 фіскальної служби України інформації відповідно до вимог Податкового кодексу України”;

6) 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 і 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.

20<sup>1</sup>.1. Метод контролю за витратами та доходами платника податку базується на результатах аналізу показників фактично отриманих доходів та понесених таким платником податку витрат.

20<sup>1</sup>.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 фіскальної служби за місцем податкової адреси фізичної особи, якщо правочин не підлягає обов'язковому нотаріальному посвідченню.

20<sup>1</sup>.3. Державний орган приватизації, що здійснив продаж об'єкта, за результатами приватизації надсилає органу державної фіскальної служби за місцем податкової адреси фізичної особи відомості про фізичних осіб – покупців такого об'єкта із зазначенням вартості придбаного об'єкта.

20<sup>1</sup>.4. Фінансові установи зобов'язані протягом місяця після закінчення календарного року надіслати органу державної фіскальної 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.

20<sup>1</sup>.5. Форма та порядок подання інформації, зазначеної у підпунктах 20<sup>1</sup>.2–20<sup>1</sup>.4 цього пункту, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

20<sup>1</sup>.6. У разі коли згідно з документально підтвердженою інформацією, отриманою органами державної фіскальної 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 фіскальної служби має право визна-

---

чити суму податкового зобов'язання платника податку за податковий рік, у якому виявлено таке перевищення, виходячи із суми зазначеного перевищення та ставки податку, що діє на момент застосування непрямого методу. Рішення про сплату податкових зобов'язань, донрахованих згідно із цим підпунктом, приймається у судовому порядку за поданням керівника (або його заступника) відповідного органу державної фіскальної 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 перебуває у “тіні”. При цьому до 80 % тінювих капіталів створюється у зв’язку з вчиненням умисного ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України), що негативно впливає як на формування дохідної частини державного бюджету, так і на обсяги ВВП. Тому на сьогодні саме криміналізація економіки визначається експертами як один із основних факторів, що стримує темпи розвитку України, уможливорює подальше 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 за податками в обмін на скасування покарання (адміністративного, кримінального), яке могло би бути застосовано за їх несплату.

До переліку країн, які проводили заходи з легалізації коштів та майна громадян, можна віднести Аргентину, Бельгію, Ірландію, Італію, Казахстан, Пакистан, Росію, США, Філіппіни, Францію, ФРН та ін. Цей захід не виправдав очікувань у Грузії, Росії, США та ФРН. Вдалими прикладами легалізації є Бельгія, Індія, Італія, Казахстан.

Як найдосконаліший фахівці оцінюють бельгійський закон про амністію капіталу, який набрав чинності 16 січня 2004 р. Він передбачав, що в 2004 р. бельгійці зможуть легалізувати кошти, отримані приватними особами від інвестицій за межами Бельгії.

Фінансовим амністіям та процедурам легалізації в країнах, що одержали позитивний фінансовий результат від їх проведення, були притаманні такі ознаки:

- податкова амністія проводилася в межах податкової реформи загалом;
- можливість легалізації коштів та майна надавалася лише фізичним особам – громадянам.
- посилювалися запобіжні та карні заходи за порушення податкового законодавства і розширювалися повноваження контролюючих органів і органів переслідування за правопорушення в цій сфері одразу

після амністії (наприклад, застосування непрямих методів визначення доходів).

При підготовці проекту Закону ми врахували окремі елементи концепції легалізації коштів та майна в країнах, що мали позитивний досвід у цій сфері, а також завдання, котрі постають при реформуванні економіки України.

## **2. Цілі та завдання прийняття Закону**

Програмою діяльності уряду передбачено окремі напрями, що стосуються захисту прав власників та інвесторів, гарантування державою недоторканості прав власності й зміцнення інституту власності як основи ринкової системи господарювання. Водночас окремим пунктом Програми передбачено повернення капіталів, що перебувають у низькоподаткових юрисдикціях, і запобігання схемам уникнення оподаткування. Цей законопроект розроблений з метою визначення правових та організаційних засад легалізації доходів та майна юридичних і фізичних осіб (не здобутих злочинним шляхом) з метою активізації інвестиційних процесів та підприємницької діяльності в Україні, сприяння переведенню економічних операцій у правове поле, посилення інституту права власності в Україні.

## **3. Загальна характеристика та основні положення Закону**

У Законі визначаються суб'єкти легалізації – юридичні особи – резиденти України, а також фізичні особи – громадяни України.

Об'єктами легалізації за Законом є доходи та майно в розумінні законодавства України, крім майна, обіг якого в Україні заборонено законом (кошти в національній та іноземній валюті як у готівковій, так і в 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 й фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 р. – єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), в тому числі об'єкти власності, які перебувають 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 “Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму” від 17.11.2010, № 2698-VI (зокрема отримані внаслідок діянь, котрі законодавством визначаються як тяжкі злочини про-

ти основ національної безпеки України, життя, здоров'я та волі особи, миру, безпеки людства та міжнародного правопорядку, а також учинені у сфері обігу наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів або прекурсорів);

– доходи та/або майно, отримані у вигляді хабара.

Законом передбачається надати відповідні гарантії суб'єктам легалізації, зокрема:

– звільнення від кримінальної, адміністративної та фінансової відповідальності за діяння, внаслідок яких вони набули право 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 й фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (з 8 липня 2010 р. – 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 із валютним регулюванням і валютним контролем), у частині задекларованих згідно із 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, зазначені у Державному свідоцтві про легалізацію задекларованих доходів та майна;

– забезпечення конфіденційності 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 сфері легалізації доходів громадян**

Нормативної бази легалізації доходів громадян на сьогодні не сформовано.

У разі прийняття Закону передбачається, що загальні норми кримінального, адміністративного, податкового, банківського, митного, фінансового права та інших галузей законодавства, які встановлюють юридичну відповідальність у сфері підприємництва, господарської діяльності, згідно з нормами цього Закону до суб'єктів легалізації застосовуватись не будуть.



Реалізація положень поданого законопроекту після його прийняття потребує внесення змін до: Кримінально-процесуального кодексу України, Кримінального кодексу України, Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Декрету Кабінету Міністрів України “Про державне мито”, Законів України “Про банки і банківську діяльність”, “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг”, “Про приватизацію державного майна”.

### **5. Фінансово-економічне обґрунтування**

Прийняття законопроекту не потребуватиме додаткових витрат із державного та місцевих бюджетів, оскільки його реалізація здійснюватиметься за рахунок надходжень від плати за видачу державних свідоцтв про легалізацію доходів.

Ухвалення та реалізація Закону дадуть змогу збільшити надходження до державного та місцевих бюджетів у результаті зростання бази оподаткування в наступних за роком легалізації доходів податкових періодах, та приросту майбутніх доходів платників податків і їхніх 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 для реалізації права на підприємницьку діяльність, повернення доходів громадян і юридичних осіб у правове поле, зниження рівня злочинності та корупції.

## Додаток Д

## Дискусійні позиції, щодо проекту Закону України “Про легалізацію юридичними та фізичними особами доходів та майна”

№ з/п	Позиція проекту	Обґрунтування	Практика країн, що мали позитивний досвід легалізації	Позиції експертів в Україні
1	Назва проекту закону	Назва проекту закону має відображати його суть	У країнах, де суб'єктом легалізації були лише фізичні особи або реалізовували лише процедуру податкової амністії, це було відомо бражено в назвах таких законів	Про легалізацію доходів фізичних осіб, з яких не сплачено податки, збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів. Про легалізацію доходів юридичних та фізичних осіб. Про посилення контролю за визначенням податкових зобов'язань (у такій редакції не відповідає суті запропонованого проекту)
2	Суб'єктами легалізації є фізичні особи – громадяни і юридичні особи – резиденти	У легалізації доходів та майна зацікавлені не лише фізичні, а і юридичні особи. В Україні 40–50 % ВВП перебуває в тіні, а отже, частину доходів від здійснення господарської діяльності можна буде перевести в правове поле. За експертними оцінками фахівців МВС, близько 70 % доходів, отриманих незаконним шляхом, вкладаються нині у підприємницьку діяльність і 15 % витрачаються на придбання нерухомості та іншого майна	У європейських країнах суб'єктом легалізації були лише фізичні особи, однак рівень тінізації економіки в цих країнах не зіставний з Україною	Суб'єктами легалізації є фізичні особи – громадяни України (проект А. Кучми). Суб'єктами легалізації є фізичні особи – громадяни України, юридичні особи, створені громадянами України або за їх участю (проект Г. Смітюха). Хоча суб'єктами легалізації не можуть бути юридичні особи, що не є резидентами України, об'єктом легалізації можуть бути частки (паї) у юридичних особах, зокрема за кордоном (як це передбачено у запропонованому проекті)

## Продовження додатка Д

№ з/п	Позиція проекту	Обґрунтування	Практика країн, що мали позитивний досвід легалізації	Позиції експертів в Україні
3	Процедура легалізації є добровільною, шляхом декларування доходів та майна. Строк проведення легалізації – 1 рік. Обов'язковою умовою декларування є сплата державного мита	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. Строк має бути достатнім для того, аби суб'єкт мав можливість здійснити всі необхідні для легалізації процедури	Легалізація є добровільною, шляхом декларування та сплати податків (або мита) за зниження ставок мита. Проведення легалізації має одноразовий характер (строк АІІ від 6 міс. до року) (очікується, що таку процедуру не буде запропоновано в майбутньому)	У проектах закону, раніше запропонованих іншими авторами (проект А. Кучми, проект Г. Смітюха), позиція щодо цього питання із запропонованим проектом збігається. Подання "нульової декларації" розглядається в п. 6 таблиці
4	Державне мито за отримання державного свідчення про легалізацію доходів та майна сплачується суб'єктом легалізації: за легалізацію доходів та майна, що перебувають за межами України, стягується державне мито за ставкою 5 % вартості об'єктів; за легалізацію доходів та майна, які перебувають в Україні, стягується державне	Метою реалізації цього проекту є залучення інвестицій, створення цивілізованих умов реалізації в Україні права на підприємницьку діяльність, повернення доходів громадян і юридичних осіб у правове поле, зниження рівня злочинності та корупції. Тому ставки мита при легалізації активів, що перебувають (або ввезені, інвестовані) в Україні, є нижчими, ніж при легалізації активів, котрі "працюють" за кордоном	Позитивний досвід існує в країнах, де ставка була невеликою (в межах 10 %) – Бельгія – 6 і 9 %, Індія – податок було знижено втричі від звичайної ставки, Італія – 5%. Невдалий досвід легалізації – Німеччина (25 %), РФ (13 %). 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.	Проект А. Кучми – 10 % вартості легалізованого майна та коштів. Проект Г. Смітюха – 1 % вартості коштів та майна. Окремі експерти в Україні вважають, що оптимальним є розмір мита – 2–5 % легалізованих вартості активів

## Продовження додатка А

№ з/п	Позиція проекту	Обґрунтування	Практика країн, що мали позитивний досвід легалізації	Позиції експертів в Україні
5	<p>Місце знаходження коштів та майна після проведення процедури легалізації не має значення, однак впливає на плату (розмір державного мита)</p>	<p>Метою реалізації цього 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 та іншого законодавства (з винятками – ст. 3 проекту), у 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 перебувати його активи.</p> <p>Обов'язковою умовою є внесення на рахунки в банківських установах готівкових коштів, котрі прагнуть легалізувати (без умови, що це мають бути лише українські банки)</p>	<p>Практика країн, що мали позитивний досвід легалізації дол. (тільки чотири бізнесмени пройшли процедуру легалізації)</p> <p>Позитивним є приклад Бельгії, Італії, Індії (місце знаходження не було жорстко регламентоване). Негативним є досвід Казахстану, де суб'єкти мали зберігати легалізовані кошти на спеціальні рахунки без права розпорядження ними до наступного дня після закінчення періоду легалізації (3 міс.)</p>	<p>У проектах закону, раніше запропонованих іншими авторами (проект А. Кучми, проект Г. Смітюха) позиція щодо цього питання із запропонованим проектом збігається.</p>

Закінчення додатка Д

№ з/п	Позиція проекту	Обґрунтування	Практика країн, що мали позитивний досвід легалізації	Позиції експертів в Україні
6	<p>Адміністрування та контроль доходів і витрат після закінчення легалізації здійснюються в межах податкового законодавства України, що діє на момент закінчення легалізації. Однак необхідно ввести в Україні практику зіставлення доходів і витрат суб'єктів одразу після закінчення амністії (наприклад, застосування непрямих методів визначення доходів шляхом контролю витрат) (див. Перехідні положення)</p>	<p>Реформа податкової системи, передбачає запровадження податку на нерухоме майно (нерухомість) фізичних і юридичних осіб, а також використання непрямих методів управління податковими ризиками й оцінювання відповідності податкових зобов'язань реальному доходу, що відповідає завданням програми уряду щодо невідкладної стабілізації фінансової ситуації та запобігання ухиленню від оподаткування, посиленню інституту права власності</p>	<p>Практика країн, що мали позитивний досвід легалізації</p> <p>Метод зіставлення доходів та витрат застосовується на всій території ЄС. Особливо жорстко він діє в Нідерландах, Франції, Бельгії, Австрії (країнах із традиційно низьким рівнем тіньового сектору)</p>	<p>Позиція фіскальних органів: запровадити "нульову декларацію". Ця позиція не суперечить запропонованому Проекту, а є продовженням застосування непрямих методів контролю.</p> <p>"Нульова декларація" може бути введена з року, в якому закінчується процедура легалізації (наприклад, її подання у 2016 р. за 2015 р.) усіма суб'єктами – платниками податків з урахуванням легалізованих активів.</p> <p>Така декларація дасть змогу встановити "точку відліку" активів громадян для подальшого застосування непрямих методів та контролю приросту активів. Однак таке декларування виходить за межі дії цього проекту. Законову, оскільки стосується усіх суб'єктів, а не лише тих, на кого поширюється процедура легалізації. Тому таке декларування має бути предметом окремого проекту Закону</p>

Складено автором.

## Додаток Е

## ПРОЕКТ

## ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового кодексу України  
(щодо запровадження непрямих методів контролю)

1. Доповнити главу 5 розділу 2 Податкового кодексу України статтею 62-1 такого змісту:

“62-1. Застосування непрямого методу визначення податкового зобов’язання платника податку (для осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування у розумінні статті 3 *проекту* Закону “Про запобігання корупції” та близьких їм осіб у розумінні статті 1 *проекту* Закону “Про запобігання корупції”) шляхом контролю за його витратами та доходами.

62<sup>1</sup>.1. Метод контролю за витратами та доходами платника податку базується на результатах аналізу показників фактично отриманих доходів та понесених таким платником податку витрат.

62<sup>1</sup>.2. Порівнянню підлягають:

збільшення активів платника податків (*a*);

витрати платника податків, не пов’язані зі збільшенням активів (*b*);

доходи платника податків (*c*).

62<sup>1</sup>.2. Визначення об’єкта оподаткування (*d*) за непрямим методом здійснюється шляхом застосування формули:

$$d = a + b - c.$$

Порівнянню підлягають показники за аналогічні податкові періоди.

У разі, якщо приріст активів платника податків відбувся у натуральній формі, для цілей розрахунку застосовується мінімальна ринкова ціна таких активів.

62<sup>1</sup>.3. Якщо різниця, розрахована за правилами, встановленими п. 62<sup>1</sup>.2 цієї статті, має позитивне значення, що перевищує 50 мінімальних заробітних плат, податковий орган 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 податкового органу”.

2. Цей закон набирає чинності з 1 січня ..... року.

## Додаток Ж

### Пропозиції щодо проекту Концепції реформування системи запобігання корупції в Україні

Розділ	Редакція проекту	Пропозиції
Розділ 5. Декларування майна, доходів, витрат та зобов'язань фінансового характеру	<p>Декларації подаватимуться усіма особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– при вступі на посаду;</li> <li>– під час роботи на посаді – щороку;</li> <li>– при звільненні з посади;</li> <li>– протягом року після звільнення з посади</li> </ul>	<p>Викласти перший абзац розділу у такій редакції:          “Декларації подаватимуться всіма особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та <b>близькими їм особами</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– при вступі на посаду;</li> <li>– під час роботи на посаді – щороку;</li> <li>– при звільненні з посади;</li> <li>– протягом року після звільнення з посади”</li> </ul>
	<p>Крім того, пропонується передбачити інформування НКЗК про всі суттєві зміни в майновому стані службовця, наприклад, отримання коштів, придбання майна, яке перевищує тримісячний розмір оплати праці службовця, у десятиденний строк з моменту отримання доходу або здійснення витрат</p>	<p>Доповнити другим абзац розділу текстом у такій редакції:          “Запровадити подання всіма особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та їх рідними (у розумінні статті 1 проекту Закону “Про запобігання корупції”) так званої <b>нульової Декларації</b> станом на 1 січня .... р. та впровадження для них обов'язкового щорічного декларування в межах як антикорупційного, так і податкового законодавства”</p>
	<p>Слід уаосконалити форму Декларації, зокрема розширити обсяг відомостей щодо приватних інтересів особи, які повідомляються (зокрема щодо входування до керівних, наглядових органів громадських об'єдань), прив'язати розмір витрат, які підлягають декларуванню, до розміру заробітної плати декларанта (розмір однієї місячної оплати праці) тощо</p>	<p>Доповнити третій абзац розділу текстом у такій редакції:          “Впровадити непрямої метою контролю – метою порівняння доходів та витрат фізичних осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та їх рідних.”          Слід уаосконалити... <i>дали по тексту</i></p>

Продовження додатка Ж

Розділ	Редакція проекту	Пропозиції
	<p>Повна перевірка декларацій здійснюватиметься лише щодо осіб, які займають відповідальне та особливо відповідальне становище (судді, працівники правоохоронних органів, вищі посадові особи, починаючи з рівня заступників керівників держадміністрацій, керівників структурних підрозділів в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади тощо), а також осіб, які обіймають посади, пов'язані з високим рівнем корупційних ризиків, наприклад, членів тендерних комітетів (перелік таких посад визначає НКЗК)</p>	<p>Викласти абзац розділу в такій редакції:          “Повна перевірка декларацій здійснюватиметься лише щодо осіб, які займають відповідальне та особливо відповідальне становище (судді, працівники правоохоронних органів, вищі посадові особи, починаючи з рівня заступників керівників держадміністрацій, керівників та заступників структурних підрозділів в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади тощо), осіб, які обіймають посади, пов'язані з високим рівнем корупційних ризиків, наприклад, членів тендерних комітетів (перелік таких посад визначає НКЗК), а також у разі, коли різниця між задекларованими доходами та встановленими витратами осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування або їх рідних (у розумінні статті 1 проекту Закону “Про запобігання корупції”), перевищує 50 мінімальних заробітних плат”</p>
	<p>Якщо за результатами перевірки НКЗК встановить, що у власності (користуванні) особи перебуває майно, яке суттєво перевищує її законні доходи, таке майно може бути стягнуто в дохід держави за позовом НКЗК, або якщо це становить складу незаконного збагачення – матеріали передаються до відповідного спеціально уповноваженого суб'єкта у сфері протидії корупції. Із суми різниці між доходами і витратами мають бути сплачені всі встановлені ПКУ податки</p>	<p>Викласти абзац розділу в такій редакції:          “Якщо за результатами перевірки НКЗК встановить, що у власності (користуванні) особи перебувають активи, які суттєво (понад 50 мінімальних заробітних плат) перевищують її законні доходи – матеріали передаються до відповідного спеціально уповноваженого суб'єкта у сфері протидії корупції. У разі, якщо судом буде встановлено, що це становить складу незаконного збагачення внаслідок корупційних дій, то активи, здобуті в такий спосіб, можуть бути стягнуто в дохід держави за позовом НКЗК. Із суми не задекларованих доходів, встанов-</p>



Продовження додатка Ж

Розділ	Редакція проекту	Пропозиції
Розділ 7. Інші механізми запобігання та протидії корупції	<p><b>Заборона на одержання послуг і майна органами державної влади та органами місцевого самоврядування.</b></p> <p>Органам державної влади, органам місцевого самоврядування і надамі заборонятиметься одержувати від фізичних, юридичних осіб безоплатно послуги та майно, крім випадків, передбачених законами або міжнародними договорами України</p>	<p>Лених як різниці між доходами і витратами, мають бути сплачені всі встановлені ПКУ податки”</p> <p>Додати абзац до розділу в такій редакції:  <b>“Особам, уповноваженим на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та їх рідним заборонятиметься одержувати від фізичних, юридичних осіб безоплатно послуги та майно, крім випадків, передбачених законами або міжнародними договорами України, а також одержувати від фізичними, юридичних послуги та майно в оренду за цінами, нижчих за ринкові”</b></p>
	<p><b>Заборона на друге громадянство.</b>  <i>Немає</i></p>	<p>Додати механізм до розділу в такій редакції:  <b>“Заборона на друге громадянство.  Особам, уповноваженим на виконання функцій держави або місцевого самоврядування забороняється мати громадянство іншої держави”</b></p>
	<p><b>Спеціальна перевірка.</b>  Стосовно осіб, які претендують на зайняття посади, котрі належать до 1–4 категорії державної служби та привітряних до них посади, проводиться спеціальна перевірка.  Спеціальній перевірці підлягають відомості про особу, яка претендує на зайняття посади, зокрема щодо:</p>	<p>Викласти у такій редакції:  <b>“Стосовно осіб, які претендують на зайняття посади, котрі належать до 1–4 категорії державної служби та привітряних до них посади, проводиться спеціальна перевірка.  Спеціальній перевірці підлягають відомості про особу, яка претендує на зайняття посади, зокрема щодо:</b></p>
	<p>1) притягнення особи до кримінальної відповідальності, у тому числі за корупційні правопорушення, наявності судимості, її зняття, погашення;</p>	<p>1) притягнення особи до кримінальної відповідальності, у тому числі за корупційні правопорушення, наявності судимості, її зняття, погашення;</p>

Закінчення додатка Ж

Розділ	Редакція проекту	Пропозиції
	<p>2) факту, що особа піддана, піддавалася раніше адміністративним стягненням за корупційні правопорушення;</p> <p>3) достовірності відомостей, зазначених у декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру;</p> <p>4) наявності в особи корпоративних прав;</p> <p>5) стану здоров'я, освіти, наявності наукового ступеня, вченого звання, підвищення кваліфікації</p>	<p>2) факту, що особа піддана, піддавалася раніше адміністративним стягненням за корупційні правопорушення;</p> <p>3) достовірності відомостей, зазначених у декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру;</p> <p><b>4) різниці, розрахованої за правилами методу зіставлення доходів і витрат, що перевищує 50 мінімальних заробітних плат, такої особи чи її рідних;</b></p> <p>5) наявності в особи корпоративних прав;</p> <p>6) стану здоров'я, освіти, наявності наукового ступеня, вченого звання, підвищення кваліфікації</p>

Складено автором.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ОЛЕЙНІКОВА Людмила Григорівна

**ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОЇ СИСТЕМИ  
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

Відповідальний за випуск

*В. Д. Королюк*

Редактори:

*С. В. Бартош, О. В. Нефедова*

Коректори:

*С. В. Зюбенко, Н. Г. Пузиренко*

Комп'ютерна верстка

*А. Б. Нефедова, Г. Г. Пузиренка*

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 23,02. Наклад 300 прим.

Видавець: Державна навчально-наукова установа "Академія фінансового управління"  
01034, м. Київ, вул. О. Гончара, 46/48, тел./факс: (044) 277-51-15.  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

Надруковано ТОВ "НВП Поліграфсервіс"  
02000, м. Київ, вул. Магнітогорська, 1

**Олейнікова Л. Г.**

О-53 Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні /  
Л. Г. Олейнікова ; ДННУ "Акад. фін. управління". – К., 2015. – 396 с.

ISBN 978-966-2380-95-8

У монографії досліджено методичні засади формування податкової політики та її вплив на стан державних фінансів, проведено аналіз податкових надходжень до Державного бюджету України. На підставі оцінювання ефективності функціонування вітчизняної податкової системи обґрунтовано необхідність запровадження реформ у фінансовій сфері, запропоновано шляхи реформування податкового контролю, рекомендовано напрями удосконалення податкової політики з метою підвищення конкурентоспроможності системи оподаткування загалом.

Для науковців, працівників фінансових органів України, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей, слухачів курсів підвищення кваліфікації державних службовців.

УДК 336.221:005.332.4](477)

ББК 65.9(4Укр)261.4







