

УДК 336.221(100)

Марущак Олена*аспірант кафедри державознавства і права
ОРІДУ НАДУ при Президентіві України***ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ДЕРЖАВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Стаття розкриває тему зарубіжного досвіду державно-правового регулювання системи оподаткування економічних відносин. У статті на основі історико-логічного аналізу обґрунтовується можливість і необхідність використання досвіду іноземних держав в регулюванні податкових відносин ринкової економіки, показуються реальні можливості використання оподаткування в стабілізації господарських відносин, розкриваються раціональні підходи регулювання податків, використання яких спроможне підняти на новий рівень державно-правове регулювання податкової системи та розвитку суспільства.

Особливістю податкових систем провідних західних країн є те, що вони будувалися на науково-обґрунтованій основі, а саме на кейнсіанській концепції функціональних фінансів, за якою величина витрат і норма оподаткування підпорядковані потребам забезпечення сукупного суспільного попиту, який би забезпечив повне використання трудових ресурсів та капіталу за умови збереження стабільності цін.

Ключові слова: держава, правове регулювання, ринкова економіка, податкова система, оподаткування, податковат ставка, податкова пільга, податкова конкуренція.

Olena Maruhschak*PhD student of State Studies and Law Department,
ORIPA NAPA under the President of Ukraine***FOREIGN EXPERIENCE OF STATE-LEGAL REGULATION OF TAXATION**

The article reveals the topic of foreign experience of state-legal regulation of the taxation system of economic relations. The article on the basis of historical and logical analysis substantiates the possibility and necessity of using the experience of foreign countries in regulating tax relations of a market economy, shows the real possibilities of using taxation in stabilizing economic relations, reveals rational approaches to tax regulation, the use of which can be raised to a new level of state-legal regulation of the tax system and development of society.

Modern state policy is aimed at the essential development of a market economy. The solution to this issue lies entirely with public administration, which should solve the main directions of economic revival. Public administration in the field of taxation has a significant potential in this direction. Its potential makes it possible to bring the state-legal regulation in the sphere of economy to a qualitatively new level.

The study of this problem in legal and managerial literature is not enough for today. In that problem of state-legal regulation in the field of taxation every year becomes more acute and relevant.

The purpose of this article is to reveal the content of state-legal regulation of taxation abroad and determine the potential of foreign experience in regulating market economy.

The development of taxation systems in developed countries has a significant impact on the intensification of globalization processes in the global economy. In such circumstances, tax competition between individual countries is exacerbated, the consequences of which are the reduction of the tax base in countries where certain stages of the production process take place, tax rates are reduced, changes in the structure of direct and indirect taxes, etc.

According to the results of the research of tax systems of leading economically developed countries of the world, it is possible to conclude that there is a stable tendency to increase the role of taxes on consumption

In the leading countries of the world, an important tool for realizing the goals and objectives of financial regulation of the economy by tax methods and instruments is the tax rate, which can be changed by the state without changing the entire array of tax laws. The state has an influence on the indicators of economic development due to the introduction of differentiated tax rates for certain categories of taxpayers, administrative units, economic entities engaged in important economic activities for the country.

Such a tool for implementing the state tax policy as tax breaks remains common in countries with a developed market economy. Their state establishes in any case when there is an interest of the political elite in the development of entrepreneurial activity and when the state is ready to stimulate, or vice versa, where to stimulate the development of certain types of economic activity, regions, to increase or limit the incomes of certain categories of payers.

The feature of the tax systems of the leading Western countries is that they were based on a scientifically sound basis, namely, the Keynesian concept of functional finance, according to which the size of the cost and the tax rate are subordinated to the needs of providing aggregate public demand that would ensure the full utilization of labor and capital provided maintaining price stability.

Key words: state, legal regulation, market economy, tax system, taxation, tax rate, tax exemption, tax competition.

Постановка проблеми у загальному вигляді та зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сучасна державна політика спрямована на суттєвий розвиток ринкової економіки. Рішення цього питання цілком лягає на державне управління, яке повинно вирішити основні напрямки економічного відродження. В цьому напрямку значний потенціал має державне управління в сфері оподаткування. Його потенціал дає можливість вивести державно-правове регулювання в сфері економіки на якісно новий рівень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження даної проблематики в юридичній та управлінській літературі на сьогодні недостатньо. Втім, проблема державно-правового регулювання в сфері оподаткування з кожним роком стає все більш гострою та актуальною.

Формування мети (постановка завдання). Метою даної статті є розкриття змісту державно-правового регулювання оподаткування за кордоном та визначення потенціалу іноземного досвіду в регулюванні ринкової економіки.

Виклад основного матеріалу. Для будь-якої держави з ринковою економікою податки є своєрідним важелем регулювання та попередження негативних тенденцій в економіці. Податки є своєрідним механізмом, що забезпечує взаємозв'язок між

загальнодержавними інтересами та інтересами окремих суб'єктів господарювання. Існуюча система оподаткування в Україні має численні вади, а тому досвід розвинутих країн має значення для підвищення ефективності податкової системи

Системи оподаткування у кожній окремій країні з розвинутою економікою знаходяться під впливом специфічних економіко-географічних, політичних та релігійних факторів та конкретно-історичних умов, а тому вони відрізняються по структурі та принципам оподаткування. Хоча розвиток міжнародних інтеграційних процесів сприяє конвергенції показників функціонування макроекономічних систем країн, у тому числі й уніфікації систем оподаткування. Проте, вихідним положенням при формуванні будь-якої ефективної системи оподаткування в зарубіжних країнах є принцип, за яким побудова раціональної системи оподаткування передбачає уникнення форм і методів справляння податків, які заважають накопиченню капіталу всіма учасниками відтворювального процесу.

На побудову систем оподаткування впливає і адміністративно-територіальний устрій конкретної держави.

Так, для країн з федеральним устроєм характерною є трьохрівнева податкова система, яка передбачає справляння загальнодержавних, податків федеративних утворень (земель, областей, автономних територій) та місцевих податків. [1. с. 24-26]

В унітарних країнах функціонують дворівневі податкові системи, які передбачають справляння загальнодержавних та місцевих податків, зборів та обов'язкових платежів. Крім того, на вибір конкретної форми організації податкової системи, її структури впливають ще й загальноекономічні чинники, такі як: стан економічної кон'юнктури в країні, показники інфляції, стан грошово-кредитної системи та інші.

До соціальних факторів, які впливають на податкові системи в розвинутих країнах можливо віднести: демографічна ситуація, позиція політичних сил, традиції ведення бізнесу та організації взаємовідносин між громадянами та державою та інші.

На формування системи оподаткування впливають також конкретні економічні та соціальні цілі, які переслідує та чи інша політична сила.

У практиці оподаткування розвинутих країн світу найбільшого поширення набули наступні податкові методи та інструменти впливу держави на показники економічного та соціального розвитку: зміна рівня податкового навантаження на платників; застосування різних форм чи засобів оподаткування; маніпулювання сферою застосування норм податкового законодавства та ступенем охоплення тими чи іншими податками різних груп платників; встановлення або скасування податкових пільг або преференцій; диференціація ставок оподаткування.

З метою забезпечення можливості здійснення регулюючого впливу на показники економічного розвитку певних федеральних утворень в деяких країнах з розвинутою ринковою економікою набуває поширення досвід встановлення регіонами та муніципалітетами надбавок до федеральних податків, зборів та обов'язкових платежів.

На розвиток систем оподаткування в розвинутих країнах значний вплив має активізація глобалізаційних процесів у світовій економіці. У таких умовах загострюється податкова конкуренція між окремими країнами, наслідками якої є скорочення податкової бази у країнах, у яких відбуваються певні етапи виробничого процесу, зниження податкових ставок, зміна у структурі прямих та непрямих податків тощо.

За результатами дослідження податкових систем провідних економічно розвинутих країн світу можливо дійти висновку про існування стійкої тенденції до підвищення ролі податків на споживання.

Зокрема, частка таких податків зросла з 12 % до 18 % за практично незмінних підходів до оподаткування прибутку юридичних осіб та доходу фізичних осіб.

Країни-члени Європейського Союзу однією з обов'язкових умов набуття членства в даному міждержавному утворенні встановили умову введення до системи оподаткування податку на додану вартість зі ставкою на рівні 15-20 %, що має сприяти встановленню рівних умов конкурентної боротьби між економічними суб'єктами країн-членів ЄС [2. с. 8].

За рівнем податкового тягара, передбаченого чинною в певній країні системою оподаткування, всі країни світу можливо поділити на дві групи [3]:

- 1) юрисдикції з високими податками;
- 2) юрисдикції з ліберальним оподаткуванням.

Переважна більшість країн з розвинутою ринковою економікою відноситься до юрисдикцій із високими податками. Зокрема, ставки податку на прибуток юридичних осіб та податку на доходи фізичних осіб досягають 30-60 %, а ставки податків на доходи, отримані у формі процентів, дивідендів та роялті – 15-35 %. Правова система таких країн передбачає жорстку регламентацію створення суб'єктів господарювання, суворий контроль фінансової звітності та застосування фінансових, адміністративних та кримінальних санкцій у випадку порушення податкового законодавства. Країни з ліберальними умовами можливо поділити на три групи:

- юрисдикції без прямих податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. Система оподаткування у таких країнах передбачає справляння лише непрямих податків у вигляді щорічного мита за ведення підприємницької діяльності, разових реєстраційних зборів та ін. Наприклад, у Карибському регіоні розмір щорічного мита становить 100-1600 доларів США;

- юрисдикції з низьким рівнем податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. Ставки податку на прибуток юридичних осіб та податку на доходи фізичних осіб у даній групі країн не перевищують 30 %, а в деяких випадках ставки таких податків не перевищують 10 %. До даної групи країн відносяться: Кіпр, Угорщина, Ізраїль, Швейцарія;

- юрисдикції з високим рівнем прямих податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. Ставки прямих податків на доходи фізичних осіб та прибуток юридичних осіб перевищують 30 %, а для стимулювання інвестиційної активності іноземних інвесторів та зовнішньоекономічної діяльності уряди надають певні податкові преференції та встановлюють особливі умови оподаткування для платників, які проводять таку діяльність [3, с. 242-246].

До країн даної групи можливо віднести, наприклад, країни Бенілюксу, Ірландію.

Важливим показником ефективності функціонування податкової системи та рівня її впливу на діяльність господарюючих суб'єктів у країнах з розвинутою ринковою економікою є рівень податкового навантаження. Поширеною є думка про те, що чим нижчим є рівень податкового навантаження на економіку країни – тим більш вищими темпами вона розвивається.

Проте, досвід функціонування систем оподаткування у провідних країнах світу не довів істинність та обґрунтованість твердження «низькі податки – висока економіка» [4, с. 247].

Іншим важливим показником, що використовується для оцінки ефективності застосування методів податкового регулювання економіки, є коефіцієнт еластичності податків. Даний показник характеризує зміни податкових надходжень під впливом визначальних економічних чинників (валового національного продукту, доходів населення,

рівня інфляції та ін.). Значення коефіцієнта еластичності на рівні 1 свідчить про стабільність частки податкових доходів держави у ВВП (у Німеччині, провідній країні Європейського Союзу, значення даного показника протягом багатьох десятиліть дорівнює 1).

Про те, що податкові надходження до бюджету країни збільшують більшими темпами, ніж ВВП, свідчить значення коефіцієнта більше одиниці, а отже, держава намагається збільшити рівень податкового навантаження на економіку. Значення даного показника менше одиниці свідчить про зменшення частки податків у ВВП країни та може свідчити про намагання держави збільшити обсяги фінансових ресурсів в економіці для стимулювання її розвитку. Показник інтегральної ставки оподаткування доданої вартості, за результатами вивчення досвіду країн з розвинутою ринковою економікою, використовується для оцінки рівня податкового навантаження на економіку та розраховується як відношення суми надходжень від усіх податків, зборів (обов'язкових платежів) внесених суб'єктами підприємництва, їх власниками та найманими працівниками до бюджетів та цільових фондів, до величини доданої вартості за умови сплати усіх обов'язкових для підприємств податків та повної реалізації продукції на внутрішньому ринку[5, с. 256].

У провідних країнах світу важливими інструментом реалізації цілей та завдань фінансового регулювання економіки податковими методами та інструментами є податкова ставка, яку може змінювати держава не змінюючи усього масиву податкового законодавства. Впливати на показники економічного розвитку держава має можливість завдяки запровадженню диференційованих ставок оподаткування для певних категорій платників, адміністративно-територіальних одиниць, суб'єктів господарювання, які займаються важливими для країни видами економічної діяльності.

Розповсюдженням у країнах з розвинутою ринковою економікою залишається такий інструмент реалізації податкової політики держави, як податкові пільги. Їх держава встановлює у будь-якому випадку, коли є зацікавленість політичної еліти у розвитку підприємницької діяльності та коли держава готова стимулювати, або навпаки, де стимулювати розвиток певних видів економічної діяльності, регіонів, підвищувати або обмежувати доходи певних категорій платників.

Надання податкових пільг є важливим податковим інструментом стимулювання розвитку малого бізнесу, залучення в економіку іноземного капіталу, проведення науково-технічних розробок, що мають визначальне значення для технологічного розвитку економіки у довгостроковій перспективі, реалізації екологічних проектів, стимулювання розвитку соціально важливих видів виробництва, а також виробництв, здатних виробляти конкурентоспроможну на світовому ринку продукцію.

При наданні податкових пільг органами державної влади часто використовується такий критерій, як форма власності. У багатьох країнах підприємства державного сектору економіки звільняються від сплати податку на землю, застосовується пільгове оподаткування прибутку тощо. З метою залучення до країни осіб із значними розмірами особистого капіталу, а отже з метою стимулювання інвестиційної активності, нерідко податкові пільги встановлюються залежно від громадянства.

Протягом останнього часу в більшості розвинутих країн спостерігається тенденція до зростання бюджетних витрат. Особливо ситуація загострюється в умовах поширення податкових пільг, що призводить до зменшення податкової бази. Для збереження рівня податкових надходжень до бюджету держава намагається збільшувати рівень податкових ставок, а в деяких інших випадках, що на нашу думку є більш доцільним, проводить активну роботу щодо впорядкування податкових пільг.

Під пильною увагою держави є такий об'єкт податкового регулювання, як інвестиційна діяльність. З метою стимулювання інвестиційної активності у багатьох країнах з розвинутою ринковою економікою прибуток, що спрямовується на інвестування, повністю або частково звільняється від оподаткування. Широкого поширення набув досвід звільнення від податку на додану вартість високотехнологічного устаткування та обладнання, а також запасні частини до нього. Діяльність інвестиційних фондів у багатьох країнах не оподатковується прибутковим та іншими видами податків, зборів (обов'язкових платежів). Впливовим інструментом фінансового регулювання економіки за допомогою змін у політиці оподаткування є формування податкової бази, від якої залежить сума податкових зобов'язань різних категорій платників.

Змінюючи базу оподаткування, уряди країн із розвинутою ринковою економікою мають можливість створювати додаткові стимули для розширення виробництва або навпаки – обмежувати інвестиційну активність, знижувати темпи розвитку виробництва, а отже, стримувати або стимулювати економічне зростання. Загальновизнаною практикою забезпечення економічного зростання у країнах з розвинутою ринковою економікою є розробка довгострокових планів економічного та соціального розвитку, неодмінною складовою яких повинні бути пріоритети податкової політики на довгострокову перспективу.

Аналіз зарубіжного досвіду свідчить про те, що для податкової політики розвинутих країн, які мають довгострокові програми розвитку економіки, характерними є такі риси:

- чітке визначення виявлених проблем в економічному розвитку країни, формулювання цілей та завдань податкової політики та опис податкових інструментів, застосування яких сприятиме досягненню поставлених результатів;
- ранжування цілей економічного та соціального розвитку залежно від ступеня їх важливості, акцентування заходів податкової політики держави на найбільш важливих із них;
- узагальнення зарубіжного досвіду реалізації податкових реформ та виявлення найбільш перспективних методів та інструментів, обґрунтування економічних результатів, вигод та втрат для держави і платників від реалізації кожного етапу програми податкового реформування;
- вивчення та урахування результатів оцінки ефективності реалізації типових програм реформування системи оподаткування у минулому;
 - аналіз можливих для залучення до процесу реформування методів та інструментів;
 - аналіз вихідних умов започаткування проведення податкових реформ;
 - прийняття управлінських рішень щодо коригування національної податкової політики з урахуванням національних специфічних умов господарювання та конкретних економічних умов. Завдання податкової політики, а отже і податкового регулювання, у країнах із розвинутою ринковою економікою зводяться до забезпечення держави необхідною для її нормального функціонування фінансовою базою, створення ефективних механізмів та сприятливих умов для регулювання господарської діяльності країни у цілому, згладжування значних дисбалансів у доходах населення, що виникають в умовах ринкової економіки [1, с. 123-126].

Завданням сучасної податкової політики у провідних західних країнах є оптимальне поєднання суспільних і особистісних інтересів, тобто забезпечення оптимального співвідношення між коштами, що залишаються у розпорядженні платників податків, та тими коштами, які перерозподіляються через бюджетну систему.

Особливістю податкових систем провідних західних країн є те, що вони будувалися на науково-обґрунтованій основі, а саме на кейнсіанській концепції функціональних фінансів, за якою величина витрат і норма оподаткування підпорядковані потребам забезпечення сукупного суспільного попиту, який би забезпечив повне використання трудових ресурсів та капіталу за умови збереження стабільності цін.

Тобто завдання забезпечення наповненості доходної частини бюджету забезпечується не за рахунок підвищення податкового навантаження, а за рахунок розширення податкової бази та скорочення державних видатків на фоні скорочення податків. Вивчення досвіду податкового регулювання економіки у провідних країнах з ринковою економікою дозволило визначити особливості їх податкових систем [4. с. 249-252].

Одна із найстаріших та найстабільніших податкових систем функціонує у Великобританії, яка має два рівні та включає загальнодержавні та місцеві податки. Серед загальнодержавних податків найбільшу роль відіграє прибутковий податок з громадян, надходження від якого забезпечують формування дві третини доходів бюджету королівства. Податок на прибуток корпорацій, відповідно, відіграє незначну роль. Оподаткування доходів громадян здійснюється за диференційованими ставками – 20, 25 і 40 %, при визначенні яких враховуються сімейний та матеріальний стан платників податків. Крім того, вивченню підлягають інші обставини життя платника, які враховуються при наданні податкових пільг та знижок, не допускаючи таким чином значної диференціації у доходах. Оподаткування прибутку підприємств здійснюється за єдиною ставкою яка становить 33 %, що значно менше за ставку, яка діяла понад 10 років тому і становила 52 %, таким чином стимулюючи розвиток бізнесу [6].

Важливим джерелом надходжень до бюджету є податок на спадщину, який не сплачується з майна, що оцінено на суму менше 150 тис. фунтів стерлінгів, а спадщина на більшу суму оподатковується за ставкою 40 %. Отже, у податковій системі Великобританії закладений механізм унеможливлення невинного збагачення громадян та стимулювання їх активної участі у суспільному виробництві. Окремо справляються внески на соціальне страхування за ставками, диференційованими залежно від розмірів доходу від 2 % до 9 %. Серед непрямих податків важливе місце посідає податок на додану вартість, надходження від якого формують 17 % доходів бюджету Об'єднаного Королівства та фактично є другим за значенням податком після податку на доходи фізичних осіб. Ставка податку на додану вартість складає 17,5 %. Іншим важливим непрямим податком є акциз, ставка якого коливається у межах від 10-30 % від ціни товару. Податкова політика Великобританії у сфері місцевого оподаткування передбачає значну диференціацію їх величини залежно від регіону країни. Об'єктом оподаткування місцевими податками є нерухоме майно, у тому числі земля [7].

Характерною особливістю податкової системи Франції є те, що основний податковий тягар лягає на споживання, а не на виробництво. Так, 41,4 % усіх надходжень до бюджету Франції формує непрямий податок – податок на додану вартість. З метою регулювання споживання окремих видів товарів та послуг ставки даного податку диференційовані. Так, основна ставка податку на додану вартість складає 18,6 %, на товари й послуги першої необхідності – 5,5 %, на товари побуту – 7 %, а найвища ставка досягає 22 %. Від обкладання податком на додану вартість звільнено: медицину, освіту, приватну викладацьку діяльність, лікувальну практику, літературу, мистецтво, а також усі експортні товари. Поряд з універсальним акцизом – податком на додану вартість у Франції застосовуються і специфічні акцизи [6].

Другим за значенням при формуванні доходної частини бюджету Франції є податок на доходи фізичних осіб, частка якого серед усіх бюджетних доходів становить понад 18 %. Прибуток суб'єктів підприємницької діяльності обкладається за ставкою 34 %, а прибуток підприємств зайнятих у сфері сільськогосподарського виробництва та на ринку цінних паперів за ставкою, яка коливається від 10 % до 24 %, чим держава може стимулювати розвиток певних видів економічної діяльності. Виходячи з частки, яку податок на прибуток підприємств займає серед бюджетних доходів – 10 %, можливо дійти висновку, що уряд Франції проводить активну роботу з розвитку та захисту вітчизняного товаровиробника [8. с. 123-125].

Характерними особливостями податкової системи Німеччини, як і податкових систем вже згаданих вище країн, є оптимальний розподіл податкового навантаження між товаровиробниками та споживачами, акцент на забезпеченні соціальної справедливості та захисті вітчизняного виробництва. Федеральний адміністративно-територіальний устрій Німеччини (федеральна влада, уряди земель, місцева влада (громади)) обумовлює і структуру її податкової системи, яка передбачає розподіл податкових надходжень до бюджетів на паритетних засадах. Так, приблизно половина коштів отриманих від податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток юридичних осіб спрямовується до федерального бюджету, інша ж частина залишається у розпорядженні громади тієї території, де ці надходження були зібрані. Завдяки концентрації основних надходжень на федеральному рівні та внаслідок диференціації земель Німеччини в стані економічного потенціалу існує необхідність перерозподілу частини коштів від багатших територій – до бідніших [9, с. 154].

Основним джерелом формування доходів бюджету в Німеччині є податок на доходи фізичних осіб, який справляється за диференційованою ставкою яка коливається від 19 % до 53 %. При визначенні ставки податку враховуються різні життєві обставини платника, згідно з якими виділяють шість податкових класів. Відрахування із фонду заробітної плати здійснюються за ставкою 6,8 %, при чому зобов'язання зі сплати рівномірно розподіляється між роботодавцем і найманим працівником. Значна частка у доходах бюджету припадає на податок на прибуток корпорацій, який справляється за двома ставками. Прибуток, що перерозподіляється, оподатковується за ставкою 50 %, а той, що розподіляється у вигляді дивідендів, – 36 %. З метою стимулювання розвитку виробництва та технічного переоснащення товаровиробників у Німеччині великі податкові пільги надаються завдяки прискореній амортизації. Так, сільськогосподарським товаровиробникам у перший рік дозволяється списати до 50 % вартості устаткування, а за наступні 3 роки – до 80 %. Податок на додану вартість у Німеччині забезпечує формування майже 28% бюджетних надходжень. Основна ставка даного податку складає 15 %, проте законом-давством дозволено обкладати за зниженою ставкою основні продовольчі товари та товари і послуги соціально-культурного призначення, що є характерним і для інших європейських країн. В Німеччині вагоме значення мають також і акцизні податки, надходження від яких повністю зараховуються до федерального бюджету. Основу доходів місцевих бюджетів Німеччини складають промислові податки, які справляються як з юридичних, так і з фізичних осіб, які займаються промисловою і торговельною діяльністю, а також земельні та майнові податки. Загалом для податкової системи Німеччини характерними є ті самі тенденції розвитку, що й для податкових систем інших західноєвропейських країн з розвиненою ринковою економікою: зменшення податкового навантаження на прибуток, застосування пільгового оподаткування для стимулювання технологічного прогресу та активізації розвитку

підприємництва, передусім малого. Податкові реформи останніх років спрямовувались на створення сприятливих умов для німецьких виробників [9, с. 169].

Розвинутою є також і трьохрівнева податкова система США, в якій близько 70 % податкових надходжень спрямовуються до федерального бюджету. Проте, у зв'язку з тим, що від 70 % до 90 % витрат на охорону здоров'я, освіту, соціальне забезпечення тощо фінансуються за рахунок місцевих бюджетів величина місцевих податків та податків в штатах залишається на досить високому рівні. Як і в податкових системах інших розвинутих країн, у США найважливішу роль відіграє податок на доходи фізичних осіб, що справляється за прогресивними податковими ставками, що встановлюються залежно від величини отриманого доходу на рівні 11 %, 15 %, 28 % та 38,5 %. З метою забезпечення достатнього рівня життя населення та задля зменшення кількості ухилень від сплати податків останнім часом значно збільшено суму неоподаткованого доходу та знижено максимальну ставку оподаткування. Рівними частинами між роботодавцями та найманими працівниками розподіляються другі за важливістю для федерального бюджету відрахування на соціальне страхування, при чому їх розмір протягом останнього часу має тенденцію до зростання, що обумовлено необхідністю фінансового забезпечення реалізації більшої кількості соціальних програм [9, с. 85].

З метою унеможливлення невинного збагачення внаслідок отримання доходів у вигляді спадщини її оподаткування здійснюється за прогресивною ставкою від 18 % до 50 %, при чому існує неоподаткований мінімум на рівні 10 тис. дол. США. Тенденцію до поступового скорочення мають ставки третього за значенням для федерального бюджету податку – податку на прибуток юридичних осіб (корпорацій). Його ставка скоротилася із 46 % у 1986 році до 30,6 % у 2006 році. Незважаючи на поступове зростання прибутків американських транснаціональних корпорацій, податкове навантаження на їхній прибуток поступово знижується, що може свідчити про стимулювання з боку уряду США експансіоністських прагнень американських представників крупного міжнародного бізнесу. Чинна нині система оподаткування у США передбачає, що із перших 50 тис. дол. США прибутку податок сплачується за ставкою 15 %, за наступні 250 тис. дол. США треба сплачувати податок за ставкою 25 %, а за прибуток, що перевищує 250 тис. дол. США, треба платити податок за максимальною податковою ставкою, що може свідчити про намагання уряду стимулювати розвиток малого бізнесу. У США, крім того, широкого розповсюдження набула практика застосування прискорених норм амортизації, які у сукупності із певними податковими пільгами заохочують науково-технічний прогрес.

Акцизні податку у США, на відміну від інших країн з розвинутою ринковою економікою, спрямовуються не до федерального бюджету, а є основою доходної частини місцевих бюджетів штатів. Значний вплив на розвиток економічних та соціальних процесів у США мають органи влади штатів, які наділені широкими повноваженнями у сфері оподаткування. Так, у 44 штатах крім федерального податку на доходи населення введено також аналогічний податок, надходження від якого спрямовуються до бюджету штату. Крім того, у деяких штатах запроваджено власний податок на прибуток корпорацій, податки із продажів та податок на ділову активність. Потужним джерелом формування доходної частини місцевих бюджетів є податок на майно. Проте, незважаючи на достатньо міцну фінансову базу діяльності місцевої влади, місцеві бюджети неможливо збалансувати без субсидій, дотацій і субвенцій із федерального бюджету. В цілому податкова система США позитивно впливає на розвиток бізнесу, особливо малого, подолання безробіття та зростання доходів населення [10, с. 58].

Помітні успіхи уряду в забезпеченні однакового розвитку різних за рівнем економічного потенціалу штатів.

Підсумовуючи викладене, можливо зробити висновок про те, що для переважної кількості країн з розвинутою ринковою економікою характерним є зниження рівня податкового навантаження на податок на прибуток корпорацій. Так, у Іспанії, Данії, Швеції, Австрії та Ірландії ставки даного податку скоротилися на третину.

Помітне зниження ставок оподаткування прибутку корпорацій спостерігається у США, Японії, Канаді та інших країнах. Податки є ефективним інструментом стимулювання діяльності господарюючих суб'єктів, формування оптимальної структури економіки країни, позитивного впливу на економічний розвиток різних територій.

Постсоціалістичні країни при переході від тоталітарної адміністративно-командної економіки використовували досвід країн з розвинутою ринковою економікою при побудові ліберальних та демократичних податкових систем. Для побудови податкових систем у постсоціалістичних країнах необхідно було передусім забезпечити імплементацію принципів оподаткування, яка була вироблена протягом тривалого становлення систем оподаткування у країнах з розвинутою ринковою економікою: юридична рівність перед законом усіх платників податків, унеможливлення податкової дискримінації та дотримання з боку держави податкового нейтралітету; забезпечення стабільності норм та правил функціонування системи оподаткування; законодавче визначення податкових пільг та преференцій для певного кола платників; унеможливлення зворотної дії податкового законодавства; запровадження відповідальності за порушення податкового законодавства на основі встановлення презумпції винуватості платника податку та встановлення гнучкої системи відповідальності за порушення податкового законодавства; простота і прозорість системи оподаткування; унеможливлення свавілля з боку представників контролюючих органів; співмірність суми податкових надходжень із витратами відповідно до закону про Державний бюджет на відповідний рік.

Від дотримання визначених принципів залежить успіх проведення податкових реформ. Успіхи у проведенні ринкових перетворень у таких постсоціалістичних країнах, як Польща, Чехія, Угорщина, Словенія, Румунія, республіках колишньої Югославії пов'язують, передусім, з успішним проведенням податкового реформування, забезпечивши при цьому стабільність та надійність податкового законодавства, його максимальне наближення до європейських стандартів, які передбачають дієві механізми забезпечення розвитку та захисту вітчизняного товаровиробника [11, с. 12].

Процес становлення та реформування проходить і податкова система Російської Федерації, основним напрямком реформування у якій стало скорочення податкових надходжень до бюджету внаслідок зниження податкового тиску на товаровиробників. Так, знижено ставку податку на прибуток підприємств до 20 % та ставку податку на додану вартість до 18 % [12, с. 35].

Проте, існують і негативні тенденції, які потребують вирішення: нерівномірний розподіл податкового тягаря, розширення зони тіньової економіки, зниження стимулюючої ролі податків.

За результатами проведеного дослідження можливо виділити загальні тенденції розвитку податкових систем провідних країн світу: переважання ролі прямого оподаткування у Німеччині, Канаді, США, Японії, а непрямого – у Франції та Італії; завдяки запровадженню прогресивного прямого оподаткування у Німеччині, Японії та США забезпечується стабільне економічне зростання [13, с. 14].

Серед найбільш гострих проблем функціонування податкових систем у провідних країнах з ринковою економікою можливо виділити наступні:

- складність побудови податкових систем – важке розуміння принципів функціонування системи оподаткування з одного боку ускладнює порядку нарахування та сплати податків, а з іншого – створює проблеми ефективного управління податковою системою, що у свою чергу створює сприятливі умови для ухилення від оподаткування;
- несправедливість оподаткування доходів фізичних осіб – частими є випадки, коли однакові доходи фізичних осіб оподатковуються по-різному;
- неузгодженість оподаткування доходів фізичних осіб із різних джерел – різний порядок оподаткування доходів фізичних осіб отриманих як оплата праці та як дивіденди сприяє розвитку процесів інкорпорації за податковими причинами, наслідком чого є фінансування виробничого розвитку підприємств за рахунок позикового капіталу;
- значний перекид у бік прямого оподаткування – у системах оподаткування провідних країн світу найбільше значення мають прямі податки. Залежно від ступеня оподаткування прибутку підприємств країни світу можна поділити на чотири основні групи таким чином:
 - країни з класичною системою подвійного оподаткування (існує подвійне оподаткування прибутку: того, що реінвестується, та того, який виплачується власникам капіталу (Україна, США, Бельгія, Нідерланди, Люксембург, Швеція);
 - країни, в яких прибуток підприємств повністю звільнений від оподаткування (Греція, Норвегія);
 - країни, в яких від оподаткування звільнено прибуток, що виплачується акціонерам (Австралія, Нова Зеландія, Італія, Фінляндія);
 - країни, в яких прибуток, отриманий акціонерами на рівні компаній, оподатковується за більш низькою ставкою податку (Австрія, Німеччина, Португалія, Японія) або частково звільняється від оподаткування (Іспанія, Ісландія);
 - країни, в яких оподаткування прибутку знижується на рівні акціонерів: вони звільняються від оподаткування доходу, отриманого у вигляді дивідендів (Данія, Канада, Японія), або податок, який сплачує компанія з прибутку, розподіляється частково, тобто податковий кредит (Великобританія, Ірландія, Франція). Певні особливості функціонування систем оподаткування існують у країнах, які нещодавно стали членами Європейського Союзу – Литві, Латвії, Естонії, Словаччині, Угорщина та ін. [11. с. 12].

Податкові реформи у цих країнах засновуються на положеннях неокласичної теорії, що передбачає посилення нейтральності оподаткування, унеможливлення негативного впливу податків на пропозицію факторів виробництва, заощадження, інвестиції, що в підсумку сприятиме оновленню ринкової економіки.

За характером податкових реформ дані країни можливо поділити на дві групи:

- країни, які проводять радикальні податкові реформи, – до даної групи країн належать Латвія, Литва, Естонія і Словаччина. Урядами цих країн проводяться радикальні податкові реформи (запроваджено пропорційний податок на доходи громадян, знижено ставку податку на прибуток підприємств (з 40 % до 20 % у Словаччині, з 25 % до 15 % у Латвії, з 29 % до 20 % у Литві, у Естонії: прибуток, що розподіляється через акціонерів, – ставка знизилася з 26 % до 22 %, при цьому нерозподілений прибуток не оподатковується), акцент них ставиться на підвищенні ефективності функціонування податкових систем, а не на дотриманні соціальної справедливості, як це відбувається у більшості європейських країн;
- країни, які проводять помірковані податкові реформи, – до даної групи країн можливо віднести Угорщину, Словенію, Чехію й Польщу. У даних країнах, попередньо з

першою групою, характерними є більш високі ставки за всіма основними податками, хоча середній рівень оподаткування у країнах даної групи залишається дещо нижчим, ніж у середньому по ЄС [14].

Висновки. На підставі вивчення зарубіжного досвіду можливо визначити ключові принципи, яких слід дотримуватися в ході реформування державно-правового регулювання вітчизняної системи оподаткування: сприяння розвитку вітчизняного товаровиробника, забезпечення дотримання принципу соціальної справедливості, створення сприятливих умов для залучення іноземного інвестиційного капіталу.

Література.

1. URL: search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH4S900A.html.
2. Тиждень.ua. URL: <http://tyzhden.ua/News/56150> 8 Top 50 US Companies Stash \$1.
3. Іванов Ю. Б. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів / за ред. Ю. Б. Іванова. Харків: ХНЕУ. 2006. 240 с.
4. Загородній А. Г., Єлісеєв А. В.. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія. Львів: Центр Бізнес Сервісу. 2003. 152 с.
5. Гриньова В. М., Новікова М. М. Державне регулювання економіки. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. 756 с.
6. Конрад Ю. Податкова політика в Україні. *Економіка України*. 2008. № 1. С. 95–103.
7. Ковальчук А. Платити по-новому: в Україні стартує податкова реформа. *Газета «Україна Forbes»* від 10.12.2014 р. URL: <http://forbes.ua/ua/nation/1384535-platiti-po-novomu-v-ukrayini-startue-podatkova-reforma>.
8. Кучерявенко М. П., Дмитрик О. О., Лукашев О. А. та ін. Фінансове право: підручник / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2016. 440 с.
9. Мартинова Т. Податкова політика в Україні: як облагодіяти людство? *Українські ділові новини*. 2009. № 5. С. 12–21.
10. Александров И. М. Налоговые системы России и зарубежных стран. Москва: Бератор-Прес, 2002. 192 с.
11. Золотько І. А. Податкова система України: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Київ: КНЕУ, 2000. 192 с.
12. Коротина Н. Ю., Корниенко Е. Л. Проблемы бюджетно-налогового стимулирования инновационных процессов в Российской Федерации. *Челябинский гуманитарий*. 2012. № 2(19). С. 35–38.
13. *Налоги: учеб. для вузов / под ред. Д. Г. Черника*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА. 2002. 444 с.
14. Ставки окремих податків в Україні та деяких країнах ЄС. Інформація департамент апарату ФПУ з питань економічного захисту. URL: <http://www.fpsu.org.ua>.