

УДК 339.97

DOI: 10.15587/2313-8416.2016.73998

ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНОЇ ІНСТИТУАЛІЗАЦІЇ: УКРАЇНА ТА ДОСВІД ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

© М. О. Сухорукова

Статтю присвячено дослідженню фіскальної політики в контексті процесів глобальної інституалізації. Вирішення поставленої проблеми здійснювалось з урахуванням сучасної наукової думки. Висвітлено сутність та основні тенденції у фіскальній сфері щодо ставок податків, а також введення кризових податків з метою акумуляції додаткових коштів у держбюджеті. Проаналізовано статистичні дані по рівню податкових ставок та податкового навантаження у світі. Розглянуто досвід зарубіжних країн та можливість його використання національною державою

Ключові слова: фіскальна політика, глобальна інституалізація, податкове навантаження, ставки податків, світовий рейтинг, кризові податки

The article is devoted to the fiscal policy in the context of global processes of institutionalization. Solving the problem was carried out on the basis of modern scientific thoughts. Essence and main trends in fiscal sphere are highlighted regarding tax rates, implementation of the crisis tax for the purpose of accumulating additional funds in the state budget. Statistical data on the level of tax rates and tax burden in the world were analyzed. An experience of foreign countries and the possibility of considering and implementation it by national state were considered

Keywords: fiscal policy, global institutionalization, tax burden, tax rates, world ranking, crisis taxes

1. Вступ

Удосконалення фіскальної політики на сьогодні є пріоритетним напрямком в національній економіці не тільки України, а й в інших країнах. Результатом ефективних дій у цій сфері будуть підвищення дохідної частини бюджету та раціональне використання податкового потенціалу, що в свою чергу призведе до соціально-економічного розвитку держави в цілому.

Завдяки покращенню та оптимізації податкового потенціалу буде можливим створити фундамент для зростання економічної активності суб'єктів господарювання та відновлення довіри між платниками податків та державою.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми.

Дослідженню питань фіскальної політики присвячені праці таких вчених як Червінська О. [1], Бойко А. [2], Мельник В. [3], Далевська Т. [4] та інші. Так, наприклад [1] вважає, що на сьогодні податкова система не тільки не сприяє розвитку економіки, а навпаки через надмірне податкове навантаження поглиблює тінізацію. Бойко А. досліджує питання сутності податкового навантаження, підходить до його визначення та загальний показник податкового навантаження в розрізі привабливості національної економіки. Дослідник [3] надає рекомендації щодо реформування національної фіскальної політики, акцентуючи увагу лише на одному виді податку, а саме єдиному соціальному внеску. Далевська Т. в своїх працях розглядає проблеми оподаткування та гармонізації розподілу податку на прибуток в Україні, роль адміністрування даного податку та стан наповненості державного бюджету за рахунок податку на прибуток.

Однак, слід підкреслити, що публікації, які висвітлюють питання здійснення фіскальної політики є

фрагментарними та оминають розгляд її в контексті глобальної інституалізації, а саме в комплексному порівняльному аналізі ставок основних податків та рівня податкового навантаження.

3. Мета та задачі дослідження.

Проведені дослідження ставили за мету з'ясувати сучасні тенденції розвитку фіскальних політик в умовах глобального інституційного середовища.

Для досягнення поставленої мети вирішувались такі завдання:

– визначити стан здійснення фіскальної політики шляхом аналізу таких показників як ставки податків та рівень податкового навантаження;

– проаналізувати досвід зарубіжних країн у здійсненні фіскальної політики, та визначити ефективність та можливість його застосування національною країною.

4. Матеріали дослідження фіскальної політики в умовах глобальної інституалізації

Фіскальна політика потребує постійного перегляду та коригування відповідно до сучасних умов як внутрішніх, так і зовнішніх. На разі погіршення в цілому економічної ситуації в Україні потребує змін у фіскальній політиці, а саме у напрямку вдосконалення безпосередньо податкових механізмів за принципом «позитивний економічний ефект з мінімальними втратами для бюджету».

На сьогодні у зв'язку з неочікуваною окупацією Автономної республіки Крим спостерігається значне скорочення обсягу ВВП. Зміна обсягу валового внутрішнього продукту (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя) по рокам у % до попереднього року, у постійних цінах 2010 року складала у 2011 р. –

5,5 %, у 2012 р. – 0,2 %, у 2013 р. – 0,0 %, у 2014 р. – (–6,6 %), у 2015 р. – (–9,9 %) [5].

Воєнні дії на сході країни призводять до зменшення виробничого потенціалу країни, так як значна кількість промислових підприємств знаходилась саме в цій частині України. Як результат, процес вчасної та повної сплати податків стає неможливим. Крім того, у зв'язку з появою додаткових непередбачуваних видатків на проведення АТО, урядом був введений обов'язковий військовий збір у розмірі 1,5 % [6].

Звертаючись до досвіду зарубіжних країн в напрямку прийняття заходів по коригуванню фіскальної політики в умовах глобальної інституалізації, можна розглянути деякі приклади світових фіскальних тенденцій по кожному з видів податків окремо. По-перше, однією з глобальних тенденцій є проведення лібералізації фіскальної політики. В теорії, зниження податків до мінімально допустимого рівня має викликати приплив капіталів в національну економіку. Але для досягнення такого ефекту необхідно мати гарну та розвинену інфраструктуру, а також висококваліфіковані кадри. В іншому випадку, зниження податків нижче оптимально допустимого рівня в довгостроковій перспективі може спричинити відплив раніше залучених капіталів.

Більше того, під час кон'юнктурного спаду часто спостерігається стрімка «втеча» капіталів з країн, які не є високорозвиненими. Яскравим прикладом є Словаччина, яка в 2004 р. істотно лібералізувала оподаткування, знизивши ставку ПДВ до 19 % і максимальну ставку на податок на доходи фізичних осіб також до 19 %. А у 2011–2013 рр. країна була змушена підвищити вище вказані податки до 20 % та 25 % відповідно [3].

Тому в умовах глобальної інституалізації такий підхід з метою активізації економічної діяльності та зростання податкових надходжень для нашої країни матиме також більше не позитивний, а негативний ефект.

Одним з можливих кроків серед економістів різних країн була пропозиція стосовно підвищення або зниження ставки ПДВ в залежності від умов. Але вважаємо, що дана пропозиція для нашої країни є недоцільною ні в підвищення, ні в зниженні даної ставки.

Найбільш прийнятним, на нашу думку, є відмова від зниження ставки ПДВ та залишити її на тому ж рівні, але при цьому поступово застосувати зниження ставки єдиного соціального внеску для суб'єктів господарювання. Це дозволить уникнути зниження конкурентоспроможності українського експорту в порівнянні з імпортом, що особливо важливо при істотному дефіциті платіжного балансу, який в останні роки спостерігається в Україні. Дані кроки є передумовою для поліпшення динаміки економічного розвитку.

Крім того, зниження ставки єдиного соціального внеску може стати імпульсом для детінізації економіки та зростання доходів бюджету. Останні роки ставки єдиного соціального внеску коливались в межах 36,76–49,7 % на противагу середньому зна-

ченню даної ставки 22,37 % в ЕС-27. На 2016 рік ставка соціального внеску в Україні складає 22 % [7].

Податок на прибуток потребує також деякого втручання, так як він є одним із бюджетоутворюючих. Його частка у структурі доходів бюджету у докризовий період (2002–2008 рр.) коливалася на рівні від 15 % до 21,2 %, а у структурі податкових надходжень – від 20 % до 28,3 % [5]. Хоча у 2014 році Податковим кодексом України було передбачено зниження податку на прибуток до 16 %, на сьогодні він складає 18 %. Попередньо заплановане зниження було неможливим у зв'язку з економічною ситуацією в цілому, так як воно могло призвести до погіршення фіскальної ефективності. Але якщо аналізувати податок на прибуток в глобальному вимірі, то в останні роки можна виявити тенденцію все ж таки до зниження базової ставки даного податку з метою залучення великих корпоративних інвесторів (табл. 1).

Таблиця 1
Динаміка ставок податку на прибуток підприємств в Україні та світі 2006–2016 рр., у відсотках

Країна/Рік	2006	2009	2013	2016
Україна	25	25	19	18
Польща	19	19	19	19
США	40	40	40	40
Німеччина	38,34	29,44	29,55	29,58
Японія	40,69	40,69	38,01	35,64

Джерело: [4, 8]

Якщо більш детально розглянути дані показники, то у Японії за період 2006–2016 рр. була одна з найвищих ставок. І якщо бути точними, то даний податок у них має назву прибуткового податку з юридичних осіб. На разі з 2006–2009рр. він знизився з 40,69 % до 35,64 %.

Ставка податку на прибуток у США становить приблизно 40 %, хоча гранична ставка федерального прибуткового податку становить 35 %. Державні і місцеві органи влади також можуть накласти податок на прибуток від 0 % до 12 %.

У Німеччині ставка даного податку також є достатньо високою. Але вона зазнала зниження з 38,34 % у 2006 році до 29,58 % у 2016 р. На сьогодні ставка даного податку включає в себе: податок на прибуток у розмірі 15 %, додаткову солідарну плату –5,5 % від корпоративного прибуткового податку і місцевий торговий податок, що коливається від 7 % до 17,15 %.

Україна також намагалася не відставати від світових фіскальних тенденцій, поступово зменшуючи ставки податку на прибуток за роки незалежності. Так, якщо з 2004 по 2010 рр. ставка становила – ще 25 %, а із прийняттям Податкового кодексу: з 1 квітня 2011 р. – 23 %, з 1 січня 2012 р. – 21 %, з 1 січня 2013 р. – 19 %, а з січня 2014 р. по сьогодні – 18 % [7].

Аналізуючи ставку податку на прибуток підприємств в Україні, порівняно із іншими державами, бачимо, що вона є досить низькою. Але просто занижена ставка не виступає гарантією поживлення біз-

несередовища. Таким чином Україні, зокрема уряду та відповідним органам, необхідно звернути увагу не лише на номінальне зменшення податкового навантаження, а й використати дану ставку як потужний механізм для підвищення привабливості країни шляхом гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств, мінімізації розриву між ефективною та нормативною ставкою податку, покращення рівня податкової культури платників, зниження рівня ухилення від сплати податків.

Щодо податку на доходи фізичних осіб, то його ставка коливалась в межах 15–17 % для різних рівнів доходу, а станом на сьогодні складає 18 %. Підвищення або введення нової максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб в Україні не буде доцільним для досягнення зрушень в детінізації доходів населення. Адже при наявних масштабах ухилення від податку на доходи фізичних осіб подальше підвищення податкового навантаження на високі доходи (посилення прогресивності), не тільки не забезпечить помітного зростання доходів бюджету, але й може спричинити збільшення масштабів виплати зарплати «в конвертах» тих, хто офіційно отримують високі доходи. Крокком для позитивних зрушень в цьому напрямі вважаємо наміри уряду України щодо зниження ставки даного податку до 17 % в 2017 році.

Отже, з вище наведеного, можна зробити висновок, що на сьогодні в Україні зафіксованими є наступні ставки: ставка податку на прибуток – 19 %, єдиний соціальний внесок роботодавця – 22 %, податок на доходи фізичних осіб – 18 %, ПДВ – 20 %, а також ПДВ для фармакологічної продукції у розмірі 7 % та 0 % для експортерів. Але на 2016–2017 роки Податковим кодексом України передбачаються деякі зміни (табл. 2).

Таблиця 2
Основні ставки податків у 2016–2017 роках

Податок/Роки	2016	2017
Податок на прибуток	18 %	17 %
Податок на доходи фізичних осіб	18 %	17 %
Єдиний соціальний внесок роботодавця	22 %	22 %
ПДВ	20 %	20 %

Джерело: [9]

Ставки податків це лише один з напрямів, які потребують втручання та вдосконалення з боку уряду нашої країни. Для ефективного функціонування фіс-

кальної сфери не менш важливим є врегулювання кількості податків та часу на їх здійснення. Необхідно зазначити, що на сьогодні в Україні проблему складають не стільки кількість податків чи їх величина, як неналежне їх адміністрування. Тому при відсутності суттєвих заходів та дій у напрямі адміністрування податків, запропоновані дії та зміни в корегуванні ставок податків будуть мати лише поверховий характер.

До 2016 року українським урядом було висловлено намір скоротити кількість податків і зборів з 22 до 10, залишивши при цьому тільки ПДВ, податок на прибуток, єдиний соціальний внесок, і акцизи, з одночасним скороченням витрат часу на складання податкової звітності.

У 2015 році Україна зайняла 107 місце в рейтингу податкового навантаження на бізнес серед 189 економік. Про це свідчить спільний рейтинг Світового банку та аудиторської компанії PwC, який здійснюється щорічно в рамках рейтингу Doing Business [10]. Дослідження податкових систем проводять у всьому світі. У рейтингу враховується кількість податкових платежів, час, необхідний на їх сплату, а також загальне податкове навантаження на середнє підприємство, що не користується податковими пільгами. Таким чином, Україна за рік піднялася лише на одну сходинку (у 2014 р. наша країна була на 108 місці). Згідно з рейтингом, Україна опинилася між Ганною і Республікою Фіджі. При цьому рівень податкового навантаження на прибуток модельної компанії становив 52,2 %. У середньому в світі рівень податкового навантаження становить 40,8 %.

За даними рейтингу, Росія опинилася на 47 місці (загальна податкова ставка – 47 %), Білорусь зайняла 63 місце (загальна податкова ставка – 51,8 %), Грузія – 40 місце (загальна податкова ставка – 16,4 %), Молдова – 78 місце (загальна податкова ставка – 40,2 %) (табл. 3).

На основі вищенаведених даних, можна зазначити, що хоча й урядом проводяться дії для вдосконалення та покращення адміністрування податків за рахунок зменшення часу, спрощення подачі податкової звітності шляхом більш активного використання електронної подачі, на разі вони є недостатніми та потребують подальшого вдосконалення.

Якщо узагальнити податкові показники щодо податкового навантаження, то як видно з табл. 4, податкове навантаження на вітчизняну економіку з прийняттям Податкового кодексу зменшилось на 2,69 %.

Таблиця 3

Аналіз деяких податкових показників серед країн світу за 2015 рік

Економіка країн	Місце в рейтингу	Кількість платежів на рік	Час для здійснення податкових платежів на рік	Загальна податкова ставка (у % до прибутку)
ОАЕ	1	4,0	41,0	11,3
Катар	1	4,0	12,0	15,9
Саудівська Аравія	3	3,0	64,0	15,0
Грузія	40	5,0	362,0	16,4
Росія	47	7,0	168,0	47,0
Білорусь	63	7,0	176,0	51,8
Молдова	78	21,0	186,0	40,2
Україна	107	5,0	350,0	52,2

Джерело: [11]

Таблиця 4

Результати розрахунку рівня податкового навантаження в Україні протягом 2011–2015 рр.

Показники	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд грн	334,692	387,731	376,578	367,512	507,636
Податок з доходів фізичних осіб, млрд грн	60,224	68,092	72,151	75,203	99,983
Податок на прибуток підприємств, млрд грн	55,097	55,793	54,994	40,201	39,053
Податок на додану вартість, млрд грн	130,094	138,827	128,269	189,241	246,858
ВВП, млрд грн	1 314	1 408,90	1 454,90	1 586,92	1 979,46
Рівень податкового навантаження, %	36,06	38,73	37,35	27,9	30,7

Джерело: [1, 5]

Як видно з вищенаведених даних, у 2014 році порівняно з 2013 р. сплата податку на прибуток впала на 14 млрд грн, а порівняно 2014 р. з 2015 р. ще знизилась на 1 млрд грн. Урядом передбачалось, що девальвація національної валюти сприятиме збільшенню доходів експортних підприємств та зменшенню імпортерів. Але насправді підприємства, які орієнтовані на імпорт, скоротили роботу, й відповідно, прибутки. Підприємства, які були орієнтовані на вітчизняний ринок, зменшили прибуток через зменшення платоспроможності населення. Підприємства, орієнтовані на експорт, або припинили роботу через АТО на сході країни, або зменшили виробництво через несприятливі умови на ринках, або затримують надходження коштів з метою ухилення чи зменшення оподаткування. Таким чином запланованого притоку та збільшення доходів не відбулось.

Звертаючись до досвіду зарубіжних країн, вдалим способом виходу з кризи для наших країн-сусідів, таких як Угорщина й Румунія, стало рішення знизити податок на прибуток, збільшивши при цьому непрямі податки. Словаччина обрала інший підхід і замість збільшення непрямих податків встановила більш високі ставки ПДФО та податку на прибуток.

Бажання скоротити ставки ПДВ для більшості країн, як і для України, є складним і тривалим процесом. Тому країни, які в спробі пом'якшити фінансові проблеми, діють наприклад шляхом, як Хорватія і Сербія а саме підвищенням пільгових тарифів, Словенія і Чорногорія підвищенням верхньої ставки податку, але жодна з країн не скоротила ставки ПДВ в цілому [2]. Більшість змін у фіскальній сфері, ініційованих країнами Центральної та Східної Європи в 2014 році, були направлені на зменшення податку на прибуток.

Крім того, у відповідь на кризу, багато країн впроваджували так звані кризові податки. Угорщина виступила, можна сказати, зразком для наслідування в цьому зв'язку, встановивши галузеві кризові податки. Згодом за її прикладом такі податки були введені Румунією і Словаччиною. Хоча дана міра передбачалася як тимчасова, є вірогідність того, що в майбутньому вони можуть стати невід'ємною частиною національних систем оподаткування цих країн.

Під тимчасовими кризовими податками розуміють галузеві податки з тарифною амплітудою 1–6 % від обороту, впроваджені в галузях телекомунікації, енергетики і торгівлі в рамках плану дій

уряду з метою акумуляції додаткових коштів у держбюджеті. До них належать: податок на азарт, аварійний податок, податок зі шкідливих продуктів харчування [12].

Податок на азарт був встановлений на гральні автомати та ігровий бізнес в онлайн режимі, який обмежений виключно на ігри в карти і спортивні перегони. Ігровий податок становить додаткових 20 % від прибутку.

Аварійний податок був впроваджений для власників автовок, податкова ставка якого становить 30 % від суми обов'язкового страхування автомобіля.

Податок зі шкідливих продуктів харчування (так званий «Chips tax»), який поширюється на продукцію з відповідним перевищенням певних компонентів, зокрема на енергетичні напої, каву (250 форинтів на кг), безалкогольні напої (5 форинтів за літр, якщо фруктові частка не досягає 25 % від маси нетто, а частка цукру перевищує 8 г на 100 мл), чіпси і снеки (200 форинтів за кг, якщо вміст солі перевищує 1 % від маси нетто), цукерки та тістечка (100 форинтів за кг, якщо вміст цукру перевищує 25 % від маси нетто), приправи (зі вмістом солі понад 5 %) [12].

5. Результати дослідження та їх обговорення

Отже, в умовах глобальної інституалізації фіскальна політика України є недосконалою та потребує втручання. Порівняльний аналіз нашої держави з зарубіжними країнами, на основі останніх досліджень та публікацій, даних Світового банку, свідчать про те, що рівень податкового навантаження в Україні є достатньо високим. Це призводить до значної тінізації економіки, ухилення від сплати податків, стримування розвитку національної економіки, а також погіршення інвестиційного клімату країни. Тому важливим та першочерговим завданням є оптимізація податкового навантаження.

В цілому непроста ситуація із збалансуванням державних фінансів змушують більшість країн спрямовувати увагу та свої дії на досягнення фіскальної стабільності. При цьому зарубіжні країни вдаються до підвищення або зниження ставок податків, керуючись міркуваннями про ціль та наслідки таких кроків.

6. Висновки

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження було визначено проаналізувати стан здійснення фіскальної політики шляхом аналізу та-

ких показників як ставки податків та рівень податкового навантаження, та проаналізувати досвід зарубіжних країн враховуючи можливість його застосування нашою державою.

Для ефективного здійснення фіскальної політики були запропоновані наступні кроки: акцентувати увагу на загальні фіскальні тенденції та досвід зарубіжних країн, особливо в можливості встановлення так званих тимчасових кризових податків. Визначено необхідність врівноваження та збалансування можливостей держави та громадян, застосування комплексного підходу в адмініструванні податків, шляхом удосконалення інструментів податкового регулювання, в першу чергу за рахунок електронного сервісу, який допоможе знизити час на здійснення оплати та подання звітності.

Література

1. Червінська, О. С. Аналіз податкового навантаження в Україні та шляхи його оптимізації [Текст] / О. С. Червінська, О. В. Коваль // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – № 24.6. – С. 307–313.
2. Бойко, А. А. Податкове навантаження як критерій ефективності податкової політики [Текст] / А. А. Бойко // Збірник студентських наукових праць. – 2013. – № 2. – С. 334–341.
3. Мельник, В. Н. Налоговые реформы в условиях острого дефицита фискальных ресурсов: опыт стран ЕС и украинские реалии [Текст] / В. Н. Мельник, Т. В. Кошук // Экономика Украины. – 2014. – № 6 (623). – С. 37–56.
4. Далевська, Т. А. Податок на прибуток підприємств як інструмент наповнення бюджету [Текст] / Т. А. Далевська, Ю. І. Гороховська, В. В. Чигрин // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 5. – С. 363–366
5. Офіційний сайт Державного комітету статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів : Закон України від 31 липня 2014 року № 1621 [Текст]. – Верховна Рада України (ВВР). – 2014. – № 39. – ст. 2006.
7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Офіційний сайт KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/>
9. Недореформа. Які податки українцям доведеться платити у 2016 році // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2016/01/11/575819/>
10. Доповідь «Оподаткування 2016» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/ua/uk.html>
11. World bank group Paying taxes [Electronic resource]. – Available at: <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>
12. Зубач, Н. Європейський досвід оподаткування: Угорщина [Електронний ресурс] / Н. Зубач. – Режим доступу: <http://rionews.com.ua/mixed/all/now/n1228916190>

References

1. Chervinska, O., Koval, O. (2014). Analiz podatkovogo navantazennya v Ukraini ta shlyakhu yogo optyimizatsii. Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy, 24.6, 307–313.
2. Boyko, A. (2013) Podatkove navantazennya yak kryteriy efektyvnosti podatkovoyi polityky. Zbirnyk studentskykh naukovykh prac, 2, 334–341.
3. Mel'nyk, V., Koshchuk, T. (2014). Nalogovyie reformy v usloviyakh ostrogo defyzyta fycalnykh resursov: opyt stran ES i ukrainskykh reali. Ekonomika Ukrainy, 6 (623), 37–56.
4. Dallyevska, T., Gorokhovska, Y., Chygryn, V. (2015). Podatok na prybutok pidpruyemstv yak instrument napovneniya budzhety. Globalni ta nacionalni problemy ekonomiky, 5, 363–366.
5. Ofizyinyi sayt Derzhavnogo komitety statystyky. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
6. Pro vnesennya zmyyn do Podatkovogo kodeksy Ukrainy ta deyakykh inshykh zakonodavchykh aktiv. Zakon Ukrainy vid 31 lypnya 2014 roku № 1621. Verkhovna Rada Ukrainy, 39, st. 2006.
7. Podatkoviy kodeks Ukrainy. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Ofizyinyi sayt KPMG. Available at: <http://www.kpmg.com/>
9. Nedoreforma. Yaki podatky ukraiyinzyam dovedetsya platyty u 2016 rotsi. Available at: <http://www.epravda.com.ua/publications/2016/01/11/575819/>
10. Dopovid «Opodatkyvannya 2016». Available at: <http://www.pwc.com/ua/uk.html>
11. World bank group Paying taxes. Available at: <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>
12. Zubach, N. Yevropeyskyi dosvid opodatkyvannya: Ugorshchyna. Available at: <http://rionews.com.ua/mixed/all/now/n1228916190>

*Рекомендовано до публікації д-р екон. наук Педь І. В.
Дата надходження рукопису 16.06.2016*

Сухорукова Мар'яна Олександрівна, аспірант, кафедра міжнародних фінансів, Київський національний торговельно-економічний університет, вул. Кіото 19, м. Київ, Україна, 02156
E-mail: marianna_0908@mail.ru