

УДК 336.02

*Я. В. Самусевич, аспірант кафедри банківської справи ДВНЗ
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
вул. Петропавлівська, 57, м. Суми, Україна, 40000*

iaryna.samusevych@gmail.com

ФІСКАЛЬНА КОНВЕРГЕНЦІЯ ЯК НАСЛІДОК ПОДАТКОВОЇ КОНКУРЕНЦІЇ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ЕМПІРИЧНИЙ АНАЛІЗ

У статті проведено дослідження передумов фіскальної конвергенції та її розвитку в економіці країн світу. На основі кластерного аналізу здійснено групування країн за основними характеристиками національних податкових систем. Здійснено оцінювання рівня податкової конвергенції у групі країн-потенційних податкових конкурентів для України.

Ключові слова: податкова конкуренція, податкова конвергенція, кластерний аналіз, податкове навантаження, податкова система

*Я. В. Самусевич, аспирант кафедры банковского дела ГВУЗ
«Украинская академия банковского дела Национального банка Украины»
ул. Петропавловская, 57, г. Сумы, Украина, 40000*

iaryna.samusevych@gmail.com

ФИСКАЛЬНАЯ КОНВЕРГЕНЦИЯ КАК ИТОГ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ЭМПИРИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

В статье проведено исследование предпосылок фискальной конвергенции и ее развития в экономике стран мира. На основе кластерного анализа осуществлено группирование стран по основным характеристикам национальных налоговых систем. Проведено оценивание уровня налоговой конвергенции в группе стран-потенциальных налоговых конкурентов Украины.

Ключевые слова: налоговая конкуренция, налоговая конвергенция, кластерный анализ, налоговая нагрузка, налоговая система

*I. V. Samusevych, PhD researcher of banking department of SHEI
«Ukrainian academy of banking of the National bank of Ukraine»*

Petropavlivs'ka str., 57, Sumy, Ukraine, 40000

iaryna.samusevych@gmail.com

**FISCAL CONVERGENCE AS CONSEQUENCE OF TAX
COMPETITION: THEORETICAL BACKGROUND AND EMPIRICAL
ANALYSIS**

Introduction. Globalization of world economy connected with development of integrated mechanisms of organizational and legal support to the various components of the economic system. The results of tax cooperation in European countries showed that the approximation of national tax systems creates the conditions for a positive economic effect for all participants through forming of common tax space. *Purpose* of article is to study the main trends of taxation in the global context to identify potential tax competitors for Ukraine and analysis of convergent processes in their tax systems. *Methods* of research are cluster, variation and regression analysis. *Results* of the study show that at the current stage of international economic relations national tax systems development not only influenced by domestic public policy objectives, but also taking into account global trends. Cluster analysis indicates a list of countries that are potential tax competitors for Ukraine, tax system taxation of which marked a significant level of similarity, but at the same time, there are some specific characteristics of national tax systems, the use of which forms the basis for the redistribution of tax revenues between countries. *Conclusions.* Perspective direction for further research can be a calculation of universal level of tax burden indicators achieved as a result of tax convergence for groups of countries with similar tax conditions that will adjust the strategy to reform the national tax system.

Постановка проблеми. Наслідком глобалізації світової економіки виступає формування єдиного фінансового простору, який пов'язаний з

розбудовою інтегрованих механізмів організаційної та правової підтримки різних компонентів економічної системи. У даному контексті слід відзначити що інтенсифікація інтеграційних процесів у сфері оподаткування дозволяє досягти наступних цілей: підвищення прозорості податкового процесу, запобігання ухиленню від сплати податків і виявлення податкових злочинів, уникнення подвійного оподаткування, усунення негативних наслідків податкової конкуренції. До позитивних наслідків податкової інтеграції можна віднести підвищення національної конкурентоспроможності, поліпшення умов для економічної співпраці, підвищення ефективності функціонування податкових органів. Дослідження процесу та результатів податкового співробітництва в європейських країнах засвідчило, що наближення національних податкових систем створює умови отримання позитивного економічного ефекту для всіх його учасників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика зближення податкових систем знайшла свій розвиток у наукових працях таких зарубіжних авторів як Й. Беккер (J. Bekker, 2009) [1], К. Дворокова (K. Dvoroková, 2012) [6], К. Дервіш [10], Ф. Дельгадо (F. Delgado, 2013) [3], М. Ельсаяд (M. Elsayyad, 2009) [1], А. Кеммерлінг (A. Kemmerling, 2011) [7], Я. Коварова (J. Kovářová, 2012) [6], О. І. Погорлецький [14], М. Пресно (M. Presno, 2008) [5], М. Шульганова (M. Šulganová, 2012) [6]. Теоретичні засади та практичні особливості розвитку конвергентних процесів у фіскально-бюджетній сфері досліджували такі вітчизняні науковці як А. Ю. Бобкова [9], Т. В. Кошук [12], Т. Крушельницька [11], В. М. Мельник [12], М. Онуфрик [13], Р. Ю. Римарська [15], В. О. Шевчук [15] та ін. Однак, у той же час, потребує подальшого дослідження конвергенція податкових систем, подібних до України за умовами оподаткування у контексті визначення стратегічних орієнтирів реформування податкової системи України

Метою статті виступає дослідження основних тенденцій оподаткування у світовому контексті для виявлення крайн-податкових конкурентів України та аналізу конвергентних процесів у їх податкових системах.

Виклад основного матеріалу. У другій половині ХХ століття починає активно розвиватися теорія податкової конкуренції, сутність якої у контексті практичної реалізації можна розглядати як процес суперництва адміністративно-територіальних утворень (регіонів, держав та державних об'єднань) одного чи різних рівнів державної влади за приваблення мобільних джерел податкових надходжень (реальних та потенційних) через використання конкурентних переваг податкового чи неподаткового характеру, спрямований на максимізацію економічного добробуту території, в результаті якого відбувається реформування податкових систем юрисдикцій-учасників у напрямку підвищення їх ефективності та появи нових податкових режимів, забезпечується перерозподіл податкових надходжень між територіями, регулюється рівень індикаторів розвитку економіки (наприклад, визначення оптимального рівня податкового навантаження) та досягаються цілі державної економічної політики.

Аналізуючи наслідки податкової конкуренції, варто відзначити, що досить часто ефект від її існування має певну критичну точку, у якій відбувається зміна його напрямку впливу. Так, позитивний вплив на добробут громадян від зниження податкового навантаження має місце у тому випадку, коли податкові надходження дають змогу уряду фінансувати виробництво суспільних благ для забезпечення потреб населення, оскільки подальше зниження податкових ставок (ефект «гонки до дна») призводить до недостатності фінансових ресурсів уряду для забезпечення повноти реалізації його соціально-економічних функцій. Можна відзначити залежність результату від рівня жорсткості умов податкової конкуренції. Так, при малочисельному складі учасників та досить значних обсягах об'єкта, за який провадиться змагання, податкова

конкуренція зазвичай призводить до підвищення ефективності фіскальної політики, встановлення оптимальних податкових ставок та підвищення якості виробництва суспільних благ, що в сукупності забезпечує покращення добробуту населення. У той же час, динамічний розвиток податкової конкуренції призводить до того, що уряди юрисдикцій надмірно знижують податкове навантаження, що провокує недостатність фінансування діяльності держави або відбувається перекладання податкового тягаря з одних суб'єктів економіки на інших. До того ж, варто зазначити, що результат, якого прагне досягти уряд певної країни, не завжди залежить виключно від умов оподаткування, оскільки на привабливість юрисдикції для розміщення на її території бази оподаткування впливають також інші фактори (рівень розвитку економіки, політична стабільність, показники державної підтримки населення та бізнесу тощо).

У той же час, слід відмітити, що у будь-якому випадку процес податкової конкуренції супроводжується зміною умов оподаткування у юрисдикціях, яке у більшості випадків приводить до їх зближення, що створює підґрунтя для дослідження конвергентних процесів у даній сфері. Теорія конвергенції була започаткована представниками інституціоналізму у контексті обґрунтування поступового зближення капіталістичної та соціалістичної системи. Сутність економічної конвергенції полягає у набутті спільних ознак економічними системами (країнами, регіонами), що у результаті призводить до однакового рівня розвитку та добробуту у їх межах.

Безпосередньо податковою конвергенцією вважається вирівнювання показників, що відображають умови оподаткування (ставок податків, податкового навантаження, структури податкових систем тощо). Відмітимо, що на сучасному етапі розвитку процеси податкової конвергенції тісно пов'язані за стратегією гармонізації оподаткування, яка

найбільш стрімкими темпами реалізується у країнах європейського континенту.

В основу дослідження податкової конвергенції у 15 країнах Європейського Союзу, проведеного Ф. Дельгадо за період 1965-2010 років, покладено оцінювання фіскальної дистанції між показниками окремої країни та середнім для ЄС-15 рівнем за індикаторами загального податкового навантаження та навантаження за окремими групами податків. Результати розрахунків підтверджують наявність конвергенції загального рівня податкового навантаження у Європейському Союзі [3]. Оцінювання сигма-конвергенції дозволило констатувати, що швидкість зближення загального рівня оподаткування складає 0,73% за рік; рівня податкового навантаження на дохід та прибуток – 0,46%; податкового навантаження на товари і послуги – 0,82%; рівня тягара соціального страхування – 0,73%.

У той же час, оцінювання бета-конвергенції підтверджує її існування для загального податкового навантаження, податкового навантаження на доходи і прибуток та на товари і послуги (річний рівень конвергенції загального податкового навантаження становить 2,06%; оподаткування доходів і прибутку – 2,11%; податків на товари і послуги – 2,94%), тоді як результати оцінювання бета-конвергенції для рівня внесків на соціальне страхування не є статистично значимими.

Приймаючи до уваги попередньо отримані автором результати [4], відмітимо, що країни Європейського Союзу характеризуються перманентним зближенням рівня і структури податкових надходжень, яке найбільш чітко простежується у періоді 1965-2003 років, по завершенню якого показники оподаткування зближуються нижчими темпами. У даному контексті доцільно розглянути сучасні тенденції оподаткування у країнах світу з метою виявлення особливостей динамічного розвитку національних податкових систем.

Отже, важливим показником, що впливає на інвестиційні рішення власників капіталу, виступає рівень корпоративного оподаткування, який визначається часткою сумарних податків, сплачених підприємствами. На рис. 1 представлено статистичні дані щодо динаміки податкового навантаження на бізнес у країнах світу протягом 2005-2014 рр.

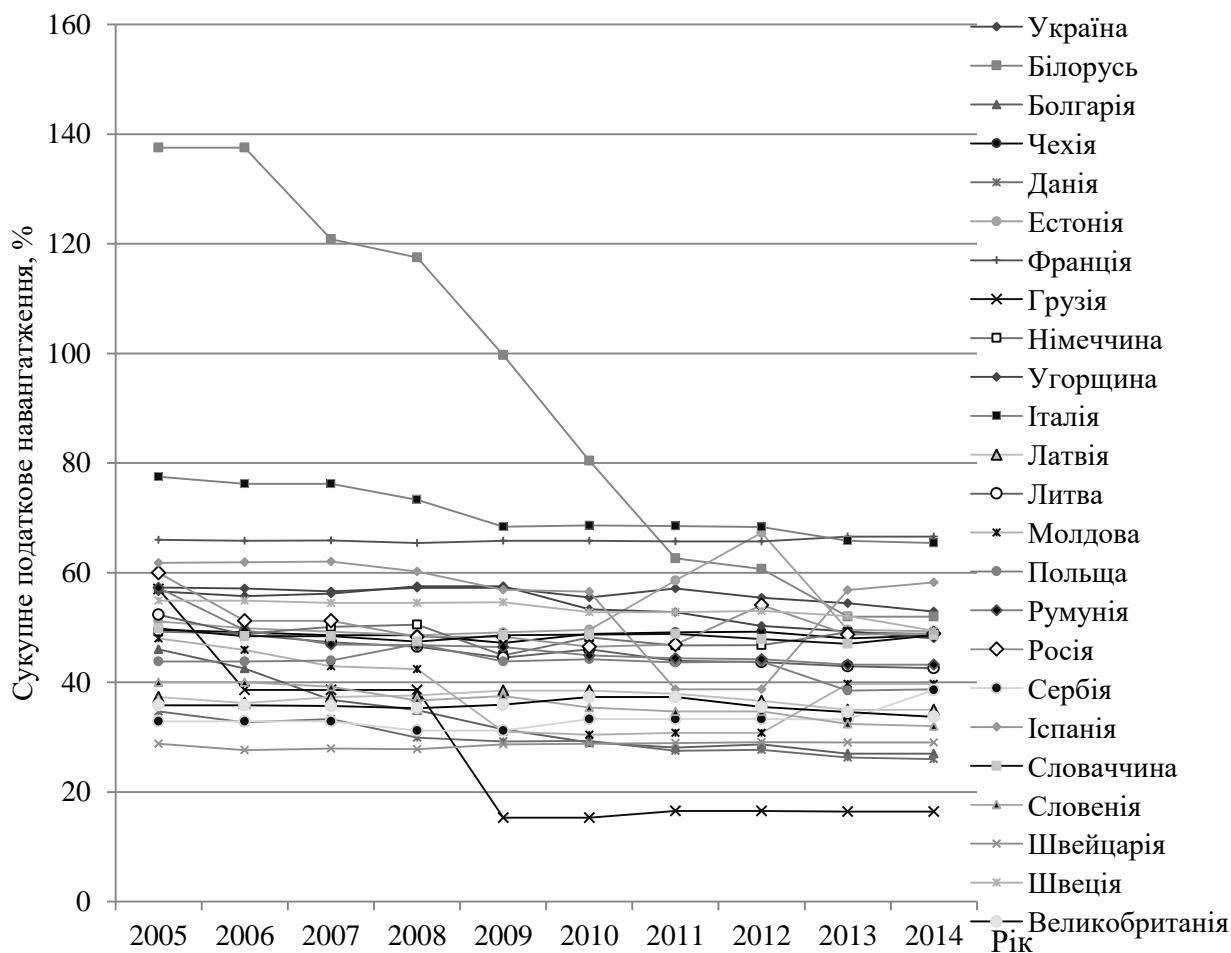


Рисунок 1 – Динаміка сукупного податкового навантаження на бізнес у країнах світу протягом 2005-2014 рр., % прибутку корпорацій (побудовано за даними [8])

Аналізуючи представлені тенденції, відмітимо, що останні роки характеризуються досить значною динамікою скорочення загального рівня податкового навантаження на юридичних осіб, які найбільш стрімко проявляються для країн, у яких було зафіксовано високий рівень корпоративного оподаткування на початок аналізованого періоду. При цьому можемо констатувати той факт, що розмах найвищого та

найнижчого значення показника характеризується суттєвим скороченням станом на 2014 р. порівняно попередніми параметрами.

Відзначимо, що окрім ПДФО, сплачуваних громадянами, до бюджету країни надходять також внески з заробітної плати, сплачувані юридичними особами, статистичні дані щодо сплати яких наведено на рис. 2.

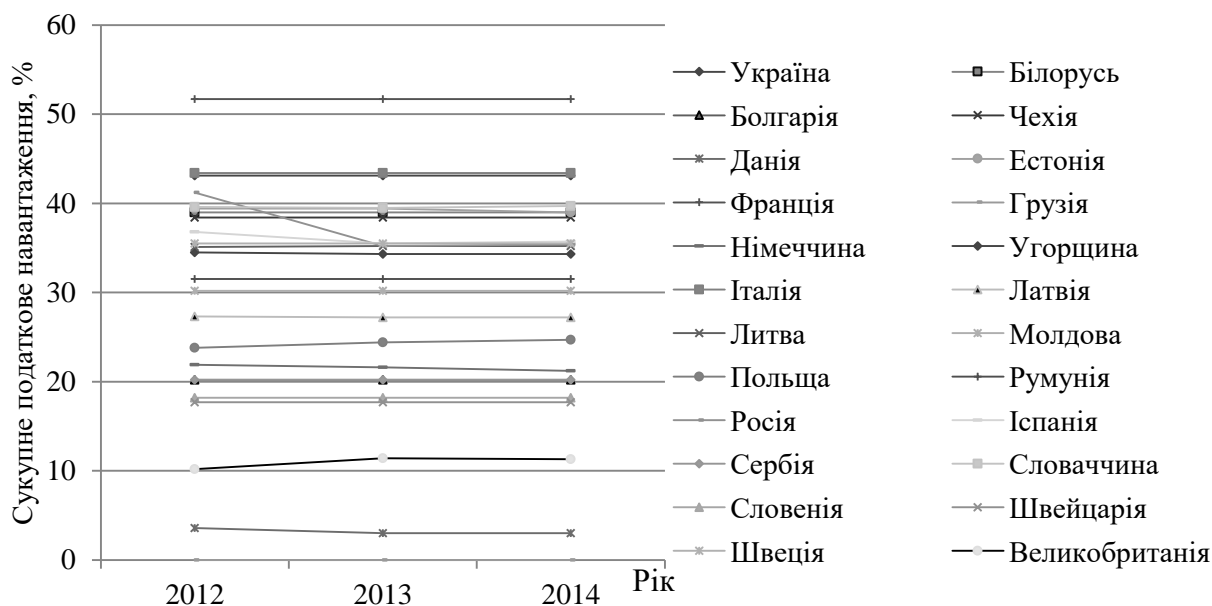


Рисунок 2 – Динаміка сукупного податкового навантаження на працю у країнах світу протягом 2005-2014 рр., % прибутку корпорацій (побудовано за даними [8])

Представлені статистичні дані свідчать, що, на відміну від попередньо розглянутого показника, динаміка сукупного податкового навантаження на працю характеризується відсутністю різких коливань, що пояснюється тим фактом, що в умовах податкової конкуренції трудові ресурси розглядаються переважно як немобільний фактор виробництва, а тому політика спрощення їх оподаткування не є пріоритетом стратегії удосконалення податкової системи країни.

У контексті даного дослідження існує необхідність ідентифікації спільних рис податкової системи України з податковими системами інших країн, що дозволить виокремити групу країн, які є потенційними

податковими конкурентами за мобільні фактори виробництва, що доцільно реалізувати на основі проведення кластерного аналізу. З метою оцінювання було побудовано вибірку з 37 країн світу на основі врахування критеріїв загального рівня економічної та політичної інтеграції, а також географічної близькості держав, що в цілому чинить вплив на прийняття рішень платниками податків про розміщення податкових баз. Вхідними показниками, на основі оцінки значень яких проводиться кластеризація, виступають п'ять критеріїв, що ілюструють структуру податкової системи (табл. 1). Для визначення кластерів було використано статистичні дані 2013 р.

Таблиця 1 – Характеристика вхідних параметрів кластеризації країн світу (складено на основі [2])

Маркер критерія	Характеристика
VATR	Загальна ставка податку на додану вартість, за якою оподатковується більшість товарів і послуг
CITR	Загальна ставка податку на доходи корпорацій (у більшості країн враховується лише ставка податку на прибуток)
PITMINR	Найнижча ставка податку на доходи фізичних осіб, відмінна від нуля, яка застосовується в країні
PITMAXR	Найвища ставка податку на доходи фізичних осіб, яка застосовується в країні на доходи вище певного рівня
SSR	Сукупна ставка платежів на соціальне забезпечення, сплачених роботодавцями та найманими працівниками, виражена у відсотках від бруто-зарплати

Для групування країн було використано два методи, що дозволяють здійснити ієрархічну та неієрархічну кластеризацію з метою отримання максимально якісного розподілу. Неієрархічну кластеризацію було здійснено методом k-середніх, особливістю якого є необхідність задання кількості кластерів, за якими здійснюється групування (як правило кількість кластерів задають на основі попередньо сформульованих гіпотез). Оцінювання проводилося з використанням програмного забезпечення Statistica 6.0. Враховуючи значну кількість країн, які було включено до вибірки, доцільно протестувати різну кількість центрів

кластерів. Для визначення найбільш якісної кластеризації оцінимо результати дисперсійного аналізу для різних варіантів розрахованої кількості кластерів (табл. 2).

Таблиця 2 – Результати дисперсійного аналізу для різних варіантів кластеризації країн Європи за структурою податкових систем

Критерії дисперсійного аналізу	Змінні				
	VATR	CITR	PITMINR	PITMAXR	SSR
2 кластери					
Міжгрупова дисперсія	22,329	721,635	13,756	5759,471	90,059
Внутрішньогрупова дисперсія	331,941	1399,068	1729,271	1642,259	4473,183
Значимість p	0,134	0,000	0,601	0,000	0,407
3 кластери					
Міжгрупова дисперсія	14,622	706,378	132,231	5406,038	2870,521
Внутрішньогрупова дисперсія	339,648	1414,325	1610,797	1995,692	1692,722
Значимість p	0,488	0,001	0,262	0,000	0,000
4 кластери					
Міжгрупова дисперсія	35,775	875,024	163,046	6072,349	3050,806
Внутрішньогрупова дисперсія	318,495	1245,679	1579,981	1329,381	1512,437
Значимість p	0,000	0,000	0,019	0,000	0,000
5 кластерів					
Міжгрупова дисперсія	41,201	918,357	579,479	6081,580	3085,786
Внутрішньогрупова дисперсія	313,070	1202,345	1163,548	1320,150	1477,456
Значимість p	0,000	0,000	0,002	0,000	0,000

Підвищення якості кластерного розподілу ілюструє зростання значень міжгрупової дисперсії та зниження значень внутрішньогрупової дисперсії, у той час як рівень значимості змінних має не перевищувати 0,05, що досягається при розподілі країн на 4 кластери, у той час як розподіл на 5 кластерів дозволяє досягти подальшого покращення значень внутрішньогрупової та міжгрупової дисперсії, однак, призводить до ускладнення інтерпретації характеристик отриманих кластерів, оскільки координати центрів кластерів мало відрізняються одна від іншої. Розподіл країн світу на 4 кластери дозволив згрупувати їх наступним чином (табл. 3).

Таблиця 3 – Кластерний розподіл країн Європи за критерієм структури податкової системи у результаті застосування методу k-середніх

Кластер 1	Кластер 2	Кластер 3	Кластер 4
Азербайджан, Кіпр, Данія, Фінляндія, Ірландія, Люксембург, Мальта	Австрія, Бельгія, Хорватія, Франція, Німеччина, Греція, Угорщина, Італія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словенія, Іспанія, Великобританія, Швеція	Болгарія, Чеська Республіка, Естонія, Грузія, Латвія, Литва, Молдова, Румунія, Сербія, Словаччина, Швейцарія, Україна	Вірменія, Білорусь, Норвегія

З метою визначення характеристик ідентифікованих кластерів дослідимо середні значення для кожного кластера, побудовані за нестандартизованими змінними (рис. 3).

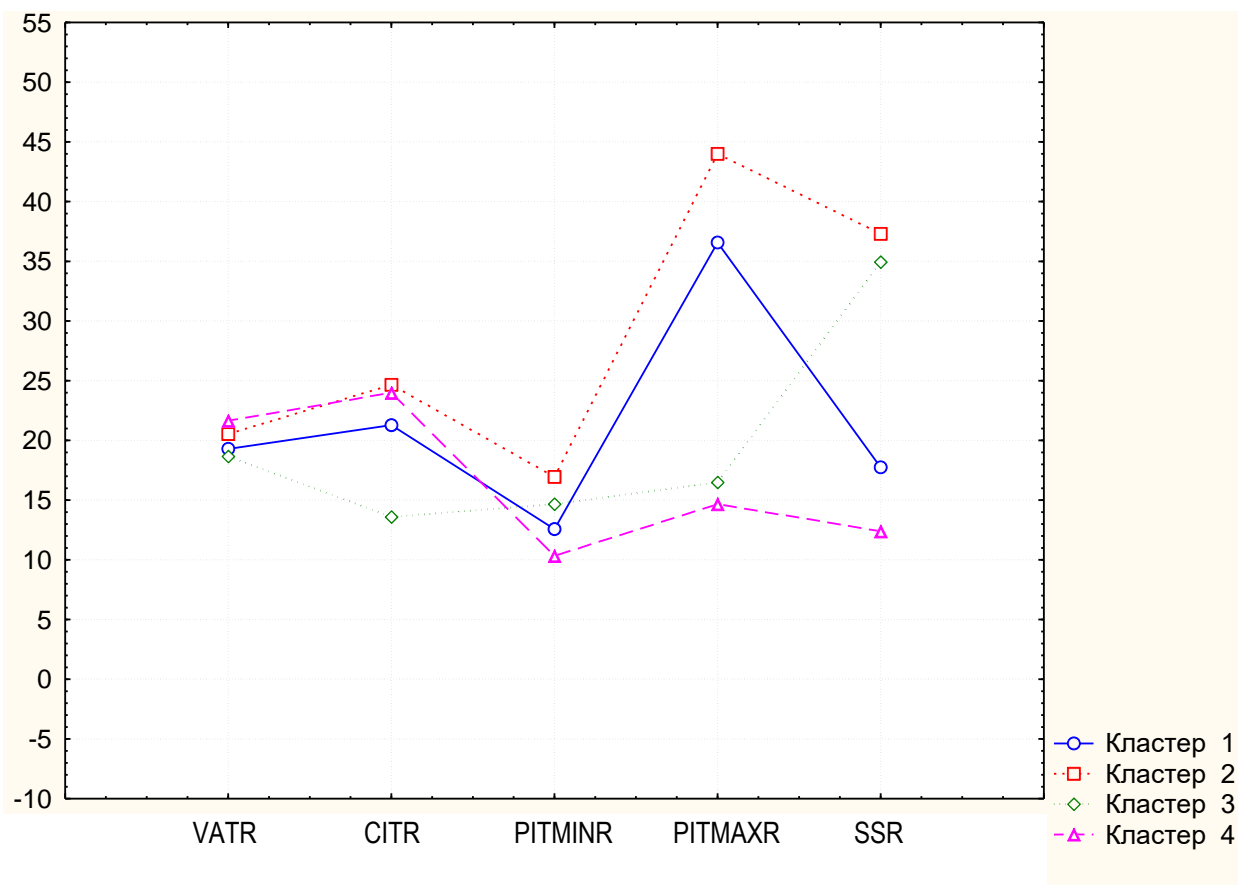


Рисунок 3 – Графік середніх значень факторних змінних для кластерів

Аналіз середніх значень критеріїв оцінки за рис. 3 у розрізі кластерів свідчить, що рівень оподаткування податком на додану вартість у країнах Європи є досить наближеним, у той час як за рештою податків

спостерігаються більш суттєві відмінності, узагальнення яких дозволило охарактеризувати кластери наступним чином:

- 1 кластер представлено країнами з помірним рівнем податкового навантаження, який пропорційно поєднує корпоративне оподаткування, прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб та систему сплати соціальних внесків;

- у країнах, що належать до 2 кластера, встановлено найбільш високий рівень оподаткування за всіма досліджуваними податковими ставками, до того ж, характерним є високий рівень прогресивності оподаткування доходів громадян, причому зафіксовано значне перевищення ставок прибуткового податку на доходи громадян та соціальних внесків над ставками корпоративного прибуткового податку;

- 3 кластер об'єднує країни з помірним рівнем оподаткування з незначним рівнем прогресивності податку на доходи фізичних осіб та високим рівнем соціальних внесків. Варто відмітити, що лише у даному кластері спостерігається перевищення ставок ПДВ над корпоративним прибутковим податком, що свідчить про перекладання податкового навантаження з підприємств на кінцевих споживачів;

- країни, що увійшли до складу 4 кластера, характеризуються низьким рівнем оподаткування доходів фізичних осіб порівняно з оподаткуванням юридичних осіб, а також незначним рівнем соціальних внесків, що свідчить про орієнтацію податкової системи, передусім, на оподаткування капіталу.

З метою підтвердження адекватності отриманих результатів проведемо також ієрархічну кластеризацію методом Варда з використанням програмного забезпечення Stata 12.0. Результати кластеризації представлено на рис. 4.

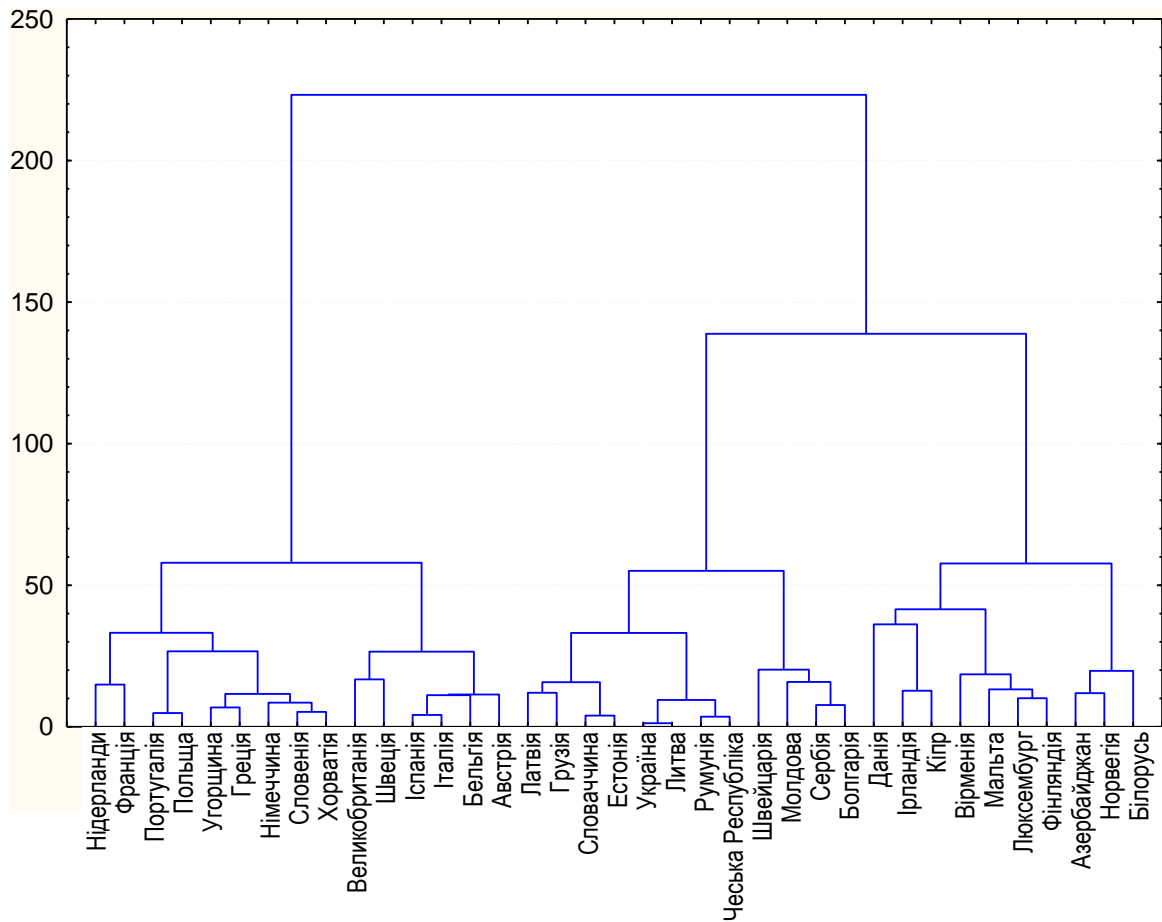


Рисунок 4 – Результати кластеризації країн Європи за структурою податкових систем методом Варда

Для проведення ієрархічної кластеризації було використано програмне забезпечення Stata 12.0, можливості якого дозволяють провести також оцінку якості розподілу на кластери. Оцінку оптимального числа кластерів у даному підході можна здійснити на основі індекса Галінські-Харабаша, який обчислюється для кожного кластерного рішення – у даному випадку для кожного рівня ієрархії. Максимальне значення індексу ілюструє найбільш чітку кластеризацію. Результати застосування методу Галінські-Харабаша для ідентифікації якості кластерного розподілу країн Європи за критерієм структури податкових систем представлено у табл. 4.

Таблиця 4 – Результати перевірки якості кластеризації за критерієм Галінські-Харабаша

Кількість кластерів	псевдо-F індекс Галінські-Харабаша
2	19,29
3	21,94
4	17,85
5	17,59
6	17,52
7	17,57
8	18,22
9	17,70
10	18,47

Аналізуючи отримані результати, відмітимо, що найбільш якісний розподіл є характерним при формуванні трьох кластерів. Враховуючи ієрархічні зв'язки, представлені на рис. 4, розподіл країн за кластерами відбувається наступним чином (табл. 5).

Таблиця 5 – Кластерний розподіл країн Європи за критерієм структури податкової системи у результаті застосування методу Варда

Кластер 1	Кластер 2	Кластер 3
Австрія, Бельгія, Хорватія, Франція, Німеччина, Греція, Угорщина, Італія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словенія, Іспанія, Швеція, Великобританія	Болгарія, Чеська Республіка, Естонія, Грузія, Латвія, Литва, Молдова, Румунія, Сербія, Словаччина, Швейцарія, Україна	Вірменія, Білорусь, Норвегія, Азербайджан, Кіпр, Данія, Фінляндія, Ірландія, Люксембург, Мальта

Порівняння результатів кластеризації, отриманих за різними методами (табл. 3, 5), свідчить, що перелік країн, що увійшли до кластерів 1 та 2 за методом Варда, ідентичний набору країн, що формують кластери 2 і 3, виокремлені за методом k-середніх, у той час як 3 кластер, побудований за методом Варда, об'єднує країни, що належали до кластерів 1 і 4, сформованих за методом k-середніх.

Таким чином, у результаті кластеризації було виявлено, що податкова система України характеризується наявністю спільних рис з податковими системами Болгарія, Чехія, Естонія, Грузія, Латвія, Литва,

Молдова, Румунія, Сербія, Словаччина, Швейцарія, що дозволило сформувати групу країн для проведення подальших досліджень, до якої було включено всі зазначені країни, за винятком Швейцарії, яку деякі дослідники включають до складу офшорних зон, враховуючи специфіку функціонування банківської системи країни.

Отже, наступним етапом дослідження виступає аналіз зближення податкових систем країн, який доцільно провести на основі розрахунків сигма- і бета-конвергенції, значення яких дозволяють виявити скорочення різниці між рівнями індикаторів оподаткування у розрізі досліджуваних юрисдикцій. Аналіз планується проводити для групи країн, спільні риси податкових систем яких було виявлено у результаті кластерного аналізу (Болгарія, Чеська Республіка, Естонія, Грузія, Латвія, Литва, Молдова, Румунія, Сербія, Словаччина, Україна) за період 2008-2013 рр.

Оцінювання конвергенції проводиться на основі критеріїв, що ілюструють структуру податкової системи, використаних при проведенні кластеризації (табл. 1), а також з урахуванням параметрів податкового навантаження (табл. 6). Джерелом статистичної інформації для проведення розрахунків виступає база даних USAID.

Таблиця 6 – Характеристика показників, що відображають рівень податкового навантаження у країні (складено на основі [2])

Критерій	Характеристика
WEDGE	Оцінка загального оподаткування праці, сума прибуткового податку на доходи громадян та соціальних внесків у відсотках від брутто-заробітної плати
VATY	Надходження від сплати податку на додану вартість, % ВВП
CITY	Надходження від сплати корпоративного прибуткового податку, % ВВП
PITY	Надходження від сплати прибуткового податку з громадян, % ВВП
TAXY	Загальні податкові та митні надходження, % ВВП

Використання сигма-конвергенції як індикатора зближення податкових систем базується на показниках дисперсії змінних, що характеризують систему оподаткування. Одним з варіантів визначення рівня сигма-конвергенції є розрахунок коефіцієнта варіації (формула 1):

$$CV_t = \frac{\left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (y_{it} - \bar{y}_t)^2 \right)^{1/2}}{\bar{y}_t} \quad (1)$$

де \bar{y}_t – середній рівень показника,

y_{it} – рівень показника у i -й країні, $i=1, n$

Результати розрахунку коефіцієнта варіації податкових ставок для досліджуваних країн за період 2008-2013 рр. представлено на рис. 5.

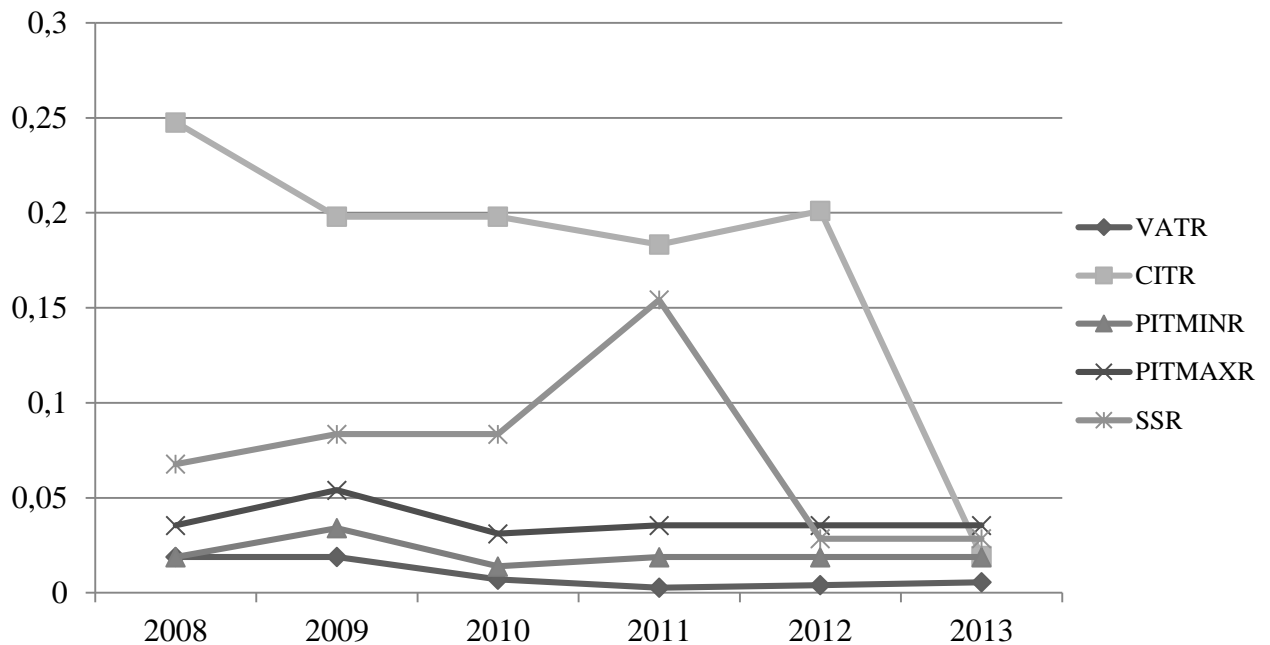


Рисунок 5 – Динаміка сигма-конвергенції податкових ставок у країнах-потенційних податкових конкурентах України у 2008-2013 рр.

Аналізуючи дані рис. 5, слід відзначити, що значення коефіцієнта варіації вище 0,33 свідчить про неоднорідність сукупності. При цьому рівень варіації менше 0,05 вважається слабким. Тому можна стверджувати, що вже на початку періоду дослідження податкові системи оцінюваних країн характеризувалися високим ступенем наближеності. При цьому відзначимо, що найбільш сильною протягом досліджуваного періоду була конвергенція ставок корпоративного прибуткового податку, у той час як

для решти показників зближення податкових ставок відбувалося протягом окремих періодів, причому поруч з цим можна було спостерігати також дивергенцію в окремих роках. Варто відзначити, що абсолютний рівень коефіцієнта варіації ставок податку на додану вартість та прибуткового податку на доходи громадян, незважаючи на коливання у розрізі окремих років, свідчить про суттєве зближення податкових систем аналізованих країн вже на початку періоду дослідження, тоді як коливання ставок інших податків, що аналізуються, свідчить про їх зміни протягом останніх років.

Не менш важливим є дослідження рівня податкового навантаження в країні, що дозволяє оцінити спрямованість податкової політики держави та визначити складність ведення економічної діяльності в рамках юрисдикції, а тому його рівень має вагомe значення для платників податків при прийнятті рішення про розміщення податкових баз. Результати розрахунку коефіцієнта варіації податкового навантаження для оцінюваних країн за досліджуваний період представлено на рис. 6.

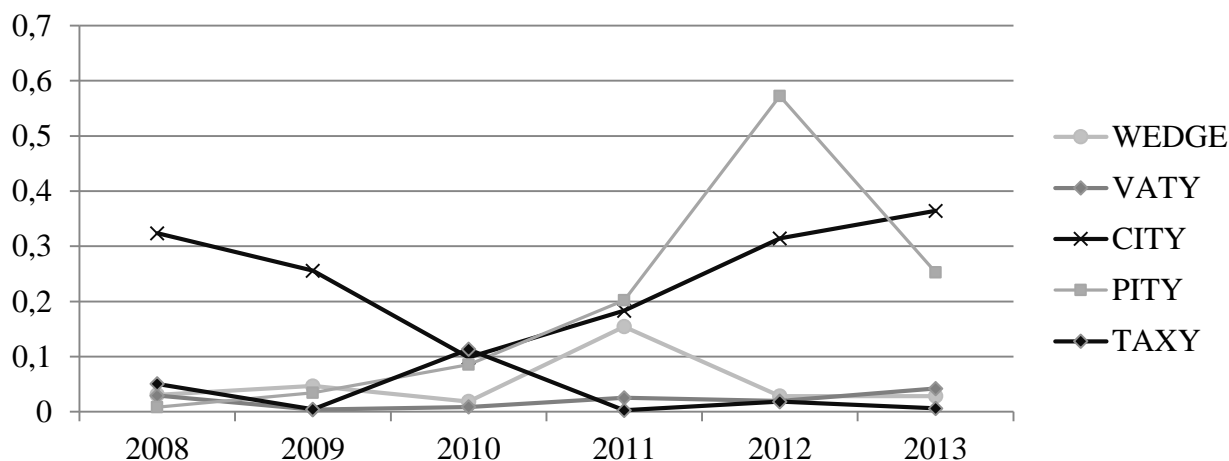


Рисунок 6 – Динаміка сигма-конвергенції податкового навантаження у країнах-потенційних податкових конкурентах України у 2008-2013 рр.

Аналізуючи отримані результати, варто відмітити неоднозначність отриманих тенденцій. Зокрема, у 2008-2010 рр. зафіксовано процес конвергенції податкового навантаження з корпоративного прибуткового податку, у той час як наступні звітні періоди характеризувалися зворотною

тенденцією. При цьому рівень податкових надходжень від оподаткування доходів громадян, навпаки, ілюструє тенденція переходу від дивергентних до конвергентних процесів у 2012 р. Відмітимо також, що рівень та динаміка коефіцієнта варіації податкового навантаження з податку на додану вартість, оподаткування заробітної плати та загального податкового тягаря дозволили ідентифікувати факт суттєвого зближення досліджуваних країн у даних аспектах функціонування податкових систем.

В основу концепції бета-конвергенції покладено оцінювання розривів між поточним та попереднім рівнем показників. Наявність бета-конвергенції показує, що юрисдикції з більш високим рівнем фіскальних відхилень (від середнього значення по вибірці) наближаються до середнього рівня показника швидше, ніж юрисдикції, які мають більш низькі фіскальні дистанції. Для оцінювання наявності бета-конвергенції податкових систем країн необхідно побудувати рівняння регресії виду (формула 2):

$$\log\left(\frac{y_{i,t+1}}{y_{i,t}}\right) = \alpha + \beta \log(y_{i,t}) + \varepsilon_{i,t} , \quad (2)$$

де $y_{i,t}$ – рівень показника у i -й країні ($i=\overline{1,n}$) у базовому періоді ($t=\overline{1,T-1}$);

$y_{i,t+1}$ – рівень показника у i -й країні ($i=\overline{1,n}$) у звітному періоді ($t=\overline{2,T}$);

α – коефіцієнт, що характеризує рівень індикатора оподаткування за відсутності зміни факторних ознак;

β – коефіцієнт, що ілюструє наявність β -конвергенції (за умови $\beta < 0$) або її відсутність;

$\varepsilon_{i,t}$ – стандартна похибка.

Розрахунки для виявлення наявності бета-конвергенції було проведено за допомогою програмного забезпечення Stata 12.0, що дозволило отримати наступні результати (табл. 7).

Таблиця 7 – Результати оцінювання β -конвергенції податкових систем країн-потенційних податкових конкурентів України у 2008-2013 рр.

Індикатор податкової системи	β - коефіцієнт	Стандартна похибка	F _{факт}	F _{крит}	Adj. R ²
VATR	-0,649*** (-5,08)	0,128	25,81	4,067	0,375
CITR	0,108*** (4,57)	0,024	20,87	4,067	0,327
PITMINR	-1,221*** (-11,63)	0,105	135,23	4,067	0,759
PITMAXR	-1,227*** (-10,67)	0,115	113,87	4,067	0,726
SSR	-0,352*** (-4,87)	0,073	23,70	4,067	0,355
WEDGE	-0,195* (-1,87)	0,104	3,49	4,067	0,075
VATY	-0,803*** (-7,53)	0,107	56,65	4,067	0,569
CITY	-0,275*** (-2,95)	0,093	8,69	4,067	0,168
PITY	-0,740*** (-4,38)	0,169	19,20	4,067	0,309
TAXY	-0,619*** (-4,06)	0,152	16,49	4,067	0,277

Примітка: в дужках представлено значення t-статистики, *** значимість зв'язку на рівні 1%, * значимість зв'язку на рівні 10%

Аналізуючи отримані результати, можемо відзначити наявність безумовної бета-конвергенції за більшістю досліджуваних індикаторів. При цьому найбільш значне зближення податкових систем відбувалося за показниками ставок прибуткового податку на доходи громадян, а також рівня податкового навантаження з податку на додану вартість та прибуткового податку з громадян. У той же час варто звернути увагу на той факт, що, незважаючи на виявлену сигма-конвергенцію ставок корпоративного прибуткового податку, наявність бета-конвергенції для даного показника не підтверджено. Також відмітимо, що, незважаючи на

від'ємний бета-коефіцієнт для податкового навантаження на заробітну плату, показники адекватності моделі свідчать про неможливість зафіксувати бета-конвергенцію для даного індикатора.

Висновки. Проведене дослідження свідчить, що на сучасному етапі міжнародної інтеграції економічних відносин податкові системи країн розвиваються не лише під впливом внутрішніх цілей державної політики, а й з урахуванням загальносвітових тенденцій. Результати кластерного аналізу свідчать про наявність переліку країн, що виступають потенційними податковими конкурентами України, умови оподаткування яких відзначаються суттєвим рівнем подібності, однак у той же час, існують певні специфічні характеристики національних податкових систем, використання яких створює підґрунтя для перерозподілу податкових надходжень між країнами. Перспективним напрямком подальших досліджень може стати оцінювання універсального рівня показників податкового навантаження, досягнутого у результаті податкової конвергенції для груп країн з подібними умовами оподаткування.

Література:

1. Bekker J. The Evolution and Convergence of OECD Tax Systems [Electronic source] / J. Bekker, M. Elsayyad. – Access mode: <http://www.intereconomics.eu/downloads/getfile.php?id=676>.
2. Collecting Taxes [Electronic source] / USAID Database. – Access mode: <https://egateg.usaid.gov/collecting-taxes/>.
3. Delgado F. J. Are Taxes Converging in Europe? Trends and Some Insights into the Effects of Economic Crisis / F. J. Delgado // Journal of Global Economics. – 2013. – Vol. 1. – Issue 1. – Pp. 24-26.
4. Delgado F. J. Presión fiscal en la Unión Europea: un análisis de beta, sigma y gamma convergencia / F. J. Delgado // Revista de Economía Mundial. – 2009. – Vol. 22. – Pp. 141-165.

5. Delgado F. Tax policy convergence in EU: an empirical analysis [Electronic source] / F. Delgado, M. Presno. – Access mode: www.ugr.es/~montero/XVIleep/93.pdf.
6. Dvoroková K. Impact of the Financial Crisis on the Convergence of the Czech Economy with the Euro Area Economy [Electronic source] / K. Dvoroková, J. Kovářová, M. Šulganová. – Access mode: http://www.opf.slu.cz/kfi/icfb/proc2011/pdf/12_Dvorokova.pdf.
7. Kemmerling A. From convergence to diffusion: the EU's influence on national tax systems / A. Kemmerling // ACES Cases. – 2011. – No. 1. – P. 1-34.
8. The World Bank [Electronic source]. – Access mode: <http://data.worldbank.org/indicator>.
9. Бобкова А. Ю. Диагностика конвергентно-дивергентных процессов в региональной налогово-бюджетной политике / А. Ю. Бобкова // БИЗНЕСІНФОРМ. – 2013. – №11. – С. 113-119.
10. Дервиш К. Конвергенция, взаимозависимость и расхождения / К. Дервиш // Финансы и развитие. – 2012. – №9. – С. 10-14.
11. Крушельницька Т. Фіскальна конвергенція в процесі міжнародної інтеграції [Електронний ресурс] / Т. Крушельницька. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/putp/2012-3/doc/4/02.pdf>.
12. Мельник В. М. Вплив інтеграційних процесів на оподаткування в країнах ЄС / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка і прогнозування. – 2014. – №4. – С. 136-150.
13. Онуфрик М. Порівняльний аналіз податкових систем і податкового навантаження країн-членів ЄС та України // Економіка і держава. – 2006. – № 11. – С. 14–18.
14. Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем / А.И. Погорлецкий // Вестник СПбГУ. – СПб. : издательство ГУ. Сер. 5. 2005. Вып. 2, С. 65-73.

15. Шевчук В. О. Гармонізація податкового законодавства у країнах Європейського Союзу: досвід для України / В. О. Шевчук, Р. Ю. Римарська // Стратегічні пріоритети – 2008. – № 3(8). – С. 100-111.

Самусевич Я.В. Фіскальна конвергенція як наслідок податкової конкуренції: теоретичні засади та емпіричний аналіз / Я.В. Самусевич // Вісник Української академії банківської справи. – 2015. – № 1 (38). – С. 39–49.