

НАПРЯМИ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄС

AREAS OF ADAPTATION OF THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE TO THE EU LEGISLATION

Іванова О.В., головний судовий експерт
відділу економічних досліджень

Харківський науково-дослідний експертно-криміналістичний центр МВС України

Під час дослідження податкової системи та законодавства, яке її регулює, зосереджено увагу на напрямках адаптації цього законодавства України до законодавства Європейського Союзу. На підставі аналізу робіт Л. Алексєєва, С. Брехова, Т. Голоядової, Т. Дуліка, В. Коротуна, П. Мельника, А. Мряковського, Н. Новицької, О. Сушкової, В. Тристана, Ф. Ярошенка та ін. звертається увага на те, що податкова система як складний соціально-економічний елемент суспільства отримала нові пріоритети розвитку та функціонування в Україні у зв'язку з європейською інтеграцією. Встановлено, що стандарти оподаткування в країнах-членах Європейського Союзу нині є певними орієнтирами у формуванні елементів податкової системи України.

Від адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу залежить певним чином становлення держави як незалежної та економічно міцної. Негативними факторами розвитку економіки України є: 1) тіньова економіка; 2) надмірний податковий тиск на підприємства, які легально працюють; 3) дисбаланс у розвитку окремих секторів економіки із посиленням монополізації певних підприємств.

Досягнення оптимального рівня податкового навантаження та відповідності структури національної податкової системи завданням, які ставляться перед державою, включає: по-перше, лібералізацію податкових відносин; по-друге, поетапне зниження податкового навантаження та його перенесення з мобільних факторів виробництва на споживача; по-третє, вдосконалення механізму сплати окремих податків до бюджетів і їхнього адміністрування.

Базовими напрямками адаптації законодавства України про податки і збори до стандартів ЄС є: 1) оптимізація податкового навантаження; 2) удосконалення методики і технології адміністрування податків і зборів, а також податкового контролю; 3) легалізація раніше прихованих доходів (завдяки впровадженню широкомасштабної комбінованої податкової амністії).

Ключові слова: економіка, податкова політика, податкове законодавство, адаптація законодавства.

In the study of the tax system and the legislation that regulates it, the focus is on the directions of adaptation of such legislation of Ukraine to the legislation of the European Union. Based on the analysis of the works of L. Alekseev, S. Brekhov, T. Goloyadova, T. Dulik, V. Korotun, P. Melnik, A. Myarkovsky, N. Novitskaya, O. Sushkova, V. Tristan, F. Yaroshenko, and others draws attention to the fact that the tax system, as a complex socio-economic element of society, has received new priorities for development and functioning in Ukraine in connection with European integration. It is established that the taxation standards in the EU member states are now some guidelines in shaping the elements of the tax system of Ukraine.

From the adaptation of the tax legislation of Ukraine to the legislation of the European Union depends in some way on the establishment of the state as independent and economically strong. Negative factors of development of economy of Ukraine are: 1) shadow economy; 2) excessive tax pressure on businesses that are legally operating; 3) imbalance in the development of certain sectors of the economy with increasing monopolization of certain enterprises.

Achieving the optimum level of tax burden and compliance of the structure of the national tax system with the tasks set by the state include, first, the liberalization of tax relations, second, the gradual reduction of the tax burden and its transfer from mobile factors of production to the consumer, third, improvement of the mechanism of payment of separate taxes to the budgets and their administration.

The basic directions of adaptation of the legislation of Ukraine on taxes and duties to the EU standards are: 1) optimization of the tax burden; 2) improvement of methods and technology of administration of taxes and duties, as well as tax control; 3) legalization of previously hidden income (through the introduction of a large-scale combined amnesty tax).

Key words: economy, tax policy, tax legislation, adaptation of legislation.

Постановка проблеми. Найважливішою моделлю економіки України, яка сформувалася на зламі минулої соціалістичної моделі, і досі характеризується недостатністю розвитку конкуренції – основного інструмента ринкової економіки. Особливе місце у розбудові сучасної національної економіки належить реформуванню податкової системи, оскільки її складові елементи – податки та збори – здатні забезпечувати державу необхідними фінансовими ресурсами, але нині в Україні вона має суттєві недоліки, що потребують системного аналізу та негайного усунення.

Складність, мінливість та переважно фіскальний характер податкової системи, надмірний рівень оподаткування більшості громадян, індивідуальний підхід під час надання пільг юридичним особам та інші фактори погіршують конкурентну спроможність України на арені провідних країн світу, не сприяють розвитку економіки в нашій державі.

Із положень розпоряджень Кабінету Міністрів України від 28.03.2018 р. № 244-р та від 03.04.2017 р. № 275-р випливає, що сучасними напрямками забезпечення економічної діяльності є: 1) розвиток конкуренції, малого та середнього бізнесу; 2) створення умов для технологічного прориву; 3) створення умов для економічної незалеж-

ності [1–2] тощо. Наведені напрями системно пов'язані з податковою політикою, що на сучасному етапі має бути адаптована до стандартів ЄС.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми, пов'язані з податковою реформою, постійно перебувають у полі зору вітчизняних учених, таких як Л. Алексєєва, С. Брехов, Т. Голоядова, Т. Дулік, О. Іванов, В. Коротун, М. Кучерявенко, П. Мельник, А. Мряковський, Н. Новицька, М. Слатвінська, О. Сушкова, Т. Тишук, В. Тристан, Ю. Харазішвілі, Ф. Ярошенко та ін. [3–8]. Їхні дослідження підтверджують важливість ефективного функціонування податкової системи для розвитку національної економіки держави, однак за сучасних умов трансформації національної економічної системи у напрямку євроінтеграційних процесів потребують подальших досліджень питання гармонізації елементів податкової системи України зі стандартами Європейського Союзу.

Розробці окремих питань адаптації національного законодавства до законодавства ЄС присвятили свої роботи Л. Васечко, С. Гришак, С. Дудар, О. Євглевська, П. Коломієць, Т. Кошук, М. Кравченко, А. Кузьменко, О. Макух, О. Музика-Стефанчук, О. Проневич та ін. [9–19]. Разом із тим, незважаючи на високий рівень наукового опрацю-

вання проблематики державної податкової політики, не з'ясовано основні напрями адаптації податкового законодавства до права ЄС, які здатні здійснити значний вплив на розвиток економіки України.

Формулювання мети та завдань дослідження. Метою статті є з'ясування основних напрямів наближення бази оподаткування та порядків адміністрування податків до стандартів ЄС.

Виклад основного матеріалу. Провідна роль у забезпеченні виконання державної функції щодо регулювання економічних процесів належить податкам. Ефективність податкової політики залежить не стільки від величини податкової ставки конкретного податку або збору, скільки від комплексу стимулів, що застосовує держава під час виконання платниками свого обов'язку зі сплати податків. Практика господарювання на сучасному етапі переконливо доводить, що підприємствам вигідніше залишатися в тіні, ніж отримувати імідж «найкращого платника податків». Причинами такої ситуації є: 1) збільшення тіньової економіки та неможливість формування необхідної дохідної частини бюджетів держави та органів місцевого самоврядування; 2) надмірний податковий тиск на підприємства, які легально працюють; 3) дисбаланс у розвитку окремих секторів економіки із посиленням монополізації певних підприємств. Розв'язання цих проблем має відбуватися у контексті вдосконалення податкової системи України, а саме: «підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу; скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків і держави на їх адміністрування; адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС» [5, с. 362].

Як зазначалося раніше, податкова система у кожній країні є складником економічної системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – є способом реалізації її економічної політики. Податки – це об'єктивне суспільне явище, тому під час вдосконалення податкової системи слід виходити перш за все із реалій соціально-економічного стану країни, а вже потім керуватися стратегіями розвитку та стандартами ЄС. Т. Кошук з цього приводу цілком правильно вказує: «...чимало норм податкового законодавства в Україні <...> відповідає вимогам директив ЄС, імплементацію яких передбачено згідно з Додатком XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію з ЄС» [14, с. 66]. Однак процес адаптації незавершений, і потребують актуалізації напрями, які забезпечать найбільший позитивний вплив на економіку в державі.

Стандарти оподаткування в країнах-членах Європейського Союзу нині є певними орієнтирами у становленні елементів податкової системи України, яка формувалася еволюційним шляхом (впливає з аналізу наукових робіт [3–8]). Найуспішнішими ініціативами з нашої точки зору є: гармонізація податкового та бухгалтерського обліку; електронне адміністрування деяких податків; запровадження електронних форм податкової звітності; спрощення реєстрації платників податків; створення системи електронних сервісів для платників податків тощо. Однак залишається невирішеним питання «спрощення системи платежів, перегляду ставок інших податків з метою недопущення значного податкового тягара і негативного впливу на ринки праці та капіталу» [20, с. 30].

Сучасна українська податкова система й досі є однією з найскладніших і найменш сприятливих для ведення бізнесу не тільки серед європейських країн, але й у глобальному порівнянні, що значно знижує конкурентоспроможність економіки нашої держави. Це регулярно підтверджують міжнародні звіти й рейтинги, дослідження вітчизняних економістів, а також оцінки інвесторів, які працюють в Україні. Так, за даними рейтингу Paying Taxes 2017, у якому порівнювалися податкові системи 190 країн

світу щодо простоти сплати податків, перше місце поділили дві арабійські країни – Катар та Об'єднані Арабські Емірати з показником 99,44 бала (зі 100 можливих). Доповнив трійку Гонконг, а найкращою європейською країною стала Ірландія [21].

Дослідження українських учених [22] доводять, що сучасні прогресивні зміни та соціально-економічні перетворення в Україні, що спрямовані на створення міцного економічного підґрунтя для її інтеграції в європейську спільноту, зумовлюють потребу впровадження найкращих практик оподаткування, що існують у країнах-членах ЄС, у практику функціонування національної податкової системи. Виходячи із цього, має бути завершено реформування податкової системи, аби зменшити вплив капіталів із легального сектору та зростання рівня тінізації її економіки. А високий рівень тінізації, за висновками О. Іванова, Т. Тищук, Ю. Харазішвілі, об'єктивно призводить до руйнування важелів управління економікою, подальшого розшарування населення, підризу довіри до влади та гальмування реформ [6, с. 3].

Тіньова економіка (англ. black economy, ghost economy, shadow economy) – господарська діяльність, яка розвивається поза державним обліком і контролем, а тому не відображається в офіційній статистиці. «Тіньові» підприємства не перерозподіляють власних доходів до бюджетів і державних цільових фондів, вони не сплачують податків, збільшуючи власні прибутки [23]. Така економіка має об'єктивний характер та існує у всіх країнах, відрізняючись лише обсягами, формами та засобами контролю.

За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі, рівень тіньової економіки у 2018 році становив 30% від обсягу офіційного ВВП [24]. Така ганебна ситуація змушує системно переформатувати державну економічну політику та провести реформування податкової системи, яка здатна забезпечити баланс потреб держави у фінансових ресурсах. А успішне реформування позитивно позначиться на рівні зайнятості населення, інвестиційній, інноваційній та підприємницькій активності і сприятиме зростанню добробуту населення взагалі. Тому вкрай важливим є з'ясування пріоритетних напрямів під час удосконалення податкової системи.

Одним із основних питань, що залишається актуальним протягом усього періоду реалізації сучасних податкових реформ в Україні, є визначення оптимального рівня податкового навантаження та структури національної податкової системи [4, с. 11]. Утримання органів публічної влади та фінансування функцій держави, з одного боку, вимагають постійного поповнення бюджетів, а з іншого – надмірне навантаження на платників податків не стимулює розвитку економіки у державі та її регіонах. Тому цілком логічно Уряду України визначити модель податкової політики, виходячи з її поділу на фіскальну, помірно-фіскальну та фіскально-регулятивну політику. Якщо під час реалізації фіскальної політики за мету ставиться виключно наповнення бюджету країни, то під час проведення помірно-фіскальної політики структурні перетворення у податковій системі досягаються за рахунок застосування податкових стимулів у вигляді надання податкових пільг, диференціації ставок податків тощо. Найбільш актуальною, з нашої точки зору, вважаємо фіскально-регулятивну політику, яка «дає змогу досягти зростання ВВП випереджувальними темпами порівняно з податковими доходами» [8, с. 77]. Отже, фіскально-регулятивна політика України має бути наближена до стандартів ЄС, а також «з урахуванням того, що сучасному розвитку притаманне взаємопроникнення та переплетіння різних концепцій та теорій фіскальної політики, і кожна держава на шляху досягнення поставлених цілей має самостійно обирати найбільш прийнятну з них» [25, с. 333].

Інструментом реалізації податкової політики України є нормативно-законодавче забезпечення як сукупність

нормативно-правових актів, які містять правові норми, об'єднані спільним предметом регулювання. Податкове законодавство України є одним із найскладніших та наймінливіших складників правової системи держави. Наразі Податковий кодекс України є базовим законодавчим актом у сфері оподаткування. Він регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування [26]. На його основі прийнято і введено в дію сотні нормативно-правових актів, що потребують певної адаптації до законодавства ЄС.

Феномен адаптації законодавства України до законодавства ЄС ставав неодноразово предметом дослідження вітчизняних учених. Це явище розглядалося під різним кутом зору, в широкому та вузькому розумінні, як певний національний порядок, який утворюють кілька етапів і як «частина глобалістики, що спрямована на дослідження неперервного, об'єктивно існуючого, загальносвітового процесу, який поширюється на правовідносини в усіх без винятку сферах суспільного життя» [9, с. 15]. У контексті нашого дослідження слід тлумачити адаптацію податкового законодавства до законодавства ЄС як частину глобалістики, яка, своєю чергою, має позитивні і негативні наслідки. Певні негативні наслідки глобалістики для нашої держави аналізувалися А. Кузьменко [16], а позитивні слід підкреслити окремо. Це – застосування системного підходу до питань оподаткування; гарантування реальної стабільності податкового законодавства; забезпечення балансу публічних і приватних інтересів тощо.

Гармонізація оподаткування у межах ЄС залишається важливим завданням для України, що створює підґрунтя для набуття нею членства в ЄС. Ці процеси визначено Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [27], що також забезпечують подальше формування цілісної світової економічної системи.

Нині податкова реформа України націлена на перехід від контролюючої функції фіскальних органів до обслуговуючої ролі, зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати, впровадження електронних сервісів для платників податків [28]. Для більшості країн ЄС характерне встановлення прогресивної шкали оподаткування доходів громадян, коли до більших за обсягами доходів застосовуються вищі ставки податків. Пропорційна шкала, за якої розмір ставки не залежить від величини бази оподаткування, діє лише у деяких східноєвропейських країнах (Болгарії, Чехії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщині та Румунії).

Т. Голоядова визначила, що прагнення України ввійти до Європейського Союзу вимагає узгодженості вітчизняного податкового законодавства до законодавчих вимог у сфері оподаткування, що існують у ЄС, тому необхідна поступова лібералізація податкової політики в напрямі зменшення податкових ставок і надання податкових пільг за основними податками в Україні, створення умов для реалізації принципу соціальної справедливості в оподаткуванні та стабільне податкове законодавство в Україні. Для реалізації пріоритетів розвитку податкової політики України необхідно здійснювати комплекс стимулюючих заходів, які передбачають: зниження податкового тиску, стимулювання інноваційної діяльності, сприяння розвитку малого підприємництва, підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, поліпшення адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків та розробка ефективних механізмів податкового адміністрування [5, с. 362]. Така точка зору заслуговує на увагу і під час завершення послідовної податкової реформи й оптимізації національної податкової системи слід виважено і науково обґрунтовано приймати управлінські рішення, уникаючи безсистемних хаотичних змін ставки того чи іншого податку або окремої процедури адміністрування, яка не узгоджена з концепцією адміністрування.

Висновки. Інструменти, що здатні забезпечити позитивний вплив податкової політики на підвищення конкурентоспроможності українського бізнесу та розвиток економіки України в цілому, такі: 1) зниження податкового навантаження на фізичних осіб; 2) раціональний розподіл податкового навантаження на юридичних осіб; 3) удосконалення механізму адміністрування податків, що унеможливує ухилення від сплати податків і зборів; 4) запобігання корупційним проявам у сфері оподаткування; 5) впровадження фіскально-регулятивної моделі податкової політики, стимулювання добровільності сплати податків; 6) адаптація Податкового кодексу України та базових податкових законів України до законодавства ЄС.

Податкова політика має забезпечувати лібералізацію податкових відносин; спрощення податкової системи через оптимізацію кількості податків та зборів та через максимальну інформатизацію процесу адміністрування податків та зборів тощо.

Базові напрями адаптації законодавства України про податки та збори до законодавства ЄС: 1) оптимізація податкового навантаження; 2) удосконалення методики та технології адміністрування податків і зборів, а також податкового контролю; 3) легалізація раніше прихованих доходів (завдяки впровадженню широкомасштабної комбінованої податкової амністії).

ЛІТЕРАТУРА

1. Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2018 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 28 берез. 2018 р. № 244-р. *Урядовий кур'єр*. 2018. № 78 (21 квіт.).
2. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 3 квіт. 2017 р. № 275-р. *Урядовий кур'єр*. 2017. № 85 (11 трав.).
3. Алексеева Л.О., Дулік Т.О., Тристан В.Р. Окремі питання реформування податкової системи України. *Сучасні механізми забезпечення соціально-економічної безпеки на макро- та макрорівнях* : матеріали І Міжнар. наук.-практ. конференції. Дніпро : Університет митної справи та фінансів, 2017. 495 с.
4. Брехов С.С., Коротун В.І., Сушкова О.Є., Новицька Н.В. та ін. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України : монографія ; за заг. ред. С.С. Брехова та В.І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 344 с.
5. Голоядова Т.О. Податкова політика України: сучасний стан та зміни. *Молодий вчений*. 2018. № 2 (54). С. 359–363.
6. Іванов О.В., Тишук Т.А., Харазішвілі Ю.М. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання : аналіт. доп. за заг. ред. Я.А. Жаліла. Київ : НІСД, 2011. 96 с.
7. Кучерявенко М.П. Проблеми колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології). *Право України*. 2008. № 9. С. 57–62.
8. Мельник П.В., Мярковський А.І., Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України : теорія, методологія, практика : монографія. / за заг. ред. М.Я. Азарова. Київ : Міністерство фінансів України, 2011. 656 с.
9. Васечко Л.О. Національне право в умовах глобалізації (загальнотеоретичний аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Луганськ, 2011. 20 с.
10. Гришак С.В. Теоретичні основи адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. *Форум права*. 2012. № 4. С. 273–277. URL: irbis-nbuv.gov.ua (дата звернення: 01.06.2019).

11. Дудар С.К. Розвиток законодавства України в умовах Європейської правової інтеграції : (загальнотеоретичний аспект): дис... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2013. 19 с.
12. Євлевська О.Л. Адаптація законодавства як умова майбутнього членства України в Європейському Союзі. *Державне будівництво та місцеєе самоврядування*. 2009. Вип.17. С. 118–130.
13. Коломієць П.В. Проблематика адаптації вітчизняного фінансового законодавства до стандартів ЄС. *Право і суспільство*. 2016. № 2(3). С. 143–148. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2016_2%283%29_25 (дата звернення: 25.05.2019).
14. Кошук Т.В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. Вип. 3. С. 52–67.
15. Кравченко М.Г. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС: сучасний стан, проблеми та перспективи. *Адміністративне право і процес*. 2016. № 2. С. 137–146.
16. Кузьменко А.В. Негативні наслідки розвитку глобалізації в Україні. *Перспективні напрями наукової думки* : зб. наук. праць «ЛОГОΣ» з матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 18 квітня 2018 р. / відп. за випуск М.А. Голденблат. Обухів : Друкарня «Друкарник» (ФОП Гуляєва В.М.), 2018. Т. 3. С. 97–99.
17. Макух О.В. До проблеми забезпечення балансу приватних і публічних інтересів при регулюванні фінансових відносин (на прикладі рішень Європейського Суду з прав людини). *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького: Журнал. Серія Право*. № 2(14), 2016. С. 103–111.
18. Музика-Стефанчук О.А. Порівняльне правознавство та адаптація до законодавства ЄС у галузі прямих податків. *Eurasian Academic Research Journal*. 2016. № 5(05). С. 6–13.
19. Проневич О.С. Інституційні засади адаптації законодавства України до *acquis communautaire*: стан легального закріплення і перспективи вдосконалення. *Право та безпека*. 2016. № 3. С. 32–39. URL: http://pb.univd.edu.ua/?action=publications&pub_id=396900&mid=8&yeag=2016 (дата звернення: 01.06.2019)
20. *Підсумки розвитку наукової думки: 2018* : зб. наук. праць «ЛОГОΣ» з матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Івано-Франківськ, 5 грудня, 2018 р. Вінниця : ГО «Європейська наукова платформа», 2018. Т. 5.
21. Заплати податки і спи спокійно: місце України у рейтингу Paying Taxes-2017 (Інфографіка). URL: http://24tv.ua/zaplati_podatki_i_spi_spokiyно (дата звернення: 02.05.2019).
22. Підвищення ефективності фіскальної політики на регіональному рівні в Україні в умовах адаптації до європейських стандартів : монографія / за ред. д.е.н. Л.Б. Баранник. Дніпро : Університет митної справи та фінансів, 2018. 336 с.
23. Тіньова економіка. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki> (дата звернення: 12.02.2019).
24. Тенденції тіньової економіки. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoїEkonomiki> (дата звернення: 05.06.2019).
25. Слатвінська М. Фіскальна політика як інструмент державного регулювання. *EUROPEAN JOURNAL OF ECONOMICS AND MANAGEMENT*. Volume 5. Issue 1. 2019. P. 327–333.
26. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. *Офіц. вісн. України*. 2010. № 92, т. 1. Ст. 3248.
27. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27 черв. 2014 р. *Офіц. вісн. України*. 2014. № 75, т. 1. С. 83.
28. Ослунд А. Україні потрібна радикальна, але розумна податкова реформа. *Українська правда*. 04 вересня 2015. URL: <https://www.pravda.com.ua/columns/2015/09/4/7080176/> (дата звернення: 15.05.2019).