

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Навчально-науковий інститут державного управління
Кафедра державного управління і місцевого самоврядування

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
кваліфікаційної роботи ступеня магістра

Студента Майдебури Валентини Віталіївни

академічної групи 281М-22з-1 ІДУ

спеціальності 281 Публічне управління та адміністрування

на тему: «Відносини Україна - ЄС в контексті Угоди про Асоціацію»

| Керівники | Прізвище, ініціали | Оцінка за шкалою | | Підпис |
|---------------------------|-----------------------|------------------|---------------|--------|
| | | рейтинговою | інституційною | |
| кваліфікаційної роботи | Баштанник В.В. | | | |
| розділів: | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |

| | | | | |
|------------|--|--|--|--|
| Рецензент: | | | | |
|------------|--|--|--|--|

| | | | | |
|-----------------|-----------------|--|--|--|
| Нормоконтролер: | Вишнеvsька О.В. | | | |
|-----------------|-----------------|--|--|--|

Дніпро
2023

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка кваліфікаційної роботи ступеня магістра на тему «Відносини Україна - ЄС в контексті Угоди про Асоціацію».

91 стор., 7 табл., 8 рис., 64 джерела.

УГОДА ПРО АСОЦІАЦІЮ, ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА, ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ, ДИРЕКТИВА, АДАПТАЦІЯ, АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ПОДАТКОВА СИСТЕМА, ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ, ВОЄННИЙ СТАН.

Об'єкт дослідження – Угода про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом.

Предмет дослідження – вплив Угоди про Асоціацію на податкову політику України в контексті воєнного стану та проблем ефективності податкової політики.

Мета дослідження – дослідження та аналіз впливу Угоди про Асоціацію на податкову політику України, визначенні ефективності цієї політики та розробці рекомендацій для її покращення на основі досвіду країн Європейського Союзу.

У першому розділі досліджено історію відносин України та Європейського Союзу та проаналізовано поточний стан інституціонального забезпечення євроінтеграційної політики України в контексті виконання Угоди про Асоціацію. У другому розділі проаналізовано стан виконання вимог Угоди про Асоціацію, проаналізовано показники ефективності податкової політики, виявлено слабкі і сильні сторони податкової системи України та інших розвинених країн Європейського Союзу. У третьому розділі проведено аналіз впливу Угоди про Асоціацію на податкове адміністрування в Україні, включаючи її вплив на податкову систему в умовах воєнного стану, та сформульовано рекомендації для покращення ефективності податкової політики.

Сфера практичного застосування результатів роботи – органи державної податкової служби України.

ABSTRACT

Explanatory note of the master's degree qualification work on the topic "Ukraine-EU relations in the context of the Association Agreement".

91 pages, 7 tables, 8 figures, 64 sources.

ASSOCIATION AGREEMENT, TAX POLICY, IMPLEMENTATION, DIRECTIVE, ADAPTATION, TAX ADMINISTRATION, TAX SYSTEM, EFFICIENCY OF TAX POLICY, MARTIAL LAW.

The object of the research is the Association Agreement between Ukraine and the European Union.

The subject of the research is the impact of the Association Agreement on the tax policy of Ukraine in the context of martial law and problems of tax policy efficiency.

The purpose of the study is to find ways to solve the problems of tax policy efficiency by increasing the institutional capacity of the tax system, following the example of the developed countries of the European Union.

The first section examines the history of relations between Ukraine and the European Union and analyzes the current state of institutional support for Ukraine's European integration policy in the context of the implementation of the Association Agreement. The second section analyzes the state of compliance with the requirements of the Association Agreement, analyzes the indicators of efficiency of tax policy, identifies the strengths and weaknesses of the tax system of Ukraine and other developed countries of the European Union. The third section analyzes the impact of the Association Agreement on tax administration in Ukraine, including its impact on the tax system under martial law, and formulates recommendations for improving the effectiveness of tax policy.

The sphere of practical application of the results of the work is the bodies of the State Tax Service of Ukraine.

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ВСТУП | 5 |
| РОЗДІЛ 1 | |
| ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВІДНОСИН УКРАЇНИ ТА | |
| ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ: ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИЙ | |
| АСПЕКТ..... | |
| 1.1. Історичні етапи розвитку відносин «Україна-ЄС» у 1991-2023 рр..... | 8 |
| 1.2. Інституціональне забезпечення євроінтеграційної політики | |
| України | |
| | 19 |
| РОЗДІЛ 2 | |
| ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ УГОДИ ПРО | |
| АСОЦІАЦІЮ З ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ..... | |
| 2.1. Аналіз положень Угоди про Асоціацію між Україною та | |
| Європейським Союзом з позицій податкового регулювання | |
| | 27 |
| 2.2. Зарубіжний досвід адаптації податкової політики до вимог | |
| Європейського Союзу..... | |
| | 55 |
| РОЗДІЛ 3 | |
| УДОСКОНАЛЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ | |
| ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ПРАВОВОГО | |
| РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ | |
| | 64 |
| 3.1. Розвиток податкового адміністрування в Україні в контексті | |
| положень Угоди про Асоціацію | |
| | 64 |
| 3.2. Вплив положень Угоди про Асоціацію на інституціональну | |
| спроможність податкової системи в умовах правового режиму воєнного | |
| стану | |
| | 77 |
| ВИСНОВКИ | |
| | 85 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | |
| | 92 |

ВСТУП

Актуальність тематики дослідження зумовлена тим, що податкова політика є важливим інструментом державного регулювання економіки. Вона впливає на інвестиційну привабливість країни, стимулює економічний розвиток та соціальну стабільність. У контексті Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом, податкова політика України набуває особливого значення, оскільки вона має бути узгоджена з європейськими стандартами. Це вимагає глибокого аналізу та вдосконалення існуючої податкової системи. Тому дослідження цієї теми є актуальним та важливим для розуміння процесів інтеграції України до Європейського Союзу, а також для розробки ефективних стратегій та політик в галузі оподаткування.

Мета дослідження – цієї роботи є вивчення та аналіз Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом, впливу положень Угоди про Асоціацію на податкову політику України, аналіз ефективності податкової політики та знаходження шляхів вирішення проблем ефективності податкової політики шляхом підвищення інституціональної спроможності податкової системи за прикладом розвинених країн Європейського Союзу.

Відповідно до поставленої мети були визначені наступні завдання:

- Дослідити історичні етапи формування відносин між Україною та Європейським союзом. Вивчити основні події, договори та політичні рішення які вплинули на ці відносини;
- проаналізувати поточний стан інституціонального забезпечення євроінтеграційної політики України в контексті виконання Угоди про Асоціацію;
- дослідити Угоду про Асоціацію, зокрема її вимоги до податкової політики;
- проаналізувати ступінь імплементації вимог Угоди про Асоціацію щодо оподаткування;

- проаналізувати показники ефективності податкової політики України та Польщі;
- дослідити вплив показників ефективності податкової політики на соціально-економічний розвиток України та Польщі;
- проаналізувати зарубіжний досвід адаптації податкової політики до вимог Європейського Союзу та визначити ефективні елементи податкових систем, які можуть бути впроваджені в Україні;
- дослідити вплив Угоди про Асоціацію на розвиток податкового адміністрування в Україні;
- провести аналіз впливу Угоди про Асоціацію на інституціональну спроможність податкової системи в умовах правового режиму воєнного стану;
- розробити рекомендації для покращення ефективності податкової політики, з урахуванням досвіду країн-членів Європейського Союзу.

Об'єктом дослідження є Угода про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом.

Предметом дослідження є вплив Угоди про Асоціацію на податкову політику України в контексті воєнного стану та проблем ефективності податкової політики.

Методи дослідження: використовується аналітичний метод для отримання конкретних висновків та результатів, на основі яких формуються пропозиції щодо розв'язання проблеми або рекомендації. Цей процес включає проведення математичних розрахунків, аналіз наукової літератури, порівняльний аналіз, статистичний аналіз, а також логічний аналіз та синтез.

Інформаційну основу дослідження складають наукові праці вітчизняних та іноземних вчених, закони та нормативні акти України у сфері податкової політики та оподаткування, статистичні дані, звіти Державної казначейської служби України, Державної служби статистики, Міністерства фінансів України, Статистичної служби Польщі, Міністерства фінансів Польщі, дані світових рейтингів, а також інформація з Інтернет-ресурсів.

Практичне значення результатів полягає у виявленні тих елементів податкової системи України, які негативно впливають на ефективність податкової політики. Це досягається шляхом порівняння цих елементів з відповідними елементами податкових систем розвинених країн Європейського Союзу. Такий підхід дозволяє формувати ефективні податкові стратегії, які враховують вимоги Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом.

Наукова новизна цієї роботи полягає в розробці рекомендацій для підвищення ефективності податкової політики, враховуючи вимоги Угоди про Асоціацію, з акцентом на воєнний та післявоєнний періоди.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновку та списку використаних джерел.

У першому розділі роботи розглядаються історичні етапи формування відносин між Україною та Європейським союзом та здійснено аналіз поточного стану інституціонального забезпечення євроінтеграційної політики України в контексті виконання Угоди про Асоціацію.

У другому розділі проаналізовано стан виконання вимог Угоди про Асоціацію, проводиться аналіз показників ефективності податкової політики, виявляються слабкі й сильні сторони податкової системи України та інших розвинених країн Європейського Союзу.

У третьому розділі досліджується вплив Угоди про Асоціацію на розвиток податкового адміністрування в Україні. Проведено аналіз впливу Угоди про Асоціацію на інституціональну спроможність податкової системи в умовах правового режиму воєнного стану. На основі виявлених проблем та міжнародного досвіду країн Європейського Союзу були сформульовані рекомендації щодо підвищення ефективності податкової політики в Україні, зокрема в період воєнного часу.

Ключові слова роботи: Угода про Асоціацію, податкова політика, імплементація, директива, адаптація, адміністрування податків, податкова система, ефективність податкової політики, воєнний стан.

РОЗДІЛ 1

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВІДНОСИН УКРАЇНИ ТА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ: ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

1.1. Історичні етапи розвитку відносин «Україна-ЄС» у 1991-2023 роках

1.2.

На даному етапі європейська інтеграція є основним напрямком розвитку європейського континенту, який визначатиме власний статус Європи у третьому тисячолітті та її позицію у світі. З моменту заснування у 1957 році (Європейське економічне співтовариство, Європейський Союз у 1991 році) Європейський Союз поступово перетворився на один із найпотужніших політичних, фінансових та економічних центрів сучасного світу та є важливою частиною новоствореної європейської системи. Архітектура безпеки є ядром системи європейських стандартів.

ЄС об'єднує країни на основі більш тісних зв'язків на основі спільних економічних, політичних і соціальних цілей. Країни Союзу вірять у збалансований і сталий соціально-економічний прогрес. Це досягається шляхом створення простору без внутрішніх кордонів, посилення економічної та соціальної інтеграції та формування економічного та валютного союзу. Створення єдиного ринку для 500 мільйонів європейців забезпечує вільний рух людей, товарів, послуг і капіталу.

Європейський інтеграційний процес є свідомим вибором України, її громадян та влади. Зовнішньополітична орієнтація країни має мобілізувати українське суспільство та владу та таким чином сприяти зміцненню національної безпеки, суверенітету та територіальної цілісності, що є надзвичайно важливим на сучасному етапі розвитку країни.

Озираючись в історію, намір України приєднатися до ЄС виник після того, як вона відокремилася від Радянського Союзу.

5 грудня 1991 року у промові «До парламентів і народів світу» Верховна Рада України підтвердила «Акт проголошення незалежності України» та оголосила про самоідентифікацію України як європейської країни. Референдум. Метою Української держави є співпраця з ЄС та майбутнє членство в ЄС, що було легітимно відображено в постанові Верховної Ради України від 2 липня «Про Основні напрями зовнішньої політики України». У 1993 р. було запропоновано, що «майбутньою метою зовнішньої політики України є вступ України до Європейського співтовариства... Для підтримки стабільних відносин з Європейським співтовариством, Україна стала першою країною СНД, яка підписала Угоду про партнерство та співробітництво з ЄС 16 червня 1994 року. Ця Угода була ратифікована Верховною Радою України 10 листопада 1994 року і набула чинності 1 березня 1998 року після її ратифікації всіма державами-членами ЄС. Цей документ став основним, що встановив правовий механізм двосторонньої співпраці між Україною та ЄС на десятирічний період. Бажання стати членом Євросоюзу було оголошено Україною і визнано Європейським Союзом після ратифікації Угоди, тобто в кінці 1990-х років, разом зі затвердженням Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу Указом Президента України 11 червня 1998 року. За час дії Угоди було прийнято ряд нормативно-правових актів Кабінетом Міністрів України та центральними органами виконавчої влади, оновлено саму Угоду про Асоціацію, укладено договори з ЄС у певних сферах спільних інтересів [1].

Головним завданням України було (і залишається) повернення до європейського цивілізованого простору, від якого її відірвали історичні події XVII ст. (Кінець статті про Переяславський комітет і березень). Специфічна геополітична ситуація та багаторічна історія співпраці з європейськими країнами зумовлюють зацікавленість України в активній участі в інтеграційних процесах європейського континенту.

Для України питання напряму європейської інтеграції полягає в тому, чи зможе вона бути ефективно інтегрована в існуючу систему розподілу функцій і ролей сучасної світової економічної та політичної системи. Запуск

євроінтеграційного процесу також означає глибше залучення України до міжнародного співробітництва у врегулюванні конфліктів та протидії новітнім загрозам міжнародній безпеці.

Безперечно, започаткування Східного партнерства призвело до поділу зовнішньої політики ЄС у відносинах із південними та східними сусідами ЄС, яка раніше була ідентичною Європейській політиці сусідства. З точки зору України, це був крок у правильному напрямку, оскільки всі її східні сусіди є європейськими країнами і можуть подати заявку на вступ до ЄС, якщо вони відповідають відповідним критеріям.

Варто зазначити, що в травні 2009 року Європейський Союз оголосив про заснування ініціативи «Східне партнерство», основною метою якої є примирення з шістьма країнами колишнього Радянського Союзу. Окрім України, до платформи увійшли Азербайджан, Білорусь, Вірменія, Грузія та Молдова. У той час ці країни готувалися до глибокої інтеграції різними способами – не лише пов'язаними з рівнем економічного розвитку кожної країни, але й підтримкою демократичних інститутів і прав людини. У рамках своєї периферійної політики ЄС прагне підтримувати стабільність у цих країнах, особливо в тих, що межують із ЄС, але не оголосив про свій намір розширюватися на схід. Очевидно, що цілі Східного партнерства не обмежуються економічною інтеграцією та реформуванням цих країн, але також сприяють політичному примиренню між країнами Східної Європи та ЄС. Суть цього партнерства також полягає у фінансовій допомозі ЄС для виконання необхідних робіт. Економічні та політичні реформи, які згодом призвели до підписання Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом.

Таким чином, підписання Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС відбулося у два етапи:

1. Під час позачергового Саміту Україна-ЄС 21 березня 2014 р. Прем'єр-міністр А. Яценюк від імені України підписав політичну частину Угоди та Заключний акт Саміту. Це включало преамбулу, статтю 1 та розділи I, II та VII Угоди. Ці розділи стосуються загальних принципів, політичного діалогу та

реформ, політичної асоціації, співпраці, конвергенції у зовнішній політиці, а також інституційних, загальних і заключних положень. Крім того, на Саміті українська сторона зробила заяву про зобов'язання виконувати зобов'язання за статтею 8 Угоди про Асоціацію. Зокрема, вони мають намір ратифікувати Римський статут Міжнародного кримінального суду 1998 року після внесення відповідних змін до Конституції України.

2. Під час засідання Ради ЄС 27 червня 2014 р. економічну частину Угоди підписали Президент України П. Порошенко, керівництво Європейського Союзу та глави держав і урядів усіх 28 країн-членів ЄС. Ця частина Угоди складається з розділів III «Правосуддя, свобода та безпека», IV «Торгівля та питання, пов'язані з торгівлею», V «Економічне та галузеве співробітництво» та VI «Фінансове співробітництво та положення про боротьбу з шахрайством». У поєднанні з рештою тексту Угоди ці розділи утворюють єдиний документ. Підписання цього документу є значним досягненням в економічній та політичній співпраці між ЄС та Україною.

16 вересня 2014 року Верховна Рада України та Європейський Парламент схвалили Угоду про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Ця угода наразі відома як Угода про Асоціацію між Україною з одного боку та державами-членами Європейського співтовариства з атомної енергії та Європейського Союзу з іншого.

Цей документ встановлює зв'язок між сторонами Угоди з метою:

- сприяння поступовому примиренню сторін, поглибленню зв'язків України з політикою ЄС та участі в програмах та інституціях, заснованих на спільних цінностях і тісних привілейованих відносинах;
- забезпечення необхідної основи для посилення політичного діалогу в усіх сферах спільного інтересу;
- сприяння, збереженню та зміцненню миру та стабільності в регіональному та міжнародному вимірах відповідно до принципів Статуту ООН та Гельсінського заключного акту Наради з безпеки та співробітництва в Європі 1975 року, а також цілей Паризька хартія для нової Європи 1990 року.

– запровадження умов, які б посилили економічні та торговельні зв'язки між Україною та ЄС, що призвело б до поступової інтеграції України у внутрішній ринок ЄС, у тому числі шляхом створення зони вільної та розгалуженої торгівлі, та підтримки зусиль країни щодо переходу до функціональної ринкової економіки, в тому числі шляхом імплементації законів, сумісних з правилами ЄС.

– посилення співпраці у сфері юстиції, свободи та безпеки з метою сприяння верховенству права та захисту прав людини та основних свобод.

– запровадження умов, які б сприяли частішому співробітництву в інших сферах, що становлять взаємний інтерес.

Варто зазначити, що Угода про Асоціацію є найбільшою міжнародною угодою між Україною та третьою країною, яка має юридичну силу для обох сторін. Обсяг і предмет угоди мають історичне значення. Він описує нову форму асоціації між Україною та ЄС, яка ґрунтується на концепції «політичної асоціації та економічної інтеграції» та є важливою точкою відліку для системного впровадження економічних реформ в Україні. Посилена та всеосяжна зона вільної торгівлі між Україною та ЄС, яка передбачена Угодою, слугуватиме правовою основою для вільного руху товарів, послуг, капіталу та робочої сили між двома країнами. Крім того, відбувається конвергенція регуляторних практик, яка має призвести до поступового входження економіки України до спільного ринку ЄС. Примітно, що Угода включає такі інститути громадянського суспільства, як Платформа громадянського суспільства, яка не має аналогів в інших міжнародних угодах, першою з яких є ЄС, та Консультативну групу зі сталого розвитку (ст. 299 Угоди). Зокрема, українська складова Платформи громадянського суспільства є частиною цієї платформи, яка створена відповідно до статті 469-470 Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС.

Платформа громадянського суспільства – це колектив, який складається з учасників українського суспільства з одного боку та членів Європейського економічного та соціального комітету з іншого. Це одна з чотирьох організацій, асоційованих з Асоціацією, разом із Радою Асоціації, Комітетом Асоціації та

Парламентським комітетом Асоціації. Якщо перші є представниками уряду та парламенту, то Платформа покликана сприяти належній ролі громадськості в ході виконання Угоди про Асоціацію. Може пропонувати дії Раді Асоціації. Комітет асоціації та парламентський комітет асоціації спілкуватимуться з представником громадянського суспільства на регулярній основі, щоб отримати їхні думки щодо просування цілей Угоди. У свою чергу, дорадча група зі сталого розвитку складається з експертів з різних галузей економіки України, які працюють з метою побудови свідомої, планомірної системи євроінтеграції. До них входять експерти, які планують, просувають і оцінюють. Він був ініційований з огляду на критерії, використані при створенні Консультативної групи з європейської сторони. Сьогодні до неї входять близько трьох десятків організацій, Група також відкрита для обговорення та поповнення нових членів.

Крім активної участі громадськості в питаннях євроінтеграції, Угода також передбачає виконання Україною ряду інших вимог. Зокрема, Урядовий план реалізації Угоди про Асоціацію деталізує конкретні обов'язки кожної зі сторін у виконанні різних завдань. Затверджений урядом спеціальний план дій, який розробляє Урядовий офіс координації європейської та євроатлантичної інтеграції разом з Мінекономрозвитку та іншими відомствами, спрямований на підвищення ефективності координації та просування зусиль на шляху до Європейської інтеграції. Це великий фоліант загальною кількістю 1199 сторінок. Він пропонує 1943 завдання, які охоплюють 27 різних сфер. Виконання обов'язків в Україні покладено на 106 посадових осіб. Кожне з цих завдань пов'язане з окремою статтею угоди, яка імплементує окремі правові стандарти (Acquis) Європейського Союзу.

Як приклад, до числа завдань, які повинна виконати Україна, відносяться:

- створення формальних вимог для ініціювання реформи місцевого самоврядування та поширення влади по всій території;
- прийняття основних законів щодо реформування системи державної служби та проходження служби в органах місцевого самоврядування;

- гармонізація виборчого законодавства за допомогою формальних правил;
- ухвалення концепції реформування СБУ;
- вдосконалення системи державного експортного нагляду;
- Зміна порядку скасування депутатської недоторканності;
- про приєднання України до Розширеної часткової угоди про створення Групи з метою взаємодії у боротьбі з наркоманією та незаконним обігом наркотиків (Група ПОМП);
- створення інфраструктури для прийому та обслуговування іноземців та осіб без громадянства, які незаконно перебувають в Україні;
- участь у професійних організаціях, короткотермінових семінарах, програмах навчання та залучення державних службовців і посадових осіб до місцевого самоврядування, все це спрямовано на покращення здібностей посадових осіб та підвищення їх знань щодо Конвенції ООН про права людей з Інвалідністю;
- посилення антидискримінаційних законів щодо вирішення множинної дискримінації та багатьох інших питань.

Окремо виділяється питання нульової терпимості до корупції, яка сприяє її поширенню. Міжнародна спільнота стурбована цією ситуацією і надає Україні кілька необхідних модернізацій, які є обов'язковими до виконання.

Однак багато питань досі не вирішені, незважаючи на те, що Угода офіційно набула чинності 1 вересня 2017 року.

23 червня 2022 року Європейська Рада на саміті у Брюсселі ухвалила рішення про надання Україні статусу країни-кандидата в члени Європейського Союзу [2], саме тоді розпочався новий етап у відносинах Києва і Брюсселя — Україна отримала статус кандидата на вступ до ЄС, який матеріалізував перспективи приєднання до євроспільноти, сприяв подальшим реформам, став стимулом для влади і громадян країни, позитивним сигналом для європейських і світових інвесторів [3].

Нині на порядку денному — адаптація національного законодавства до європейського правового простору, поглиблення інтеграції українського бізнесу до ринків ЄС, практичне запровадження «безвізів» у різних сферах, подальша секторальна інтеграція тощо. Сприятиме успішному просуванню України на європейському шляху реалізація базових реформ, передбачених Угодою про Асоціацію, а також виконання пакета рекомендацій Єврокомісії, що є передумовою започаткування переговорів про вступ [3].

Варто зазначити, що одним з важливих секторів інтеграції є успішна гармонізація податкового законодавства до стандартів ЄС. Це вимагає значних зусиль з боку уряду, оскільки потребує ретельного аналізу наявного податкового законодавства, його порівняння з вимогами ЄС, а також розробки та впровадження необхідних змін. Адаптація податкової політики до вимог Угоди про Асоціацію не лише сприятиме економічній інтеграції України в ЄС, але й забезпечить більшу прозорість та передбачуваність податкового середовища для бізнесу, що, в свою чергу, може сприяти залученню інвестицій та стимулюванню економічного зростання. Отже, важливість адаптації податкової політики до вимог Угоди про Асоціацію не може бути недооцінена.

Теоретичні та методологічні засади формування податкової політики в Україні були встановлені завдяки науковим працям авторів, таких як В.А. Валігура, А.І. Крисоватий, В.П. Кудряшов, А.М. Соколовська, О.І. Оксенюк. Крім цього, велику увагу також заслуговують дослідження Т.В. Кошук, В.М. Мельника, К.І. Швабія та інших, присвячені новому етапу формування податкової політики України в умовах глобалізації та впровадження Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом. Однак на нашу думку, потребують подальшого вивчення такі аспекти реалізації податкової політики України, як удосконалення взаємодії платників податків з фіскальними органами, розширення бази оподаткування за рахунок оптимізації податкової системи та механізму адміністрування податків а також, подолання проблеми агресивного податкового планування.

На шляху євроінтеграції перед Україною постало чимало проблем, серед яких, зокрема, подолання фіскальних дисбалансів, формування податкової системи, яка б «забезпечувала сприятливі умови для економічного зростання та відповідає вимогам соціальної справедливості, створення сприятливого фіскального простору для відновлення інвестиційної діяльності тощо». [4].

У даному контексті податкова політика повинна виконувати одну з ключових функцій. Адже вона є невід'ємним атрибутом, а право вибору її формування її змісту є ознакою зрілості та самодостатності держави. «Тільки та країна, яка формує власну економічну політику, зокрема податкову, є незалежною» [5].

Мета податкової політики концентрується навколо фінансової сфери держави, мобілізації фінансових ресурсів у бюджетах відповідних рівнів. Однією зі складових податкової політики є формування оптимального правового регламентування та організації процесу податкових платежів. Водночас ефективність правового регулювання визначає досконалість формування основоположних та фундаментальних засад, тобто принципів. Зазначене обумовлює актуальність проведення наукових досліджень у цій сфері [5].

На думку А. Соколовської, формування податкової політики в умовах макроекономічної та фінансової нестабільності — це спроможність використання податків для балансування між виконанням завдань фіскальної консолідації та створенням умов для економічного зростання. Балансування між зазначеними завданнями зумовлює використання таких інструментів фіскальної консолідації, які не створюють істотних перешкод для економічного зростання [6].

Глобалізація впливає на податкову систему країни в різних сферах та напрямках. Цей вплив відчувається навіть на рівні теорії податкової доктрини, де глобалізація має свої прояви та наслідки. Основною характеристикою глобалізації є прискорення обміну інформацією, інноваціями та науковими ідеями.

Саме через це, на початку поточного десятиліття, в наукових роботах з'являються перші спроби визначити сутність податкової політики, враховуючи тенденції глобалізації економічних систем і зміцнення інтеграційних процесів у світі. Д.В. Веремчук, наприклад, пропонує таке тлумачення визначення податкової політики держави: це сукупність правових, економічних і організаційних заходів держави у сфері оподаткування щодо регулювання податкових відносин, які направлені на забезпечення надходжень податків до централізованих фондів грошових ресурсів держави й стимулювання економічного зростання за допомогою податкової системи. Вона визначається ступенем впливу держави на соціально-економічні процеси і змінюється під впливом інтеграційних процесів, що відбуваються у світогосподарських зв'язках. Науковець звертає увагу на те, що досвід європейських країн у формуванні й реалізації податкової політики має велике значення для України, особливо з огляду на те, що вона прагне до набуття повного членства в європейських організаціях [7].

Враховуючи сучасну міжнародну позицію України та потребу у вдосконаленні існуючих податкових механізмів держави з метою приведення вітчизняної податкової системи у відповідність з податковими системами країн-членів ЄС, на наш погляд, найбільш актуальним є визначення податкової політики як діяльності щодо запровадження (скасування), коригування механізмів і організації справляння податків і податкових платежів з метою забезпечення надійної фінансової основи функціонування держави, досягнення позитивних зрушень у соціально-економічному розвитку і захисту національних інтересів в умовах глобалізації та інтеграційних процесів [8].

На даний час євроінтеграція України відбувається в умовах широкомасштабної російської інтервенції. Війна, розв'язана країною-агресором, з одного боку, довела готовність українців захищати незалежність своєї країни, європейський шлях її розвитку, об'єднала українську націю і зміцнила громадську підтримку руху до ЄС. А з іншого — активізувала двосторонні процеси євроінтеграції, надала нової якості політики Брюсселя на українському

напрямі, змусила переглянути підходи і пріоритети у сфері безпеки. Водночас війна, під час якої Україна зазнала колосальних людських та фінансово-економічних втрат, вплинула на характер просування до об'єднаної Європи, обумовила особливості «воєнної» євроінтеграції [3].

Україна продовжує просувати реформи європейського зразка, бере участь у важливих європейських законах щодо інтеграції та розширює співпрацю з Європейським Союзом у багатьох сферах. Загалом є відчуття прогресу, який є очевидним, значні зміни та зрушення на європейському шляху. Набуття кандидатури є значущим, але це не завершальний етап євроінтеграції. Тому навіть під час війни важливо зберігати заданий темп на шляху до Європейського Союзу, використовувати переваги нового статусу, здійснювати необхідні реформи, щоб стати частиною Європейського Союзу, і забезпечити післявоєнне відновлення України відповідно до європейських стандартів і норм.

Усе вищезазначене дає змогу зробити висновок, що європейська інтеграція – це динамічний, послідовний процес еволюції національного законодавства в контексті політичних, соціальних та фінансово-економічних перетворень, які базуються на створенні стандартів забезпечення миру, безпеки. і балансування ресурсів у рамках окремої території.

1.3. Інституціональне забезпечення євроінтеграційної політики України

Європейська інтеграція є пріоритетом для України з моменту здобуття нею незалежності в 1991 році. Країна поставила перед собою амбітні цілі та завдання, щоб узгодити свою політику та практику з політикою та практикою Європейського Союзу (ЄС). Проте успішна реалізація євроінтеграційної політики України потребує не лише політичної волі та рішучості, а й інституційної, фінансової та соціальної підтримки.

Європейська інтеграційна політика України є стратегічним вибором, який передбачає концептуалізацію ідеї глибокої інтеграції. Для цього потрібна

середньострокова стратегія європейської інтеграції, яка виходить за межі Співтовариства. Це включає взаємодоповнення відповідних заходів зовнішньої та внутрішньої економічної політики.

Політика також передбачає інтеграцію України в європейський простір свободи, безпеки та справедливості. Таким чином, євроінтеграційна політика України є важливою складовою стратегічного вибору країни для її майбутнього розвитку.

Головною метою євроінтеграційної політики України є створення такого середовища, яке дозволить країні скористатися економічними та політичними перевагами євроінтеграції. Окрім цього, політика спрямована на:

1. Адаптацію законодавства України до законодавства Європейського Союзу, забезпечення прав людини, яка полягає у зближенні із сучасною європейською системою права, що забезпечить розвиток політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України, економічний розвиток держави у рамках Європейського Союзу і сприятиме поступовому зростанню добробуту громадян, приведенню його до рівня, що склався у державах – членах Європейського Союзу.

2. Економічну інтеграцію та розвиток торговельних відносин між Україною і Європейським Союзом, які полягають у лібералізації і синхронізованому відкритті ринків ЄС та України, взаємному збалансуванні торгівлі, наданні на засадах взаємності режиму сприяння інвестиціям з ЄС в Україну та українським експортерам на ринках ЄС, запровадженні спільного правового поля і єдиних стандартів у сфері конкуренції та державної підтримки виробників.

3. Інтеграцію України до Європейського Союзу у контексті загальноєвропейської безпеки, яка ґрунтується на тому, що розвиток і зміцнення Європейського Союзу поглиблюють загальноєвропейську безпеку в усіх її вимірах.

4. Політичну консолідацію та зміцнення демократії, яка передбачає неухильне поглиблення політичного діалогу і поліпшення загальної атмосфери відносин між Україною та ЄС та спрямована на:

- гарантування політичної стабільності як в Україні, так і на всьому Європейському континенті;
- забезпечення мирного розвитку та плідного співробітництва всіх європейських націй;
- зміцнення демократичних засад в українському суспільстві.

5. Адаптацію соціальної політики України до стандартів Європейського Союзу, полягає у реформуванні систем страхування, охорони праці, здоров'я, пенсійного забезпечення, політики зайнятості та інших галузей соціальної політики відповідно до стандартів ЄС і поступовому досягненні загальноєвропейського рівня соціального забезпечення і захисту населення.

6. Культурно-освітня і науково-технічна інтеграція займають особливе місце, зумовлене потенційною можливістю досягти вагомих успіхів у інтеграційному процесі саме на цих напрямках. Вони охоплюють галузі середньої і вищої освіти, перепідготовку кадрів, науку, культуру, мистецтво, технічну і технологічну сфери.

7. Регіональну інтеграцію України, яка передбачає встановлення і поглиблення прямих контактів між окремими регіонами України та державами – членами і кандидатами у члени ЄС, їх розвиток у визначених у цій Стратегії напрямках для поступового перенесення основної ваги інтеграційного процесу з центральних органів виконавчої влади на регіони, до органів місцевого самоврядування, територіальних громад і, зрештою, якнайширшого залучення громадян України.

8. Галузеву співпрацю, яка являє собою координацію і взаємодію між Україною та Європейським Союзом у конкретних галузях і сферах господарської діяльності.

9. Співробітництво у галузі охорони довкілля, є визнаним пріоритетом державної політики і предметом підвищеної уваги громадськості в європейських

держав, одним з головних напрямів діяльності Європейського Союзу і актуальною проблемою для України, зумовленою не лише наслідками аварії на ЧАЕС, але й загальним станом довкілля в Україні [9].

Намір України розбудувати відносини з ЄС на принципах інтеграції був уперше проголошений у Постанові Верховної Ради України «Про Основні напрями зовнішньої політики України» від 2 липня 1993 року [10].

У процесі розбудови відносин між Україною та Європейським Союзом важливу роль відіграють політико-правові документи. Серед них: “Угода про партнерство та співробітництво між Європейськими співтовариствами і Україною”, “Угода про зону вільної торгівлі між Україною та ЄС”, “Угода між Україною та Європейським Співтовариством про спрощення оформлення віз”. Також важливими є Постанова Верховної Ради України “Про Основні напрями зовнішньої політики України”, Указ Президента України “Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу” та Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” [10].

Угода про Асоціацію, ратифікована у вересні 2014 року, чітко регулює поступове економічне та політичне зближення України з Європейським Союзом, орієнтує на зміцнення європейських стандартів, реалізація яких дозволяє покращити політико-правовий простір держави, а також забезпечити зростання рівня добробуту її громадян. Окрім того, укладено низку галузевих угод та прийняті документи міжнародно-правового характеру, що юридично врегульовують співробітництво між Україною та Євросоюзом [10].

Угода про Асоціацію є юридичним інструментом, який відкриває можливості для України та ЄС у створенні основи для глибшого співробітництва у сферах спільного інтересу та розвитку інтеграційних відносин з метою отримання Україною статусу повноправного члена ЄС. Цей документ визнають як такий, що “перевищує межі угод про асоціацію, які ЄС раніше укладав з країнами Центральної та Східної Європи”, оскільки “за своїм обсягом і тематичним покриттям він став найбільшим міжнародно-правовим документом

за всю історію України та найбільшим міжнародним договором з третьою країною, який коли-небудь укладав Європейський Союз”.

Міжнародний договір включає преамбулу та сім розділів: загальні принципи; політичний діалог та реформи, політична асоціація, співробітництво та конвергенція у сфері зовнішньої та безпекової політики; юстиція, свобода та безпека; торгівля і питання, пов'язані з торгівлею; економічне та галузеве співробітництво; фінансове співробітництво; інституційні, загальні та прикінцеві положення. Договір містить 486 статей, 44 додатки, 3 протоколи. У Преамбулі цього документу Україна визнана як європейська країна, що має спільну історію та цінності з ЄС, а також підкреслюється її європейська ідентичність. Таким чином, Угода про Асоціацію стала основою для розвитку вузьких двосторонніх відносин для подальшого руху України до ЄС з метою отримання повноправного членства, а також юридичною основою для проведення системних проєвропейських реформ в Україні.

Активні процеси створення законів в Україні, які виникли внаслідок Угоди про Асоціацію, підкреслюють її реальний, а не лише формальний характер. Зміни та доповнення до діючої Угоди вносяться як відповідь сторін на необхідність регулювання нових відносин, які вимагають не тільки оновлення Угоди, але й приведення відповідності нормативно-правових актів України до законодавства ЄС. Така інтенсивна співпраця призвела до нового етапу значного оновлення всієї системи законодавства України, який продовжується і зараз. Це можна пояснити двома факторами.

По-перше, приведення відповідності законодавства України до ЄС є однією з копенгагенських умов інтеграції, а по-друге, це один з інструментів, який забезпечує цей процес. Тому за час дії Угоди було прийнято ряд нормативно-правових актів Кабінетом Міністрів України, центральними органами виконавчої влади, оновлено саму Угоду про Асоціацію, укладено договори з ЄС у певних сферах спільних інтересів.

Зрештою, 7 лютого 2019 р. відбулася конституціоналізація євроінтеграції – Верховна Рада України закріпила незворотність європейського та

євроатлантичного курсу нашої держави та набуття нею повноправного членства в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору на конституційному рівні. Відтак з цього часу євроінтеграційна стратегія України набула конституційної визначеності, тобто відбулося закріплення на вищому законодавчому рівні вектору розвитку держави [11].

Стратегія інтеграції України до ЄС, а також інші рішення Президента України, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України визначають інституційні основи співпраці України та ЄС.

Інституційний механізм формування та реалізації державної євроінтеграційної політики включає:

- суб'єкти державного управління — Президент України, Верховна Рада України, органи виконавчої влади вищого, центрального та регіонального рівнів, уповноважені органи з питань державної євроінтеграційної політики;
- органи співпраці між Україною та ЄС відповідно до УПС, Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС та ін.;
- органи та посадові особи місцевого самоврядування;
- недержавні організації (громадські організації, політичні партії, суспільно-політичні групи, засоби масової інформації та інші об'єднання громадян).

Таким чином, інституційний механізм державного управління включає інститути його формування та реалізації на рівні громадянського суспільства, державному та міждержавному рівнях [12].

Європейська інтеграція України має велике значення як у політичному, так і в практичному плані, адже основне завдання інституційної структури Угоди про Асоціацію – це гарантована належна та вчасна реалізація тверджень, що містяться в цьому документі [13].

Враховуючи обов'язковість виконання Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом, важливо дослідити систему інституційного забезпечення її реалізації в контексті майбутніх євроінтеграційних процесів.

На рис. 1 наведено модель інституційного забезпечення реалізації Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС, автором якої є Я. Костюченко [13, с.135].

Для досягнення цілей Угоди, Рада асоціації має право одностайно приймати рішення, які є обов'язковими для сторін. Це може включати питання, пов'язані з внесенням поправок або виправлень у безмитні тарифні квоти, перехідні періоди щодо чутливих товарів та інші пункти, відповідно до розділу IV “Торгівля та торгівельні питання” Угоди.

З метою послідовного наближення українського законодавства до права Євросоюзу, Рада стане платформою для обміну інформацією про законодавчі акти сторін. Для цього Рада може актуалізувати або додавати поправки до додатків Угоди, враховуючи розвиток.

Угода також передбачає створення Комітету асоціації (статті 464-466 Угоди), який складається з представників обох сторін, переважно на рівні вищих посадових осіб. Цей комітет надає допомогу Раді асоціації у виконанні її обов'язків, зокрема, шляхом підготовки її засідань. Рішення, прийняті Комітетом, в тому числі в рамках повноважень, делегованих Радою, є обов'язковими для сторін.

На кожному наступному засіданні Комітету асоціації надають допомогу підкомітети. За рекомендацією Ради Євросоюзу та Єврокомісії, на першому засіданні Ради асоціації було створено два підкомітети - один з питань правосуддя, свободи та безпеки (JFS), а другий - з питань економічної та іншої секторальної співпраці. Завдяки створенню підкомітетів, фахівці можуть почати розглядати ключові питання, пов'язані з тимчасовим застосуванням Угоди.

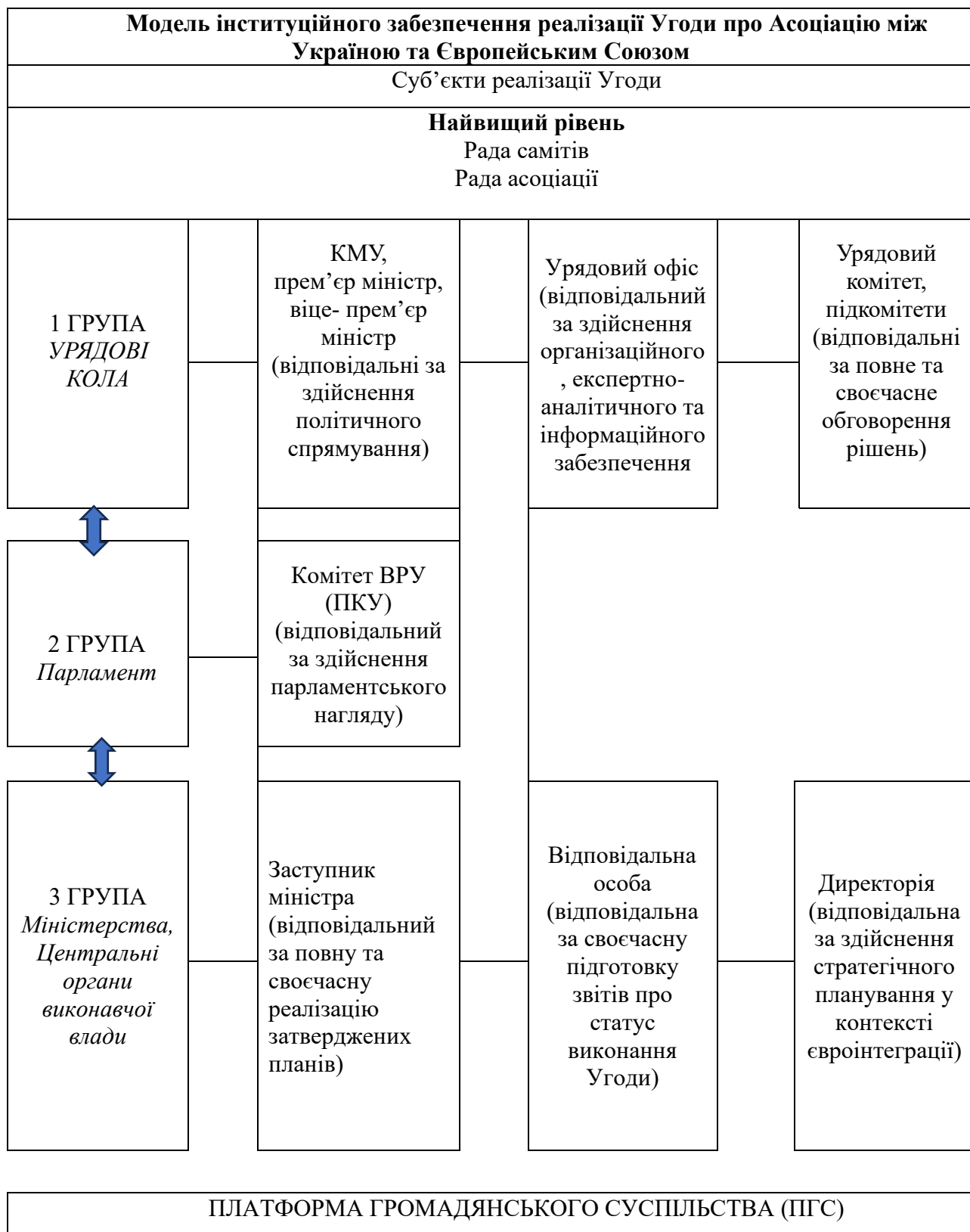


Рис. 1.1. Модель інституційного забезпечення реалізації Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом

Джерело: [13]

У 2015 році, згідно зі статтями 469-470 Угоди, було вирішено, що Україна та Євросоюз будуть сприяти проведенню регулярних зустрічей представників громадянського суспільства. Це було зроблено з метою обміну інформацією про виконання Угоди та врахування вкладу цих представників у її виконання. Для досягнення цієї мети було створено Платформу громадянського суспільства (ПГС). Частоту проведення засідань визначатиме сама Платформа. ПГС має отримувати інформацію про прийняті Радою асоціації рішення та рекомендації, а також має право подавати Раді асоціації свої пропозиції.

Економіко-соціальний комітет (ЕСК) представляє Європейську сторону в Платформі громадянського суспільства. Цей комітет виступає в якості консультативного органу Євросоюзу і включає представників роботодавців, найманих працівників та організованого громадянського суспільства з усіх країн-членів ЄС. Організація співпраці з Економіко-соціальним комітетом стала основним завданням Організаційного комітету з моменту початку установочного процесу.

Створений постановою КМУ № 346 від 13 серпня 2014 р. Урядовий офіс з питань європейської та євроатлантичної інтеграції було перетворено на Урядовий офіс координації європейської та євроатлантичної інтеграції відповідно до постанови Уряду № 759 від 4 жовтня 2017 р. До завдань Урядового офісу координації європейської та євроатлантичної інтеграції належить: координація діяльності органів виконавчої влади з розроблення та здійснення заходів, спрямованих на виконання Угоди про Асоціацію, контроль за виконанням Угоди та координація процесу адаптації законодавства України до права ЄС [13, с.136].

Урядові та неурядові організації беруть участь у постійному процесі спостереження за виконанням Угоди.

Варто зазначити, що за даними щорічного Урядового звіту за 2022 рік, ступінь виконання Угоди становить 72 %, та в порівнянні з минулорічними показниками збільшився на 9 %, зокрема за 2014-2022 роки головні виконавці зобов'язань згідно з Угодою демонструють такі показники: Кабінет Міністрів

України виконав 70% заходів, а також 1% в процесі виконання, Верховна Рада України – 61% заходів виконано, інші органи державної влади виконали 59% заходів [14].

Досвід реалізації Угоди про Асоціацію з ЄС вказує на те, що прийняття необхідних рішень у Верховній Раді України є слабким місцем. Через ряд причин, багато законодавства, пов'язаного з інтеграцією в Євросоюз, було відкладено на довгий час. В результаті, країна не виконала значну частину своїх обов'язків. Тому, важливим стане проведення продуктивного діалогу та координована робота між Парламентом і Урядом, яка базується перш за все на Дорожній карті, для успішного виконання Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом.

РОЗДІЛ 2

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ З ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ

2.1. Аналіз положень Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС з позицій податкового регулювання

Набуття чинності Угодою про Асоціацію, особливо тією її частиною, що стосувалася приєднання до зони вільної торгівлі, та її ратифікація в липні 2017 р. поставили перед державою нові завдання, у тому числі в контексті удосконалення чинних нормативно-правових актів. Насамперед слід відзначити встановлення узгодженого переліку зобов'язань із реформування вітчизняного податкового законодавства з метою його наближення до відповідних положень європейських нормативно-правових актів з непрямих податків, а також календарних термінів щодо виконання таких зобов'язань, наведених у главі 4 “Оподаткування” Розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію України з ЄС та Додатку XXVIII до цієї глави. Варто зауважити, що чинна Угода про Асоціацію не передбачає повної інтеграції України до ЄС. Зазначене набуло відображення в Додатку XXVIII до глави “Оподаткування”, яким передбачено імплементацію в українське законодавство не всіх директив, якими регулюється справляння непрямих податків у ЄС, та не всіх статей директив, що їх передбачено імплементувати. Це дало можливість відтермінувати в часі впровадження тих норм, до яких вітчизняна економіка є найчутливішою, та забезпечити поступову адаптацію українського податкового законодавства до директив ЄС.

Актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю виконання взятого Україною відповідно до Угоди про Асоціацію зобов'язання щодо наближення національного податкового законодавства до нормативів ЄС. Багаторічний досвід органів державної влади з вжиття заходів, спрямованих на

виконання зазначеного зобов'язання, довів подальшу потребу в науковому обґрунтуванні теоретичних і практичних аспектів гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС. Відсутність стабільних засад правового регулювання непрямого оподаткування в Україні та постійне внесення змін до податкового законодавства, проблеми у відносинах суб'єктів господарювання й податкових органів свідчать про актуальність для країни питань щодо подальшого реформування режиму непрямого оподаткування, у тому числі з урахуванням євроінтеграційних завдань і пріоритетів.[16, с.6]

Отже, згідно з досягнутими Україною та ЄС домовленостями, Україна зобов'язується поступово наблизити своє податкове законодавство до *acquis* ЄС, згідно переліку, що міститься у Додатку XXVIII до Угоди. Відповідно до Глави 4 Розділу 5 Угоди про Асоціацію (статті 349 – 354), досягнута домовленість про співпрацю між Україною та ЄС для покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. Сторони домовилися про посилення і зміцнення співробітництва, спрямованого на удосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, а також гармонізацію політики щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. Зазначеним розділом передбачено наступні зобов'язання Сторін:

1.застосовувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, у тій мірі, в якій це погодили держави-члени на рівні ЄС;

2.посилювати та зміцнювати співробітництво, спрямоване на удосконалення та розвиток податкової системи та податкових органів України, включаючи посилення потужностей збору та контролю, із окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ задля уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків та посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків;

3. докладати максимальних зусиль для активізації співпраці та обміну досвідом у сферах боротьби з податковим шахрайством, інтенсифікації обміном інформації з європейськими фіскальними органами.

4. розвивати співробітництво та гармонізувати політику щодо протидії та боротьби з шахрайством, контрабандою підакцизних товарів [16].

Також зазначеним додатком конкретизовано перелік директив Ради ЄС та їхніх статей, що мають бути імплементовані у вітчизняне податкове законодавство, а також встановлено терміни їх імплементации. Відтак, незважаючи на певний поступ у процесі наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС у період до підписання Угоди про Асоціацію, саме завдяки Угоді цей процес набув нової якості [17].

Згідно відповідних директив Україна взяла на себе зобов'язання послідовно наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у наступні встановлені терміни:

1. Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року щодо спільної системи податку на додану вартість визначає платників податку, операції, що підлягають оподаткуванню, базу та ставки оподаткування. Україна повинна впровадити положення Директиви протягом п'яти років, за винятком статей 5-8, 20, 33, 40-42, 79, 100-101, 123-130, 140-142, 145, 146 (1 («В»)), 147, 155, 164-166, 170-171, 175, 203, 205, 209, 210, 212, 219, 238-240, 245, 254, 258, 274-280, 293-294, 370-395, 396-400, 402-410, 411-413 (положення, що застосовуються до держав-членів ЄС); статей 281-294, 295-305, 306-325, 326-332, 333-343, 348-349, 358-369 (щодо спеціальних податкових режимів)[17].

2. Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 року про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн – розділ 3 щодо кількісних обмежень. Ці положення Директиви мають бути імплементовані протягом трьох років з дати набрання чинності Угодою про Асоціацію. У контексті підакцизних товарів, Директиви стосуються алкогольних напоїв, тютюнових виробів, а також продуктів енергії та електроенергії[17].

3-4. Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої та Директива Ради 92/84/ЄЕС про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої в частині проміжних продуктових категорій. Ці директиви зазначають, які продукти підлягають оподаткуванню, і коли можна застосовувати пільгову ставку. В цілому, положення цієї Директиви повинні бути впроваджені протягом п'яти років після набуття чинності Угодою про Асоціацію. Крім того, графік впровадження окремих положень цієї Директиви, зокрема щодо проміжних продуктових категорій, буде визначатися Радою асоціації. Таким чином, термін впровадження зазначених положень Директиви може навіть перевищити п'ять років[17].

5. Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби. Структура акцизного податку на тютюн вже сьогодні майже повністю відповідає вимогам даної Директиви ЄС, але ставки цього податку є меншими, ніж прийняті в ЄС. Положення даної Директиви повинні бути імплементовані протягом двох років після набуття чинності УА, за винятком ст. 7.2 I, ст. 8, 9, 10, 11, 12 ст. 14.1, 14.2, 14.4, ст. 18 та ст. 19, для яких графік імплементации буде встановлений Радою асоціації, тобто так само, як і з Директивою щодо спирту та алкогольних напоїв, графік імплементации окремих її положень визначатиметься Радою асоціації[17].

6. Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії). Положення даної Директиви охоплюють не тільки нафтопродукти (як це було раніше), а й природний газ, вугілля та електроенергію. Директива встановлює мінімальні рівні оподаткування цих продуктів, а також передбачає умови застосування пільгових ставок. Для цієї Директиви не визначено чітких термінів імплементации, натомість зазначено, що її положення мають бути впроваджені поступово, виходячи із майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності,

якими вони можуть бути, зокрема, у результаті міжнародних переговорів після 2012 року щодо зміни клімату[17].

7. Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС. Дана Директива має бути впроваджені протягом двох років з дати набрання Угодою чинності[17].

8. Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства [17].

Графік імплементації окремих її положень визначатиметься Радою асоціації. Для Директив, строк імплементації яких встановлюється Радою асоціації, максимально можливий термін кінцевого впровадження рівня акцизів на тютюнові вироби та рівня зборів на спирт та алкогольні напої, згідно із вимогами ЄС, може сягати 2027 року. Це впливає із Пункту 4 статті 45 «Визначення» Угоди про Асоціацію, згідно з яким перехідний період означає 10-річний період, який починається з дати набрання чинності УА. Перехідний період може бути продовжено ще на три роки у разі, якщо до закінчення 10-го року Україна представить на розгляд Комітету з питань торгівлі, створеного відповідно до статті 465 цієї Угоди, обґрунтований запит, а Комітет з питань торгівлі проведе його обговорення.

Разом з тим, основними очікуваними результатами імплементації положень Угоди про Асоціацію у частині податкової політики є такі:

- покращення міжнародного іміджу та інвестиційної привабливості України;
- удосконалення системи оподаткування податком на додану вартість;
- відповідність європейській класифікації алкогольних напоїв та відповідне їх оподаткування акцизним податком;
- збільшення податкових надходжень до бюджету;

- забезпечення ефективної боротьби з контрабандою підакцизної продукції;
- стимулювання зменшення споживання тютюнових виробів населенням [17].

За результатами аналізу урядових звітів про виконання Угоди про Асоціацію за період з 2014 по 2022 роки, встановлено, що загальний прогрес виконання положень глави 4 «Оподаткування» розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” Угоди про Асоціацію за 2014-2024 роки становить 88 % та в порівнянні з 2021 роком збільшився на 4%. В ході аналізу виявлено, що основні зусилля по впровадженню змін до вітчизняного податкового законодавства було зосереджено у 2017, 2019 та 2021 роках (див.рис.2.1).



Рис.2.1. Прогрес виконання Угоди про Асоціацію в сфері оподаткування

Джерело: складено автором на основі [13]

Відповідно до проведеного нами «контент-аналізу» Моніторингу виконання Угоди про Асоціацію за період 2014-2022 років, який було проведено Українським центром європейської політики за підтримки Представництва Фонду Конрада Аденауера в Україні (м. Київ), було виявлено інформацію про заходи, що були вжиті для імплементації директив щодо оподаткування, які полягають в наступному:

1. Зміни, які відбулись в сфері непрямого оподаткування:

Щодо дотримання загального режиму (умов) акцизу, зокрема в частині встановлення переліку «підакцизних товарів».

В цілому, впровадження статті 1 Директиви Ради 2008/118/ ЄС від 16.12.2008 року в Україні відбувається на високому рівні. Національний список підакцизних товарів в Україні є ширшим, ніж у ЄС, оскільки він включає легкові автомобілі, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, а також транспортні засоби для перевезення вантажів. Однак, цей список було відповідно приведено у відповідність з *acquis* ЄС, що визначає стандарти та вимоги ЄС щодо оподаткування [18].

2. Щодо стану гармонізації акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої:

Відповідно до окремих положень Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року, яка стосується гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої в частині проміжних продуктових категорій, як визначено в директиві.

На виконання вказаної Директиви, 30.11.2021 ВРУ прийнято Закон України № 1914-ІХ “Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень”, розроблений Міністерством фінансів України, яким, зокрема, передбачено замінити діючу в Україні ставку акцизу на пиво за 1 л готової продукції на ставку в залежності від фактичної міцності готової продукції - за 1 л 100-% спирту. Ці зміни впроваджено з метою приведення правил оподаткування пива у відповідність до статті 3 Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 (щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої). За інформацією МФУ, відомством у серпні поточного року офіційним листом № 25010-11-3/17291 повторно направлено порівняльні таблиці щодо імплементації Директиви 2011/64/ЄС для передачі Стороні ЄС з метою отримання відповідної оцінки, висновку від Сторони ЄС не отримано [18].

Уніфікація структури акцизів на тютюнові вироби, поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби. Окремі положення Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби. Практична імплементація законодавства перебуває на високому рівні, На даний час, Україна чекає від європейської сторони оцінки щодо виконання зобов'язань з імплементації положень Директиви Ради № 2011/64/ЄС. За інформацією Міністерства фінансів України, 29.11.2021 року під час проведення 7-го засідання Комітету асоціації між Україною та ЄС було зазначено про необхідність отримання відповідних висновків від Сторони ЄС.

Встановлена часткова відповідність пункту 14.1.227-1 ПКУ (набуває чинності з 1 січня 2025 року), механізму розрахунку середньозваженої роздрібною ціни продажу сигарет нормам, зазначеним у статті 8.2 Директиви 2011/64/ЄС, (05.02.2019 року Сторона ЄС надала певні зауваження, включно з рекомендацію враховувати всі податки при розрахунку середньозваженої роздрібною ціни).

Спроба Уряду усунути зазначений недолік у законопроекті № 4101 від 15.09.2020 року не була підтримана ВР України (проект та його законодавчі альтернативи було знято ВР України з розгляду 06.09.2022 року) [18].

3. Оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії:

Законодавство з питань оподаткування продуктів енергії та електроенергії акцизним податком було приведено у відповідність з вимогами Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року.

На законодавчому рівні Україна та ЄС досягли просунутого рівня зближення в підсекторі оподаткування продуктів енергії та електроенергії.

Водночас Урядовим Планом заходів з виконання УА передбачалось у термін до 31 грудня 2021 року розроблення відповідного законопроекту щодо приведення національного законодавства з питань оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії у відповідність з вимогами Директиви Ради 2003/96/ЄС, але цього не відбулося. За інформацією Мінфіну, у

розділі 16 «Оподаткування» частини II Опитувальника Європейської Комісії для формування висновку щодо надання Україні статусу кандидата на вступ до ЄС, листом від 25.04.2022 було надано роз'яснення щодо переліку підакцизних енергетичних товарів, бази оподаткування, звільнень, особливі режими тощо [18].

Варто зазначити, що строки впровадження положень Директиви Ради 2003/96/ЄС згідно з Додатком XXVIII до Угоди про Асоціацію визначено як «поступово, виходячи із майбутніх потреб України»[18].

Стан виконання кількісних обмежень при звільненні від ПДВ та акцизного збору для товарів, які ввозяться людьми, що прибувають з третіх країн.

Стосовно впровадження положення про звільнення від ПДВ та акцизного податку на алкоголь та алкогольні напої (крім неігристого вина та пива) для осіб, які подорожують, за умови дотримання кількісних обмежень, встановлених у Розділі 3 Директиви Ради 2007/74/ЄС від 20.12.2007 року та Регламентом Ради (ЄС) № 1186/2009 від 16.11.2009 року, слід зазначити, що національне законодавство України, зокрема Митний кодекс та закони «Про гуманітарну допомогу» та «Про Митний тариф України», не повністю відповідають положенням Регламенту Ради ЄС № 1186/2009 та Директиви Ради 2007/74/ЄС. Хоча деякі положення акту ЄС були враховані в національному законодавстві, це стосується лише часткового виконання вимог. Зокрема, статті 269, 282, 287, 370, 374, 376 та 380 Митного кодексу України містять диспозиції, які лише частково відповідають вимогам Регламенту Ради ЄС № 1186/2009 та Директиви Ради 2007/74/ЄС.

Також, закони України «Про гуманітарну допомогу» та «Про Митний тариф України» мають деякі диспозиції, які лише частково враховують вимоги Регламенту ЄС та Директиви ЄС. Зазначений факт свідчить про недостатню гармонізацію національного законодавства України з актами Європейського Союзу щодо митних питань та гуманітарної допомоги. Для повної відповідності і виконання вимог Регламенту та Директиви, необхідно провести комплексне перенесення положень акту ЄС до національного законодавства України.

Варто зазначити, що на думку експертних авторів вищевказаного Моніторингу, для повноцінної імплементації норм цієї директиви, до вітчизняного законодавства необхідно внести ряд змін, зокрема:

- змінити вартісну межу щодо ввезення товарів без оподаткування митними платежами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі на рівні 430 євро через пункти пропуску, відкриті для повітряного і морського сполучення, та на рівні 300 євро через інші пункти пропуску (чинні норми відповідно 1000 та 500 євро);
- додати до переліку товарів, що звільняються від оподаткування, сигари, одночасно встановивши спеціальні відповідні обмеження (щодо маси цигарок та сигар);
- вдвічі збільшити період, протягом якого товари у зв'язку з переселенням на постійне місце проживання в Україну ввозяться без оподаткування митними платежами, – до 12 місяців (чинна 6 місяців);
- встановити правило комбінації типів алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що підлягають звільненню від оподаткування (сукупною вартістю не більше 45 євро⁴), та додати до переліку пільгових товарів «етилловий спирт із вмістом алкоголю 80% або більше»;
- удосконалити норму щодо звільнення від сплати податків визначеного обсягу пального, що ввозиться окремо (в переносному контейнері, але не більше 10 літрів) для кожного автотранспорту [18].

4. Стосовно непрямого оподаткування:

Гармонізація законодавства з спільною системою податку на додану вартість ЄС Директива Ради 2006/112/ЄС від 27.11.2006 року та Тринадцята Директива Ради 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року [18].

30.11.2021 ВРУ прийнято Закон України № 1914-IX “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень”, який було розроблено МФУ, з метою імплементації положень статей 344 та 346 Директиви Ради 2006/112/ ЄС від 28.11.2006 (про спільну систему податку на додану вартість), де

було додано визначення поняття «інвестиційне золото» та надано звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з інвестиційним золотом.

25.01.2021 Мінфіном одержано висновок Генерального директорату, який стверджує, що національне податкове законодавство в цілому відповідає вимогам законодавства ЄС щодо податку на додану вартість.

З початку 2014 року до сьогоднішнього дня не було внесено жодного положення з Тринадцятої Директиви Ради 86/560/ЄЕС до законодавства України, яке стосується заходів для відшкодування ПДВ суб'єктам оподаткування, які не зареєстровані на території України. Графік імплементації Тринадцятої Директиви Ради 86/560/ЄЕС потребує визначення Радою асоціації, як це передбачено Додатком XXVII до Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС. Для цього, 26 жовтня 2021 року Міністерством фінансів України було направлено до Представництва ЄС в Україні проєкт рішення Ради асоціації щодо встановлення строків імплементації зазначеної Директиви.

На виконання вимог статті 351 Угоди про Асоціацію, українська влада веде роботу з приєднання до міжнародної ініціативи з протидії ухиленню від сплати податків. Для цього, було прийнято Закон України "Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування" від 28.02.2019 № 2692-VIII. Цей закон дозволяє Україні ратифікувати Багатосторонню конвенцію і приєднатися до зусиль з міжнародного співробітництва у боротьбі з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування.

Імплементація законодавства з міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, відповідно до статей 349 та 350 Угоди, перебуває на високому рівні та продовжує удосконалюватись. Так, Законом України від 20.03.2023 № 2970-IX, було впроваджено Україною Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, схвалений Радою ОЕСР, що передбачає запровадження з 2024 року щорічного міжнародного автоматичного обміну даних про фінансові рахунки. В процесі розробки проєкту

цього закону залучалася експертна підтримка Програми ЄС з підтримки управління державними фінансами в Україні (EU4PFM). Також 03.11.2022 року відбулося приєднання України до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн, що є складовою частиною Мінімального стандарту Плану дій BEPS, який Україна зобов'язалася імплементувати у 2017 році [18].

5. З метою виконання зобов'язань щодо вдосконалення та розвитку податкової системи та податкових органів, відповідно до вимог статті 351 Угоди про Асоціацію було проведено ряд заходів, які полягають у проведенні реформ податкових та митних органів.

Постановою КМУ від 25 жовтня 2017 р. № 1106 було затверджено план заходів «з виконання Угоди про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» (далі- План). Зазначеним Планом встановлено комплекс заходів необхідних для належної імплементатії (acquis ЄС) до вітчизняного законодавства, зокрема в сфері оподаткування. Зокрема, пунктом 1473 цього Плану встановлені вимоги з виконання статті 351 Угоди про Асоціацію необхідності поліпшення належного управління у сфері оподаткування, вдосконалення і розвиток податкової системи [19] та встановлено термін виконання до 01.12.2019.

Варто зазначити, що до моменту прийняття зазначеного плану питання поліпшення належного управління в сфері оподаткування було окреслено в Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» (далі – Стратегія), де серед переліку першочергових заходів було встановлено вимогу щодо необхідності проведення податкової реформи. Відповідно до Стратегії, метою цієї реформи була «побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних

органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб» [20].

Задля забезпечення вимог Угоди про Асоціацію та виконання заходів передбачених Стратегією, у березні 2014 року було проведено інституційну реформу податкових органів, а саме ліквідовано діюче на той час Міністерство доходів і зборів та на його базі створено Державну фіскальну службу, яка в свою чергу зберегла функції Міністерства та залишила у своєму складі податкову міліцію та митну службу.

В обласних центрах були збережені Головні управління Державної фіскальної служби, а в районах і містах – податкові інспекції.

Митними органами також було збережено статус юридичної особи.

Саме в цей час було створено Офіси по роботі з великими платниками податків.

В тогочасних українських обставинах об'єднання податкової та митної служб в одну структуру, яка також відповідає за адміністрування єдиного соціального внеску, створило потужний орган з великою компетенцією в області податків і митного контролю. Цей орган виконував сервісну та охоронну функції, а також функцію валютного контролю, і від нього очікували значних результатів. Варто зазначити, що Україна не була першою країною, яка провела таке об'єднання. Концентрація всіх функцій, пов'язаних з адмініструванням

податкових та митних платежів, в рамках однієї структури відбувалася в багатьох розвинутих країнах світу починаючи з 1980-х років [21].

Проте фактичне впровадження реформ у відповідній системі органів виявилось недостатнім, а намічені перетворення призвели до результату, відмінного від очікуваного.

Отже, у 2018 році продовжувалась реформа податкових органів, яка проходила у два етапи:

Під час першого етапу міські, районні та об'єднані податкові інспекції були позбавлені статусу юридичної особи. Більшість функцій було відібрано у податкових інспекцій, залишивши лише сервісні функції, функції обліку платників, формування Державного реєстру фізичних осіб - підприємців та деякі інші сервісні функції. Саме на цьому етапі розпочався довготривалий процес ліквідації податкової міліції, а вже у 2021 році було створено Бюро економічної безпеки, який відповідно до Закону є центральним органом виконавчої влади, на який покладаються завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави [22]. Слід зазначити, що головною метою створення цього органу є зниження тиску на бізнес з боку різноманітних правоохоронних органів.

Протягом другого етапу податкової реформи Державну податкову службу було розділено на два органи – податкову та митну службу (процес реорганізації відбувався на виконання постанови КМУ від 18 грудня 2018 року № 1200 “Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України”).

У березні 2019 року відповідно до постанови КМУ від 06.03.2019 р. № 227 “Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України” було затверджено Положення про Державну податкову службу.

Створення окремого податкового органу мало на меті отримання наступних результатів:

- оптимізація організаційної структури податкового органу, що дозволило реалізувати податкову політику за функціональним принципом;
- забезпечення основ для демілітаризації податкових органів, тобто зменшення впливу військової структури в їхній роботі;
- покращення якості сервісів, що надаються платникам податків, шляхом впровадження ефективних процедур та інструментів для зручного та швидкого виконання податкових обов'язків;
- збільшення прозорості та підзвітності роботи податкових органів шляхом встановлення чітких процедур та механізмів контролю, а також розкриття інформації про їхню діяльність для загального сприйняття громадськістю;
- виконати зобов'язання, що Україна прийняла перед Міжнародним валютним фондом, а також зобов'язання, що випливають з Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом.

Головним завданням Податкової служби України, яка пройшла процес реформування, полягає в зміні підходу до платників. Основною метою діяльності цього органу є в забезпечення відкритості, доступності якісного сервісу та розуміння потреб і вирішення проблем бізнесу в межах своїх повноважень. Податкова служба повинна була стати місцем, де надаються адміністративні послуги, тим самим якісно та оперативно стимулювати підприємницьку діяльність.

На наступному етапі проведення аналізу податкової політики в контексті Угоди про Асоціацію, з метою з'ясування впливу Угоди на економічну та фінансову стабільність країни, а також для визначення можливих переваг та недоліків цієї Угоди з податкової точки зору, постає необхідність у визначенні показників ефективності податкової політики України.

Одним з показників, що вказує на ефективність податкової політики є рівень бюджетного дефіциту. Розглянемо цей показник для України (див. рис. 2.2.).

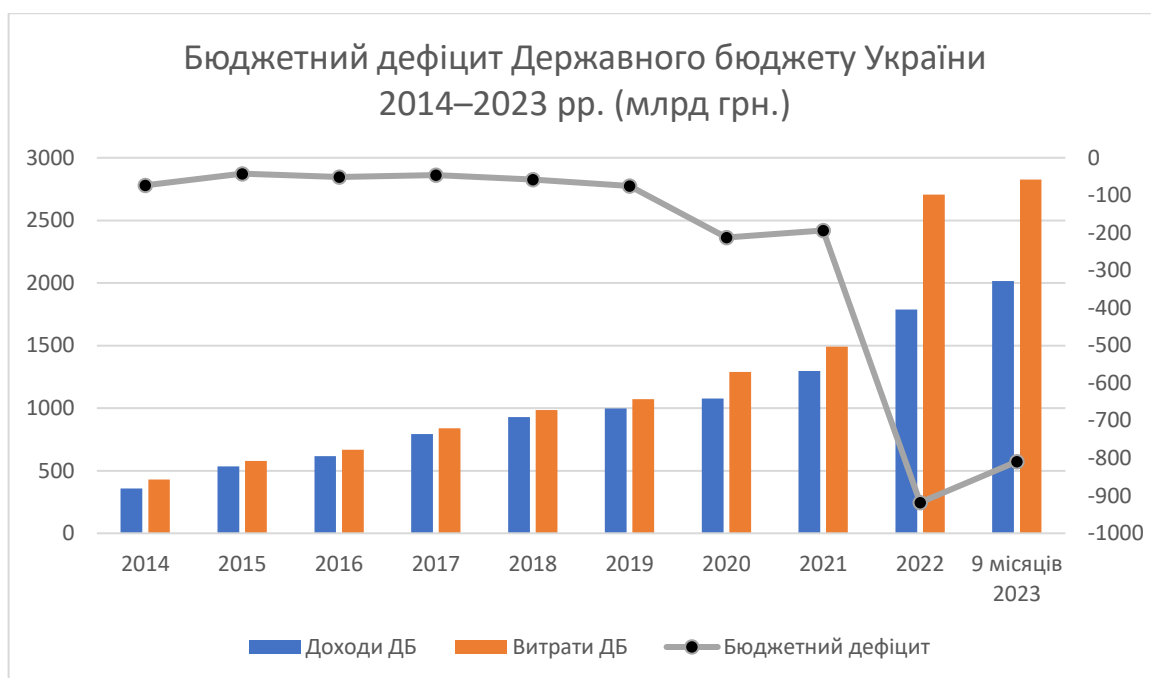


Рис. 2.2. Бюджетний дефіцит Державного бюджету України 2014–2023 рр.

Джерело: складено автором на основі [23], [24]

Результати обчислення бюджетного дефіциту вказують на те, що видатки є значно більшими за доходи, зокрема найбільше показник бюджетного дефіциту зріс у 2022-2023 роках, це логічно пояснюється періодом початку війни та необхідністю фінансування потреб оборонної сфери (тільки протягом 2022-2023 років видатки на сектор безпеки і оборони склали 2398,3 млрд. грн., в т.ч., за 2022 рік - 1142,9 млрд. грн., та за 9 місяців 2023 року – 1255,4 млрд. грн.).

Але якщо брати до уваги показники довоєнного періоду, то з 2014 до 2021 рр. спостерігається певна тенденція до пропорційного збільшення державних доходів та видатків.

При проведенні аналізу ефективності податкової політики України країною для порівняння була обрана Польща. Вибір саме цієї країни для порівняння обґрунтований тим, що після розпаду Радянського Союзу Польща, як і Україна, перебувала на подібному етапі економічного розвитку, проте з того часу стала повноправним членом Європейського союзу та перевершила Україну в багатьох сферах (див. рис. 2.3.).

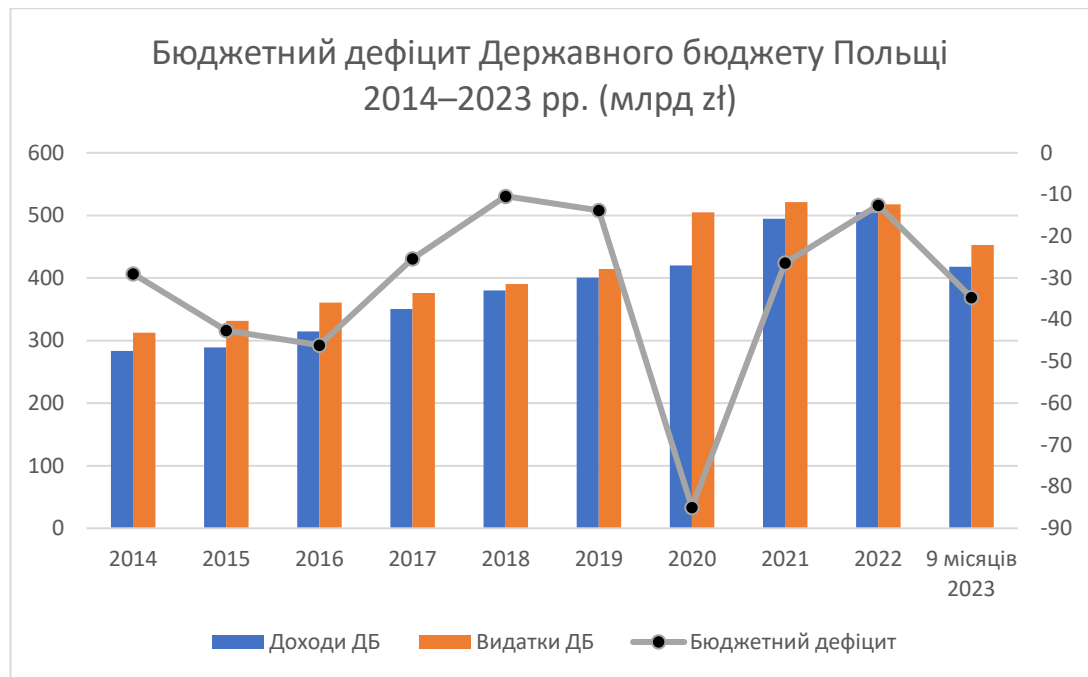


Рис. 2.3. Бюджетний дефіцит Державного бюджету Польщі
2014–2023 рр.

Джерело: складено автором на основі даних [25], [26]

Згідно даних наведених на рис. 2.3. простежується тенденція до зростання видатків і доходів: у 2020 р. видатки становили рекордні 504,8 млрд. злотих, а дефіцит бюджету склав 85 млрд. злотих, що в п'ять разів перевищує показник 2019 року. Значний показник дефіциту держбюджету Польщі в 2021 пояснюється кризою яка виникла внаслідок вибуху пандемії COVID-19. До 2020 р. показник фіскальної ефективності Польщі мав тенденцію до зниження, а в Україні він збільшувався.

Наступний важливий показник, що відображає ефективність податкової політики є коефіцієнт еластичності (див. рис. 2.4.). Цей коефіцієнт визначає наскільки змінюються податкові надходження відносно зміни величини податкових ставок або економічних факторів, таких як доходи чи ціни. Цей показник допомагає оцінити, наскільки гнучкою є система оподаткування та які можуть бути наслідки змін у податковій політиці. Слід зазначити, що система податкових надходжень вважається еластичною, якщо коефіцієнт еластичності більше одиниці, тобто зміни обсягів податкових надходжень відбуваються вищими темпами, ніж зміни в обсязі валового внутрішнього продукту.

Натомість, за нееластичної податкової системи зміна в обсязі валового внутрішнього продукту не впливає на зміну обсягів податкових надходжень.



Рис.2.4. Коефіцієнт еластичності податкових надходжень України за період 2014-2022 роки та Польщі за 2018-2020 роки

Джерело: складено автором на основі даних [27], [25] та [26]

Згідно даних рис. 2.4. коефіцієнт еластичності податків не має однозначної тенденції, що є негативним явищем і свідчить про нестабільність податкової політики та її регулюючого впливу. Позитивні значення коефіцієнту еластичності спостерігалися у 2016, 2017, 2018, 2020 та 2021 рр. (найбільше значення було у 2016 р. на рівні 1,13), але вони теж мали тенденції до зниження. У 2018 р. коефіцієнт еластичності виріс до позначки 1,04, що свідчить про початок відносно стабільності податкової системи в зазначеному періоді. Найнижче зниження коефіцієнту податкової еластичності в Україні спостерігається у 2022 році, це об'єктивно пояснюється початком війни в країні, яка в свою чергу мала значний негативний вплив на економіку країни та зокрема стала чинником численних податкових послаблень.

Показники податкової еластичності Польщі за період 2018-2019 роки мають стабільне значення в межах 1, що свідчить про відносно стабільність

Польської податкової системи в періоді що аналізується.

Узагальнюючи, можна сказати, що протягом досліджуваного періоду спостерігалось відносно менше зростання податкових надходжень порівняно з валовим внутрішнім продуктом, що свідчить про знижену еластичність податкової системи, а враховуючи вкрай негативний показник 2022 року, можна зробити висновки, податкова політика країни перебуває у вкрай важкому становищі.

Ще одним з ключових факторів, що впливають на ефективність, є рівномірне розподілення податків між адміністративно-територіальними одиницями.

Із 01.01.1999 р. в Польщі було введено трирівневий адміністративно-територіальний поділ держави, складовими частинами якого стали: гміни, повіти та воєводства. Створено 308 повітів, 65 міст зі статусом повіту та 16 воєводств. Кількість гмін не змінювалась і становила 2489 [28]. Польський приклад процесу та результатів бюджетної децентралізації визнано одним із найбільш успішних у Європі та світі.

Україна процес децентралізації розпочала у 2014 р. з прийняттям Концепції реформи місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [29], законів України «Про співробітництво територіальних громад» [30], «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [31]. Реформа децентралізації сприяла добровільному об'єднанню та збільшенню розміру територіальних громад. Вона також сприяла фінансовій децентралізації, наданню нових повноважень та створенню нових можливостей (див табл. 2.1.).

Таблиця 2.1

Частки доходів та видатків бюджетів різних рівнів у ВВП та у зведеному бюджеті України й Польщі

| Рік | Частка доходів місцевих бюджетів у структурі зведеного бюджету, % | | Частка видатків місцевих бюджетів у структурі зведеного бюджету, % | | Частка доходів власних місцевих бюджетів у ВВП, % | | Частка видатків власних місцевих бюджетів у ВВП, % | |
|------|---|--------|--|--------|---|--------|--|--------|
| | Україна | Польща | Україна | Польща | Україна | Польща | Україна | Польща |
| 2015 | 18.5 | 40.8 | 41.2 | 37.2 | 6.1 | 5.7 | 14.2 | 10.9 |
| 2016 | 21.8 | 40.4 | 41.9 | 36.3 | 7.2 | 5.7 | 14.7 | 11.1 |
| 2017 | 22.6 | 39.6 | 46.9 | 38.0 | 7.7 | 5.7 | 16.6 | 11.6 |
| 2018 | 22.2 | 39.9 | 38.9 | 39.9 | 7.4 | 5.8 | 13.7 | 12.2 |
| 2019 | 22.7 | 41.0 | 41.3 | 40.3 | 7.4 | 5.9 | 14.2 | 12.2 |
| 2020 | 22.6 | 42.1 | 30.0 | 37.2 | 7.4 | 6.3 | 11.4 | 12.8 |
| 2021 | 22.8 | - | 33.8 | - | 9.5 | - | 10.3 | - |
| 2022 | 24.4 | - | 22.0 | - | 10.7 | - | 9.3 | - |

Джерело: [26], [32]

Дані табл. 2.1. вказують на те, що з 2015 по 2022 рік в Україні спостерігається тенденція до збільшення частки місцевих бюджетів в загальному обсязі ВВП та зведеному бюджеті. Це свідчить про ефективність проведеної децентралізації.

Але, незважаючи на позитивні показники частки доходів і видатків місцевих бюджетів, у структурі зведеного бюджету та у ВВП України значно поступається показникам Польщі. Частка доходів та видатків місцевих бюджетів у структурі зведеного бюджету та у ВВП є значно меншою за аналогічні показники Польщі. Але показник частки доходів місцевих бюджетів у ВВП України більший за показники Польщі.

Отже, якщо брати до уваги показники фіскальної ефективності у

довоєнний період, то за результатами дослідження можна зробити висновки, що податкова політика України та Польщі в фіскальному розрізі виявляється частково ефективною. Обидві країни стикаються з негативною дохідністю. Проте, до 2020 року бюджетний дефіцит Польщі мав тенденцію до збільшення, в той час як в Україні спостерігалась протилежна тенденція. Звісно, вже у 2021 році ситуація погіршилась а у 2022 з початком війни державний борг України досяг рекордних показників і на даний час продовжує зростати. Польщі ж протягом 2021 року вдалося суттєво зменшити показник дефіциту бюджету. Отже, на даний час державний борг Польщі знаходиться в межах норми та спостерігається тенденція до зниження мінімального значення показників, що вказують на ефективність фіскальної політики. В Україні даний показник стрімко збільшується.

В обох країнах спостерігається проблема зниження витрат на збирання доходів. Коефіцієнт еластичності України за період з 2018 по 2020 роки перевищує показник Польщі, що свідчить про більшу ефективність автоматичних стабілізаторів в Україні. Перший та другий етапи децентралізації, які були проведені в Україні з 2014 по 2019 роки та з 2020 по 2021 роки, покращили розподіл податків між адміністративно-територіальними одиницями, але показники все ще залишаються нижчими в порівнянні з показниками Польщі.

Ще одним важливим показником ефективності податкової політики є витрати на адміністрування податків. Цей показник відображає витрати, пов'язані з функціонуванням податкової адміністрації і забезпеченням дотримання податкових обов'язків з боку платника податків.

Таблиця 2.2

Рівень витрат на душу населення на утримання податкових органів України за 2015–2021 рр.

| Рік | Витрати на утримання податкових органів, грн. | Кількість населення, осіб | Витрати однієї особи на справляння податків, грн. |
|------|---|---------------------------|---|
| 2015 | 5 097 955 600 | 42 590 900 | 119.70 |

| Рік | Витрати на утримання податкових органів, грн. | Кількість населення, осіб | Витрати однієї особи на справляння податків, грн. |
|------------|--|----------------------------------|--|
| 2016 | 6 256 160 661 | 42 414 900 | 147.50 |
| 2017 | 8 439 725 545 | 42 216 766 | 199.91 |
| 2018 | 11 914 084 970 | 41 983 564, | 283.78 |
| 2019 | 11 719.760 000 | 41 902 400 | 279.69 |
| 2020 | 9 213 050 000 | 41 588 400 | 221.53 |
| 2021 | 10 230 927 100 | 41 167 300 | 248.52 |

Джерело: складено автором на основі даних [27], [33] та [34]

Дані табл. 2.2. вказують на тенденцію до зростання витрат на утримання податкових органів, хоча кількість населення залишається відносно стабільною. Витрати на справляння податків на одну особу також збільшуються протягом останніх років. Причинами такого збільшення є зростання складності податкової системи, розширення функцій податкових органів та зростання витрат на їх утримання.

Ступінь тиску на бізнес та населення з боку податкових органів можна оцінити за допомогою коефіцієнта податкового навантаження. Податкове навантаження відображає «ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих її платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання» [35] (див.рис.2.5.).

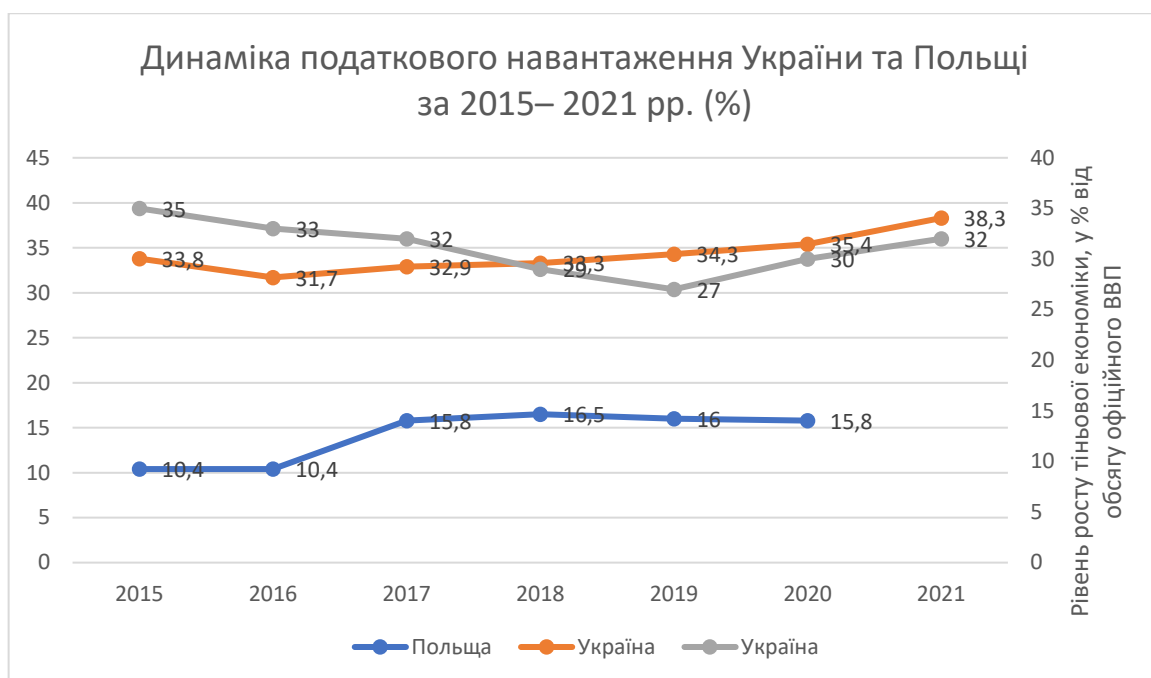


Рис. 2.5. Динаміка податкового навантаження України та Польщі за 2015–2021 рр.

Джерело: складено автором на основі даних [25], [36], [37]

Згідно даних рисунку 2.5. спостерігається послідовне збільшення податкового навантаження на підприємців в Україні з 2016 до 2019 року, а також в Польщі з 2015 до 2017 року. Паралельно зі зростанням податкового навантаження в Україні, спостерігається зростання рівня тіньової економіки.

Рівень податкового навантаження в Україні в середньому перевищує податковий тягар Польщі у 2.35 рази, що негативно впливає на ефективність податкової політики. Зі збільшенням податкового навантаження спостерігається збільшення неофіційного заробітку, що знижує реальну частку податкових надходжень, хоча загалом спостерігається тенденція до зростання за останні роки. Збільшення податкових надходжень відбувається завдяки активному зростанню податкового навантаження. Проте, через активний розвиток тіньового сектору, держава не отримує значну частку бюджетних надходжень, яку могла би отримати.

Ще одним важливим джерелом інформації для визначення ефективності податкової системи є результати рейтингів дослідження «Оподаткування» Paying Taxes 2020, яке щорічно проводиться командою PwC разом з експертами Світового банку та Best Countries 2019, який складається на основі даних і

досліджень, проведених різними компетентними організаціями та виданнями.

Отже, згідно з результатами дослідження «Оподаткування 2020» Paying Taxes 2020 [39], Україна посіла 65 місце в рейтингу, понизивши свої позиції в порівнянні з минулим роком на 11 пунктів (див. табл.2.3.). Слід зазначити, що основною метою даного дослідження є надання об'єктивної інформації, яка дозволяє порівняти системи оподаткування різних країн та визначити їх ефективність. Дослідження враховує різні аспекти оподаткування, включаючи складність процедур сплати податків, час, необхідний для виконання податкових зобов'язань платниками податків, а також вартість оподаткування бізнесу (див. табл. 2.3).

Втрата рейтингових позицій нашою країною пов'язана з деяким відставанням в питаннях автоматизації процедур оподаткування, скорочення часу на адміністрування податків, високим рівнем податкового навантаження. Так, в Україні суб'єкти господарювання в середньому витрачають на облік податків 328 годин на рік [40], що значно перевищує аналогічні показники розвинених країн. Для прикладу, у одного з лідерів цього рейтингу Швейцарії, податкове навантаження становить 28,8%, але час витрачений на підготовку звітів та сплату податків становить лише 63 години на рік.

Таблиця 2.3

Рейтингові показники країн згідно Paying Taxes 2020 та Best Countries

2019

| Країна | Місце в рейтингу Paying Taxes 2020 | Оцінка легкості сплати податків | Податкове навантаження, % | Час витрачений на звітування та сплату податків, год. | Кількість податків | Місце в рейтингу Best Countries 2019 |
|-----------|------------------------------------|---------------------------------|---------------------------|---|--------------------|--------------------------------------|
| Швейцарія | 20 | 87,7 | 28,8 | 63 | 19 | 1 |
| Німеччина | 46 | 82,2 | 48,8 | 218 | 9 | 4 |

| Країна | Місце в рейтингу Paying Taxes 2020 | Оцінка легкості сплати податків | Податкове навантаження, % | Час витрачений на звітування та сплату податків, год. | Кількість податків | Місце в рейтингу Best Countries 2019 |
|----------|------------------------------------|---------------------------------|---------------------------|---|--------------------|--------------------------------------|
| Угорщина | 56 | 80,6 | 37,9 | 227 | 11 | 47 |
| Франція | 61 | 79,2 | 60,7 | 139 | 9 | 10 |
| Україна | 65 | 78,1 | 45,2 | 328 | 5 | 65 |
| Польща | 77 | 76,4 | 40,8 | 334 | 7 | 33 |

Джерело : [39]

Також в таблиці 2.3. надано результати рейтингу Best Countries 2019, який визначає найкращі країни у світі за різними категоріями, такими як якість життя, позиціонування на світовому рівні, відкритість до бізнесу та інші. В цьому рейтингу Україна також посіла лише 65 місце, і це в черговий раз підтверджує необхідність подальшого реформування податкової політики [37].

Дуже репрезентативним при здійсненні аналізу податкової ефективності є показник індексу економічної свободи, Індекс базується на 10 показниках, які включають свободу бізнесу, свободу торгівлі, податкову свободу, рівень державних витрат, грошову свободу, свободу інвестицій, фінансову свободу, захист прав власності, свободу від корупції та свободу трудових стосунків. Кожен з цих показників має вагомую роль у визначенні економічної свободи та впливу податкової політики на економічну ситуацію країни (див. рис. 2.6.).

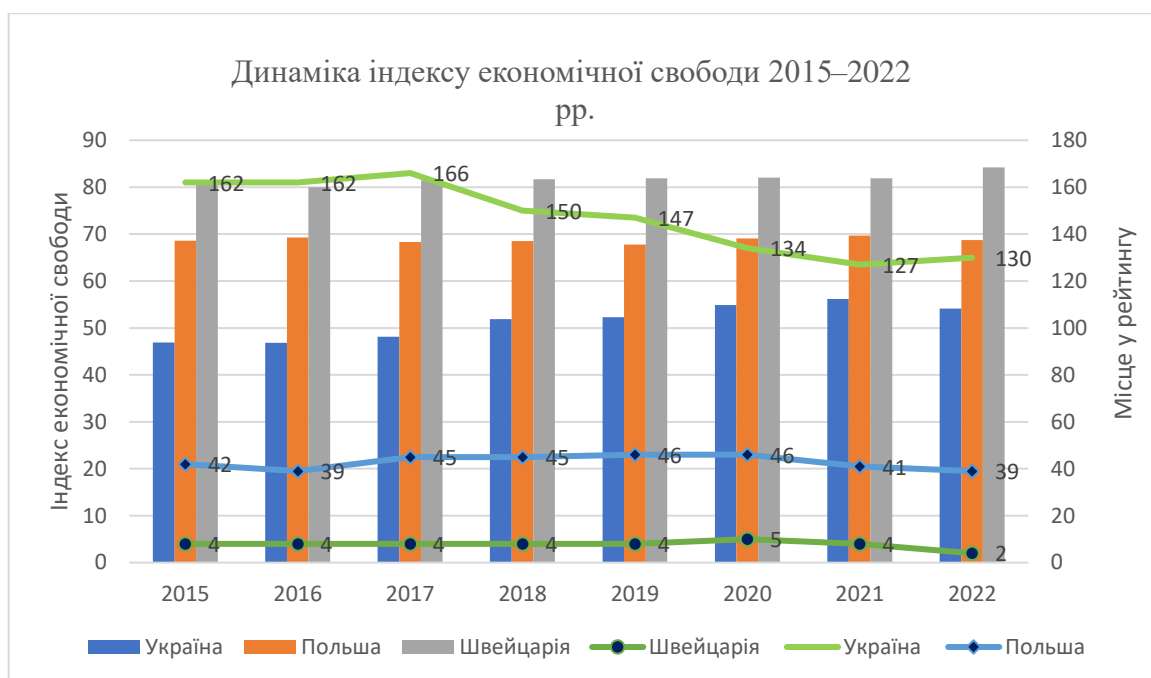


Рис. 2.6. Динаміка індексу економічної свободи 2015–2022 рр.

Рисунок складено автором на основі даних [38]

Згідно даних рис. 2.6. за результатами рейтингу економічної свободи 2022 року, Україна втратила три позиції порівняно з показником 2021 року і посідає 130 місце серед 177 країн. За даними цього дослідження, Україна залишається переважно невідільною країною. Проте варто зазначити, що вперше в історії Україна вийшла з групи найбільш економічно невідільних країн світу за рейтингом економічної свободи.

Порівняно з 2021 р., оцінка України знизилась на 2,1 пункти та її показник становить відповідно 54,1 бали зі 100 можливих. Варто зазначити, що загальний бал України нижчий, ніж середні показники для даного регіону та світу.

Україна досягла значного зростання загального показника економічної свободи, на 6,0 балів з 2017 року, це відбулось завдяки зростанню свободи праці та фінансової свободи. Проте, країна все ще розташовується у середній категорії серед "переважно невідільних" країн.

Одним з позитивних кроків України у напрямку економічної свободи, на думку експертів, було скасування мораторію на продаж сільськогосподарських земель.

Проте, серед найбільших проблем, які впливають на економічну свободу

в країні, варто відзначити сприйнятливість судової влади до політичного тиску, поширену корупцію та хабарництво, які підривають довіру суспільства. Ці фактори є викликом для досягнення більшої економічної свободи та вимагають подальших реформ та зусиль для боротьби з цими проблемами.

Польща стабільно перебуває в межах 60–69.9 балів індексу економічної свободи. Ці показники відносять її до країн з помірно вільною економікою. Швейцарія не полишає лідерські позиції рейтингу, адже протягом всього періоду, який було проаналізовано вона перебувала у категорії найбільш вільних країн, з індексом в межах 80 балів.

2.2. Зарубіжний досвід адаптації податкової політики до вимог ЄС

Відповідно до ст. 1 Конституції України Україна є соціальною правовою державою. Отже, її податкова система має відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ, із визначенням відповідно до цього рівня перерозподілу ВВП, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави та гарантій громадян на достатній життєвий рівень [41].

Міністерство фінансів України визначає, що одним з основних пріоритетів у формуванні та реалізації державної податкової політики є забезпечення справедливості та рівності податкової системи, її адаптація до норм та правил Європейського Союзу, а також відсутність негативного впливу на ведення бізнесу та сприяння економічному розвитку. (Міністерство фінансів України, 2023).

Основним шляхом узгодження 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 до європейського права.

В країнах Європейського Союзу законодавче регулювання питань оподаткування, встановлення податків та рівня податкових ставок є прерогативою органів влади кожної держави відповідно до її національних пріоритетів. Водночас, кожна країна зобов'язана дотримуватися загальних фундаментальних принципів в організації податкової системи і побудові внутрішньої податкової політики, які полягають в уникненні податкової дискримінації чи обмежень вільного переміщення товарів на внутрішньо європейському ринку. Контроль за виконанням даних принципів при встановленні країнами-учасницями норм податкового законодавства та перевірку узгодженості їх податкової політики з політикою ЄС здійснюють регулюючі органи ЄС, зокрема Європейська комісія [42].

Статус кандидата надає Україні можливості залучення фінансової підтримки для трансформації суспільства, правової системи та економіки в напрямку до членства в ЄС, а також ставить євроінтеграційні реформи країни на перший план. Отже, в процесі гармонізації оподаткування важливо вивчити податкові системи країн, які вже є членами Євросоюзу. При порівнянні ставок деяких податків у різних країнах-членах ЄС, можна виявити безліч відмінностей. Для порівняльного аналізу податкових ставок використано такі основні податки: податок на доходи фізичних осіб (далі ПДФО), податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість (далі ПДВ) країн ЄС, які на нашу думку мають певні характерні особливості, та можуть представляти інтерес для України, а саме Польщі, Естонії, Франції та Німеччини [43]. У таблиці 2.4 подано ставки податків в деяких Європейських країнах та в Україні.

Таблиця 2.4

Розміри ставок основних (бюджетоутворюючих) податків України та деяких країн ЄС %

| Вид податку | Україна | Польща | Естонія | Франція | Німеччина |
|--|---------|--|---------|--|--|
| ПДФО, (прямий податок) | 18% | До € 26 146,6391 - 12%, понад € 26 146,6391 - 35% | 20% | до €10 777 - 0%, від €10 777 до €27 478 - 11%, від €27 478 до €78 570 - 30%, від €78 570 до €168 994 - 41%, понад €168 994 - 45% | 15% додатково Надбавка центрального уряду 0.825 % Надбавка регіонального уряду та Надбавка до органів місцевого самоврядування 14.116 %, комбінована ставка (all-in rate) 29.941 % |
| Податок на прибуток підприємств, (прямий податок) | 18% | 19% | 20% | 28% Мінімальний річний корпоративний податок 3,3% | до €9 408 - 0%, від €9 409 до €57 051 - 14%, від €57 052 до €270 500 - 42%, понад €270 500 - 45% |
| ПДВ, (непрямий податок) | 20% | 23% | 20% | 20% | 19% |

Джерело: складено автором на основі даних [44]

На основі даних таблиці можна зробити висновок, що Україна в цілому має рівень оподаткування, який відповідає середньому європейському рівню. Це враховує такі ставки: загальний ПДВ – 20%, податок та збір на доходи фізичних осіб – 18%, податок на прибуток – 18%.

Відповідно до інформації опублікованої на сайті ДПС України стосовно ставок бюджетоутворюючих податків в Україні в порівнянні зі ставками податків в країнах ЄС, можна дійти до висновків, що середня ставка ПДВ в ЄС перебуває на рівні 21,5 %, середня ставка податку на прибуток – 21,3 %, стосовно податку на доходи фізичних осіб, слід зазначити, що більшість країн використовують прогресивну систему оподаткування із шкалою ставок, які збільшуються разом із розміром оподатковуваного доходу. Спрощені системи оподаткування із максимум двома ставками або пласкою шкалою (одна ставка) характерні для країн Центрально-Східної Європи. Серед країн з найменшими ставками – Болгарія, Румунія (10%), Угорщина (15%). За даними Єврокомісії, середня ставка по ЄС у 2021 році склала 37,8%. Отже, враховуючи зазначені показники можна зробити висновки, що для стимулювання інвестицій, створення робочих місць та економічного відновлення після війни доцільно розглядати і узгоджувати з партнерами варіанти зниження саме прямих податків на прибуток бізнесу і доходи громадян.

Варто зазначити, що попри подібність рівня оподаткування в Україні до середньоєвропейських показників, податкова система України має ряд відмінностей з податковими системами країн ЄС, тож наступним кроком цієї роботи пропонуємо розглянути особливості податкових систем деяких розвинених країн ЄС.

Податкова система Франції є досить високо розвиненою, хоча і має свої специфічні риси. Вона характеризується виразним фіскальним напрямком, при цьому регулююча роль податків відіграє другорядну роль. Однак, для стимулювання певних економічних процесів та явищ використовуються податкові пільги. Головними принципами, що лежать в основі організації

податкової системи Франції, є системність, гнучкість та соціальна орієнтованість.

Принцип системності втілюється у тому, що податки є взаємозалежними, а податкове адміністрування — централізованим, при цьому подвійне оподаткування виключається.

Принцип гнучкості проявляється у тому, що уповноважений орган (парламент або уряд) має право щороку змінювати ставки основних податків залежно від поточної макроекономічної ситуації, але перелік податків та порядок їх обрахунку залишається незмінним вже багато років.

Принцип соціальної спрямованості полягає у тому, що податки мають сприяти високій зайнятості, стимулювати економічний розвиток регіонів, а також гальмувати інфляцію [45].

Найбільші надходження серед прямих податків акумулюються завдяки податку на доходи фізичних осіб. Франція відома своєю прогресивною шкалою оподаткування доходів фізичних осіб, це означає, що ставка податку збільшується в залежності від суми отриманого доходу (див.рис.2.2.1). У Франції, база оподаткування враховує сім'ю в цілому, а не кожного члена сім'ї окремо. Сім'я включає подружжя та осіб, які знаходяться на їхньому утриманні. Особи, які живуть самотійно, розглядаються як окремі фіскальні одиниці. Це може зменшити податкове навантаження в залежності від кількості членів сім'ї.

Поміж місцевих податків Франції окремої уваги заслуговує Польюкція французького аналогу українського податку на нерухоме майно під назвою податок на землю під забудовою (буквально - поземельний податок на нерухоме майно), платниками якого є власники земельних ділянок, на яких розташовані житлові об'єкти (будинки, квартири) та комерційні приміщення (магазини, склади, різноманітні будівлі). Податкова база складається з 50% кадастрової вартості нерухомості, яка відповідає середній рентній оцінці об'єктів забудови в країні, з урахуванням щорічного коригування на індекс інфляції, а також 80% кадастрової вартості незабудованих земельних ділянок. Ставки податку встановлюються на місцевому рівні. Періодично проводиться переоцінка

нерухомості. Пільги надаються людям похилого віку та непрацездатним особам з обмеженими засобами до існування.

Варто зазначити, що основною відмінністю розрахунку бази оподаткування податку на нерухоме майно в більшості країн Європейського союзу від України є прив'язка до оціночної вартості майна, в той час як в Україні базою оподаткування об'єкту нерухомості є загальна площа житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток.

Слід зазначити, що європейський метод обрахування бази оподаткування є більш справедливим, так як оціночна вартість краще відображає реальну вартість нерухомості, оскільки вона враховує багато факторів, таких як розташування, стан будівлі, доступність інфраструктури тощо. В той час як площа приміщення не враховує ці фактори.

На думку А. Мельника, оподаткування нерухомого майна є одним із засобів дотримання принципу соціальної справедливості та зменшення рівня диференціації життя населення. За рахунок оподаткування нерухомості відбувається перерозподіл частини доходів більш заможних верств населення на користь менш заможних. Такий регулюючий ефект податку на нерухоме майно більшою мірою проявляється якщо базою оподаткування є оціночна вартість майна. За умови оподаткування вартості майна, а не його площі, відбувається часткове оподаткування тіньових доходів, які не були оподатковувані податком на доходи (прибуток), але підпадають під оподаткування податком на нерухоме майно [46], та ми в свою чергу схильні погодитись з цією думкою.

Варто відзначити, що в Україні податковий потенціал від нерухомого майна, особливо враховуючи обсяг житлового фонду, є великим. Проте, основна проблема полягає у недостатній наповненості бази даних звітів про оцінку Фонду державного майна України, яка відображає ринкову вартість об'єктів нерухомості. Слід зазначити, що основна причина некоректної роботи цієї бази полягає в тому, що в Україні, як пострадянській країні, інститут власності не був належно розвинений, це відображається у відсутності даних щодо оціночної вартості великої кількості нерухомого майна.

Яскравим прикладом створення ефективної системи оподаткування, яка сприяє економічному зростанню та привабливості інвестиції стала Естонія. Естонія є однією з пострадянських країн, яка змогла ефективно реформувати податкову систему та очолити цьогорічний рейтинг системи показників європейської податкової політики 2023 (*European Tax Policy Scorecard*).

Податкова система Естонії складається з державних і місцевих податків. Відносно висока частка державних доходів забезпечується податками на споживання, а податок на зростання капіталу є одним з найнижчих в Євросоюзі.

Країна є новим нетиповим інвестиційним офшором. Вона приваблива насамперед для реінвестування капіталу, оскільки в Естонії існує податок у розмірі 0 % на нерозподілений прибуток. Це дає значні можливості для розвитку бізнесу, оптимізації податків та для зростання капіталу. При цьому країна не входить у «чорні списки» офшорів жодної держави світу. Крім того, в Естонії відсутній валютний контроль [47].

Прибутковий податок для доходів на території Естонії та податкових резидентів країни становить 20 %, прибутковий податок на дивіденди (податок на виведений з підприємства чистий прибуток) також становить 20%, 15% податку сплачується для операцій з виведення капіталу безпосередньо власникам (дивіденди та інші прямі виплати в грошовій та натуральній формі, навіть якщо вони не оформлені як дивіденди); 20% податку сплачується для операцій, які прирівнюються до виведення капіталу для інших осіб, окрім власників.

Слід зазначити, що на даний час в Україні теж розглядається можливість впровадження системи оподаткування, заснованої на нерозподіленому прибутку, на зразок Естонії. Це має на меті створити сприятливі умови для приваблення іноземних інвестицій та зниження обсягу коштів, що виводяться в офшорні зони. Варто зауважити, що на даний час існує декілька законопроектів (однин з них: проект закону № 1185 від 29.08.2019 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал та

імплементатії стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон»), щодо законодавчого врегулювання введення в Україні податку на виведений капітал, які на даний час не прийняті, головною причиною цього є наявність суперечностей серед законотворців щодо економічної ефективності даного рішення.

Федеративна Республіка Німеччина (ФРН) відома своїм високим рівнем економічного розвитку та значним фінансовим потенціалом, що робить її однією з найпотужніших країн Європейського Союзу. Податкові надходження від громадян, нерезидентів і підприємств становлять основу бюджету Німеччини. Під час дослідженні цього питання виявлено, що Німеччина, подібно до більшості федеративних земель, має складну систему фіскальної політики та адміністративного управління.

Податкова система Німеччини складається приблизно з 45 різних податків і зборів, на що вплинув складний історичний шлях Німеччини, а також прагнення до високих соціальних стандартів. Основний функціональний і найбільш поширений структурний підрозділ податкової служби Німеччини - податкова інспекція. Чисельність персоналу стандартної інспекції становить від 100 до 300 працівників на 600 платників податків (фізичних осіб). [48].

Характерною особливістю німецького аналогу податку на доходи фізичних осіб є те, що в Німеччині впроваджено систему, за якою населення розподіляється за рівнем доходів. Для кожної групи держава встановлює свій набір фіскальних пільг та окремі податкові ставки. Платники податків в Німеччині розподілені на шість податкових класів, для кожного з яких встановлено різні рівні податкового збору, а також перелік визначених соціальних послуг. Класифікація платників податків залежить від таких факторів, як рівень доходу, стан здоров'я, кількість дітей та сімейний стан. Для більшої наочності, у таблиці 2.5 наведено інформацію щодо класів оподаткування доходів фізичних осіб.

Таблиця 2.5

Класи оподаткування доходів фізичних осіб в Німеччині

| Клас | Характеристика |
|-------------|---|
| 1 | Для працівників, які не є в шлюбі та які підлягають оподаткуванню за схемою необмеженого податку на доходи. |
| 2 | Безсімейні або розлучені, але з дітьми, які мають право на матеріальну допомогу |
| 3 | Стосується подружніх пар, де є значна різниця в зарплаті та які проходять процес розлучення. Зазвичай партнер, який має вищий дохід, обирає 3-й клас оподаткування. |
| 4 | Одружені особи, працюючі за наймом, обоє одержують дохід. |
| 5 | Для пари, де чоловік або дружина мають нижчий дохід, партнер з Нижчим рівнем доходу обирає податковий клас 5. |
| 6 | Застосовується, якщо працюючий, одержує дохід за різними місцями роботи |

Джерело: складено автором на основі [49]

Податок з доходів фізичних осіб є ключовим елементом податкової системи для громадян Німеччини, слугуючи основою для оподаткування особистих доходів в країні. Цікавим є те, що цей податок розраховується за прогресивною ставкою, як видно з таблиці 2.5. Цей податок стягується з заробітної плати, роялті, дивідендів, доходів від приватного підприємництва, доходів від послуг з оренди, а також доходів самозайнятих осіб.

Варто зазначити, що іноземці, які відвідують Німеччину з туристичною метою, зобов'язані сплачувати міський податок за кожен день перебування в селі. Розмір цього податку варіюється в залежності від адміністративної одиниці.

Податкова система Німеччини ґрунтується на тих самих ключових принципах, що й податкові системи інших країн Європи: соціальна справедливість, оптимальне розподілення податкового навантаження між виробництвом та споживанням, а також захист національних підприємств.

Німеччина є характерним прикладом країни з трирівневою системою оподаткування. Уряд встановлює правила розподілу основних податкових надходжень до бюджету на рівноправних засадах: приблизно половина надходжень від прибуткового податку спрямовується до федерального бюджету, а інша половина - до бюджету тієї землі, де ці податки зібрані.

Одним із основних векторів державної політики України у податковій сфері є реформування спрощеної системи оподаткування малого

підприємництва, що займає провідне місце в національній економіці. Оскільки саме суб'єкти спрощеної системи оподаткування мають можливість забезпечити людей робочими місцями і, таким чином, підвищити зайнятість населення та наповнити місцеві бюджети шляхом сплати єдиного податку [50].

Необхідним буде пояснити, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності представляє собою спеціальний механізм нарахування податків і зборів, який передбачає заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку відповідно до порядку та умов, встановлених Главою 1 Розділу XIV ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа або фізична особа-підприємець має можливість самостійно вибрати спрощену систему оподаткування, якщо вона відповідає вимогам та реєструється як платник єдиного податку.

Основними проблемами спрощеної системи оподаткування є її використання як основного інструменту для агресивного податкового планування та уникнення оподаткування. Серед методів ухилення від сплати податків за допомогою цієї системи можна виділити: перетворення коштів на готівку за допомогою юридичних осіб, які використовують спрощену систему; укладання цивільно-правових договорів з ФОП замість оформлення трудових відносин з працівниками; продаж товарів через суб'єктів, які використовують спрощену систему, з низьким річним доходом; формальне роздрібнення бізнесу.

Вищезазначені проблеми стали причиною тривалих дискусій щодо необхідності модернізації системи спрощеного оподаткування та її подальшої долі. Деякі експерти стверджують, що цю систему слід відмінити, інші пропонують залишити її в поточному стані або внести незначні зміни, а деякі вважають, що ця система має право на існування, але потребує модернізації, щоб відповідати вимогам сучасного господарства.

Нещодавня заява голови Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики Данила Гетманцева про розгляд польської моделі оподаткування ФОП (<https://finance.ua/ua/goodtoknow/polska-model-opodatkuвання>) під оригінальною назвою «паушальний податок», для

можливого впровадження в Україні, спонукала мене до проведення глибшого аналізу вказаної моделі оподаткування.

Отже, в Польщі паушальний податок (одноразовий податок на дохід) - це установлена ставка оподаткування для господарської (за виключенням сільськогосподарської діяльності), яка обчислюється на основі загальної суми доходу без врахування витрат. Варто зазначити що за принципом оподаткування ця система дещо нагадує український варіант спрощеної системи оподаткування - платників єдиного податку третьої групи. Ставки *podatek ryczałtowy* можуть коливатися від 17% до 2% з невеликим інтервалом, в залежності від виду діяльності.

Ця система відрізняється простотою подачі звітів (не потрібно враховувати витрати), проте її можна застосувати тільки у тому випадку, якщо дохід за минулий рік не перевищує 2 мільйони євро.

Складність полягає в тому, що для кожного виду діяльності визначається власна ставка податку, а її варіативність є значною, так як ставки податку коливаються в діапазоні від 2 до 17 %. Також існує великий список видів діяльності, які мають право застосовувати цей податок. Варто відзначити, що при наявності декількох видів діяльності, прибуток від кожного з них розглядається окремо і обкладається відповідним податком.

Основною відмінністю даної моделі оподаткування від її українського аналогу, на мою думку, є доволі значна варіативність ставок, тоді як в Україні для третьої групи єдиного податку характерна стала ставка податку в розмірі 3 % від загального доходу (навіть при здійсненні платником декількох видів діяльності). Отже можна зробити висновок, що при впровадженні моделі оподаткування тотожну до Польського «паушального податку» можна очікувати на підвищення надходжень до місцевих бюджетів внаслідок підвищення ставок оподаткування деяких дохідних видів діяльності.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ

3.1. Розвиток податкового адміністрування в Україні в контексті положень Угоди про Асоціацію

Найбільш повне і правильне визначення поняття податкового адміністрування міститься в положеннях статті 14 Податкового кодексу України. Отже, згідно з Податковим кодексом України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі - податків, зборів, платежів) - це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [51].

Основні елементи системи податкового адміністрування, які встановлені в розділі II “Управління податками, зборами (обов'язковими платежами)” Податкового кодексу України, включають податкову звітність, податкові консультації, облік платників податків, податковий контроль, погашення податкового боргу платників податків та інше (див.рис.3.1).

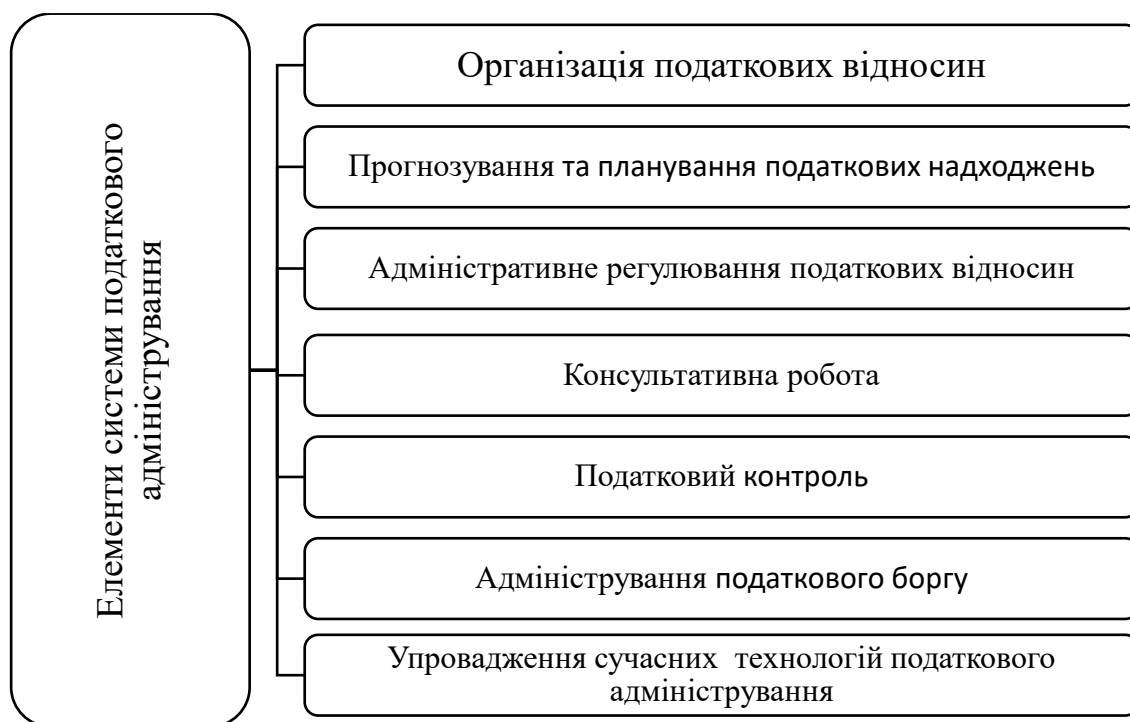


Рис.3.1 Елементи системи податкового адміністрування

Джерело: [52]

У своєму науковому дослідженні А. Беспалова пропонує детальне визначення концепції податкового адміністрування, яке, на наш погляд, є досить вичерпним. Вона стверджує, що податкове адміністрування в широкому розумінні є діяльністю із забезпечення функціонування податкової системи в державі. У вузькому розумінні – це управлінська діяльність, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також творення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав (право на податкову пільгу, право вибору режиму оподаткування, право на оскарження тощо)[53].

Відповідно до статей 350-351 Угоди про Асоціацію, Україна взяла на себе зобов'язання щодо вдосконалення системи податкового адміністрування, зокрема в частині необхідності посилення потужностей збору та контролю податків, з особливим акцентом на процедури відшкодування ПДВ для запобігання накопиченню боргу, забезпечення ефективного збору податків та посилення боротьби з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків.

Так, з моменту підписання Україною Угоди про Асоціацію, основні зусилля податкових органів направлено на вирішення задач щодо якісного податкового адміністрування.

Варто зазначити, що основним здобутком у вдосконаленні податкової системи в Україні є значний розвиток цифровізації податкового адміністрування. Процес переходу органів ДПС України до цифрових технологій, розширення електронних сервісів та надання електронних довірчих послуг був поступовим і почався досить давно. Цей процес мав на меті спрощення процедури сплати податків для платників податків, а також якісне виконання обов'язків податковими органами. В сучасних умовах платники податків активно використовують сервіси податкової служби.

У сфері адміністрування податків ДПС України активно розвиває технології електронного уряду. В результаті взаємодії ДПС з Міністерством цифрової трансформації України ДПС України запроваджені такі сервіси, як Е-кабінет, Е-ПДВ, Програмні РРО, Е-Повернення, Е-Субсидія, Е-прозорро, ID14, Е-малятко, InfoTAX, Спрощений Е-документообіг, та ряд податкових сервісів доступний на порталі та у застосунку «Дія» та у новому застосунку «Моя Податкова», який на даний час працює в тестовому режимі.

Дуже важливим кроком у вдосконаленні системи податкового адміністрування є створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника» для забезпечення дистанційної взаємодії між органами ДПС та платниками податків.

Електронний кабінет надає доступ до сервісів, які суттєво спрощують податкове адміністрування, роблячи його більш прозорим та ефективним для платників податків. Ось деякі з них:

- Податкова звітність: платники податків можуть подавати звітність дистанційно, за допомогою електронного кабінету.
- Розрахунки з бюджетом: платники податків можуть перевіряти свої розрахунки з бюджетом.

- Податковий календар: цей сервіс допомагає платникам податків слідкувати за важливими датами та термінами.
- Облікові дані: платники податків можуть переглядати свої облікові дані.
- Пошук фіскального чека і марки акцизного податку: ці сервіси дозволяють платникам податків шукати фіскальні чеки та марки акцизного податку.
- Реєстри: платники податків можуть переглядати різні реєстри, такі як реєстр платників єдиного податку, єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій, реєстр неприбуткових установ та організацій, дані реєстру платників ПДВ.

Ще одним надбанням, в галузі податкового адміністрування ДПС України, створеним в процесі співробітництва з Міністерством цифрової трансформації України, є розробка низки податкових сервісів, які доступні на порталі та у застосунку «Дія», де платники можуть:

- отримати інформацію про свої податкові зобов'язання та стан розрахунків з бюджетом;
- використовуючи послугу Е-малятко під час реєстрації народження дитини також замовити реєстрацію в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків;
- за допомогою послуги ІД – 14 замовити ІД-картку з номером картки платника податку;
- подати декларації та сплатити податки для ФОП-спрошенців,
- переглянути раніше подані декларації,
- отримати відомості з Державного реєстру фізичних осіб про виплачені доходи та утримані з них податки.

Також для бізнесу у «Дії» доступні сервіси, які пов'язані з податковими питаннями:

- реєстрація ТОВ на підставі модельного статуту та обрання системи оподаткування (реєстрація платників ПДВ та єдиного податку або включення неприбуткового підприємства до Реєстру неприбуткових установ та організацій);

- подання заяви на резидентство в Дія.City – спеціальному правовому режимі для ІТ-індустрії;
- автоматична реєстрація ФОП та обрання загальної чи спрощеної системи оподаткування;
- внесення змін про ФОП (зокрема, щодо громадянства, видів економічної діяльності, контактної інформації фізичної особи-підприємця);
- подання онлайн-форми заяви на закриття ФОП. Підписана заява автоматично надсилається до реєстратора, інформація про закриття надсилається до податкової служби.

Крім того, через сервіс ДІЯ та Електронний кабінет можна зареєструватися в Реєстрі волонтерів антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації [54].

Всі актуальні новини та роз'яснення у сфері податкового законодавства платники податків можуть швидко отримувати безпосередньо з первинних джерел - на веб-сайтах ДПС, Головних управлінь ДПС, а також на відповідних офіційних сторінках у Facebook, YouTube та Telegram.

Для надання платникам податків можливості отримання податкових консультацій та інформування органів ДПС про факти виявлених ймовірних порушень податкового законодавства в режимі реального часу, ДПС України створено низку нових сервіс для громадян у месенджері Telegram, а саме: чат-боти «Контакт центр Податкової», та «StopViolationBot».

Також, на веб-порталі ДПС міститься посилання на 21 електронний сервіс, які надають платникам податків ряд зручних інструментів та спрощують процес податкового адміністрування (див.табл.3.1).

Таблиця 3.1

Перелік електронних сервісів на порталі - ДПС України

| Назва електронного сервісу | Можливості для платника податків (стисло) |
|--|---|
| Електронний кабінет | Платники податків можуть формувати та надсилати до органів ДПС електронні документи, включаючи податкову звітність, запити на отримання інформації, заяви для реєстрації платниками окремих податків. |
| Кваліфікований надавач електронних довірчих послуг | Цей сервіс дозволяє платникам податків отримувати кваліфіковані електронні довірчі послуги. |
| Контакт-центр | Забезпечує надання платникам податків інформаційно-довідкових послуг, послуг з технічної допомоги та інформування про прийняття нормативно-правових актів з питань оподаткування. (послуги надаються за допомогою засобів комунікації- телефоном, електронною поштою та чатом у месенджерах та мобільних додатках). |
| Система обліку публічної інформації | Сервіс надає доступ до важливої інформації, що становить службу інформацію в органах ДПС. |
| Інформація з реєстрів | Платники податків можуть переглядати різні реєстри, такі як реєстр платників єдиного податку, єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій, реєстр неприбуткових установ та організацій, дані реєстру платників ПДВ. |
| Електронна звітність | Надає можливість платникам податків подавати звітність в електронному вигляді. |
| Угода про інформаційне співробітництво щодо надання сервісної послуги з передачі фінансовій установі даних з фінансової звітності підприємства | Цей сервіс дозволяє фінансовим установам отримувати дані з фінансової звітності підприємств, що спрощує процес аналізу фінансового стану підприємств. |

| Назва електронного сервісу | Можливості для платника податків (стисло) |
|--|---|
| Пошук марки акцизного податку | Дозволяє перевірити акцизні марки для маркування алкогольних напоїв, тобто встановити легальність походження алкогольного напою. |
| Дані з єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій | Дозволяє здійснювати пошук індивідуальних податкових консультацій за реєстраційним номером, датою, стислим змістом (ключові слова). |
| Дізнайся більше про свого бізнес-партнера | Сервіс дозволяє перевірити інформацію необхідну для укладення господарських відносин стосовно будь-якого платника податків. |
| Декларування громадян | Сервіс містить роз'яснення щодо заповнення податкової декларації про майновий стан та доходи та дозволяє громадянам подавати декларації в електронному вигляді. |
| Особам нерезидентам - постачальникам електронних послуг | Сервіс надає можливість особам-нерезидентам, які здійснюють постачання електронних послуг фізичним особам на митній території України, здійснювати ці операції відповідно до податкового законодавства України. |
| Для волонтерів | Надає можливість волонтерам подати заяву про включення до Реєстру волонтерів (сервіс спрямований на забезпечення прозорості та доступності інформації про волонтерську діяльність). |
| Калькулятор для обчислення сум податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та плати за землю з фізичних осіб | Сервіс дозволяє громадянам самостійно здійснювати розрахунок сум податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. |
| Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (ЗІР) | Надає корисну інформацію для платників податків, зокрема містить величезний набір податкових консультацій розміщених за тематикою. |
| Реєстр форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб | Надає можливість платникам податків переглянути та завантажити актуальний реєстр електронних форм податкових документів. |

| Назва електронного сервісу | Можливості для платника податків (стисло) |
|--|--|
| Податкова карта України | Сервіс дозволяє платникам податків в будь-який час, без звернення до органу ДПС отримати актуальну інформацію, щодо агрегованих показників в частині сплачених сум податкових платежів, нарахованих податкових зобов'язань, сум податкового боргу, надміру сплачених сум та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступних звітних періодах. |
| Дані реєстру платників ПДВ | Сервіс дозволяє отримати доступ до даних реєстру платників ПДВ. (пошук можна провести за кодом ЄДРПОУ або ПІН). |
| Сервіс «Пульс» ДПС | Приймає звернення фізичних осіб та суб'єктів господарювання щодо неправомірних дій або бездіяльності працівників податкової служби, а також про можливі корупційні дії з їхнього боку. |
| Інформація про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції) | Дозволяє отримати доступ до інформації про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції). |
| Пошук фіскального чека | дозволяє здійснити пошук чека РРО/ПРРО, перевірити його справжність та припинити незаконну діяльність окремих торговців |

Джерело: складено автором на основі даних [55]

Згідно інформації таблиці 3.1, можна зробити висновок, що ДПС України створено низку електронних сервісів, які забезпечують дистанційне спілкування платників з податковою службою та значно спрощують отримання адміністративних послуг, довідок, подання звітності.

Проте слід зазначити, що найбільш популярним та зручним є мультифункціональний сервіс - Електронний кабінет платника податків. За даними річного звіту ДПС України, тільки протягом 2022 року кількість користувачів даного сервісу налічувала майже чотири мільйони осіб.

Трансформація органів ДПС від фіскальної моделі до сервісної була супроводжена створенням центрів обслуговування платників, на базі державних податкових інспекцій. Це стало ще одним кроком до підвищення якості адміністрування податків, адже сформовані центри обслуговування платників створені для забезпечення безпосередньої комунікації ДПС з платниками податків та надання адміністративних та інших послуг з сервісного обслуговування платникам податків, незалежно від місця обліку.

З метою виконання вимог ст.349-350 Угоди про Асоціацію про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування та з метою запровадження міжнародних стандартів податкового контролю та імплементації норм, передбачених планом BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), прийнято Закон України від 13.01.2020 №466- IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Цей закон вніс низку важливих змін для компаній, що провадять міжнародну діяльність. Більша частина цих змін впливає з Плану протидії BEPS.

Цей Закон має на меті реалізувати в Україні вісім найбільш важливих для нашої держави кроків Плану BEPS:

Крок 3: розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній;

Крок 4: обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;

Крок 6: запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування;

Крок 7: запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва;

Крок 8-10: удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням;

Крок 13: правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній (входить до мінімального стандарту) [56].

Прийняття цього закону, в часині впровадження вищезазначених кроків має на меті досягнення наступних результатів:

- Удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням - це означає, що українські компанії, які мають дочірні підприємства за кордоном, повинні дотримуватися правил щодо встановлення цін на товари та послуги, щоб уникнути неправомірного зменшення прибутку та ухилення від оподаткування.
- Зміцнення адміністративних процедур - це означає, що Державна податкова служба України (ДПС) отримала додаткові повноваження та ресурси для ефективного контролю за дотриманням податкових обов'язків компаніями.
- Запровадження нових правил щодо оподаткування цифрових послуг - це означає, що компанії, які надають цифрові послуги в Україні, повинні сплачувати податки відповідно до нових правил, що сприяє більш справедливому розподілу податкового навантаження.
- Збільшення прозорості та обміну інформацією - це означає, що Україна активно співпрацює з іншими країнами у питаннях обміну податковою інформацією, що допомагає уникнути подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування.

Ще одним важливим кроком у боротьбі з ухиленням від оподаткування стало підписання Закону України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 р. № 2692-VIII. Цей закон має на меті виконання зобов'язань України відповідно до багатосторонньої конвенції MLI. Україна прагне, щоб Багатостороння конвенція впливала на угоди та конвенції, визначені Законом № 2692-VIII, між Кабінетом Міністрів України та урядами інших країн щодо уникнення подвійного оподаткування. Всього таких угод та конвенцій - 76.

Іструменти, що передбачені цією Конвенцією, мають значно вплинути на податковий ландшафт України. Зокрема, збільшення прозорості, протидія

агресивним схемам податкового планування і протидія штучному виведенню прибутків у офшори має позитивно вплинути на економічну конкуренцію між великим бізнесом і та малим та середнім бізнесом [57].

Ще однією важливою подією у прагненні України до вдосконалення податкового контролю стало прийняття Закону України від 20.03.2023 № 2970-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в Україні». Мета цього закону полягає в забезпеченні ефективного обміну фінансовою інформацією між країнами з метою боротьби з ухиленням від оподаткування та забезпеченням прозорості фінансових операцій. Закон передбачає використання міжнародних стандартів та механізмів для захисту персональних даних, зокрема, стандартних контрактних умов Європейського Союзу для передачі персональних даних третім країнам.

Отже, Україна не лише активно співпрацює з міжнародними організаціями для впровадження заходів контролю, передбачених Угодою про Асоціацію, але також досягла значних успіхів у сфері цифровізації податкового адміністрування. Серед основних досягнень у цій сфері можна виділити впровадження системи електронної звітності, введення значної кількості різноманітних електронних сервісів, розвиток електронних платіжних систем, які сприяють зручності та швидкості здійснення податкових платежів.

3.2. Вплив положень Угоди про Асоціацію на інституціональну спроможність податкової системи в умовах правового режиму воєнного стану

Податкова система відіграє ключову роль в успішному розвитку будь-якої країни, як основний фінансовий ресурс, впливаючи на безліч аспектів її розвитку. В Україні функціонування податкової системи постійно еволюціонує та вдосконалюється задля створення «вічного двигуна» фінансової стійкості.

Однак, виявилось, що для самої держави важливішою є не константність податкової системи, а можливість її адаптації та оптимізації [58].

У сучасному світі, де економічні, соціальні та політичні умови змінюються швидко, важливою стає потреба у адаптації податкової системи та її гнучкості.

24 лютого 2022 року в Україні запровадили воєнний стан внаслідок військової агресії та повномасштабного вторгнення з боку росії. Зазначені обставини зумовили зміни завдань державного керівництва, і тепер основним є не покращення економіки, а її збереження. Економічна стійкість держави в умовах протистояння залежить зокрема від активізації бізнес-діяльності, її здатності ефективно протистояти викликам часу. Як виявилось, працювати в умовах війни підприємці та бізнес здатні відносно стабільно, а це запорука наповнення державного бюджету країни, підтримки працюючого населення в умовах воєнного стану та збереження його платоспроможності. Саме тому уряд країни зосередився на запровадженні ініціативи щодо мотиваційних пріоритетів і механізмів стимулювання, які будуть спрямовані на підтримку підприємництва під час війни. Ці ініціативи необхідні для послаблення вимог до кредитування, ведення бізнесу, можливості релокації з територій, де ведуться активні бойові дії тощо[58].

Отже, введення воєнного стану змусило уряд переглянути механізм бюджетної системи, зокрема формування доходної частини бюджету, з метою забезпечення ефективного виконання державою своїх функцій в умовах війни. Верховна Рада України почала вносити зміни до існуючого законодавства та приймати нові нормативно-правові акти, які мали на меті адаптувати функціонування економіки України під час воєнного стану.

До основних змін, які були внесені до законодавства України під час воєнного стану, з метою адаптації податкового законодавства до умов воєнного стану та забезпечення прав та обов'язків платників податків належать:

– Закон України від 01.04.2022 № 2173-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» [59].

– Закон України від 12.05.2022 № 2260- IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану»[60].

– Закон України від 24.03.2022 №2142- IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» [61].

– Закон України від 31.05.2022 № 2290- IX «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України» [62].

Основними змінами для податкової системи в законодавстві виступили положення щодо права платників єдиного податку 1-ої та 2-ої групи не сплачувати єдиний податок та можливість переходу платників податків (юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми та кількості найманих працівників) на систему сплати єдиного податку 3-ої групи зі ставкою 2%. [58]. Також держава запровадила зміни щодо сплати єдиного соціального внеску для фізичних осіб-підприємців. З 1 березня 2022 року і до завершення воєнного стану в Україні та протягом дванадцяти місяців після цього вони мають право не сплачувати за себе жодного соціального внеску. Крім того, для зменшення адміністративного навантаження на початку війни було скасовано перевірки контролюючими органами.

Також, Законом України від 15.03.2022 № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», звільнено від сплати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору допомоги, наданої учасникам бойових дій, працівникам службових організацій та мешканцям територій з бойовими діями, незалежно від розміру такої допомоги.

Крім того, Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану” від 01.04.2022 р. № 2173-IX передбачено щодо Єдиного податку III-ої групи (ставка 2%) наступні умови:

1. Переплати з податку на прибуток підприємства та авансові внески, які існують на момент переходу такого суб'єкта на сплату єдиного податку за ставкою 2%, можуть бути зараховані у погашення майбутніх грошових зобов'язань після відновлення сплати податку на прибуток;

2. Платник, який протягом року перейшов на сплату єдиного податку за ставкою 2% та у цьому ж році відновлює сплату податку на прибуток, складає та подає податкову декларацію з податку на прибуток наростаючим підсумком з початку календарного року [58].

Закон України № 2115-IX від 03.03.2022 дозволив не подавати звітність, не сплачувати податки/збори та не реєструвати податкові накладні/розрахунки коригування (зупинялась робота Системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ, що не дозволяло реєструвати податкові накладні) тим платникам, які внаслідок воєнних дій не мають такої змоги. На час воєнного стану та протягом шести місяців після його завершення платники були звільнені від відповідальності за невиконання таких обов'язків. При цьому від платників не вимагалось доведення неможливості подання звітності, сплати податків чи реєстрації податкових накладних, тому фактично всі платники могли не виконувати свої обов'язки незалежно від можливості.

У зв'язку з війною та спробами уряду контролювати ціни, Україна стикалася з загрозою дефіциту пального. На деякий час його продаж був обмежений талонами, доступними для підприємств. Однак, уряд пізніше дозволив враховувати витрати на доставку в ціну пального, а 15 березня парламент знизив ПДВ на пальне з 20% до 7% і акциз до нуля.

Крім того, Кабінет Міністрів дозволив обіг пального стандартів “Євро 3” та “Євро 4” (раніше дозволялася продаж тільки пального стандарту “Євро 5”), що дозволило забезпечити додаткові ресурси для Збройних Сил України.

Варто зазначити, що зниження податків на пальне допомогло уникнути значного зростання цін, хоча це призвело до втрати частини доходів бюджету.

Також, за рішенням парламенту, платників, які зареєстровані на територіях, де відбуваються або відбувалися бойові дії, або які тимчасово окуповані росіянами, було звільнено від сплати екологічного податку за 2022 рік.

Додатково, починаючи з 1 березня 2022 року, депутати скасували земельний податок та орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності. Згідно Закону України № 2120-IX від 15.03.2022, ця норма буде діяти до 31 грудня року, наступного за роком, коли буде скасовано воєнний стан. Ці норми застосовуються на територіях, де відбуваються або відбувалися бої, які тимчасово окуповані, а також на територіях, визначених обласними військовими адміністраціями як замічені вибухонебезпечними предметами або на яких розташовані фортифікаційні споруди.

Запроваджені у 2022 році податкові зміни спрямовані на підтримку економіки в умовах воєнного стану. Ці зміни характеризувались зменшенням податкового навантаження на бізнес.

Варто зазначити, вказані позитивні моменти допомогли полегшити фінансовий стан бізнесу. Проте, щоб підтримувати військові зусилля, Україні необхідно радикально покращити свою фіскальну позицію. Адже здатність уряду фінансувати тривалу війну в кінцевому підсумку зводиться до здатності уряду збільшувати податкові надходження і контролювати витрати. Отже, незважаючи на значну підтримку бізнесу, важливо врахувати потенційні негативні наслідки та вплив на бюджетні доходи. Крім того, необхідно періодично переглядати застосування цих заходів, враховуючи економічну ситуацію та фінансові потреби держави.

У своєму науковому дослідженні “Макроекономічна політика для України воєнного часу”[63], Центр досліджень економічної політики (CEPR) констатував значний дефіцит бюджету. Він також надав рекомендації Україні щодо зменшення бюджетного дефіциту в умовах тривалої війни. Ці рекомендації включають використання методів збільшення доходів, які є типовими для країн у воєнний час, таких як збільшення податкових надходжень, запозичення,

сеньйораж (емісія грошей), зовнішню допомогу а також скорочення невійськових витрат.

Тож, з метою підвищення податкових надходжень до бюджетів, було прийнято Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» (далі – Закон № 3219), яким встановлено нові норми та регулятивні положення покликані сприяти оптимізації оподаткування. Основні положення цього закону включають наступне:

- закон встановлює припинення пільгового режиму єдиного податку з 1 серпня 2023 року. Він також скасовує застосування спрощеної системи оподаткування єдиного податку за ставкою 2%, а також можливість для ФОП - платників єдиного податку першої та другої групи не сплачувати єдиний податок. Однак, закон зберігає можливість для платника пільгової системи подати заяву про відмову від застосування 2%-го єдиного податку та вказати бажаний перехід на сплату інших податків і зборів;
- починаючи з 1 серпня 2023 року, відновлено права та обов'язки платників ПДВ, що перейшли на пільгову систему оподаткування [64];
- з 1 серпня 2023 року відновлюються права та обов'язки платників податку на прибуток, які повернулись на загальну систему. При цьому, платники складають та подають податкову декларацію з податку на прибуток наростаючим підсумком з початку 2023 року. Результати діяльності за періоди перебування на сплаті єдиного податку не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток за винятком нових правил, встановлених Законом [64];
- закон дозволяє платникам, які в 2023 році перейшли з пільгової системи єдиного податку на систему сплати інших податків, повторно перейти на спрощену систему в 2023 році, але без пільгової ставки податку, шляхом подання заяви. Якщо заява подається до 1 вересня 2023 року, такий платник буде вважатися платником єдиного податку з 1 серпня 2023 року.

Варто зазначити, що цим законом передбачено продовження дії пільгового періоду зі сплати та звітування по єдиному податку для фізичних осіб-підприємців 1 та 2 груп, за умови, якщо їх податкова адреса розташована на територіях, де відбуваються бойові дії, або на територіях України, які тимчасово окуповані країною-агресором, на момент початку бойових дій або тимчасової окупації. Штрафні санкції та пеня до таких платників не застосовуються.

Ще одним джерелом додаткових надходжень до бюджету, для фінансування військових витрат, став законопроект від 29.09.2023 № 9656-д «Про внесення зміни до підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків», який на даний час ухвалений Верховною радою України та перебуває на підписі у президента України. Цим Законом буде встановлено ставку податку на прибуток банків за 2023 рік, в розмірі 50%. Введенням в дію цього закону планується залучити додаткові надходження до бюджету загалом на 24 млрд. гривень.

Отже, уряд повинен мобілізувати більше ресурсів для покращення свого фінансового становища, щоб країна могла фінансувати величезні військові витрати та підтримувати основні державні послуги в економіці, зруйнованій війною. Мета повинна полягати в тому, щоб збільшити збір податкових надходжень, а дефіцит, що залишився, фінансувався переважно немонетарними засобами.

Збільшення податкових надходжень включає в себе три ключові аспекти. По-перше, більш сильна та велика економіка надає більше ресурсів для оподаткування. Адже, великі витрати на військові потреби створюють сильний попит на товари та послуги в економіці. Це може стимулювати зростання економіки, оскільки підприємства збільшують виробництво, щоб задовольнити цей попит. Зрештою, це може вплинути на податкові надходження, оскільки більша економіка зазвичай генерує більше податків.

По-друге, уряд може розширити податкову базу, що передбачає введення нових (ідеально, легких у адмініструванні) податків, а також усунення податкових пільг і лазівок. Наприклад, значна частка робочої сили України

(приблизно два мільйони за даними 2021 року) працює як приватні підприємці, що дозволяє працедавцям мінімізувати свої податкові зобов'язання. Для вирішення вказаної проблеми рекомендується провести реформу спрощеної системи оподаткування, шляхом її трансформації за зразком «паушального податку» Польщі, приклад даної моделі оподаткування наведений у розділі 2.

Також, уряд повинен оподатковувати тіньову економіку, це можна зробити посиленням контрольних заходів, зокрема підвищення частоти фактичних перевірок, щодо використання суб'єктами господарської діяльності РРО/ПРРО та посилення фактичних перевірок стосовно встановлення фактів ведення господарської діяльності без реєстрації підприємницької діяльності та посилення відповідальності за таке порушення. Варто зазначити, що за інформацією наведеною у офіційному телеграм-каналі голови Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики Д. Гетьманцева стосовно суттєвого збільшення показників РРО, а саме після закінчення мораторію на податкові перевірки кількість встановлених РРО зросла на 15% або на 99 тисяч одиниць, а загальна сума проведених через РРО розрахункових операцій у 2023 році зросла на 54% та склала 2,3 трлн. грн. При цьому за результатами фактичних перевірок РРО було оформлено трудові відносини у встановленому законом порядку з п'ятьма тисячами працівників. Отже, можна зробити висновки, що фактичні перевірки з питань застосування РРО сприяють збільшенню позитивних показників не тільки по питанню застосування РРО а й суттєво підвищують показники по легалізації заробітної плати.

Наступним аспектом є можливість уряду збільшувати податкові ставки, акцизи, збори та інші податки. Важливо, щоб податкова система була більш прогресивною, таким чином, щоб більший тягар війни покладався на тих, хто має більше ресурсів. Такий підхід є необхідним для забезпечення справедливого розподілу військового навантаження. Наприклад, під час Другої світової війни адміністрація Рузвельта встановила податкову ставку 90% для верхньої категорії доходів. В Україні діє єдиний податок на доходи фізичних осіб зі ставкою 18%. Існуючий військовий збір також становить 1,5% від доходу. Якщо уряд не може

зробити ці податки прогресивними, він може запровадити прогресивну «надбавку до війни» (наприклад, надбавка стосуватиметься лише доходу чи капіталу, що перевищує певний поріг), яку буде легше прийняти політично і яку можна буде скасувати після війни. Вищі податки на предмети розкоші також можуть допомогти зробити оподаткування більш прогресивним. Підвищення ставки податку має стосуватися інших прямих (наприклад, податок на прибуток підприємств) та непрямих податків (наприклад, податку на додану вартість, акцизів на алкоголь та тютюн).

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що цілі кваліфікаційної роботи були досягнуті - розглянуто історичні етапи розвитку відносин між Україною та Європейським Союзом, проведено оцінювання впливу Угоди про Асоціацію на податкову політику України, визначено ключові індикатори ефективності податкової політики а також розроблено пропозиції щодо вдосконалення податкової системи, враховуючи досвід країн Європейського Союзу.

В результаті дослідження наукової літератури щодо історії формування відносин між Україною та ЄС встановлено, що бажання України приєднатися до Європейського Союзу (ЄС) виникло одразу після її відділення від Радянського Союзу в 1991 році. У 1994 році Україна стала першою країною Співдружності Незалежних Держав (СНД), яка підписала Угоду про партнерство та співробітництво з ЄС. Угода закріпила правовий механізм двостороннього співробітництва між Україною та ЄС на десятирічний період.

У 2014 році Україна підписала Угоду про Асоціацію з ЄС, яка є найбільшою міжнародною угодою між Україною та третьою країною та передбачає створення всеосяжної зони вільної торгівлі між Україною та ЄС.

В результаті аналізу наукових досліджень встановлено, що Угода про Асоціацію між Україною та ЄС, включає такі інституції громадянського суспільства, як Платформа громадянського суспільства та Дорадча група зі сталого розвитку для сприяння участі громадськості у виконанні Угоди.

В результаті аналізу використаної літератури було виявлено, що Угода про Асоціацію між Україною та ЄС передбачає приєднання до зони вільної торгівлі та ставить перед Україною нові завдання, зокрема вимагає вдосконалення діючих нормативно-правових актів. Також, Угода визначає перелік обов'язків щодо реформування вітчизняного податкового законодавства з метою приведення його у відповідність із відповідними положеннями європейських правових актів щодо непрямих податків. Зокрема було виявлено,

що Угода не передбачає повної інтеграції України в ЄС, що відображено в Додатку XXVIII до розділу «Оподаткування». У додатку визначено перелік директив Ради ЄС, які мають бути імплементовані у вітчизняне податкове законодавство, та терміни їх виконання.

Відповідно до “контент-аналізу” Моніторингу виконання Угоди про Асоціацію за 2014-2022 роки, було виявлено інформацію про заходи, що були вжиті для імплементации директив щодо оподаткування. Зокрема, зміни в області непрямого оподаткування стану гармонізації акцизних зборів на алкогольні напої та оподаткування продуктів енергії та електроенергії акцизним податком. Визначено стан виконання Директив щодо встановлення кількісних обмежень при звільненні від ПДВ та акцизного збору для товарів, які ввозяться людьми, що прибувають з третіх країн, а також проведених заходів з виконання вимог стосовно непрямого оподаткування.

З метою виконання вимог статей 350 - 351 Угоди про Асоціацію, український уряд працює над приєднанням до міжнародної ініціативи з протидії ухиленню від сплати податків. Зокрема, було прийнято Закон України, який дозволяє ратифікувати Багатосторонню конвенцію і приєднатися до міжнародних зусиль у боротьбі з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування.

Для виконання зобов'язань щодо вдосконалення та розвитку податкової системи та податкових органів, відповідно до вимог статті 351 Угоди про Асоціацію, було проведено ряд заходів, включаючи реформи податкових та митних органів. Зокрема, було затверджено план заходів для виконання Угоди про Асоціацію, який включає комплекс заходів для імплементации aquis ЄС до вітчизняного законодавства, зокрема в сфері оподаткування.

Для визначення впливу Угоди на економічну та фінансову стабільність України, а також виявлення можливих переваг та недоліків цієї Угоди з податкової точки зору, було проведено аналіз показників ефективності податкової політики України в порівнянні з аналогічними показниками Польщі.

За результатами проведеного аналізу показників які визначають ефективність податкової політики було виявлено наступне:

- Значний ріст бюджетного дефіциту України у 2022-2023 роках, що логічно пояснюється періодом початку війни та необхідністю фінансування потреб оборонної сфери. Натомість у Польщі спостерігається значне зменшення показників бюджетного дефіциту в аналогічному періоді;
- спостерігається значна нестабільність показника коефіцієнту еластичності податкових надходжень та її значне зниження у 2022 році, що вказує на зниження регулюючого впливу податків, але це теж цілком логічно пояснюється значним послабленням фіскального тиску на бізнес, у період початку війни. Коефіцієнт податкової еластичності у Польщі стабільно перебуває в межах 1;
- показники що вказують на розподілення податків між адміністративно-територіальними одиницями в Україні та Польщі вказують на те, що з 2015 по 2022 рік в Україні спостерігається тенденція до збільшення частки місцевих бюджетів в загальному обсязі ВВП та зведеному бюджеті. Це свідчить про ефективність проведеної децентралізації. Але, незважаючи на позитивні показники частка доходів і видатків місцевих бюджетів, у структурі зведеного бюджету та у ВВП України значно поступається показникам Польщі;
- показник витрат на адміністрування податків в Україні та Польщі вказують на тенденцію до зростання витрат на утримання податкових органів в обох країнах;
- спостерігається послідовне збільшення податкового навантаження на підприємців в Україні. Паралельно зі зростанням податкового навантаження в Україні, спостерігається зростання рівня тіньової економіки;
- виявлено, що згідно з результатами світових рейтингів наукових досліджень у сфері оподаткування, Україна займає низькі позиції. Це ще

раз підтверджує неефективність податкової політики країни та актуальність її модернізації.

З метою виявлення оптимальних шляхів для гармонізації оподаткування було проаналізовано податкові системи розвинених країн-членів ЄС, таких як Польща, Естонія, Франція та Німеччина.

При порівнянні ставок деяких податків у різних країнах-членах ЄС, виявлено що Україна в цілому має рівень оподаткування, який відповідає середньому європейському рівню.

При здійсненні аналізу податкової системи Франції виявлено, що на відміну від України, при обчисленні бази оподаткування французького податку на землю під забудовою, який є аналогом українського податку на нерухоме майно, використовується саме оціночна вартість майна. Слід зазначити, що даний метод обрахування бази оподаткування є більш справедливим, так як оціночна вартість краще відображає реальну вартість нерухомості. Встановлено, що основна проблема, яка заважає встановити подібний метод обрахування бази оподаткування в Україні, полягає у недостатній наповненості бази даних звітів про оцінку Фонду державного майна України, яка відображає ринкову вартість об'єктів нерухомості.

З метою створення сприятливих умов для приваблення іноземних інвестицій, запропоновано розглянути можливість впровадження в Україні системи оподаткування, заснованої на нерозподіленому прибутку, на зразок Естонії.

Встановлено, що характерною особливістю податку на доходи фізичних осіб в Німеччині є система, яка розподіляє населення за доходами, адже держава визначає власний набір податкових пільг та окремі ставки для кожної групи. Цей податок обчислюється за прогресивною шкалою, що забезпечує справедливість даної системи оподаткування доходів.

Виявлено, що основними проблемами спрощеної системи оподаткування в Україні є її використання як основного інструменту для агресивного податкового планування та уникнення оподаткування. Варто зазначити що зазначені

проблеми спрощеної системи оподаткування стали предметом дискусій щодо необхідності модернізації даної системи.

Для вирішення проблем спрощеної системи оподаткування, запропоновано розглянути можливість модернізації спрощеної системи оподаткування за зразком «паушального податку» Польщі. Встановлено, що основною відмінністю даної моделі оподаткування від її українського аналогу, є доволі значна варіативність ставок, тоді як в Україні для третьої групи єдиного податку характерна стала ставка податку в розмірі 3 % від загального доходу (навіть при здійсненні платником декількох видів діяльності).

Визначено, що відповідно до Угоди про Асоціацію, Україна зобов'язалася вдосконалити систему податкового адміністрування, зокрема, зосереджуючись на посиленні збору та контролю податків, процедурах відшкодування ПДВ, ефективному збору податків та боротьбі з податковим шахрайством. З моменту підписання Угоди, основні зусилля податкових органів були спрямовані на вирішення цих задач.

Виявлено, що з метою підвищення ефективності податкового адміністрування Державною податковою службою України було створено електронні сервіси, які спрощують комунікацію між платниками податків та податковою службою, серед яких найбільш популярним є Електронний кабінет платника податків.

Встановлено, що на виконання вимог статей 349-350 Угоди про Асоціацію, з метою впровадження міжнародних стандартів податкового контролю для боротьби з ухиленням від оподаткування було прийнято низку нормативно-правових актів, до основних з них належать:

- Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», яким було внесено низку важливих змін для компаній, що провадять міжнародну діяльність. Більша частина цих змін впливає з Плану дій BEPS;

- Закону України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування», який має на меті вплинути на міжнародні договори про подвійне оподаткування між Україною та іншими державами для протидії штучному переведенню прибутків в офшори;
- Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в Україні», який має на меті забезпечити ефективний обмін фінансовою інформацією між країнами з метою боротьби з ухиленням від оподаткування та забезпеченням прозорості фінансових операцій за рахунок використання міжнародних стандартів та механізмів для захисту персональних даних.

Виявлено, що для адаптації економіки під час воєнного стану, урядом було ухвалено низку змін до існуючого законодавства.

Основними змінами для податкової системи в законодавстві виступили положення щодо права платників єдиного податку 1-ої та 2-ої групи не сплачувати єдиний податок та можливість переходу платників податків (юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми та кількості найманих працівників) на систему сплати єдиного податку 3-ої групи зі ставкою 2%. [58]. Зміни також стосуються сплати єдиного соціального внеску для фізичних осіб-підприємців: вони можуть не сплачувати єдиний соціальний внесок до завершення воєнного стану та протягом наступних 12 місяців. Додатково, для зменшення адміністративного навантаження, було сказано перевірки контролюючих органів. Варто зазначити, вказані позитивні моменти допомогли полегшити фінансовий стан бізнесу. Проте, щоб підтримувати військові зусилля, Україні необхідно радикально покращити свою фіскальну позицію.

Виявлено, що, з метою підвищення податкових надходжень до бюджетів,

було прийнято Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» (далі – Закон № 3219), яким було скасовано значну частину податкових послаблень та встановлено нові норми та регулятивні положення покликані сприяти оптимізації оподаткування.

Щоб фінансувати свої військові витрати та підтримувати основні державні послуги, Україні необхідно збільшити збір податків і мобілізувати більше ресурсів. Мета повинна полягати в тому, щоб збільшити збір податкових надходжень, а дефіцит, що залишився, фінансувати переважно немонетарними засобами.

З метою збільшення податкових надходжень до бюджету, запропоновано здійснення заходів щодо розширення бази оподаткування, підвищення податкових ставок та оподаткування тіньової економіки.

Податкову систему слід зробити більш прогресивною, щоб тягар війни лежав на тих, хто має більше ресурсів. Уряд може запровадити прогресивний «воєнний збір» і збільшити податки на предмети розкоші та посилити контрольні заходи, зокрема підвищити кількість фактичних перевірок, щодо використання суб'єктами господарської діяльності РРО/ПРРО та збільшення фактичних перевірок стосовно встановлення фактів ведення господарської діяльності без реєстрації підприємницької діяльності та посилити відповідальності за такі порушення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. А. Приходько. Євроінтеграційні процеси в Україні: становлення і розвиток. URL : <https://prikhodko.com.ua/my-i-zmi/my-i-zmi/stattya/yevroitegracijni-proczesy-v-ukrayini-stanovlennya-ta-rozvytok.pdf> (дата звернення 16.10.2023).
2. Я. Прищепа, Т. Войтюк. ЄС остаточно надав Україні статус кандидата.2022. <https://mfa.gov.ua/yeuropejska-integraciya/vidnosini-ukrayina-yes> (дата звернення 18.10.2023)
3. Ю. Якименко, П. Пензенник, Дослідження Україна на шляху до ЄС: реалії і перспективи. Український центр економічних і політичних досліджень імені Олександра Разумкова. Журнал «Національна безпека і оборона»№1-2. 2022. С.2-3. URL:https://razumkov.org.ua/images/journal/NSD187-188_2022_ukr_full.pdf (дата звернення 18.10.2023).
4. А. М. Соколовська, Р. Л. Балакін, Р. Л. Балакін. Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України / за ред. Т. І. Єфименко. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. 446 с, с. 8.
5. Т. Головань, Принципи податкового законодавства як засада ефективності євроінтеграції України, Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди «Право». Випуск 36, 2022, С. 8-9. URL:(PDF) Принципи податкового законодавства як засада ефективності євроінтеграції України (researchgate.net). (дата звернення 19.10.2023).
6. Соколовська А. М., Формування податкової політики в умовах невизначеності / А. М. Соколовська // Фінанси України. — 2012. — № 11. — с. 44. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_11_6. (дата звернення 20.10.2023).

7. Веремчук Д.В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки / Д.В. Веремчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». — Суми, 2010. — Вип. 28. С. 37-45. URL: http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/54389/5/Veremchuk_Sutnist.pdf. (дата звернення 20.10.2023).

8. Крисоватий А. І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка України. — 2016. — № 1. — С. 38. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2016_1_4. (дата звернення 20.10.2023).

9. О. Дорогіх, Правові засади європейської інтеграції України. 2020. С.58-60. https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2020/05/Tezy_Bolgaria_03.20/Tezy_Bolgaria_03.20_10.pdf. (дата звернення 20.10.2023).

10. Н. Мозоль, Правове забезпечення євроінтеграційних процесів в Україні, Підприємництво, господарство і право, теорія держави і права, випуск 9/2019. С.171 DOI: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.9.28> . pdf. (дата звернення 21.10.2023).

11. О. Мельничук, І. Павліченко, Конституційно-правове забезпечення інтеграції України до Європейського Союзу: становлення та розвиток, Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2021. С.52. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2021.67.9.pdf>. (дата звернення 21.10.2023).

12. Механізми реалізації державної євроінтеграційної політики України / О. О. Акімов // Публічне урядування. - 2015. - № 1. - С. 14. - URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/pubm_2015_1_3. (дата звернення 23.10.2023). 7

13. Я. Костюченко, Модель_інституційного забезпечення реалізації Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС, журнал підприємництво,

господарство і право, конституційне право 1/2020, DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.1.24>. (дата звернення 20.10.2023).

14. Оприлюднено щорічний Звіт про виконання Угоди про Асоціацію Україна-ЄС. URL:<https://www.kmu.gov.ua/news/opryliudneno-shchorichnyi-zvit-pro-vykonannia-uhody-pro-asotsiatsiiu-ukraina-ies>. (дата звернення 25.10.2023).

15. А. Бочі, Імплементация Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сферах, Дослідження, Міжнародний центр перспективних досліджень. 2015. с. 46-47. URL:https://icps.com.ua/assets/uploads/files/block_implementation_20160324.pdf. (дата звернення 27.10.2023).

16. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про Асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2017. – с.158.

17. А. Бочі, С. Кіщенко, Податкова реформа: аналіз державних рішень. Міжнародний центр перспективних досліджень. 2015. С.27, С. 32-37. URL:podatkova_reforma_ICPR.pdf (platforma-msb.org). (дата звернення 27.10.2023).

18. Україна та Угода про Асоціацію: моніторинг виконання 2014-2022, дослідження ГО «Український центр європейської політики», 2023, Представництво Фонду Конрада Аденауера в Україні, Київ, 2023 р. с.87-90. URL: final_report_aa_user_2023_ukr.pdf. (дата звернення 01.11.2023).

19. План заходів з виконання Угоди про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: постановою Кабінету Міністрів України від 25 жовтня 2017 р. № 1106. Дата оновлення: 18.09.2020. URL: [Про виконання Угоди про асоціац... | від 25.10.2017 № 1106 \(rada.gov.ua\)](https://rada.gov.ua). (дата звернення 01.11.2023).

20. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. URL:[Про Стратегію сталого](https://www.president.gov.ua)

розвитк... | від 12.01.2015 № 5/2015 (rada.gov.ua). (дата звернення 04.11.2023).

21. Волощук М.Г., Матьола І.І., Карабін Т.О., Білаш О.В., монографія, Становлення та розвиток податкової системи Україна, Ужгород, Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. С.155.

22. Про Бюро економічної безпеки України: Закон України від 28 січня 2021 року № 1150-ІХ. Дата оновлення: 31.03.2023. URL: Про Бюро економічної безпеки... | від 28.01.2021 № 1150-ІХ (rada.gov.ua). (дата звернення 11.11.2023).

23. Статистичні дані Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua>

24. Статистичні дані Open Budget. URL: <https://openbudget.gov.ua>. 18

25. Статистичні дані Міністерства фінансів Польщі. URL: <https://www.gov.pl/web/finanse/budzet-panstwa>.

26. Статистичні дані Міністерства фінансів Польщі. URL: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-panstwa/wykonanie-budzetu-panstwa/sprawozdanie-z-wykonania-budzetu-panstwa-roczne>.

27. Статистичні дані Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>.

28. Пріоритети реформування та напрями перспективного розвитку міжбюджетних відносин в умовах бюджетної децентралізації в Україні : аналіт. доп. К. : НІСД, 2015. Сер. «Економіка», вип. 22. 92 с.

29. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні. Розпорядження Кабінету Міністрів від 1.04.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text> (дата звернення: 13.11.2023).

30. Про співробітництво територіальних громад. Закон України від 17.06.2014 №1508-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1508-18#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

31. Про добровільне об'єднання територіальних громад. Закон України від 05.02.2015 №157-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19/ed20150205#Text> (дата звернення: 15.11.2023).

32. Статистчні дані. Бюджет України. Ціна держави. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/> (дата звернення 20.11.2023).

33. Стан фінансування державної податкової служби України: URL: Стан фінансування органів Державної податкової служби України за січень – листопад 2023 року (tax.gov.ua). (дата звернення 20.11.2023).

34. Офіційний сайт державної служби статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua> (дата звернення 20.11.2023).

35. Мельник Ю. В., : Полторак А. С., Податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства України, Секція 3 «Актуалізація теорії та практики оподаткування: інтеграція українського і зарубіжного досвіду». С.129. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua:8443/jspui/bitstream/123456789/3068/1/abstracts2016-11-25-38.pdf>. (дата звернення 20.11.2023).

36. Schneider F. Lecture of Professor Friedrich Schneider. 2020. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=XyrdDOiXK7o> (дата звернення 20.11.2023).

37. Гончарова Р. А., Аналіз податкового навантаження в системі оцінювання якості податкової політики держави, Вісник СумДУ. Серія «Економіка», № 3' 2021. С.208. URL: [23.pdf \(sumdu.edu.ua\)](#). (дата звернення 12.11.2023).

38. The Heritage Foundation. Веб-сайт: URL: <https://www.heritage.org/index/ranking> (дата звернення 21.11.2023). 32

39. PwC: веб-сайт. URL: Сплата податків 2020: загальний рейтинг і таблиці даних: PwC . (дата звернення 21.11.2023).

40. US news and World Report. URL: [overall-rankings-2019.pdf \(usnews.com\)](#). (дата звернення 12.11.2023).

41. Федорченко О. Є., Досвід адаптації податкової політики та адміністрування податків до вимог ЄС , Електронний журнал «Ефективна економіка» URL:| Досвід адаптації податкової політики та адміністрування податків до вимог ЄС | Ефективна економіка №10 2015 (наука.com.ua). (дата звернення 22.11.2023).

42. Пахненко О. М., Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі, Електронний журнал «Ефективна економіка». URL:| Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі | Ефективна економіка №12 2016 (наука.com.ua). (дата звернення 22.11.2023).

43. Мережко С. П., Ушолік Н. Р., Лизунова О. М., Порівняльний аналіз податкових систем зарубіжних країн та України, журнал Економіка та суспільство, Випуск № 25 / 2021. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-76>. (дата звернення 23.11.2023).

44. Щодо ставок основних податків в Україні порівняно зі ставками податків в країнах ЄС URL:<https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/685400.html>. (дата звернення 23.11.2023).

45. Проскура К. П., монографія, Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. ЄВРОПЕЙСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ. Київ — 2014. 374 с.

46. А. Мельник, Проблеми оподаткування нерухомого майна в Україні, журнал Економічна наука, розділ Інвестиції: практика та досвід № 19/2015; URL:http://www.investplan.com.ua/pdf/19_2015/17.pdf. (дата звернення 24.11.2023).

47. М. І. Карлін, О. А. Івашко, навчальний посібник Інвестиційні офшори, – Луцьк : Вежа-Друк, 2017. – 292 с. с.58 URL:<https://core.ac.uk/download/pdf/153587102.pdf>. (дата звернення 24.11.2023).

48. О. Sarakhman, R. Shurpenkova, T. Kalaitan, Taxation system in Germany: adaptation of experience in Ukraine, журнал: Економіка і організація управління 1 (41) 2021, с.100-101 URL:/ Система оподаткування у

Німеччині: адаптація досвіду в Україні | Економіка і організація управління (donnu.edu.ua). (дата звернення 25.11.2023).

49. Андрущенко В .Л., Тучак Т.В., Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. – 210 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 176), С.40.

50. Козинець І. Г., Кравченко О. В., Спрощена сиситема оподаткування в Україні: переваги та недоліки, Юридичний науковий електронний журнал № 3/2020, с.242; URL:60.pdf (lsej.org.ua). (дата звернення 26.11.2023).

51. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. Загальні положення. Дата оновлення: 23.11.2023 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення 26.11.2023).

52. Проскура К. П., Особливості адміністрування податків в Україні, розділ Економіка та управління підприємствами, журнал Економічний часопис-XXI, с. 54. URL:ec-3-4_12.qxp (nbuv.gov.ua). (дата звернення 27.11.2023).

53. Беспалова А. О., Правове регулювання адміністрування податків та зборів України, Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук, 2015, с. 48. URL: http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/2378/Bespalova_AKD.pdf. (дата звернення 27.11.2023).

54. Для платників податків у застосунку «Дія» доступна низка податкових онлайн-сервісів URL:<https://rv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/664677.html>. (дата звернення 27.11.2023). 48

55. Е-Сервіси Державної податкової служби України. URL:<https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html>. (дата звернення 28.11.2023).

56. План дій BEPS в Україні. URL: #BEPSinUA (bank.gov.ua). (дата звернення 28.11.2023).

57. Багатостороння конвенція MLI: про вплив на податковий ландшафт України. URL: Багатостороння конвенція MLI: про вплив на податковий ландшафт України | Financial Abuse Prevention Software Solutions (finar.com.ua). (дата звернення 28.11.2023).

58. Греца В. Я., Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану, Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2023, Серія ПРАВО. Випуск 78: частина 2, с.26. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/285895/279944> (дата звернення 29.11.2023).

59. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 № 2173-IX. Дата оновлення: 16.04.2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 30.11.2023).

60. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. Дата оновлення: 27.05.2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення 30.11.2023).

61. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 №2142- IX. Дата оновлення: 05.04.2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення 30.11.2023).

62. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України: Закон України від 31.05.2022 № 2290- IX. Дата оновлення: 17.06.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2290-20#Text> (дата звернення 30.11.2023).

63. Macroeconomic Policies for Wartime Ukraine, Centre for Economic Policy Research, <https://cepr.org/voxeu/columns/macroeconomic-policies-wartime-ukraine>. (дата звернення 30.11.2023).

64. Закон № 3219 опубліковано: що зміниться з 1 серпня 2023 року. URL: <https://kpmg.com/ua/en/home/media/press-releases/2023/07/zakon-opublikovano-shcho-zminytsya-z-1-serpnya-2023-roku.html>. (дата звернення 30.11.2023).