

УДК 336.1

Хоменко Л.М.,*к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту***Авраменко О.І.,***старший викладач кафедри обліку, аналізу і аудиту***Марценюк А.В.,***магістрант**Кременчуцький національний університет**імені Михайла Остроградського*

E-mail: helena.job@mail.ru

ПОДАТКОВА ГАРМОНІЗАЦІЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Гармонізація податкового законодавства в Україні пов'язана насамперед з євроінтеграційними процесами, які відбуваються на сучасному етапі. Процеси розширення та поглиблення зв'язків між країнами сприяють посиленому інтересу до даного питання.

У статті розглянуто недоліки, які перешкоджають ефективному функціонуванню податкової системи в Україні, а саме: занадто часті зміни податкового законодавства, не пов'язані зі станом економіки; досягнення рівноваги між інтересами держави та платників податків, що проявляється у встановленні оптимальної кількості податків. Проведено аналіз податкового рейтингу України у порівнянні з європейськими державами та країнами, що входили до складу СРСР. Проаналізовано надходження від податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб до бюджету.

На підставі проведеного дослідження було визначено позитивні та негативні сторони вітчизняного оподаткування та основні напрямки реформування податкової системи.

Ключові слова: оподаткування, податкова рівновага, гармонізація, євроінтеграція, реформування.

Постановка проблеми. Гармонізація податкового законодавства в Україні пов'язана насамперед з євроінтеграційними процесами, які відбуваються на сучасному етапі. З підписанням політичної частини Угоди про асоціацію з Європейським союзом Україні не слід забувати й про економічну складову цієї Угоди. Задля цього необхідно згадати про вимогу ЄС щодо гармонізації законодавства України до законодавства ЄС, зокрема, й законодавства, що регулює податкову систему України.

Процеси розширення та поглиблення зв'язків між країнами сприяють посиленому інтересу до даного питання. Неабияке значення у прагненні до реформування українського оподаткування мають дуже часті зміни податкового законодавства, які суттєво ускладнюють роботу вітчизняного бізнесу. Колізії норм податкового законодавства перешкоджають також поживленню інвестиційних процесів, що є одним з важливих питань економіки держави; Міжнародний валютний фонд (МВФ) також вказує на необхідність подальшого реформування системи оподаткування України. Необхідність вирішення всіх вищевказаних проблем і підтверджують актуальність теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питання займалися Шинкаренко І.В. [1], Легкоступ І. І. [2], Вікторчук М.В. [3], Девко С.Т. [4], Жулин О.В. [5], Касич А.О. [6] та інші. Проте багатогранність податкової системи, динамічність економічних та політичних процесів у країні ставлять все нові і нові завдання перед науковцями, які вимагають якнайшвидшого вирішення.

Постановка завдання. Метою дослідження є аналіз проблем оподаткування в Україні та розробка пропозицій щодо їх ліквідації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз наукових досліджень свідчить, що термін «податкова гармонізація» використовується для позначення різноманітних процесів, починаючи від спонтанного зближення податкових систем країн світу під впливом

глобалізації та закінчуючи встановленням єдиної податкової ставки. Проте під податковою гармонізацією слід розуміти пристосування, яке не обов'язково супроводжується уніфікацією податкових систем різних країн одна до одної з метою досягнення максимальної ефективності їх спільного функціонування з урахуванням спільних економічних завдань, які мають бути вирішені цими країнами [1, с.248]. Одним з напрямів гармонізації податкової системи є гармонізація її структури. Звичайно, забезпечити повну ідентичність переліку податків і зборів в кожній країні неможливо, оскільки в деяких країнах відсутні окремі об'єкти оподаткування. Однак реалізація стратегічної мети інтеграційних процесів – забезпечення вільного переміщення капіталів, товарів і робочої сили – вимагає вирівнювання податкових умов в таких питаннях як співвідношення податків на споживання і прибуткових податків, співвідношення податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб, визначення переліку податків, які є основою формування доходів бюджету [4].

Розглянемо недоліки, які перешкоджають ефективному функціонуванню податкової системи в Україні. Однією з проблем вітчизняного фіскального законодавства є занадто часті зміни податкового законодавства, не пов'язані зі станом економіки. У таблиці 1 представлено кількість змін, внесених в Податковий кодекс України за період з 2011 по 2016 роки.

Таблиця 1

Кількість змін, внесених в Податковий кодекс України за період з 2011 по 2016 роки (побудовано автором за даними [7])

Рік	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Кількість податків	17	22	9	26	26	1

З таблиці бачимо, що тільки у 2016 році спостерігається позитивна зміна, проте про тенденцію стабільності ще говорити зарано.

Хоча ідеальної податкової системи не існує в жодній країні світу, вона є дієвим інструментом регулювання економічних процесів держав та індикатором соціально-економічних відносин країн. «Ігнорування досвіду податкового регулювання у розвинутих країнах світу є однією з причин негараздів податкової системи України, тому дослідження і використання зарубіжного досвіду організації податкових систем з врахуванням національних особливостей дозволить досягти найвищого соціально-економічного ефекту» [5, с.302]. Розглянемо українську податкову систему у порівнянні з іншими країнами.

Важливою складовою податкової політики є досягнення рівноваги між інтересами держави та платників податків, що проявляється у встановленні оптимальної кількості податків. Серед науковців немає єдності у питанні, яка ж податкова система є більш ефективною: зі складною чи простою структурою. На прикладі України бачимо, що велика кількість податків та складна структура податкової системи не є запорукою максимальної суми надходжень до бюджету. Так, у 2015 році було здійснено певні кроки на шляху реформування податкової системи, а саме скорочено кількість податків та зборів вдвічі (11 замість 22). Україна входила до складу СРСР, тому доцільно дослідити показник у порівнянні з країнами, що мали рівні стартові умови. В таблиці 2 представлено кількість податкових платежів (Number of payment) країн, що входили до складу СРСР, за даними Paying Taxes 2016.

Таблиця 2

Кількість податкових платежів у 2016р. країн, що входили до складу СРСР (побудовано автором за даними [8])

Країна	Оподаткування прибутку	Оподаткування праці	Інші податки
Грузія	1	1	3
Вірменія	1	1	8
Киргизія	4		12
Казахстан	1	1	5

Азербайджан	1	1	5
Молдова	1	14	6
Узбекистан	8	12	13
Росія	1	2	4
Білорусія	1	2	4
Україна	1	1	3
Таджикистан	1	1	26

За даними таблиці 2, за мінімальною кількістю податків попереду Україна та Грузія.

Особливого значення набуває питання податкової гармонізації у світлі євроінтеграційних процесів. При цьому податкова система є одним з інструментів взаємовигідного економічного співробітництва, реформування економіки країни. Прагнення країни наблизитись до європейських стандартів спонукає до активного переходу до європейських методів роботи. Тому доцільно розглянути податковий рейтинг України у порівнянні з європейськими державами. Так, кількість податків у країнах Євросоюзу варіюється від 7 у Латвії та Польщі до 19 у Швеції [8]. Скорочення кількості податків, як доводить вітчизняна практика, не є свідченням ефективності податкової системи. Зменшуючи кількість податків, необхідно використовувати компенсатори втрат, які забезпечать достатній обсяг надходжень до бюджету. Інакше порушується рівномірність і пропорційність оподаткування, і податковий тягар перекладається на певну частину потенційних платників, що доводять статистичні дані у подальших дослідженнях.

Найбільш повно характеризує стан податкової системи країни загальна податкова ставка. Після податкової реформи в 2016 році загальний рівень оподаткування і податкових ставок в Україні перестав оцінюватися як високий за міжнародними стандартами. На рис. 1 представлено податкове навантаження країн, які входили до складу СРСР, за даними Paying Taxes 2016.

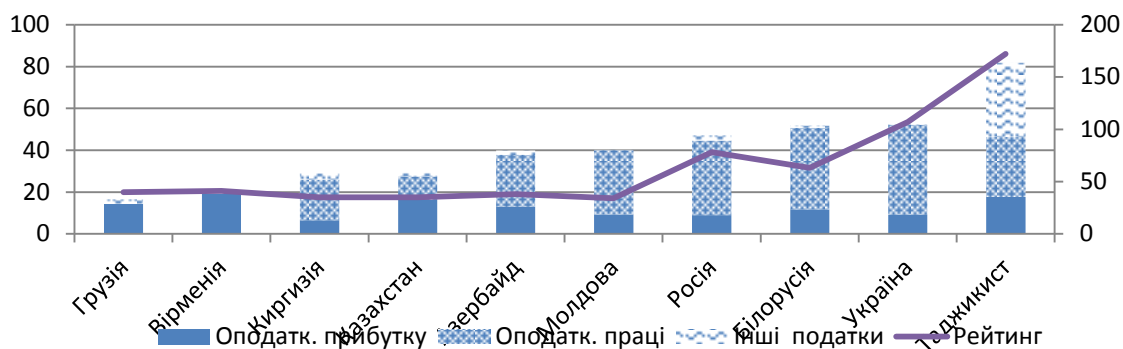


Рис. 1 Загальна податкова ставка (%) та податковий рейтинг країн східної Європи у 2016 році (побудовано автором за даними [8])

З рис.1 бачимо, що Україна має найвищий рівень оподаткування праці, і майже найнижчий рівень оподаткування прибутку. Це свідчить про перенесення податкового тягара з підприємців на фізичних осіб. При цьому у загальному рейтингу серед вказаних країн вона займає передостаннє місце, тоді як Грузія – перше. Цей факт ще раз підтверджує, що самою зміною кількості податків неможливо досягнути ефекту у реформуванні податкової системи. Тому можемо констатувати, що задекларовані податкові зміни поки що не принесли очікуваних результатів. На рис. 2 представлено загальну податкову ставку та податковий рейтинг країн західної Європи у 2016 році.

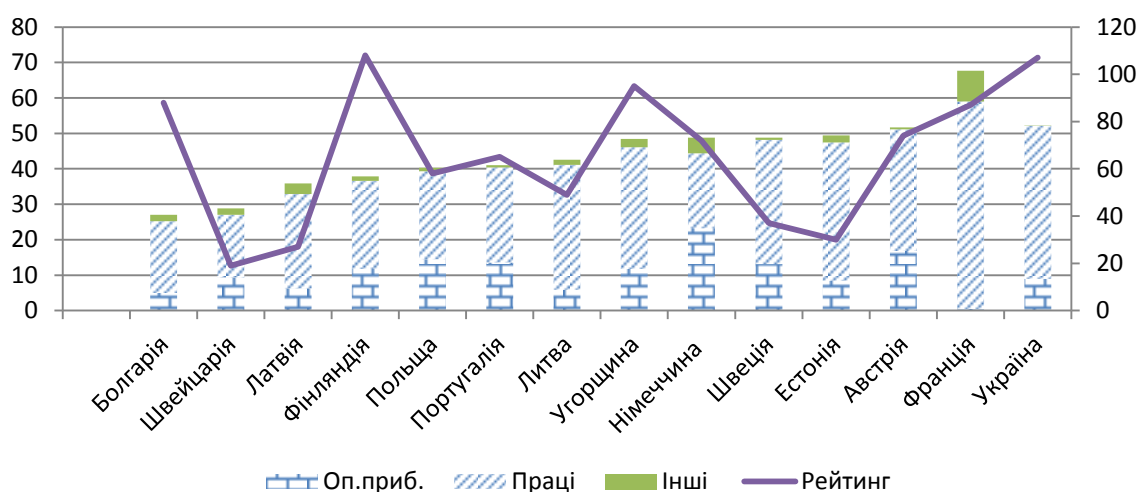


Рис.2 Загальна податкова ставка (%) та податковий рейтинг країн західної Європи у 2016 році (по даних [8])

З рис. 2 бачимо, що за рівнем податкового навантаження Україна з перерахованих країн займає друге місце, за рейтингом – останнє. Наведені дані свідчать про недосконале функціонування вітчизняної податкової системи. Реформування податкової системи в напрямку скорочення кількості податків мало сенс, проте не стало засобом вирішення усіх проблем.

Структура оподаткування країн Євросоюзу характеризується певною диспропорційністю оподаткування праці та прибутку. У всіх досліджуваних країнах переважає оподаткування праці. Тому важливим питанням є дотримання оптимального співвідношення цих податків з тим, щоб загальна податкова ставка не була надто високою.

Розглянемо структуру податкових змін більш детально. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, яка ратифікована Україною 17 грудня 2008 року, містить перелік податків, до якого входять і ПДФО та податок з прибутку.

Так, найбільшим бюджетоутворюючим джерелом надходжень по доходах, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, є податок з доходів фізичних осіб (ПДФО). У 2016 році змінено ставку ПДФО, вона становить 18% (в тому числі і для пасивних доходів – відсотків, роялті, інвестиційного прибутку) незалежно від бази оподаткування. Це прямий податок, суми податкових надходжень від якого прямо пов'язані з розмірами отримуваних доходів. Тому суми податкових надходжень до бюджету теоретично прямо залежать від зростання розміру доходу. На рис. 3 представлено темпи зростання реальної заробітної плати та ПДФО в Україні.

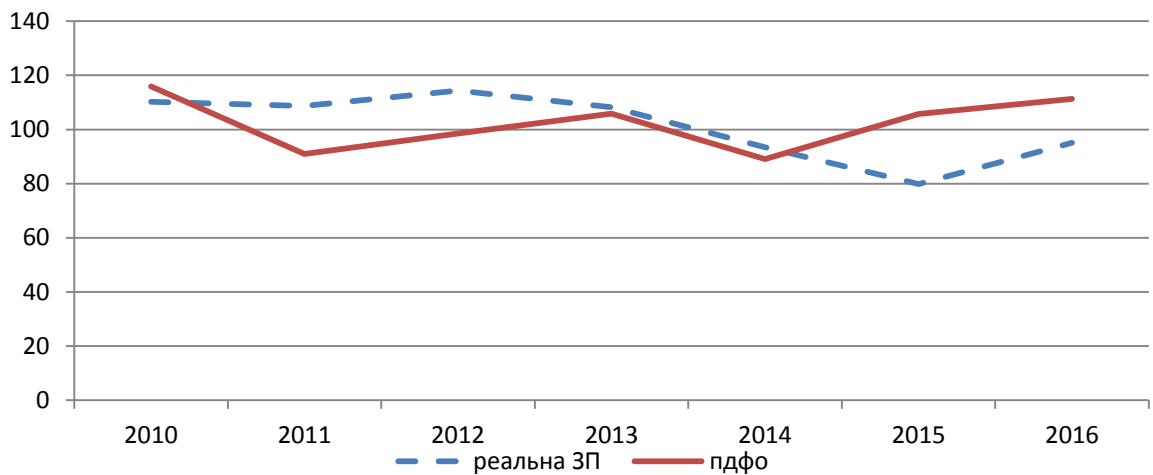


Рис.3 Темпи зростання реальної заробітної плати та ПДФО в Україні, % (побудовано автором за даними [9, 11, 12])

З рис.3 можемо констатувати, що ситуація є суперечливою і не відповідає визначенню прямого оподаткування: податкові надходження за рахунок прямого оподаткування доходів зростають, а самі доходи скорочуються. Таким чином, збільшуючи ставку податку, уряд зменшує реальні доходи населення. Проте у проекті Закону про Державний бюджет на 2017 рік зниження податкових ставок не планується. Кабмін ініціює підвищення мінімальної зарплати з січня 2017р. до 3200 грн, плануючи таким чином почати боротьбу з бідністю населення, а одночасно і збільшити надходження до бюджету. Проте новація тягне за собою і негативні наслідки, а саме:

- зростання споживчих цін та розкручування інфляції;
- зростання податку на нерухомість, який прив'язаний до мінімальної заробітної плати;
- збільшення податкового тиску на платників єдиного податку, так як розмір ставки єдиного податку 1 і 2 груп прив'язаний до мінімальної зарплати.

Так як основним показником економічного розвитку країни є інвестиційна діяльність, гармонізація податкової системи передбачає регулювання податкових ставок таким чином, щоб залучати якомога

більше інвесторів в економіку країни. Але скорочення ставок можливе за умови, що до бюджету надходитиме достатня сума коштів. Якщо зростуть доходи фізичних осіб та прибутки підприємців, це сприятиме зростанню накопичень та інвестицій.

За оцінками Всесвітнього банку, рівень тіньової економіки в Україні залишається високим – 40-45%. Отже, скорочення кількості податків, як доводить вітчизняна практика, не є свідченням ефективності податкової системи. Зменшуючи кількість податків, необхідно використовувати компенсатори втрат, які забезпечать достатній обсяг надходжень до бюджету. При цьому необхідно дотримуватись балансу між кількістю податків та розміром податкових ставок.

Отже, на підставі проведеного дослідження було отримано наступні результати, позитивними з яких є:

- скорочення кількості змін до податкового законодавства країни;
- внаслідок реформування податкової системи скорочення кількості податків;
- структура оподаткування в Україні аналогічна країнам Євросоюзу.

До негативних факторів можна віднести:

- Україна має найвищий рівень оподаткування праці, і майже найнижчий рівень оподаткування прибутку, що свідчить про перенесення податкового тягаря з підприємців на фізичних осіб;
- негнучкість та недиференційованість податкових ставок по основних податках: податку з доходів та з прибутку.

Висновки. Таким чином, основними напрямками реформування податкової системи є податкова гармонізація в напрямку сучасних євроінтеграційних процесів, а саме: оптимізація податкових ставок стосовно бюджетоутворюючих податків, їх диференціація за рівнем доходу та прибутку, використання при цьому досвіду зарубіжних країн. Ці

дії сприятимуть поліпшенню показників соціально-економічного розвитку країни, а відтак, інтеграції України до ЄС.

Список використаних джерел

1. Шинкаренко І.В. Податкова гармонізація як процес формування спільної податкової політики інтеграційних об'єднань з урахуванням досвіду європейського союзу/ І.В. Шинкаренко // Актуальні проблеми міжнародних відносин. – 2011. Випуск 100 (Частина І). – С.247-254.
2. Легкоступ І. І. Податкові системи в умовах глобалізації: проблеми взаємодії та перспективи розвитку / І. І.Легкоступ, К. В. Кацуба // Бізнесінформ – № 7 – 2014. – С.259-263.
3. Вікторчук М.В. Напрями гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства Європейського Союзу/ М.В. Вікторчук // Часопис Академії адвокатури Укаїни. – №3(28) –2015. – С.10-17.
4. Девко С.Т. Гармонізація податкової політики країн Європейського Союзу в умовах інтеграції / С.Т. Девко // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць вчених та аспірантів. – № 20-1. – 2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: irbis-nbuv.gov.ua.
5. Жулин О.В. Податкова система: європейський і національний досвід / О.В. Жулин, Є.Л. Хаврюта // Вісник національного транспортного університету. – 2011. – № 24(1) – С.302-305.
6. Касич А.О. Формування оподаткованого прибутку в контексті змін до податкового законодавства України / А.О. Касич, О.І. Авраменко // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – 2013. -№ 1 (78). - С.155-159.
7. Податковий Кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>.

8. Paying Taxes 2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2016.pdf>
9. Звіт про виконання доходів бюджету. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16740923/Buleten_vykon_budg_2011.pdf.
10. Бюджетний щоденник на 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://docviewer.yandex.ua>
11. Статистичний збірник: «Бюджет України 2014» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20\(mfugovua\).pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20(mfugovua).pdf)
12. Показники виконання бюджету України 2014/2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/pokazniki-vikonannja-bjudzhetu-ukraini-20142015-rik?category=bjudzhet&subcategory=bjudzhet-potochnogo-roku>.

REFERENCES

1. Shinkarenko, I.V. (2011). Podatkova harmonisatsiia iak prozes formuvania spilnoi podatkovoi politiki integrirovanih obiednan z urakhuvaniem dosvidu Ievropeiiskogo soiusu [Tax harmonization as a process of formation of a common tax policy integration associations on the experience of the European Union]. *Aktualni problemy mizhnarodnih vidnosin – Actual problems of international relations*, 100, 247-254 [in Ukrainian].
2. Lekhkostup, I. I. & Katzuba, K. V. (2014). Podatkovi systemy v umovakh globalizatsii: problemy vsaiemodii ta rozvytku [Tax system in the conditions of globalization: problems and prospects of interaction]. *Bisnesinform – BusinessInform*, 7, 259-263 [in Ukrainian].
3. Viktorchuk, M.V. (2015). Napriamy garmonisatsii mistzevykh podatkov i zboriv v Ukraini vidpovidno do zakonodavstva Ievropeiskogo Soiusu

[Directions harmonization of local taxes and fees in Ukraine according to the European Union]. *Chasopys Akademii advokatury Ukrainy – Journal of the Academy of Advocacy Ukayiny*, 3(28), 10-17 [in Ukrainian].

4. Devko, S.T. (2013). Garmonisatzia podatkovoi polityky krain Ievropeiskogo Soiusu v umovakh integratzii [Harmonization of tax policies of EU countries in terms of integration]. *Ekonomichnyi visnyk universitetu – Economic Bulletin University*, 20-1. Retrieved from [http // irbis-nbuv.gov.ua](http://irbis-nbuv.gov.ua).

5. Zhulin, J. V. & Havriuta, Ie.L. (2011). Podatkova systema: ievropeiskii riven i natzionalnyii dosvid [The tax system: the European and national experience]. *Visnyk natsionalnogo transportnogo universitetu – Bulletin of the National Transport University*, № 24(1), 302-305 [in Ukrainian].

6. Kasich, A.O. & Avramenko, O.I. (2013). Formuvania opodatkovuvanogo prybutku v konteksti zmin do podatkovogo zakonodavstva Ukrainy [Formation of taxable income in the context of changes to tax legislation Ukraine]. *Visnyk Kremenchutskogo natsionalnogo universitetu im. M. Ostrogradskogo – Transactions of Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyyi National University*, 1(78), 155-159 [in Ukrainian].

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010). *Tax Code Of Ukraine* Kyiv: The Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

8. Splata podatkov 2016 [Paying Taxes 2016]. (n.d.). [doingbusiness.org](http://www.doingbusiness.org). Retrieved from <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2016.pdf>.

9. Zvit pro vykonania dokhodiv biudzhetu [Report on revenues]. (n.d.). [acrada.gov.ua](http://www.acrada.gov.ua). Retrieved from http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16740923/Buleten_vykon_budg_2011.pdf. [in Ukrainian].

10. Biudzhetniyi shchodenyk na 2016 r. [Budget diary for 2016]. (n.d.). docviewer. Retrieved from <http://docviewer.yandex.ua> [in Ukrainian].
11. Statystychnyi zbirnyk: «Budget 2014 Ukraine». (n.d.). minfin/file/link Retrieved from [http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20\(mfugovua\).pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20(mfugovua).pdf) [in Ukrainian].
12. Pokaznyky vykonania biudzhetu Ukrainy 2014/2015 rik [Indicators of Ukraine 2014/2015 budget year]. (n.d.). Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/news/view/pokazniki-vikonannja-bjudzhetu-ukraini-20142015-rik?category=bjudzhet&subcategory=bjudzhet-potochnogo-roku> [in Ukrainian].

**ХОМЕНКО Л.Н., АВРАМЕНКО Е.И., МАРЦЕНЮК А.В.
ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ
ГЛОБАЛИЗАЦИИ В УКРАИНЕ**

Гармонизация налогового законодательства в Украине связана прежде всего с евроинтеграционными процессами, которые происходят на современном этапе. Процессы расширения и углубления связей между странами способствуют усиленному интересу к данному вопросу.

В статье рассмотрены недостатки, которые препятствуют эффективному функционированию налоговой системы в Украине, а именно: слишком частые изменения налогового законодательства, не связанные с состоянием экономики; достижения равновесия между интересами государства и налогоплательщиков, проявляется в установлении оптимального количества налогов. Проведен анализ налогового рейтинга Украины в сравнении с европейскими государствами и странами, входившими в состав СССР. Проанализированы поступления от налога на прибыль и налога на доходы физических лиц в бюджет.

На основании проведенного исследования были определены положительные и отрицательные стороны отечественного

налогообложения и основные направления реформирования налоговой системы.

Ключевые слова: налогообложение, налоговое равновесие, гармонизация, евроинтеграция, реформирование.

KHOMENKO L., AVRAMENKO O., MARTSENUK A. TAX HARMONIZATION IN A GLOBALIZING UKRAINE

Harmonisation of tax laws in Ukraine is primarily concerned with European integration processes taking place today. Extending and deepening ties between the countries contributing to the strong interest in this issue.

The article discusses the shortcomings that impede the effective functioning of the tax system in Ukraine, namely too frequent changes in tax legislation not related to the state of the economy; achieving a balance between the interests of the state and taxpayers, as manifested in establishing the optimum amount of taxes. The analysis was done of the tax rating of Ukraine compared to European countries and countries that were part of the USSR. Revenues from the income tax and the tax to incomes of physical persons were analyzed.

On the basis of the conducted research the positive and negative aspects of the domestic tax and the main directions of reforming the tax system was defined.

Keywords: tax, tax balance, harmonization, European integration, reform.

Стаття надійшла до редакції 23.11.2016 р.

Авторська довідка

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Хоменко Людмила Миколаївна	Khomenko Ludmyla
Науковий ступінь/ Scientific degree	Кандидат економічних наук	Candidate of economic Sciences
Вчене звання/ Scientific rank	доцент	associate professor
Посада/ Position	доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту	associate professor of accounting, analysis and audit department
Установа/ Establishment	Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського	Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Авраменко Олена Іванівна	Avramenko Olena
Науковий ступінь/ Scientific degree		
Вчене звання/ Scientific rank		
Посада/ Position	старший викладач кафедри обліку, аналізу і аудиту	senior lecturer of accounting, analysis and audit department
Установа/ Establishment	Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського	Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Марценюк Андрій Васильович	Martsenuk Andryi
Науковий ступінь/ Scientific degree		
Вчене звання/ Scientific rank		
Посада/ Position	магістрант	undergraduate
Установа/ Establishment	Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського	Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University