

## ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

© 2014 ГРЕЧКО А. В.

УДК 336.226.11

Гречко А. В.

### Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції

Метою статті є проведення порівняльного аналізу європейського законодавства з питань оподаткування та законодавства України в даній сфері та надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення вітчизняної податкової системи з урахуванням результатів даного дослідження. Аналізуючи, систематизуючи і узагальнюючи наукові праці багатьох учених, було розглянуто зміни податкового законодавства України в умовах євроінтеграції. В результаті дослідження встановлено місце України в міжнародних рейтингах і виявлено тенденцію до покращення показників, що характеризують податкову систему; проаналізовано чинне податкове законодавство України, що втілене в нормах Податкового кодексу, в порівнянні з податковим законодавством країн Єврозони та перспективною моделлю реформування податкової сфери, яка була запропонована урядом України та викладена в «Концепції реформування податкової системи України», зокрема був здійснений детальний аналіз податку на додану вартість, податку на прибуток, майнового податку, екологічного податку та акцизного податку; здійснено дослідження особливостей податкових системи різних країн – учасниць ЄС та на його основі надано практичні рекомендації щодо вдосконалення вітчизняної податкової системи з використанням позитивного досвіду Європейських країн. Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є розробка заходів щодо вдосконалення вітчизняної податкової системи.

**Ключові слова:** податки, податкова система, ПДВ, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, ЄС

**Табл.:** 2. **Бібл.:** 21.

**Гречко Алла Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент, кафедра економіки і підприємництва, Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут» (пр. Перемоги, 37, Київ, 03056, Україна)

**Email:** alla\_grechko@ukr.net

УДК 336.226.11

UDC 336.226.11

### Гречко А. В. Перспективы реформирования налоговой системы Украины в условиях евроинтеграции

### Grechko A. V. Prospects for Reforming the Tax System of Ukraine under Conditions of European Integration

Целью статьи является проведение сравнительного анализа европейского законодательства по вопросам налогообложения и законодательства Украины в данной сфере и предоставление практических рекомендаций по совершенствованию отечественной налоговой системы с учетом результатов данного исследования. Анализируя, систематизируя и обобщая научные труды многих ученых, были рассмотрены изменения налогового законодательства Украины в условиях евроинтеграции. В результате исследования установлено место Украины в международных рейтингах и выявлена тенденция к улучшению показателей, характеризующих налоговую систему; проанализировано действующее налоговое законодательство Украины, воплощенное в нормах Налогового кодекса, по сравнению с налоговым законодательством стран Еврозоны и перспективной моделью реформирования налоговой сферы, которая была предложена правительством Украины и изложена в «Концепции реформирования налоговой системы Украины», в частности, был осуществлен детальный анализ налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, имущественного налога, экологического налога и акцизного налога; осуществлено исследование особенностей налоговых систем различных стран – участниц ЕС и на его основе даны практические рекомендации по совершенствованию отечественной налоговой системы с использованием положительного опыта европейских стран. Перспективами дальнейших исследований в данном направлении является разработка мероприятий по совершенствованию отечественной налоговой системы.

The article is aimed at comparative analysis of the European and the Ukrainian legislation on taxation and at providing practical recommendations on improvement of the domestic tax system, taking into account the results of the present study. When reviewing, analyzing and summarizing the works of numerous scientists, changes in the tax legislation of Ukraine were examined under conditions of European integration. In the results of the study the place of Ukraine in the international rankings was defined and a trend towards improvement of indicators to characterize the tax system was revealed; the current tax legislation of Ukraine, embodied in the norms of the Tax Code, was analyzed compared with the tax legislation of the Euro area member states and with the prospective model of reforming the tax sphere, which was proposed by the Government of Ukraine and is explicated in the «Conception for reforming the tax system of Ukraine» and a particular detailed analysis of the value added tax, income tax, property tax, environmental tax and excise tax was carried out; tax systems of the several EU member states were studied and on the basis of the obtained results practical recommendations on improvement of the domestic tax system using the positive experience of European countries were given. Prospective for further research in this area is the development of measures to improve the domestic tax system.

**Keywords:** taxes, tax system, VAT, income tax, value added tax, personal income tax, the EU

**Tabl.:** 2. **Bibl.:** 21.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая система, НДС, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, ЕС

**Grechko Alla V.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Economics and Business, National Technical University of Ukraine «Kyiv Polytechnic Institute» (pr. Peremogy, 37, Kyiv, 03056, Ukraine)

**Email:** alla\_grechko@ukr.net

**Табл.:** 2. **Библ.:** 21.

**Гречко Алла Владимировна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент, кафедра экономики и предпринимательства, Национальный технический университет Украины «Киевский политехнический институт» (пр. Победы, 37, Киев, 03056, Украина)

**Email:** alla\_grechko@ukr.net

**Вступ.** У зв'язку з тим, що Україна на сьогоднішній день обрала курс на євроінтеграцію, виникає необхідність пристосування існуючих інститутів, що регулюють соціально-економічні процеси, до умов, які висуваються законодавством ЄС. Зокрема, важливим аспектом розвитку будь-якої країни є ефективність функціонування інститутів оподаткування. Регулювання податкової сфери в Україні здійснюється у відповідності до Податкового кодексу України, норми якого зазнають постійних змін, що свідчить про значну нестабільність вітчизняної системи оподаткування. З іншого боку, в умовах, що склалися на сьогоднішній день в Україні, реформування податкового законодавства є необхідною умовою ефективної роботи всієї економічної системи. З огляду на прийняте рішення в орієнтації України на Європу, корегування існуючого інституційного механізму оподаткування має бути здійснено з урахуванням вимог європростору. У межах Європейського співтовариства діють Директиви ЄС, проте вести мову про їх дотримання Україною зарано, оскільки її рівень економічного, соціального і політичного розвитку не відповідає європейському, і відповідно інститути, адаптовані для країн Європи, не можуть бути застосовані в Україні. Проте, при розбудові інституційного середовища в Україні необхідно орієнтуватися на соціально-економічні інститути, що діють в Європі, брати до уваги принципи побудови податкової системи ЄС, однак адаптувати їх до умов, що склалися в Україні на певному етапі розвитку. Оскільки питання реформування податкової сфери стає все більш актуальним на сьогоднішній день, на нашу думку, доцільно буде провести порівняльне дослідження системи оподаткування ЄС та України з урахуванням значної кількості податкових новацій, запропонованих урядом, та надати практичні рекомендації щодо подальшого вдосконалення вітчизняної податкової сфери. Отже, питання реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції є досить актуальним на сьогоднішній день.

Українські науковці мають певні здобутки в дослідженні системи оподаткування країн ЄС та їх порівнянні з вітчизняною податковою системою. Серед них можна відмітити наукові праці таких вчених, як: І. О. Лютий [8], А. Б. Дрига [8], М. О. Петренко [8], Г. М. Білецька [9], М. В. Кармаліта [9], М. О. Куц [9], Д. М. Серебрянський [21],

О. М. Смірнова [21], І. І. Огороднікова [21] та інші. Однак, зважаючи на сучасні реалії у сфері оподаткування, можна зробити висновок про те, що даний напрям дослідження потребує подальшого доопрацювання і розробки з метою удосконалення інститутів оподаткування в Україні з орієнтацією на норми, прописані в законодавстві країн-учасниць ЄС, для знаходження балансу інтересів платників податків та держави.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин вітчизняні інститути оподаткування є не достатньо дієвими, про що свідчить низка фактів: зростаюче невдоволення суб'єктів підприємницької діяльності, рівень тінізації економіки, масштабність корупції на державному та місцевому рівні, значний податковий тиск на платників, складна та довготривала процедура сплати податків тощо. Підтвердженням недостатньої ефективності системи оподаткування в Україні є надзвичайно низькі позиції в міжнародних рейтингах, що характеризують податкові інститути країни. Одним з показників, що визначають рівень розвитку податкової системи, є податкове навантаження на платників податків. Так, рівень податкового навантаження в Україні визначається за методикою, запропонованою Світовим банком в рамках оцінки ведення бізнесу в різних країнах світу. Сплата податків є одним з 10 індикаторів, що показують рівень регулювання підприємницької діяльності в країні, вони враховують час і вартість виконання підприємцем вимог держави щодо реєстрації нового підприємства і ведення його діяльності, здійснення торгівельних операцій, забезпечення виконання контрактів, оподаткування та закриття підприємства. Сам індикатор «Сплата податків» складається з трьох показників: кількість платежів протягом року, витрати часу на підготовку податкової звітності і сплату податків для трьох основних податків (ПДВ, податок на прибуток, внески на соціальне страхування); узагальнена ставка податку (табл. 1).

Кількість платежів суттєво зменшилась за рахунок скасування низки місцевих податків. Експерти Світового банку відзначили, що скорочення часу стало можливим за рахунок спрощення декларацій для сплати ПДВ та єдиного соціального внеску, а також удосконалення системи електронного звітування. За оцінками дослідження, за рік по-

Таблиця 1

Динаміка показників, що характеризують рівень розвитку податкової системи України [1]

Рік	Кількість платежів на рік	Час для сплати податкових платежів	Сукупна податкова ставка (у відсотках до комерційного прибутку)	Місце України серед інших країн світу за рівнем розвитку податкової системи
2009	99	848	58,4	180 місце серед 181 країни
2010	147	736	57,2	181 місце серед 183 країн
2011	135	657	55,5	181 місце серед 183 країн
2012	135	657	57,1	181 місце серед 183 країн
2013	28	491	55,4	165 місце серед 185 країн
2014	28	390	54,9	164 місце серед 185 країн

\* Для порівняння: середня сукупна податкова ставка у світі складає 44,8 % від комерційних прибутків, середня кількість податкових платежів за рік – 28,5, а середня кількість часу для здійснення цих платежів – 277 годин на рік.

даткова ставка в Україні знизилася з 55,4 % до 54,9 %, кількість платежів залишилася на рівні минулого року – 28 [2]. Станом на 2013 рік в Україні податкове навантаження на зарплату сягає 56 % (єдиний соціальний внесок у розмірі від 36,76 до 49,7 % плюс 15 % (17 %) податок з доходів фізичних осіб). У Німеччині відрахування із зарплати складає лише 30 %, а у Швеції, країні з одними із найвищих податків у світі, – 46 % [3].

З жовтня 2013 року по червень 2014 року інтегральний податковий індекс, який вимірюється фахівцями ЄБА (Європейська бізнес-асоціація) уже в'яте, не зазнав істотних змін і становить 2,37 бала з п'яти можливих. При тому, що на початок жовтня 2013 року цей показник становив 2,41 бала з п'яти можливих [4]. Податковий індекс розраховується по таких компонентах, як: якість податкового законодавства, яке займає у структурі індексу 15 %; адміністрування податків – 40 %; фіскальний тиск – 30 %; якість податкового обслуговування – 15 %. У результаті близько 75 % учасників дослідження негативно оцінили якість податкового законодавства [4]. Близько 63 % респондентів відзначили, що податкова звітність була і залишається складною і незручною. Близько 48 % опитаних визнали, що тиск податкових органів і «пропозиції» сплатити податки авансом усе ще заважають діяльності [4]. Отже, несуттєве, проте все одно зниження показника Індексу свідчить про те, що настрої бізнесу істотно не змінилися, і платники податків так само гостро відчують певні вади системи оподаткування. Одержані дані свідчать про недосконалість інституційного механізму оподаткування фізичних і юридичних осіб. На сьогоднішній день у роз-

виток податкової системи України вносить свої корективи виникнення досить не простої економічної і політичної ситуації, що зумовлює необхідність корегування існуючих інститутів у відповідності до теперішніх реалій. Ряд вимушених змін в систему оподаткування було внесено в екстреному порядку і закріплено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» [5] та Законом України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» [6]. Проте більшість з цих змін носять тимчасовий характер і будуть скасовані після стабілізації ситуації в країні. Про це йшлося в попередніх дослідженнях автора, тому, на нашу думку, варто звернути увагу саме на перспективну модель системи оподаткування України, основні положення якої вже були представлені урядом в «Концепції реформування податкової системи України».

Так, урядом запропоновано розробити нову редакцію Податкового кодексу і впровадити в Україні до 2016 року нову систему оподаткування, яка, в першу чергу, передбачатиме скорочення базових податків до дев'яти. Виконання цього завдання дасть змогу спростити процедуру адміністрування збору податків, скасувати корупцію в податковій сфері і дати можливість підприємцям працювати за прозорими і зрозумілими механізмами. Крім цього, на нашу думку, доцільно буде при розробці змін до Податкового кодексу максимально орієнтуватися на податкове законодавство ЄС. Саме тому актуальним на сьогоднішній день буде порівняння податкових систем України (діюча модель і перспективна) і ЄС (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльна характеристика систем оподаткування країн ЄС та України (існуюча модель та перспективна)

Критерій порівняння	Країни ЄС			Україна			
				Діюча модель		Перспективна модель	
1	2			3		4	
<b>ПДВ</b>							
Ставка ПДВ (%)	Країна	Знижена	Стандартна	Знижена	Стандартна	Знижена	Стандартна
	Франція	7, 5, 5, 2, 1	19, 6	7 або 0	20	7 або 0	20
	Італія	10, 6, 4	20				
	Німеччина	7	19				
	Великобританія	0 або 5	20%				
Для всіх країн ЄС	Не вища 5%	Не нижче 15%					
Податковий період	Податковий період може дорівнювати одному, двом місяцям або кварталу. Проте, Директива дозволяє встановлювати інші періоди, які не мають перевищувати рік			Місяць (у деяких випадках квартал)			
Платники ПДВ	Платником податку на додану вартість Шоста директива визначає фізичну або юридичну особу, яка самостійно займається будь-якою економічною діяльністю, незалежно від цілей, місця і результатів такої діяльності (це може бути виробництво, сільське господарство, торгівля, професійна діяльність, послуги тощо). Критерій самостійності			Будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку, або особа, що здійснює діяльність в обсягах, які підлягають оподаткуванню. У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів / послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) у такій особі протягом останніх			

Продовження табл. 2

1	2	3	4
	ведення економічної діяльності виключає з кола платників податків найманих працівників та осіб, які працюють за трудовими угодами [7].	12 календарних місяців, сукупно перевищує ____ гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання)	
		300000	1000000
<b>Акцизний податок</b>			
Підакцизні товари	Алкоголь та алкогольні напої: пиво; вино; ферментовані напої, відмінні від вина та пива; проміжні продукти; етиловий спирт; перероблений тютюн: сигарети; сигари та сигарилли; дрібно нарізаний тютюн (для скручування цигарок); інші курильні тютюни; нафтопродукти: бензин та легке дизельне пальне; зріджений нафтовий газ та метан; тяжке дизельне пальне та керосин; енергоносії та електроенергія; природний газ; вугілля; електроенергія [8]	Спирт етиловий та інші спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли [9]	
Ставки акцизного податку на деякі види підакцизних товарів	Значно вищі ніж в Україні Наприклад: повний акцизний податок на сигарети повинен становити не менше 57 % від середньозваженої роздрібної ціни сигарет, випущених для споживання. Цей акциз не повинен бути менше 64 євро за 1000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібної ціни [10]	Нижчі ніж в країнах ЄС	
		Наприклад: сигарети з фільтром 216,5 грн за 1000 штук (без фільтра 96,88 грн за 1000 штук) або 12 % від обороту. Мінімальне акцизне податкове зобов'язання для сигарет з фільтром – 289,63 (без фільтра 127,00) грн за 1000 штук [9]	Наприклад: сигарети з фільтром 227,33 грн за 1000 штук (без фільтра 101,72 грн за 1000 штук) або 12 % від обороту. Мінімальне акцизне податкове зобов'язання для сигарет з фільтром – 304,11 (без фільтра 133,35) грн за 1000 штук [9]
<b>Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки</b>			
Податок на нерухоме майно	Об'єктом оподаткування виступають земля та будівлі. У деяких країнах один і той самий закон регулює оподаткування як землі, так і будов (Німеччина, Швеція); в інших – обкладання землі і будівель здійснюється на підставі різних законів (Данія) [11]	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Об'єкт оподаткування: житлова нерухомість, а саме: будівлі, віднесені відповідно до нормативно-правового поля до житлового фонду, дачні та садові будинки [13]	
База оподаткування податком на нерухоме майно	Основою для обчислення бази податку частіше за все виступає ринкова вартість оподатковуваних об'єктів. У Великобританії та Північній Ірландії, Франції за основу береться орендна вартість оподатковуваного об'єкта [11]	Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його часток [9]	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плата за землю будуть об'єднані в податок на нерухоме майно
Пільги з податку на нерухоме майно	Пільги надаються або соціально незахищеним платникам податків, або за типами нерухомості, що забезпечує здійснення суспільно корисних видів діяльності, або за об'єктами, що перебувають у державній (муніципальній) власності, щоб уникнути «перекладання грошей з однієї кишені в іншу» [11]	База оподаткування об'єктів житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи зменшується: для квартири – на 120 кв. м.; для житлового будинку – на 250 кв. м.; для різних видів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири / квартир та житлового будинку / будинків, у тому числі їх часток), – на 370 кв. метрів [9]	
Надходження до бюджетів	Місцевий (повністю або частково)	Загальнодержавний	Місцевий
Встановлення державою ставок	Найчастіше національним урядом визначаються мінімальні та (чи) максимальні ставки, при цьому місцеві	Фіксована. У випадку квартири /	Визначення мінімального та (чи) максимального

Продовження табл. 2

1	2	3	4
вок оподаткування податком на нерухомість	органи влади коригують ставки податків у дозволених межах.	квартир, загальна площа яких не перевищує 240 кв. метрів, або житлового будинку / будинків, загальна площа яких не перевищує 500 кв. метрів не більше 1 % розміру мінімальної заробітної плати за 1 кв. м. бази оподаткування [9]	рівня ставки та надання місцевим органам можливості встановлювати ставку в дозволених межах
<b>Екологічний податок</b>			
Екологічний податок	Ставка податку має постійну тенденцію до зростання	Ставки податку мають незначну тенденцію до зростання	
Предмет екологічного податку	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ енергетичні податки (на моторне паливо; енергетичне паливо; електроенергію (energy taxes);</li> <li>▪ транспортні податки (податки на пройдені кілометри; щорічний податок з власника; акцизи при покупці нового або вживаного автомобіля (transport taxes);</li> <li>▪ платежі за забруднення (емісії забруднювальних речовин в атмосферу та викиди у водні басейни), викиди вуглекислого газу та інших шкідливих речовин (хлорфторвуглеців, оксидів сірки й азоту, свинцю) (tax on emissions);</li> <li>▪ платежі за розміщення відходів; вони включають платежі за розміщення відходів на звалищах та їх переробку і податки на ряд спеціальних продуктів (упаковка, батарейки, шини, мастила тощо) (tax on waste);</li> <li>▪ податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін (речовини, що руйнують озоновий шар, і парникові гази) (tax on emissions);</li> <li>▪ податок на шумовий вплив (earmarked charges);</li> <li>▪ податок на шумовий вплив (royalty) [12]</li> </ul>	Справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) [9]	
<b>Податок на прибуток</b>			
Ставка податку	Ставка податку має постійну тенденцію до зниження		
Розмір ставки податку на прибуток	Латвія, Литва – 15 %; Іспанія – 15 % (база оподаткування 300000 євро і більше – 20 %); Чехія, Польща – 19 %; Кіпр – 12,5 %; Словенія – 17 %; Швеція – 22 %; Франція – 45 % , Велика Британія – 35 %, Німеччина – 45 %	18 %	
Податковий період	Календарний або фінансовий рік	Квартал	Рік
Податкові пільги	Для малих підприємств застосовується зменшена ставка. Причому малі підприємства визначаються за ознакою розміру отриманого прибутку. При визначенні прибутку до оподаткування від валових доходів віднімаються всі витрати, пов'язані з науково-дослідними роботами. Широке використання прискоре-	Пільги диференційовані в залежності від галузі промисловості (електроенергетика, суднобудування, літакобудування тощо). Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів	

1	2	3	4
	ної амортизації основних засобів. Застосування для окремих видів діяльності зниженої ставки податку на прибуток	становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці. Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, які виробляють продукцію соціального спрямування (дитяче харчування) або надають такі послуги (дошкільні і загальноосвітні навчальні заклади). Звільняється від оподаткування прибуток підприємств паливно-енергетичного комплексу в межах фактичних витрат, що не перевищують загальну річну суму передбачених інвестиційними програмами. Звільняється від оподаткування прибуток суб'єктів господарювання водо-, теплопостачання та водовідведення в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами [9]	
Розрахунок оподаткованого прибутку	За нормами міжнародного бухгалтерського обліку з частковим корегуванням	За нормами Податкового кодексу України	
Оподаткування дивідендів	Скасовано в деяких країнах-учасниках, а в деякій існують пільги з оподаткування таких доходів. Наприклад, в Німеччині лише 5 % від суми дивідендів включається до оподаткованого доходу	Оподатковуються за загальною ставкою. З дивідендів, що виплачують на користь фізичних осіб, податок на прибуток не справляється (з них сплачується податок на доходи фізичних осіб у розмірі 15 %) [9]	
Активи, що підлягають амортизації	Основні засоби (матеріальні і нематеріальні) зі строком корисного використання (експлуатації) більше одного року і поступовим зменшенням вартості внаслідок зносу. Земля не підлягає амортизації [13]	Витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності; витрати на самостійне виготовлення (створення) основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні (створенні) основних засобів та нематеріальних активів (критерії віднесення до основних засобів: 1) термін служби більше 1-го року; 2) вартість більше 2500 грн) [9]	
Методи амортизації	В основному прямулінійний, також дозволено використовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості	Всі методи, які використовуються в бухгалтерському обліку: прямулінійний, виробничий, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості (лише для машин, обладнання, транспортних засобів). Для тимчасових споруд, інвентарної тари та предметів прокату – тільки прямулінійний або виробничий метод дозволений. Вартість природних ресурсів і земельних ділянок не амортизується [9]	
<b>Податок на доходи фізичних осіб</b>			
Податок на доходи фізичних осіб та ЄСВ – в Україні.	У Великобританії на період 2014 – 2015 років податкова ставка на прибуток становитиме: для осіб з доходом до 31,865 тис. фунтів стерлінгів – 20 %, з 31,865 тис. до 150 тис. фунтів стерлінгів – 40 %, понад 150 тис. фунтів стерлінгів – 45 % [14]. У Франції на 2014 рік податкова ставка на прибуток становить: для осіб з доходом від 6,012 до 11,991 тис. євро – 5,5 %, від 11,992 до 26,631 тис. євро – 14 %, від 26,632 до 71,397 тис. євро – 30 %, від 71,398 до 151,200 тис. євро – 41 %, понад 151,200 – 45 % [15]. У Німеччині для осіб з доходом 8,131 – 52,881 тис. євро ставка від 14 % до 42 %, від 52,882 до 250,730 тис. євро – 42 %, від 250,731 тис. євро і більше – 45 % [16]	Ставка податку на доходи фізичних осіб: 15 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри. Якщо база оподаткування в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 відсотків. При перерахунку загального річного оподаткованого доходу	ЄСВ: Фіксована сума ЄСВ за ставкою 37 % або 41 % розміру мінімальної заробітної плати + Відсоткова сума ЄСВ 19 % або 15 % нараховується на суму заробітної плати, що перевищує розмір мінімальної заробітної плати – з фонду оплати праці. Із заробітної плати найманих працівників – 3,6 %.  ПДФО: до 10 мінімальних заробітних плат – 15 %; 10 – 17 (10 – 40) мінімальних ЗП – 20 %; від 17 (від 40) мінімальних ЗП – 25 %.

Продовження табл. 2

1	2	3	4
		<p>для бази оподаткування доходів у формі процентів, дивідендів, роялті та інвестиційного прибутку застосовуються такі ставки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ якщо база оподаткування звітного податкового року не перевищує 204 прожиткових мінімуми – 15 відсотків;</li> <li>▪ якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 204 прожиткових мінімуми, але не перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 20 відсотків;</li> <li>▪ якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 25 відсотків.</li> </ul> <p>ЄСВ: 3,6 – для найманих працівників; 36,76 – 49,7 – для роботодавців в залежності від класу ризику підприємства [9]</p>	<p>Або</p> <p>До 1 мінімальних ЗП – 10 %;</p> <p>1 – 10 мінімальних ЗП (до 1, 3 або 5 мінімальних ЗП) – 15 %;</p> <p>10 – 40 ( 1, 3 або 5 – 17) мінімальних ЗП – 20 %;</p> <p>від 40 (від 17) мінімальних ЗП – 25 %</p>
Суб'єкт оподаткування	<p>Фізичні особи. Якщо фізична особа взяла шлюб, то можливі два підходи до оподаткування родини: сукупне оподаткування, при якому податок утримується з об'єднаного доходу подружжя, й окреме оподаткування</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;</li> <li>▪ фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;</li> <li>▪ податковий агент [9]</li> </ul>	
Податкові пільги	<p>Стандартні і нестандартні податкові знижки.</p> <p>До стандартних знижок належать: неоподатковуваний мінімум, «сімейні знижки», «знижки на утриманців», оподаткування за нульовою ставкою та податковий кредит. При цьому варто мати на увазі, що в тих самих державах можуть застосовуватися одночасно різні форми податкових пільг. Наприклад, неоподатковуваний мінімум, що означає звільнення від сплати податків мінімальних доходів у визначеному законом розмірі, надається всім платникам податків незалежно від їх родинного стану чи наявності утриманців. Цей вид податкових пільг передбачає законодавство всіх країн-членів ЄС. Нестандартні знижки встановлюються стосовно профспілкових внесків, витрат, пов'язаних з виробничою діяльністю, основних медичних витрат, відсотків, що сплачуються за позиками чи за кредит на придбання будинку, витрат на благодійні цілі тощо</p>	<p>Податкова знижка.</p> <p>Платник податку має право включити до податкової знижки у зменшення оподаткованого доходу платника податку за наслідками звітного податкового року, частину суми процентів, сплачених таким платником податку за користування іпотечним житловим кредитом; суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні та внесеним до Реєстру неприбуткових організацій та установ; суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати; суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, крім випадків зазначених Податковим Кодексом тощо.</p> <p>Податкова пільга.</p> <p>Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.</p> <p>Перелік податкових соціальних пільг (будуть діяти з 2015 року).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку;</li> </ul>	

1	2	3	4
		<ul style="list-style-type: none"> <li>– для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років,</li> <li>– у розрахунку на кожну таку дитину;</li> <li>▪ 150 відсоткам суми пільги, визначеної вище,</li> <li>– для такого платника податку, який:               <ul style="list-style-type: none"> <li>а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;</li> <li>б) утримує дитину-інваліда -- у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;</li> <li>в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;</li> <li>г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;</li> <li>г) є інвалідом I або II групи тощо.</li> </ul> </li> <li>▪ 200 відсоткам суми пільги, визначеної раніше,               <ul style="list-style-type: none"> <li>– для такого платника податку, який є:                   <ul style="list-style-type: none"> <li>а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;</li> <li>б) учасником бойових дій під час Другої світової війни [9]</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	
База оподаткування податком на доходи фізичних осіб	<p>Різна по країнам ЄС.</p> <p>Податкова служба Ірландії при визначенні загального річного доходу платника податків ураховує додаткові (понад основну заробітну плату) доходи від премій чи привілеїв. У Данії та Іспанії у базу оподаткування включаються внески за страхування життя. У Бельгії, Люксембурзі, Голландії, Франції, Великобританії, Швеції та Фінляндії виплати у зв'язку з хворобою обкладаються податком, а в Німеччині, Ірландії, Португалії та Іспанії – не обкладаються. У Великобританії, Люксембурзі й Фінляндії допомога з безробіття враховується в базі оподаткування, а в Ірландії, Австрії, Португалії та Іспанії – не враховується. У багатьох державах аліменти на утримання дітей включаються в дохід, що підлягає оподаткуванню, а законодавства ФРН і Австрії цього не передбачають</p>	<p>Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід.</p> <p>До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються: доходи у вигляді заробітної плати;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ суми винагород та інших виплат;</li> <li>▪ доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі – роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;</li> <li>▪ дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;</li> <li>▪ дохід у вигляді процентів, дивідендів, доходи у вигляді вигравшів, призів; інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах;</li> <li>▪ дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна; кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання [9]</li> </ul>	

Практика застосування ПДВ в Європі свідчить про те, що даний податок є одним з найбільш проблематичних з позиції його адміністрування та контролю за повнотою сплати. ПДВ, як в Україні, так і в країнах ЄС, є найбільш кримінальним податком. Це, перш за все, пов'язано з можливістю відшкодування податку та звільненням від ПДВ операцій експорту, які роблять можливим одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку з бюджету, тож спільною проблемою для всіх Європейських країн є недосконалість механізму відшкодування ПДВ. Саме тому досвід країн ЄС у боротьбі з правопорушеннями у сфері

ПДВ буде корисним для України, яка щорічно несе суттєві втрати через використання численних шахрайських схем з податком на додану вартість. Серед заходів, які вживаються країнами Єврозони, можна виділити: прийняття єдиного законодавства в частині боротьби зі зловживаннями з ПДВ із встановленням чітких правил щодо обміну інформацією та адміністративної співпраці податкових органів країн – членів ЄС; зобов'язання податкових органів надавати необхідну інформацію іншим органам влади в інших країнах у тих випадках, коли це може допомогти запобігти реєстрації або діяльності фіктивних підприємств; технічне, адміністративне та освітнє забезпечення розроблених за-



ходів у боротьбі зі схемами, які фінансувалися через спеціально розроблену програму «Фіскаліс 2003 – 2007»; удосконалення програмного забезпечення за рахунок надання можливості здійснювати електронний аудит платників податків; мінімізація податкових пільг, обмежень періоду їх застосування до окремих сфер господарювання. Такий досвід європейських країн може бути корисним для застосування в Україні на рівні відносин між органами різних міст, областей та країн, з якими Україна має тісні торговельні зв'язки. Також, на нашу думку, в Україні доцільно впровадити більшу диференціацію ставок ПДВ в залежності від виду діяльності, зокрема варто запровадити знижену ставку ПДВ на товари, які визнані суспільно необхідними (продуктів харчування, ліків, дитячих товарів, товарів щоденного попиту тощо), а для товарів розкоші, підакцизних товарів (шкідливих для здоров'я) варто застосовувати підвищену ставку ПДВ на рівні 25 – 30 %.

Розглядаючи акцизний податок, можна побачити, що спільне для країн ЄС те, що найвагомим джерелом надходжень від специфічних акцизів є акциз на енергоносії, але надходження від даного податку коливаються у країнах-членах (Італія – 80 % усіх надходжень від акцизу, Ірландія – 41,2 %, Франція, Німеччина, Великобританія – 71 %, 69 % та 54 % відповідно) [17]. Як видно з порівняльної таблиці, спектр підакцизних товарів країн ЄС та України дещо різниться. Так, для України у структурі надходжень від акцизного податку переважають алкогольні і тютюнові вироби, а ставки акцизу на такі товари в Україні значно нижчі ніж у ЄС.

Щодо податку на нерухоме майно, то у надходженнях місцевих бюджетів його частка становить від 10 % у Данії, Фінляндії, Греції, Люксембурзі, до 50 % у Бельгії, Латвії, Литві, Польщі, Словаччині, Словенії, Іспанії та майже 100 % у Великобританії, Естонії, Ірландії [18]. У країнах ЄС лише нечисленні національні уряди отримують прибутки від податків на нерухомість, тому що значною мірою діяльність регіональних і місцевих органів влади фінансується саме з податків на нерухомість. У таких країнах, як Великобританія, Нідерланди, понад 70 % від податків на нерухомість витрачається на діяльність місцевих органів влади [11]. Отже, даний податок, що стягується в Україні, беззаперечно має ряд спільних рис з податком на нерухоме майно, що використовується в країнах ЄС, проте для України найбільш наближеною є модель Польщі, саме тому при реформуванні податкової системи України необхідно орієнтуватися саме на неї і, судячи з достатньо загальних напрямків, які були представлені нам концепцією уряду, даний податок зазнає перетворень, які частково характерні для польської моделі. Користуючись досвідом Польщі, на нашу думку, доцільно було запровадити в Україні більшу диференціацію ставок податку, залежно від того, з якою ціллю використовуються об'єкти нерухомого майна фізичними та юридичними особами; звичайно ж об'єднати земельний і майновий податок, що вже намічається в перспективі, дати можливість управлінню місцевими громадами самостійно розширювати перелік суб'єктів і об'єктів, яким надається пільга з даного податку; розширити базу оподаткування в залежності від виду нерухомості (для будинків або їх частин – їх корисна площа в м<sup>2</sup>; для споруд – їх вартість; для земельних ділянок – поверхня в га).

Надзвичайно цікавим для України є досвід оподаткування екологічним податком, оскільки наша країна, маючи один з найбільших ресурсний потенціал у Європі, все ще посідає одне з перших місць у світі за рівнем споживання енергії, води та інших ресурсів на одиницю ВВП, обсяги промислових відходів на душу населення перевищують аналогічні показники багатьох країн. Це пов'язано з тим, що Україна має порівняно низькі екологічні стандарти в промисловості, хоча угода про асоціацію Україна – ЄС містить умови щодо гармонізації вітчизняного екологічного законодавства з європейським. Предметом оподаткування екологічним податком в Європі може бути будь-що, що здійснює шкідливий вплив на навколишнє середовище, даний податок в країнах ЄС формує найбільшу частину надходжень до бюджету від оподаткування. В Україні надходження від екологічного податку до бюджету мають тенденцію до зростання, однак цих коштів недостатньо для фінансування більшості необхідних природоохоронних заходів. Саме тому, використовуючи досвід країн ЄС і зважаючи на екологічні проблеми в Україні, доцільно було розширити для юридичних осіб перелік об'єктів оподаткування екологічним податком (передбачити справляння цього податку за шкідливий вплив фізичних та біологічних факторів на навколишнє природне середовище та людину (шум, вібрація, електромагнітне випромінювання тощо)), надавати суттєві податкові пільги суб'єктам, що використовують або виробляють біопаливо, оскільки суттєві акценти в екологічній і податковій політики євро спільноти зроблені саме на використання та виробництво біопалива, про що свідчить той факт, що Європа є одним з основних виробників біодизеля у світі та імпортером сировини для його виробництва.

Практика оподаткування прибутку підприємств в країнах Європи досить цікава для України. Так, нафтодобувні підприємства Великобританії, крім податку за основною ставкою, вносять до бюджету ще 50 % доходу, який у них залишається. Ставки податку майже у всіх країнах, за виключенням Кіпру, вищі ніж в Україні. На початкових етапах гармонізації податкового законодавства ЄС виникали проблеми подвійного оподаткування крупних транснаціональних корпорацій. В Німеччині широко застосовується прискорена амортизація, яка дає змогу в перший рік придбання обладнання списувати до 50 % його вартості, а в перші три роки – до 80 %, в той же час в Україні є значні обмеження в податковому законодавстві на застосування даного методу. У Франції існує податок на чистий прибуток, при цьому прибуток визначається з урахуванням усіх його операцій. Він розраховується як різниця між доходами підприємства та витратами, пов'язаними з виробничою діяльністю. У Швеції при сплаті національного податку на прибуток усі платники податку поділяються на резидентів і нерезидентів. Резиденти сплачують податок з усієї суми доходів, а нерезиденти – тільки з прибутку, отриманого у Швеції. Ставка податку на прибуток – 28 %. Не існує місцевих податків для корпорацій, а також немає різниці між розподіленим і нерозподіленим прибутком. При розрахунку прибутку акції підприємства оцінюються за нижчою ринковою ціною їх вартості. База оподаткування зменшується на витрати, пов'язані з бізнесом, у тому числі відсотки по кредитах, по інвестуванню філії або придбанню нового об-

ладнання [19]. У ЄС були прийняті важливі рішення щодо усунення податкових бар'єрів на шляху транснаціональної діяльності західноєвропейських компаній: Директива «Про єдину систему оподаткування материнських фірм та їх філіалів» [20] і Конвенція «Про усунення подвійного оподаткування прибутку асоційованим підприємств» [21]. Згідно з цими документами національні податкові відомства повинні або звільняти від оподаткування величину прибутку, яка перераховується іноземним компаніям, розташованим на їх території філіям, або враховувати сплачені цими філіями податки при оподаткуванні материнської компанії. Компанії можуть за необхідності звертатися до арбітражних органів ЄС. Така процедура відображає інтереси не тільки великих індустріальних груп, а й насамперед малих та середніх підприємств, які займаються експортом товарів через свої представництва в інших країнах ЄС [11]. Також доцільно б було скористатися досвідом ЄС щодо скасування податку з дивідендів, що значною мірою могло б підвищити інвестиційну привабливість вітчизняних підприємств. Визнання рік податковим періодом для сплати податку на прибуток дало б змогу суттєво скоротити час на сплату податків в Україні. Досить цікавим є досвід Швеції, що застосовує єдину податкову декларацію для всього підприємства. Вона складається з двох частин: одна призначена для ПДВ, інша – для прибуткового податку та соціальних внесків. Таке практичне запровадження принципу єдності податкової звітності в адмініструванні податків є зручним як для платника, так і для податкової служби. Поряд із цим основна проблема, яка має бути вирішена, – це уніфікація податкового і бухгалтерського обліку при розрахунку розміру податку на прибуток та ліквідація податкових різниць або їх максимальна мінімізація.

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження було встановлено, що система оподаткування України та країн ЄС має спільні риси, проте існує багато суттєвих розбіжностей, які б у разі їх ліквідації могли б принести позитивний ефект при їх впровадженні в Україні. Так, основними змінами в системі оподаткування має стати: наближення бухгалтерського і податкового обліку і максимальна ліквідація податкових різниць при розрахунку суми оподаткованого прибутку підприємств; диференціація ставок ПДВ, мінімізація пільг з даного податку, максимальна співпраця податкових органів різних рівнів, а також налагодження системи електронної взаємодії податкових органів і платників; розширення бази оподаткування екологічним податком та податком на нерухоме майно; спрощення процедури подання звітності, зменшення кількості податків шляхом їх часткової ліквідації або об'єднання тощо. Науковою новизною проведеного дослідження є систематизація та проведення порівняльного аналізу діючої системи оподаткування в Україні з податковою системою країн ЄС та перспективною моделлю реформування даної сфери в Україні. Практичне значення даного дослідження полягає саме у виділенні позитивного для України досвіду в податковій сфері, який практикується у країнах ЄС, оскільки інститути оподаткування та податковий механізм потребують значного спектра заходів по їх вдосконаленню. Європейський шлях, який обрала для себе Україна, вимагає у процесі реформування податкової системи орієнтуватися саме на європейське податкове законодавство і враховува-

ти досвід реформування країн ЄС. Проте варто пам'ятати, що західні концептуальні підходи у податковій сфері мають бути максимально адаптованими до українських умов.

## ЛІТЕРАТУРА

1. PWC / Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>
2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.finsettings.com/novini/4431-bznes-v-ukrayin-stav-vitrachati-menshe-chasu-na-splatu-podatku-ta-eksportno-mportn-operaciyi-svtoviy-bank.html>
3. В Україні з зарплати беруть більше податків, ніж у Швеції // Високий Замок. – 22 січня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wz.lviv.ua/news/26001>
4. Бізнес в Україні продовжує відчувати тиск податкових органів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://yurincom.com/ua/legal\\_news/B-znes-v-Ukrain--prodovzhuie-v-dchuvati-tisk-podatkovih-organ-v--publication/](http://yurincom.com/ua/legal_news/B-znes-v-Ukrain--prodovzhuie-v-dchuvati-tisk-podatkovih-organ-v--publication/)
5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства» : документ 1200-18; редакція від 02.08.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1200-18>
6. Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» : документ 1166-18; редакція від 02.08.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>
7. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість : документ 994\_928; прийняття від 28.11.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928)
8. Директива Совета Европейского союза 2008/118/ЄС от 16 декабря 2008 г. об общих условиях взимания акцизов и отмене Директивы 92/12/ЕЭС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bazazakonov.ru/doc/?ID=1759178>
9. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України : документ 2755-17; редакція від 04.09.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco // Official Journal of the European Union Law. – 176 5.7.2011, P.24 – 36.
11. Гармонізація податкового законодавства : українські реалії : монографія / Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
12. Экологические налоги [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rus-finans.com/osobennosti-nalogooblojeniya-v-stranah-evropeiskogo-soyza/ekologicheskie-nalogi.php>
13. Серебрянский Д. М. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток / Серебрянский Д. М., Смірнова О. М., Огороднікова І. І. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – 75 с.
14. Ставки прибуткового податку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gov.uk/>
15. Прибутковий податок у Франції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.french-property.com/>
16. Податки в Німеччині [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.internations.org>

17. Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. – К. : Знання, 2005. – 355 с.

18. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для вузов / [под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 191 с.

19. Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик. – К. : МАУП, 2010. – 208 с.

20. Директива Ради 90/435/ЄЕС «Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів» від 23 липня 1990 року : документ 994\_358; поточна редакція від 23.07.1990 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_358](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_358)

21. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (with final act and declarations) : Concluded at Brussels on 23 July 1990. – 33 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://untreaty.un.org/unts/60001\\_120000/30/3/00058131.pdf](http://untreaty.un.org/unts/60001_120000/30/3/00058131.pdf)

## REFERENCES

“Biznes v Ukraini prodovzhuie vidchuvaty tysk podatkovykh orhaniv” [Business in Ukraine continues to feel the pressure of the tax authorities]. [http://yurincom.com/ua/legal\\_news/B-znes-v-Ukrain--prodovzhuie-v-dchuvati-tisk-podatkovih-organ-v--publication/](http://yurincom.com/ua/legal_news/B-znes-v-Ukrain--prodovzhuie-v-dchuvati-tisk-podatkovih-organ-v--publication/)

Biletska, H. M. et al. Harmonizatsiia podatkovoho zakonodavstva : ukraïnski realii [Harmonization of tax legislation: Ukrainian realities]. Kyiv: Alerta, 2012.

“Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco” Official Journal of the European Union Law, no. 1765.7 (2011): 24-36.

“Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (with final act and declarations)” [http://untreaty.un.org/unts/60001\\_120000/30/3/00058131.pdf](http://untreaty.un.org/unts/60001_120000/30/3/00058131.pdf)

“Ekologicheskie nalogi” [Environmental taxes]. <http://rus-finans.com/osobennosti-nalogooblojeniya-v-stranah-evropejskogo-soyza/ekologicheskie-nalogi.php>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>

[Legal Act of Ukraine] (2006). [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928)

[Legal Act] (2008). <http://bazazonov.ru/doc/?ID=1759178>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1200-18>

Liutyi, I. O., Dryha, A. B., and Petrenko, M. O. Podatky na spozhyvannia v ekonomitsi Ukrainy [Consumption taxes in the economy of Ukraine]. Kyiv: Znannia, 2005.

Lytvynenko, Ya. V., and Yakushyk, I. D. Podatkovi systemy zarubizhnykh krain [The tax systems of foreign countries]. Kyiv: MAUP, 2010.

[Legal Act] (1990). [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_358](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_358)

Nalogovye systemy zarubizhnykh stran [Tax systems in foreign countries]. Moscow: YUNITI, 1997.

“Prybutkovyi podatok u Frantsii” [Income tax in France]. <http://www.french-property.com/>

“Podatky v Nimechchyni” [Taxes in Germany]. <http://www.internations.org>

PWC. <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>

“Stavky prybutkovoho podatku” [Income tax rates]. <http://gov.uk/>

Serebrianskiy, D. M., Smirnova, O. M., and Ohorodnikova, I. I. Mizhnarodnyi dosvid harmonizatsii bukhhalterskoho ta podatkovoho obliku z podatku na prybutok [International experience of harmonization of accounting and taxation from income tax]. Irpin: NDI finansovoho prava, 2013.

“V Ukraini z zarplaty berut bilshe podatkov, nizh u Shvetsii” [In Ukraine, wages are more in taxes than in Sweden]. <http://www.wz.lviv.ua/news/26001> <http://www.finsettings.com/novini/4431-bznes-v-ukrayin-stav-vitrachati-menshe-chasu-na-splatu-podatku-ta-eksportno-mportno-operacyi-svtoviy-bank.html>