

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-73>

УДК 332.146

ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ТА ЄС

PROBLEMS OF HARMONIZATION OF THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE AND THE EU

Бортнікова Мар'яна Григорівнакандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2346-8007>**Чиркова Юлія Леонідівна**кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7315-9520>**Bortnikova Maryana, Chyrkova Yuliia**

Lviv Polytechnic National University

У статті розкрито проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС та визначено напрями їх вирішення. З'ясовано, що процесу гармонізації вітчизняної податкової бази до вимог законодавства європейських країн притаманний досить довготривалий та систематичний характер, внаслідок чого стає можливо забезпечити більш кращі умови для співпраці нашої країни з країнами-членами ЄС, а також забезпечити достатній рівень інвестиційної привабливості України загалом. Визначено головні особливості європейських стандартів налагодження роботи податкових правовідносин. Розкрито чинники, які впливають на податкову політику та відрізняють вітчизняну податкову політику від політики європейських країн. Визначено найбільш вагомні проблеми в сфері оподаткування в Україні. Розкрито напрями вирішення існуючих проблем в сфері гармонізації в сфері гармонізації податкового законодавства України.

Ключові слова: податкове законодавство, податкові правовідносини, гармонізація, чинники, проблеми в сфері оподаткування.

The article discloses the problems of harmonization of the tax legislation of Ukraine and the EU and identifies directions for their solution. It was found that the process of harmonizing the domestic tax base to the requirements of the legislation of European countries is characterized by a rather long-term and systematic nature, as a result of which it becomes possible to provide better conditions for the cooperation of our country with EU member states, as well as to ensure a sufficient level of investment attractiveness of Ukraine in general. The main features of the European standards for the establishment of tax legal relations are determined. The factors influencing the tax policy and distinguishing the domestic tax policy from the policy of European countries are disclosed. It was found that the domestic legal framework in the field of taxation is the most complex in the state legal system in general. At the same time, it has a rather unstable character. However, taking into account the already existing long-term experience of its enforcement, the introduction of any legislative changes in the field of taxation, repeatedly cause the appearance of new problems. The most important problems in the field of taxation in Ukraine are identified, in particular, the predominance in modern conditions of mostly fiscal rather than regulatory significance of taxes; the existence of quite a lot of regulatory legal acts that relate to other areas of law, but more or less regulate the system of tax relations; lack of adequate legal guarantees for any participant in the system of tax relations. Directions for solving existing problems in the field of harmonization in the field of harmonization of tax legislation of Ukraine are revealed. It was determined that the timely adoption of the Tax Code of Ukraine should be considered a rather important step in the process of implementing tax reform and improving tax legislation in order to harmonize it with European requirements, because our state has undertaken to adapt tax law to European law as a priority. However, to date, the improvement of tax legislation continues, because its harmonization with the EU is an important and urgent task for our state.

Keywords: tax legislation, tax legal relations, harmonization, factors, problems in the field of taxation.

Постановка проблеми. На даний час оподаткування вважається найбільш важливим засобом вітчизняної соціально-економічної політики, який дає можливість належним чином розподіляти прибуток та стимулювати зростання рівня інвестиційної привабливості тощо. Сучасна глобалізація світових процесів потребує поглиблення співробітництва у будь-яких сферах, важливу роль у яких відіграє саме гармонізація податкової політики. Загальновідомо, що на даний час у вітчизняній системі правовідносин в сфері оподаткування лежить здебільшого фіскальна функція, що, на превеликий жаль, практично не дозволяють активізувати розвиток підприємництва. Передбачені Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом напрями гармонізації податкової системи України з вимогами Європейського Союзу мають передусім опиратися на зміни у нормативно-правових актах, які ухвалюються уповноваженими на це відповідними інституціями.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику, пов'язану із недоліками вітчизняного податкового законодавства та можливостями його гармонізації з вимогами Європейського Союзу досліджували такі науковці як Г. Білецька [1], С. Данілов [2], М. Кармаліта [1], М. Куц [1], А. Максименко [4], Н. Прохорчук [6], Я. Пухальська [6], М. Тюріна [7], Т. Чернадчук [8], В. Юрченко [9] та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, не зважаючи на достатню велику кількість напрацювань різними науковцями даної проблематики, на сьогоднішній день через доволі динамічний розвиток як держави загалом, так і її податкового законодавства зокрема, потребує більш детальнішого дослідження визначення напрямів вирішення проблем гармонізації податкового законодавства України та ЄС.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної роботи є розкриття проблем гармонізації податкового законодавства України та ЄС та визначення напрямів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах розвитку ринкової економіки України та процесів євроінтеграції нашої держави виникає потреба перегляду особливостей функціонування податкової системи України. Хоча на сьогоднішній день було проведено багато реформ, але проблеми все ще виникають щодо ефективності функціонування податкової системи України, зумовлені недосконалістю законодавства України та неак-

туальними підходами стосовно справляння податків. рядку. Проблема побудови ефективної податкової системи – одна з найбільш актуальних в Україні. Її вирішення має здійснюватися шляхом вивчення та аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого в світі досвіду в сфері оподаткування [6].

Відповідно до приписів ст. 1 Конституції України, Україна є соціальною правовою державою [3]. Отже, її податкова система має відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ, відповідного перерозподілу ВВП, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави та гарантій громадян на достатній життєвий рівень. Основним шляхом узгодження податкових правових норм України та Європейського Союзу є адаптація – процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування з метою поступового досягнення повної відповідності права України європейському праву [2, с. 183].

Питання реформування та гармонізації податкової політики загострюються в період імплементації податкової політики України до податкових стандартів Європейського союзу. Тому є важливим виявлення проблемних питань пов'язаних з гармонізацією податкової політики держави. Разом з тим актуалізується питання вивчення факторів, що обумовлюють формування та реалізацію податкової політики і впливають на основні показники її ефективності. Оскільки вдале використання інструментів податкової політики сприятиме подоланню фінансової кризи, подальшому економічному зростанню, розвитку підприємств України різних галузей [7, с. 214].

Гармонізація вітчизняного податкового законодавства до вимог Європейського Союзу також зумовлена євроінтеграційними процесами, що відбуваються в Україні. Крім того, закріплення її як обов'язку, згідно з Угодою про партнерство та співробітництво між Україною та Європейського Союзу, передбачає не тільки спрямування, прагнення Української держави до створення політичної асоціації та економічної інтеграції з Європейського Союзу, але й сприяє здійсненню системних реформ, зокрема розвитку і зміцненню демократичних інститутів [1, с. 5].

Адаптацію національного законодавства до законодавства міжнародних організацій здійснюють уповноважені органи державної влади за принципами правотворчості, пла-

нування, координації та контролю. Адаптація є складовою частиною інтеграційних процесів, передумовою гармонізації національного законодавства із законодавством міжнародних організацій. Це еволюційний процес, що поділяється на декілька етапів, які йдуть послідовно, у кожного з цих етапів є певний ступінь відповідності національного законодавства міжнародно-правовим нормам і стандартам [2, с. 184].

Процесу гармонізації вітчизняної податкової бази до вимог законодавства європейських країн притаманний досить довготривалий та систематичний характер, внаслідок чого стає можливо забезпечити більш кращі умови для співпраці нашої країни з країнами-членами ЄС, а також забезпечити достатній рівень інвестиційної привабливості України загалом. Визначивши європейські напрями свого розвитку, Україна зобов'язалася розвиватися на правових засадах, що потребує систематичного реформування, зокрема у соціально-економічних, правових та інституційних аспектах, що суттєво залежить від відповідного управління податковою сферою.

Податкова система України має бути гармонізованою із європейськими податковими системами. З цього приводу В. Юрченко зазначає, що гармонізація оподаткування в ЄС – це процес, який має конкретні напрями 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 сприй-

няття бізнесом та населенням дій держави у сфері податкової політики. Процес адаптації вітчизняної податкової системи до європейських стандартів повинен мати еволюційний характер і напередодні нової хвилі світової фінансової кризи базуватися на економічній і політичній стабільності в країні [9, с. 89–90]. Такий процес включає в себе стандартизацію систем, коінтеграцію інституцій і гармонізацію підходів до сталого соціально-економічного розвитку країн [2, с. 185].

Реформування податкової політики в рамках інтеграційних процесів повинно відбуватися поступово, враховуючи особливості національної економіки. Податковий кодекс України встановлює перелік податків, який в основному відповідає європейським стандартам, але така сама по собі відповідність аж ніяк не гарантує Україні ефективність податкової системи, оскільки важливу роль відіграють окремі питання, які формують податкову політику. Ці питання є основними проблемами на шляху гармонізації податкової політики, а саме: питання структури податків, рівня та диференційованості ставок в різних галузях економіки, переліків та правил надання пільг окремим галузям та підприємствам, адміністрування податків як на державному та і на мікрорівні та проблеми низької якості законодавчо-нормативної бази, яка інколи суперечить Законам та нормативно-правовим актам суміжних галузей [7, с. 215].

Попри доволі активні намагання покращити вітчизняну законодавчу базу в сферу оподаткування, на сьогоднішній день існує ще чимало проблем, які необхідно більш ґрунтовно дослідити. Варто зазначити, що більшість науковців схиляється до думки, що вітчизняна нормативно-правова база в сферу оподаткування є найбільш складною у державно-правовій системі загалом. Водночас, їй притаманний досить нестабільний характер. Однак, зважаючи на вже існуючий багаторічний досвід його правозастосування, внесення будь-яких законодавчих змін в сфері оподаткування, неодноразово викликають появу нових проблем.

Загалом, європейські стандарти регулювання податкових правовідносин засновані на:

- ліберальному податковому законодавстві для малого бізнесу у більшості країн;
- наявності податкових пільг та знижок за умови прибутковості;
- адаптивному звільненні від оподаткування новостворених підприємств строком до 6 місяців;

- значній кількості вільних економічних зон;
- наявності декількох офшорних зон, які водночас є одними з найбільших у світі;
- спрощеній процедурі відносин з податковими органами: абсолютно весь документооборот проходить в електронному режимі [4, с. 54].

До основних факторів, які мають вплив на податкову політику та відрізняють податкову політику України від європейських країн, ті що треба враховувати йдучи по шляху гармонізації податкової політики України в рамках інтеграційних процесів можна віднести:

- загальний стан економіки країни;
- структурні та основоположні зрушення в економіці;
- спрямованість соціально-економічної політики уряду;
- стан і структуру державного управління;
- стабільність внутрішньополітичної ситуації;
- взаємовідносини із сусідніми країнами [7, с. 216].

В контексті інтеграції до європейського співтовариства важливу роль на шляху реформування відіграють принципи податкового законодавства, адже це основоположні або фундаментальні засади законодавства, на підставі яких відбувається генеза, розвиток та функціонування податково-правових феноменів. Безперечно, принципи є основою формування податкового законодавства. Закріплені у Податковому Кодексі України принципи стають орієнтиром як для самого кодексу, так і для інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини в сфері оподаткування. Наявність системи принципів є важливою передумовою для збалансування або точніше узгодження актів податкового законодавства, вони дозволяють уникнути колізій, а у випадку їх наявності норми-принципи виступають як приписи вищого рівня [8, с. 69].

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України податкове законодавство базується на принципах загальності оподаткування, рівності усіх платників перед законом, недопущенні будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпції правомірності рішень платника податку; фіскальної достатності; соціальної справедливості; економічності оподаткування; нейтральності оподаткування; стабільності; рівномірності та

зручності сплати; єдиного підходу до встановлення податків та зборів [5].

Серед найбільш вагомих проблем в сфері оподаткування в Україні варто виокремити наступні:

- переважання в сучасних умовах здебільшого фіскального, а не регулюючого значення податків;
- існування доволі багато нормативно-правових актів, які відносяться до інших сфер права, проте більш-менш налагоджують систему податкових відносин;
- брак належних правових гарантій для бідь-якого учасника в системі податкових відносин.

Таким чином, поточними проблемами реалізації податкової політики в Україні залишаються складність і суперечливість податкового законодавства, запровадження численних змін до податкового законодавства, надмірне податкове навантаження платників податків, скорочення ділової активності суб'єктів господарювання, численні конфлікти між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, значна тінізація економіки тощо. Намір України інтегруватися в Європейський економічний і політичний простір зумовлює необхідність не лише адаптації національного законодавства до вимог ЄС, але і його гармонізації та об'єднання [6].

Відтак, на нашу думку вирішити наявні проблеми в сфері гармонізації податкового законодавства України та ЄС можна шляхом:

1. Розроблення належного податкового «словника», який здебільшого відповідатиме термінології Європейського Союзу, та ухвалення його відповідною уповноваженою інституцією.

2. Адаптації існуючого режиму оподаткування щодо переважно непрямих податків, зокрема мито, акцизний податок та ПДВ, згідно із європейськими нормативними актами.

3. Гармонізації системи адміністрування та справляння податків у вітчизняних умовах до загальноєвропейських принципів та вимог, що вимагає налагодження відкритої системи контролю, безпосередності розрахунку і адміністрування податків та звітності, спрощення вимог до малих та середніх підприємств.

4. Реформування кадрового забезпечення державних владних органів, які контролюють сплату податків та зборів в державі, адаптація його з існуючими принципами та вимогами європейських країн.

Висновки. На даний час намагання нашої держави інтегруватися у Європейський

Союз вважається найважливішою сферою її зовнішньої політики, а гармонізація законодавчого забезпечення є потрібним та неминучим процесом. Безумовно, що забезпечення високого рівня ефективності діяльності податкової системи є найважливішим елементом подальшого економічного зростання країни в цілому. Водночас ефективність механізмів адміністрування податків впливає на фінансову забезпеченість країни та розвиток підприємництва. Прийняття свого часу Податкового кодексу України слід вважати досить вагомим кроком у процесі реалізації податкового реформування і покращення податкового законодавчого забезпечення задля його гармонізації з європейськими вимогами, адже саме податкове право наша держава зобов'язалася першочергово адаптувати до

європейського права. Проте, на сьогоднішній день триває удосконалення податкового законодавчого забезпечення, адже його гармонізація з ЄС є вагомим та надтерміновим завданням для нашої держави. Варто зазначити, що досі зостається важливо вирішити проблему, пов'язану із стабільністю податкового законодавчого забезпечення.

Тому, беручи до уваги все вище зазначене, можна дійти висновку, що гармонізація системи податкових правовідносин з вимогами ЄС досить сильно впливає на розвиток підприємництва і економічне зростання держави загалом. Через це, на нашу думку, в даному напрямі досить важливо провести аналіз практики європейських реформ, що слід вважати перспективним напрямом подальших досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія. Київ : Алерта, 2012. 222 с.
2. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 6. С. 183–187. DOI: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.6.32>
3. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Максименко А. В. Податкові реформи та перспективи оподаткування: світова панорама. *Економічний аналіз*. 2016. № 1. С. 51–56.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
6. Пухальська Я. В., Прохорчук Н. О. Основні недоліки податкової системи України. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/57.pdf>
7. Тюріна М. М. Ефективність податкової політики України в рамках інтеграційних процесів. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск 18. С. 213–218.
8. Чернадчук Т. Принципи податкового законодавства : окремі питання. Актуальні питання вітчизняної юридичної науки : матер. Третьої Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Суми, 14–15 квітня 2016 р.). Суми : СНАУ, 2016. С. 68–71.
9. Юрченко В. В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. *Ефективна економіка*. 2013. № 12. С. 87–98.

REFERENCES:

1. Biletska, H. M., Karmalita, M. V., & Kuts, M. O. (2012). *Harmonizatsiia podatkovoho zakonodavstva: ukrainski realii* [Harmonization of tax legislation: Ukrainian realities]. Kyiv: Alerta. [in Ukrainian]
2. Danilov, S. (2020). Yevropeiski standarty u podatkovykh pravovidnosynakh [European standards in tax legal relations]. *Pidpriansnystvo, hospodarstvo i pravo – Entrepreneurship, economy and law*, 6, 183–187. DOI: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.6.32> [in Ukrainian]
3. Konstytutsiia Ukrainy [Constitution of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
4. Maksymenko, A. V. (2016). Podatkovi reformy ta perspektyvy opodatkuвання: svitova panorama [Tax reforms and prospects for taxation: a global panorama]. *Ekonomichnyi analiz – Economic analysis*, 1, 51–56. [in Ukrainian]
5. Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian]
6. Pukhalska, Ya. V., & Prokhorchuk, N. O. (2019). Osnovni nedoliky podatkovoi systemy Ukrainy [The main shortcomings of the tax system of Ukraine]. Available at: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/57.pdf> [in Ukrainian]

7. Tiurina, M. M. (2018). Efektyvnist podatkovoï polityky Ukrainy v ramkakh intehratsiinykh protsesiv Ukrainy [Effectiveness of tax policy of Ukraine within the framework of integration processes]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, 18, 213–218. [in Ukrainian]
8. Chernadchuk, T. (2016). Pryntsypy podatkovoho zakonodavstva : okremi pytannia [Principles of tax legislation: separate issues]. Proceedings from *III Vseukrainskoi naukovo- praktychnoi konferentsii «Aktualni pytannia vitchyznianoï yurydychnoi nauky» – The III All-Ukrainian scientific and practical conference «Current issues of domestic legal science» (Sumy, April 14–15th, 2016)* (pp. 68–71). Sumy: SNAU. [in Ukrainian]
9. Iurchenko, V. V. (2013). Suchasni tendentsii rozvytku ta harmonizatsii podatkovykh system krain Yevropeiskoho Soiuzu. Vektory dlia Ukrainy [Modern trends in the development and harmonization of tax systems of the countries of the European Union]. *Efektivna ekonomika – Effective economy*, 12, 87–98. [in Ukrainian]