

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2023. № 3.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.3.25>
УДК: 336.2

М. М. Садовенко,

к. е. н., доцент, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Державний університет економіки і технологій

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3599-8339>

О. В. Смирна,

к. е. н., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Державний університет економіки і технологій

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9463-0991>

ДОМІНАНТИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

M. Sadovenko,

*PhD in Economics, Associate Professor Head of the Department of Finance,
Banking and Insurance, State University of Economics and Technology, Kryvyi
Rih, Ukraine*

O. Smyrna

*PhD in Economics, Associate Professor Associate Professor of the Department
of Finance, banking and insurance State University of Economics and
Technology, Kryvyi Rih, Ukraine*

DOMINANTS OF THE DEVELOPMENT OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION

Покращення якості життя є стратегічною метою співробітництва України та Європейського союзу. Досягнення цієї цілі передбачається через здійснення ряду реформ, зокрема у сфері податкової політики.

У статті здійснено стислий порівняльний аналіз особливостей оподаткування країн — членів ЄС та України. Співставлення основних елементів сильних і слабких сторін систем оподаткування, дозволило дійти висновку про те, що, з одного боку, діюча податкова система повинна бути достатньою для забезпечення необхідними коштами дохідної частини національного бюджету кожної країни, а з іншого — уникнути диспропорцій у рівні податкових надходжень між окремими країнами ЄС.

Обґрунтовано, що податкові системи країн ЄС розрізняються перш за все рівнем податкового навантаження. Дослідження виявили значну розбіжність між граничними податковими ставками: від 29% у Болгарії до 76% у Швеції. В Україні, податкове навантаження зростає з кожним роком, проте все ще є нижчим, ніж у країнах Європейського Союзу (близько 50%) Це підкреслює потребу розгляду повного спектра податків під час порівняння граничного податкового навантаження у різних країнах.

Результати дослідження вказують на необхідність податкових змін, що потрібні Україні для вступу в ЄС. Зокрема, в частині подальшої імплементації Директиви про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі; впровадженні стандарту автоматичного обміну інформацією; розбудови адміністративного потенціалу державної податкової служби України, шляхом використання спільної ІТ-платформи для здійснення обміну податковою інформацією компетентними органами ЄС; ІТ-систем для автоматичного збору та обміну податковою інформацією даними з державних реєстрів про заробітну плату та доходи резидентів інших країн-членів; системи обміну інформацією про ПДВ та його відшкодування; системи контролю за переміщенням підакцизних товарів.

Результати даного дослідження будуть використані в ході подальшого вивчення особливостей побудови і функціонування податкових систем європейських держав з подальшим виокремленням найбільш

прийнятних для використання в Україні положень і функцій з метою їх використання в процесі адаптації податкової системи України до європейських стандартів.

An improvement of the quality of life is a strategic goal of cooperation between Ukraine and the European Union. This goal is expected to be achieved through a number of reforms, in particular in the area of tax policy. The article provides a brief comparative analysis of the taxation features of the EU member states and Ukraine. Comparison of the main elements of strengths and weaknesses of taxation systems has led to the conclusion that, on the one hand, the current tax system should be sufficient to provide the necessary funds for the revenue side of the national budget of each country, and on the other hand, to avoid disproportions in the level of tax revenues between individual EU countries.

It is justified that the tax systems of EU countries differ primarily in the level of tax burden. Studies have revealed a significant discrepancy between marginal tax rates: from 29% in Bulgaria to 76% in Sweden. In Ukraine, the tax burden is growing every year, but is still lower than in the EU (about 50%). This emphasizes the need to consider the full range of taxes when comparing marginal tax burdens in different countries. The results of the study point to the necessity for tax changes that Ukraine needs to make in order to join the EU. In particular, with regard to the further implementation of the Directive on mechanisms for resolving tax disputes in the European Union; implementation of the standard for automatic exchange of information; building the administrative capacity of the State Tax Service of Ukraine through the use of a common IT platform for the exchange of tax information by the competent EU authorities; IT systems for the automatic collection and exchange of tax information from state registers on wages and incomes of residents of other member states; systems for the exchange of information on VAT and its refund; systems for controlling the movement of excisable goods.

The results of this study will be used in the course of further study of the peculiarities of the structure and functioning of the tax systems of European countries with the subsequent identification of the most appropriate provisions and

functions for use in Ukraine in order to use them in the process of adapting the tax system of Ukraine to European standards

Ключові слова: Україна, ЄС, євроінтеграція, податкова політика, система оподаткування, податок.

Keywords: Ukraine, the EU, European integration, tax policy, tax system, tax.

Постановка проблеми. Формування ефективного механізму оподаткування є запорукою стабільного економічного розвитку держави. Із вибором євроінтеграційного вектору економічного розвитку актуалізувалася й необхідність дослідження проблеми удосконалення податкової політики в Україні в контексті євроінтеграційних пріоритетів.

У світі відбуваються різні інтеграційні процеси, спрямовані на посилення світогосподарських позицій певних країн чи груп країн. До таких, власне, відносяться європейські інтеграційні процеси, дослідження яких має особливо велике значення для України, яка у своєму розвитку орієнтується на Європейський Союз.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням перспектив запозичення Європейського досвіду з метою внесення змін до податкової системи України присвячені наукові праці багатьох вчених. Вартим уваги, зокрема, є пропозиції В.Л. Андрущенко, О.Д. Василика, Є.С. Крисоватого, П.В. Мельника, А.М. Соколовської. Проте, ґрунтовні дослідження можливостей впровадження міжнародних стандартів податкової політики країн Євросоюзу, з метою імплементації міжнародних норм до формування ефективного механізму оподаткування в Україні практично не ведуться.

Постановка завдання. Щоб краще зрозуміти доміанти розвитку податкової системи України в умовах Євроінтеграції, необхідно проаналізувати певний досвід систем оподаткування інших країн та визначити можливі шляхи застосування європейських механізмів оподаткування у вітчизняних соціально-економічних умовах.

Метою статті є порівняння основних структурних компонентів податкової системи України та країн Європейського союзу для визначення оптимального рівня оподаткування необхідного для забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та визначення перспектив подальшої інтеграції України до Європейського Союзу.

Виклад основного матеріалу. Вісім років європейських прагнень і боротьби привели Україну до історичної події - отримання статусу кандидата до вступу в ЄС. Однак країна-кандидат, яка претендує на членство в ЄС, повинна зробити ряд так званих євроінтеграційних кроків, зокрема шляхом внесення необхідних змін до податкового законодавства. Кожне положення правового акту ЄС повинно бути належним чином імплементовано в національне законодавство кожної країни-члена ЄС, забезпечуючи однакове застосування тих положень оподаткування, які гармонізовані на рівні ЄС.

З цього приводу В. Юрченко зазначає, що гармонізація податкових систем країн Європейського Союзу та України – це один із ключових елементів загального процесу фіскальної конвергенції, який виник із проблем податкової конкуренції. Інколи висловлюється твердження про те, що податкова конвергенція, під якою розуміють процес зближення податкових систем країн з різним рівнем політичного й соціально-культурного розвитку, передбачає розробку і впровадження механізмів та інструментів фіскального регулювання на всіх наявних в інтеграційному угрупованні ієрархічних рівнях [7, с. 89-90]. Такий процес включає в себе стандартизацію систем, коінтеграцію інституцій і гармонізацію підходів до сталого соціально-економічного розвитку країн.

Основою стабільного функціонування національної економіки є податкова політика. В Україні, що обрала євроінтеграційний курс, є необхідність постійного глибокого аналізу усіх явищ і процесів, які займають важливе місце у розвитку податкових систем, а також використанні податків як і державного регулювання. Для нашої держави доволі важливо детально досліджувати всі тенденції, які характерні для країн Європейського Союзу, з

метою вивчення величезного досвіду в оподаткуванні, що допоможе забезпечити стабільність соціально-економічного розвитку [3, с. 225-226].

Станом на 2023 рік, Європейський Союз (ЄС) є політичним та економічним союзом з 27 держав-членів, які підписали установчі договори союзу і, таким чином, поділяють права та обов'язки членства. Проте, жодна країна не може сформувати ідеальний регуляторний потенціал податкової системи і реалізувати його на 100 %, це зумовлено тим, що будь-яка система оподаткування має сильні і слабкі сторони [1, с. 29]. Умовно можна стверджувати, що сильні сторони є реалізованим потенціалом, а слабкі - прихованим або резервним (табл. 1).

Таблиця 1. Сильні і слабкі сторони системи оподаткування

Елемент системи оподаткування	Сильні сторони	Слабкі сторони
Структура податків	Оптимальне співвідношення між прямими і непрямими податками	Неоптимальне співвідношення між прямими і непрямими податками
Податкові ставки	Оптимальні податкові ставки	Занадто високі (низькі) податкові ставки
База оподаткування	Широка	Вузька
Об'єкт оподаткування	Чітко визначений, відсутнє подвійне оподаткування	Чітко невизначений, наявне подвійне оподаткування
Податкові пільги	Рациональна структура податкових пільг, яка приносить бажаний економічний ефект	Повна відсутність податкових пільг або нерациональна структура податкових пільг, яка завдає збитків бюджету
Адміністрування податків	Відносна дешевизна адміністрування, мінімальна кількість фактів ухилення від оподаткування	Дороге адміністрування, масові порушення податкового законодавства

Безумовно, сильні і слабкі сторони системи оподаткування, мають загальний характер, їхнє уточнення можливе для кожної окремо взятої системи оподаткування на певний момент часу, однак загалом на їхній

основі, на думку О. В. Атаманчук, можна розробити системи оцінювання впливу регуляторного потенціалу податкової системи на економічний розвиток.

Вироблення стратегічного курсу модернізації національних фінансових інститутів та пошук шляхів їх адаптації до вимог ЄС повинні спиратися на глибоке дослідження процесів трансформації фіскальних правил, середньострокового бюджетного планування, стандартів обліку та звітності в країнах ЄС.

Особливістю податкової системи країн ЄС є те, що, з одного боку, діюча податкова система повинна бути достатньою для забезпечення необхідними коштами дохідної частини національного бюджету кожної країни, а з іншого – уникнути диспропорцій у рівні податкових надходжень між окремими країнами ЄС.

На перший погляд структура податкових систем країн ЄС та України майже не відрізняється (табл. 2).

Таблиця 2. Структура податкових систем країн ЄС та України

Країни ЄС	Україна
1. Непрямі податки, у тому числі: - ПДВ; - акцизи (податок або збори); - мито.	1. Непрямі податки, у тому числі: - ПДВ; - акцизний податок; - мито.
2. Прямі податки, у тому числі: - корпоративний податок; - податок на прибуток фізичних осіб (особисті податки), включаючи податок на заробітну плату, доходи на нерухоме майно, доходи від продажу майна, спадщину, подарунки, дивіденди, роялті, відсотки та ін.	2. Прямі податки, у тому числі: - податок на прибуток; - податок на доходи фізичних осіб, включаючи податок на заробітну плату, доходи на нерухоме майно, доходи від продажу майна, спадщину, подарунки, дивіденди, роялті, відсотки та ін.
3. Місцеві податки і збори	3. Місцеві податки і збори

Однак насправді бази, ставки, пільги, значно відрізняються, особливо стосовно прямих податків [5, с.40].

Отже, податкова політика ЄС складається з двох компонентів: прямого

оподаткування, яке залишається виключною відповідальністю держав-членів, і непрямого оподаткування, яке впливає на вільний рух товарів і свободу надання послуг на єдиному ринку. Існують також правила адміністративної співпраці, які забезпечують належне функціонування податкової системи.

Оскільки ЄС має власну економічну зону, більшість директив про непряме оподаткування встановлює рівні умови для компаній з усіх держав-членів, насамперед у частині податку на додану вартість та акцизів.

Угода про асоціацію між Україною та ЄС містить положення про гармонізацію ПДВ та акцизних тарифів. За сприяння проекту EU4PFM було проведено комплексний аналіз законодавства з ПДВ і виявлено лише незначні його невідповідності Директиві ЄС про ПДВ. Україна також зробила низку кроків до своїх зобов'язань щодо акцизного збору.

Проте є ще кілька директив, які виходять за межі Угоди про асоціацію. Вони регулюють, серед іншого, адміністрування акцизних податків. Зокрема, створення мережі акцизних складів, які відповідають юридичним і технічним вимогам ЄС, однак не встановленню ставок податків. Ця вимога принципово важлива для запобігання обігу та виробництва контрафактів і підробок на єдиному ринку.

Основний принцип ЄС передбачає баланс між стандартами оподаткування фізичних осіб та юридичних осіб. Найважливішими є заходи щодо запобігання ухиленню від сплати податків та подвійного оподаткування. У зв'язку з цим необхідно імплементувати ряд директив ЄС у національне законодавство.

В державах ЄС податки надходять до влади на її чотирьох рівнях.

На федеральному (центральному) рівні діє відповідний уряд з органами та відомствами, юрисдикція яких поширюється на економічну територію всієї країни. Виключення є лише фонди соціального забезпечення.

Наступний владний рівень, проміжний між центральним і місцевим, представлений державним або регіональним урядом (самостійною інституцією), юрисдикція якого охоплює межі держав-членів.

Муніципальний (місцевий) уряд розпоряджається на обмеженій частині загальнодержавної економічної території.

Нарешті, четвертим рівнем вважається вертикаль (не обов'язково ієрархічна) фондів соціального забезпечення з функціями надання соціальної допомоги.

Податкові системи країн ЄС розрізняються перш за все рівнем податкового навантаження, яке визначається як відношення сплачених податків і обов'язкових соціальних внесків до обсягу валового внутрішнього продукту.

Організація з економічного співробітництва та розвитку і Європейська комісія провели дослідження податкового тягаря, пов'язаного з трудовою діяльністю. В основі дослідження два податки (податок на доходи фізичних осіб і ПДВ) та відрахування до соціальних фондів (ЄСВ).

Дослідження виявили значну розбіжність між граничними податковими ставками: від 29% у Болгарії до 76% у Швеції [4]. Більшість країн з розвиненою економікою близькі до піку, або вже перейшли його (табл. 3).

Таблиця 3. Рівень податкового навантаження у країнах ЄС

Країна	Рівень податкового навантаження	Країна	Рівень податкового навантаження
Швеція	76%	Німеччина	55%
Словенія	73%	Естонія	54%
Бельгія	73%	Іспанія	54%
Португалія	72%	Італія	54%
Фінляндія	71%	Польща	51%
Франція	69%	Румунія	50%
Данія	66%	Латвія	50%
Австрія	65%	Мальта	48%
Ірландія	64%	Чехія	48%
Норвегія	62%	Кіпр	47%
Греція	62%	Швейцарія	46%
Нідерланди	59%	Словаччина	45%
Люксембург	59%	Болгарія	29%
Угорщина	57%		

Високі граничні ставки податку впливають на вибір фаху та рішення щодо переїзду до інших країн. Вони також знижують зацікавлення в освіті та підприємстві.

В Україні, яка намагається адаптувати своє податкове законодавство до відповідного у країнах ЄС, податкове навантаження зростає з кожним роком, проте все ще є нижчим, ніж у країнах Європейського Союзу (близько 50%) [2].

З проведеного дослідження видно, що ідентичних податкових систем не існує. Так само, як і не існує єдиноправильної та ефективної для всіх системи оподаткування. Тому податкова політика будь-якої держави має бути спрямована на стимулювання виробництва, інноваційної та інвестиційної діяльності, споживчого попиту, а також на посилення регулюючої і контролюючої функцій держави щодо сплати податків.

Для нашої держави доволі важливо детально досліджувати всі ті тенденції, які характерні для країн Європейського Союзу, з метою вивчення величезного досвіду в оподаткуванні, що допоможе забезпечити стабільність соціально-економічного розвитку.

Потрібна чітка відповідь на запитання про зайняття Україною гідного місця у світовій спільноті, чого можна добитися відштовхнувшись від реального нинішнього стану податкової системи держави і глобальних світових обставин. Пропонуємо ідентифікувати податкові зміни, що необхідні Україні для вступу в ЄС.

Сумісність устрою ЄС та стандартів ОЕСР: Україна вже впровадила в національне законодавство певні глобальні, а отже, і європейські стандарти оподаткування щодо подолання ухилення від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування. Слід зазначити, що право ЄС у цій сфері є дещо більш вимогливим і потребує подальшої імплементації такого законодавства, як, наприклад, Директива про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі.

Адміністративна співпраця. Хоча членство в ЄС не позбавляє країну

повної незалежності в прийнятті рішень, воно вимагає певної взаємної інтеграції в обраних сферах. Це безпосередньо стосується податкових органів.

Податкові органи всіх держав-членів співпрацюють для обміну інформацією, проведення спільних заходів контролю та сприяння стягненню податкових боргів. Їхня тісна співпраця має вирішальне значення для виявлення та зменшення податкового шахрайства. На цьому етапі принципове значення має створення правової та адміністративної бази для автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. EU4PFM підтримує впровадження стандарту автоматичного обміну інформацією як із погляду підготовки законопроектів, так і розробки необхідних ІТ-рішень.

Повна імплементація устрою ЄС щодо адміністративного співробітництва потребуватиме внесення подальших змін до законодавства, включаючи покладення на бізнес певних зобов'язань щодо збору та надання даних для подальшого обміну між компетентними органами держав-членів. Ці дані включають інформацію з державних реєстрів, інформацію про заробітну плату та доходи резидентів інших держав-членів, дані про операції, які надають платіжні компанії, інформацію з електронних платформ про доходи продавців.

Забезпечення належного застосування імplementованого законодавства ЄС. Адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС недостатньо, необхідно розбудовувати адміністративний потенціал податкової адміністрації для застосування таких норм. Крім того, мають бути запущені певні ІТ-рішення. Зокрема, Державна податкова служба України зобов'язана підключитися до:

- спеціальної захищеної мережі CCN/CSI - спільної ІТ-платформи для здійснення обміну податковою інформацією компетентними органами ЄС;
- ІТ-систем для автоматичного збору та обміну податковою інформацією: даними з державних реєстрів про заробітну плату та доходи резидентів інших країн-членів, дані фінансових установ про рахунки, даними

платіжних компаній про операції, інформацією з електронних платформ про доходи продавців тощо;

- VIES (Системи обміну інформацією про ПДВ) для підтвердження ідентифікаційних номерів платників ПДВ економічних операторів, зареєстрованих у ЄС для транскордонних операцій;

- E-commerce та One-Stop Shop (OSS), що спрощує до 95% зобов'язань із ПДВ для транскордонних продавців онлайн, оскільки дозволяє їм реєструватися платником ПДВ в електронній формі в одній державі-члені;

- відшкодування ПДВ;

- системи моніторингу за переміщенням акцизних товарів контролю (EMCS) - це система контролю за переміщенням підакцизних товарів (алкоголю, тютюну та енергоносіїв). Понад 100 тис. економічних операторів сьогодні використовують систему, і вона є важливим інструментом для обміну інформацією та співпраці між державами-членами ЄС [6].

Очевидно, що попереду Україну чекає багато роботи. Проте, фундамент уже закладено і, по суті, це перелік кроків, які рано чи пізно треба було б зробити для зміцнення європейських прагнень України. І це кроки, які сприятимуть не лише рівності та прозорості у відносинах ЄС та України, а також у стосунках українських підприємців та податкової служби.

Висновки.

Очікуваним результатом євроінтеграції, включаючи майбутній вступ до ЄС, має стати єдиний податковий простір - на підставі поступової спільної податкової політики, що базуватиметься на умовах: вільного руху товарів; вільного руху робочої сили; узгодженості з податковою політикою ЄС. Податкова євроінтеграція України повинна передбачати удосконалення нормативно-правової бази та її адаптацію до норм і стандартів ЄС.

Реалізація обґрунтованих пропозицій та рекомендацій побудови податкової системи принципово нової якості, сприятиме наповненню Державного бюджету України, гарантуватиме сталість фінансової системи, вирішення надскладних соціальних завдань, підвищення обороноздатності країни та економічної незалежності в умовах євроінтеграції.

Література

1. Атаманчук О. В. Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи / О. В. Атаманчук // Економіка та держава. - 2008. - № 10. - С. 29. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2008_10_10.
2. Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. Актуальні проблеми економіки та управління. 2019. № 13. URL: <http://ape.fmm.kpi.ua/issue/view/8629>
3. Замасло О.Т. Податкова система України в умовах Євроінтеграції: дис... д-ра економічн. наук. Львів. 2018. 547 с.
4. Лук'янчук С. Чи високі в Україні податки? Порівняння податкових ставок у розвинених країнах світу. URL: <https://texty.org.ua/articles/103913/chy-vysoki-v-ukrayini-podatky-porivnyannyapodatkovyh-stavok-u-rozvyunenyh-krayinah-svitu/> (дата звернення: 21.02.2023).
5. Податкове право країн ЄС [Текст] : посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. – Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.
6. Присяжна Л. Податкові зміни, що необхідні Україні для вступу в ЄС URL: https://biz.ligazakon.net/news/212565_podatkov-zmni-shcho-neobkhdn-ukran-dlya-vstupu-v-s (дата звернення: 21.02.2023).
7. Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2013. № 12. С. 87-98.

References

1. Atamanchuk, O.V. (2008), "Regulatory function of taxes and regulatory potential of the tax system", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 10, pp. 29, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2008_10_10 (Accessed 21.02.2023).
2. Horobej, K.D. and Tsymbalenko, Ya.Yu. (2019), "Analysis of tax loading in Ukraine and EU countries", *Aktual'ni problemy ekonomiky ta upravlinnia*, vol. 13,

available at: <http://ape.fmm.kpi.ua/issue/view/8629> (Accessed 21.02.2023).

3. Zamaslo, O.T. (2018), "The tax system of Ukraine in the conditions of European integration", Ph.D. Thesis, Economy, L'viv, Ukraine.
4. Luk'ianchuk, S. (2021), "Are taxes high in Ukraine? Comparison of tax rates in developed countries of the world", available at: <https://texty.org.ua/articles/103913/chy-vysoki-v-ukrayini-podatky-porivnyannyapodatkovyh-stavok-u-rozvyvnyeh-krayinah-svitu/> (Accessed 21.02.2023).
5. Voloschuk, M.H. Petrichenko, O.O. Bilash, O.V. Karabin, T.O. and Mendzhul, M.V. (2021), Podatkove pravo krain YeS [Tax law of EU countries], Vydavnytstvo Oleksandry Harkushi, Uzhhorod, Ukraine.
6. Prysiazhna, L. (2022), "Tax changes necessary for Ukraine to join the EU", available at: https://biz.ligazakon.net/news/212565_podatkov-zmni-shcho-neobkhdn-ukran-dlya-vstupu-v-s (Accessed 21.02.2023).
7. Yurchenko, V.V. (2013), "Modern trends in the development and harmonization of tax systems of the countries of the European Union. Vectors for Ukraine", Efektyvna ekonomika, vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2651> (Accessed 21.02.2023).

Стаття надійшла до редакції 22.02.2023 р.