



АСОЦІАЦІЯ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ УКРАЇНИ  
ПРИВАТНОЇ ФОРМИ ВЛАСНОСТІ

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ



**НАУКОВИЙ ЖУРНАЛ**

# **ЕКОНОМІКА І УПРАВЛІННЯ**

**2 (74) / 2017**

*Журнал засновано у листопаді 1998 р.*

*Виходить щокварталу*

- **НАУКОВО-ПРАКТИЧНІ ЕКОНОМІЧНІ КОНЦЕПЦІЇ ТА ПРОГРАМИ**
- **ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ**
- **ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ**
- **МЕНЕДЖМЕНТ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА**
- **ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ І КРЕДИТ**
- **СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ**
- **ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЕКОНОМІЦІ ТА УПРАВЛІННІ**
- **ЕКОНОМІКА ОСВІТИ**
- **ПЕРСПЕКТИВНІ ТЕХНОЛОГІЇ ПІДГОТОВКИ СПЕЦІАЛІСТІВ**
- **В ЄДИНОМУ ОСВІТЯНСЬКОМУ ПРОСТОРІ УКРАЇНИ**
- **СВІТОВИЙ ДОСВІД ПІДГОТОВКИ СПЕЦІАЛІСТІВ**
- **З ЕКОНОМІЧНОЇ ІСТОРІЇ УКРАЇНИ**
- **ВІСТІ З АСОЦІАЦІЇ**
- **НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ**

**Київ 2017**

УДК: 330:65

# ЕКОНОМІКА І УПРАВЛІННЯ

НАУКОВИЙ ЖУРНАЛ

№ 2 (74), 2017 рік

Засновники:

Асоціація навчальних закладів України приватної форми власності,  
Європейський університет

Свідоцтво про державну реєстрацію: КВ № 21814-11714 ПР від 21.12.2015 року

**Публікації в журналі зараховуються як фахові в галузі економічних наук  
відповідно до додатку 12 до наказу Міністерства освіти і науки України  
від 16.05.2016 №515.**

Друкується за рішенням Вченої ради Європейського університету  
(№ 3 від 05 травня 2017 року), координаційної ради  
Асоціації навчальних закладів України приватної форми власності  
(№ 2 від 30 березня 2017 року)

**Голова редколегії, керівник проекту  
журналу «Економіка і управління» – І.І. Тимошенко  
Головний редактор – І.С. Грозний**

Редакційна колегія:

І.І. Павленко – заст. головного редактора,  
Н.С. Прокопенко – заст. головного редактора,  
З.І. Тимошенко – заст. головного редактора,  
Є.В. Навродська – відповідальний секретар,  
Н.В. Васюткіна, Л.І. Воротіна, О.В. Гривкієвська, Р.М. Гуйвер (Robert M. Guyver),  
І. Кабелкова (I. Cabelkova), І.М. Крейдич, О.М. Кузьмак, В.А. Лахно, В.П. Малюков, В.М. Мельник,  
С.А. Навроцький, Р. Ребилас (R. Reblas), Л.В. Романова, О.О. Романовський,  
В. Стрілковський (V. Strielkowski), А.О. Тимошенко, В.О. Шпильова,  
К. Щепанська-Вощина (K. Szczepanska-Woszczyna), Л.А. Янковська

УСІ ПРАВА ЗАСТЕРЕЖЕНІ

За достовірність фактичних даних, цитат, власних імен,  
географічних назв тощо відповідають автори публікацій.  
Статті англійською мовою друкуються в авторській редакції  
та рекомендовані рецензентами.  
Думки авторів можуть не збігатися з позицією редколегії.  
Передруки і переклади дозволяються лише за згоди автора та видавця.

Відповідальна за випуск Є.В. Навродська  
Комп'ютерний набір, верстка  
та дизайн обкладинки Н.М. Іванченко

**Підписано до друку 23.06.2017 р. Формат 70x108<sup>1/8</sup>. Папір офсетний.  
Ум. друк. арк. 12,5. Обл.-вид. арк. 9,55. Тираж 200 прим. Зам. № 40.**

Адреса редакції: 03115, Київ, бульв. Акад. Вернадського, 16 В  
Тел.: (044) 452-76-55; e-mail: assoc@kyiv.e-u.in.ua, www.assoc.e-u.in.ua

Підготовлено у видавництві та  
надруковано на поліграфкомбінаті Європейського університету  
Адреса: 03115, Київ, вул. Депутатська, 15/17.  
Тел.: (044) 503-33-96

© Економіка і управління, 2017

**ЗМІСТ**

**НАУКОВО-ПРАКТИЧНІ ЕКОНОМІЧНІ КОНЦЕПЦІЇ ТА ПРОГРАМИ**

<i>Resler M.</i> Marketing in enterprise management system .....	5
<i>Дмитрук О.В., Круковська І.М., Шарлович З.П.</i> Компетентний менеджер медсестринства – конкурента перевага закладу охорони здоров'я .....	13
<i>Коваленко О.В.</i> Інноваційний потенціал формування маркетингової парадигми інституціоналізації процесу розвитку та реалізації ринкових інновацій в Україні .....	20

**ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ**

<i>Грозний І.С.</i> Оцінка продуктивності діяльності промислового підприємства .....	30
<i>Андрушків Б.М.</i> Інструменти управління ресурсним забезпеченням розвитку підприємств .....	34
<i>Безчасний О.У.</i> Особливості формування варіативної стратегії управління якістю продукції .....	38
<i>Русінова О.С.</i> Оцінка постачальників, взаємності від глибини реалізації проектів розвитку промислових підприємств.....	43
<i>Кочетков В.М., Соснаювський Р.Д.</i> Теоретичні аспекти управління природними ресурсами підприємств бджільництва .....	51
<i>Гривківська О.В., Висоцький О.О.</i> Оцінювання складових потенціалу економічної безпеки підприємств машинобудування з урахуванням внутрішніх ризиків.....	56
<i>Марищенко Н.Ю., Крамар І.Ю., Подвірна Т.В.</i> Особливості формування спроможних територіальних громад в Україні .....	62
<i>Аллахвердян А.В.</i> Інформаційне забезпечення системи контролю на промислових підприємствах .....	68

**ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ І КРЕДИТ**

<i>Onyshchenko V.V., Tymoshenko A.O., Prokopenko K.I.</i> The essence and significance of the program-target method in providing efficiency of budgetary regulation in Ukraine .....	73
<i>Домрачев В.М., Семененко Т.О., Гусев К.О.</i> Застосування кластерного аналізу для оцінки стану банків в Україні .....	79

*Лозінська Ж.П.*

Зарубіжний досвід фінансово-кредитного забезпечення розвитку малого підприємництва..... 83

*Полторак А.С., Головка М.Й.*

Міжнародні тенденції податкових трансформацій в умовах фіскальної децентралізації ..... 90

*Виклюк М.І.*

Фінансовий потенціал агропромислових підприємств: інструменти фінансової підтримки вертикально-інтегрованої компанії ..... 100

*Чуркіна І.Є.*

Особливості формування фінансового потенціалу аграрних підприємств ..... 108

*Коваль Л.П.*

Оцінка регіональної програми фінансової підтримки розвитку малого підприємництва Львівської області ..... 112

#### **ЕКОНОМІКА ОСВІТИ**

*Романовський О.О., Романовська О.О., Романовська Ю.Ю.*

Вплив університетської бізнес-освіти на рівень підприємництва в державі та ступінь її економічного розвитку ..... 120

#### **ІНФОРМАЦІЯ**

Наші автори ..... 140

впровадити в умовах України, в першу чергу через слабкість банківської системи, проте загальні тенденції мають виконуватися. В першу чергу це стосується мінімізації вартості кредитів, зменшення обсягів прямої державної фінансової підтримки з одночасним збільшенням обсягів кредитування під державні гарантії. Такий підхід, якому віддають перевагу в більшості зарубіжних країн, дасть змогу, з одної сторони забезпечити фінансування діяльності малих підприємств, а з іншої – активізувати кредитну діяльність комерційних банків.

1. Офіційний сайт SME Finance Forum [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://smefinanceforum.org/>; 2. Офіційний сайт Держкомстату [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>; 3. Офіційний сайт OECD [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://stats.oecd.org/>; 4. Negative Interest Rate Policy (NIRP) Definition / Investopedia [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.investopedia.com/terms/n/negative-interest-rate-policy-nirp.asp#ixzz4pHLSpN9F>; 5. Грищенко А. Міфи і факти про негативні відсоткові ставки [Електронний ресурс] / А. Грищенко – Режим доступу: <http://forbes.net.ua/ua/opinions/1412699-mifi-i-fakti-pro-negativni-vidsotkovi-stavki>; 6. Орешко К.С. Фактори росту малого и среднего бизнеса в странах Скандинавии (Дания, Норвегия, Финляндия, Швеция) / К.С. Орешко // Российский внешнеэкономический вестник. – 2007. №7. – С.33-44; 7. Рібун Л.В. Зарубіжний досвід розвитку малого бізнесу / Л.В. Рібун, Г.А. Лех, І.М. Васькович // Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – Вип. 26.2. – С. 230-235; 8. Financing SMEs and Entrepreneurs 2017 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://dx.doi.org/10.1787/fin\\_sme\\_ent-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/fin_sme_ent-2017-en)

УДК 336.2

А. С. Полтораєк, М. Й. Головка

## МІЖНАРОДНІ ТЕНДЕНЦІЇ ПОДАТКОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ В УМОВАХ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

У статті проведено аналіз міжнародних тенденцій у сфері фіскальної децентралізації, досліджено зв'язок рівня витрат місцевих територіальних угруповань як частини ВВП з рівнем ВВП на душу населення у країнах Організації економічного співробітництва та розвитку, здійснено аналіз динаміки ставок основних бюджетоутворюючих податків в країнах Європейського Союзу та узагальнено перелік специфічних критеріїв, на основі яких має відбуватися процес реформування оподаткування в умовах фіскальної децентралізації.

The article analyzes international trends in the field of fiscal decentralization, studies the linkage of the level of expenditures of local territorial groups as a part of GDP with the level of GDP per capita in the countries of the Organization for Economic Cooperation and Development, analyzes the dynamics of rates of basic budget-forming taxes in the countries of the European Union and is generalized. A list of specific criteria on the basis of which the tax reform process should take place under conditions of fiscal decentralization.

Overview list of specific criteria on which should be tax reform process in terms of fiscal decentralization, which, unlike existing supplemented with the following criteria: minimization of discretion; Compensation and Compensation; complementarity and consistency of changes in

the parameters of taxation; Flexibility of the concept; consistency of reforms and compliance with international agreements and commitments, compliance with which will: reduce discretionary opportunities in the field of taxation, balance the specific interests of all subjects redistributive relations and to achieve synergistic effect reform tax and budget spheres as systemic changes in the economy and enhance its Position on deepening cooperation with the EU.

Ключові слова: податкова система, податкова реформа, фіскальна децентралізація, трансформація податкової системи, реформування податкової системи.

Keywords: tax system, tax reform, fiscal decentralization, transformation of the tax system, reform of the tax system.

**Постановка проблеми.** Процеси фіскальної децентралізації найчастіше відбуваються паралельно з трансформаціями податкових систем, що обґрунтовує необхідність ретельного вивчення міжнародних тенденцій реформування систем оподаткування в умовах фіскальної децентралізації з метою використання світового досвіду у вітчизняній практиці.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблеми аналізу світового досвіду податкових реформ приділяли увагу в своїх роботах наступні вітчизняні науковці А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук [3, с. 35-51; 4; 6, с. 7-25; 7, с. 102-118] – у процесі всебічного дослідження особливостей податкових реформ та теоретико-організаційних домінант реалізації політики держави у сфері оподаткування; І. О. Луніна, Н. Б. Фролова [5, с. 7-20] – під час виокремлення міжнародних тенденцій трансформації податкових систем у післякризовий період; Т. Г. Молодченко [8] – на етапі дослідження особливостей розвитку місцевого самоврядування в умовах реформування податкової системи; А. С. Полторак, О. С. Усенко [10, с. 50-54], А. М. Соколовська [11, с. 12-31; 12, с. 44-51] та інші. Високо оцінюючи напрацювання дослідників, зауважимо, що в процесі реформування бюджетної та податкової систем України проблема всебічного аналізу міжнародного досвіду реформування систем оподаткування в умовах фіскальної децентралізації є актуальною.

**Постановка завдання та мета.** Основними завданнями даного дослідження є аналіз міжнародних тенденцій у сфері фіскальної децентралізації, дослідження зв'язку рівня витрат місцевих територіальних угруповань як частки від ВВП з рівнем ВВП на душу населення у країнах Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), аналіз динаміки ставок основних бюджетоутворюючих податків в країнах Європейського Союзу (далі – ЄС) та узагальнення переліку специфічних критеріїв, на основі яких має відбуватися процес реформування оподаткування в умовах фіскальної децентралізації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сучасні тенденції децентралізації в країнах ОЕСР свідчать про те, що за останні 20 років інституційний ландшафт ОЕСР зазнав значних змін [1], так, майже 138 000 місцевих територіальних утворень зафіксовано в ОЕСР у 2015-2016 рр. Зауважимо, що ступінь децентралізації в різних країнах ОЕСР суттєво відрізняється. Так, представимо в табл. 1. класифікацію країн ОЕСР щодо рівня децентралізації.

Таблиця 1

## Класифікація країн ОЕСР відповідно до рівня децентралізації\*

	8 держав з лише одним рівнем: муніципалітети		18 держав з двома рівнями: держава/регіони; муніципалітети		8 держав з трьома рівнями: держава/регіони; середній рівень; муніципалітети
9 федерацій та квазіфедерацій			Австралія, Австрія, Канада, Мексика, Швейцарія		Німеччина, Бельгія, Іспанія <sup>1</sup> , США
25 унітарних держав	Естонія, Фінляндія <sup>2</sup> , Ірландія, Ісландія	Ізраїль, Люксембург, Португалія <sup>2</sup> , Словенія	Чилі, Корея, Данія, Греція, Угорщина, Японія, Норвегія	Нова Зеландія, Чеська Республіка, Словацька Республіка, Швеція, Туреччина	Франція, Італія, Польща, Великобританія <sup>3</sup>

- Примітки:*
1. Іспанія є квазі-федеральною державою.
  2. Фінляндія і Португалія у складі держави мають автономні регіони.
  3. Середній рівень присутній лише на частині Англії.

*Джерело:* представлено авторами за даними [1];

Аналіз витрат місцевих територіальних утворень (далі – МТУ) як частки ВВП та сукупних державних витрат в країнах ОЕСР, що представлені на рис. 1, дозволив виокремити країни з високим рівнем фіскальної децентралізації та проаналізувати особливості податкових реформ в цих країнах.

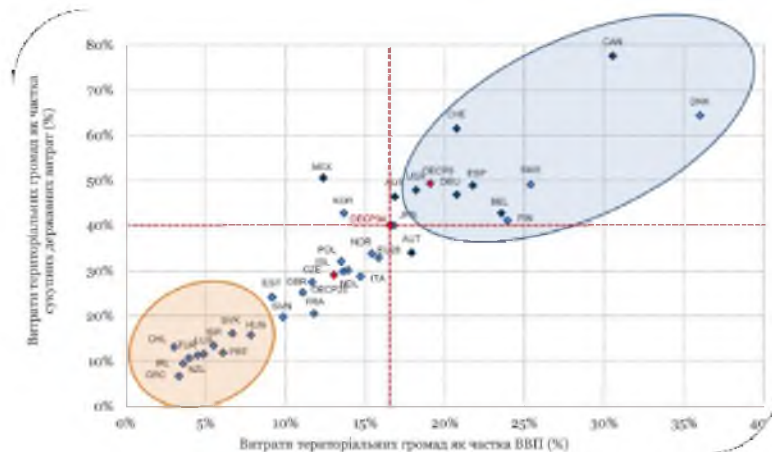
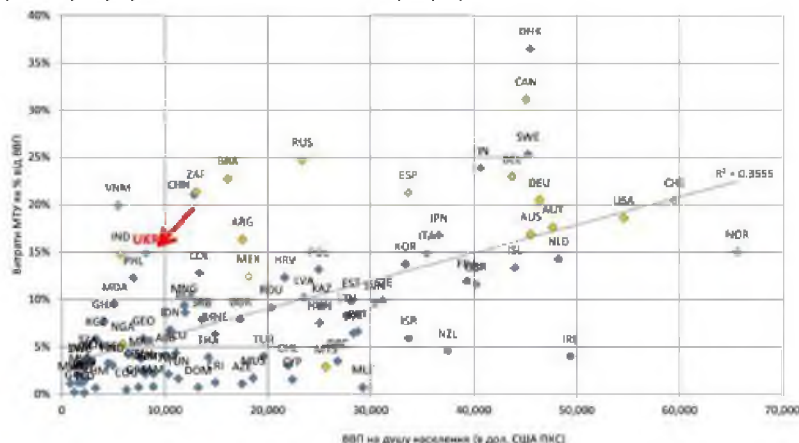


Рис. 1. Витрати МТУ як частка ВВП та сукупних державних витрат в країнах ОЕСР, 2016 р.\*

\* *Джерело:* представлено авторами на основі [1];

Так, найбільш «фіскально децентралізованими» серед країн ОЕСР відповідно до даних рис. 1. є Чеська Республіка, Данія, Канада, Швеція, Іспанія, США, Бельгія, Фінляндія. Звернемо увагу також на те, що заможніші держави тяжіють до більшої децентралізації (рис. 2), що підтверджує доцільність здійснення реформи децентралізації в Україні у сукупності з податковою реформою.



**Рис.2.** Зв'язок рівня витрат МТУ як % від ВВП з рівнем ВВП на душу населення\*

\* Джерело: представлено авторами на основі [1];

Так, за останні два десятиліття країни ОЕСР стали більш децентралізованими, однак, лише в декількох країнах відбулися кардинальні реформи, які суттєво змінили інституційну будову фіскальної децентралізації. Зазначимо, що у різних країнах мотивація значно різниться. В країнах Східної Європи (хвилі децентралізації у 2000, 2004 та 2006 рр.: Польща, Словаччина, Чеська Республіка, Естонія, Угорщина тощо) переважала демократична/політична мотивація, тоді як у Греції, Італії, Португалії – економічна/бюджетна мотивація.

Як зазначає Т. Г. Молодченко [8], сучасні системи відносин між місцевим самоврядуванням та органами державної влади у сфері оподаткування базуються на таких принципах: чіткий розподіл податкових надходжень на основі розмежування відповідальності і функцій державної влади та органів місцевого самоврядування; достатність дохідної частини місцевих бюджетів для забезпечення їх самостійності та ефективного функціонування; формування дохідної частини місцевих бюджетів на основі переліку власних та закріплених податкових доходів; закріплення певного відсотка загальнодержавних податків на довготривалій чи постійній основі.

Як зазначають І. О. Луніна та Н. Б. Фролова [5, с. 10], з метою зростання економічної активності в період з 2008 року більшість країн ОЕСР не тільки знизили рівень ставки податку на прибуток, яка затверджується на центральному рівні, але і майже всі існуючі надбавки до неї, які стягуються на місцевих чи регіональних рівнях. Так, в Німеччині ставка податку з юридичних осіб зменшилась з 51,6 % у 2000 р. до 30,2 % за рахунок, по-перше, зниження ставки на центральному рівні до 15,8 %, тобто більше, ніж на 40 %, з одночасним зниженням ставки податку на місцевому рівні до



14,4 %, тобто приблизно на 15 %, що позитивно вплинуло на процеси активізації економічної активності завдяки сукупному зменшенню ставки та сприяло процесам децентралізації, що підтверджується структурному розподілу податкових надходжень до бюджету Німеччині, так, надходження розподіляються приблизно навпіл між центральним та місцевими бюджетами.

Проаналізуємо динаміку максимальних ставок та показників ефективності податку з доходів фізичних осіб (*personal income tax*) у країнах ЄС у 2000-2016 рр. та представимо її в табл. 2.

Таблиця 2

**Динаміка максимальних ставок та показників ефективності податку з доходів фізичних осіб (*personal income tax*) у країнах ЄС у 2000-2016 рр.**

Країна	Ставка податку (максимальна)			Питома вага податку у структурі ВВП, %			Питома вага податку у структурі податкових надходжень, %		
	2000 р.	2016 р.	зміна (+/-), в.п.	2000 р.	2016 р.	зміна (+/-), в.п.	2000 р.	2016 р.	зміна (+/-), в.п.
Австрія	50,0	55,0	5,0	1,78	1,35	-0,43	4,17	3,08	-1,09
Бельгія	60,6	50,0	-10,6	12,79	12,59	-0,20	29,09	27,91	-1,18
Болгарія	40,0	10,0	-30,0	7,69	6,01	-1,68	24,87	20,73	-4,14
Кіпр	40,0	35,0	-5,0	2,57	2,50	-0,06	9,40	7,57	-1,83
Чехія	32,0	15,0	-17,0	8,53	8,63	0,11	25,45	25,12	-0,33
Німеччина	53,8	45,0	-8,8	7,21	6,73	-0,48	18,07	17,45	-0,62
Данія	62,9	25,0	-37,9	6,34	5,27	-1,07	19,07	18,42	-0,66
Естонія	26,0	20,0	-6,0	6,83	5,84	-0,99	21,96	17,24	-4,72
Греція	45,0	45,0	0,0	4,30	5,83	1,52	12,88	16,24	3,36
Іспанія	48,0	22,5	-25,5	6,34	7,33	0,99	19,08	21,64	2,56
Фінляндія	54,0	31,5	-22,5	12,99	12,16	-0,83	28,37	27,65	-0,72
Франція	59,0	45,0	-14,0	3,33	3,59	0,25	7,78	7,82	0,04
Хорватія	41,3	36,0	-5,3	3,80	3,60	-0,19	10,09	9,58	-0,51
Угорщина	44,0	15,0	-29,0	3,46	4,22	0,76	9,59	10,45	0,87
Ірландія	44,0	40,0	-4,0	8,49	5,81	-2,68	27,59	24,32	-3,27
Італія	45,9	43,0	-2,9	9,51	11,08	1,57	23,88	25,65	1,76
Литва	33,0	15,0	-18,0	6,51	3,86	-2,65	21,68	13,26	-8,42
Люксембург	47,2	42,0	-5,2	6,34	8,31	1,96	17,10	21,97	4,88
Латвія	25,0	23,0	-2,0	4,36	5,93	1,57	20,42	20,35	-0,07
Мальта	35,0	35,0	0,0	4,48	6,44	1,96	16,48	20,44	3,96
Нідерланди	60,0	52,0	-8,0	5,26	7,60	2,34	14,12	20,12	6,01
Польща	40,0	32,0	-8,0	4,34	4,67	0,33	13,17	14,39	1,21
Португалія	40,0	48,0	8,0	5,27	7,31	2,04	16,97	21,21	4,24
Румунія	40,0	16,0	-24,0	3,45	3,80	0,36	11,45	13,57	2,11

Швеція	51,5	25,0	-26,5	5,21	6,53	1,31	15,45	16,53	1,07
Словенія	50,0	50,0	0,0	4,74	5,14	0,40	12,94	13,95	1,01
Словаччина	42,0	25,0	-17,0	6,12	3,34	-2,79	18,12	10,37	-7,75
Великобританія	40,0	45,0	5,0	9,54	8,87	-0,67	28,71	26,66	-2,04
В середньому по країнам ЄС	44,7	33,6	-11,0	6,13	6,23	0,10	17,78	17,63	-0,15

\* Джерело: узагальнено автором на основі [2];

Аналіз динаміки максимальних ставок та показників ефективності податку з доходів фізичних осіб (*personal income tax*) у країнах ЄС у 2000-2016 рр. свідчить про наявність тенденції до зниження середньої максимальної ставки, за якою стягується податок з доходів фізичних осіб, з 44,7 % у 2000 р. до 33,6 % станом на початок 2017 р., або на 24,7 %. Виключення складають Австрія та Великобританія, в яких максимальна ставка податку з доходів фізичних осіб навіть збільшилась, та Греція, Мальта і Словенія, в яких максимальна ставка податку за 16 років не змінилась. Зазначимо, що у більшості країн ЄС, в т. ч. Австрія, Німеччина, Франція, Люксембург, Мальта застосовується прогресивна шкала оподаткування, згідно якій до певного рівня доходи взагалі не оподатковуються (ставка 0 %) чи оподатковуються за мінімальними ставками, однак, великі суми доходів оподатковуються за високими ставками (40 % та вище).

Інша група країн (Болгарія, Естонія, Литва, Румунія, Мальта) характеризуються єдиною ставкою податку, розмір якої найчастіше збігається з розміром ставки податку на доходи юридичних осіб.

Третя найбільша група країн ЄС (в т. ч. Бельгія, Фінляндія, Ірландія, Італія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словенія, Великобританія, Греція та інші) використовує прогресивну ставку оподаткування, однак, нижча границя ставки затверджена на середньому рівні, тоді як вища границя наближується до 50 %.

На відміну від податку на доходи юридичних та фізичних осіб динаміки ставок ПДВ у країнах ЄС була позитивною [11, с. 16]. Так, протягом 2000-2016 рр. вони зросли майже в усіх країнах ЄС. Максимальне зростання зафіксовано в Португалії, на Кіпрі, в Іспанії, Греції та Румунії, а саме в країнах, в яких існує значний рівень державного боргу або бюджетного дефіциту. Словаччина та Чехія на відміну від загальної тенденції підвищення ставок ПДВ у країнах ЄС, навпаки, знизили ставки до 20 % та 21 % відповідно. Так, середня ставка ПДВ у країнах ЄС станом на 01.01.2017 р. становить 21,5 % [11, с. 16], а в постсоціалістичних країнах ЄС – 22,2 %.

Зауважимо, що внаслідок суттєвого падіння цін на нерухоме майно у кризові 2008-2009 рр. в країнах, в яких базою оподаткування податком на нерухоме майно є ринкова вартість такого майна, значно скоротились надходження до бюджетів. Відповідно, «відповіддю» на це стало скасування податкових пільг урядами та запровадження нових податків: банківський податок у Великобританії (податок на фінансові установи), надбавки до ставки податку на доходи корпорації для підприємств паливно-енергетичного комплексу в Італії (податок Робіна) та інше.

Проаналізуємо динаміку питомої ваги прямих, непрямих податків та соціальних відрахувань у країнах ЄС у 2005-2015 рр. та представимо отриману інформацію на рис. 3.

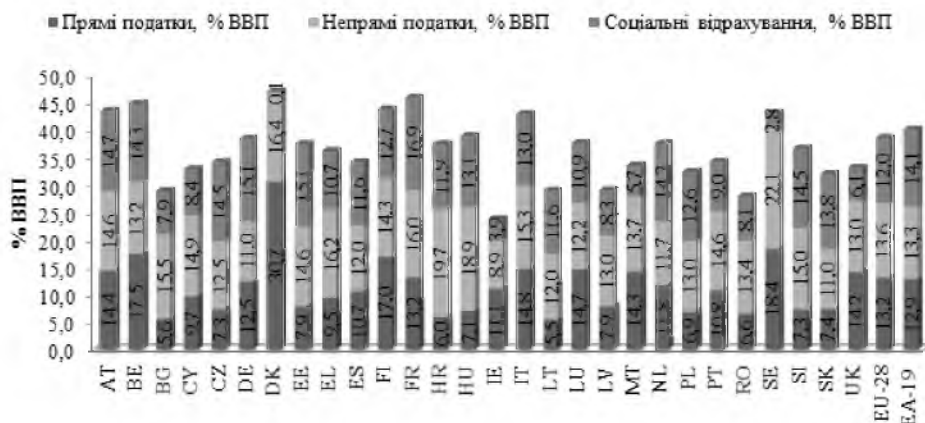


Рис.3. Структура податкових надходжень в країнах ЄС, % ВВП, 2015 р.\*

\* Джерело: узагальнено авторами на основі [2];

Так, середня питома вага прямих податків у структурі ВВП країн ЄС у 2015 р. складає 11,6 %, непрямих податків – 14,2 %, а соціальних відрахувань – 10,9 %. Крім того, доцільно зазначити, що на даному етапі розвитку податкових систем країн ЄС в частині країн (Австрія, Бельгія, Іспанія, Франція, Італія, Люксембург, Нідерланди та інші) прямі, непрямі податки та соціальні відрахування мають приблизно однакову питому вагу у структурі ВВП.

Податкові системи іншої групи країн (Болгарія, Естонія, Греція, Хорватія, Угорщина, Румунія, Словенія та інші) характеризуються тим, що питома вага непрямих податків у структурі ВВП є суттєво вищою питомої ваги прямих податків. І лише в Данії питома вага прямих податків на 14,3 в.п. перевищує питому вагу непрямих податків.

Так, внаслідок реформування в умовах фіскальної децентралізації структура податкових систем країн ЄС змінилась наступним чином:

– суттєво зменшилось середнє податкове навантаження в частині оподаткування прибутку юридичних осіб (з 32,0 % у 2000 р. до 21,5 % у 2016 р.), що призвело до скорочення сумарної питомої ваги податкових відрахувань у структурі ВВП з 3,06 % у 2000 р. до 2,63 % у 2016 р.;

– знизилось середнє максимальнє податкове навантаження в частині оподаткування доходів фізичних осіб (з 44,7 % у 2000 р. до 33,6 % у 2016 р.), що, однак, призвело до підвищення сумарної питомої ваги податкових відрахувань у структурі ВВП з 6,13 % у 2000 р. до 6,23 % у 2016 р.;

– підвищився середній рівень фіскальної ефективності непрямих податків в цілому, в т. ч. ПДВ та акцизів, що дозволило збільшити питому вагу непрямих податків з 13,10 % до 13,60 % ВВП країн ЄС.

Загалом в країнах ЄС непрямі і прямі податки найчастіше займають приблизно однакову частку ВВП, однак, питома вага непрямих податків має тенденцію до зростання, тоді як прямих, навпаки, — до зменшення, що дозволяє зробити висновок про наявність тенденції до перенесення податкового навантаження в країнах ЄС з доходів на споживання. Одним з проявів лібералізації у сфері оподаткування, окрім зниження ставок, є встановлення на рівні максимального розміру ставки податку на доходи фізичних осіб ставки податку на прибуток юридичних осіб.

Як зауважують В. М. Мельник та Т. В. Кошук [7, с. 102], податкова політика країн Об'єднаної Європи, особливо нових членів ЄС, орієнтована на специфічні податкові трансформації, що формують рух у напрямі гармонізації національних фіскальних систем до їх західноєвропейських прототипів, однак, особливості та траєкторія такого руху в кожній унікальній країні також унікальні. Відповідно, у процесі реформування податкової системи України в умовах фіскальної децентралізації доцільно враховувати позитивний досвід трансформацій у сфері оподаткування, набутий країнами ЄС.

Так, дослідивши результати досліджень вчених [3, с. 35-51; 6, с. 7-25; 4, с. 136; 9, с. 118-120; 12, с. 44-51] та проаналізувавши досвід країн — членів ЄС, обґрунтовано, що процес реформування оподаткування в умовах фіскальної децентралізації має відбуватися на основі комплексу запропонованих специфічних критеріїв, а саме:

1. Мінімізація дискреції. Складні правила та механізми розрахунку податків та зборів забезпечують контролюючим органам максимальний рівень дискреції в правилах. Великий обсяг транзакцій, що є об'єктом оподаткування, широкий перелік виключень і пільг, складність методик розрахунку формують неоднозначну дискретну інтерпретацію, яка фактично є перманентною зоною ризику для платників податків та зборів і, крім того, ускладнює процес адміністрування податків та зборів. Так, представлений критерій полягає у необхідності максимального скорочення дискреційних можливостей шляхом спрощення методик та правил оподаткування, скорочення транзакцій, які є об'єктом оподаткування, зменшення пільг та виключень.

2. Компенсація та компромісність. Сутність цього критерію полягає в необхідності максимального збалансування специфічних інтересів всіх суб'єктів перерозподільних відносин (держави, громадян та підприємств) під час здійснення трансформацій у сфері оподаткування в умовах фіскальної децентралізації. Зміною параметрів оподаткування, як і результатами перерозподілу, задоволені мають бути всі суб'єкти. В ситуації, коли трансформації в системі оподаткування негативно сприймаються підприємницьким сектором, яких вважає, що збільшення податкових вилучень чи ускладнення методики оподаткування не компенсує збільшення споживання суспільних благ, відбувається пошук шляхів ухилення від оподаткування та, відповідно, скорочення податкового навантаження, недоотримання податкових надходжень бюджетами країни, нівелювання економічного ефекту податкових трансформацій.

3. Фіскальна достатність. Це класичний критерій реформування податкових систем, що полягає у забезпеченні бюджетів країни необхідним для належного виконання їх функцій обсягом податкових надходжень під час трансформацій системи оподаткування. Навіть короткострокове порушення цього принципу може спотворити всі індикативні результати впроваджених змін параметрів оподаткування та сприяти збільшенню бюджетного дефіциту.

4. Комплементарність та послідовність змін параметрів оподаткування. За умови дотримання цього критерію запровадження певних змін у параметрах оподаткування спричиняє сталу потребу у подальших трансформаціях, що відповідають єдиній концепції трансформації податкової системи в умовах фіскальної децентралізації, іншим законодавчим нормам та змінам інституціонального середовища. Сукупність проведених змін формує появу синергетичного ефекту реформи у вигляді сприяння системним зрушенням в економіці країни, залученню інвестицій, ефективному наповненню бюджетів.

5. Гнучкість концепції. Критерій полягає у можливості концепції трансформації податкової системи в умовах фіскальної децентралізації, що використовується, швидко реагувати на зміни інституціонального середовища, зміни у фіскальних та відтворювальних процесах, вплив зовнішніх та внутрішніх чинників.

6. Відповідність міжнародним угодам та зобов'язанням. Трансформація податкової системи в умовах фіскальної децентралізації має відбуватися з урахуванням Угоди про Асоціацію з ЄС, принципів ОЕСР щодо розмивання визначеної податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування, принципів BEPS і чинним міжнародним договорам. Так, відповідно до глави 4 «Оподаткування» Угоди Україна зобов'язана удосконалювати податкову систему та адміністрування оподаткування, в т. ч. в частині відшкодування ПДВ, запобігання агресивному плануванню, ухиленню від оподаткування, а також здійснювати адаптацію законодавства у сфері оподаткування до певного переліку норм 7 директив ЄС з ПДВ і специфічних акцизів. Порушення цього принципу шляхом призупинення гармонізації законодавства у сфері оподаткування, запровадження архаїчних або унікальних податків послабить позицію країни в частині поглиблення співпраці з ЄС. Необхідно зауважити, що Єврокомісія систематично представляє певний комплекс рекомендацій стосовно ведення податкової політики для країн ЄС. Враховуючи обраний шлях євроінтеграції, доцільно ретельно вивчати та використовувати ці рекомендації стосовно прогресивних змін у податкових механізмах.

7. Узгодженість реформ. Для забезпечення синергетичного ефекту у вигляді зростання ефективності перерозподільних процесів завдяки поєднанню реформи децентралізації та податкових трансформацій важливе значення має узгодженість реформ у бюджетній та податковій сферах, а також здійснення інших реформ, в т. ч. в частині дерегуляції, боротьби з корупцією, зростання ефективності державного сектора економіки та інше.

**Висновки з проведеного дослідження.** У процесі дослідження міжнародних тенденцій податкових трансформацій в умовах фіскальної децентралізації зроблено наступні висновки:

1. З'ясовано, що за останні 20 років інституційний ландшафт ОЕСР зазнав значних змін, так, тільки за 2015-2016 рр. зафіксовано майже 138 000 місцевих територіальних утворень, однак, ступінь децентралізації в різних країнах ОЕСР суттєво відрізняється і лише в декількох країнах відбулися кардинальні реформи, які суттєво змінили інституційну будову фіскальної децентралізації.

2. Проаналізовано, що найбільш «фіскально децентралізованими» країнами ОЕСР є Чеська Республіка, Данія, Канада, Швеція, Іспанія, США, Бельгія, Фінляндія, крім того, доведено, що заможніші держави тяжіють до більшої децентралізації, що під-

тверджують результати аналізу зв'язку рівня витрат місцевих територіальних угруповань як % від ВВП з рівнем ВВП на душу населення.

3. Доведено наявність тенденції до зниження середньої максимальної ставки, за якою стягується податок з доходів фізичних осіб в країнах ЄС, з 44,7 % у 2000 р. до 33,6 % станом на початок 2017 р., або на 24,7 % в процесі аналізу динаміки ставок та показників ефективності податку у країнах ЄС у 2000-2016 рр. На відміну від податку на доходи юридичних та фізичних осіб динаміки ставок ПДВ у країнах ЄС була позитивною та станом на 01.01.2017 р. середня ставка ПДВ у країнах ЄС становить 21,5 %, а в постсоціалістичних країнах ЄС – 22,2 %.

4. Узагальнено перелік специфічних критеріїв, на основі яких має відбуватися процес реформування оподаткування в умовах фіскальної децентралізації, який, на відміну від існуючих, доповнено наступними критеріями: мінімізація дискреції; компенсація та компромісність; комплементарність та послідовність змін параметрів оподаткування; гнучкість концепції; узгодженість реформ та відповідність міжнародним угодам та зобов'язанням, дотримання яких дозволить: скоротити дискреційні можливості у сфері оподаткування, збалансувати специфічні інтереси всіх суб'єктів перерозподільних відносин та досягти синергетичний ефект реформ податкової і бюджетної сфер у вигляді системних зрушень в економіці країни та посилення її позиції в частині поглиблення співпраці з ЄС.

1. *Allain-Dupré D.* Decentralisation trends in OECD countries: a comparative perspective for Ukraine / *Allain-Dupré D.* ; OCDE. – 2017. – 21 p.; 2. *Taxations and Customs / European Commissions*, available at: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/); 3. *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; 4. *Крисоватий А.І.* Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / *А. І. Крисоватий*. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.; 5. *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; 6. *Мельник В.М.* Податкова політика України в умовах імплементації угоди про Асоціацію з Європейським Союзом / *В. М. Мельник, Т. В. Кошук* // *Фінанси України*. – 2016. – № 7. – С. 7–25; 7. *Мельник В.М.* Сучасні податкові реформи у нових країнах – учасницях ЄС / *В. М. Мельник, Т. В. Кошук* // *Економіка і прогнозування*. – 2012. – № 3. – С. 102–118; 8. *Молодченко Т.Г.* Сталий розвиток місцевого самоврядування в контексті податкової реформи в Україні [Електронний ресурс] / *Т. Г. Молодченко* // *Державне будівництво*. – 2011. – № 1. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu\\_2011\\_1\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2011_1_26); 9. *Пансков В.Г.* *Налоги и налогообложение* : учеб. для ВУЗов / *В. Г. Пансков, В. Г. Князев*. – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.; 10. *Полторац А.С.* Оптимізація податкової політики в умовах фіскальної децентралізації в Україні / *А. С. Полторац, О. С. Усенко* // *Modern economics*, 2017. – № 2. – С. 50–54; 11. *Соколовська А.М.* Концепція ліберальної податкової реформи: доцільність і можливість реалізації в Україні / *А. М. Соколовська* // *Фінанси України*. – 2015. – № 12. – С. 12-31; 12. *Соколовська А.М.* Формування податкової політики в умовах невизначеності / *А. М. Соколовська* // *Фінанси України*. – 2012. – № 11. – С. 44-51.