

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-10-74-141>

УДК 336.22:339.92

Ковалевич Н.В., Долженко І.І.

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ПОДАТКОВА СИСТЕМА В КОНТЕКСТІ ПАРАДИГМИ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Анотація. Стаття присвячена аналізу податкової системи в контексті парадигми інтеграційних процесів. Розглянуто наукові концепції податкової системи в умовах євроінтеграції. Досліджено європейську економічну інтеграцію. Особливу увагу приділено етапам поглиблення та розширення європейської інтеграції. Проаналізовано основні податки в Україні та країнах Європейського Союзу, а саме ПДВ, ПДФО і акцизний податок, які впливають на розвиток системи оподаткування держави. Визначення гармонізації податків як координації податкової політики, систематизації та уніфікації податків і податкових систем країн, які входять до міжнародних регіональних угруповань У статті розглянуто реформування оподаткування в Україні. Запропоновано пропозиції та висновки на основі опрацьованого матеріалу.

Ключові слова: податкова система, євроінтеграція, податкова гармонізація, податкове навантаження, економічний розвиток.

Kovalevych Natalia, Dolzhenko Inna

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

THE TAX SYSTEM IN THE CONTEXT OF THE INTEGRATION PROCESS PARADIGMS

Summary. The article is devoted to the analysis of the tax system in the context of the paradigm of integration processes. The scientific concepts of the tax system in the conditions of European integration are considered. The article deals with tax reform in Ukraine. Reforming the tax system is an important factor in improving the country's economy. Unlike the countries of the European Community, the tax system of Ukraine is not an instrument of increasing the competitiveness of the state, it does not contribute to the growth of economic activity of economic entities, and on the contrary hinders the process of development of associations of all legal forms. The complicated and underdeveloped tax system of Ukraine does not allow small and medium-sized businesses to realize their full potential and development opportunities. European economic integration is explored. Particular attention was paid to the stages of deepening and expanding European integration. The research by domestic scientists has not reached a single approach to the directions of reforming the tax system of Ukraine in the context of international integration in general and its component part of European integration in particular. The basic taxes in Ukraine and the European Union countries are analyzed, namely VAT, personal income tax and excise tax, which influence the development of the state tax system. During the European integration processes, significant changes occurred in the tax system of Ukraine. Namely, the gradual restoration of positions lost by the world and national economies since the crisis. Definition of tax harmonization as coordination of tax policy, systematization and unification of taxes and tax systems of countries that are members of international regional groups. Considering the development of the tax system of Ukraine in the conditions of European integration, it is desirable to also take into account the increasing role of environmental taxation, which is currently a priority for each country. Suggestions are made on enhancing the role of environmental taxation, which will reduce the damage to the natural environment and conclusions based on the material worked out are offered.

Keywords: tax system, European integration, tax harmonization, tax burden, economical development.

Постановка проблеми. Вибір Україною євроінтеграційного вектора розвитку економіки актуалізував проблему удосконалення податкової системи в контексті гармонізації її з податковими механізмами європейських країн. Хоча на сьогодні в Україні діє податкова система, яка за своєю структурою та складом подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОР та інших міжнародних економічних організацій.

Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему

шляхом прийняття окремих законодавчих актів, що були недостатньо адекватними стану економіки, характерними рисами яких є неузгодженість окремих норм, наявність значних обсягів тіньових оборотів. Саме тому євроінтеграційний вектор економічного розвитку актуалізував необхідність дослідження проблеми удосконалення податкової системи України в контексті умов ратифікованої Угоди про асоціацію з Європейським Союзом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами удосконалення податкової системи України, особливостям розвитку оподаткування в європейських країнах та податкової гармонізації присвячені праці В. Андрущенко, В. Валігура, З. Варналій, В. Вишневецький, О. Десятнюк, Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Соколовська, К. Швабій та інші. Проте у дослідженнях вітчизняних науковців не досягнуто єдиного підходу щодо напрямів реформування податкової системи України в умовах міжнародної інтеграції загалом та її складової частини євроінтеграції зокрема.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Недостатнє дослідження питань, що пов'язані з удосконаленням податкової системи України, її адаптацією до європейського економічного простору з урахуванням тенденцій, особливостей і наслідків реалізації податкових реформ у країнах ЄС та можливостей застосування сучасних механізмів оподаткування передбачає їх теоретичне обґрунтування і розроблення практичних рекомендацій щодо вирішення.

Мета статті полягає в поглибленні теоретичних основ формування та розвитку податкової системи України в контексті євроінтеграції та розробка практичних рекомендацій щодо підвищення її ефективності.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Економічна наука приділяється багато уваги інтеграційним процесам. Це зумовлено перш за все позитивним досвідом європейської інтеграції, виходом її на якісно новий рівень. Європейська економічна інтеграція розвивалася у двох напрямках – дедалі більшого об'єднання національних господарств в єдину регіональну економіку і територіального розширення зони інтеграції (табл. 1). Для визначення цих напрямів традиційно використовують два терміни – поглиблення і розширення інтеграції.

Але питання податкової гармонізації виникли ще при створенні спільного ринку вугілля і сталі (1951 р.), проте узгодити шляхи конвергенції національних податкових систем виявилось неможливим. В Угоді про створення спільного ринку тільки опосередковано згадувалося про податки: стаття 4 забороняла використовувати дискримінаційні податкові заходи серед інших інструментів внутрішнього регулювання.

І визначення терміну «гармонізація» нормативно-правові акти ЄС не надають. Тому розглянемо визначення терміну «податкова гармонізація» у наукових працях, що присвячені процесам наближення податкових систем під впливом процесів економічної інтеграції.

У Міжнародний податковому глосарії, що опублікований Міжнародним бюро фіскальної документації (IBFD), визначається податкова гармонізація як усунення розбіжностей або су-

перечностей між податковими системами різних юрисдикцій або забезпечення взаємної узгодженості цих розбіжностей або суперечностей [2].

Латиноамериканські економісти Фернандо Велайос, Альберто Барр'є та Луїз Віллела, базуючись на визначенні з тлумачного словника, визначають термін «гармонізація» як приведення у гармонію, тобто забезпечення належного співвідношення між певними речами, або приведення у погодженість, консонанс двох або більше частин цілого, або речей, що мають знаходитися у погодженому стані і роблять висновок, що термін «гармонізація» означає приведення податкових систем у гармонічний стан, який не повинен розглядатися суто як уніфікація відповідних норм та правил [3, с. 2].

Американський економіст Пеггі Б. Масгрейв також надає визначення податкової гармонізації як процесу погодження національних фіскальних систем з метою забезпечення їх відповідності вирішенню спільних економічних завдань [4, с. 36].

Українська економічна енциклопедія дає таке визначення гармонізації податків – як координації податкової політики, систематизації та уніфікації податків і податкових систем країн, які входять до міжнародних регіональних угруповань [5].

Якщо поєднати вищевказані підходи то можна дати таке визначення податкової гармонізації: взаємоузгодження норм податкового законодавства різних країн з метою досягнення максимальної ефективності їх спільного функціонування з урахуванням спільних економічних завдань, які мають бути вирішені цими країнами, яке не обов'язково супроводжується уніфікацією податкових систем одна до одної.

Кризові процеси, які охопили ЄС наприкінці першого десятиліття XXI ст., та докорінні зміни в механізмах європейської інтеграції, які були спричинені пошуком відповідей на ці кризові процеси, не можуть не ставити перед Україною складні та чутливі, з політичної точки зору, питання.

Кожна держава має свою сукупність податків, зборів, відрхувань і платежів, які в загальній кількості становлять один із елементів податкової системи країни. Ця структура займає вагомe місце у визначенні рівня економічного розвитку держави.

Таблиця 1

Етапи поглиблення та розширення європейської інтеграції

Етапи поглиблення інтеграції		Етапи розширення інтеграції	
Період	Напря́м	Період	Напря́м
1) 1951–1957 рр.	секторальна інтеграція: створення спільного ринку вугілля і сталі за участю Франції, ФРН, Італії, Бельгії, Люксембургу та Нідерландів;	1) 1973 р.	вступ у Європейське співтовариство Великобританії, Данії та Ірландії;
2) 1958–1968 рр.	створення митного союзу і спільного ринку товарів (СЕС)	2) 1981 р.	вступ Греції;
3) 1969–1984 рр.	кризовий період і подальше формування передумов для переходу до єдиного внутрішнього ринку;	3) 1986 р.	вступ Іспанії та Португалії;
4) 1985–1992 рр.	завершення формування єдиного внутрішнього ринку	4) 1995 р.	вступ до ЄС Австрії, Фінляндії, Швеції;
5) з 1993 р.	створення Економічного і валютного союзу (ЕВС)	5) 2004 р.	вступ Естонії, Кіпру, Латвії, Литви, Польщі, Словаччини, Угорщини, Чехії;
		6) 2007 р.	вступ Болгарії та Румунії
		7) 2013 р.	приєднання Хорватії.

Джерело: розроблено авторами за даними [1]

Європейські податкові системи мають значні переваги перед податковою системою, що запроваджена в Україні. Значною мірою уніфіковані системи оподаткування європейських держав містять в собі податки: на доходи громадян; на корпоративний прибуток; на додану вартість. У табл. 2 наведено критерії порівняння основних бюджетоформуючих податків в Україні та країнах ЄС.

Наслідком реформування оподаткування, яке було проведено в країнах ЄС у 2000–2014 рр., стала лібералізація економіки й оподаткування, що ґрунтувалася на принципі нейтральності опо-

даткування, згідно з яким податки не повинні впливати на прийняття суб'єктами господарювання економічних рішень, вносити спотворення в дію ринкових механізмів.

Це було зумовлено загостренням економічної конкуренції, пов'язаною з розширенням ЄС і відповідало рекомендаціям Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Це супроводжувалося зменшенням граничних ставок податків на доходи, зниженням прогресивності обкладання, скасуванням низки податкових пільг, створенням податків із нейтральними економічними ефектами. Модифікація курсу на

Таблиця 2

Порівняльний аналіз основних податків в Україні та країнах Європейського Союзу у 2016 році

Критерій	Країни ЄС	Україна
ПДВ		
Ставка ПДВ (знижена / стандартна)	– Велика Британія (0% або 5% / 20%) – Німеччина (7% / 19%) – Польща (8%, 5%, або 0% / 23%) Для всіх країн ЄС рекомендовано (не вище 5% / не нижче 15%)	– Знижена 7% або 0% Стандартна 20%
Податковий період	– 1 місяць – 2 місяці – Квартал Можна встановлювати інші періоди, які не перевищують рік, згідно з Директивою	– Місяць
Податок на прибуток підприємств		
Основна ставка податку на прибуток	– Латвія, Литва, Польща – 15% – Чехія – 19% – Німеччина – 33% – Франція – 33,3% – Бельгія – 35% – Мальта – 35%	– 18%
Податковий період	– Календарний рік – Фінансовий рік	– Квартал – Рік
ПДФО		
Ставка податку	– Чехія – 22% – Литва – 15% – Латвія – 23% – Естонія – 20% – Польща (до 3 091 PLN – 0%, 3091–85.528 PLN – 18%, більше 85.528 PLN – 32%) – Німеччина (до 83534€ – 0%, 83534–250730€ – 14–45%, більше 250 731 – більше 45%)	– 18% – 5%
Суб'єкти оподаткування	– Фізичні особи. Якщо фізична особа взяла шлюб, то можливі два підходи до оподаткування родини: – сукупне оподаткування, за якого – податок отримують з об'єднаного доходу подружжя, й окреме оподаткування	– фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; – фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; – податковий агент.
Акцизний податок		
Підакцизні товари:	Алкоголь та алкогольні напої: пиво; вино; ферментовані напої, відмінні від вина та пива; проміжні продукти; етиловий спирт; перероблений тютюн: сигарети; сигари та сигарилі; дрібно нарізаний тютюн (для скручування цигарок); інші курильні тютюни; нафтопродукти: бензин та легке дизельне паливо; зріджений нафтовий газ та метан; тяжке дизельне паливо та керосин; енергоносії та електроенергія; природний газ; вугілля; електроенергія	Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли
Ставки акцизного податку	Алкогольні напої (за 100 л):	
	– Пиво – 1,87 євро; – Проміжні продукти, наприклад, портвейн, херес – 45 євро; – Спирт чистий – 550 євро	– Пиво – 278 грн; – Вина натуральні з доданням спирту та міцні (кріплені) – 802 грн; – Спирт чистий – 12 696 грн
	Тютюнові вироби (Сигарети):	
	– Як мінімум 90 євро за 1 000 сигарет; – 60% від середньозваженої роздрібною ціни	– Сигарети – 596,05 грн за 1 000 штук
Нафтопродукти:		
	Етилований бензин (за 1 000 л) – 421 євро	Різновиди бензину (за 1 000 кг) – 213,50 євро

Джерело: розроблено авторами за даними [6; 7]

лібералізацію та посилення державного регулювання економіки в певних сферах за наслідками світової фінансово-економічної кризи, що спричинила боргову кризу, не призвела до докорінних перетворень у податкових системах європейських країн – більшість із змін, які вносили в цей період, були тимчасовими [8, с. 14].

Сьогодні ж – у 2019 р. – ситуація довкола ЄС не є настільки стабільною. ЄС, як конкретно-історичне інституційне утворення, вже не виглядає як безумовний синонім поняття «Європа» та «європейська цивілізація», які історично сформувалися задовго до виникнення міжнародних інтеграційних процесів – на основі розвитку національних держав. Хоча гострота зовнішніх проявів кризових процесів, що відбуваються в ЄС, дещо послабла, порівняно з піком кризи у 2015р., але глибинні причини, що породили їх, не зникли: вони продовжують діяти і час від часу постають у вигляді різного роду конфліктів, що стосуються інституційних засад розвитку, найбільш яскравим і дестабілізуючим з яких є Brexit.

Розвиток ж податкової системи України протягом останніх років відбувається за умов:

- поступового відтворення світовою і національними економіками позицій, втрачених за часів кризи;

- поєднання потреб у розширенні фіскальних можливостей для проведення реформ у різних сферах суспільства з нестачею фіскальних ресурсів;

- вирішення проблем, що виникли у податковій системі України завдяки змінам, котрі відбулися у справлянні податків та ЄСВ;

- впливу на податкову політику євроінтеграційних зобов'язань.

Євроінтеграційний вектор економічного розвитку України загалом та імплементація Угоди про асоціацію з ЄС зокрема роблять важливі акценти у формуванні податкової системи. Відповідно до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди та Додатку XXVIII до неї, Україна має вживати заходів із удосконалення податкової системи загалом та податкового адміністрування зокрема (насамперед щодо процедур відшкодування ПДВ, запобігання ухиленню від оподаткування й агресивному податковому плануванню), а також адаптувати в установлені строки вітчизняне податкове законодавство до визначених норм директив ЄС із ПДВ та специфічних акцизів (Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість і директив, які регулюють справляння акцизу з «гармонізованих» підакцизних товарів – спирту й алкогольних напоїв, тютюнових виробів, енергопродуктів й електроенергії) [9, с. 7]. Тобто, ідеться про необхідність усунення низки розбіжностей між нормами Податкового кодексу України і директив ЄС та реалізацією державою певних податкових трансформацій.

Отже, реформування оподаткування в Україні має взаємопов'язані напрями:

- побудова умов для досягнення позитивних соціально-економічних результатів, у тому числі, для зростання ВВП;

- створення системи надійного фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій;

- коригування норм Податкового кодексу відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС.

Зокрема, доцільно розглядати існуючі у державах ЄС пільги з податку на прибуток, котрі мають форму інвестиційного кредиту або податкової знижки – вони дуже близькі до рекомендованих Єврокомісією податкових пільг для осіб, які пов'язують власну діяльність з інноваціями та НДКР. Особливу зацікавленість в Україні викликають дії східноєвропейських учасників ЄС щодо запровадження інвестиційних податкових пільг. Зона вільної торгівлі з ЄС є додатковим аргументом і умовою, щоб нові податкові пільги у сфері інвестицій та інновацій, відповідно до європейського досвіду і рекомендацій, набули в Україні підвищеної ефективності.

У концепції розвитку податкової системи України в умовах євроінтеграції бажано також врахувати підвищення ролі екологічного оподаткування, яке в багатьох країнах світу є одним із основних інструментів ефективної екологічної політики і ґрунтується на збільшенні фіскального навантаження на споживання та виробництво товарів, які приносять шкоду природному середовищу, при цьому зменшуючи фіскальне навантаження на інші компоненти податкової системи в межах концепції довгострокової збалансованості доходів бюджету.

Податкова справедливість передбачає заходи щодо вдосконалення майнового оподаткування – через розширення відповідної бази і запровадження більш глибокої прогресивної шкали. Впровадження так званого податку на багатство (на розкіш) теж збільшить доходи місцевих бюджетів.

Приведення адміністрування податків у відповідність до об'єктивних потреб має призвести до покращання місця вітчизняної економіки в конкурентному середовищі за рахунок спрощення податкових процедур (нарахування і сплати), значного обмеження випадків уникнення податків (шляхом використання ризикоорієнтованої системи контролю у податковій сфері й автоматизації адміністрування податків), загального поліпшення взаємовідносин між контролюючими органами і платниками податків.

Висновки і пропозиції. Реформування податкової системи України має бути спрямована на створення сприятливого інвестиційного клімату, активізацію підприємницької та інноваційної діяльності, зростання надходжень до бюджету за простого і прозорого механізму адміністрування податків, ефективної системи податкових пільг та адаптованого до європейських норм законодавства. Пропоновані заходи модернізації розвитку податкової системи України, принципів вітчизняної податкової політики необхідно вживати з обов'язковим урахуванням сучасних процесів міжнародної податкової конкуренції та європейської податкової гармонізації, тож орієнтиром для трансформацій має бути не лише формування податкових конкурентних переваг України, але й пошук її гармонійного місця в європейському податковому просторі.

Список літератури:

1. Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : монографія. Київ : ТНЕУ, 2014. 236 с.
2. IBFD International Tax Glossary under edition of B. Larkin. URL: <https://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal/News/Get-your-free-access-IBFD-Online-Tax-Glossary-two-easy-steps> (дата звернення: 03.10.2019).
3. Velayos F., Barreix A. and Villela L. Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences : edited by: Tanzi, V.A. Barreix and L. Villela. URL: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/Velayos-Villela-Barreix.pdf> (дата звернення: 08.10.2019).
4. Musgrave, P.B. Harmonisation of direct business taxes: A case study in CS Shoup : Vol II, Practice: Columbia University Press, 1967.
5. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1: енциклопедія. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.10.2019).
7. Taxation Trends In The European Union. 2015. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf (дата звернення: 08.10.2019).
8. Соколовська А.М. Концепція ліберальної податкової реформи: доцільність і можливість реалізації в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 12. С. 12–31.
9. Мельник В.М., Кошук Т.В. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським союзом. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 7–24.

References:

1. Krysovatyi, A.I. (2014). Podatkovi transformatsii v YeS ta podatkova polityka Ukrainy v konteksti yevrointehratsii [Tax Transformation in the EU and Ukraine's Tax Policy in the Context of European Integration]. Kyiv : TNEU, 236 p.
2. IBFD International Tax Glossary under edition of B. Larkin: URL: <https://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal/News/Get-your-free-access-IBFD-Online-Tax-Glossary-two-easy-steps> (accessed 3 October 2019).
3. Velayos, F., Barreix, A. and Villela, L. Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences : edited by: Tanzi, V., A. Barreix and L. Villela. URL: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/Velayos-Villela-Barreix.pdf> (accessed 8 October 2019).
4. Musgrave, P.B. (1967). Harmonisation of direct business taxes: A case study in CS Shoup : Vol II, Practice: Columbia University Press.
5. Mochernyi, S.V. (2000). Ekonomichna entsyklopediia: U trokh tomakh. T. 1 [The Economic Encyclopedia: In three volumes. T. 1]: Encyclopedia. Kyiv : Publishing center «Academy», 864 p.
6. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI – VR / Verkhovna Rada of Ukraine. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 12 October 2019).
7. Taxation Trends In The European Union (2015). URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf (accessed 8 October 2019).
8. Sokolovska, A.M. (2015). Kontseptsiia liberalnoi podatkovoi reformy: dotsilnist i mozhlyvist realizatsii v Ukraini [The concept of liberal tax reform: the feasibility and feasibility of implementation in Ukraine]. *Finance of Ukraine*, vol. 12. pp. 12–31.
9. Melnyk, V.M., & Koshchuk, T.V. (2016). Podatkova polityka Ukrainy v umovakh implementatsii Uhody pro asotsiatsiiu z Yevropeiskym soiuzom [Tax Policy of Ukraine in the Conditions of Implementation of the Association Agreement with the European Union]. *Finance of Ukrain*, vol. 7, pp. 7–24.