

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ДУМЧИКОВ М. О.,
аспірант кафедри адміністративного,
господарського права
та фінансово-економічної безпеки
юридичного факультету
(Сумський державний університет)

УДК 336:02

**ОСНОВНІ НАПРЯМИ Й ЕТАПИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

У статті обґрунтовано роль податків у податковій системі країни. Визначено, що держава за допомогою встановлення податкових ставок заохочує або стримує розвиток певних галузей, тобто впливає на свій економічний розвиток. Розглянуто основні зміни, які відбулися в податковій системі в Україні у зв'язку з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні». Ці зміни набули чинності з 1 січня 2017 р. і дають змогу зменшити витрати часу як для платників податків, так і для контролюючих органів, а також спрощують доступ до інформації. Розглянуто основні зміни в податковій системі в Україні. Наведено головні недоліки податкової системи в Україні, зокрема завищене та нерівномірне податкове навантаження на платників податків, неоптимальна податкова структура, необґрунтованість податкових пільг, нестабільна законодавча база у сфері податків і переважання частки непрямих податків. Установлено, що найбільшим недоліком податкової системи в Україні є неоптимальність податкового навантаження. Крім цього, з'ясовано, що основна проблема полягає не в достатньо високих ставках податків, а в незбалансованому оподаткуванні, що зумовлене надмірними податковими пільгами та необґрунтованим звільненням від оподаткування. Висвітлено напрями подальшого реформування. Визначено, що його потрібно здійснювати разом з іншими реформами для того, щоб створити всеосяжну програму сприяння змінам, перетворенням і своєчасності реформування. Крім цього, потрібно узгодити взаємозв'язки із суб'єктами податкової системи з метою адаптування податкової реформи до радикальних змін і підтримки економічного розвитку. Водночас слід проводити оцінку ризиків запропонованих законодавчих змін для того, щоб забезпечити надійну роботу електронних систем, захист від незаконного проникнення в систему, а також захист конфіденційності інформації. Отже, податкова реформа насамперед повинна бути спрямована на зменшення податкового навантаження.

Ключові слова: податки, податкова система, податкові ставки, податкове навантаження, недоліки податкової системи, податкова реформа.

В статье обоснована роль налогов в налоговой системе страны. Определено, что государство посредством установления налоговыми ставками поощряет или сдерживает развитие определенных отраслей, то есть влияет на свое экономическое развитие. Рассмотрены основные изменения, которые произошли в налоговой системе Украины в связи с принятием Закона Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс по улучшению инвестиционного климата в Украине». Данные



изменения вступили в силу с 1 января 2017 г. и позволяют уменьшить затраты времени как для налогоплательщиков, так и для контролирующих органов, а также упрощают доступ к информации. Рассмотрены основные изменения в налоговой системе Украины. Приведены основные недостатки налоговой системы в Украине, в частности, завышенная и неравномерная налоговая нагрузка на налогоплательщиков, неоптимальная налоговая структура, необоснованность налоговых льгот, нестабильная законодательная база в сфере налогов и преобладание доли косвенных налогов. Установлено, что самым большим недостатком налоговой системы в Украине является неоптимальность налоговой нагрузки. Кроме этого, установлено, что основная проблема кроется не в достаточно высоких ставках налогов, а в несбалансированном налогообложении, обусловленном чрезмерными налоговыми льготами и необоснованным освобождением от налогообложения. Освещены направления дальнейшего реформирования. Определено, что его нужно осуществлять вместе с другими реформами для того, чтобы создать всеобъемлющую программу содействия изменениям, преобразованиям и своевременности реформирования. Кроме этого, нужно согласовать взаимосвязи с субъектами налоговой системы с целью адаптации налоговой реформы к радикальным изменениям и поддержке экономического развития. В то же время следует проводить оценку рисков предлагаемых законодательных изменений для того, чтобы обеспечить надежную работу электронных систем, защиту от незаконного проникновения в данную систему, а также защиту конфиденциальности информации. Итак, прежде всего, налоговая реформа должна быть направлена на уменьшение налоговой нагрузки.

Ключевые слова: *налоги, налоговая система, налоговые ставки, налоговая нагрузка, недостатки налоговой системы, налоговая реформа.*

The article substantiates the role of taxes in the tax system of the country. It is determined that the state by means of setting tax rates encourages or constrains the development of certain industries, that is, it affects its economic development. The main changes that took place in the tax system in Ukraine in connection with the adoption of the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code to Improve the Investment Climate in Ukraine” are considered. These changes have become effective as of January 1, 2017, and allow you to reduce time expenditures both for taxpayers and for regulatory authorities, and also facilitate access to information. Let’s consider the main changes in the tax system in Ukraine. The main drawbacks of the tax system in Ukraine are presented, in particular, the overestimated and unequal tax burden on taxpayers, the non-optimal tax structure, unjustified tax breaks, the unstable tax base and the predominance of indirect taxes. It is established that the biggest disadvantage of the tax system in Ukraine is not the optimality of the tax burden. In addition, it was found that the main problem lies not in rather high tax rates, but in unbalanced taxation, which is due to excessive tax privileges and unjustified tax exemptions. The directions of further reformation are highlighted. It has been identified that it needs to be implemented in conjunction with other reforms in order to create a comprehensive program to promote change and transformation and timely reform. In addition, it is necessary to coordinate the relationship with the tax system entities in order to adapt the tax reform to radical changes and support economic development. At the same time, it is necessary to keep an eye on the risks of the proposed legislative changes in order to ensure the reliable operation of electronic systems, protection against unauthorized access to this system, as well as the protection of confidentiality of information. So, first of all, the tax reform should be aimed at reducing the tax burden.

Key words: *taxes, tax system, tax rates, tax burden, flaws of the tax system, tax reform.*



Вступ. Податки є фінансовою основою існування країни та критерієм її перспектив розвитку на світовій арені. Нині значення податків зростає. Держава за допомогою встановлення податкових ставок заохочує або стримує розвиток певних галузей, тобто впливає на свій економічний розвиток. Державна політика у сфері податків повинна забезпечувати встановлення оптимальних податкових ставок, які не перешкоджатимуть розвитку бізнесу й забезпечуватимуть акумуляцію грошових коштів у державному бюджеті з метою задоволення потреб держави. Нині в Україні податкову систему сформовано на основі світового досвіду, а закони, розроблені в цій сфері, базуються на нормах податкової законодавчої бази європейських країн. Однак на відміну від ЄС, податкова система в Україні не підвищує конкурентоспроможність країни, стримує економічну активність підприємств. Тому податкова система України потребує реформування, що обумовлює актуальність нашої статті.

Проблеми податкової системи в Україні та напрями її реформування були висвітлені в працях таких науковців, як Є.М. Богатирьова [1], Т.В. Бочуля [3], І.Є. Волошенко [3], Т.О. Голоядова [2], А.П. Грінко [3], В.А. Дерій [6], О.А. Івашко [4], О.В. Круковська [5], А.В. Максименко [6], О.В. Третьякова [8], А.Я. Шинкарчук [9] та інших.

Постановка завдання. Мета статті полягає в розробленні й обґрунтуванні основних напрямів і етапів реформування системи оподаткування в Україні.

Результати дослідження. Сьогодні податки займають лівову частку в структурі дохідної частини державного бюджету України. Податкова система держави є продуктом її функціонування. Будь-яка держава створює власну податкову систему на основі світового досвіду, економічного становища та своїх національних ознак.

Держава може впливати на хід економічного життя, лише маючи в розпорядженні певні грошові кошти. Їх повинні надати всі зацікавлені у виконанні функцій держави сторони – громадяни і юридичні особи. Для цього й існує система податків, тобто обов'язкових платежів державі. За допомогою податкової системи держава активно втручається в «роботу» ринку, регулює розвиток виробництва, сприяючи прискореному зростанню одних галузей або форм власності й гальмуванню інших. Держава формує свої доходи й цілеспрямовано впливає на економіку [8, с. 147].

Протягом доволі тривалого періоду, починаючи з 2000 р., уряд України постійно намагався вдосконалити податкову систему. Так, протягом 2000–2016 рр. було прийнято новий Податковий кодекс, зменшено ставки податків і оптимізовано податкові пільги. Проте загострення кризових явищ у країні зумовлює подальше реформування податкової системи.

У податковій системі України сформований комплекс різноманітних податків, які властиві різним країнам світу. Однак значну кількість податків не можна оцінювати однозначно, оскільки не всі податки однаково затребувані для суспільно-економічного розвитку. Реалізація кожного податку має відповідати реальним можливостям і потребам не лише держави, а й платників податків, від чого залежить функціональне призначення податкової системи країни та що позначається на процедурі податкового регулювання. Перевантаження кількістю податків спричиняє асиметрію їх функцій, що негативно позначається на всій системі оподаткування з погіршенням економічних умов, в яких організовуються податкові відносини та здійснюється податкове регулювання [3, с. 206].

Метою Стратегії сталого розвитку «Україна–2020» є впровадження в Україні європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі. Стратегія передбачає реалізацію 62 реформ і програм розвитку держави, зокрема й податкову реформу. Мета податкової реформи – побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, яка створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України й місцевих бюджетів [1, с. 37].

Кожна держава має свою сукупність податків, зборів, відрахувань і платежів, які загалом складають структуру податкової системи країни. Ця структура займає вагомe місце у визначенні рівня економічного розвитку держави. В Україні структура податкової системи зазнала істотних змін у зв'язку з прийняттям Верховною Радою 24 грудня 2015 р. Закону



України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.» [5, с. 703].

Останньою новацією в реформуванні податкової системи є Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII [7]. Ці зміни набули чинності з 1 січня 2017 р. і дають змогу зменшити витрати часу як для платників податків, так і для контролюючих органів, а також спрощують доступ до інформації. Розглянемо основні зміни в податковій системі в Україні.

Законом вносяться комплексні зміни до всіх розділів Податкового кодексу України (далі – ПК України), спрямовані на вдосконалення загальних положень щодо адміністрування податків і зборів, зокрема податку на прибуток, ПДФО, ПДВ, акцизного податку, рентної плати та податку на майно, спеціальних податкових режимів; на ліквідацію податкової міліції тощо. З урахуванням великого обсягу змін до ПК України зупинимося лише на ключових змінах, які були внесені, і недоліках, які, на жаль, усе ще залишаються в законодавстві нашої держави [9].

Відтепер на офіційному сайті Державної фіскальної служби будь-хто має можливість одержати індивідуальну податкову консультацію. Крім цього, створено Єдиний державний реєстр податкових консультацій. На період до 31 грудня 2021 р. застосовується ставка 0% для платників податку на прибуток, у яких річний дохід не перевищує 3 млн грн, а розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) кожному з працівників є не меншим, як дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, і які відповідають одному з таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 р.;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, і в яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від 5 до 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 р. і в яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень і середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 50 осіб [7].

Проте не всі підприємства будуть у змозі користуватися такими податковими канікулами, що зумовлено доволі жорсткими критеріями. Незважаючи на те, що деякі платники податку все-таки зможуть цим скористатися, економічно це буде невигідно через великі затрати на виконання критеріїв.

Донедавна фізичні особи – підприємці (далі – ФОП) сплачували податок на прибуток, ставка якого становила 5%, і єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ). Проте за відсутності прибутку сплачувати податки не було потреби. Тому з 1 січня 2017 р. ФОП-и, які входять до 2-ої (обсяг доходу не повинен перевищувати 1,5 млн грн, мають не більше 10 найманих осіб) і 3-ої групи (обсяг доходу не повинен перевищувати 5 млн грн, кількість найманих осіб необмежена), сплачують єдиний соціальний внесок у розмірі 704 грн щомісяця, навіть за відсутності в них прибутку. Щодо ФОП-ів, які входять до 1-ої групи, то вони сплачують ЄСВ у розмірі 352 грн щомісяця.

Ще однією новацією цього Закону є те, що дивіденди оподатковуються за ставкою 9%, збільшено список витрат ФОП у процесі здійснення діяльності (на сплату податків і зборів (крім ПДВ, акцизного податку, ПДФО та податку на майно); сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соцстрахування; ліцензування певних видів діяльності тощо).

Щодо сільськогосподарських виробників, то вони з 1 січня 2017 р. перейшли на загальну систему оподаткування. У той же час збільшилися дотації на аграрний сектор до 5,5 млрд грн. Крім цього, запроваджено повноцінний електронний кабінет платника податків, який дозволяє листуватися з контролюючим органом в електронному вигляді (подавати й отримувати документи (податкову звітність, скарги, акти перевірок, заперечення на акт, довідки й інші документи); переглядати в режимі реального часу інформацію щодо платника податків,



а також одержувати таку інформацію у вигляді документа, який формується автоматизовано тощо) [2, с. 155].

Податковою реформою передбачено ліквідацію податкової міліції та створення нового органу – центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування. Діяльність такого органу регламентуватиметься окремим Законом [2, с. 156].

Але не можна не відзначити й певні недоліки вказаного Закону. Зокрема, за ініціативою голови податкового комітету ВРУ Н. Южаніної в останній момент народні депутати вилучили із законопроекту норму про передачу ведення баз даних від ДФС України до Мінфіну через «технічну неможливість» такої передачі, замінивши її нормою про забезпечення проведення незалежного аудиту баз даних та інформаційних ресурсів ДФС України, визначення порядку контролю. Необхідність такої норми пояснюється конфліктом інтересів ДФС України, яка адмініструє податки й водночас може вносити інформацію до баз уручну, що призводить до корупційних ризиків. Зазначена норма в первинному вигляді повинна була дати можливість знизити такі ризики та розширити повноваження Мінфіну щодо адміністрування баз даних [9].

Таким чином, запроваджені зміни не є податковою реформою, оскільки вони не були спрямовані на суттєві зрушення в податковій системі відповідно до зміни стратегії податкової політики та не мали інноваційного характеру. Крім того, застосовані інструменти фіскального характеру не були спрямовані на досягнення мети та завдань стратегії економічного розвитку країни, що негативно позначалося на стані економіки [1, с. 39].

Електронний обмін інформацією є безперечною перевагою вищезгаданого Закону. Проте, на нашу думку, у процесі такого обміну інформація втрачає свою конфіденційність, і виникає можливість незаконного проникнення в систему. Наразі податкова система в Україні є недосконалою та має низку недоліків (рис. 1).

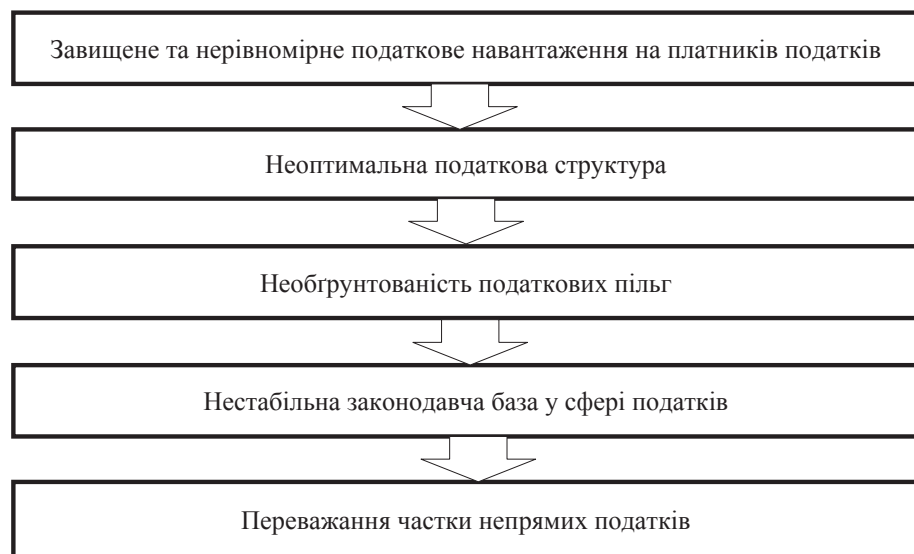


Рис. 1. Головні недоліки податкової системи в Україні. *

* – власна розробка автора. – М. Д.

Нині вітчизняна податкова система є однією з найскладніших і найменш систематизованих у світі. Держава має ефективну податкову ставку на рівні 52,2%, що зумовлює необхідність витратити 350 годин на рік для підготовки податкової звітності та сплати подат-



кових платежів. Проте слід відзначити й позитивні зміни. Зокрема, ще в 2011 р. Україна була на останньому місці у світі за кількістю податків, і вітчизняний бізнес у тій або іншій формі виплачував 135 різних платежів. Підвищення рейтингу, яке відбулося (107-ме місце), зумовлене насамперед прийняттям Податкового кодексу й запровадженням електронного подання звітності. Подальші кроки на цьому шляху пов'язані з підвищенням передбачуваності податкової системи, спрощенням і поліпшенням процедури стягнення податкових зобов'язань, боротьбою з ухиленням від сплати податків і запровадженням додаткових заходів проти тінізації економіки загалом [6, с. 53].

Найбільшим недоліком податкової системи в Україні є неоптимальність податкового навантаження. Так, зараз податковий тягар безперервно перекладається з одного платника податків на іншого, що знижує ефективність і конкурентоспроможність податкової системи. Беручи до уваги світовий досвід оподаткування, можна дійти висновку, що основна проблема полягає не в досить високих ставках податків, а в незбалансованому оподаткуванні, що зумовлене надмірними податковими пільгами та необґрунтованим звільненням від оподаткування.

Сьогодні в Україні залишаються невизначеними концепції побудови податкової системи щодо співвідношення підсистем оподаткування юридичних і фізичних осіб; форми та складу податкової системи; співвідношення прямих і непрямих податків; визначення елементів оподаткування, на підставі чого пріоритетним напрямом розвитку податкової політики має бути справедливості і нейтральності оподаткування, запровадження засад економічної ефективності для податкової політики, забезпечення прозорості податкових реформ і їх наближення до міжнародних стандартів [4, с. 42].

Основним пріоритетом податкової політики в перспективі має стати створення сприятливих умов для розвитку підприємницької й інвестиційної діяльності, а також їх ефективного захисту. Для реалізації пріоритетів розвитку податкової політики необхідно здійснювати комплекс стимулюючих заходів, які передбачають зниження податкового тиску, стимулювання інноваційної діяльності, сприяння розвитку малого підприємництва, підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, поліпшення адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, декриміналізацію податкового законодавства [8, с. 149].

На нашу думку, реформування системи оподаткування в Україні потрібно здійснювати, ураховуючи стратегічну мету держави (формування конкурентоздатної економіки та її інтегрування в Європейський Союз). Проте зараз податкова система в нашій державі є недостатньо ефективною й не стимулює економічну активність підприємництва та надходження іноземних капіталовкладень. Найбільшими проблемами у сфері оподаткування стали доволі великі податкові навантаження, прогалини в справлянні податків і в законодавчо-правовій базі. Тому подальше реформування потрібно здійснювати разом з іншими реформами для того, щоб створити всеосяжну програму сприяння змінам, перетворенням і своєчасності реформування. Крім цього, потрібно узгодити взаємозв'язки із суб'єктами податкової системи з метою адаптування податкової реформи до радикальних змін і підтримки економічного розвитку. Наукове обґрунтування податкової реформи варто здійснювати шляхом ґрунтовної оцінки можливих ризиків. Отже, насамперед податкова реформа має бути спрямована на зменшення податкового навантаження.

Таким чином, беручи до уваги переваги та недоліки останньої новації в реформуванні податкової системи (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII), можна дійти висновку, що наразі уряд країни наполегливо намагається здійснити реформи, що відповідають європейським вимогам. Водночас слід проводити оцінку ризиків пропонуваніх законодавчих змін для того, щоб забезпечити надійну роботу електронних систем, захист від незаконного проникнення в систему, а також захист конфіденційності інформації.

Висновки. Ураховуючи зазначене вище, можна зробити висновок, що реформи, які здійснює уряд у країні, зокрема й у сфері оподаткування, спрямовані на зарубіжний досвід,



що зумовлено інтеграцією України в європейське товариство. Подальші дослідження в цьому напрямі повинні полягати в науковому обґрунтуванні вдосконалення податкового навантаження на платників податків, що дозволить удосконалити якість оподаткування, оминати подвійне оподаткування, а також адаптувати українську податкову систему до міжнародних засад податкової законодавчої бази.

Список використаних джерел:

1. Богатирьова Є.М. Податкова реформа в Україні: завдання та результати / Є.М. Богатирьова // *Економічна система в умовах інтеграційних процесів: стан і перспективи* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів і молодих учених (26–27 травня 2017 р.). – Київ : Аналітичний центр «Нова економіка», 2017. – Ч. 2. – С. 37–39.
2. Голядова Т.О. Необхідність удосконалення податкової системи України для покращення інвестиційного клімату / Т.О. Голядова // *Молодий учений*. – 2017. – № 2 (42). – С. 153–157.
3. Грінько А.П. Концептуальні напрями формування податкової політики в Україні / А.П. Грінько, Т.В. Бочуля, І.Є. Волошенюк // *Бізнесінформ*. – 2017. – № 1. – С. 205–211.
4. Івашко О.А. Проблеми та напрями вдосконалення податкової політики України / О.А. Івашко // *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. – 2011. – Вип. 16. – С. 38–42.
5. Круковська О.В. Ключові зміни в реформуванні податкової системи України: реалії та перспективи / О.В. Круковська // *Вісник Мукачівського державного університету*. – 2016. – Випуск № 2. – С. 702–709.
6. Максименко А.В. Податкові реформи та перспективи оподаткування: світова панорама / А.В. Максименко // *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Том 24. – № 1. – С. 51–56.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII // *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2017. – № 5–6. – С. 48.
8. Третьякова О.В. Вплив податкової політики на економічний стан і подальший розвиток країни / О.В. Третьякова // *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. – 2014. – Вип. 5(4). – С. 147–149.
9. Шинкарчук А.Я. Податкова реформа в Україні в 2017 р.: ключові зміни та недоліки / А.Я. Шинкарчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.spilnota.net.ua/ru/article/id-1845/>.

