

УДК 347.73:336.22:341.24

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.06.99>

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ВИМОГ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Марущак О.А.

*кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри теорії та історії держави і права,
конституційного права,
Пенітенціарна академія України
ORCID: 0000-0001-6153-9868*

Марущак О.А. Актуальні питання гармонізації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу.

У цій статті розглянуто основні напрями гармонізації податкового законодавства України у відповідність до стандартів Європейського Союзу, ключові заходи щодо оптимізації системи оподаткування України відповідно до європейських норм. Значну увагу приділено гармонізації податкової політики України з підходами, що застосовуються в країнах ЄС. У статті визначено головні принципи та цілі податкової політики Європейського Союзу. Автор аналізує пріоритетні напрями вдосконалення української податкової системи в контексті її адаптації до європейських стандартів.

Акцентовано увагу на тому, що пряме оподаткування в ЄС базується на узгодженні стандартів для оподаткування фізичних та юридичних осіб, особливо у контексті запобігання податковому ухиленню та вирішення питання подвійного оподаткування. Україна вже імплементувала деякі європейські та міжнародні стандарти, що сприяє стабілізації базових принципів оподаткування, створення цілісної податкової бази та поліпшення механізмів нарахування й збору податків.

Автор статті доходить висновку, що на сучасному етапі основні труднощі української податкової системи включають: переважання фіскальної функції податків над регулятивною; наявність численних нормативних актів з інших сфер права, що частково регулюють податкові відносини; недостатній рівень правових гарантій для всіх учасників податкових відносин.

Значну увагу приділено аналізу світового досвіду у сфері непрямого оподаткування, який демонструє ефективність акумулювання податкових надходжень для розвитку економіки, підтримки малозабезпечених верств населення, стимулювання науково-технічного прогресу та підвищення трудового потенціалу країни.

У статті запропоновано шляхи подолання викликів у сфері гармонізації податкового законодавства України та ЄС. Інтеграція до ЄС є пріоритетом зовнішньої політики України, а гармонізація законодавства – важливим кроком для цього процесу. Підвищення ефективності податкової системи сприяє не тільки фінансовій стабільності держави, але й активізації підприємницької діяльності.

Ключові слова: податки, податкове право, податкова система, податкова політика, оподаткування, адаптація, імплементація, юридична відповідальність, юридична особа, податкове правопорушення, фінансова відповідальність, відповідальність, реформи, європейська інтеграція, Європейський Союз.

Marushchak O.A. Topical issues of harmonization of tax legislation of Ukraine with the requirements of the European Union.

The article deals with the main directions of harmonization of Ukrainian tax legislation in accordance with the EU standards, key measures to optimize the taxation system of Ukraine in accordance with European norms. Considerable attention is paid to the harmonization of Ukraine's tax policy with the approaches used in the EU. The article identifies the main principles and objectives of the EU tax policy, analyses the priority areas for improving the Ukrainian tax system in the context of its adaptation to European standards.

The author emphasizes that direct taxation in the EU is based on harmonization of standards for taxation of individuals and legal entities, especially in the context of preventing tax evasion and resolving the issue of double taxation. Ukraine has already implemented some European and international standards, which helps to stabilize the basic principles of taxation, create a coherent tax base and improve the mechanisms of tax assessment and collection.

The author comes to the conclusion that at the present stage the main difficulties of the Ukrainian

tax system include: predominance of the fiscal function of taxes over the regulatory function; numerous regulations from other areas of law which partially regulate tax relations; insufficient level of legal guarantees for all participants of tax relations.

Considerable attention is paid to the analysis of international experience in the field of indirect taxation, which demonstrates the effectiveness of accumulating tax revenues for economic development, supporting low-income groups of the population, stimulating scientific and technological progress and increasing the country's labor potential.

The article suggests ways to overcome the challenges in harmonizing the tax legislation of Ukraine and the EU. Integration into the EU is a priority of Ukraine's foreign policy, and harmonization of legislation is an important step in this process. Improving the efficiency of the tax system contributes not only to the financial stability of the state, but also to the intensification of business activity.

Key words: taxes, tax law, tax system, tax policy, taxation, adaptation, implementation, legal responsibility, legal entity, tax offense, financial responsibility, responsibility, reforms, European integration, European Union.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку оподаткування є одним з ключових інструментів соціально-економічної політики України завдяки його застосуванню державою для ефективного розподілу прибутків, стимулюванню інвестиційної привабливості з метою забезпечення економічного зростання. З огляду на глобалізаційні процеси, що розгортаються у світі, все більшої актуальності набуває співпраця країн у податковій сфері для гармонізації норм податкового законодавства. Вітчизняна податкова система поки що має здебільшого фіскальний характер, що перешкоджає активному розвитку бізнесу. Для досягнення європейських стандартів, що закріплені в Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі - Угода про асоціацію з ЄС) [1], необхідні зміни законодавства, що регулює суспільні відносини у сфері оподаткування.

Метою роботи є аналіз проблем гармонізації податкового законодавства України з вимогами Європейського Союзу (далі – ЄС) у сфері оподаткування та визначення оптимальних напрямів їх вирішення.

В Угоді про асоціацію з ЄС [1] передбачені напрями гармонізації податкового законодавства України з європейськими стандартами. Цей процес вимагає оновлення нормативно-право-

вої бази, яка регулює податкові відносини. Попри значну кількість досліджень, постійні зміни в економіці України та її податковому законодавстві потребують більш глибокого аналізу щодо напрямів гармонізації з європейськими вимогами.

Стан опрацювання проблематики. Важливими науковими доробками у сфері дослідження податкового законодавства, визначенні його недоліків та забезпеченні гармонізації з європейськими стандартами є роботи таких авторів, як С. Бей, Г. Білецька, М. Бортнікова, Н. Головай, С. Данілов, О. Долженков, О. Загнітко, О. Іванова, Ю. Корчев, Н. Прохорчук, Я. Пухальська, В. Юрченко, Ю. Чиркова та інші. Їхні доробки розкривають складнощі сучасного податкового регулювання та можливості його адаптації до вимог ЄС. Незважаючи на значну кількість досліджень, динамічний розвиток України потребує додаткового вивчення напрямів гармонізації податкової системи з європейськими стандартами, зокрема з урахуванням новітніх тенденцій у державному та податковому законодавстві.

Виклад основного матеріалу. Розвиток ринкової економіки України та процеси євроінтеграції потребують вдосконалення податкової системи. Хоча було проведено низку реформ, все ще існують проблеми, пов'язані з неефективністю системи, спричинені недоліками законодавства та застарілими підходами до оподаткування. Розробка ефективної податкової системи є нагальною потребою для України, що вимагає аналізу як чинної законодавчої бази, так і міжнародного досвіду у сфері оподаткування.

Згідно зі ст. 1 Конституції України, Україна визнається соціальною та правовою державою [2]. Відтак, податкова система повинна забезпечувати фінансування суспільних благ, перерозподіл внутрішнього валового продукту для задоволення потреб суспільства та виконання державних функцій. Основним шляхом до гармонізації законодавства є адаптація правових норм до європейських стандартів, що включає розробку нових нормативно-правових актів і забезпечення умов для їх належного впровадження, це складний процес, метою якого є однаковий вплив на суспільні відносини в Україні. Отже, процедуру гармонізації можна розглядати не лише як мету, але як і характеристику процесів та механізмів у правовій системі, спрямованих на зменшення розбіжностей і вирішення суперечностей у правових нормах [3].

Реформування податкової політики набуває особливої актуальності в умовах імплементації стандартів ЄС. Важливо виявити проблеми, пов'язані з гармонізацією податкової політики України, та визначити фактори, що впливають на її ефективність. Відповідне використання податкових інструментів сприятиме подоланню

фінансової кризи, економічному зростанню та розвитку бізнесу.

Євроінтеграційні процеси, що відбуваються в Україні, вимагають подальшої гармонізації податкового законодавства. В рамках Угоди про асоціацію з ЄС це сприяє формуванню політичної асоціації та економічної інтеграції, а також стимулює реформи для зміцнення демократичних інститутів. Гармонізація податкової політики України з європейськими стандартами стала обов'язковим кроком у контексті євроінтеграційних процесів. Вона сприяє політичній та економічній інтеграції України з ЄС, стимулює проведення системних реформ, зміцнює демократичні інститути та сприяє розвитку громадянського суспільства.

На думку С. Данілова головним способом гармонізації податкового законодавства України з нормами ЄС є адаптація – процес створення та ухвалення нормативно-правових актів, а також забезпечення умов для їх ефективного впровадження та застосування з метою поступового досягнення повної відповідності українського права європейському [4, с. 184]. Процес адаптації українського законодавства до норм міжнародних організацій здійснюється державними органами, які керуються основоположними принципами правотворчості, а також застосовують методи планування, координації та контролю. Адаптація є необхідним етапом інтеграційних змін, що передбачає поступове зближення національних правових норм з міжнародними стандартами. Вона відбувається послідовно, у кілька етапів, на кожному з яких досягається певний рівень відповідності з міжнародно-правовими нормами і стандартами [5, с. 77].

Процес наближення податкової системи України до стандартів ЄС потребує тривалих і послідовних реформ, що дозволить забезпечити сприятливі умови для співпраці з країнами ЄС та підвищити рівень інвестиційної привабливості держави. Обравши європейський вектор розвитку, Україна взяла на себе зобов'язання реформувати правові основи у різних сферах, зокрема у соціально-економічній та інституційній. Це вимагає системного підходу до управління податковою сферою.

На думку В. Юрченка, гармонізація податкової політики у ЄС передбачає оптимізацію оподаткування, підтримку високих соціальних стандартів та впровадження новітніх технологій самооподаткування. Загальні напрями розвитку податкових систем країн ЄС повинні слугувати орієнтиром для України, яка прагне інтегруватися у європейський простір. Україні необхідно активніше включатися у цей процес, а у тих сферах, що поки що не відповідають європейським стандартам, слід розробляти власну фіскальну політику [6, с. 87]. Пріоритетними за-

вданнями залишаються зменшення податкового тягаря, скорочення податкових зборів, впровадження інноваційних методів адміністрування, зменшення неекономічних пільг, підтримка підприємництва, а також формування податкової культури та позитивного ставлення бізнесу та населення до податкової політики держави.

Перетворення податкової системи України на таку, що відповідає європейським стандартам, повинно здійснюватися поступово і враховувати специфіку національної економіки. Хоча Податковий кодекс (далі – ПК) [7] України загалом узгоджується з європейськими нормами, цього недостатньо для забезпечення ефективності, адже існує багато факторів, що впливають на податкову політику. Серед головних проблем гармонізації – структура податкових ставок, різниця у ставках для різних секторів економіки, правила надання податкових пільг, а також питання адміністрування податків на національному та локальному рівнях, а іноді – суперечливі правові норми між податковим і суміжними секторами [8].

Незважаючи на активні зусилля щодо вдосконалення податкової системи України, залишається чимало проблем, які потребують глибшого аналізу. Більшість фахівців сходяться на думці, що податкове законодавство є однією з найбільш складних та нестабільних сфер у системі права. При цьому кожна зміна у законодавстві нерідко призводить до виникнення нових труднощів, що потребують вирішення [9].

Слід погодитися з думкою О. Іванової, яка зазначає, що результативність податкової політики визначається не лише розміром ставки конкретного податку чи збору, а й системою стимулів, які держава застосовує для забезпечення виконання платниками своїх податкових зобов'язань. Сучасна практика господарювання свідчить, що підприємства часто віддають перевагу діяльності в тіні, аніж прагненню здобути статус «зразкового платника податків». На її думку, це обумовлено наступними чинниками: розширення тіньової економіки, що ускладнює наповнення державного та місцевих бюджетів; надмірний податковий тиск на легально працюючі підприємства; дисбаланс у розвитку окремих секторів економіки, що супроводжується зростанням монополізації певних підприємств [10, с. 294].

Аналіз податкової системи країн ЄС дає підстави для наступних загальних висновків: податкова політика Європейського Союзу включає два основних компоненти – пряме оподаткування, що залишається у компетенції держав-членів, і непряме оподаткування, яке має вплив на єдиний ринок, для забезпечення вільного обігу товарів і послуг. Забезпечення стабільності податкової системи досягається

також внаслідок впровадження норм адміністративної співпраці.

На думку міжнародного ключового експерта з питань оподаткування Програми EU4PFM П. Маяускаса, щоб створити рівні умови для компаній у всіх країнах-членах ЄС встановлює спільні правила для непрямого оподаткування, зокрема для податку на додану вартість (далі – ПДВ) та акцизних зборів [11]. У рамках Угоди про асоціацію Україна взяла на себе зобов'язання адаптувати ПДВ і акцизну політику до європейських стандартів. Зокрема, завдяки проєкту EU4PFM був проведений аналіз відповідності українського законодавства директивам ЄС, і хоча вже досягнуто певної узгодженості, остаточні результати все ще очікуються.

Деякі вимоги ЄС, такі як створення мережі акцизних складів, перевищують рамки Угоди. Ці склади є ключовими для запобігання контрафактній продукції, хоча самі податкові ставки залишаються на розсуд держав.

Пряме оподаткування в ЄС базується на узгодженні стандартів для оподаткування фізичних та юридичних осіб, особливо у контексті запобігання податковому ухиленню та вирішення питання подвійного оподаткування. Україна вже імплементувала деякі європейські та міжнародні стандарти, що відповідають принципам Організації економічного співробітництва та розвитку, але подальші кроки потребують прийняття таких директив, як Директива про вирішення податкових спорів [11].

Членство в ЄС вимагає часткової інтеграції податкових органів для спільного обміну інформацією та контролю за виконанням податкових зобов'язань. Податкові органи країн-членів ЄС здійснюють тісну співпрацю для зниження рівня податкових зловживань. Важливим елементом цього процесу є створення автоматизованої системи обміну інформацією. Проєкт EU4PFM підтримує Україну в розробці нормативно-правової бази та IT-рішень для автоматичного обміну податковими даними [11].

Крім того, європейський підхід до регулювання податкових відносин має кілька ключових рис:

- ліберальні податкові умови для малого бізнесу;
- податкові пільги та знижки для прибуткових підприємств;
- тимчасове звільнення нових підприємств від податків на перші шість місяців діяльності;
- створення вільних економічних зон;
- наявність офшорних зон, які є одними з найбільших у світі;
- спрощення відносин з податковими органами завдяки електронному документообігу [8].

Поряд з тим, при наближенні української податкової політики до європейських стандартів

необхідно враховувати низку факторів, зокрема: загальний стан економіки; соціально-економічний курс уряду; структуру та ефективність державного управління; внутрішньополітичну стабільність; взаємини з сусідніми державами.

У процесі реформування важливу роль відіграють основоположні принципи податкового права, на яких ґрунтується розвиток і функціонування податкових норм. Ці принципи, закріплені в ПК України, служать орієнтирами для всього податкового законодавства та дозволяють уникати конфліктів між нормами. Згідно зі статтею 4 ПК, ключові принципи включають загальність і рівність оподаткування, невідворотність відповідальності, презумпцію правомірності рішень платників, фіскальну достатність, соціальну справедливість, економічність і стабільність оподаткування тощо [7].

На сучасному етапі основні труднощі української податкової системи включають: переважання фіскальної функції податків над регулятивною; наявність численних нормативних актів з інших сфер права, що частково регулюють податкові відносини; недостатній рівень правових гарантій для всіх учасників податкових відносин. Крім того, на сучасному етапі реалізації податкової політики України зберігаються суттєві проблеми, такі як: складність і непослідовність податкового законодавства, часті зміни у регулюванні, високий податковий тиск на платників, зниження ділової активності, конфлікти між податковими органами та бізнесом, а також значний рівень тіньової економіки. Орієнтація України на європейську інтеграцію вимагає не тільки адаптації законодавства до стандартів ЄС, але й глибшої гармонізації з європейськими практиками [8].

Для подолання викликів у сфері гармонізації податкового законодавства України та ЄС доцільно запропонувати наступні кроки:

- для повної реалізації вимог ЄС Україні необхідно внести зміни до національного законодавства, що включає обов'язки бізнесу з надання фінансової інформації, яка в майбутньому стане доступною для контролюючих органів інших країн-членів ЄС;

- для забезпечення належного впровадження норм ЄС необхідно розвивати адміністративний потенціал та IT-системи. Наприклад, Державна податкова служба України повинна підключитися до: CCN/CSI – захищеної мережі для обміну інформацією між податковими органами ЄС; VIES – системи обміну інформацією про податок на додану вартість (далі – ПДВ), що підтверджує ідентифікаційні номери платників ПДВ; E-commerce та OSS – платформи для спрощення ПДВ-реєстрації при транскордонних продажах; EMCS – системи контролю за переміщенням підакцизних товарів. Ці системи спри-

яють спрощенню обміну інформацією та покращенню контролю за рухом товарів, особливо у випадку акцизних зборів на тютюн, алкоголь та енергоресурси, а також підтримують співпрацю між країнами ЄС у сфері податкового адміністрування [11];

– нагальною є потреба у розробці уніфікованого податкового «словника», тобто створення єдиного стандарту термінів, що відповідає європейській термінології, та затвердження його відповідними державними органами;

– окремої уваги потребують питання щодо адаптації системи непрямого оподаткування – зокрема митних зборів, акцизів та ПДВ, відповідно до європейських норм;

– важливим напрямком нормотворення є удосконалення положень щодо адміністрування податків – впровадження прозорості системи контролю, оптимізація процедур розрахунку та звітності, а також спрощення умов для малого та середнього бізнесу. Як слушно зазначає О. Долженков: «покращення адміністрування податків і зборів має відбуватися паралельно з реформуванням податкової політики, що дозволить спростити процедури сплати податків і зборів; уникнути неоднозначного тлумачення законодавчих норм; забезпечити справедливість і підвищити ефективність податкової системи» [12, с. 90];

– з огляду на превалюючу роль персоналу в діяльності податкової системи потребують подальшого реформування підрозділи кадрового забезпечення, зокрема щодо вдосконалення процесу підготовки фахівців у сфері оподаткування з урахуванням європейських вимог та стандартів.

Висновки. Інтеграція до ЄС є пріоритетом зовнішньої політики України, а гармонізація законодавства – важливим кроком для цього процесу. Підвищення ефективності податкової системи сприяє не тільки фінансовій стабільності держави, але й активізації підприємницької діяльності. Важливим завданням є стабілізація податкової бази, щоб уникнути надмірної нестабільності у регулюванні.

За час повномасштабної вторгнення РФ на територію України, українська економіка адаптувалася до нових реалій. Офіс Президента разом із Кабінетом Міністрів України та профільними міністерствами доклали зусиль для зниження податкового тиску на бізнес, а також розробки радикальної податкової реформи. Запропонована урядом модель податкової системи передбачає зменшення ставок податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб і податку на додану вартість. У той же час важливим аспектом є посилення контролю за дотриманням норм податкового законодавства.

Сучасна податкова політика України, враховуючи виклики сьогодення, має залишатися гнуч-

кою та оперативно реагувати на непередбачувані соціально-економічні загрози. Основними пріоритетами розвитку податкової системи повинні стати зниження податкового навантаження, оптимізація структури податкових надходжень, удосконалення податкового адміністрування та формування чіткої державної стратегії.

Ефективність податкової політики забезпечить вирішення ключових завдань, які стоять перед державою, зокрема, покращення механізмів оподаткування та збільшення податкових надходжень до бюджету. Для досягнення цих цілей важливими факторами є постійний моніторинг необхідності змін у законодавстві з урахуванням економічної динаміки, дотримання базових принципів оподаткування та впровадження стимулів для платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 (ратифіковано Законом № 1678-VII від 16.09.2014). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 14.11.2024).
2. Конституція України: Закон України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 14.11.2024).
3. Загнітко О., Корчев Ю. Гармонізація законодавства України як умова членства в ЄС: прогрес і перспективи. *Юридична газета*. 01.12.2023. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/garmonizaciya-zakonodavstva-ukrayini-yak-umova-chlenstva-v-es-progres-i-perspektivi.html> (дата звернення: 14.11.2024).
4. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах. *Підприємництво, господарство і право*. 2024. № 6. С. 183–187. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2020/6/33.pdf> (дата звернення: 14.11.2024).
5. Головай Н., Бей С. Гармонізація податкової політики України в умовах євроінтеграції: виклики, можливості та перспективи. *EMPIRIO*. Том 1. 2024. № 2. С. 76–83. URL: <https://empirio.ukma.edu.ua/article/view/308320> (дата звернення: 14.11.2024).
6. 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.

7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.11.2024).
8. Бортнікова М., Чиркова Ю. Проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС». *Економіка та суспільство*. 2023. № 53. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2694/2608> (дата звернення: 14.11.2024).
9. Пухальська Я.В., Прохорчук Н.О. Основні недоліки податкової системи України. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/57.pdf> (дата звернення: 14.11.2024).
10. Іванова О.В. Напрями адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 5. С. 294–297. URL: http://www.lsej.org.ua/5_2019/72.pdf (дата звернення: 14.11.2024).
11. Маяускас П. Податкові зміни, необхідні Україні для виконання вимог до держав-членів ЄС. URL: <https://eu4pfm.com.ua/interviews/statky-ukraintsiv-za-kordonom-stanut-prozorishymy-clone/?lang=uk> (дата звернення: 14.11.2024).
12. Долженков О.В. Удосконалення адміністрування податку з доходів фізичних осіб з метою підвищення привабливості операцій з інвестиційними активами в контексті розвитку фондового ринку в Україні. *Juris Europensis Scientia*. № 3. 2020. С. 89–93.