

# РОЗБУДОВІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

## 1.1. Сутність, структура та основні принципи податкової системи України

При визначенні податкової системи важливо розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, податкова система – це сукупність податків і податкових платежів, які законодавчо закріплені в державі. По-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства.

У науковій літературі немає єдиного підходу до визначення змісту поняття "податкова система". Найважливіші підходи, що розкривають зміст аналізованого поняття, містять такі положення.

1. До складу податкової системи входять всі види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які встановлено чинним законодавством і запроваджено в країні.

2. Податковою системою визначається перелік суб'єктів, на яких покладається виконання функцій у сфері оподаткування.

3. Податкова система установлює порядок проведення операцій з оподаткування [31, с. 76].

Отже, не можна ототожнювати поняття «податкова система», з поняттями «система оподаткування» і «система податків і зборів», які є її складовою (рис. 1.1).

Таким чином, податкова система це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів. Або, податкова система – це взаємопов'язаний комплекс економічних відносин суб'єктів суспільства щодо вилучення у фізичних і юридичних осіб встановлених податкових

платежів і обов'язкових зборів, які надходять до бюджетної системи держави з метою виконання покладених на неї функцій.

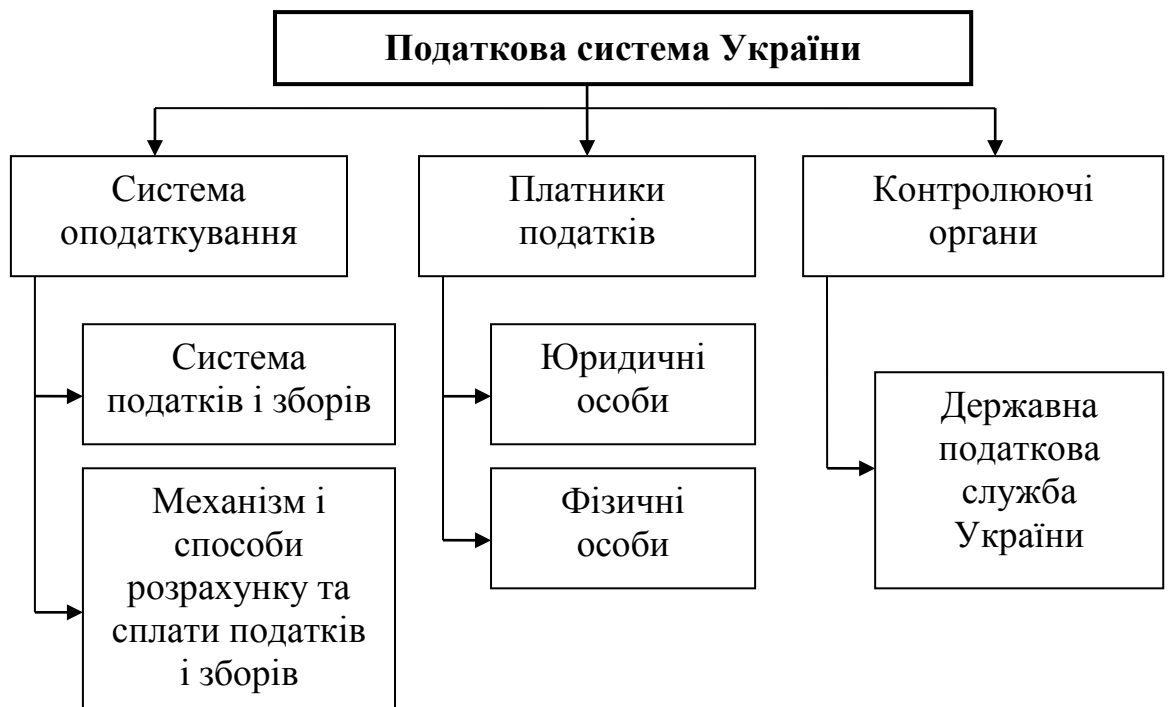


Рис. 1.1 Структура податкової системи України

Джерело: розроблено автором за даними [62]

Система оподаткування – це сукупність установлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів [62].

Платниками податків – визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом.

Згідно визначення зрозуміло, що традиційно платниками податків виступають фізичні та юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Разом з тим, є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні та фізичні особи, які діють у складі

групи, що не має статусу юридичної особи. Окрім того платники податків є зобов'язаними суб'єктами. На правовий статус платників податків впливає метод фінансово-правового регулювання. Державне управління в сфері формування доходної частини бюджету об'єктивно зумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо безумовно зобов'язаних суб'єктів. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків.

Контролюючими органами є органи Державної податкової служби – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи [1, ст. 41].

Податкова система характеризується: по-перше – порядком встановлення і введенням в дію податків і зборів та їх скасування; по-друге – класифікацією податків; по-третє – правами та обов'язками платників податків; по-четверте – порядком розподілу податків між бюджетами різних рівнів; по-п'яте – відповідальністю учасників податкових відносин.

Побудова податкової системи повинна відповідати таким вимогам [18, с. 194]:

- системність – полягає в тому, що податки повинні бути взаємопов'язані між собою й органічно доповнювати один одного;

- встановлення визначальної бази податкової системи – визначальною базою побудови податкової системи є обсяг коштів, якого потребує держава для виконання покладених на неї функцій;

- формування правової основи – правову основу системи становлять відносини власності, адже форма власності відбивається на формуванні доходів відповідних юридичних і фізичних осіб, а особливості формування доходів повинні враховуватись при встановленні об'єкта оподаткування;

- формування вихідних принципів.

Важливою складовою податкової системи є принципи її побудови, які розробляються виходячи із загальних принципів оподаткування, вироблених фіскальною теорією і практикою.

Класичні принципи побудови податкової системи були сформульовані їх основоположником, шотландським економістом і філософом А. Смітом. Вони викладені у чотирьох основних правилах:

- справедливості, яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;

- визначеності, коли час оплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;

- зручності, тобто кожен податок повинен стягуватись у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника;

- економії (раціональності), коли будь-який податок повинен стягуватись таким чином, щоб із доходів платника вилучалось якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці.

Сучасна податкова система України ґрунтується на принципах, що викладені в податковому законодавстві ( рис.1.2).

1. Загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені законодавством податки та збори, платником яких вона є.



Рис. 1.2 Основні принципи побудови податкової системи

Джерело: розроблено автором за даними [1, ст. 4]

2. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

3. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.

4. Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

5. Фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

6. Соціальна справедливість - установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

7. Економічність оподаткування - установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

8. Нейтральність оподаткування - установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.

9. Стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

10. Рівномірність та зручність сплати - установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками.

11. Єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [1, ст. 4].

М. П. Кучерявенко виділяє такі принципи побудови податкової системи України: принцип рівного податкового тиску, принцип стабільності, принцип рівності та рівноваги, принцип цілостності, принцип єдиної цілі, принцип обмеження податкового тиску, принцип раціонального поєднання прямих та непрямих податків, принцип поділу податків за рівнем компетенції органів.

В свою чергу багато фахівців галузі вважають, що податкова система України в перехідний період має базуватися на таких принципах: антициклічний характер, цільове призначення податків, погодження податкових ставок, рівність і справедливість, гнучкість податкової системи, однозначність тлумачення, недопустимість необґрунтованих пільг, автоматична індексація податків і зборів, відповідальність платників податків, системний підхід, численність податків тощо.

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених законодавством. До загальнодержавних належать такі податки та збори [1, ст. 9]: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок; рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні; плата за користування надрами та ін.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених податковим законодавством, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. До місцевих податків і зборів належать [1, ст. 10]:

податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

На сьогодні немає єдиного підходу до визначення змісту податкової системи, існує велика кількість точок зору. У загальному виді, можна сказати, що податкова система це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів. Існує багато критеріїв та принципів побудови ефективної податкової системи, основні із них представлені в Податковому кодексі України.

## 1.2 Практика та проблематика ефективного функціонування податкової системи України

Сьогодні проблема ефективного функціонування податкової системи є одним з найбільш актуальних питань у процесі розвитку в Україні ринкових відносин та інтегрування української економіки в світовий ринок. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення, аналізу і осмислення як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого в світі досвіду у сфері оподаткування.

Становлення податкової системи України відбувається в складних умовах. Правове регулювання оподаткування в державі сьогодні далеке до досконалості. Через економічну кризу, характерними рисами якої є істотний спад виробництва ВВП і національного доходу при загальному падінні обсягу товарної продукції і послуг, деформований вплив інфляційних процесів на вітчизняні системи грошового і кредитного обігу і стрімке соціальне розшарування населення, податкова система не набула стабільності і має багато недоліків і протиріч [22, с. 54].



Потрібно розуміти, що ідеальна податкова система не функціонує в жодній країні світу. Це можна пояснити тим, що моделі ідеальної податкової системи, яка позбавлена будь-яких недоліків просто не існує. Громадяни країни завжди незадоволені тим, що повинні сплачувати податки, але оскільки держава не в змозі ефективно функціонувати за відсутності податкового механізму, вона повинна створити такі умови, які не будуть руйнівними для добробуту агентів. Адже податки - це одна із форм вирівнювання доходів юридичних і фізичних осіб з метою досягнення соціальної справедливості й економічного розвитку. Тому теоретики й практики працюють над тим, аби створити таку податкову систему, яка б забезпечила оптимальне конкурентне середовище для бізнесу, й одночасно була ефективним фіскальним інструментом.

На сьогоднішній день, вітчизняна система оподаткування має дуже багато проблем та суперечностей функціонування. Українська податкова система була всевітньо визнана як одна з найбільш складних і найменш ефективних не тільки серед країн європейського регіону. У рейтингу податкових систем Paying Taxes 2016 [51], підготовленому Світовим банком спільно з міжнародною мережею компаній Price Waterhouse Coopers, Україна посіла 181 місце зі 183 досліджуваних країн. За даними дослідження, середньостатистичне українське підприємство протягом року сплачує 147 податків та платежів, що є найгіршим показником у світі - 183 місце [51].

Недосконалість податкового законодавства і неприйняття протягом тривалого терміну Податкового кодексу, в якому повинні бути закріплені стабільні засади функціонування вітчизняної податкової системи, недоліки бухгалтерського обліку та статистичної звітності, складність розрахунку сум податкових нарахувань та бази оподаткування – все це є фактори, які суттєво ускладнюють процедуру податкового адміністрування і в кінцевому рахунку значно зменшує ефективність податкового важеля, що має стимулювати успішний розвиток економічних процесів у країні [37, с. 2].

Таким чином, існуюча податкова система недостатньо ефективна, не забезпечує на належному рівні становлення конкурентного середовища та економічне зростання [44, с. 542].



Рис. 1.1 Основні проблеми ефективного функціонування податкової системи України

Джерело: узагальнено на основі [44]

Основними недоліками чинної податкової системи є:

- нерівномірність і несправедливість розподілу податкового навантаження;
- перетворення податкової системи у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків і відтік капіталів за кордон;
- проблема подвійного оподаткування;
- несвоєчасне виконання державою зобов'язань по відшкодуванню податку на додану вартість суб'єктам господарювання;
- нестабільність податкового законодавства, що обмежує можливості формування суб'єктами господарювання економічної та фінансової політики у середньо та довгостроковому періодах;
- низький рівень податкової культури, широке розповсюдження схем мінімізації та ухилення від сплати податків і зборів, що негативно

відображається на обсягах надходжень до бюджету та, як наслідок, на бюджетних видатках.

Чи не найгострішою проблемою податкової системи України є її надмірне податкове навантаження. Узагальнюючим показником, що характеризує податкову систему в цілому, є показник обтяжливості. Так, за обтяжливістю для ведення бізнесу українська податкова система вже кілька років поспіль посідає передостаннє місце серед усіх податкових систем світу, поступаючись лише білоруській. Сукупне податкове навантаження в нашій державі майже вдвічі перевищує цей показник для групи країн, до яких належить Україна за рівнем ВВП на особу населення, та дискримінує власних товаровиробників порівняно з іноземними конкурентами. Втім, обтяжливість податкової системи України визначається не так величиною податкових ставок, як складністю й нестабільністю вітчизняної системи податкового законодавства [46, с. 63].

За даними звіту “Ведення бізнесу 2018” (Doing Business 2018) [33], на оформлення і сплату податків компанії щороку витрачають по 736 годин робочого часу і мають зробити 147 проплат за рік. Для порівняння: в Польщі даний показник становить 395 годин, тобто майже в 2 рази менший, в Естонії витрати часу на оформлення податків складають 81 годину, а проплат потрібно зробити лише 10. Така кількість податкових платежів та витрати часу на їх оформлення і сплату, безперечно, стримують розвиток підприємницької активності, а отже, й конкуренції на ринках товарів і послуг [49, с. 27].

Підприємства змушені вести подвійний облік бухгалтерський і податковий, щомісяця готувати численні звіти, впроваджувати нові та дорогі засоби автоматизації облікової роботи, відстежувати часті зміни нормативної бази. Методи обчислення податків встановлено у законодавчих актах, але часто надто складні алгоритми обчислення податків перетворюються на широке поле для помилок і зловживань як з боку платників, так із боку податківців. Крім того, усе більшого визнання та підтвердження набуває

думка про те, що висока частка податків у ВВП – це небезпека для економічного зростання.

В Україні набула поширення практика, коли тягар податкового тиску перекладається на ті підприємства, які працюють легально і доволі прибутково. Це спонукає керівників таких компаній шукати шляхи отримання податкових пільг, замість того щоб підвищувати ефективність своїх підприємств. В результаті пільгами користувалися підприємства й галузі, що спроможні вийти із кризи і розвиватися без довгострокового пільгового режиму оподаткування та які не є основою підвищення конкурентоспроможності національної економіки. А ринково орієнтовані підприємства, що потребують фінансової підтримки для освоєння нових ринків, технологій, продуктів, навпаки, змушені платити більшу частину податків. Таким чином пільги стимулюють розвиток тіньової економіки, масштаби якої, за оцінками експертів, становлять в Україні 40-50% від обсягу ВВП [48, с. 28].

Взаємозв'язок між діючою податковою системою та структурними змінами в економіці підтверджують результати і інших досліджень. У звіті з глобальної конкурентоспроможності країн 2017-2018 рр., основні перешкоди для створення сприятливої економічної кон'юнктури всередині країни та підвищення ефективності ведення підприємницької діяльності, структуровані наступним чином.

Таблиця 1.1  
Труднощі для введення підприємницької діяльності в Україні

Фактори	Питома вага, %
Корупція у органах влади	16
Податкове регулювання	14,4
Доступ до фінансових ресурсів	13,6
Неефективна державна бюрократія	10,03
Податкові ставки	9,3
Інфляція	7,6
Владна нестабільність	5,1
Інші	23,8

Джерело: розроблено автором за даними [56, с. 3].

З табл. 1.1 видно, що у «лідерах» є фактори, що безпосередньо стосуються податкової сфери, однак у кінцевому підсумку досить негативним чином впливають на конкурентоспроможність країни. І якщо коригування розміру податкових ставок передбачено у довгостроковій перспективі нормами Податкового кодексу України, то мінімізація інших вимагає значного об'єму кропіткої роботи як у сфері оподаткування, так і у сфері державного управління [56, с. 4].

До негативних рис податкової системи також варто віднести її надмірну фіскальну спрямованість і неврахування інших завдань, таких як стимулювання інвестиційно-інноваційного розвитку, та підприємницької діяльності. На сьогоднішній день головним завданням функціонування податкової політики повинна стати її переорієнтація із суто фіскальних цілей на стимулювання економічного зростання. Адже з точки зору державного регулювання економіки найважливіше значення має регулююча функція податків і системи оподаткування в цілому. Саме за допомогою цієї функції системи оподаткування держава гармонізує свої інтереси з інтересами платників. Разом із тим лише регулююча функція податків не в змозі гарантувати відповідність дій платників вимогам загальнодержавних інтересів [21,с.70].

Щодо питання використання податків як інструментів економічного стимулювання необхідно зазначити наступне. Стимулююча роль податкової системи може полягати лише у мінімізації негативного впливу податкової системи на діяльність господарюючих суб'єктів. Мінімізація такого впливу може у певній мірі слугувати стимулом зростання підприємницької активності. Проте такий підхід не варто абсолютизувати. Не потрібно забувати про необхідність наповнення бюджету держави, забезпечення виконання державою її функцій, фінансування соціальних програм тощо. Система податкових пільг є недосконалою, вони далеко не завжди досягають інноваційно-інвестиційних цілей, заради яких, власне, і запроваджувались.

До проблемних аспектів податкової системи України, можна віднести і значні недоліки у роботі податківців. У загальному вигляді можна зробити такі висновки щодо організації та забезпечення контрольно-перевірної роботи податкових органів України [45, с. 41]:

1. Недосконалою є методика перевірок. Лише один приклад щодо найбільшої на сьогодні проблеми – ефективніше застосовувати (для швидкого виявлення фіктивних фірм та притягнення до відповідальності їхніх власників) не перевірки контрагентів розрахунків через запит, а зустрічні перевірки по всьому ланцюгу розрахунків з виїздом на місце.

2. Не відповідає сучасним вимогам технічне забезпечення інспекторів. Більшість фірм вже давно автоматизували облік своїх операцій, а переважна більшість інспекторів взагалі не знайома з відповідними програмами обліку, не мають при собі на перевірках переносних комп'ютерів. У зв'язку з цим вони вимагають від платника додаткового друку інформації, що міститься на електронних носіях. При цьому сам інспектор не може повністю проконтролювати достовірність роздрукованої інформації та можливість внесення змін при друкуванні, а платник насильно відволікається від своїх справ. Практика ж міжнародних аудиторських компаній доводить, що наявність у аудиторів переносних ПК багатократно підвищує ефективність перевірки, скорочує її термін та дозволяє максимально уникнути дискомфорту щодо підконтрольних осіб.

3. Матеріальна винагорода, що надається державою за роботу інспекторів, мотивує в останніх незаконні дії, а ніж стимулює їх до чесної праці. Це є причиною відпливу кваліфікованих кадрів до комерційних структур відразу після набуття працівниками необхідного досвіду роботи. Ті ж кадри, що залишаються, не демонструють особливої здатності забезпечувати якісний податковий контроль.

У свою чергу, зазначені недоліки призвели до таких проблем системного характеру у податковій системі [35, с. 48]:

1. Податкова заборгованість платників перед бюджетом та державними цільовими фондами, що зумовлено:

- відсутністю ефективних механізмів, які забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань;
- недосконалістю системи списання та реструктуризації податкової заборгованості підприємств перед бюджетом;
- проведенням взаємозаліків, які роблять не вигідною своєчасну і в повному обсязі сплату податків; проблемами окремих галузей (паливно-енергетичний комплекс), які є найбільшими боржниками бюджету, зокрема в частині регулювання державою цін на енергоносії.

2. Бюджетна заборгованість з відшкодування податку на додану вартість. Основні причини, що ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками податку на додану вартість:

- пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість та заниження сум податкових зобов'язань;
- виконання прогнозних показників надходжень з податку на додану вартість.

3. Ухилення від сплати податків. Ця проблема є однією з найгостріших, адже створює нерівні умови для суб'єктів підприємницької діяльності і зумовлює:

- недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування в Україні та таких, що вирізняє її з-поміж більшості європейських країн. На масштаби ухилення від сплати податків впливає високий рівень податкових ставок, нерівномірний розподіл податкового навантаження;
- порушення принципу рівності платників перед законом;
- складність і недосконалість законодавства, яким регулюється підприємницька діяльність, зокрема податкового;
- недотримання норм законів, неефективність державної бюджетної політики.

На сьогодні в Україні існують значні проблеми у функціонуванні податкової системи. Нинішня податкова система під впливом факторів тіньової економіки фактично зосереджена на виконанні одного завдання – максимального залучення надходжень до бюджету, без урахування можливих негативних наслідків надлишкового фіскального тиску на легальних суб'єктів господарювання та громадян. Тому в найближчий час потрібно знайти ефективний спосіб вирішення проблем, які не дозволяють ефективно функціонувати податковій системі України.

### 1.3 Зарубіжний досвід гармонізації процесів оподаткування

Гармонізація оподаткування вперше проявилася і її почали застосовувати наприкінці ХІХ – на початку ХХ ст. під час створення митних союзів ряду країн. Основні причини гармонізації пов'язані з необхідністю у вільному русі товарів, послуг, робочої сили і капіталів. Унаслідок так званих фіскальних кордонів, виражених у митних платежах, різних ставках, принципах, методах адміністрування податків, знижується мобільність наведених факторів. З іншого боку, наявність юрисдикцій із різними рівнями оподаткування створює передумови для відпливу капіталу з країн з високим рівнем оподаткування до країн, на території яких розташовані офшорні зони, податкові гавані, оази тощо. Таким чином, уже у причинах гармонізації податків на перший погляд є суперечності, оскільки при досягненні більшої мобільності капіталу виникає проблема його відпливу в юрисдикції з низькими податками. Однак кінцевий результат гармонізації, який полягає у скасуванні митних бар'єрів та уніфікації податкових систем і податкової політики, розв'язує обидві з зазначених проблем [24, с. 45].

Звертаючись до досвіду інших країн, необхідно відзначити, що приблизно у 80-х рр. минулого століття в розвинутих країнах почалися широкомасштабні податкові реформи, спрямовані на уніфікацію і



гармонізацію оподаткування, але лише «в кінці 90-х рр. їх акценти змістилися в бік удосконалення механізму адміністрування податків».

Досвід інтеграційних процесів в Європі доводить, що найбільш актуальною проблемою є задача гармонізації податкових систем. Гармонізація, яка охоплює питання координації податкових політик, зближення рівня оподаткування, уніфікації податкової бази, переліку податкових пільг.

Висока податкова культура громадян створює умови для підвищення ролі прямих податків, що, як відомо, відповідає принципу справедливості оподаткування. Якщо в західних країнах Європи декларування стало невід'ємною частиною громадянського менталітету і ухилення від податків засуджується суспільною думкою, то в країнах з перехідною економікою, ухилення від оподаткування вважається одним з "правил гри" [24, с. 56].

Податкова гармонізація передбачає приведення у відповідність структури податкових систем, порядку стягнення основних видів податків у всіх країнах співтовариства, а не повну їх уніфікацію, і базується на таких принципах [40, с. 155]: забезпечення нейтральності податків з позицій умов конкуренції на єдиному ринку, іншими словами, недискримінаційний податковий режим для всіх його учасників; усунення податкового (митного) контролю на внутрішніх кордонах співтовариства; виключення можливості подвійного оподаткування прибутку компаній, які здійснюють діяльність у двох або більше країнах ЄС.

Перші спроби гармонізації стосувалися непрямих податків і успішно завершилися запровадженням ПДВ (1968 р.), проте не бракувало уваги до прямих податків. Ще у 1962 р. Звіт Ноймарка передбачав запровадження уніфікованої системи оподаткування прибутку компаній, з мінімальною ставкою на рівні 15 %. Наступні ініціативи – програма гармонізації прямих податків (1967 р.), Звіт Ван ден Темпеля (1972 р.) чи пропозиції щодо гармонізації податку на прибуток (1975 р.), передбачали повномасштабну уніфікацію підходів до оподаткування компаній. З

початку 90–х років нові рекомендації щодо оподаткування (1990 р.) та Звіт Рудінга (1992 р.) змістили акценти у бік окремих елементів податкової системи, не передбачаючи її повну уніфікацію. Останній за часом Звіт Болкенштейна (2001 р.) пропонує спільну базу оподаткування лише для тих компаній, діяльність яких поширюється на кілька країн [66, с. 101].

Сучасні переваги гармонізації вбачаються у профілактиці податкового арбітражу, зменшенні перешкод для ділової активності у межах ЄС та усуненні деформацій під час розміщення капіталу. Зближення податкових систем країн з відмінними політичними і соціально – культурними характеристиками передбачає розробку та впровадження механізмів фіскального регулювання на всіх ієрархічних рівнях інтеграційного угруповання [63, с. 211], але залишається гострим та політично дискусійним. Якщо у межах ЄС монетарну політику повністю контролює Європейський центральний банк, то фіскальна політика складається з «кількох стохастичних процесів». Під час гармонізації податкового законодавства значні побоювання викликає втрата можливостей антициклічного регулювання, можливе зниження конструктивних урядових видатків [57, с. 14], а також підвищена залежність від політичних процесів. Гармонізація податкового законодавства є ненадійною, оскільки окремі країни можуть мати переваги внаслідок нехтування досягнутими домовленостями.

Останнім часом додаткові труднощі створює податкова конкуренція з боку країн Східної Європи, яку називають «податковим демпінгом», хоча насправді важливішим може бути інший чинник – конкурентний тиск з боку США, Японії та країн Південно-Східної Азії. Для європейських країн доведено емпірично, що від податкових стимулів потужно залежать ПІІ [20], передусім у технологічні сектори. Намагання вирівняти податковий тиск на транснаціональні компанії (ТНК) простежується з середини 60–х років, проте наслідком ставало трансфертне ціноутворення, коли прибутки компаній виводилися за кордон за допомогою маніпуляцій з цінами експорту – імпорту. Скорочення податкових надходжень може

перешкодити створенню сучасної інституційної системи, а також обмежити інвестиції в людський капітал та ринкову інфраструктуру, так що нижчі податки не полегшать, а ускладнять перехід до сталого економічного зростання [38, с. 168].

Гармонізаційні процеси в оподаткуванні відбуваються поетапно. Можна виділити чотири основних часових етапи розвитку міждержавного співробітництва в податковій сфері, які відповідають хвилям глобалізації та гармонізації світової економіки (табл.1.3. )

Таблиця 1.3.

Етапи гармонізації та розвитку міждержавного співробітництва у податковій сфері

№ етапу	Часовий період	Специфіка процесу глобалізації	Специфіка процесу міждержавного податкового співробітництва
1	2	3	4
I	Друга половина XIX ст. – 1913 р. (початок Першої світової війни)	Початок глобалізації світових ринків, розвитку міжнародного інвестиційного співробітництва та транс націоналізації діяльності компаній.	Початок співробітництва країн з питань запобігання міжнародного подвійного оподаткування доходів та майна громадян і компаній. З 1843р.- укладення перших міжнародних податкових угод. Інтенсифікація процесу підписання податкових угод після введення на початку XX ст. оподаткування доходів (24 двосторонні податкові конвенції).
II	Міжвоєнне 20-річчя (1919 – 1939 рр.) та період Другої світової війни (до 1945р.)	Поділ світової економіки на 2 підсистеми після революції 1917р. в Росії. З початку 1930х до кінця 1940х рр. – «чорні роки» дезінтеграції (період воєнного протистояння держав антигітлерівської коаліції і країн вісі Берлін-Рим-Токіо). Початок «холодної війни» між Заходом та Сходом.	Утворення в 1919 р. – Ліги Націй; у 1920 р. її Фінансового комітету. Підготовка перших модельних податкових конвенцій. Розвиток процесу міжнародного податкового співробітництва (10 зустрічей на вищому рівні). Під час Другої світової війни підписання Мексиканської (1943р.) та Лондонської (1945р.) модельних податкових конвенцій про ухилення подвійного оподаткування доходів та капіталу.

## Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
III	Кінець 1940х – середина 1990 рр.	Бурхливий розвиток транснаціонального бізнесу і зростання трудових міграцій населення. Початок утворення інтеграційних об'єднань (НАФТА, ЄС/ЄС, РЕВ та інш.) і експансії країн – податкових гаваней. Крах світової соціалістичної системи на межі 1980-1990х рр.	Підготовка Модельних податкових конвенцій ОЕСР (1963 і 1977 рр.) і ООН (1980 р.) про усунення подвійного оподаткування доходів та капіталу. Підписання Багатосторонньої податкової угоди країн Ради Економічної Взаємодопомоги (1977 – 1978 рр.). Початок розвитку процесу європейської податкової гармонізації в рамках ЄС (1993 р.) і ЄврАзЕС (1992-1995 рр.): уніфікації непрямих податків та правил визначення оподаткованого прибутку.
IV	З кінця 1990х років по наш час.	Початок епохи інформаційної та фінансової глобалізації системи міжнародних зв'язків. Бурхливий розвиток цифрових технологій та електронної комерції.	З 1998р.- початок міжнародної координації оподаткування операцій у сфері електронної комерції. У 2004–2007 рр. - розширення ЄС до 27 членів. Початок гармонізації прямих податків в ЄС. Ініціатива Німеччини і Франції (2017 р.), щодо гармонізації режимів корпоративного оподаткування, податку на фінансові операції, визначення спільної податкової бази і ставок, наміри створення економічного уряду до 2019 року. Створення митного союзу(2017 р.) країнами ЄврАзЕС (Росія, Білорусь, Казахстан) та наміри створення єдиного економічного простору до 2015 року.

Джерело: розроблено автором за даними [69, с. 126]

Зі створення ЄС (Маастрихтський договір підписаний у 1992 р. і введений в дію у 1993 році), поглиблення європейської економічної інтеграції закономірно обумовили розвиток концепції міждержавної податкової гармонізації. Вона передбачає розробку загальної стратегії країн у сфері оподаткування на відповідному етапі інтеграційної взаємодії, координацію податкової політики, систематизацію та уніфікацію окремих

податків і податкових систем країн, що входять до складу міжнародних регіональних об'єднань.

Маастрихтським договором [66, с. 105] також визначені основні положення країн ЄС щодо уніфікації непрямих податків: ПДВ сплачується в країні походження, єдність основної ставки ПДВ (не менше 15%) та пільгової (не менше 5 %), обмежене коло товарів, яке може бути звільнено від сплати ПДВ (переважно соціального призначення); уніфікація акцизів - на деякі товари (чай, сіль, цукор) відмінені, на інші (включаючи каву) встановлені єдині ставки. Також гармонізовані правила визначення оподаткованого прибутку, зокрема, в частині амортизації, системи консолідованої звітності, звітного періоду – один рік, інвестиційних пільг.

Податкова політика Європейського Союзу може розглядатися як система заходів, які проводяться інститутами та органами ЄС, а також його державами-членами з метою [63, с. 212]:

- гармонізації податкового законодавства держав – членів ЄС;
- усунення податкових бар'єрів та податкової дискримінації на внутрішньому ринку ЄС;
- забезпечення реалізації основних свобод, передбачених Договором про ЄС (свободи переміщення товарів, осіб, послуг, капіталів);
- неприпустимості недобросовісної податкової конкуренції юрисдикцій держав – членів ЄС;
- розробки нових принципів та механізмів усунення подвійного оподаткування;
- узгоджених дій у боротьбі з податковими правопорушеннями.

На сьогодні, враховуючи специфіку бюджетно-податкової політики та систем оподаткування кожної країни, в ЄС відмовились від створення єдиної податкової системи. Замість цього було вирішено привести законодавства країн – членів ЄС з питань оподаткування у відповідність Договору про ЄС.

Податкова гармонізація передбачає обмеження частини податкових повноважень держав-членів міждержавного об'єднання [63, с. 211]. Такі

обмеження проявляються у формі регламентації видів податків, межі встановлення їх ставок, способів адміністрування тощо. У свою чергу, держави-члени міждержавного об'єднання погоджуються на обмеження своїх фіскальних повноважень тією мірою, наскільки їх інтереси краще задовольняються на рівні об'єднання, ніж на національному рівні.

Розглянемо більш детально процес гармонізації оподаткування у зарубіжних країнах на прикладі конкретних видів податків.

Запровадження ПДВ передбачало усунення перешкод для вільного руху товарів і послуг, якими вважалися податки з обороту (їх практикували 5 із 6 країн – засновниць) та акцизи. ПДВ було гармонізовано в 1977 р., а в 1992 р. країни ЄС домовилися про стандартну ставку ПДВ на рівні 15 % та мінімальну – на рівні 5 % [50, с. 15]. Сьогодні саме у царині ПДВ досягнуто головних практичних результатів на шляху податкової гармонізації. Основні ставки ПДВ перебувають у межах від 15 % (Люксембург), 16 % (Німеччина, Іспанія), 17 % (Португалія) до 25 % (Данія, Швеція). Стандартні пільги стосуються охорони здоров'я, освітніх та соціальних послуг, телебачення, пошти, страхування, а також медикаментів і продовольчих товарів [50, с. 16]. Лише Данія не практикує пільгової ставки ПДВ. По одній пільговій ставці мають Австрія, Німеччина, Нідерланди, Великобританія, дві ставки – Бельгія, три ставки – Люксембург. Пільгові ставки охоплюють від 20 % (Німеччина) до 40 % (Великобританія) всіх споживчих видатків. Окремо регулюється діяльність підприємств державного сектору, малого бізнесу та фермерських господарств. Від оподаткування звільняється річний оборот на рівні 5 тис. євро, що порівняно небагато. У більшості країн фермери платять податок у вигляді частки від урожаю, проте три країни (Великобританія, Данія, Швеція) прирівняли фермерів до малого бізнесу. Дискусія точиться навколо пільг, доцільності уніфікації ставки ПДВ та способу його відшкодування.

Понад 90 % надходжень від акцизів у країнах ЄС забезпечують три товарні позиції: тютюн, алкоголь і бензин. Ставки оподаткування

підакцизних товарів істотно різняться. Наприклад пачка цигарок у Данії коштує вчетверо дорожче, ніж у Греції, Іспанії та Італії. Подібні відмінності стосуються ціни міцних алкогольних напоїв у країнах Північної та Південної Європи. Гармонізація акцизних зборів видається актуальною з чотирьох причин: 1) слабкий зв'язок з ефективністю виробництва; 2) більші можливості «перехоплення» бази оподаткування за допомогою занижених ставок; 3) підвищення ефективності зовнішньої торгівлі; 4) профілактика деформацій у коштах виробництва для тих галузей, що використовують паливо і транспортні послуги [58, с. 502].

Оціночний підхід до оподаткування фізичних осіб полягає у тому, що оподаткування інвестиційного доходу переноситься в країну перебування і вираховується з отриманого доходу. Це обмежує потребу в гармонізації на центральному рівні, але створює можливості для податкового арбітражу. З метою профілактики таких дій комітет Рудінга запропонував встановити мінімальну ставку оподаткування. Таке оподаткування легше реалізувати за умови запровадження податку DIT плюс оподаткування банківських відсотків [58, с. 543].

Вагомою перешкодою для ведення підприємницької діяльності розглядається подвійне оподаткування дивідендів, що обмежує можливості залучення капіталу, передусім для малих технологічних фірм [58, с. 525]. Іншим наслідком є надання переваг для боргових інструментів, що знову ж таки дискримінує малі підприємства, які не мають доступу до дешевих кредитних ресурсів та достатніх прибутків, щоб фінансувати нові інвестиції. Виникають природні перешкоди для функціонування фондового ринку. Банківські відсотки здебільшого не оподатковуються, що спотворює розподіл бази оподаткування між країнами ЄС.

Гармонізація податків на заробітну плату не становить нагальної потреби, адже міграція робочої сили в межах ЄС залишається незначною, попри лібералізацію ринку праці. Проте зниження коштів праці є важливим з погляду збільшення попиту та пропозиції робочої сили,

адже високі соціальні нарахування нівелюють переваги від послаблення податкового тиску. Середній працівник платить у вигляді податків понад 60 % заробітної плати у Швеції та Бельгії, 50 % – Данії, Нідерландах, Фінляндії, Італії, Німеччині, Австрії, Франції, 40 % – Великобританії, Португалії, Ірландії, Іспанії, Греції, тоді як у США цей показник становить лише 37 % [50, с. 17]. Кошти праці все більше визначають порівняльні переваги окремих країн, відсуваючи на другий план оподаткування прибутку компаній. Стимули для перенесення виробництва найбільшими є у Німеччині, де частка праці у доданій вартості становить 73 %.

Незважаючи на досягнуті успіхи у приведенні податкових систем до стандартів ЄС, країни «нової» Європи мають низку проблем, які не повністю вирішено під час вступу до ЄС. Чехії, наприклад, пропонувалося скасувати преференції для самозайнятих громадян, скоротити пільг для ПДВ, підвищити частку податку на доходи громадян у податкових надходженнях [57, с. 12]. З погляду збільшення надходжень та перерозподілу доходу рекомендується ширше використання податку на нерухомість. Бажає кращого адміністрування податків (реєстрація платників, податкова дисципліна). Зниження ставок податку на доходи юридичних і фізичних осіб, зокрема після запровадження у багатьох країнах низьких лінійних ставок створює переваги для бізнесу та працівників з високим доходом. На віддаленішу перспективу передбачається, що старіння населення та міграція до країн з вищою зарплатою вимагатимуть перерозподілу податкового тиску за допомогою вищої прогресивності податкової системи та відмови від низьких податків на прибуток компаній.

Пільги для іноземних інвесторів були популярними з середини 90-х років, коли відбувався інтенсивний пошук засобів збільшення інвестицій та зниження до мінімуму перешкод для економічного зростання. Після вступу до ЄС країнам Східної Європи довелося відмовитися від преференційного трактування іноземних інвесторів, що лише посилило значення нижчих ставок оподаткування як інвестиційного чинника [20, с. 55].



В 1998 р. Чехія запровадила пільги для іноземних інвесторів (скасування імпортного мита для інвестиційних товарів, субсидії для освіти працівників, податкові пільги для окремих видів діяльності), що стало відповіддю на подібні дії сусідньої Польщі. Подібно податкові пільги в Польщі призвели до стагнації прямих іноземних інвестицій в Угорщині. Згодом подібні пільги у Чехії зашкодили інвестиціям у ту ж Угорщину, але не мали впливу на інвестиції в польську економіку.

З вищенаведеного можна виділити такі пріоритети оподаткування в Країнах ЄС [69, с. 127]:

Данія, Великобританія, Нідерланди, Люксембург, Чехія – віддавання переваги оподаткуванню прибутку з корпорацій;

Німеччина, Франція, Австрія, Словенія, Польща – вирівнювання фіскальної функції прибуткового податку та соціальних платежів з працівників;

Данія, Швеція, Фінляндія, Нідерланди – максимальна увага можливостям податку з доходів фізичних осіб при незначному навантаженні на соціальні платежі;

Країни Балтії, Болгарія, Словаччина, Румунія - суттєве обмеження прогресії прибуткового податку з метою детінізації доходів окремих верств населення;

В Нідерландах, Ірландії та Кіпрі – податки на майно формують суттєву частину доходів бюджетів, а Великобританія і Норвегія (не є членом ЄС) активно розвивають ресурсне оподаткування.

Гармонізація оподаткування в ЄС — це процес, який має конкретні напрямки розвитку, свою динаміку. Європейські країни роблять спробу оптимізувати оподаткування (впроваджувати нові податкові технології на основі самооподаткування, підтримувати високий рівень соціальних стандартів тощо). Загальні тенденції оподаткування, що склалися в Європейському Союзі, мають стати орієнтиром для процесу адаптації податкових систем країн, які прагнуть вступити в ЄС. Наразі очевидно, що

Україні необхідно швидше приєднатися до цього процесу, а ті сфери, які поки що найменш гармонізовані в ЄС, розвивати за власним «фіскальним сценарієм», тобто відповідно до моделі бюджетно-податкової політики, яку здійснює держава. Загальними пріоритетами повинні стати зменшення обтяжливості вітчизняної податкової системи, подальше скорочення податків та платежів, вирівнювання диспропорцій в оподаткуванні, зосередження на використанні інноваційних методів адміністрування, обмеження економічно необґрунтованих преференцій в оподаткуванні, удосконалення податкових інструментів стимулювання підприємництва, формування податкової культури та психологічного сприйняття бізнесом та населенням дій держави у сфері податкової політики.

### ВИСНОВКИ ДО ПЕРШОГО РОЗДІЛУ

У науковій літературі немає єдиного підходу до визначення змісту поняття "податкова система". Найбільш прийнятним є наступне визначення податкової системи. Податкова система – це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів.

Сучасна податкова система України ґрунтується на принципах, що викладені в податковому законодавстві. До них відносяться принципи: загальності оподаткування; рівності усіх платників перед законом; невідворотності настання покарання у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

На сьогоднішній день, вітчизняна система оподаткування має дуже багато проблем та суперечностей функціонування. Вирішення цих проблем та ефективне функціонування податкової системи в Україні повинно

здійснюватися шляхом вивчення, аналізу і осмислення як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого в світі досвіду у сфері оподаткування.

З розгляду зарубіжного досвіду гармонізації оподаткування видно, що Європейські країни роблять спробу оптимізувати оподаткування (впроваджувати нові податкові технології на основі самооподаткування, підтримувати високий рівень соціальних стандартів тощо). Загальні тенденції оподаткування, що склалися в Європейському Союзі, мають стати орієнтиром для процесу адаптації податкових систем країн, які прагнуть вступити в ЄС.

## **РОЗДІЛ 2. ТЕНДЕНЦІЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ДО МІЖНАРОДНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЗА ДАНИМИ ДІЯЛЬНОСТІ ДПІ У М. СЕВЕРОДОНЕЦЬКУ**

### **2.1. Нормативно - правове забезпечення адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС**

Однією з основних засад зовнішньої політики України визнано забезпечення інтеграції нашої держави до європейського політичного, економічного, правового простору з метою набуття членства в ЄС. У законі України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» [2, ст. 11] ідеться про те, що Україна як європейська позаблокова держава здійснюватиме відкриту зовнішню політику та прагнучиме співробітництва з усіма зацікавленими партнерами, уникаючи залежності від держав, груп держав чи міжнародних структур.

Об'єктивна необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС зумовлена насамперед проведенням в Україні податкової реформи. Запорукою ефективної адаптації та позитивних наслідків упровадження в національне законодавство положень, директив, рекомендацій та інших нормативно-правових актів ЄС є вивчення та проведення комплексного порівняння цих норм.

Вперше відносини між Україною та Європейським Союзом були започатковані в грудні 1991 року, коли Міністр закордонних справ Нідерландів, як головуєчої в ЄС, у своєму листі від імені Євросоюзу офіційно визнав незалежність України.

Для прискорення процесів інтеграції України до ЄС Президентом України 14 вересня 2000 року підписаний Указ «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу» [13], яким було схвалено підготовлену Кабінетом Міністрів України Програму інтеграції України до Європейського Союзу та дано доручення всім центральним органам виконавчої влади забезпечити неухильне її виконання.

Одним із напрямів згаданого документа є адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС. Цей процес передбачає наближення та поступове приведення українського законодавства з питань оподаткування у відповідність до законодавства ЄС.

Для налагодження процесу адаптації законодавства Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [3]. Основна мета названого Закону полягає в забезпеченні всебічного підходу до наближення законодавства та в підвищенні ефективності всіх відповідних механізмів.

Згідно з Концепцією, метою процесу адаптації є передусім забезпечення відповідності законодавства України зобов'язанням, що випливають з Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами, інших міжнародних договорів, що стосуються співробітництва України з ЄС. Це є важливою умовою для зміцнення економічних зв'язків між обома сторонами і має стати основою економічного зростання України.

Зобов'язання щодо поступового приведення національного законодавства у відповідність до законодавства ЄС у визначених сферах, у тому числі і податки, включаючи непрямі, реалізуються відповідно до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженої Законом України № 1629-IV від 18.03.2004 [4]. Програма визначає механізм досягнення Україною відповідності третьому Копенгагенському та Мадридському критеріям набуття членства в ЄС. Цей механізм охоплює адаптацію законодавства, утворення відповідних інституцій та інші додаткові заходи, необхідні для ефективного правотворення та правозастосування, включаючи й податкове законодавство.

Беручи до уваги структуру Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, а також

стадії механізму гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС у сфері оподаткування, необхідно зазначити, що першим кроком на шляху гармонізації є складання переліку директив ЄС, які регулюють питання гармонізації оподаткування, та проведення розгляду їх змісту з метою визначення тих з них, у відповідність до яких необхідно привести законодавство України.

Наведені нижче переліки директив ЄС про непряме оподаткування згруповані залежно від виду податку. Законодавство України має бути гармонізоване з такими директивами ЄС, як [24, с. 78]:

- Шоста директива 77/388, з усіма змінами і доповненнями;
- Восьма директива 79/1072;
- Директива 83/181, з останніми доповненнями, внесеними Директивою 89/219;
- Директива 83/182;
- Директива 83/183;
- Директива 86/560;
- Директива 69/169 зі змінами, внесеними Директивою 94/75;
- Директива 85/362, зі змінами, внесеними Директивою 90/237;
- Тринадцята директива 86/560.

Проте тільки з певними положеннями Шостої директиви 77/388 та Тринадцятої директиви 86/560 можна гармонізувати законодавство України до набуття нею асоційованого членства в ЄС, оскільки застосування положень решти директив ЄС про гармонізацію ПДВ є майже неможливим поза межами цього інтеграційного утворення.

З метою забезпечення відповідності положень розроблюваних проєктів нормативно-правових актів у сфері прямого оподаткування до законодавства ЄС, підвищення ефективності податкової системи у сфері прямого оподаткування в Україні при розробці проєктів нормативно-правових актів фахівцям Державної фіскальної служби України необхідно керуватися Кодексом поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності,

прийнятим Радою ЕКОФІН [39], Директивою Ради 90/434/ЄЕС «Щодо спільної системи оподаткування, що застосовується у випадках злиття, поділу, переведення активів та обміну акціями, коли товариства перебувають у межах юрисдикції різних держав-членів» [25].

На виконання Порядку денного асоціації Україна – ЄС в частині оподаткування необхідно підготувати та прийняти пакет нормативно-правових актів щодо впровадження Стратегії реформування податкової системи України.

Необхідними кроками на шляху побудови цілісної та всеосяжної законодавчої бази й гармонізації українського законодавства із законодавством ЄС є [24, с. 82]:

- консолідація податкового законодавства в Податковому кодексі;
  - гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства;
  - удосконалення законодавства з питань трансферного ціноутворення з використанням методології організації економічного співробітництва та розвитку;
  - поступове наближення ставок і механізму стягнення акцизного податку до вимог законодавства ЄС, а також посилення екологічної спрямованості акцизного податку шляхом застосування європейського принципу «хто більше забруднює, той більше платить»;
  - запровадження механізму індексації ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на розмір податків;
  - перехід на систему платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципу рентного доходу з метою встановлення справедливої плати за використання природних ресурсів;
  - зміна чинних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню для мінімізації практики ухиляння від оподаткування, а також стимулювання інвестицій в українську економіку.

Верховною Радою України, 2.12.2010 р., прийнято Податковий кодекс України (№ 2755-VI) 96 [1], що відповідає завданню першого етапу Програми економічних реформ України на 2010–2014 рр. Другий етап цієї програми був розрахований до кінця 2018 року. За цей час було здійснено подальше зменшення кількості малоефективних податків і зборів; скорочення сфери застосування спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва; введення єдиного соціального внеску; запровадження податку на майно; реформування системи адміністрування податків (насамперед ПДВ) та зборів; запровадження механізму екологічного оподаткування.

Ухвалення Податкового кодексу України [1], який набув чинності 01.01.2017 р., є важливим кроком на шляху адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС. Податковий кодекс спрямований на створення умов для подальшої інтеграції України до світової спільноти.

При розробці Податкового кодексу України головними стали принципи, задекларовані у Програмі інтеграції України до Європейського Союзу [13]. Зазначену Програму 14.09.2000 р. було схвалено Президентом України з метою прискорення реалізації інтеграції України до ЄС (далі – Програма).

Відповідно до Програми інтеграції України до ЄС пріоритетним напрямом адаптації українського законодавства до директив ЄС визнано адаптацію податкового законодавства. Реформування у сфері оподаткування передбачає поступове зменшення сумарних нараховувань податків до рівня, який забезпечить піднесення ділової активності та легалізацію доходів. Одним із напрямів реформування податкової системи є скасування численних пільг та надання пільг підприємствам пріоритетних галузей економіки.

Податковий кодекс України є пріоритетним документом гармонізації податкового законодавства України відповідно до вимог законодавства ЄС.



При розробці положень відповідних розділів проекту Кодексу враховувалися вимоги приведення їх у відповідність до основних положень європейського законодавства, зокрема, у сфері оподаткування податком на додану вартість, справляння акцизного податку, спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва. При цьому пріоритетною сферою при адаптації податкового законодавства, на яку насамперед були спрямовані зусилля розробників Кодексу і в якій в обов'язковому порядку має забезпечуватися приблизна адекватність законодавства України законодавству ЄС, є непряме оподаткування.

Так, в основу розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України покладено діючий порядок оподаткування податком на додану вартість з урахуванням вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість [26].

При підготовці розділу VI «Акцизний податок» враховувалися вимоги Директиви Ради 2008/118/ЄС про загальний режим акцизних зборів [27] та якою скасовується також інші директиви ЄС з питань оподаткування акцизним податком.

Податковим кодексом України запроваджено систему мало прогресивного оподаткування фізичних осіб із високим рівнем доходу та податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, передбачено скасування необґрунтованих пільг та неефективних податків і зборів, усунуто економічно необґрунтовані розбіжності між підходами до визначення та оцінки доходів і витрат при встановленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, спрощена процедура адміністрування цього податку, скасовано ряд податкових пільг.

У Податковому кодексі України вилучено ті податкові пільги, які не мають соціальної або інвестиційної спрямованості.

З метою забезпечення стабільності фінансової бази місцевих бюджетів у Податковому кодексі України перелік місцевих податків та зборів доповнено податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки,

платниками якого є фізичні та юридичні особи, у тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості.

Таким чином, з набранням чинності Податковим кодексом України відкрито шлях до нової системи оподаткування, удосконалено правовий механізм податків, що нині діють в Україні, а також запроваджено новий майновий податок.

Отже, основними нормативно-правовими актами України, що забезпечують гармонізацію законодавства України до ЄС у сфері оподаткування є:

#### I. Закони України:

1) Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [4];

2) Закон України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [3].

#### II Укази та розпорядження Президента України:

1) Указ Президента України «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»»[14];

2) Указ Президента України «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу» [13];

3) Розпорядження Президента України «Про Перелік центральних органів виконавчої влади, відповідальних за здійснення завдань, ви значених Стратегією інтеграції України до Європейського Союзу»[52];

4) Указ Президента України «Про заходи щодо вдосконалення нормотворчої діяльності органів виконавчої влади»[15];

5) Указ Президента України «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» [16].

III. Рішення Уряду: 1) Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2017 році

Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [53];

2) Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження Державної цільової програми інформування громадськості з питань європейської інтеграції України на 2008–2017 роки» [6];

3) Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання координації діяльності органів виконавчої влади у сфері європейської інтеграції» [7];

4) Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [8];

5) Постанова Кабінету Міністрів «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [9];

6) Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державного департаменту з питань адаптації законодавства» [10].

IV. Угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, укладені з державами-учасниками ЄС.

Існує ряд угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування, укладених між Україною та країнами-учасниками ЄС, а саме: з Австрією, Бельгією, Болгарією, Великою Британією, Грецією, Данією, Естонією, Італією, Латвією, Литвою, Нідерландами, Німеччиною, Польщею, Португалією, Румунією, Словаччиною, Словенією, Угорщиною, Фінляндією, Францією, Чехією, Швецією. Також залишаються чинними угоди, укладені колишнім Радянським Союзом з Іспанією та Кіпром. Отже, адаптація законодавства України до законодавства ЄС у сфері оподаткування є однією з важливих умов поглиблення співпраці нашої країни з європейськими інтеграційними організаціями та його державами-членами. Вона створює необхідні передумови для переходу до наступних стадій інтеграції, включаючи членство України в ЄС. Процес адаптації має охоплювати всі сфери законодавства України, але пріоритети не повинні бути постійними, а мають визначатися на певний етап і коригуватися залежно від ситуації.

## 2.2. Аналіз збалансованості справляння основних бюджетоутворюючих податків за результатами ДПІ у м. Сєверодонецьку

На основі оцінки ефективності податкової системи можна загалом визначити істинний стан гармонізації оподаткування в державі. Оскільки податковій системі України притаманні різного роду дисбаланси, необхідно детальніше дослідити проблеми справляння окремих податків із точки зору узгодженості інтересів платника, носія податків та держави. Більшість неузгодженостей справляння податків пов'язані з невідповідністю встановлення їхніх елементів. Саме останні й служать інструментами гармонізації оподаткування. Тому функціонування основних податків в Україні доцільно аналізувати за їхніми елементами.

Найвагоміше місце у структурі доходів бюджету займають три найважливіші податки: податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, частка яких у податкових надходженнях Зведеного бюджету України становить 77,6% [Додаток А]. Названі вище податки становлять найбільшу питому вагу податкових надходжень і у ДПІ у м. Сєверодонецьку [Додаток Г]. Зважаючи на це, збалансованість справляння згаданих податків доцільно дослідити в контексті функціонування їхніх елементів. До елементів податків, які найбільшою мірою служать інструментами гармонізації оподаткування, ми відносимо платників податку, податкову базу та об'єкт оподаткування, ставки податку, податкові пільги. Це зумовлено тим, що згадані елементи найбільшою мірою визначають порядок справляння податків і мають високий регулюючий потенціал.

Розглядаючи перелічені елементи з точки зору внутрішньодержавної податкової гармонізації, необхідно зазначити, що держава зацікавлена розширювати податкову базу за допомогою збільшення переліку платників за окремими податками, підвищення податкових ставок збільшення об'єктів оподаткування, зменшення податкових пільг. Маючи свої економічні

інтереси щодо уникнення оподаткування, платники податків, зрозуміло, зацікавлені у протилежному [41, с. 124]. Тому встановлення певного переліку згаданих елементів (платники, об'єкти, пільги) чи певної їх величини (ставки) може призвести до надмірного податкового навантаження, що спричиняє уникнення оподаткування.

Проаналізуємо взаємозв'язок та сучасний стан окреслених елементів податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств і ПДВ, як на макрорівні, так і на прикладі ДПІ у м. Сєверодонецьку.

Взаємозв'язок між досліджуваними елементами одного податку встановити набагато простіше. Найлегше його простежити на основі фіскальної функції податків. Так, від переліку платників податків, об'єктів оподаткування, сукупності податкових пільг залежить величина бази оподаткування, а відтак – податкових надходжень. Якщо перелічені елементи безпосереднього взаємозв'язку між собою не мають, то між ставкою і ними як сукупно, так і окремо є тісна залежність. Зокрема від величини кожного з них і ставки залежить обсяг податкових надходжень [40, с. 92].

Таблиця 2.1

Обсяг податкових надходжень від основних бюджетоутворюючих податків за даними ДПІ у м. Сєверодонецьку за 2019 р.

Податок	Сума податкових надходжень	Сума втрат внаслідок надання податкових пільг	Ставка податку
ПДВ	37604	30910	20%
Податок на прибуток підприємств	18090	1157,8	19%
Податок на доходи фізичних осіб	25648	1615,824	15% (17%)

Джерело: розроблено автором за даними [Додаток Г]

Як видно з табл. 2.1. сума податкових надходжень напряму залежить від основних елементів податку. Так, найбільша сума податкових надходжень за даними ДПІ у м. Сєверодонецьку у 2019 р. була зібрана з податку на додану вартість, оскільки його ставка є найбільшою. Ставка

податку на прибуток підприємств також є доволі високою, але тут на суму податкових надходжень більше вплинув такий елемент податку як податкова пільга. Сума втрат внаслідок пільгового оподаткування з податку на прибуток підприємств була найменшою, що позитивно вплинуло на загальну суму податкових надходжень від цього податку.

Набагато складніше встановити взаємозв'язок між елементами окремих податків. Для цього ми проаналізуємо їх справляння на макрорівні. Важливим у даному контексті є дослідження податкової бази загалом та за тими чи іншими податками зокрема. У широкому розумінні податковою базою на макрорівні є обсяг валового внутрішнього продукту [40, с. 93].

Обчислимо податкову базу за допомогою розподільчого методу:

$$\text{ВВП} = V + R + \% + P + A + N, \quad (2.1)$$

де:  $V$  – оплата праці найманих працівників;  $R$  – доходи, що отримують власники землі будинків і споруд;  $\%$  – доходи власників грошового капіталу;  $P$  – прибуток корпорацій і доходи на власність некорпоративного підприємницького сектору;  $A$  – амортизаційні відрахування;  $N$  – непрямі податки на бізнес.

Отже, відповідно до формули 2.1, за базу оподаткування податку з доходів фізичних осіб, абстрагувавшись від інших доходів населення, приймаємо величину  $V$ , базою оподаткування податку на прибуток підприємств є складова  $P$ . Базою оподаткування ПДВ служить додана вартість. [40, 94]. З цього, можна сказати, впливає такий висновок, що базою оподаткування аналізованих податків є заробітна плата та прибуток. Окрім цього, щодо податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств, то ці величини окремо служать базами оподаткування, а щодо ПДВ – сукупно, як величина доданої вартості (рис. 2.1).

Обсяг ВВП у 2019 р. становив 1687,8 млрд. грн., натомість сума двох його складових – валового прибутку та оплати праці у цьому ж році дорівнювала 1519,11 млрд. грн., або 90,2% ВВП. Відтак, це ще раз доводить,

що обрані для аналізу бази оподаткування та податки є визначальними у функціонуванні податкової системи України.

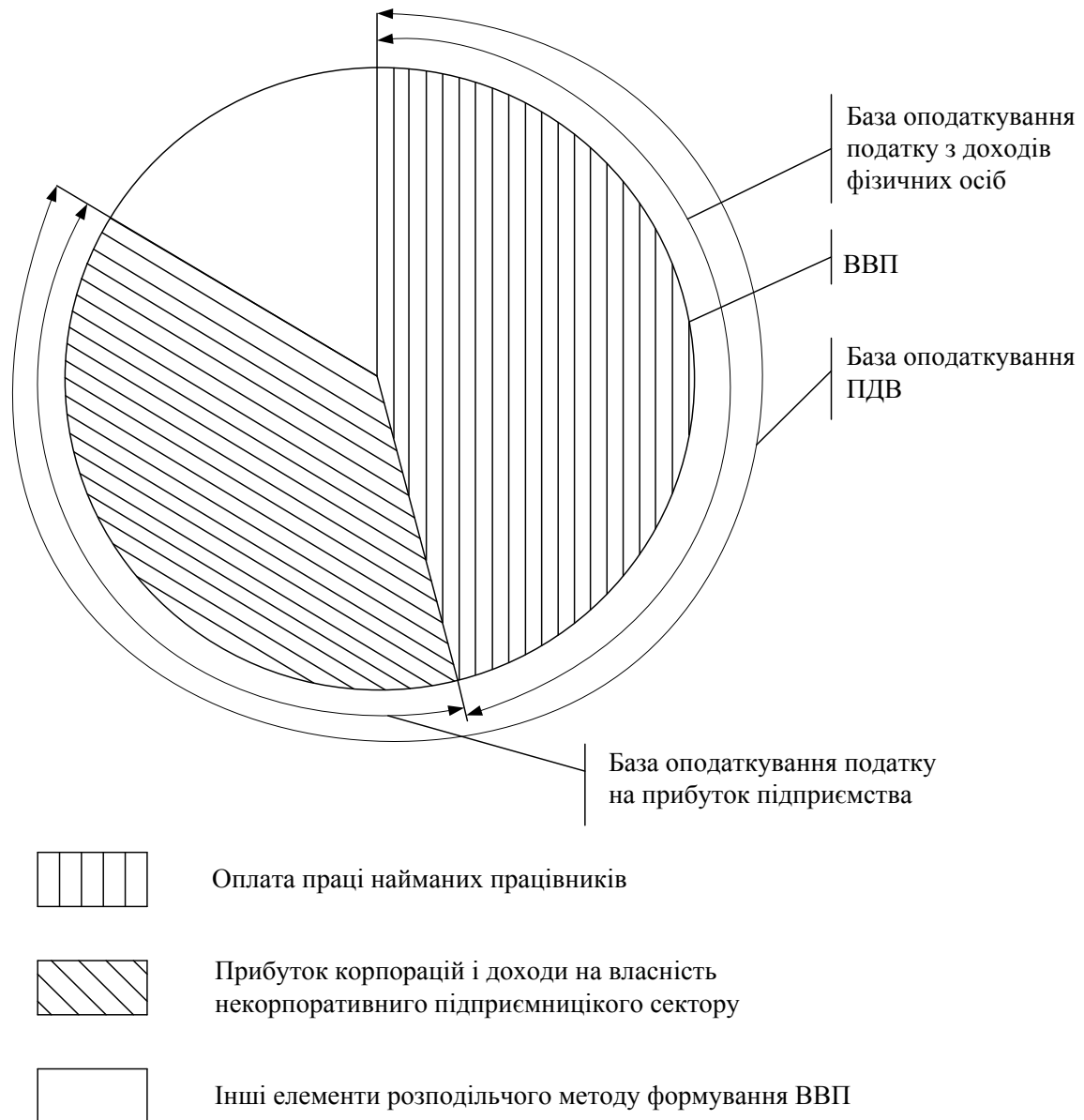


Рис. 2.1 Співвідношення баз оподаткування податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та ПДВ у структурі ВВП згідно з розподільчим методом.

Джерело: розроблено автором за даними [40, с. 94 ]

Однак, зважаючи на наявність податкових пільг, визначення об'єктів оподаткування і платників податків, податкова база значно звужується. Знаючи податкові надходження кожного податку та його ставку, можна визначити вартісну величину бази оподаткування окремого податку, а відтак і коефіцієнт її використання [40, с. 95].

Надходження податку на прибуток підприємств у 2017 р. становили 16 161,7 млн. грн. Зважаючи на те, що базова ставка податку на прибуток дорівнювала 25%, сума податкових надходжень становила 25% від реальної бази оподаткування, тобто остання була 64 646,8 млн. грн. Якщо валовий прибуток у 2004 р. був 152 500 млн. грн., то його частка, що служила базою оподаткування, дорівнювала 42%, тобто коефіцієнт використання податкової бази – 0,42. Здійснивши аналогічні розрахунки за іншими податками, отримуємо динаміку коефіцієнтів використання податкової бази податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб та ПДВ (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Коефіцієнт використання податкової бази за основними податками в Україні у 2017-2019 рр.

Роки	Податок на прибуток підприємств	Податок з доходів фізичних осіб	ПДВ
2017	0,42	0,64	0,48
2018	0,56	0,61	0,55
2019	0,52	0,65	0,51

Джерело: розроблено автором за даними [41, с. 126]

Згідно з даними табл. 2.2 найбільший коефіцієнт використання податкової бази протягом аналізованого періоду спостерігався щодо податку з доходів фізичних осіб. Неповне використання податкової бази щодо цього податку пояснюється механізмом його нарахування, що передбачає наявність податкової соціальної пільги, податкового кредиту, зменшення об'єкта оподаткування на суму внесків до фондів соціального страхування тощо. Низька частка реальної бази оподаткування щодо загальної величини прибутку як об'єкта оподаткування пояснюється насамперед наявністю податкових пільг, не віднесенням підприємств, які отримують прибуток, до платників податку на прибуток у результаті їхнього функціонування на спрощених системах оподаткування тощо [41, с. 127]. Низький коефіцієнт



використання податкової бази з ПДВ пов'язаний зі звуженням кола платників і значним обсягом податкових пільг.

Найнижчий рівень використання податкової бази у динаміці й найбільший обсяг пільг в Україні спостерігався щодо ПДВ, однак у 2019 р. аналізований коефіцієнт зріс до рівня 0,51, що свідчить про підвищення ефективності справляння ПДВ. Такі позитивні зміни пояснюємо законодавчим обмеженням податкових пільг та зниженням ухилення від сплати цього податку. Щодо податку з доходів фізичних осіб, то коефіцієнт використання податкової бази найвищий.

Порівнюючи рівень використання бази оподаткування щодо податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств сукупно і ПДВ, зауважимо, що за рівного співвідношення баз оподаткування рівень використання податкової бази прибуткового оподаткування у 2019 р. сягнув 0,50, а ПДВ – 0,51 [40, с. 96]. Це свідчить, що споживання в Україні оподатковували ефективніше у результаті меншої кількості пільг, аніж доходи.

Однією з причин низького рівня використання податкової бази є множинність та неефективність надання податкових пільг. Для підтвердження цього висновку необхідно проаналізувати обсяг втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування. Державна фіскальна служба України не веде статистики стосовно обсягу надання пільг щодо податку з доходів фізичних осіб унаслідок великого їхнього розпорошення за платниками податків, тому вартісне значення пільг за цим податком визначити практично неможливо. Однак їхню величину можна встановити, враховуючи рівень використання податкової бази цього податку, а приблизне їхнє значення визначити емпіричним шляхом множення податкової бази, яка не підлягає оподаткуванню на ставку податку [42, с. 112].

Втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг щодо податку на прибуток підприємств та ПДВ проаналізуємо за даними табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Обсяг втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування щодо податку на прибуток та ПДВ за результатами ДПІ у м. Северодонецьку за 2017-2019 рр.

Податок	Роки	Кількість пільговиків	Кількість отриманих пільг	Сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, тис. грн..		
				Всього	до держ. бюджету	до місцевого бюджету
1	2	3	4	5	6	7
На прибуток підприємств	2011	1082	51092	376797,0	3153752,0	37606163,0
	2012	1084	30631	2537046,0	2348750,0	188296,0
	2013	1085	1123	653059,3	635933,6	17125,7
	2014	1073	1089	246855,8	225393,7	21462,1
	2015	1228	1246	488856,1	478871,7	9984,3
	2016	1178	1204	854120,6	852580,2	1540,3
	2017	1260	1286	1115176,1	1114591,9	584,1
	2018	1209	1237	1439799,9	1431708,8	8091,2
	2019	1201	1228	1528654,5	1519836,5	8569,4
ПДВ	2011	32385	74727	32474650,0	32474650,0	0,0
	2012	34106	72589	41414094,0	41414094,0	0,0
	2013	33036	42747	7471004,1	7471004,1	0,0
	2014	30984	43793	8178572,2	8178572,2	0,0
	2015	29274	41621	8686378,0	8686378,0	0,0
	2016	29700	38897	11084828,7	11084828,7	0,0
	2017	29798	36605	14965125,5	14965125,5	0,0
	2018	30125	31069	16788642,3	16788642,3	0,0
	2019	20987	30985	17125698,4	17154269,5	0,0

Джерело: розроблено автором за даними [42, с. 113]

Як свідчать дані табл. 2.3, кількість отриманих пільг у 2011, 2012 рр. щодо податку на прибуток становила 51 092 та 30 631, а щодо ПДВ – 74 727 та 72 589 одиниць відповідно. Сума втрат бюджету в цих самих роках стосовно податку на прибуток дорівнювала 3 760 та 2 537 млн. грн. відповідно, а щодо ПДВ – 32 474 і 41 414 млн. грн. Від 2014 р. ситуація з пільговим оподаткуванням докорінно змінилася. Кількість отриманих

пільг щодо податку на прибуток підприємств у 2014 р. зменшилася до 1 123 одиниць, стосовно ПДВ – до 42 747 одиниць, а втрати бюджету – до 653 млн. грн. та 7 471 млн. грн. Це стало наслідком змін у справлянні податку на прибуток підприємств та ПДВ.

У 2015 р. при зменшенні кількості отриманих пільг щодо податку на прибуток на 34 одиниці обсяг втрат бюджету зменшився на 406,2 млн. грн. Проте вже у 2016 р. збільшилась як кількість отриманих пільг щодо даного податку – на 157 одиниць, так і вартісна їхня величина – на 242 млн. грн. Щодо ПДВ у 2015 та 2016 рр. спостерігалася тенденція до збільшення обсягу наданих пільг на 707,6 млн. грн. та на 507,8 млн. грн. Це відбулося на фоні зменшення у 2016 р. кількості отриманих пільг на 2 172 одиниці. У 2017 р. кількість пільговиків та отриманих пільг щодо податку на прибуток зменшилася на незначну величину, натомість сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування зросла майже вдвічі, порівняно з минулим роком. Щодо ПДВ у 2016 р. кількість як пільговиків, так і наданих пільг також зменшилась, а обсяг втрат бюджету зріс на 2 398 млн. грн. У 2017 р. стосовно податку на прибуток підприємств збільшилась як кількість отриманих пільг, пільговиків, так і втрати бюджету, останні – на 261 млн. грн. Щодо ПДВ, то у 2017 р. при зменшенні кількості пільговиків та пільг обсяг втрат бюджету збільшився на 3 880 млн. грн. 2018 р. також відзначився зростанням втрат бюджету від наданих пільг як по податку на прибуток, так і по ПДВ. Усі проаналізовані тенденції відбувалися на фоні перевищення кількості отриманих пільг над кількістю пільговиків. Це свідчить про те, що окремі суб'єкти господарювання користувалися податковими пільгами з кількох підстав. Розглядаючи структуру наданих пільг, зауважимо: щодо ПДВ у 2016 р. було надано 93% від їх загальної суми, у 2017 та 2018 рр. – 91%, а у 2019 р. – 89%. Сукупно з податком на прибуток підприємств цей показник у 2016 та 2017 рр. становив 98%, а у 2018 та 2019 рр. – 97%. Надзвичайно великою питомою вагою податкових пільг із ПДВ в їхній загальній структурі пояснюється низький рівень використання податкової бази даного податку.

Наявність великої кількості пільг щодо ПДВ створює дисбаланс у сфері оподаткування внаслідок підвищення конкурентоспроможності продукції пільгованих підприємств та, відповідно, перекладання податкового тягаря на інші підприємства [40, с. 97]. Згаданий ефект особливо посилюється у випадку одночасного отримання пільг щодо ПДВ та податку на прибуток. Зважаючи на те, що база оподаткування ПДВ – набагато більша, ніж податку на прибуток, цілком логічно, що й обсяг пільг, наданих щодо ПДВ, має бути більшим.

Отже, проаналізувавши збалансованість справляння основних бюджетоутворюючих податків за даними ДПІ у м. Сєверодонецьку, а саме, податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та ПДВ, було виявлено деякі проблеми в їх справлянні. До таких проблем можна віднести низький коефіцієнт використання податкової бази, неефективність надання податкових пільг. Такі проблеми суттєво впливають на втрати бюджету від цих податків, тому вони потребують негайного їх вирішення.

### 2.3 Оцінювання адаптивності податкової системи України

Міждержавна податкова гармонізація, що відбувається в межах ЄС, неабияк впливає на формування податкової політики не лише держав-членів угруповання, а й тих, які поза його межами. Дію цього процесу особливо відчують країни, що прагнуть інтегруватися. Вони також залучені до процесу гармонізації, але з однією особливістю – відсутністю впливу на прийняття рішень щодо здійснення міждержавної податкової гармонізації. Тому змушені просто пристосовувати власну податкову систему до вже визначеного податкового середовища, тобто адаптовувати її. Саме у такій ситуації нині перебуває Україна.

Досвід європейських країн у сфері оподаткування має слугувати основним орієнтиром для України. Водночас адаптовувати вітчизняну податкову систему потрібно так, щоб мінімально зашкодити власному

фіскальному суверенітету, тобто насамперед потрібно приводити у відповідність ті показники, що значно виходять за межі аналогічного діапазону в ЄС. Міждержавна податкова гармонізація має бути завершальною стадією гармонізації оподаткування, яка полягає в узгодженні податкових інтересів на наддержавному рівні. Але на сьогодні, перш за все, необхідно зосередити свою увагу на бути внутрішньодержавних інтересах у сфері оподаткування.

З одного боку, можна сказати, що податкова система України схильна до адаптації, а з іншого те що податкова система України не повністю адаптована, тому в цій частині потрібно знаходити фіскальний компроміс між внутрішньодержавною та міждержавною податковими гармонізаціями.

В Україні зовнішньо - інтеграційний вектор чітко спрямований у напрямку Євросоюзу. Це визначено й у низці нормативних документів. Найважливішим серед них є «Угода про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС» , прийнята 16 червня 1994 р [61]. Тому міждержавна податкова гармонізація у країнах Євросоюзу впливає на здійснення податкової політики в Україні, при побудові якої потрібно враховувати умови податкового середовища зазначеного співтовариства.

Адаптація податкової системи передбачає наявність ефективної інституційної основи здійснення цього процесу. Враховуючи наявність формальних та неформальних інститутів у суспільстві [65, с. 133], інституційну компоненту адаптації оподаткування доцільно поділити на формальну та неформальну. Формальну інституційну компоненту необхідно визначити як законодавчу основу, що розкриває необхідність і напрями адаптації податкової системи України до вимог ЄС та спеціально створені державні інституції, до обов'язків яких належить реалізація даного процесу. До неформальної інституційної компоненти адаптації оподаткування потрібно віднести фіскальні традиції, звичаї, типи поведінки та менталітет нації, що історично склалися в Україні й країнах ЄС. Звичайно, на процес адаптації впливають як формальні, так і неформальні інститути.

Неформальні інститути найбільшою мірою визначають швидкість адаптації, оскільки характеризують здатність суспільства змінити моральні устави. Натомість адаптація відбувається в результаті діяльності окремих організацій та виражається у прийнятті нових або зміні наявних нормативно-правових актів. Тому сконцентруємо увагу на формальній складовій адаптації податкової системи України до умов ЄС.

Розглядаючи податкове законодавство в контексті дослідження інституційних основ адаптації, виділяють три його компоненти:

- 1) норми права, що визначають адаптацію, і їх прийняли інституції Євросоюзу;
- 2) угоди, укладені між ЄС та країнами, котрі не є членами співтовариства;
- 3) нормативно-правові акти, що визначають умови, механізм і терміни адаптації, прийняті в межах окремої країни.

Джерела норм права ЄС прийнято поділяти на первинні та вторинні [67, с. 66]. До первинних відносять договори про створення Європейського Співтовариства з вугілля і сталі (1951 р.), Європейського економічного співтовариства (1957 р.), Єдиний Європейський Акт (1986 р.), Шенгенські угоди, Маастрихтський договір про створення ЄС (1992 р.), Амстердамський договір (1997 р.) та інші міжнародні угоди. До вторинних належать нормативно-правові акти, які приймають Рада ЄС, Європейський парламент спільно з Радою ЄС та Комісія ЄС (регламенти, директиви, рішення, рекомендації, висновки, заяви). Вимоги щодо гармонізації та адаптації податкового законодавства зосереджені переважно у директивах Ради ЄС. Більшість із зазначених директив визначають умови гармонізації і напрями адаптації непрямих податків, оскільки вони іманентно краще пристосовані до процесів уніфікації.

Розглядаючи другу законодавчу компоненту адаптації податкового права (угоди, укладені між ЄС і країнами, що не є членами співтовариства) в Україні, необхідно виділити вже згадану Угоду про партнерство і

співробітництво між Європейським Співтовариством та Україною, підписану 14 червня 1994 р. Згідно зі ст. 51 цієї угоди Україна зобов'язана змінити своє законодавство відповідно до вимог співтовариства [61]. Серед пріоритетних сфер адаптації визначено митне та податкове законодавство.

Одним із перших нормативних документів, прийнятих у рамках України, що стосується адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, був Указ Президента України «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» № 615/98 від 11 червня 1998 р., ст. 1 якого також виділяє податкове та митне законодавство пріоритетними сферами адаптації [16]. Від 2001 р. Кабінет Міністрів України розпорядженнями щороку затверджував План роботи з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, а з 2005 р. – План заходів щодо виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. 21 листопада 2002 р. Законом України № 228 схвалена Концепція загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, що стала основою для прийняття у 2004 р. Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, схваленої однойменним Законом № 1629-IV від 18 березня 2004 р. [4]. Для впорядкування інституційної основи адаптації законодавства був виданий Указ Президента України «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»» № 965/2004 від 21 серпня 2004 р. [14]. Окрім цього, упродовж 2004 – 2009 рр. видано низку постанов Кабінету Міністрів України щодо утворення державних інституцій, завданнями яких є адаптація законодавства до вимог ЄС. Отже, можна констатувати, що в Україні створено достатнє правове забезпечення адаптації законодавства. Однак стверджувати про ефективність даного процесу загалом і його податкової складової зокрема ще рано.

Розглянемо тенденції зміни та сучасний стан окремих інституцій, які мають безпосереднє відношення до процесу адаптації податкового законодавства. Початком створення інституційного механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС можна вважати прийняття у 1998 р. постанови КМУ «Про запровадження механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС», яка уповноважила Міністерство юстиції координувати діяльність міністерств, інших центральних органів виконавчої влади щодо даного процесу. Для забезпечення взаємодії центральних органів виконавчої влади при Мін'юсті постановою КМУ від 12.06.1998 р. № 852 створено Міжвідомчу координаційну раду (МКР) з адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Головою МКР призначено міністра юстиції, а цю раду сформовано з керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, причетних до процесу адаптації. У 2004 р. МКР припинила діяти – на підставі Постанови КМУ № 1365 [8], якою було утворено Координаційну раду з адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Принциповою відмінністю нового органу стала зміна його керівництва з міністра юстиції на Прем'єр-міністра. На Президента України було покладено функцію координації діяльності органів державної влади з питань адаптації законодавства, для цього відповідним указом у 2000 р. було створено Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Однак за всю історію функціонування Національної ради відбулося лише два засідання. Марні спроби організувати подальшу роботу даного органу певною мірою можна пояснити створенням у 2002 р. Державної ради з питань європейської та євроатлантичної інтеграції, яка частково перебрала функції попереднього органу. Але указом Президента України № 1661 від 29.11.2005 [17] р. з метою впорядкування системи органів з координації заходів щодо набуття Україною членства в ЄС було скасовано і цю інституцію. Паралельно зі створенням МКР створено Центр порівняльного права, а у 1999 р. – Центр перекладів актів європейського права. У 2003



р. на базі цих інституцій започатковано роботу Центру європейського та порівняльного права. Основним завданням Центру був порівняльно-правовий аналіз відповідності правової системи України з правовою системою ЄС, яка охоплює акти ЄС прийняті в рамках Європейського співтовариства, спільної зовнішньої політики й політики безпеки і співтовариства у сфері юстиції та внутрішніх справ (*acquis communautaire*) [40, с. 114].

Зважаючи на недостатню ефективність імплементації *acquis communautaire* в національне законодавство, Мін'юст ще у травні 2004 р. розробив проект постанови КМУ, яким передбачено створення Державного департаменту з питань адаптації законодавства. Основні функції Департаменту: координація роботи щодо виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС, експертиза проектів нормативно-правових актів на відповідність законодавству ЄС та підготовка рекомендацій щодо їхнього вдосконалення, а також створення та функціонування загальнодержавної інформаційної мережі з питань європейського права. Також із створенням даного органу на нього покладено функції здійснення та систематизації перекладів актів ЄС українською мовою.

Таким чином, зміни складу органів, на які покладено обов'язок здійснення адаптації законодавства, у т. ч. податкового здійснювали для впорядкування цього процесу, усунення дублювання функцій окремих органів та їхньої локалізації в одній інституції. Нині такою є Міністерство юстиції України з підпорядкованими їй Координаційною радою та Державним департаментом із питань адаптації законодавства [47, с. 30].

У процесі адаптації податкового законодавства також беруть участь державна податкова та державна митна служби України. Сучасна схема інституцій, що адаптують податкове законодавство, представлена на рис. 2.2.

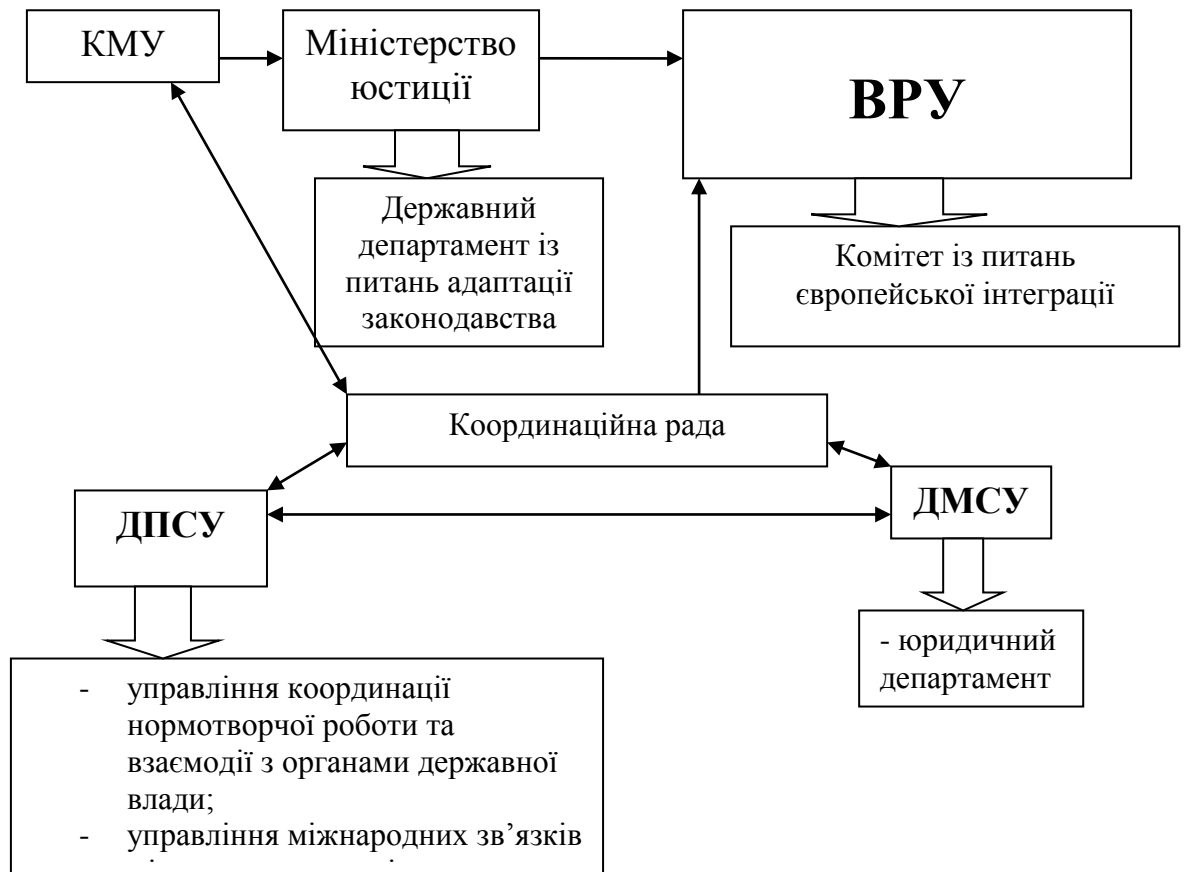


Рис. 2.2 Інституційна взаємодія при адаптації податкового законодавства України

Джерело: узагальнено на основі даних [47]

У ДПС України адаптацією податкового законодавства до умов ЄС займається відділ регуляторної політики й адаптації нормативно-правових актів із питань оподаткування, який є структурним підрозділом управління координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади [68, с. 228]. Крім цього, безпосереднє відношення до процесу адаптації податкового законодавства має управління міжнародних зв'язків ДПС України. У Державній митній службі України обов'язки з адаптації законодавства покладені на юридичний департамент.

Аналізуючи компетенцію та еволюцію формування окремих органів у сфері адаптації податкового законодавства, потрібно зазначити, що функції деяких із них дублюються, нема чіткого підпорядкування і взаємодії між ними. Ситуація ускладнюється також тим, що доволі часто законопроекти в галузі оподаткування розробляють не завжди уповноважені на це інституції чи особи (депутатські групи, робочі групи тощо), що призводить до

неврахування напрямів адаптації. Однак у будь-якому випадку для набуття чинності законопроект має ухвалити Верховна Рада України, депутати якої, виконуючи делеговані повноваження, часто відстоюють короткотермінові інтереси громадян-виборців, ігноруючи стратегічні цілі адаптації. Для усунення цієї проблеми в 2002 р. у Верховній Раді України було створено комітет із питань європейської інтеграції, проте внаслідок обмеженості повноважень дана інституція істотно не впливає на процес адаптації податкового законодавства.

Інституційна основа адаптації визначальна для досягнення високого її рівня, котрий треба оцінювати на основі певного механізму. За основу такого механізму, для оцінки адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу, візьмемо дослідження наступних аспектів: економічна і соціальна спрямованість оподаткування, рівень централізації ВВП через податкову систему та зіставленість національного податкового простору держав за базовими параметрами [68, с. 199].

Економічну і соціальну спрямованість оподаткування найадекватніше характеризують наступні показники: співвідношення прямих та непрямих податків; співвідношення доходів від зовнішньоекономічної діяльності й доходів від внутрішньої діяльності; структура прямого оподаткування; структура непрямих оподаткування; структура доходів бюджету (податкові, неподаткові платежі, інші доходи); зіставлення стандартних ставок податків і середнього рівня оподаткування. Запропоновані показники дослідження адаптованості податкової системи вибрані не випадково. Співвідношення прямого і непрямих оподаткування характеризує переважання фіскальних або регулюючих методів формування доходів бюджетів. Переважаючий зі згаданих методів є зваженим компромісом між ефективністю податкової системи та її справедливістю з точки зору розподілу податкового навантаження. Відомо, що в країнах із високим рівнем економічного розвитку структура оподаткування схиляється в бік прямих податків. Непряме оподаткування переважає у країнах із перехідною

економікою – завдяки простоті й стабільності справляння, а обсяг прямого оподаткування зменшується внаслідок зниження загального рівня добробуту населення, збільшення кількості збиткових і нерентабельних підприємств [41, с. 228]. Таким чином, наявність у структурі оподаткування значної частки непрямих податків характеризує податкову систему як фіскально спрямовану, а не соціально орієнтовану.

Співвідношення доходів від зовнішньоекономічної і внутрішньої діяльності у більшості країн домінує на користь внутрішньої діяльності. І чим менша частка доходів від зовнішньоекономічної діяльності, тим більше соціально спрямованою можна вважати податкову систему. Це пояснюється тим, що у більшості країн експорт товарів та послуг пільгують щодо непрямих податків. Відповідно зменшуються доходи бюджету, що могли бути використані на соціальні потреби у випадку реалізації товару на внутрішньому ринку.

Важливим показником оцінки є зіставлення стандартних, визначених у нормативних актах ставок податків із середнім рівнем оподаткування [40, 121]. Він характеризує здатність податкової системи збільшувати величину податкових надходжень. Середній рівень оподаткування розглядають як фактичну базу оподаткування, котра завжди менша, ніж потенційна, за яку приймають стандартні ставки податків. Величина згаданої маржі визначальною мірою залежить від системи пільг та преференцій, недоїмки за кожним платежем та диференціації ставок податків.

Для оцінки рівня централізації ВВП через податкову систему можна використати такі показники [42, с. 112]:

- рівень оподаткування (базовий показник);
- рівень непрямих оподаткувань у ВВП;
- рівень прямих оподаткувань у ВВП;
- рівень податкового навантаження за кожним видом податків;
- галузеве податкове навантаження;

рівень податкового навантаження за основними експортними (імпортними) товарними позиціями.

Наступний блок, що стосується оцінки адаптації, показує можливість зіставлення національного податкового середовища різних держав. Для цього застосовують наступні показники: зіставленість структури доходів бюджету; зіставленість структури податкової системи; зіставленість стандартних ставок справляння податків; зіставленість потенційних баз оподаткування; зіставленість пріоритетів податкових пільг.

Використавши запропоновану методику аналізу, можна визначити конкретні напрями та рівень адаптації національної податкової системи насамперед до податкового середовища іншої держави. А також більшість із наведених параметрів можна застосувати для аналізу адаптації національної податкової системи до умов міждержавного угруповання.

Звичайно, оцінити рівень адаптації податкової системи України до податкових систем усіх країн Євросоюзу окремо доволі складно. Актуальнішим є визначення рівня конвергенції між податковими системами так званих «нових держав-членів» ЄС й України.

Однак раніше розглянемо окремі зі запропонованих показників, які можна відобразити у вигляді середньозважених за країнами ЄС порівняно з аналогічними в Україні. У табл. 2.4 наведені дані за 2012 – 2019 рр. за окремими середньозваженими економічними показниками податкових систем країн Євросоюзу й України.

Із табл. 2.4 видно, що рівень оподаткування в країнах Євросоюзу протягом 2006 – 2019 рр. знаходився в межах 37%, хоча у 2010 та 2018 рр. становив 37,4%. Впродовж цього періоду рівень податкового навантаження в Україні зріс на 6%, і у 2019 р. дорівнював 35%.

Таким чином, із точки зору рівня оподаткування податкова система України адаптована до умов ЄС.

Таблиця 2.4.

Економічні показники податкових систем країн ЄС і України у 2012-2019 рр.

Економічні показники податкових систем	Роки	ЄС	Україна
Рівень оподаткування, %	2012	36,8	29
	2013	36,7	32
	2014	36,7	32
	2015	36,8	32
	2016	37,4	37
	2017	37,1	36
	2018	37,4	36
	2019	37	35
Рівень непрямого оподаткування у ВВП, %	2012	13,6	12,9
	2013	13,6	9,1
	2014	13,8	8,4
	2015	14,1	8,1
	2016	14,4	11,3
	2017	14,3	12,4
	2018	14,2	11,2
	2019	13,8	12,3
Рівень прямого оподаткування в ВВП, %	2012	12,0	5,1
	2013	11,8	10,3
	2014	11,7	11,3
	2015	11,6	9,7
	2016	12,0	10,3
	2017	12,0	9,9
	2018	12,3	11,4
	2019	12,2	11,6
Співвідношення прямих і непрямих податків	2012	0,88	1,41
	2013	0,86	1,15
	2014	0,85	1,35
	2015	0,82	1,20
	2016	0,83	0,91
	2017	0,84	0,80
	2018	0,87	1,02
	2019	0,88	0,94
Співвідношення прямих податків	2012	2,7	1,05
	2013	2,6	1,15
	2014	2,7	1,02
	2015	2,7	0,82
	2016	2,5	0,74
	2017	2,4	0,87
	2018	2,3	1,01
	2019	2,5	0,96

Джерело: розроблено автором за даними [40, с. 117]

Рівень непрямого оподаткування у ВВП в країнах ЄС впродовж аналізованого періоду також практично не змінився і у 2019 р. становив 13,8%. Водночас в Україні даний показник варіював від 8,1% до 12,9% і у

2019 р. становив 12,3%. Це свідчить про невідповідність між часткою непрямих податків у ВВП в Україні й країнах ЄС. Співвідношення прямих податків також підтверджує певну невідповідність, адже в згаданому угрупованні у структурі прямих податків, на відміну від України, переважає індивідуальний прибутковий податок. Рівень прямого оподаткування у ВВП в Україні нижчий, аніж у країнах ЄС, незважаючи на те, що частка прямих податків у більшості аналізованих років вища, ніж непрямих. Це свідчить про низьку фіскальну ефективність справляння як прямих, так і непрямих податків.

Зважаючи на зазначене, можна зробити висновок, що для адаптації податкової системи України до умов Євросоюзу потрібно підвищити частку податку з доходів фізичних осіб в доходах бюджету, фіскальну ефективність справляння податків та рівномірність розподілу податкового навантаження – підвищенням оподаткування споживання. Однак, зважаючи на те, що споживачі в Україні несуть левову частку податкового навантаження, ця теза суперечить потребам внутрішньодержавної податкової гармонізації, отже, необхідно знайти певний компроміс. Він полягає у введенні диференційованих ставок ПДВ та прогресивної системи оподаткування доходів громадян, що зменшить податкове навантаження на верстви населення з низькими доходами та підвищить – для заможних громадян.

Рівень адаптованості податкової системи України до податкового середовища ЄС доцільно виразити єдиним показником або коефіцієнтом. Найлогічніше побудувати його як інтегровану величину між показниками, що кількісно відображають основні характеристики податкових систем держав-членів ЄС та України [додаток Б]. Якби всі значення запропонованих показників у країнах ЄС були б більші або менші аналогічних величин в Україні, то загальний рівень адаптації можна було б виразити як середнє арифметичне між відношеннями окремих показників в Україні до аналогічних у ЄС. За відсутності такої ситуації скористаємося формулою

групової дисперсії та середньоквадратичного відхилення.

$$\sigma^2 = \frac{\sum (x_i - \bar{x})^2}{n} \quad (2.2)$$

Оскільки дисперсія показує суму квадратів відхилень окремої величини від її середнього значення, то в даному випадку більше значення дисперсії інтерпретується як нижчий рівень адаптації і навпаки. Розрахуємо такий показник у динаміці та простежимо, як змінювався рівень адаптації оподаткування в Україні протягом 2012 – 2019 рр.

За  $x_i$  прийmemo відношення і-того показника з додатка Б в Україні до аналогічного у країнах ЄС  $\left( \frac{x_{iy}}{x_{iEU}} \right)$ , тоді формула дисперсії набуде такого вигляду:

$$\sigma^2 = \sum_{j=1}^n \left( \frac{x_{iy}}{x_{iEU}} - \frac{\sum_{i=1}^n \frac{x_{iy}}{x_{iEU}}}{n} \right)^2 \sqrt{n}, \quad (2.3)$$

де  $n$  – загальна кількість показників.

Розрахувавши за даною формулою дисперсію та середньоквадратичне відхилення як квадратний корінь із останньої, отримаємо за 2012 – 2019 рр. дані, відображені у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Інтегровані показники оцінки рівня адаптації оподаткування в Україні до податкового середовища ЄС

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Дисперсія	0,66	0,62	1,02	0,95	0,70	0,31	0,23	0,29
Середнє квадратичне відхилення	0,81	0,79	1,00	0,97	0,83	0,56	0,48	0,54

Джерело: розроблено автором за даними [40, с. 123]



Інтерпретуючи отримані дані, зазначимо, що у 2012 – 2013 рр. стан адаптації був на приблизно одному рівні. У 2013 р. рівень адаптації знизивсь, а протягом 2015 – 2016 рр. – поступово підвищився. Кардинально змінилася ситуація у 2017 – 2019 рр. – підвищилась адаптація податкової системи України до умов ЄС, оскільки показники дисперсії та середньоквадратичного відхилення знизились, тобто рівень адаптації був найвищий за весь аналізований період. Конкретні причини описаної тенденції виявити важко, оскільки даний показник залежить від багатьох факторів – податкової політики ЄС як окремого угруповання, а також тих чи інших окремих держав і напрямів податкових реформ в Україні.

У цілому, зробивши оцінку адаптованості податкової системи України до середовище ЄС, можна сказати, що податкова система є високо адаптованою. Однак не всі зміни податкової системи з метою її адаптації відповідають потребам внутрішньодержавної гармонізації. Тому, формуючи орієнтири реформування податкової системи України для гармонізації оподаткування, потрібно знаходити компроміс між зовнішніми векторами адаптації оподаткування і потребами внутрішнього реформування. Саме через невідповідність внутрішньодержавних пріоритетів напрямам реформування податкової системи України з метою євроінтеграції, повільно здійснюється її адаптація.

## ВИСНОВКИ ДО ДРУГОГО РОЗДІЛУ

Об'єктивна необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС зумовлена насамперед проведенням в Україні податкової реформи. Для налагодження і прискорення процесу адаптації законодавства в Україні було прийнято ряд Указів Президента України, законів Верховної Ради України, постанов Кабінету Міністрів.

Найвагоміше місце у структурі доходів бюджету займають три найважливіші податки: податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток

підприємств, податок на додану вартість, частка яких у податкових надходженнях Зведеного бюджету України становить 77,6%.

Проаналізувавши збалансованість справляння основних бюджетоутворюючих податків, було виявлено деякі проблеми в їх справлянні. До таких проблем можна віднести низький коефіцієнт використання податкової бази, неефективність надання податкових пільг.

Зробивши оцінку адаптованості податкової системи України до середовище ЄС, можна сказати, що в цілому податкова система є високо адаптованою. Однак не всі зміни податкової системи з метою її адаптації відповідають потребам внутрішньодержавної гармонізації. Тому, формуючи орієнтири реформування податкової системи України для гармонізації оподаткування, потрібно знаходити компроміс між зовнішніми векторами адаптації оподаткування і потребами внутрішнього реформування.

### **РОЗДІЛ 3. ВЕКТОРИ СПРЯМУВАННЯ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ ДПІ У М. СЕВЕРОДОНЕЦЬКУ**

#### **3.1. Виявлення суперечностей напрямів гармонізації податкової системи України з міжнародними вимогами**

У сучасних умовах податкова система України за своїм складом подібна до податкових систем розвинених європейських країн, проте вона не стала інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та характеризується значним тіньовим оборотом.

Аналіз вітчизняної та європейських податкових правових систем дозволяє зробити висновок про відмінність у підходах до трактування таких елементів податку, як платники податків, податкова база, а також щодо тлумачення пільг, відшкодувань та витрат, що спричиняє виникнення суперечностей у напрямках гармонізації податкової системи України з міжнародними вимогами [24, с. 106].

Процес гармонізації українського законодавства з системою права ЄС уповільнюється через об'єктивну різницю в історичному та соціокультурному розвитку правових систем, діючої кадрової політики, а також корупцію державних службовців та бюрократичну систему в Україні.

Україна перебуває ще далеко від європейських стандартів правової регламентації, тому формування правового поля держави є тривалим соціальним процесом, що органічно пов'язаний із змінами у всіх інших сферах життя суспільства [40, с. 112].

Саме тому, створюючи національну державну правову систему відповідно до норм ЄС, необхідно одночасно з гармонізацією вже існуючих законів ухвалювати нові, узгоджені із правовим полем ЄС, законодавчі акти. Беззаперечним є те, що процес гармонізації законодавства України вимагає злагодженої співпраці всіх гілок влади.

Можливості гармонізації податкового законодавства України з вимогами ЄС та пряме застосування європейського досвіду в цій сфері є досить неоднозначними. По-перше, важко знайти спільний знаменник у формуванні ставок оподаткування фізичних та юридичних осіб. Ставки оподаткування європейських країн істотно відрізняються, незважаючи на помітну останнім часом тенденцію до їх уніфікації. По-друге, процес гармонізації податкового законодавства держав Європи є далеким від завершення та досі перебуває у динамічному розвитку [додаток В].

Серед інших проблем правової системи України необхідно виділити відсутність дієвого механізму гармонізації чинних правових норм. Як зазначає експерт Українсько-Європейського консультативного центру з питань законодавства В. П'ятницький у своїй роботі «Fundamental Reform for Future Integration» для журналу The Day, «головна проблема України не в підготовці, а у виконанні нового законодавства. У нас існує велика кількість добрих законів, які не працюють на практиці» [54, с. 5]. Україна, ще далека від європейських стандартів правової регламентації. Багатогранність європейського правового поля, його комплексний характер наочно свідчать про труднощі на шляху узгодження національного законодавства із загальноєвропейським. Формування правового поля держави є тривалим соціальним процесом, що органічно пов'язаний із змінами у всіх інших сферах життя суспільства. Штучно прискорити цей процес неможливо, але потрібно створити йому режим найбільшого сприяння. Більш ефективному процесу наближення правового поля держави до стандартів права ЄС сприятиме вжиття таких заходів, як [24, с. 108]:

– розвиток законодавства України у напрямі його наближення до законодавства ЄС та забезпечення високого рівня підготовки в Україні проектів законів та інших нормативно-правових актів;

– вироблення єдиних, обов'язкових для всіх суб'єктів права законодавчої ініціативи правил підготовки проектів нормативно-правових актів у процесі адаптації законодавства;

- розробка органами державної влади в Україні «гармонограм» – графіків роботи з гармонізації законодавства для окремих галузей права;
- створення українсько-європейського глосарія юридичної термінології;
- забезпечення системності та узгодженості у роботі органів державної влади під час здійснення заходів з адаптації законодавства;
- активне залучення іноземних експертів та максимальне використання технічної допомоги ЄС щодо адаптації українського законодавства.

На жаль, сьогодні низькі рейтинги України за результатами обстежень міжнародних інституцій, включаючи звіти: СЕФ, IMD (Лозанна), Глобальної ради бізнес-полісу по індексу довіри інвесторів (FDI Confidence index) тощо, є індикаторами непривабливості економічного середовища України для вітчизняних і тим більше – іноземних інвесторів. Наприклад, за оцінкою фахівців Всесвітнього банку, які досліджували 175 податкових систем світу за критеріями рівня податкового тиску, простоти законодавства, часових витрат на сплату податків та їхньої кількості, наша держава опинилась на 181 місці поряд з такими країнами, як Ямайка, Мавританія, Гамбія, Болівія, Узбекистан, Центральнo-Африканська Республіка і Конго (при оцінюванні 183 податкових систем світу) [24, с. 64].

Такий стан справ значно ускладнює процес гармонізації податкової системи та досягнення її основної мети, якою є: приведення її у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, принципам і стандартам Європейського Союзу, сприяння сталому економічному зростанню на основі виваженої інвестиційно-інноваційної політики та прискорення розвитку національних конкурентних переваг з урахуванням світового досвіду, забезпечення достатності сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, виходячи з проведення збалансованої бюджетної політики на середньострокову перспективу.

На відміну від країн ЄС реформування податкової системи України супроводжується проблемами, які ускладнюють процес її гармонізації і побудову соціально-орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки держави, а також сприяють виникненню суперечностей у напрямі гармонізації податкової системи згідно з міжнародними стандартами. Насамперед, значний вплив на цей процес мають загальні фактори макроекономічної нестабільності у державі. Реформування податкової системи проходить у період зниження обсягів валового внутрішнього продукту, значного зростання рівня інфляції та безробіття. Так, за даними ООН, 26,7% населення нашої країни можна зарахувати до категорії бідних, а 14,7% – до дуже бідних. Дослідження GFK Purchasing Power Europe, яке проводять щорічно в 40 європейських країнах підтверджує, що за купівельною спроможністю українці перебувають на передостанньому місці в Європі (на останньому – Молдова) [32].

Застосування в цих умовах радикальних, проте науково необґрунтованих методів податкового регулювання держави, зокрема підвищення рівня податкового навантаження, розширення переліку видів діяльності, умови здійснення яких передбачають обов'язкове ліцензування тощо ускладнюють процес гармонізації податкової системи. Як зазначає професор В. Беседін, надмірна зарегульованість підприємницької діяльності знижує мотивацію підприємницьких структур відкрито декларувати напрями та результати своєї діяльності [19, с. 183]. Це відповідно призводить до скорочення витрат виробництва і обігу, підвищення цін на товари, зменшення обсягу офіційно оподатковуваних доходів, а також до таких соціальних наслідків як звільнення працівників і зниження рівня середньої заробітної плати. За цих умов уповільнюються темпи зростання обсягів виробництва і відповідно доходів бюджету, скорочуються обсяги фінансування державних видатків, зростає тіньовий сектор економіки.

Крім того, на макроекономічну нестабільність значно впливає відмінність структури бюджету України і держав з розвинутою ринковою

економікою, яка полягає у значному відставанні нашої країни за обсягами бюджетного фінансування соціальної сфери, у великих розмірах адміністративно-управлінських витрат, державних цільових фондів і частки неподаткових надходжень у структурі бюджетних доходів, що негативно впливає на макроекономічне регулювання [36, с. 209].

З іншого боку, на ефективність процесу гармонізації податкової системи впливають внутрішні суперечності її функціонування. Це можна простежити на прикладі ДПІ у м. Северодонецьку. Основні суперечності, які виникають в діяльності ДПІ у м. Северодонецьку при гармонізації податкової системи з міжнародними вимогами представлені на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Основні суперечності напрямів гармонізації з міжнародними вимогами, які виникають в діяльності ДПІ у м. Северодонецьку

Джерело: узагальнено автором за даними [23]

З рис. 3.1 видно, що чинній податковій системі характерні неузгодженість і протиріччя норм податкових законів, їхня нестабільність, а це призводить до конфліктів суб'єктів підприємницької діяльності з

фіскальними органами. Колізії між правовими нормами зумовлюють порушення системності правового регулювання і цим зменшують його ефективність.

Процес гармонізації потребує також усунення недоліків у механізмі справляння основних податків та приведення їх у відповідність європейським нормам [23, с. 67]. Зокрема, інтеграція податкової системи України потребує реформування податку з доходів фізичних осіб. В механізмі справляння даного податку у розвинутих європейських державах чітко проглядається принцип соціальної справедливості, який відсутній у вітчизняній податковій практиці. Фіксована ставка податку не відповідає принципу соціальної справедливості системи оподаткування, а лише сприяє формуванню олігархізму. Крім того, потребує удосконалення система пільг, яка не відповідає критеріям європейського оподаткування.

Для гармонізації системи оподаткування прибутку підприємств в Україні існує необхідність у її переорієнтації на методику стимулювання і активізації економічної діяльності, як це практикується у розвинутих країнах Європи. Досвід справляння податку на прибуток у державах ЄС підтверджує, що завдяки зниженню ставок даного податку і наданню відповідних пільг, він має здатність стати ефективним інструментом структурних змін, підвищення ефективності суспільної праці та стимулювання інвестицій. З огляду на це, насамперед існує потреба у перегляді діючого порядку надання пільг з податку на прибуток, який повинен стимулювати інвестиції, створення нових робочих місць, розвиток малого і середнього бізнесу тощо. Необґрунтованим є надання пільг окремим підприємствам, що дезорганізує процес конкуренції і протирічить принципам рівності та справедливості оподаткування.

Актуальною сьогодні є також проблема гармонізації податків на споживання, які в більшості країн складають основну частину доходів бюджетів [23, с. 68]. Серед таких податків в Україні, як і в країнах ЄС домінує податок на додану вартість. Стосовно його гармонізації, то



вважається доцільним зниження базової ставки податку і зменшення кількості пільг щодо ПДВ у вигляді операцій, які не є об'єктом оподаткування чи звільнені від нього і підлягають перегляду згідно умов Євросоюзу.

Отже, для забезпечення відповідності сучасним формам оподаткування в розвинутих європейських країнах гармонізація податкової системи України об'єктивно потребує переорієнтації на розвиток інвестиційної діяльності підприємницьких структур та захист інтересів малозабезпечених членів суспільства. Головна увага при цьому була зосереджена, з одного боку, на удосконаленні механізму оподаткування, а, з другого – на покращення ситуації в економіці.

Податкова система кожної країни є не лише сукупністю податків і зборів, а відображає специфічні особливості держави в різних сферах суспільного розвитку та загальний економічний стан. Тому при інтеграції оподаткування слід враховувати національні особливості країни і враховувати, що в соціально - орієнтованій державі ринкового типу основна увага приділяється не розміру податкових ставок, а ефективності використання податкових надходжень [додаток В]. Це значить, що суми сплачених податків і податкових платежів для всіх платників податків обов'язково повинні відповідати сумі фінансованих державою суспільних благ і трансфертних платежів – тобто сплата податків має відповідати граничній корисності частини вартості валового внутрішнього продукту, що централізовано вилучається у платників податків і перерозподіляється через бюджет держави.

Таким чином, основною метою реформування податкової системи в процесі глобалізації є створення сприятливих умов ведення бізнесу, здійснення інвестицій, зростання споживчого попиту на внутрішньому ринку при одночасному динамічному збільшенні сукупних податкових надходжень до бюджетів держави. Заходи, які будуть цьому сприяти наведені на рис. 3.2.

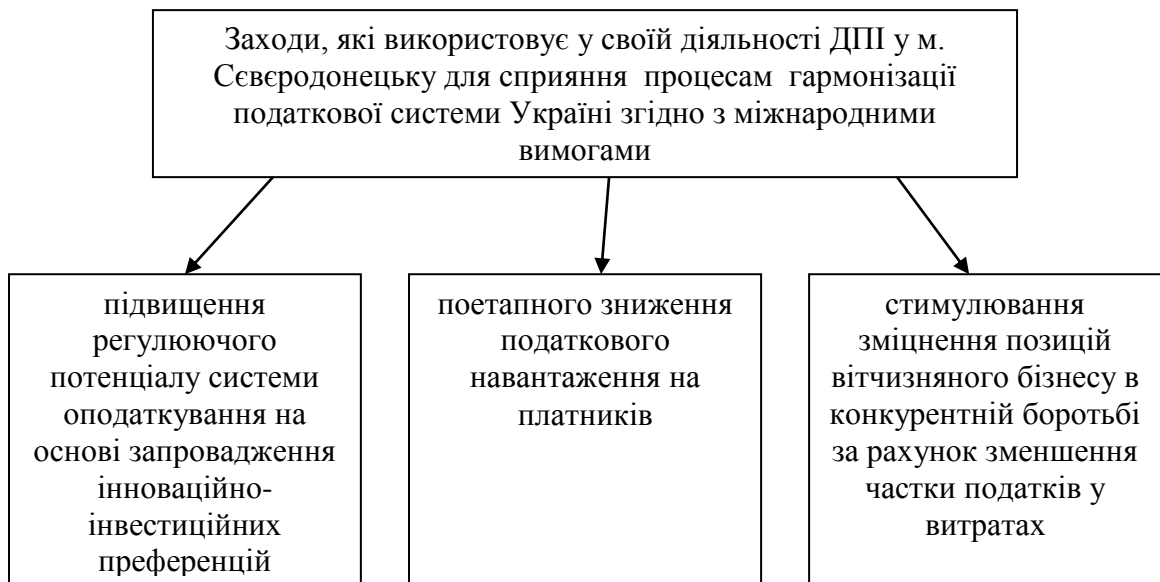


Рис. 3.2. Заходи, які використовує у своїй діяльності ДПП у м. Сєверодонецьку для сприяння процесам гармонізації податкової системи України згідно з міжнародними вимогами

Джерело: узагальнено автором за даними [23]

Зазначений підхід дасть змогу привести національну податкову систему у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, принципами і стандартами Європейського Союзу та прискорить розвиток національних конкурентних переваг з урахуванням світового досвіду.

Отже, на сьогодні в Україні існує ще багато суперечностей в напрямках гармонізації податкової системи з міжнародними вимогами, це ми прослідкували на прикладі роботи ДПП у м. Сєверодонецьку. Але специфіка розвитку сучасної економічної науки робить можливим і необхідним подальше проведення системних досліджень проблемних сторін гармонізації вітчизняної податкової системи, усунення яких дасть змогу адаптувати її до вимог глобального економічного простору.

### 3.2 Гармонізація екологічного оподаткування в Україні з міжнародною економіко-правовою базою за даними ДПІ у м. Сєверодонецьку

Кризовий стан навколишнього середовища і, як наслідок – погіршення здоров'я населення, становить загрозу для національної безпеки України. Одним з ефективних інструментів екологічного регулювання світова спільнота вважає екологічні податки, які є порівняно новими для національних податкових систем і постійно вдосконалюються.

В Україні плату за забруднення навколишнього природного середовища було запроваджено у 1991 році Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» [5], механізм визначення плати і стягнення платежів за забруднення довкілля відповідно регулювався Порядком встановлення нормативів збору і стягнення платежів за забруднення навколишнього природного середовища затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 1 березня 1999 року [12].

Починаючи з 1 січня 2014 року з набранням чинності Податкового кодексу України на зміну збору за забруднення навколишнього природного середовища справляється екологічний податок (розділ VIII «Екологічний податок» Податкового Кодексу України) [1].

Запровадження в Україні екологічного оподаткування відповідає нормам європейського податкового законодавства та можливе під впливом так званої «екологічної (або екопродуктової) реформи оподаткування» [43, с. 55].

Суть цього реформування полягає в оподаткуванні ресурсопотоку – введення ресурсно-екологічних податків, пов'язаних з використанням природних ресурсів та забрудненням довкілля.

Зарубіжний досвід екологічного оподаткування свідчить про ефективність цього інструменту. У розвинених країнах надходження від екологічних податків за останні 15 років мають стійку тенденцію до зростання як за рахунок підвищення ставок податків, так і за рахунок розширення бази оподаткування. Так, у 2014 році в середньому 2,6 % від

ВВП чи 6,6 % від загальних податкових надходжень 25 країн ЄС припадали саме на екологічні податки [34, с. 25].

Концептуальною основою екологізації податкових систем є ідея подвійного виграшу, відповідно до якої економічне стимулювання охорони навколишнього середовища і ресурсозберігання шляхом запровадження екологічних податків (зборів) повинне одночасно супроводжуватися пропорційним зниженням податкового навантаження на інші об'єкти оподаткування, наприклад доходи.

Гармонізуючи екологічне оподаткування в Україні з міжнародною економіко-правовою базою, а саме, прийняття Податкового кодексу та нове бюджетне законодавство передбачає поступове збільшення ставок податку, запровадження нових ставок податку, зокрема за викиди двоокису вуглецю (0,2 грн. за 1 т), враховуючи досвід інших країн.

Новаціями є зміна оподаткування викидів пересувних джерел забруднення, а також розширення об'єкта оподаткування, запровадження диференційованих ставок.

Крім того на сьогодні зменшено кількість коригуючих коефіцієнтів, що застосовувались при нарахуванні збору. Так, вилучено коригуючі коефіцієнти, які встановлювались залежно від чисельності жителів населених пунктів, їх народногосподарського значення, та регіональні (басейнові) коефіцієнти.

Збережено коефіцієнти, які встановлюються залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі. Як і раніше, при розміщенні відходів у межах населених пунктів або на відстані менше 3 км від них застосовується коефіцієнт 3, а при розміщенні на відстані більше ніж 3 км – коефіцієнт 1. Також збережено коефіцієнт 3 за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів [1, ст. 246].

Відзначають наявність нових ставок на окремі види пального. Так, до переліку видів палива, яке використовується пересувними джерелами, що

здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря, включено авіаційний бензин, дизельне біопаливо та гас. Крім того, уводяться диференційовані ставки щодо дизельного пального, які залежать від вмісту в ньому сірки [1, ст. 244]. Як зазначено у Податковому кодексі України [1, ст. 250], органи виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища передають до органів ДФС переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, але не включення підприємства, установи, організації, громадянина – суб'єкта господарювання до вказаного переліку не звільняє їх від сплати екологічного податку.

Окрема ставка за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення встановлюється для двоокису вуглецю. Вона становитиме 0,2 грн. за 1т [1, ст. 243].

Двоокис вуглецю (CO<sub>2</sub>) – вуглекислий газ, який є одним із основних чинників явища «парникового ефекту», що регулюються Кіотським протоколом. Предметом Кіотського протоколу є обмеження та зниження викидів парникових газів у 2008–2018 рр. усіма країнами, які його ратифікували. За точку відліку парникових газів був взятий 1990 рік. Згідно з протоколом для кожної країни встановлюється максимально припустима межа викидів. Кіотський протокол пропонує кілька механізмів. Перший – торгівля квотами. Якщо країна не використовує на 100 % дозвіл на викид парникових газів (квоту), вона може продати його іншій державі. Другий механізм – проекти спільного впровадження. Згідно з Кіотським протоколом, розвинуті держави разом з країнами з перехідною економікою можуть здійснювати спільні проекти зі зниження викидів на територіях цих країн, а потім «ділити» отриманий ефект – «передавати» один одному отримані «одиниці зниження викидів» [24, с. 147].

Згідно з науковими прогнозами, за умови повного виконання протоколу всіма сторонами конвенції, до 2050 року ці заходи змогли б

зменшити глобальну температуру на 0,02–0,28 градуси. Україна ратифікувала Кіотський протокол 04.02.2004 р.

Таким чином, запровадження ставок податку за викиди CO<sub>2</sub>, по-перше, відповідає вимогам Кіотського протоколу, по-друге, сприяє впровадженню інноваційних технологій щодо зменшення викидів парникових газів, по-третє відповідає практиці екологічного оподаткування розвинених країн світу.

Серед нововведень, на яке варто звернути увагу, є обчислення суми податку платниками податків та податковими агентами самостійно щокварталу. Те саме стосується і подання звітності, яка проте, як і раніше, має подаватися до органів державної податкової служби протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу. Сплата податку відбувається, як і раніше, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації [1, ст. 249].

Другим важливим нововведенням є істотне спрощення розрахунків, порівняно з тими, якими платники збору за забруднення користувалися досі. Таке спрощення відбулося, зокрема, за рахунок відсутності в них багатьох коригуючих коефіцієнтів, що застосовувалися раніше (наприклад, коефіцієнтів, що встановлювалися залежно від чисельності мешканців населеного пункту або від народногосподарського значення населеного пункту, а також регіонального (басейнового) коригуючого коефіцієнта, що враховує територіальні екологічні особливості та еколого-економічні умови функціонування водного господарства).

Однак таке спрощення мало й негативний аспект – усі з перелічених вище коефіцієнтів було враховано у величині відповідних ставок екологічного податку, причому виходячи зі свого максимального значення [24, с. 158].

Третє нововведення Податкового кодексу України щодо правил обчислення екологічного податку, буде добре сприйняте його платниками,

зокрема тими з них, хто здійснює скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях або на об'єктах.

Гармонізація екологічного податку в Україні до міжнародної економіко-правової бази, сприяла отриманню певного соціально-економічний ефекту від запропонованих дій. Для підтвердження цього, розрахуємо декілька індикаторів ефективності справляння екологічного податку, які розраховані за результатами діяльності ДПІ у м. Сєверодонецьку.

Першим індикатором є показник ефективності використання податкових надходжень, розрахунок якого здійснюється на основі коефіцієнта співвідношення податкових платежів та профінансованих державою сум суспільних благ і трансфертів [60, с. 33].

Базою для розрахунку виступають надходження екологічного податку, які надійшли до ДПІ у м. Сєверодонецьку. Вартість профінансованих державою суспільних благ визначається як сума капітальних інвестицій та поточних витрат на охорону навколишнього середовища, що здійснюється за рахунок бюджетних коштів. Розрахунок показника ефективності використання податкових надходжень від сплати екологічного податку здійснюється за формулою:

$$E_{ap} = \frac{BC_{ap}}{T_{ap}} \times 100 \quad (3.1)$$

де  $E_{ap}$  – показник ефективності використання податкових надходжень від сплати екологічного податку, %;

$BC_{ap}$  – сума витрат на охорону природного середовища, що здійснюється за рахунок бюджетних коштів, грн.

$T_{ap}$  – сума надходжень екологічного податку, грн.

Отримані результати у ході розрахунку показника ефективності використання податкових надходжень від сплати екологічного податку протягом 2012 – 2019 рр. представлені на рис. 3.2.

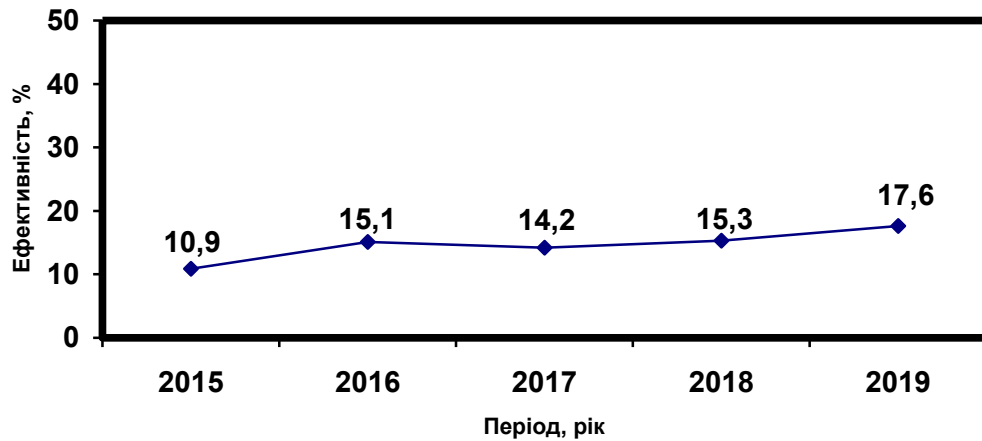


Рис. 3.2 Ефективність використання податкових надходжень від сплати екологічного податку у ДПІ у м. Сєвєродонецьку, %

Джерело: розроблено автором за даними [60]

Отримані значення дають підстави стверджувати, що частка екологічного податку в Україні у загальному обсязі податкових надходжень є низькою, але все ж таки збільшується, внаслідок гармонізаційних процесів. Але при цьому ефективність використання податкових надходжень від сплати екологічного податку протягом 2015– 2019 рр. є дуже низькою і не перевищує 17,6 %. Це свідчить про неефективність використання податкових надходжень від екологічного податку в Україні, оскільки при ефективному використанні даний показник не опускається нижче 80 %.

Наступним показником, який доцільно використовувати для оцінки ефективності гармонізації екологічного податку в Україні є показник середньої ставки екологічного податку, який відображає середню суму коштів, що сплачується забруднювачами за фактичний обсяг викидів у розрахунку на одиницю їх виміру і розраховується за формулою:

$$ATR_{ap} = \frac{T_{ap}}{P_{ap}} \quad (3.2)$$

де  $ATR_{ap}$  – середня ставка екологічного податку за забруднення навколишнього середовища, грн./т;

$P_{ap}$  – обсяг викидів забруднюючих речовин в навколишнє середовище, т.

Оскільки ставки податку, що діють в Україні, є однаковими, крім суми



прямих витрат за забруднення, цей показник також може використовуватись для порівняння результативності роботи податкових органів. Значення середньої ставки екологічного податку за забруднення навколишнього середовища протягом 2015-2019 рр. представлено на рис. 3.3.

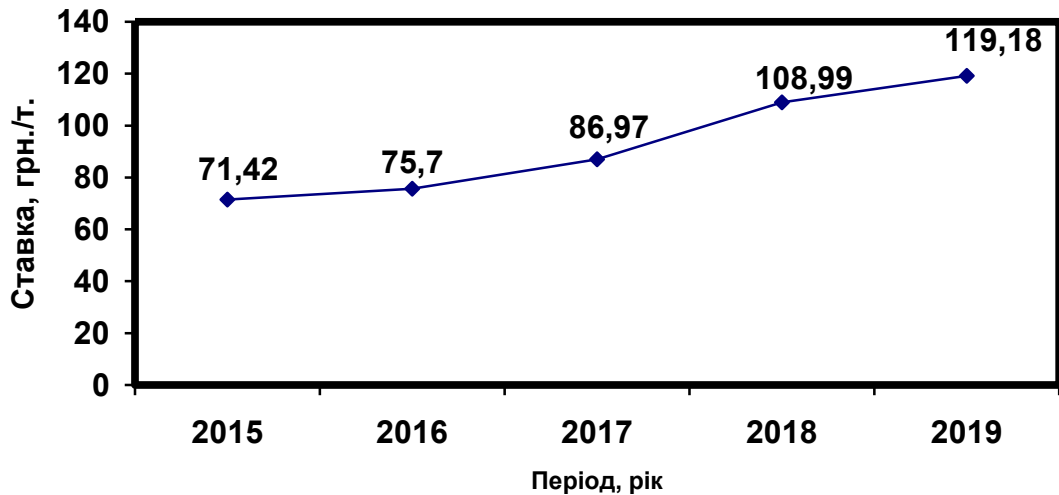


Рис. 3.3 Середня ставка екологічного податку за забруднення навколишнього середовища

Джерело: розроблено автором за даними [60]

Таким чином, фіскальна ефективність податкової політики у сфері охорони навколишнього середовища поступово зростає, однак відсутність стабільності та низькі темпи зростання свідчать про необхідність поступового підвищення відповідних ставок.

Однією з характерних ознак екологічних податків є їх направленість на скорочення негативного впливу забруднювачів на стан довкілля. Прийняття суб'єктом оподаткування екологічним податком рішення про сплату відповідного податку відбувається внаслідок порівняння реальної ринкової вартості заходів, які дозволять уникнути шкідливих викидів, та встановленої державою вартості забруднення, вираженої у вигляді ставки податку. В будь-якому випадку витрати природоохоронного характеру покриватимуться за рахунок забруднювача. У разі сплати податку – на усунення наслідків, компенсацію збитку, а у разі здійснення інвестицій – на попередження виникнення таких наслідків за рахунок зменшення обсягу забруднення [65, с. 133].

Оцінка стимулюючих властивостей податкової політики у сфері охорони навколишнього середовища відображає частку витрат спрямованих на усунення шкідливих викидів у загальній сумі прямих екологічних витрат емітента таких викидів і визначається за формулою:

$$ITP_{ap} = \frac{OC_{ap}}{(OC_{ap} + T_{ap})} \times 100 \quad (3.3)$$

де  $ITP_{ap}$  – ступінь прояву стимулюючих властивостей екологічного податку за забруднення навколишнього середовища, %;

$OC_{ap}$  – сума витрат на охорону навколишнього середовища, що здійснюється за рахунок власних коштів підприємств, грн.

Даний показник відображає загальні умови створені в державі для стимулювання природоохоронних витрат за рахунок власних коштів підприємств. Його використання дає можливість кількісно оцінити результативність податкової політики у сфері охорони навколишнього природного середовища. Значення показника може змінюватись в межах від 0 % до 100 %. Дослідження показало, що ступінь прояву стимулюючих властивостей екологічного податку за забруднення навколишнього середовища протягом 2015-2019 рр. знаходився на досить високому рівні (рис. 3.4). Однак, варто відзначити скорочення цього показника в останні роки, що свідчить про наявність недоліків податкової політики у сфері охорони навколишнього середовища.

Подальше удосконалення екологічного оподаткування в Україні можливо здійснити лише шляхом розроблення та впровадження ефективного економічного механізму природокористування, невід’ємною частиною якого є встановлення економічно обґрунтованих платежів (зборів) за використання природних ресурсів та за забруднення навколишнього природного середовища.

Міністерство екології та природних ресурсів України наголошує, що максимальна інтеграція екологічної складової в усі сфери економіки та розвиток економічного механізму забезпечення охорони довкілля є одними із

стратегічних завдань діяльності відомства. Нині національну екологічну політику визначено в «Основних напрямках державної політики України в галузі охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки» [11].

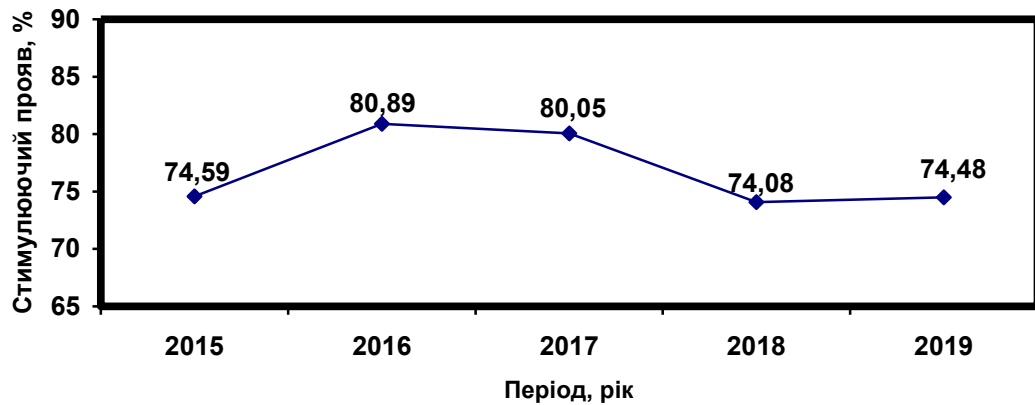


Рис. 3.4 Ступінь прояву стимулюючих властивостей екологічного податку за забруднення навколишнього середовища на основі даних ДПІ у м.

Сєверодонецьку

Джерело: розроблено автором за даними [60]

Незважаючи на збільшення надходжень коштів до фондів охорони навколишнього природного середовища, їх недостатньо для фінансування природоохоронних заходів у повному обсязі. У зв'язку з цим Міністерством екології та природних ресурсів України було визначено стратегічні завдання, які представлені на рис. 3.4.



Рис. 3.4 Стратегічні завдання Міністерства екології та природних ресурсів України

Джерело: узагальнено автором на основі [24]

У розвинених країнах надходження від екологічних податків за останні 15 років мають стійку тенденцію до зростання як за рахунок підвищення ставок податків, так і за рахунок розширення бази оподаткування. Так, у 2017 році в середньому 3,6 % від ВВП чи 7,6 % від загальних податкових надходжень 25 країн ЄС припадали саме на екологічні податки [34].

Оподаткування енергопродуктів та електроенергії у країнах ЄС здійснюється відповідно до Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергоносіїв та електроенергії [28]. Положення Директиви 2003/30/ЄС враховані в законодавстві України, зокрема є такі [29]:

1. Держави-члени керуються міркуваннями екологічної сумісності видів палива з навколишнім середовищем і повинні віддавати перевагу тим, які є менш шкідливими для довкілля. Сприяння розвитку відновлюваних джерел енергії відповідає цим міркуванням (пункт 4 статті 3).

2. Використання біопалива може знизити обсяги залежності від імпортованих джерел енергії, а також скоротити витрати на транспортування енергоносіїв, оскільки біопаливо в чистому та очищеному вигляді придатне для транспортування через звичайні системи транспортування моторного палива (пункти 7 та 22 преамбули).

3. У Співтоваристві вживається цілий комплекс заходів, призначених для доведення до двох відсотків частки біопалива в загальних обсягах палива, включаючи звільнення від оподаткування, фінансову підтримку виробничих підприємств та встановлення спеціальних тарифів на біопаливо для нафтових компаній (пункт 19 преамбули).

4. Держави забезпечують законодавче закріплення переліку відновлюваних видів палива, придатних для застосування на своїй території, відсотка біопаливних домішок до традиційного палива, оцінки впливу використання біопалива на довкілля (пункт 26 преамбули).

Як свідчить міжнародний досвід, екологічна реформа податкової системи застосовується для досягнення двох основних цілей (рис. 3.5).

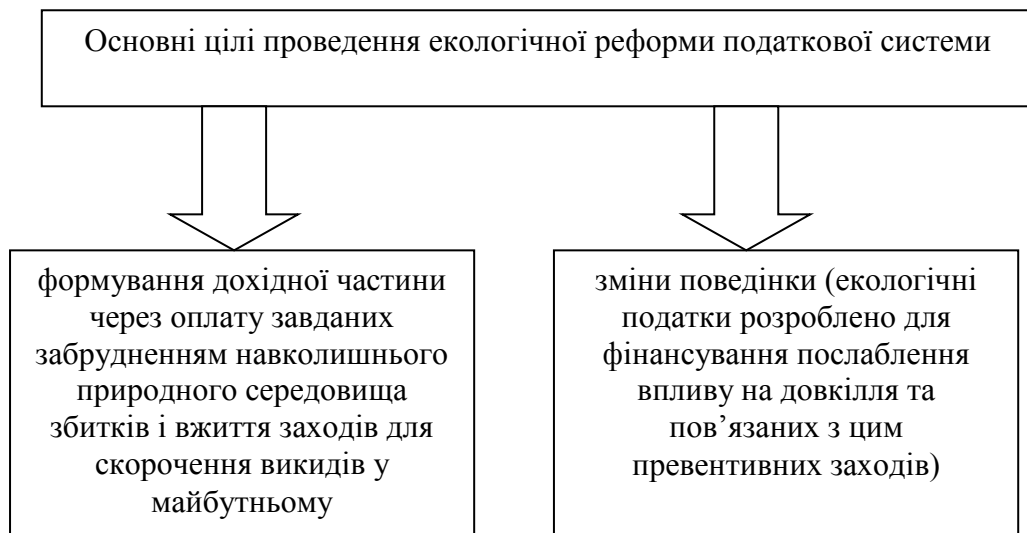


Рис. 3.5 Основні цілі проведення екологічної реформи податкової системи  
Джерело: узагальнено автором на основі даних [24]

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою переконує, що основною метою екологічних податків (зборів) є не наповнення державного бюджету, а стимулювання платника до позитивного та відповідального ставлення до навколишнього середовища. Отримані при цьому кошти можуть спрямовуватися на стимулювання охорони навколишнього середовища споживачами, розробку і впровадження безвідходних технологій, утилізацію відходів тощо. Урахування сучасних вимоги ЄС, високий рівень захисту навколишнього природного середовища – одне з пріоритетних завдань в адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [24, с. 165].

Гармонізуючи екологічне оподаткування в Україні з міжнародною економіко-правовою базою слід продовжувати вивчати досвід розвинутих країн, отриманих ними результатів, особливості застосування відповідного виду податку. Також, з метою удосконалення екологічного податку в Україні доцільно переглянути перелік платників, базу та об'єкти оподаткування екологічним податком та передбачити справляння цього податку за шкідливий вплив фізичних та біологічних факторів на навколишнє природне середовище та людину (шум, вібрація, електромагнітне випромінювання тощо).



експорту та інвестицій з метою забезпечення відповідності положень розроблюваних проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування ПДВ із законодавством ЄС, підвищення ефективності податкової системи у частині оподаткування ПДВ та як модель регулювання системи непрямого оподаткування в Україні. А тому при розробці проектів нормативно-правових актів Україні необхідно керуватися директивами та регламентом ЄС.

Експертиза відповідності проектів актів вітчизняного законодавства положенням європейських директив уже стала новим етапом процесу правотворчості в Україні. Проведення таких експертиз і, як наслідок, урахування положень інтеграційного податкового законодавства ЄС в проектах актів податкового законодавства України фактично є податковою гармонізацією, яку українська сторона зобов'язалася здійснити відповідно до Угоди про партнерство й співробітництво [60, ст. 51]. Важливим чинником ефективності проведення податкової гармонізації є правильне розуміння положень директив, урахування тлумачень Суду ЄС щодо застосування їх положень, чітке й повне відображення змісту директив в національному податковому праві, а також систематизація та взаємна узгодженість законодавчих новел.

Дуже важливим для всіх країн є і питання своєчасного відшкодування ПДВ. Адже відсутність відшкодування ПДВ для експортерів означатиме автоматичне підвищення експортної ціни товару, а це негативно впливає на конкурентоспроможність вітчизняних товарів на зовнішньому ринку. Тому наявність відпрацьованого механізму відшкодування ПДВ у кризовий період підтримає платників податків та поповнить їхні оборотні кошти.

Поширеними способами завищення податкового кредиту з ПДВ та неправомірного завищення сум ПДВ, що підлягають бюджетному відшкодуванню, в Україні є [63, с. 251]: оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування

ПДВ; імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами; фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України лише на папері і без фактичного вивезення товару; експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з подальшим оформленням їх повторного експорту;

На основі проведеного наукового аналізу потрібно зазначити, що з метою вдосконалення механізму відшкодування ПДВ ДПІ у м. Северодонецьку дотримується певних заходів, які представлені на рис. 3.6.

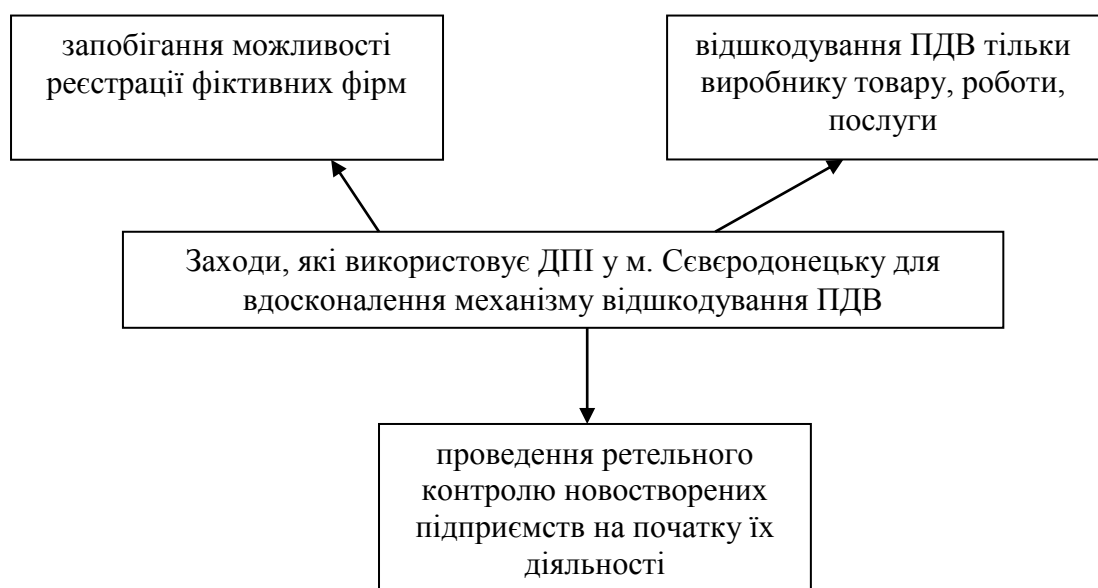


Рис. 3.6 Заходи, які використовує ДПІ у м. Северодонецьку для вдосконалення механізму відшкодування ПДВ

Джерело: узагальнено автором на основі даних [24]

Більшість розвинених країн, які стягують ПДВ, запровадили комплекс заходів з мінімізації його негативного впливу на підприємства та добробут населення. Згідно з Директивою Ради ЄС від 28.11.2006 р. 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» звичайна ставка оподаткування не може бути меншою ніж 15 %. Водночас податок не може справлятися за ставкою, нижчою за 5 %, окрім випадків, коли країна, яка входила до складу ЄС, на етапі набуття чинності Директивою Ради ЄС 2006/112/ЄС справляла податок за нижчою ставкою ніж 5 % це Італія – 4 %; Польща – 3



%; Люксембург – 3 %; Іспанія – 4 %; Греція – 4.5 %; Ірландія – 4,8 %. Данія не застосовує зниженої ставки податку взагалі 216 (дані табл. 3.1.).

У країнах-членах ЄС є три режими оподаткування залежно від соціальної значимості товарів. Товари широкого вжитку тут оподатковують за стандартною ставкою – не менше 15 %. Щодо товарів розкоші застосовується підвищена ставка – від 25 % до 33 %. Соціально важливі товари і послуги – продукти харчування та ліки – оподатковують за зниженою ставкою – 5 % [59]. Такий підхід є соціально справедливим і був використаний в Україні, щодо удосконалення ПДВ в Україні і введенню диференціації ставок ПДВ. Це дозволило не тільки уникнути різкого скорочення бюджетних доходів від ПДВ, а й розвинути регулятивний потенціал цього податку. Про це свідчить досвід багатьох країн світу. Порівняльну характеристику ставок ПДВ у деяких країнах світу наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1  
Ставки ПДВ у країнах Європи станом на 2019 рік

<b>Країна</b>	<b>Основна</b>	<b>Знижена</b>
Фінляндія	22%	8% , 17%
Німеччина	19%	7%
Португалія	23%	6%, 13%
Латвія	22%	12%
Литва	21%	9%, 5%
Австрія	20%	10%, 12%
Греція	23%	6,5%,13%
Чехія	20%	10%
Іспанія	18%	4%,8%
Італія	22%	4%,6%,10%
Болгарія	20%	9%
Угорщина	27%	5%,18%
Росія	18%	0%,10%
Україні	20%	0%, 7%

Джерело: розроблено автором за даними [59]

Як свідчать дані, наведені в таблиці 3.1, в Україні в ході гармонізації було запроваджено знижені ставки ПДВ, які в усьому світі застосовуються при оподаткуванні товарів щоденного попиту, що споживаються найменш забезпеченими верствами населення. Знижені ставки застосовують під час реалізації деяких товарів вітчизняного виробництва: продуктів харчування, ліків, дитячих товарів, товарів щоденного попиту тощо.

У деяких країнах-членах ЄС, крім знижених ставок ПДВ на соціально значимі товари, застосовується ще й підвищена ставка ПДВ, в основному – на товари розкоші. Україні варто було б скористатися цим досвідом, замість запровадження податку на розкіш, а також поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей економіки України [24, с. 190].

Що стосується підвищених ставок, то, наприклад, обороти з реалізації підакцизної продукції вітчизняного виробництва можна оподатковувати ПДВ за ставкою 20 %, а іноземного виробництва – за ставкою 25 %. Вибір підакцизної продукції як бази оподаткування підвищеними ставками ПДВ дозволить максимально реалізувати регулятивну функцію цього податку за допомогою обмеження споживання шкідливої для здоров'я продукції та підтримки вітчизняного виробника.

У цілому запровадження диференційованих ставок ПДВ має привести до зростання сукупного попиту в країні та до зменшення соціальної напруги, адже більше платитимуть ті, хто має змогу споживати товари та послуги значної вартості або продукцію, шкідливу для здоров'я.

Досвід країн з ринковою економікою у галузі податків показує, що раціональність та ефективність надання податкових пільг в основному залежить від правового й економічного механізму їх застосування.

Пільги з ПДВ мають місце і в європейських країнах, але там вони мають переважно соціальну спрямованість і надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Система

пільг щодо цього податку в Україні спрямована переважно на виробників [55, с. 224]. У країнах ЄС, крім безпосереднього звільнення від оподаткування ПДВ та застосування нульової ставки, як своєрідну пільгу використовують знижені ставки податку. Про обсяги поширення даної пільги свідчить те, що частка податкової бази, яка оподатковується за зниженими ставками, становить у Греції 37 % загальної податкової бази з ПДВ, в Іспанії – 57 %, Італії – 41 %, Люксембурзі – 53 %, Нідерландах – 26 %, Франції – 29 %<sup>221</sup> [59].

Податкові пільги можна виділити як окрему проблему. По-перше, звільняючи від податків деякі підприємства, держава збільшує податковий тягар іншим.

По-друге, податкові пільги часто перетворюються на ухилення від податків, які здійснюються шляхом штучного банкрутства; фальсифікації документів, наданих підприємствами на відшкодування ПДВ; створення фіктивних підприємницьких структур тощо. А звільнення від ПДВ одних сфер діяльності породжує ланцюгову реакцію боротьби інших сфер діяльності за такі звільнення [55, с. 227].

Зважаючи на всілякі негативні впливи звільнень українських підприємств від ПДВ, Рада ЄС рекомендувала країнам-держavam ЄС знижувати на (обмежений час) ставки податку на кінцеву продукцію в інтересах споживачів кінцевих товарів та послуг залежно від пріоритетів у соціальній політиці країни. Наприклад, у Латвійській Республіці, звільняються від ПДВ медичні та стоматологічні послуги.

Податкові пільги в Україні справедливо вважаються однією з причин ерозії податкової бази, порушення принципів економічної ефективності та соціальної справедливості, нерівномірного розподілу податкового тягаря, уникнення податків. При цьому багато нарікань викликають пільги з податку на додану вартість як найчисленніші (становлять понад 80 % від загальної суми пільг, що надаються юридичним особам) та найбільш деформуючі. Обтяжений податковими пільгами ПДВ втрачає більшість своїх переваг.

Що стосується основних напрямів удосконалення пільгової системи оподаткування, то до них можна віднести [55, с. 231]:

– при здійсненні експорту на адресу компаній, зареєстрованих в офшорних зонах, заміну діючої 0 % ставки ПДВ на таку пільгу, «як звільнення від оподаткування ПДВ», що не погіршить рівень прибутковості підприємств-експортерів але зробить недоцільним експортерів фіктивних товарів, прибуток яких – незаконне відшкодування;

– подальше та стійке зменшення пільг зі сплати ПДВ, зокрема пільг, наданих за галузевою ознакою, як необхідної складової покращання адміністрування цього податку;

– у деяких країнах-членах ЄС, крім знижених ставок ПДВ на соціально значимі товари, застосовується ще й підвищена ставка ПДВ, в основному на товари розкоші. Очевидно, Україні варто було б скористатися цим досвідом, замість запровадження податку на розкіш; поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей економіки України;

– зниження ставок ПДВ, запропонованих Податковим кодексом України по роках з 20 % до 17 %, а надалі – і до 15 % доцільно обґрунтовано перевірити. Втрати бюджету від зниження ставок ПДВ, передбачені Податковим кодексом України по роках, можна компенсувати скороченням пільг зі сплати податку та запровадженням мораторію на надання нових пільг, а також вилученням пільг, які не мають соціальної спрямованості і надані за галузевою ознакою. Встановлення ставки ПДВ на рівні 15 % відповідатиме вимогам гармонізації податкового законодавства, які висуваються Шостою директивою ЄС. Крім того, такий розмір ставки сприятиме підвищенню конкурентоспроможності українських імпортерів та експортерів;

– забезпечення суворого контролю за суб'єктами господарювання, що користуються пільгами, з метою усунення зловживань привілеями;

- зниження кількості пільг, що передбачають повне звільнення від сплати податків;

- запровадження надання податкових пільг із застосуванням касового методу, встановлення критеріїв ефективності використання податкових пільг та запровадження публічної звітності щодо їх надання.

Необхідно зазначити, що питання мінімізації податкових пільг, а також впорядкування діючих податкових пільг, що надаються за галузевою та професійною ознаками, з метою вирівнювання податкового навантаження за видами економічної діяльності, є основним пріоритетом реформування податкової системи України.

Прагнення України стати повноправним членом Європейської спільноти вимагає адаптації податкового законодавства до вимог, що діють у цій сфері в ЄС. Серед основних напрямів удосконалення ПДВ можна виділити такі [24, с. 194]:

- удосконалення механізму сплати податку та бюджетного відшкодування шляхом покращання системи адміністрування податку та зменшення кількості випадків ухилення від його сплати, удосконалення порядку реєстрації та податкового контролю платників податку;

- запровадження диференційованих ставок податку для різних груп товарів; розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок ліквідації більшості пільг за одночасного зниження ставки ПДВ;

- упорядкування системи пільг, що надаються за галузевою ознакою;

- удосконалення процедури подання платниками податку в обов'язковому порядку податкової звітності в електронному вигляді;

- перегляд пільг, надання яких є необґрунтованим, та вжиття заходів щодо їх скасування; запровадження програм поетапної заміни пільг, що виконують функцію соціальної підтримки вразливих верств населення, адресною допомогою;

– скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування;

– покращення позицій України у глобальному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником «сплата податків»;

– формування свідомого і відповідального ставлення платників податків до виконання своїх податкових зобов'язань, забезпечення суттєвого зменшення масштабів ухилення від податків;

Розрахуємо економічну ефективність наслідків гармонізації ПДВ до міжнародних стандартів за допомогою показників, які розраховані на основі даних ДПІ у м. Сєверодонецьку.

Першими показниками є ефективна ставка ПДВ, яка розраховується як співвідношення доходів бюджету від ПДВ та кінцевого споживання домашніх господарств, та продуктивність податку, яка розраховується як співвідношення ефективної й стандартної ставки податку. Розрахуємо ефективну ставку та продуктивність ПДВ за останні 5 років та представимо результати у вигляді табл. 3.2.

Розрахунки ефективної ставки ПДВ:

$$C_{\text{еф}} = \frac{D_{\text{ПДВ}}}{S_{\text{д}}} \quad (3.4)$$

де  $D_{\text{ПДВ}}$  - доходи бюджету від ПДВ;

$S_{\text{д}}$  - кінцеве споживання домашніх господарств.

$$C_{\text{еф}} 2015 = \frac{16733,5}{180399} \times 100 = 9,3\%$$

$$C_{\text{еф}} 2016 = \frac{33803,8}{252624} \times 100 = 13,4\%$$

$$C_{\text{еф}} 2017 = \frac{50396,7}{319383} \times 100 = 15,8\%$$

$$C_{\text{еф}} 2018 = \frac{59382,8}{422837} \times 100 = 14,0\%$$

$$C_{\text{еф}} 2019 = \frac{92100}{560441} \times 100 = 16,4\%$$

Розрахунки продуктивності ПДВ:

$$P_{\text{ПДВ}} = \frac{C_{\text{еф}}}{C_{\text{ст}}} \quad (3.5)$$

де  $P_{\text{ПДВ}}$  - продуктивність ПДВ;

$C_{\text{ст}}$  - стандартна ставка ПДВ.

$$P_{\text{ПДВ}} 2015 = \frac{9,3}{20} \times 100 = 46,5\%$$

$$P_{\text{ПДВ}} 2016 = \frac{13,4}{20} \times 100 = 67\%$$

$$P_{\text{ПДВ}} 2017 = \frac{15,8}{20} \times 100 = 79\%$$

$$P_{\text{ПДВ}} 2018 = \frac{14,0}{20} \times 100 = 70\%$$

$$P_{\text{ПДВ}} 2019 = \frac{16,4}{20} \times 100 = 82\%$$

Таблиця 3.2

Результати розрахунку ефективної ставки ПДВ за даними ДПІ у м.  
Севєродонецьку

Показники	2015	2016	2017	2018	2019
Надходження ПДВ, млн. грн	16 733,5	33 803,8	50 396,7	59 382,8	92 100,0
Кінцеве споживання домашніх господарств, млн. грн.	180 399,0	252 624,0	319 383,0	422 837,0	560 441,0
Ефективна ставка, %	9,3	13,4	15,8	14,0	16,4
Продуктивність ПДВ, %	46,5	67,0	79,0	70,0	82,0

Джерело: розроблено автором за даними [70]

З табл. 3.2 видно, що у 2019 р. ефективна ставка ПДВ становила 16,4%, вона є найбільшою за досліджуваний період. Продуктивність ПДВ у 2019 р. досягла 82%. Цей показник теж найбільший за досліджуваний період.

До показників результативності ПДВ з точки зору забезпечення доходів держави відноситься коефіцієнт ефективності (продуктивності), який визначається як співвідношення надходжень від ПДВ та ВВП, поділене на стандартну ставку податку. В Україні, виходячи із фактичних надходжень ПДВ у 2019 р. (92 100,0 млн грн), розміру ВВП (949 900,0 млн грн) та ставки ПДВ (20%), коефіцієнт ефективності ПДВ становить 48,5% :

$$K_{\text{еф}} = \left( \frac{N_{\text{ПДВ}}}{R_{\text{ВВП}}} \right) / C_{\text{ст}} \times 100 \quad (3.6)$$

де  $K_{\text{еф}}$  - коефіцієнт ефективності ПДВ;

$N_{\text{ПДВ}}$  - надходження ПДВ до бюджету;

$R_{\text{ВВП}}$  - розмір ВВП.

$$K_{\text{еф}} 2019 = \left( \frac{92100}{946900} \right) / 0,2 \times 100 = 48,5\%$$

Необхідно зазначити, що за даними МВФ, середнє значення коефіцієнта ефективності ПДВ в країнах ЄС – 38%, а в країнах колишнього СРСР – 35%.

Отже, ПДВ забезпечує значні надходження та є основною статтею доходів Державного бюджету України. Однак про економічну ефективність не можна говорити лише на підставі того, що податок забезпечує значні суми надходжень. Слід також зважати на повноту і своєчасність його сплати, адже план надходжень ПДВ систематично не виконується. Співвідношення планових і фактичних сум надходжень цього податку дозволяє оцінити ефективність планування, тож воно повинне розраховуватись як по Україні, так і по окремих областях. В ідеалі воно має дорівнювати 1, а перевиконання плану, як і його невиконання, свідчить про недоліки планування [65, с. 133].

Зокрема, рівень виконання плану надходжень ПДВ до загального фонду державного бюджету на 2019 р. становить 95,1%. Не виконані планові завдання як з ПДВ з вироблених в Україні товарів (95,9% плану на рік, недовиконання на 1903,0 млн грн), так і з ПДВ із ввезених на територію України товарів (98,8% плану на рік, недовиконання на 933,3 млн грн).



Для оцінки ефективності ПДВ внаслідок гармонізаційних процесів дуже важливим є аналіз виконання зобов'язань бюджету перед платниками ПДВ, тобто сум, заявлених до відшкодування, виплачених сум та заборгованості з відшкодування [71, с. 91].

Для забезпечення точності планування важливо врахувати те, що фактичні рівні динамічних рядів надходжень податку варіюють під впливом різноманітних чинників, відхиляючись від основної тенденції розвитку. Найбільш простим методом оцінки систематичних коливань є визначення коефіцієнтів нерівномірності, що розраховуються як відношення максимального та мінімального рівнів динамічного ряду до середнього. Чим більша нерівномірність процесу, тим більша різниця між цими двома коефіцієнтами. Якщо аналізувати надходження ПДВ за 2015–2019 рр., отримаємо, що надходження ПДВ становили в середньому 50 483,4 млн. грн. на рік. Коефіцієнти нерівномірності та розмах варіації свідчать про значну нерівномірність надходжень протягом п'яти років (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

## Коефіцієнти нерівномірності надходження ПДВ

Роки	Надходження ПДВ, млн., грн.	Середньорічні надходження	$K_{\max}$	$K_{\min}$	Розмах варіації
2015	16733,5	50483,4	1,82	0,33	149
2016	33803,8				
2017	50396,7				
2018	59382,8				
2019	92100,0				

Джерело: розроблено автором за даними [71]

Дуже важливе значення у процесі аналізу економічної ефективності ПДВ має аналіз його дії в якості «вбудованого стабілізатора» економічного циклу. Ефективність непрямих податків, зокрема ПДВ, як вбудованих стабілізаторів залежить від двох факторів. По-перше, чим більша частка податку у ВВП, тим більший його стабілізуючий вплив. Другим фактором є

еластичність податкової системи залежно від еластичності цього податку і питомої ваги у загальній сумі податкових надходжень. Збільшення обох факторів спричиняє збільшення еластичності податкової системи.

Еластичність податку визначається еластичністю об'єкта оподаткування відносно ВВП (якщо він еластичний, податок матиме більшу еластичність), та видом ставки (процентні ставки збільшують еластичність, фіксовані – зменшують).

Сам коефіцієнт Е розраховується за формулами [71]:

$$E = \Delta\P / \Delta\text{ВВП} \quad (3.7)$$

$$\Delta\P = (\Pi_2 - \Pi_1) / \left( \frac{\Pi_2 + \Pi_1}{2} \right) \quad (3.8)$$

$$\Delta\text{ВВП} = (\text{ВВП}_2 - \text{ВВП}_1) / \left( \frac{\text{ВВП}_2 + \text{ВВП}_1}{2} \right) \quad (3.9)$$

де  $\Pi_1$ ,  $\text{ВВП}_1$  – податкові надходження і ВВП за базовий (попередній період);

$\Pi_2$ ,  $\text{ВВП}_2$  – податкові надходження і ВВП за звітний період.

Якщо значення коефіцієнта еластичності є більшим чи дорівнює 1, то податок є еластичним, а отже, має значний потенціал автоматичного регулятора.

Якщо коефіцієнт менший за 1, податок є нееластичним і здійснює незначний стабілізуючий вплив. За розрахунками на підставі показників надходжень ПДВ у бюджет та обсягів ВВП у 2018–2019 рр. коефіцієнт еластичності ПДВ дорівнює 1,54, тобто він більший за одиницю. Отже, податок на додану вартість є еластичним. Оскільки ПДВ має велику питому вагу у ВВП, широку базу оподаткування і процентну ставку, він може відігравати суттєву регулюючу роль [71, с. 93].

Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що фіскальна ефективність ПДВ в Україні внаслідок гармонізаційних процесів збільшується, підвищується також його регулююча дія.

Податок на додану вартість є основним непрямим податком в Україні, а також одним із основних бюджетоутворюючих податків. Тому проведення гармонізаційних процесів стосовно ПДВ відповідно до міжнародних вимог є дуже важливим для України. Гармонізація податку на додану вартість в Україні вже сьогодні має позитивний результат, наприклад, було впроваджено знижену ставку ПДВ, збільшилась продуктивність ПДВ та підвищився коефіцієнт ефективності ПДВ. Але податок на додану вартість в Україні і надалі потребує проведення гармонізаційних процесів, аби наблизитись до європейських стандартів у напрямі надання пільг та введення підвищеної ставки ПДВ.

### ВИСНОВКИ ДО ТРЕТЬОГО РОЗДІЛУ

Гармонізація податкової системи України з міжнародними вимогами є досить неоднозначною та має багато суперечностей. По-перше, важко знайти спільний знаменник у формуванні ставок оподаткування фізичних та юридичних осіб. Ставки оподаткування європейських країн істотно відрізняються, незважаючи на помітну останнім часом тенденцію до їх уніфікації. По-друге, процес гармонізації податкового законодавства держав Європи є далеким від завершення та досі перебуває у динамічному розвитку.

Гармонізуючи екологічне оподаткування в Україні з міжнародною економіко-правовою базою, а саме, прийняття Податкового кодексу та нове бюджетне законодавство передбачає поступове збільшення ставок податку, запровадження нових ставок податку, враховуючи досвід інших країн.

З метою удосконалення екологічного податку в Україні доцільно переглянути перелік платників, базу та об'єкти оподаткування екологічним податком та передбачити справляння цього податку за шкідливий вплив фізичних та біологічних факторів на навколишнє природне середовище та людину.

Прагнення України стати повноправним членом Європейської спільноти вимагає адаптації податкового законодавства до вимог, що діють у цій сфері в ЄС, це стосується і податку на додану вартість. Серед основних напрямів удосконалення ПДВ можна виділити такі: удосконалення механізму сплати податку та бюджетного відшкодування шляхом покращання системи адміністрування податку та зменшення кількості випадків ухилення від його сплати, удосконалення порядку реєстрації та податкового контролю платників податку та ін.