

В. М. Мельник, Т. В. Кошук

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ В УМОВАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ З ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ

Проаналізовано податкові трансформації в Україні у 2016 р. та їх можливий вплив на соціально-економічні процеси й доходи сектору загального державного управління. Виявлено проблеми у вітчизняному оподаткуванні, які залишилися нерозв'язаними. Розроблено пропозиції щодо формування податкової політики в Україні з урахуванням євроінтеграційних завдань і пріоритетів. Установлено, що формування вітчизняної податкової політики в умовах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС вимагає створення умов для зростання ВВП і позитивних зрушень у розвитку соціально-економічної системи, забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави (розширення фіскального простору для реформ), внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з виконанням цієї Угоди, а також поступової імплементації інших заходів податкової політики ЄС і податкових механізмів країн ЄС у міру поступу в економічному розвитку та детінізації економіки. У результаті дослідження доведено, що податкова реформа в Україні повинна бути передусім спрямована на: створення сприятливого податкового середовища для економічного зростання на інноваційній основі (спрощення податкового законодавства, запровадження інвестиційно-інноваційних податкових пільг з огляду на рекомендації Єврокомісії та досвід країн ЄС); пошук фіскальних резервів за рахунок усунення диспропорцій у розподілі податкового навантаження й підвищення податкової справедливості (обмеження використання поширених схем ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування, перенесення основного тягаря оподаткування на фінансово забезпечені верстви населення); адаптацію норм Податкового кодексу України до директив ЄС із питань оподаткування відповідно до Угоди про асоціацію (внесення у встановлені строки низки змін у справляння ПДВ і акцизного податку); вдосконалення податкового адміністрування (спрощення нарахування і сплати податків, автоматизацію податкових процедур, модифікацію системи ризикоорієнтованого податкового контролю на основі найкращих європейських практик).

Ключові слова: податкова політика, податкова реформа, податкова гармонізація, адаптація національного законодавства до директив ЄС, сприятливе податкове середовище для економічного зростання, фіскальні резерви, податкове адміністрування.

Літ. 14.

В. М. Мельник, Т. В. Кошук

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА УКРАИНЫ В УСЛОВИЯХ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ СОГЛАШЕНИЯ ОБ АССОЦИАЦИИ С ЕВРОПЕЙСКИМ СОЮЗОМ

Проанализированы налоговые трансформации в Украине в 2016 г. и их возможное влияние на социально-экономические процессы и доходы сектора общего государственного управления. Выявлены проблемы в отечественном налогообложении, которые остались нерешенными. Разработаны предложения по формированию налоговой политики в Украине с учетом евроинтеграционных задач и приоритетов. Установлено, что формирование отечественной налоговой политики в условиях имплементации Соглашения об ассоциации с ЕС требует создания условий для роста ВВП и положительных сдвигов в развитии социально-экономической системы, обеспечения надежной финансовой базы функционирования государства (расширения фискального пространства для реформ), внесения изменений в Налоговый кодекс Украины в связи с выполнением этого Соглашения, а также постепенной имплементации других мероприятий нало-

© Мельник В. М., Кошук Т. В., 2016

говой политики ЕС и налоговых механизмов стран ЕС по мере продвижения в экономическом развитии и детенизации экономики. В результате исследования доказано, что налоговая реформа в Украине должна быть прежде всего направлена на: создание благоприятной налоговой среды для экономического роста на инновационной основе (упрощение налогового законодательства, введение инвестиционно-инновационных налоговых льгот ввиду рекомендаций Еврокомиссии и опыта стран ЕС); поиск фискальных резервов за счет устранения диспропорций в распределении налоговой нагрузки и повышения налоговой справедливости (ограничение использования распространенных схем уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения, перенесение основного бремени налогообложения на финансово обеспеченные слои населения); адаптацию норм Налогового кодекса Украины к директивам ЕС по вопросам налогообложения в соответствии с Соглашением об ассоциации (внесение в установленные сроки ряда изменений во взимание НДС и акцизного налога); совершенствование налогового администрирования (упрощение начисления и уплаты налогов, автоматизацию налоговых процедур, модификацию системы рискоориентированного налогового контроля на основе лучших европейских практик).

Ключевые слова: налоговая политика, налоговая реформа, налоговая гармонизация, адаптация национального законодательства к директивам ЕС, благоприятная налоговая среда для экономического роста, фискальные резервы, налоговое администрирование.

Viktor Melnyk, Tetiana Koshchuk

TAX POLICY OF UKRAINE IN TERMS OF IMPLEMENTATION THE ASSOCIATION AGREEMENT WITH THE EUROPEAN UNION

Tax transformations in Ukraine in 2016 and their possible impact on socio-economic processes and revenues of the general government are analyzed. Found in domestic taxation issues that remain unresolved. The proposals concerning the formation of tax policy in Ukraine on the basis of European integration tasks and priorities are suggested. It is found that the formation of tax policy in Ukraine in terms of the implementation the EU-Ukraine Association Agreement should provide conditions for GDP growth and improvement in the development of the socio-economic systems, ensure a reliable financial framework for the state functioning expansion (fiscal space for reforms), make amendments to the Tax Code in fulfilling the Agreement as well as gradually implement the EU tax policy and EU tax mechanisms with a view to foster Ukrainian economic growth and the de-shadowing of the economy. The tax reform should further focus primarily on: the creation of favorable tax environment for economic growth on innovation base (simplification of tax legislation, introduction of investment and innovative tax incentives based on the recommendations of the European Commission and EU member countries' practices); search for fiscal reserves by eliminating imbalances in the distribution of tax burden and improvement in tax fairness (restrictions on the use of tax evasion and tax avoidance schemes, relocation of the main tax burden on well-to-do groups of the population); adaptation of the Tax Code to the EU tax directives under the Association Agreement (timely exercised changes in collection of VAT and excise tax); improvement in tax administration (simplification of tax calculation and payment, automation of tax procedures, modification of risk-oriented tax control based on the best European practices).

Keywords: tax policy, tax reform, tax harmonization, adaptation of national tax legislation to the EU directives, favorable tax environment for economic growth, fiscal reserves, tax administration.

JEL classification: H20, H21, H22, H87.

Податкова політика в Україні 2016 р. формується в умовах повільного відновлення світової та національної економік, дефіциту фискальних ресурсів (за потреби розширення фискального простору для реформування багатьох сфер суспільного життя), а також за необхідності розв'язання проблем у вітчизняному оподаткуванні, які залишилися після змін у справлянні податків,

зборів та єдиного соціального внеску на початку року. Водночас на податкову політику дедалі більший вплив чинять євроінтеграційні завдання і пріоритети. З 1 листопада 2014 р. набрали чинності окремі положення Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, серед яких глава 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” і Додаток XXVIII до цієї глави. Вони визначають зобов’язання нашої держави із реформування податкових механізмів та адаптації податкового законодавства до норм низки директив ЄС. Крім того, з 1 січня 2016 р. почала функціонувати поглиблена та всеохоплююча зона вільної торгівлі між Україною та ЄС у зв’язку з набранням чинності розділом IV “Торгівля і пов’язані з торгівлею питання” Угоди, що посилює актуальність підвищення податкової конкурентоспроможності вітчизняної економіки. Отже, оподаткування в Україні потребує подальших змін з метою створення умов для стійкого економічного зростання на інноваційній основі й збільшення доходів держави (розширення фіскального простору реформ) із використанням вигід від євроінтеграції.

Ця стаття є продовженням дослідження проблем модифікації податкової політики України в умовах викликів і загроз сьогодення, започаткованого в низці праць [1, с. 263—405; 2—5]. Мета статті — проаналізувати податкові трансформації в Україні 2016 р. та їх можливий вплив на соціально-економічні процеси і доходи сектору загального державного управління; встановити проблеми у вітчизняному оподаткуванні, котрі залишилися нерозв’язаними; розробити пропозиції щодо формування податкової політики в Україні, спрямованої на поліпшення макроекономічної динаміки на основі інноваційної моделі економічного розвитку, підвищення ефективності податкової системи і розширення фінансової бази виконання державою її функцій, реалізацію положень Угоди про асоціацію з ЄС.

Вважаємо, що формування та провадження податкової політики України має відбуватися з урахуванням розвитку інституціонального середовища на основі таких критеріїв: компромісність (збалансування інтересів учасників перерозподільних відносин); компліментарність податкових змін (їх узгодження з іншими законодавчими нормами та наполегливе адміністративне супроводження для впливу на неформальні практики господарювання, пропагування позитивних наслідків новацій); відмова від радикальних податкових ініціатив, які породжують загрозу значних фіскальних утрат у результаті неможливості швидкої реакції на них економічних суб’єктів; стабільність і гнучкість. При цьому сформоване інституціональне середовище слід ураховувати тільки на короткостроковий період, а в довгостроковій перспективі вже функціонуючі податкові механізми повинні, сприяючи позитивним зрушенням у соціально-економічному розвитку й захисту національних інтересів в умовах глобалізації та інтеграційних процесів, забезпечувати зміну інституціональних реалій [5, с. 39—40].

Євроінтеграційний вектор економічного розвитку країни загалом та імплементація Угоди про асоціацію з ЄС зокрема роблять важливі акценти у формуванні її податкової політики. Відповідно до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне і галузеве співробітництво” Угоди та Додатку XXVIII до неї, Україна має вживати заходів із удосконалення податкової системи загалом та податкового адміністрування зокрема (насамперед щодо процедур відшкодування ПДВ, запобігання ухиленню від оподаткування й агресивному податковому плануванню), а також адаптувати в установлені строки вітчизняне податкове законодавство до визначених норм семи директив ЄС із ПДВ та специфічних акцизів (Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість і директив, які регулюють справляння акцизу з “гармонізованих” підакцизних товарів — спирту й алкогольних напоїв, тютюнових виробів, енергопродуктів й електроенергії) [6]. Отже, ідеться про необхідність обов’язкового усунення низки розбіжностей між нормами Податкового кодексу України і директив ЄС та реалізацією нашою державою певних (без установлення конкретної форми) податкових трансформацій. Щодо реформування інших податкових механізмів в країні, то є доволі широке “поле для маневрів” із урахуванням функціонування зони вільної торгівлі з ЄС (вимагає підвищення податкової конкурентоспроможності вітчизняної економіки) та потреби дедалі більшої кореспонденції національних податкових заходів із податковою політикою ЄС і його країн-членів (особливо якщо буде поставлена амбіційна мета отримання Україною перспективи членства в ЄС)¹.

З огляду на це податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС має базуватися на засадах:

— урахування при розробленні податкової політики положень цієї Угоди, податкової політики ЄС (розвитку податкової гармонізації — створення спільної законодавчої бази з оподаткування, інших обов’язкових податкових заходів у об’єднаній Європі та рекомендацій Єврокомісії), податкової політики та вдосконалення оподаткування в країнах ЄС (тенденцій конвергенції оподаткування та особливостей поліпшення національних податкових механізмів із дотриманням фіскальних традицій) [4, с. 27—44; 5, с. 42—46];

— пошуку вітчизняного ноу-хау в податковому реформуванні з огляду на досвід країн ЄС (позитивний і негативний) за схожих умов, що викликано значними відмінностями у рівні соціально-економічного розвитку та розвитку інституціонального середовища (зокрема, щодо функціонування тіньового сектору) в Україні і країнах ЄС;

¹ У Додатку XXVIII до Угоди про асоціацію вказано перелік положень директив ЄС із ПДВ та специфічних акцизів, які потрібно протягом 2—5 років обов’язково імплементувати у вітчизняному податковому законодавстві. Решту вимог цих та інших директив ЄС із питань оподаткування Україна поки що може враховувати при внесенні змін до Податкового кодексу, якщо вважатиме за потрібне.

— забезпечення адекватності податкової політики нашої країни стану економіки й ситуації з наповненням бюджету та державних соціальних фондів і водночас її спрямованості на поліпшення економічних і фінансових показників, підвищення податкової конкурентоспроможності економіки та зміни інституціональних реалій господарювання.

Тобто формування податкової політики в Україні має передбачати створення умов для зростання ВВП й інших позитивних зрушень у розвитку соціально-економічної системи, забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави, внесення змін до Податкового кодексу з метою виконання Угоди про асоціацію, а також поступову імплементацію інших заходів податкової політики ЄС і податкових механізмів його країн-членів із поступом у економічному розвитку й детінізації економіки.

2016 р. в Україні, після тривалих дискусій і досягнення важкого компромісу в стінах Парламенту, відбулися доволі значне зниження податкового навантаження на зарплату та низка інших змін у справлянні податків і зборів. Насамперед слід згадати про встановлення єдиної ставки податку на доходи фізичних осіб 18 % (зрівнялася зі ставкою податку на прибуток) замість ставок 15 і 20 %, скасування єдиного соціального внеску для працівників і зниження ставки цього внеску для роботодавців приблизно вдвічі (до 22 %). Вирівнювання ставок податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток посилили нейтральність податкової системи щодо вибору форми підприємницької діяльності. Але це навряд чи приведе до істотного поліпшення динаміки зростання ВВП (попри те, що загальне податкове навантаження на громадян із низьким доходом майже не змінилося). Водночас повернення до єдиної ставки прибуткового податку вступає у суперечність із вимогою підвищення справедливості в оподаткуванні. Так, Чехія та Словаччина, навпаки, з метою фінансової консолідації в 2013 р. перейшли від пропорційного до обмежено прогресивного механізму оподаткування доходів фізичних осіб, а в ЄС не було прецедентів скасування внесків до державних соціальних фондів для працівників. У 2014 р. у постсоціалістичних країнах — членах Євросоюзу ставка цих внесків коливалася від 4 % в Естонії до 20 % у Хорватії [7].

Зауважимо, що імплементація Податкового кодексу сприяла наближенню ставок основних податків у країні до відповідних середніх ставок в ЄС. У 2015 р. максимальна ставка податку на доходи фізичних осіб у нашій державі була нижчою середніх ставок у ЄС-28 і постсоціалістичних країнах Євросоюзу (39,3 і 25,1 % відповідно); вітчизняна ставка податку на прибуток була майже ідентичною відповідній ставці у постсоціалістичних країнах ЄС (17,6 %) і дещо нижчою від ставки в Євросоюзі загалом (22,8 %); стандартна ставка ПДВ в Україні (20 %) була меншою за відповідні середні ставки в ЄС-28 і постсоціалістичних країнах ЄС (21,6 і 22,2 % відповідно) [8]. До 2016 р. лише ставка внесків до державних соціальних фондів для роботодавців в Україні (36,76—49,7 %)

значно перевищувала середню ставку в ЄС загалом (22,2 %) та постсоціалістичних країнах-членах (25,5 %) [7], дестимулюючи підприємництво та стримуючи детінізацію економіки. Причому спостерігався брак коштів на фінансування видатків бюджету економічного спрямування (у 2013—2015 рр. доходів зведеного бюджету не вистачало на повне покриття його поточних видатків). Це не сприяло зростанню ВВП ні шляхом підвищення податкової конкурентоспроможності національної економіки, ні за рахунок активної позиції держави щодо коригування соціально-економічних процесів.

Утім, одномоментне зниження вітчизняної ставки єдиного соціального внеску для роботодавців приблизно вдвічі пов'язане із загрозою значних фіскальних втрат без зрушень у детінізації економічних відносин (принагідно зауважимо, що детінізація — складний процес, для якого, особливо в умовах несприятливої кон'юнктури, зниження ставок податків, навіть радикальне, є недостатнім; не було впроваджено фіскально-адміністративних заходів для протидії приховуванню доходів від оподаткування). Не виключено, що ставку знову доведеться підвищувати для покриття “фіскального розриву”. Вважаємо, що кращою альтернативою реалізованій в Україні реформі соціального оподаткування було б поступове зниження ставки єдиного соціального внеску для роботодавців, другий і подальші етапи якого залежали б від отриманого фіскального ефекту від початкового зниження ставки.

Серед інших змін у Податковому кодексі на початку 2016 р. звернемо увагу, зокрема, на такі:

- Обмежено використання пільгового режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарських виробників і звужено сферу застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва (за рахунок зменшення вчетверо порогу доходу, який дає право бути платником єдиного податку), що стало кроком до створення рівних умов в оподаткуванні для всіх видів економічної діяльності (на важливості цього наголошує Єврокомісія)¹ та ускладнило податкову мінімізацію за допомогою платників єдиного податку.

- Відновлено право на відшкодування ПДВ для експортерів зернових і технічних культур, що усунуло їх податкову дискримінацію. Раніше операції з експорту зернових і технічних культур звільнялися від оподаткування ПДВ, крім експорту цих культур агропідприємствами, які їх вирощують. Необхідність у такому звільненні зникла із введенням електронної системи адміністрування ПДВ, яка є дієвою щодо обмеження фіктивного експорту.

- Удосконалено процедуру відшкодування ПДВ шляхом запровадження двох відкритих електронних реєстрів бюджетного відшкодування в автоматичному і звичайному режимах (як зазначалося, забезпечення безперешкодного відшкодування ПДВ передбачено Угодою про асоціацію).

¹ Слід розглянути можливості запозичення Україною європейського досвіду державної підтримки аграрного сектору.

- Підвищено ставки акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби на 40 % і більше (це відповідає європейській тенденції посилення фіскальної ролі акцизів, але породжує загрозу тінізації виробництва й імпорту зазначених підакцизних товарів унаслідок різкого підвищення ставок).

- Визначено базою оподаткування акцизним податком із застосуванням адвалорних ставок вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ (раніше не враховувався) та акцизного податку, що слід було зробити у зв'язку з імплементацією положень Додатку XXVIII до Угоди про асоціацію.

- Запроваджено електронні накладні з акцизного податку на нафтопродукти, що обмежило можливості для ухилення від його сплати.

- Скасовано щомісячні авансові платежі із податку на прибуток і здійснено повернення до квартального періоду його сплати для платників, дохід яких перевищує 20 млн грн (відбулося зменшення кількості платежів, спрямоване на підвищення податкової конкурентоспроможності вітчизняної економіки).

- Підвищено ставку податку на нерухомість і встановлено надбавку до нього у розмірі 25 тис. грн на рік для квартир і будинків площею понад 300 і 500 м² відповідно. Це збільшило доходи місцевих бюджетів передусім за рахунок багатих.

- Змінено підхід у майновому оподаткуванні легкових автомобілів шляхом переходу від оподаткування авто віком до 5 років і об'ємом двигуна понад 3000 см³ до сплати податку лише власниками автомобілів класу "люкс". Це надало зазначеному податку більше рис так званого податку на розкіш.

Попри це, після змін в 2016 р.: 1) у вітчизняному податковому законодавстві залишилося чимало суперечностей і "прогалін"; 2) обмежено використання тільки окремих схем ухилення від сплати податків; 3) перманентним є дефіцит фіскальних ресурсів; 4) дедалі актуальнішим стає введення ефективних пільгових податкових механізмів заохочення інвестиційно-інноваційної діяльності; 5) завдання формування надійної фінансової бази функціонування органів місцевого самоврядування за рахунок місцевих податків і зборів виконано частково; 6) потрібні подальші кроки для зменшення витрат часу та коштів платників податків на нарахування і сплату податків; 7) однією з найгостріших проблем залишається вдосконалення ризик-орієнтованого податкового контролю та налагодження партнерських відносин між податковими органами й платниками податків. Також потрібно внести зміни до Податкового кодексу з метою забезпечення відповідності його норм положенням директив ЄС із ПДВ і специфічних акцизів (згідно з Угодою про асоціацію).

Проблеми в оподаткуванні, котрі не були розв'язані внаслідок податкових трансформацій 2016 р. (не лише позитивних, а й суперечливих), зумовлюють потребу в подальшому комплексному реформуванні з урахуванням євроінтеграційних завдань і пріоритетів. Причому важливо уникати поспішного

ухвалення рішень методом “знаходження середнього арифметичного”, які є результатом політичного компромісу та можуть лише мінімально підвищити ефективність податкової системи. Повільне просування вперед у питаннях удосконалення податкових механізмів, коли суспільство втомилося від очікування системних зрушень, викликає скептичне ставлення до “точкових” позитивних новацій, які впроваджуються.

Підкреслимо, що для забезпечення синергійного впливу податкових змін та реформ у суміжних сферах на підвищення ефективності перерозподільних процесів в Україні дуже велике значення має узгодження податкової, бюджетної та боргової політик і реалізація деяких інших важливих заходів (боротьба з корупцією, дерегуляція, децентралізація, оптимізація та підвищення ефективності функціонування державного сектору економіки), більшість із яких передбачена Угодою про асоціацію з ЄС.

Вважаємо, що податкова політика має бути спрямована на проведення податкової реформи за такими основними напрямками:

- 1) створення сприятливого податкового середовища для економічного зростання на інноваційній основі;
- 2) пошук фіскальних резервів за рахунок усунення диспропорцій у розподілі податкового навантаження й підвищення податкової справедливості;
- 3) адаптація норм Податкового кодексу до директив ЄС відповідно до Угоди про асоціацію;
- 4) удосконалення податкового адміністрування.

Створення сприятливого податкового середовища для економічного зростання на інноваційній основі має передбачати як спрощення відповідного законодавства, усунення суперечностей та “прогалін” у ньому (що є передумовою підвищення податкової конкурентоспроможності економіки країни), так і запровадження інвестиційно-інноваційних пільг з урахуванням рекомендацій Єврокомісії та досвіду країн ЄС.

Єврокомісія розробила рекомендації щодо надання податкових пільг для суб'єктів господарювання, діяльність яких пов'язана з НДКР та інноваціями (висвітлені у Повідомленні від 22 листопада 2006 р. (СОМ (2006) 728) [9]). У документі йдеться про те, що пільги для стимулювання науково-дослідних робіт повинні бути загальними, а не спрямованими на окремі типи компаній, сфери чи види економічної діяльності, та не накладати обмежень на місце проведення НДКР (територіальних обмежень). Причому такі пільги є кращим інструментом державної підтримки інноваційного розвитку в ЄС порівняно з бюджетним фінансуванням (країнами-членами), оскільки їх застосування менше викривляє конкурентні умови. Члени ЄС мають право вживати заходів стосовно отримання підтвердження суми витрат, котрі зазначаються як витрати на НДКР.

Єдиних критеріїв, яким мають відповідати податкові пільги для стимулювання НДКР та інновацій, а також їх запровадження та оцінка ефективності,

не встановлено. У Повідомленні викладено лише базові засади їх застосування, зокрема, щодо: спрямованості на сприяння збільшенню кількості компаній, котрі нарощують витрати на НДКР, із мінімальним викривленням конкурентних умов; забезпечення дієвості пільг; проведення ґрунтового аналізу доцільності застосування пільг (з погляду оцінки їх ефективності, відповідності цілям, для досягнення яких вони запроваджуються, всебічної оцінки економічних і соціальних наслідків їх застосування). Також Єврокомісія рекомендує звільняти від оподаткування прибуток нових інноваційних підприємств.

Поширеними у країнах Євросоюзу є пільги з податку на прибуток у формі інвестиційної податкової знижки або кредиту, підходи до застосування яких схожі на ті, які викладені у рекомендаціях Єврокомісії щодо надання податкових пільг для суб'єктів господарювання, діяльність яких пов'язана з НДКР та інноваціями.

Для України особливий інтерес становить досвід постсоціалістичних країн ЄС щодо надання податкових пільг інвестиційного спрямування. Згадаємо, зокрема, що 2011 р. уряд Чехії ухвалив поправки до Акту стимулювання інвестицій, якими було передбачено нові пільги для центрів технологій і послуг. Умовами їх застосування для центрів технологій визначено здійснення інвестицій щонайменше на 10 млн чеських крон (причому принаймні 50 % цієї суми має спрямовуватися на обладнання й устаткування) та створення не менше ніж 50 робочих місць. Пільгове оподаткування центрів послуг передбачало створення щонайменше 100 робочих місць (40 — для центрів із розроблення програмного забезпечення) та надання послуг на території як мінімум двох країн [10].

Запровадження в Україні ефективних пільгових податкових механізмів заохочення інвестиційно-інноваційної діяльності з урахуванням рекомендацій Єврокомісії та досвіду країн ЄС є важливим в умовах функціонування зони вільної торгівлі з Європейським Союзом.

Зауважимо, що підвищенню ефективності вітчизняних інвестиційно-інноваційних податкових пільг, а також системи податкових пільг і державної допомоги загалом сприятиме щорічне складання звіту про цю допомогу, як це робиться, наприклад, у Німеччині [11]. У цьому звіті зазначено всі види державної допомоги (всі передбачені законодавством інвестиційно-інноваційні податкові пільги), обґрунтування для їх надання та їх загальні суми в динаміці по роках. Обсяги держдопомоги за всіма її видами також відображуються в бюджеті. Складання в Україні такого звіту та зазначення обсягів допомоги в бюджеті підвищать транспарентність у сфері державних фінансів. Це дасть змогу оптимізувати систему державної допомоги загалом і податкових пільг зокрема (стане можливим оперативне виявлення й скасування неефективних пільг).

Запозичення Україною практики складання зазначеного звіту важливе і з огляду на те, що, згідно зі ст. 267 Угоди про асоціацію ЄС, наша держава протягом семи років (від дати набрання чинності розділом IV Угоди — 1 січня 2016 р.) має привести своє законодавство у відповідність до європейського права щодо державної допомоги. Її надання в Євросоюзі базується на ст. 107 і 108 Договору про функціонування ЄС, які створюють підґрунтя для інших нормативно-правових актів Євросоюзу в цій сфері. Правові норми ЄС щодо державної допомоги, які стають дедалі жорсткішими, мають накладатися на національне податкове законодавство. Однією з основних вимог до держ-допомоги є мінімальне викривлення конкурентних умов. Визначено сфери (галузі) її надання і критерії допомоги, яка потребує і не потребує погодження з Єврокомісією. В останньому випадку Комісію лише інформують про держ-допомогу стосовно певного об'єкта, проте вимоги для її надання є доволі жорсткими і прописані у Регламенті Ради (ЄС) №651/2014 від 17 червня 2014 р. та Керівництві з його застосування.

Європейське законодавство у сфері державної допомоги передбачає можливість певних послаблень у разі форс-мажорних обставин (найчастіше стихійних лих). Крім того, є поняття мінімального рівня допомоги (диференційований залежно від виду економічної діяльності), який не спотворює конкурентного середовища і надається без обмежень¹.

Попри те, що Угодою про асоціацію не передбачено санкцій для України за несвоєчасне виконання чи невиконання її положень, ціна зволікання із законодавчими змінами є вищою — відтермінування нашої країні перспектив членства в ЄС на невизначений строк. Але поки що (до 2023 р.) у нас є доволі широке “поле для маневрів” у наданні податкових пільг інвестиційно-інноваційного спрямування, тож цим треба скористатися, запровадивши ефективні пільгові механізми.

Пошук фіскальних резервів за рахунок усунення диспропорцій в розподілі податкового навантаження і підвищення податкової справедливості в Україні має відбуватися передусім шляхом обмеження використання поширених схем ухилення від сплати податків і запобігання агресивному податковому плануванню, а також використання прямих податків для перенесення основного фіскального тягаря на фінансово забезпечених громадян.

Не зупиняючись на розгляді поширених в країні схем ухилення від сплати податків й уникнення оподаткування, наведемо лише один приклад заходів

¹ За матеріалами семінару, присвяченого питанням адаптації норм Податкового кодексу України щодо акцизного податку на енергопродукти до директив ЄС стосовно акцизів, а також законодавства ЄС у сфері державної допомоги. Семінар проходив 10—12 травня 2016 р. в Міністерстві фінансів України за підтримки Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) у рамках проекту “Підтримка реформи управління державними фінансами”. Експерти — Інґрід Дінкельман-Вендле та Фрідріх Зеєвальд (Німеччина).

із обмеження таких явищ. У світі важливим інструментом у боротьбі з офшоризацією економіки є застосування положень Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал (типового договору про уникнення подвійного оподаткування, який рекомендовано брати за основу при укладенні країнами договорів про уникнення подвійного оподаткування) і Коментарів до неї. Чимало положень цієї конвенції перенесено до Директиви Ради ЄС 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 р. про спільну систему оподаткування, яка застосовується до материнських і дочірніх компаній, що перебувають у межах юрисдикції різних країн-членів. У Конвенції ОЕСР наведено низку визначень (зокрема поняття “бенефіціарний власник”, до якого вносилися зміни 2014 р.), які країни так само прописують у національному податковому законодавстві, що дає їм можливість запобігати ухиленню від сплати податків та обмежувати агресивне податкове планування.

Вважаємо, що слід здійснити “ревізію” норм Податкового кодексу України на предмет їх відповідності положенням Модельної податкової конвенції ОЕСР і Коментарів до неї. В Україні визначення бенефіціарного власника у Податковому та Господарському кодексах принципово відрізняються за змістом. Ця законодавча прогалина створює можливості для зловживань і потребує усунення. Також важливо узгодити положення Податкового кодексу щодо постійного представництва з відповідними положеннями Модельної податкової конвенції ОЕСР (в Україні поширеним є уникнення статусу постійного представництва з метою податкової мінімізації).

При поверненні до пропорційного механізму справляння податку на доходи фізичних осіб посилилася актуальність запозичення Україною такої європейської практики забезпечення справедливості в прибутковому оподаткуванні, як встановлення неоподаткованого мінімуму доходів громадян на рівні прожиткового мінімуму. Крім того, потрібно вживати заходів із обмеження приховування від оподаткування високих доходів, що має не лише компенсувати зменшення надходжень у результаті підвищення неоподаткованого мінімуму, а й забезпечити збільшення доходів місцевих бюджетів.

На нашу думку, дієвим заходом боротьби з тінізацією заробітної плати й інших доходів фізичних осіб може стати введення непрямих методів контролю цих доходів на основі їх співставлення з витратами, наприклад за допомогою відстеження дорогих покупок. При цьому інформація про покупки громадян, сума яких перевищує певну величину, надаватиметься податковим органам та фіксуватиметься в єдиному електронному реєстрі. Поки що в нашій державі не ухвалено змін навіть щодо запровадження одноразового (так званого нульового) декларування доходів та майна, яке стало б відправною точкою для введення непрямих методів контролю.

У податковій політиці також потрібно зробити акцент на розширенні бази та поглибленні прогресивності майнового оподаткування (від нього важче

ухилитися, ніж від оподаткування доходів) як практичного втілення ідеї підвищення податкової справедливості на основі “включення” до податкової системи “податку на багатство” і для збільшення доходів місцевих бюджетів.

Адаптація норм Податкового кодексу до директив ЄС з питань оподаткування відповідно до Угоди про асоціацію передбачає необхідність здійснення у країні законодавчих змін щодо ПДВ та акцизного податку протягом 2—5 років від дати набрання чинності Додатку XXVIII до Угоди (відлік часу пішов з 1 листопада 2014 р.).

Завдання адаптації механізмів справляння ПДВ та акцизного податку в Україні до гармонізованих у ЄС ставилося при розробленні Податкового кодексу. Унаслідок цього низку його норм (зокрема, щодо місця постачання товарів і послуг при оподаткуванні ПДВ, виникнення податкового зобов’язання із ПДВ і бази оподаткування ним, мінімального акцизного податкового зобов’язання зі сплати акцизного податку для сигарет у твердій сумі) було узгоджено з відповідними директивами ЄС. Окремі зміни у вітчизняному оподаткуванні, які набрали чинності 2015 р. (включення до переліку підакцизних товарів електроенергії, вирівнювання специфічних ставок акцизного податку для сигарет із фільтром і без) і 2016 р., також спрямовані на врахування вимог директив.

Водночас залишилося багато розбіжностей між нормами Податкового кодексу і директивами ЄС із ПДВ та специфічних акцизів. Серед них є відмінності, котрі потрібно усунути згідно з Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію.

З метою імплементації положень Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість (відповідно до Додатку XXVIII) в Україні слід до 1 листопада 2019 р. здійснити насамперед такі законодавчі зміни. По-перше, виключити з переліку операцій, які не є об’єктом оподаткування ПДВ, та включити до переліку звільнених від оподаткування операції з надання послуг зі страхування і перестраховування, з обігу монет, банківських металів і валютних цінностей, з договорами позики, депозиту, вкладу (для цих операцій Директивою передбачено обов’язкове звільнення від оподаткування). По-друге, необхідно розширити перелік операцій, які оподатковуються ПДВ за стандартною або зниженою ставками (зокрема, за рахунок операцій з постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят, перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, будівництва житла в межах соціальної політики). Щодо останніх операцій, які в Україні звільнені від оподаткування, Директивою надається можливість застосування лише такої пільги, як знижена ставка.

Зауважимо, що процедурні питання справляння ПДВ є прерогативою країн ЄС і регулюються виключно національним законодавством. З огляду на це існування в Україні єдиного електронного реєстру податкових накладних із ПДВ і ПДВ-рахунків не суперечить вимогам Директиви Ради 2006/112/ЄС.

Проблема полягає в іншому. Країни ЄС не застосовують аналога вітчизняної електронної системи адміністрування ПДВ, оскільки вона перешкоджає вільному руху товарів і послуг. Крім того, згідно зі ст. 178 Директиви (згадується у Додатку XXVIII до Угоди про асоціацію), прив'язка права на отримання відшкодування ПДВ до попередньої його сплати до бюджету (як це відбувається в Україні) є неможливою. Тому, попри ефективність електронної системи адміністрування ПДВ у запобіганні податковому шахрайству, нашій державі потрібно розглянути можливості запозичення досвіду країн ЄС у цій сфері (про досвід адміністрування ПДВ згадаємо пізніше).

Один із методів обмеження зловживань при справлянні ПДВ у деяких країнах ЄС — це реверсний ПДВ. Такий метод сплати передбачає, що платником є не продавець, а покупець. Усю суму податку сплачує постачальник, останній у ланцюжку перед кінцевим споживачем. Якщо виробник продає постачальнику (платнику ПДВ) товар, який також перепродає його, то постачальник звільняється від сплати ПДВ. Якщо кінцевий споживач товару не є платником ПДВ, то його постачальник сплачує всю суму податку. У разі, якщо товар згодом експортується, експортер звільняється від сплати ПДВ. Це дає змогу уникнути нарощування фіктивного ПДВ-кредиту при псевдоекспорті. Можливість запровадження реверсного ПДВ передбачена Директивою Ради 2006/112/ЄС. Зокрема, у ст. 199 визначено галузі (постачання будівельних робіт, нерухомого майна, брухту), щодо яких цей метод може застосовуватися [12, с. 36—46; 13].

Згідно з Додатком XXVIII, слід унести зміни до Податкового кодексу стосовно формування структури “гармонізованих” підакцизних товарів, що регламентовано Директивою Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) і Директивою Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структур акцизів на спирт та алкогольні напої. Це вимагає виокремлення із фіксуванням визначень акцизних підкатегорій: “сигарети”, “сигарили”, “тютюн для куріння” (до 1 листопада 2016 р.); “пиво”, “вино”, “зброджені напої”, “проміжні продукти” і “спирт етиловий” (до 1 листопада 2019 р.). Причому потрібне доволі істотне коригування структури підакцизних товарів групи “спирт та алкогольні напої”. Наприклад, для цілей Директиви Ради 92/83/ЄЕС етиловим спиртом вважаються усі товари, фактична міцність яких вища 1,2 % об'єму, охоплені кодами комбінованої номенклатури (КН) 2207 і 2208, навіть якщо ці товари є складовою частиною товарів, що зазначені в інших розділах КН; товари за кодами КН 2204, 2205 і 2206, фактична міцність яких є вищою за 22 % об'єму; питні алкогольні напої, які містять вказані товари, незалежно від того, чи є вони розчинами. У Податковому кодексі як спирт етиловий позначено алкогольні напої за кодами 2207 і 2208 УКТ ЗЕД.

Ухваливши Угоду про асоціацію, Україна взяла на себе зобов'язання до 1 листопада 2019 р. уніфікувати ставки акцизного податку для спирту й

алкогольних напоїв у межах акцизних підкатегорій, а також підвищити ставку для “пива” та “спирту етилового” щонайменше до рівня мінімальних ставок у ЄС. Поки що вітчизняна ставка акцизу для спирту є десь на четвертину нижчою за відповідну мінімальну ставку (550 євро із гектолітра чистого спирту). Проте поки що не обов’язково приводити ставки акцизного податку для тютюнових виробів в Україні відповідно до вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС (за винятком встановлення однакових ставок для сигарет із фільтром і без, що вже зроблено).

Додатком XXVIII не встановлено чітких термінів імплементації у вітчизняному законодавстві положень Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії. Згідно з цією Директивою, для енергопродуктів і електроенергії є низка пільг з акцизів, які країни повинні обов’язково застосовувати, а є податкові пільги, які можна застосовувати (якщо національні уряди вважають це доцільним). Крім того, в ЄС ставки акцизів на енергопродукти диференціюються залежно від цілей їх використання. Директивою встановлено мінімальні рівні ставок, найвищі з яких передбачено для енергопродуктів, які використовуються як моторне паливо. В Україні не існує такої диференціації ставок акцизного податку і системи податкових пільг, що вимагає внесення відповідних змін до Податкового кодексу. Це є проблемою, оскільки ставки акцизів на енергопродукти в Україні значно нижчі за мінімальні ставки в ЄС для моторного пального, а розширення сфери застосування податкових пільг пов’язане із загрозою зловживань. Тому, попри важливість врахування вимог Директиви Ради 2003/96/ЄС для сприяння енергозбереженню і підвищенню енергоефективності, політика ухвалення рішень з її імплементації в Україні має бути зваженою і передбачати реалізацію заходів протягом доволі тривалого часу.

2015 р. в Україні введено акцизний податок із роздрібного продажу підакцизних товарів, який зараховується до місцевих бюджетів. У ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. щодо загальних умов справляння акцизів (стаття має бути імплементована у Податковому кодексі до 1 листопада 2016 р.) зазначено, що можна оподатковувати “гармонізовані” підакцизні товари іншими непрямими податками. Але вітчизняний роздрібний податок названо акцизним (виникає суперечність із директивами ЄС, які встановлюють вимоги до акцизного оподаткування “гармонізованих” підакцизних товарів). Крім того, ця трансформація не кореспондує з потребою підвищення ставок “стандартного” акцизного податку в Україні для “гармонізованих” підакцизних товарів до рівня, не нижчого мінімальних ставок у ЄС. З огляду на це слід скасувати акциз із роздрібного продажу і підвищити ставки “стандартного” акцизу із зарахуванням частини його надходжень до місцевих бюджетів.

Удосконалення податкового адміністрування є дуже важливим напрямом податкової реформи в Україні, і має забезпечити: 1) підвищення податкової конкурентоспроможності вітчизняної економіки за рахунок спрощення нарахування та сплати податків; 2) зменшення обсягів ухилення від сплати податків на основі автоматизації податкових процедур і запозичення кращої європейської практики ризик-орієнтованого податкового контролю. Зрушення у питанні удосконалення податкового адміністрування є передумовою поліпшення відносин між податковими органами та платниками податків.

Найближчим часом в Україні потрібно продовжити рух у напрямку спрощення податкової звітності, зменшення кількості податкових платежів у рік, удосконалення електронних сервісів для платників податків. Це повинно зменшити витрати часу та коштів на нарахування та сплату податків.

Велике значення для боротьби з корупцією у податкових органах має автоматизація процедур адміністрування податків: це обмежить вплив суб'єктивного чинника при здійсненні контролю правильності нарахування та сплати податків. Навіть більше: без використання ефективних автоматизованих систем відбору для податкового аудиту платників податків, які викликають підозри щодо ухилення від оподаткування, в Україні не можливі подальші кроки в напрямі переходу від обов'язкових щорічних перевірок усіх суб'єктів господарювання до перевірок за критерієм ризиковості. У цій сфері цінним є досвід країн ЄС.

Зокрема, у Німеччині нещодавно запроваджено нову систему податкового аудиту на основі управління ризиками, елементом якої є програма податкового аудиту IDEA. Вона обирає для проведення документальної перевірки як платників податків, щодо яких ризики зловживань є високими, так і окремих “неризикових” суб'єктів господарювання (методом випадкових чисел). Загроза випадкової перевірки, навіть якщо раніше платник податку ніколи не потрапляв до категорії ризикових і не перевірявся роками, стимулює до сумлінного виконання податкових зобов'язань.

Окрім ризикових груп платників податків, які визначаються шляхом зовнішнього і внутрішнього порівняння низки показників, у Німеччині до ризикових належать і суб'єкти господарювання, щодо яких (або щодо їх власників) раніше були зафіксовані факти ухилення від оподаткування (існують “чорні списки” таких платників). Дедалі більшу роль у відборі платників для проведення податкового аудиту відіграє застосування непрямих методів контролю. Наприклад, для перевірки правильності нарахування ПДВ продавцями морозива беруться до уваги дані прогнозу погоди, оскільки обсяги продажу цього продукту дуже залежать від пори року і температури довкілля¹.

¹ За матеріалами семінару “ПДВ. Аналіз ризиків зареєстрованих підприємств. Ризик-менеджмент. Проведення ПДВ перевірок підприємств за допомогою програмного забезпечення для перевірок та аналізу”, організованого 23—24 березня 2016 р. у Державній фіскальній

Однак українська система електронного адміністрування податків та відбору платників з метою перевірок має додатково передбачати можливості захисту прав платників. На відміну від ЄС, у нас відбуваються інколи дивні зависання серверів під час прийому окремої звітності та реєстрації окремих податкових накладних. Є підстави вважати, що це відбувається при передачі документів, які за змістом не суперечать законодавству, але явно не дуже “зручні” для фіскальних органів на певні звітні дати. Так само запроваджена ще 2004 р. ризик-орієнтована система адміністрування ПДВ вочевидь не була повністю позбавлена можливостей “ручного” управління. Особливо небезпечним воно може стати при автоматичному відборі платників для перевірок. Отже, є необхідність виведення підрозділів адміністрування електронних систем зі складу фіскальної служби, створення незалежних центрів прийняття та обробки даних і встановлення громадського контролю їхньої діяльності, запровадження адміністративної та фінансової відповідальності держслужб та їхніх працівників за збої електронних систем прийняття й обробки даних, а у випадках штучного коригування їх функціонування — кримінальної відповідальності. Це один із кроків, спрямованих на встановлення балансу відповідальності платників, фіскальних підрозділів та їхніх працівників.

Зауважимо також, що в ЄС одним із методів запобігання шахрайству при справлянні ПДВ є контроль реєстрації його платників. Якщо суб’єкт господарювання належить до групи ризику (управляється нерезидентом або соціально неблагополучною компанією), податковий орган може відмовити йому в реєстрації платником ПДВ. Для того щоб бути ним, необхідно довести, що бізнес реально працює. Якщо компанія регулярно декларує відшкодування — ПДВ-реєстрацію скасовують [13].

Важливу роль у боротьбі з ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням в ЄС відіграє співробітництво між його членами і третіми країнами в межах програми Fiscalis 2020 (зокрема, за напрямками підвищення кваліфікації працівників податкових органів та поліпшення адміністративних процедур й обміну належною адміністративною практикою). Україні слід налагодити таке співробітництво [14].

У міру зрушень у соціально-економічному розвитку, детінізації економічних відносин і розв’язання фіскальних проблем в Україні при формуванні податкової політики слід активніше враховувати податкову політику ЄС (насамперед приводити вітчизняне податкове законодавство у відповідність із положеннями директив ЄС з питань оподаткування, які не згадуються в Угоді про асоціацію) та його членів.

службі України за підтримки Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) у рамках Проекту “Підтримка реформи управління державними фінансами”. Експерт — Маркус Дрост (Німеччина).

Отже, формування податкової політики в Україні в умовах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС має передбачати створення умов для зростання ВВП та позитивних зрушень у розвитку соціально-економічної системи, забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави (розширення фіскального простору для реформ), внесення змін до Податкового кодексу в зв'язку з виконанням цієї Угоди, а також поступову імплементацію інших заходів податкової політики ЄС та податкових механізмів його країн із поступом в економічному розвитку і детінізації економіки.

На початку 2016 р. в Україні відбулася низка змін у справлянні податків, зборів і єдиного соціального внеску (як позитивних, так і суперечливих). Утім, залишилося чимало нерозв'язаних проблем. Саме на них має бути орієнтоване подальше комплексне податкове реформування (одночасно з іншими реформами) з урахуванням євроінтеграційних завдань і пріоритетів. Податкова політика країни має бути спрямована на: створення сприятливого податкового середовища для економічного зростання на інноваційній основі (спрощення податкового законодавства, введення інвестиційно-інноваційних податкових пільг з огляду на рекомендації Єврокомісії та досвід країн ЄС); пошук фіскальних резервів за рахунок усунення диспропорцій в розподілі податкового навантаження і підвищення податкової справедливості (обмеження використання поширених схем ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування, переміщення основного тягаря оподаткування на багатих); адаптацію норм Податкового кодексу до директив ЄС з питань оподаткування відповідно до Угоди про асоціацію (здійснення у встановлені строки низки змін у справлянні ПДВ й акцизного податку); удосконалення податкового адміністрування (спрощення нарахування і сплати податків, автоматизацію податкових процедур, модифікацію системи ризик-орієнтованого податкового контролю на основі найкращих європейських практик).

Список використаних джерел

1. Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України / за ред. Т. І. Єфименко ; ДНУ "Акад. фін. упр." — К., 2015. — 446 с.
2. Луніна І. О. Міжнародні тенденції реформування податкових систем у післякризовий період 2008—2014 рр. та уроки для України / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // *Фінанси України*. — 2015. — № 8. — С. 7—20.
3. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави / К. І. Швабій // *Фінанси України*. — 2015. — № 10. — С. 90—103.
4. Крисоватий А. І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : монографія / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук ; за ред. А. І. Крисоватого. — Т. : ТНЕУ, 2014. — 236 с.
5. Крисоватий А. І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук // *Економіка України*. — 2016. — № 1. — С. 35—51.
6. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої

сторони : міжнародний документ від 27.06.2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

7. Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/prodesc/ssptw/2014-2015/europe/ssptw14europe.pdf>.

8. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2015. — 150 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7092073/KS-DU-15-001-EN-N.pdf/68116dc2-75bc-4f25-b8a3-ae863ff8dec5>.

9. На шляху до більш ефективного використання податкових пілг в інтересах науково-дослідницьких робіт : повідомлення Єврокомісії від 22.11.2006 — COM (2006) 728 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

10. Czech Republic: investment incentives to be revamped [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://newsletters.usdbriefs.com/2011/Tax/WTA/a111111_2.pdf.

11. Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2013 bis 2016 (25. Subventionsbericht) // Deutscher Bundestag. Drucksache 18/5940. — Heimsheim : Printsystem GmbH, 2015. — 354 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Subventionspolitik/2015-08-26-subventionsbericht-25-vollstaendig.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

12. Соколовська А. М. Дискусійні питання реформування ПДВ / А. М. Соколовська, В. О. Твардієвич // Фінанси України. — 2011. — № 8. — С. 35—50.

13. Стасенко М. Можно ли побороть налоговые ямы с помощью НДС-счетов / М. Стасенко // Delo.ua. — 20.11.2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://delo.ua/ukraine/mozhno-li-poborot-nalogoverye-jamy-s-pomoschju-nds-schetov-283791/?updated_new=1430923056.

14. Про створення програми дій щодо поліпшення діяльності системи оподаткування в Європейському Союзі на період 2014—2020 роки (Fiscalis 2020) та припинення дії Рішення № 1482/2007/ЄС : Регламент (ЄС) № 1286/2013 Європейського Парламенту та Ради від 11.12.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://old.minjust.gov.ua/45885>.

References

1. Yefy`menko, T. I. (Ed.). (2015). *Udoskonalennya upravlinnya derzhavny`my` finansamy` ta reformuvannya podatkovoyi sy`stemy` Ukrainy`* [Improving the management of public finances and reforming the tax system of Ukraine]. Ky`yiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].

2. Lunina, I. O., Frolova, N. B. (2015). Mizhnarodni tendenciyi reformuvannya podatkovy`x sy`stem u pislyakry`zovy`j period 2008—2014 rr. ta uroky` dlya Ukrainy` [International Trends reforming tax systems in the post-crisis period 2008—2014 years. And lessons for Ukraine]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 8, 7—20 [in Ukrainian].

3. Shvabij, K. I. (2015). Teorety`chni pidxody` do formuvannya ta realizaciyi podatkovoyi polity`ky` derzhavy` [Theoretical approaches to the formation and implementation of state tax policy]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 10, 90—103 [in Ukrainian].

4. Kry`sovaty`j, A. I., Mel`ny`k, V. M., Koshhuk, T. V. (2014). *Podatkovi transformaciyi v YeS ta podatкова polity`ka Ukrainy` v konteksti yevrointehraciyi* [Tax transformation in EU tax policy in the context of European integration of Ukraine]. Ternopil` : Ternopil`s`ky`j nacional`ny`j ekonomichny`j universy`tet [in Ukrainian].

5. Kry`sovaty`j, A. I., Mel`ny`k, V. M., Koshhuk, T. V. (2016). Sutnist` ta konceptual`ni osnovy` formuvannya podatkovoyi polity`ky` v umovax yevrointehracijny`x procesiv [The essence and conceptual basis for the formation of tax policy in the European integration process]. *Ekonomika Ukrainy`* [Ukraine economy], 1, 35—51 [in Ukrainian].

6. Ukraine, the European Union. (2014). *Uhoda pro asociaciyu mizh Ukrayinoyu, z odniiyei storony', ta Yevropejs'ky'm Soyuzom, Yevropejs'ky'm spivtovary'stvom z atomnoyi enerhiyi i yixnimy' derzhavamy'-chlenamy', z inshoyi storony'* [Association Agreement between Ukraine, on one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand] (Association, June 27). Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011 [in Ukrainian].

7. *Social Security Programs Throughout the World: Europe*. (2014). Retrieved from <http://www.ssa.gov/policy/docs/prodesc/ssptw/2014-2015/europe/ssptw14europe.pdf>.

8. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. (2015). *Eurostat Statistical books*. Retrieved from <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7092073/KS-DU-15-001-EN-N.pdf/68116dc2-75bc-4f25-b8a3-ae863ff8dec5>.

9. The Commission of the European Communities. (2006). *Na shlyaxu do bil'sh efekty'vnoho vy'kory'stannya podatkovy'x pil'h v interesax naukovo-doslidny'c'ky'x robit* [Towards a more effective use of tax incentives in the interests of scientific research] (Notice, November 22).

10. *Czech Republic: investment incentives to be revamped*. (2011). Retrieved from http://newsletters.usdbriefs.com/2011/Tax/WTA/a111111_2.pdf.

11. Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2013 bis 2016 (25. Subventionsbericht). (2016). *Deutscher Bundestag*. Drucksache 18/5940. Heimsheim : Printsystem GmbH. Retrieved from https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Subventionspolitik/2015-08-26-subventionsbericht-25-vollstaendig.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

12. Sokolov's'ka, A. M., Tvardiyevy'ch, V. O. (2011). Dy`skusijni py`tannya reformuvannya PDV [Debating the reform of VAT]. *Finansy`Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 8, 35—50 [in Ukrainian].

13. Stasenko, M. (2014). *Mozhno li poborot`nalogovy`e yamy` s pomoshh'yu NDS-schetov* [Is it possible to overcome the pit with the help of tax VAT accounts]. *Delo.ua*. Retrieved from http://delo.ua/ukraine/mozhno-li-poborot-nalogovy-e-jamy-s-pomoschju-nds-schetov-283791/?updated_new=1430923056 [in Russian].

14. The European Parliament and the Council. (2013). *Pro stvorenniya prohramy`dij shhodo polipshennya diyal`nosti sy`stemy` opodatkuvannya v Yevropejs`komu Soyuzi na period 2014—2020 roky` (Fiscalis 2020) ta pry`py`nennya diyi Rishennya # 1482/2007/Yes* [On creation of the Programme for the improvement of the tax system in the European Union for the period 2014—2020 years (Fiscalis 2020) and termination decision number 1482/2007 / EC] (Regulations № 1286/20136 December 11). Retrieved from <http://old.minjust.gov.ua/45885>.