

**Марина Слатвінська, к. е. н.**

*Одеський національний економічний університет, Україна*

## **ОСОБЛИВОСТІ СТАНОВЛЕННЯ ТА ЕТАПИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

**Maryna Slatvinska, PhD in Economics**

*Odesa National Economic University, Ukraine*

### **FEATURES OF DEVELOPMENT AND STAGES OF REFORMING THE TAX SYSTEM OF UKRAINE**

The article describes the features of the formation of the tax system of Ukraine and the stages of its reformation. The causal relationships that make it possible, based on the revealed features and consequences of the implementation of the measures, to avoid the mistakes of past periods in time and to apply preventive measures. It is noted that the constant reform of the tax system, which does not have time limits, greatly complicates the achievement of the goals and produces inaccuracies, blurriness on the way to their achievement. At the same time, the fiscal orientation and unsystematic tax changes, a significant number of them, negatively affect the activities of business entities, reducing investment attractiveness and contributing to the emergence of financial risks and leveling the overall effect of the reforms. This leads to additional costs, and also prevents the implementation of long-term projects.

**Keywords:** tax, tax system, reformation stages, tax reform.

**Постановка проблеми.** Соціально-економічний розвиток країни багато в чому залежить від ефективності функціонування податкової системи та заходів щодо її реформування. Це підтверджується зміною пріоритетів у сфері оподаткування в періоди загострення соціально-економічної ситуації в державі. Дослідження особливостей становлення податкової системи і визначення етапів її реформування у ретроспективі надає можливість, на підставі виявлених особливостей і наслідків від реалізації заходів, своєчасно уникати помилок минулих періодів і застосовувати превентивні заходи.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблема реформування податкової системи займалися низка відомих українських вчених В. М. Опарін, В. М. Федосов, П. К. Бечко, А. М. Соколовська, Л. П. Сідельникова, С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, і інші. Однак, не зменшуючи вагомості напрацювань вчених і враховуючи, що податкова система досі перебуває в стані реформування, виникає необхідність подальшого поглибленого аналізу цієї проблеми.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є визначення особливостей становлення податкової системи України, виявлення причинно-наслідкових зв'язків та етапів її реформування.

**Основний матеріал.** Новий етап розвитку економіки України розпочався з проголошенням її незалежності і був пов'язаний з необхідністю переходу від директивних форм акумулювання та витрачання бюджетних коштів, які були притаманні усім соціалістичним країнам до ринкових форм. В результаті відбулася зміна акценту з оподаткування державних підприємств в напрямку побудови податкової системи максимально наближеної до західних прототипів.

Становлення податкової системи України відбувалося в умовах перманентних перетворень, які повинні були віддзеркалювати зміну економічних реалій. Відтак, зміна стратегії і цілей податкової політики, поставлених завдань на шляху розвитку економіки, ставали передумовами до проведення податкових реформ.

Більшість вчених, аналізуючи становлення податкової системи України та її реформування, розрізняли кілька етапів. Федосов В. М. та Опарін В.М. розмежовували їх в залежності від стану, в якому перебувала податкова система України, а саме<sup>1</sup>: 1991-1993 роки – етап створення власної

<sup>1</sup> Федосов, В., Опарін, В., Львовичкін, С. (2002). *Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями*: монографія. Київ: КНЕУ. <<http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/>> (2017, листопад, 23).

податкової системи; 1994-1999 роки – приведення складу податкової системи у відповідність з умовами ринкових відносин; з 2000 року – удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки. В такому ж контексті розглядав становлення і реформування податкової системи П. К. Бечко, акцентуючи увагу на концепціях кожного з періодів. Тоді як С. І. Юрій, А. І. Крисоватий<sup>1</sup> і Т. В. Кошук<sup>2</sup> виокремлювали 4 етапи, а саме: 1991-1993 роки; 1994-2000 роки; 2001-2004 роки; з 2005 року.

Доцільно зазначити, що процес становлення податкової системи мав радше революційний, ніж еволюційний характер. З метою виявлення та встановлення періодів податкових реформ доцільно проаналізувати деякі макроекономічні показники за період з 1991 по 2017 роки.

Йдеться про темпи приросту валового внутрішнього продукту (далі – ВВП) і відношення дефіциту бюджету до ВВП, які є основними вимірниками ефективності економічної політики держави і проведених податкових реформ зокрема. Базуючись на аналізі даних рис.1 можна виділити кілька періодів, протягом яких змінювалися пріоритети, поставлені завдання, стратегічні цілі податкової політики України. Разом з тим необхідно враховувати, що цей поділ умовний, так як початок реалізації нової податкової реформи може частково збігатися у часі з завершальним етапом попередньої реформи.

Погоджуючись з точкою зору більшості вчених, щодо першого етапу становлення і реформування податкової системи України, слід зазначити, що за часовими рамками він охоплював 1991-1993 роки.

Початком перших перетворень і реформування податкової системи України вважається прийняття 25 червня 1991 року Закону України «Про систему оподаткування». Цим документом визначалися принципи її побудови і встановлювався перелік податків та зборів (обов'язкових платежів), права, обов'язки і відповідальність платників. Ним вводилося 16 загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів. У той же час, законодавчими актами Української РСР могли встановлюватися й інші загальнодержавні податки, збори, платежі, що ускладнювало податкову систему і призводило до безсистемності. На кінець 1993 року податкове законодавство України зазнало численних змін та поправок. Найбільш істотними з них вважаються введення прибуткового податку з громадян і перетворення податків з підприємств в податок з прибутку підприємств.

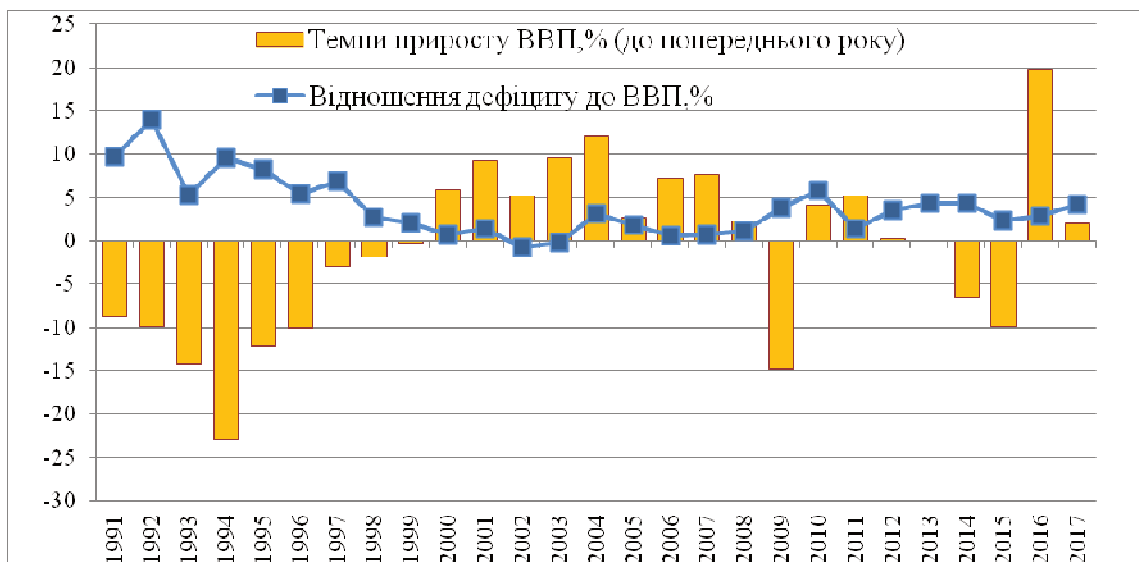


Рис.1. Динаміка окремих макроекономічних показників за період 1991-2017 роки<sup>3,4</sup> %

<sup>1</sup> Кошук, Т. (2008). Прагматика формування та реалізації фіскальної політики в Україні. *Журнал Європейської економіки*, 7(2), 242-256. <[http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/391/5/t7\\_2\\_ukr.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/391/5/t7_2_ukr.pdf)> (2017, грудень, 02).

<sup>2</sup> Юрій, С.І., Крисоватий, А.І., Майбуров, І.А., Кошук, Т.В. (2011). *Турбулентність налогових реформ*. Київ: Знання.

<sup>3</sup> Бюджет України. *Ціна держави*. <<http://cost.ua/budget/>> (2017, грудень, 10).

<sup>4</sup> Національні рахунки (Державна служба статистики України). *Офіційний сайт Державної служби статистики України*. <<http://www.ukrstat.gov.ua>> (2017, грудень, 10).

Особливістю цього періоду реформування податкової системи стало істотне зростання податкового тиску на кінець 1992 року. Причиною чого стало введення акцизів і мит, а замість податку на прибуток – податку на дохід. У той же час, стягування податку на додану вартість за ставкою 28%, який розраховувався як податок з обороту, призвело до зростання інфляції. Через введення відрахувань і утримань із заробітної плати в Чорнобильський фонд, Пенсійний фонд та інші соціальні фонди, – збільшився фіскальний тягар. В наслідок таких змін відбулося зниження доходів юридичних осіб і заробітних плат найманих працівників. Що стосується основних джерел формування зведеного бюджету України, то ними стали податки і збори, найбільш характерні для країн з розвинутою ринковою економікою, серед яких: ПДВ, митні збори, акцизний збір, податок на прибуток (замінений податком на дохід), прибутковий податок з фізичних осіб, податок з власників транспортних засобів, земельний податок, ресурсні платежі і т.д. Питома вага цих надходжень становила 82,8 %<sup>1</sup>.

Крім того, першій податковій реформі була притаманна зміна співвідношення прямих і непрямих податків. Зміщення відбулося в напрямку збільшення непрямого оподаткування. Так в 1992 і 1993 роках прямі податки становили 29,5% і 31,2%, тоді як непрямі відповідно – 36,6% і 37,3%. В цілому реформування податкової системи України на етапі формування власної податкової системи мало свої особливості і характеризувалося низкою значних недоліків, а саме: введення нових податків в рекордно короткі терміни з одночасним скасуванням усталених форм мобілізації доходів до державного бюджету; формування податкової системи без урахування особливостей її соціально-економічного стану та перспектив розвитку, а також впливу соціально-культурних особливостей на поведінку суб'єктів оподаткування; відсутність наукових концепцій формування податкової системи; фіскальна спрямованість проведених перетворень; переважання непрямого оподаткування над прямим; відсутність зрілих інститутів адміністрування податків; високий ступінь нестабільності податкового законодавства і мінливість курсу податкової політики.

Ситуація ускладнювалася зниженням ефективності виробництва і падінням ВВП, так як накладала жорсткі обмеження на податкову систему і потребувала прийняття кардинальних заходів, які в свою чергу вимагали проведення подальших перетворень у сфері оподаткування.

У період з 1994 по 1999 рік здійснювалася друга податкова реформа, яка була спрямована на збільшення фінансового забезпечення держави та усунення податкових дестабілізаторів розвитку економіки. У 1994 році прийнята друга редакція Закону України «Про систему оподаткування». Ним змінювалися принципи побудови податкової системи та передбачалося віднесення до загальнодержавних податків додаткових податків і зборів (обов'язкових платежів) – податку на майно підприємств, податку на нерухоме майно громадян, податку на промисел та інших. Крім того, внесено принцип економічної доцільності та об'єднання інтересів держави, регіонів, підприємств і громадян. А ось принцип стабільності і рівнонапруженості виключено.

Реалізація другої податкової реформи призвела до зміни співвідношення непрямих і прямих податків на користь останніх (в 1994 році питома вага прямих податків становив 38,2%, тоді як непрямих – 32,8%) і така тенденція збереглася протягом усього періоду її проведення. Перетворення носили безсистемний, фрагментарний і перманентний характер, що підтверджується змінами в законодавчо-нормативних документах податкового характеру, зміною ставок з податку на прибуток, ПДВ та інших податків. У 1994 році зросла ставка на доходи підприємств з 18% до 22%, а в 1995 році до 30%. При цьому, відбулося зниження ставки податку на додану вартість з 28% до 20% (в 1995 році), але база оподаткування залишилася без змін і питома вага в загальних податкових надходженнях збереглася високою.

Такі кроки не привели до очікуваного послаблення податкового тиску, так як одночасно збільшилися ставки податку на землю, акцизів і мит, зросли відрахування до фондів.<sup>2</sup> Більш того, Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачалося оподаткування суб'єктів малого підприємництва на загальних засадах, що створювало умови нерівномірного податкового тиску в порівнянні з великими і середніми підприємствами.

<sup>1</sup> Юрій, С., Крисоватий, А., Майбуrow, И., Кошук, Т. (2011). *Турбулентность налоговых реформ*. Киев: Знання.

<sup>2</sup> Слатвінська, М.О. (2010). Податкова політика України в контексті її впливу на розвиток малого підприємництва. *Науковий вісник ОДЕУ*, 13, 51–56.

Реакцією уряду на необхідність зниження податкового тиску, захисту вітчизняних товаровиробників, посилення податкової дисципліни, забезпечення своєчасності надходжень до бюджету, а також проведення упорядкованих заходів щодо вдосконалення податкової системи стало прийняття ряду законодавчо-нормативних документів. Разом з тим, спостерігалася тенденція до посилення контролю з боку держави за справлянням податків. Особа, що уникала сплати податків, могла бути засуджена на термін від 2 до 10 років з конфіскацією майна. Водночас, було введено в дію Закон «Про державну реєстрацію фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів». Цим документом впроваджувалася система індивідуальних ідентифікаційних номерів для платників податків, з метою посилення контролю над їх доходами.

Одним з нововведень стало стягнення тільки тих податків і зборів, які передбачені Законом України «Про систему оподаткування», що кардинально відрізнялося від особливостей першої реформи. Прийняття низки документів послужили передумовою до визначення напрямку реформ. В результаті, 1997 рік ознаменований третьою редакцією Закону України «Про систему оподаткування», яким не тільки істотно розширювався перелік принципів побудови податкової системи, а й відбулося розширення загальнодержавних податків і зборів за рахунок: рентних платежів; збору до державного інноваційного фонду; плати за торговий патент; гербового збору та ін ..А з 1999 року скасовано збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення.

В останні роки реалізації другої податкової реформи, з метою нарощування кількості суб'єктів господарювання та стимулювання розвитку малого підприємництва, було прийнято ряд законодавчо-нормативних документів, які спрощували процедуру обліку та звітності суб'єктів малого бізнесу та ввели єдиний податок, фіксований, фіксований сільськогосподарський податок. Одночасно, було дозволено здійснювати діяльність з придбанням спеціального торгового патенту (лютий 1998 року). Такі кроки уряду подіяли і загальна кількість зареєстрованих суб'єктів малого підприємництва в Україні почала рости з кожним роком.

До кінця 1999 року покращилася і динаміка макроекономічних показників (зокрема ВВП і дефіциту бюджету) рис.1. Якщо в 1994 році відношення дефіциту бюджету до ВВП було 9%, то в 1999 році він становив 1,5% (перебуваючи в допустимих межах і відповідаючи вимогам Маастріхтського договору).

Хактерними особливостями другої податкової реформи в Україні можна назвати: нестабільність і непередбачуваність податкової системи України, що пов'язано з частотою і необґрунтованістю змін податкового законодавства, спрямованими на пошук оптимального переліку податків і зборів, принципів оподаткування, ставок окремих податків, пільг, методів обліку фінансових результатів і т.д .; переважання прямого оподаткування над непрямим; збільшення фіскального тиску на початкових етапах проведення реформи; посилення контролю і відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів; стимулювання розвитку підприємницької діяльності через введення альтернативних систем оподаткування (фіскальний тиск для таких суб'єктів знижувався за рахунок зменшення рівня нарахувань на фонд оплати праці); відсутність науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи України, яка враховувала б особливості розвитку держави.

Третій податковій реформі 2000-2004 років було іманентно внесення найбільшої кількості змін в первинні законодавчі акти, щодо прибутку, ПДВ, акцизів, прибуткового податку з громадян. З 2000 року встановлювався єдиний порядок погашення податкових зобов'язань, збільшувалася фінансова відповідальність за податкові правопорушення. В цей же час Верховною Радою України вперше у першому читанні розглянуто Податковий кодекс, але остаточно він так і не був прийнятий. Проте, в кінці 2002 року і на початку 2003 року була розпочата активна робота з удосконалення податкового законодавства. Всупереч необхідності проведення комплексних податкових рішень, формування податкової системи відбувалося шляхом ситуативного коригування. Такі кроки призводили до виникнення численних «податкових лазівок». Введення численних територіальних пільг перетворювало податки в основний інструмент конкурентної боротьби, коли одні платники мали можливість до оптимізації, а інші несли тягар податкових зобов'язань.

Часті зміни податкового законодавства негативно впливали на становлення середнього класу і розвиток реального сектора економіки. Одночасно поглиблювалися диспропорції перерозподілу ВВП.

У 2002 році були скасовані відрахування на утримання автомобільних доріг та збір до Державного інноваційного фонду, в 2003 році призупинено дію спеціального торгового патенту.

Кардинальним кроком на шляху побудови податкової системи стало реформування прибуткового податку і переміщення основного навантаження по його сплаті з забезпечених верств суспільства на всіх економічно активних громадян. Цьому послужило прийняття в травні 2003 року Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (з 2004 року набрав чинності), яким реалізовано ідею пропорційного податку. У зв'язку з цим переглядався неоподатковуваний мінімум доходів громадян (за новим – податкова соціальна пільга), розширювалася податкова база (з метою уникнення зменшення податкових надходжень), вводилося право на податковий кредит і виводилися ставки (основна 15%, але тимчасово діяла ставка – 13%).

У 2004 році також внесені зміни в Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», яким знижено ставку податку на прибуток з 30% до 25%, удосконалено механізм розрахунку податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб відповідно до міжнародних загальноприйнятих принципів бухгалтерського і податкового обліку. Разом з тим, залишилися без змін ставки відрахувань до Пенсійного фонду та фондів державного соціального страхування, що дестимулювало господарюючих суб'єктів виводити діяльність з тіні. До кінця 2004 року зросли втрати від тіншової економіки. Як стверджує Сидельникова Л. П., в 2002 році вони становили 12,1 млрд.грн, а в 2004 році – 19,4 млрд.грн. Крім того, в 2002-2003 роках розмір податкових втрат майже вдвічі перевищував фактичні обсяги податкових надходжень зведеного бюджету.<sup>1</sup>

Підсумувавши, слід зазначити, що характерними особливостями третьої податкової реформи були: орієнтація на одночасний перегляд ставок всіх основних бюджетоутворюючих податків без розробки компенсаторних заходів; відсутність теоретичного обґрунтування концепцій реформування податкової системи; внесення змін без урахування особливостей інституційної та макроекономічного середовища, загальнонаціональних інтересів; зниження ефективності адміністрування податків; спрямованість реформи на удосконалення справляння основних податків і зниження податкового навантаження; суперечливий характер, наявність «податкових лазівок»; переважання прямого оподаткування над непрямим.

В Україні до початку 2005 року було упорядковане і систематизоване пряме і непряме оподаткування. З цього періоду починається четверта податкова реформа (2005 рік – перша половина 2010 років) спрямована на оптимізацію податкової системи. У 2005 році були скасовані територіальні та ряд галузевих податкових пільг, преференцій, введена більш жорстка процедура відшкодування ПДВ, посилено контроль над сплатою податків при перетині товарами митного кордону України. Такі заходи, замість активної легалізації бізнесу, призвели до розростання тіншового сектора і зниження темпів зростання ВВП. Податкові втрати від тіншової економіки збільшувалися з кожним роком і в 2006 році склали 37,5 млрд.грн, а в 2010 році – 89,5 млрд.грн<sup>2</sup>.

Пошук оптимальних параметрів податкової системи привів до виникнення ряду концепцій і стратегій податкової реформи. Серед них слід відзначити Стратегію податкової реформи, розроблену Національною комісією з реформування податкової системи України та проект Концепції реформування податкової системи, розроблений Міністерством фінансів. У 2007 році було затверджено Концепцію реформування податкової системи, що розрахована на період до 2015 року.<sup>3</sup> Основний акцент в ній ставився на необхідність істотного зниження податкового тиску і перегляд чинних податкових регуляторів.

У 2009 році Концепцію в було скасовано і прийнято Стратегію реформування податкової системи, розраховану до 2018 року. Таке рішення носило більше політичний, ніж економічний характер, так як кардинальних відмінностей ці документи не мали. У Стратегії закладалися напрямки реформування податкової системи України, шляхом зміщення акцентів з прямих податків на непрямі, переміщення податкового тиску з праці й капіталу на споживання і екологічні та ресурсні платежі.

<sup>1</sup> Сидельникова, Л.П. (2015). *Податково-боргові стратегії формування бюджетних ресурсів держави*: автореф. дис. ... док. екон. наук: спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Тернопіль: ТНЕУ. <[http://www.tneu.edu.ua/abstracts\\_of\\_theses/](http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/)> (2017, грудень, 10).

<sup>2</sup> Сидельникова, Л.П. (2015). *Податково-боргові стратегії формування бюджетних ресурсів держави*: автореф. дис. ... док. екон. наук: спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Тернопіль: ТНЕУ. <[http://www.tneu.edu.ua/abstracts\\_of\\_theses/](http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/)>. (2017, грудень, 10).

<sup>3</sup> *Розпорядження про Концепцію реформування податкової системи. 2007* (Кабінет Міністрів України). <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-p>> (2017, грудень, 01).

Слід зазначити, що названі стратегії носили декларативний характер і не були реалізовані, в силу зміни політичних уподобань. Погіршення економічного стану країни ускладнювалося впливом світової фінансово-економічної кризи 2008 – 2009 років. Виникла необхідність формування стратегії, яка враховувала б зміни соціально-економічних умов.

За рейтингом простоти і зручності податкових систем в Україні кардинального покращення показників не відбулося, лише час на сплату податків знизився до 848 годин з 2079 годин, перемістивши її з 183 на 181 позицію. Табл.1.

Таблиця 1

## Україна в рейтингу Paying Taxes

<i>Показники</i>	<i>Paying Taxes 2006<sup>1</sup></i>	<i>Paying Taxes 2007<sup>2</sup></i>	<i>Paying Taxes 2008<sup>3</sup></i>	<i>Paying Taxes 2009<sup>4</sup></i>	<i>Paying Taxes 2010<sup>5</sup></i>
Загальне податкове навантаження, %	57,3	60,3	57,3	58,4	57,2
Час на сплату податків, годин	2079	2185	2085	848	736
Кількість платежів	147	147	147	147	147
Місце у рейтингу	185	185	183	180	181

Характерними особливостями четвертої податкової реформи були: нестабільність і суперечливість нормативно-правових актів у сфері оподаткування, неузгодженість окремих норм; нерівномірний розподіл податкового тягаря, що сприяє ухиленню від сплати податків, платежів і зростання тіньової економіки; декларативний характер розроблених стратегій і концепцій реформування податкової системи; посилення контролю за сплатою податків; наявність необґрунтованих пільг і преференцій; низький рівень податкової і правової культури в суспільстві; високий фіскальний тиск на бізнес (з огляду на необхідність сплати внесків); не виправдано високі витрати на адміністрування окремих податків і зборів в порівнянні з надходженнями від них; обтяжливість податкової системи, обумовлена широким переліком податків, зборів, обов'язкових платежів; переважання непрямого оподаткування над прямим; наявність бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ та ін.

З другої половини 2010 року і до 2014 включно в Україні проводилася п'ята податкова реформа. Основними документами, які ознаменували її початок, були: Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»<sup>6</sup>, Концепція реформування податкової системи<sup>7</sup> і Податковий кодекс<sup>8</sup>.

У Програмі економічних реформ акцентувалася увага на низці недоліків податкової системи,

<sup>1</sup> Paying taxes (2006). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2006/paying-taxes-2006.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>2</sup> Paying taxes (2007). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2007.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>3</sup> Paying taxes (2008). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2008pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>4</sup> Paying taxes (2009). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2009.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>5</sup> Paying taxes (2010). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>6</sup> Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" (Президент України). <[http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf)> (2017, грудень, 01).

<sup>7</sup> Концепція реформування податкової системи України 2010 (Кабінет Міністрів України). <<http://www.profiwins.com.ua/legislation/project/656.html>> (2017, грудень, 01).

<sup>8</sup> Податковий Кодекс України 2010 (Верховна рада України). Офіційний сайт Верховної ради України. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (2017, грудень, 01).

що підлягають усуненню, серед яких: нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що провокує податкові ризики і обмежує довгострокове і середньострокове планування; нерівномірний податковий тиск на суб'єктів господарювання та окремі галузі економіки; високий рівень ухилення від оподаткування; невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності; надмірно витратна система адміністрування; значна втрата часу і коштів суб'єктами господарювання на ведення податкового обліку та сплату податків.

За даними рейтингу простоти і зручності податкових систем в 2010 році Україна була на 181 місці серед 183 країн. Крім того, середньостатистичне підприємство сплачувало 147 податків і платежів в рік, що було найгіршим показником у світі. Що стосується ведення, підготовки і сплати податків та зборів, то підприємці витрачали на це майже 736 годин на рік (за даними показником Україна займала 175 місце). Така ситуація вимагала кардинальних рішень щодо усунення недоліків в сфері оподаткування та попередження стагнації української економіки.

Уже на початкових етапах реалізації п'ятої податкової реформи вона носила неформальний, а реальний характер. У грудні 2010 року був прийнятий, а з 1 січня 2011 року набрав чинності Податковий кодекс України. З його прийняттям змінено кількість і склад загальнодержавних і місцевих податків, зборів в сторону їх зменшення. Тим не менш, деякі обов'язкові платежі (маючи податкову природу) залишилися поза дією Податкового кодексу, що ускладнювало систему оподаткування. Йдеться про державне мито, єдиний соціальний внесок (прийнятому в липні 2010 року), плату за ліцензію, реєстраційний збір за проведення державної реєстрації та інші.

Основними завданнями податкової реформи 2010-2014 років були: стимулювання економічної активності шляхом створення сприятливого фіскального клімату для розвитку суб'єктів господарювання та залучення інвестицій, виведення фінансових ресурсів з тіні, а також збільшення доходів бюджету. Здійснюючи реалізацію поставлених цілей, в сфері оподаткування проведено: поетапне зниження ставки податку на прибуток (у 2010 році – 25% з 1 квітня 2011 року – 23%, в 2012 році – 21%, в 2013 році – 19% і в 2014 році – 18%); збереження альтернативних систем оподаткування (крім фіксованого податку, який перейшов у першу групу єдиного податку) з переглядом критеріїв переходу, груп, ставок і ін. (За єдиним податком такі зміни здійснювалися майже щороку); скорочення кількості податків і зборів, контролюючих органів; введення комплексу податкових пільг (податкові канікули на 5 років для малого бізнесу, пільги з оподаткування прибутку, звільнення окремих операцій від оподаткування ПДВ); зближення бухгалтерського і податкового обліку; введення автоматичного відшкодування ПДВ та створення Єдиного реєстру податкових накладних; встановлення прогресивних ставок з податку на доходи фізичних осіб з одночасним розширенням бази оподаткування; зміна видів податкових перевірок та порядку їх проведення; перехід до електронної подачі звітності; розширення груп підакцизних товарів та підвищення ставок; збільшення розміру плати за землю; підвищення ставки ренти за видобуток газу, нафти і газового конденсату; введення податку на нерухомість і екологічного податку; інші заходи.

В результаті, в перший рік реалізації податкової реформи (2011 році) відзначалося значне збільшення податкових надходжень, яке можна пов'язати не тільки зі змінами в сфері оподаткування, а й з поживленням економіки після світової фінансової кризи. Разом з тим, якщо в 2010 році питома вага податкових надходжень в доходах зведеного бюджету України становила 74,5%, то в 2011 році вона склала 84%<sup>1</sup>. В цей час значного зниження рівня тіньової економіки в Україні, незважаючи на проведені кроки в сфері оподаткування, не відбулося (були легалізовані доходи і прибуток). Більш того, за п'ять років проведення податкової реформи рівень тіньової економіки збільшився майже на 10%<sup>2</sup>, що свідчить про фіскальну спрямованість податкових перетворень. Податкові втрати від тіньової економіки зросли з 89,5 млрд.грн. у 2010 році до 150,7 млрд.грн. в 2014 році<sup>3</sup>. З 2012 року і в наступні періоди відзначається збільшення дефіциту

<sup>1</sup> Бюджетний моніторинг: виконання бюджету (2012). *Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень*. [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/KV\\_IV\\_2012\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/KV_IV_2012_Monitoring_ukr.pdf) (2017, грудень, 12).

<sup>2</sup> Половина економіки стала теневою. *Новости економіки*. <<http://www.segodnya.ua/economics/enews/biznes-pochernel-pochti-na-50--643966.html>> (2017, грудень, 12).

<sup>3</sup> Сідельникова, Л.П. (2015). *Податково-боргові стратегії формування бюджетних ресурсів держави*: автореф. дис. ... док. екон. наук: спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Тернопіль: ТНЕУ. <[http://www.tneu.edu.ua/abstracts\\_of\\_theses/](http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/)> (2017, грудень, 10).

бюджету, і зниження темпів приросту ВВП ( див.рис.1.), ускладнилися соціально-економічні умови в країні. Реакцією уряду стало прийняття Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи і створення передумов для економічного зростання в Україні» (набрав чинності 1 квітня 2014 роки). Цим документом фіксувалася ставка податку на прибуток на рівні 18%, а ПДВ – основна 20% і 7% на лікарські препарати; вводився пенсійний збір при купівлі валюти – 0,5%; для оподаткування нерухомості в розрахунок стала братися загальна площа тощо.

Незважаючи на ряд проведених регуляторних заходів, ефективність податкової системи не покращилася. Табл. 2.

При тому що кількість платежів на рік скоротилася до 28 (за даними консалтингової компанії PricewaterhouseCoopers), загальний рівень податкового тиску залишився високим 54,9% (% до прибутку), а кількість затраченого часу на розрахунок і сплату податків 390 годин на рік, тоді як у високо розвинутих країнах рівень податкового тиску 41,3% і витрачається часу 175 годин на рік. Щодо оподаткування праці, то в Україні ставка перебувала на рівні 43,1%, що майже в два рази вище, ніж у високорозвинутих країнах (23,1%).

В цілому п'ятій податковій реформі України було іманентно: скорочення кількості податків і зборів; акцент на збереженні альтернативних систем оподаткування суб'єктів господарювання, з метою стимулювання їх діяльності; нерівномірний податковий тиск; збереження позицій по переважанню непрямого оподаткування над прямим; високий рівень ухилення від сплати податків; наявність ряду концепцій реформування податкової системи, які часто суперечили один одному; введення податкових пільг; нестабільність податкового законодавства; високе оподаткування праці; фіскальна спрямованість проведених реформ.

Погіршення макроекономічних показників призвело до необхідності подальшого перетворення податкової системи та сприяло початку шостої податкової реформи в Україні. З 1 січня 2015 року набрав чинності Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (від 28.12.2014 року). Відповідно до цього документу трансформації зазнав перелік загальнодержавних і місцевих податків і зборів в Україні.

Незважаючи на заявлене зменшення кількості податків, зборів, в реальності відбулося їх об'єднання і групування, а не скасування. Разом з тим, зменшено кількість пільг з податку на прибуток і збільшено ставки по акцизах, єдиному податку, земельному та ін. Зокрема, за єдиним податком відбулося зменшення груп до 4, і в четверту групу увійшов фіксований сільськогосподарський податок. Відбулися зміни в податку на прибуток, де об'єкт оподаткування став розраховуватися за стандартами бухгалтерського обліку та в податку на доходи фізичних осіб, де були змінені ставки на 15% і 20%. Водночас, суттєвим залишився фіскальний тиск на платників податків, і ця проблема ускладнювалася наявністю високих ставок єдиного соціального внеску.

На початку 2015 року було прийнято Стратегію сталого розвитку України «Україна-2020»<sup>1</sup>. В рамках даної стратегії за вектором розвитку передбачено проведення податкової реформи. Її основною метою заявлена побудова простої, економічно справедливої податкової системи, яка створить умови для стабільного розвитку економіки, забезпечить достатнє наповнення бюджетів та мінімізує витрати часу на розрахунок і сплату податків. Крім того, передбачено перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої.

Доцільно зазначити, що маючи один з найкращих показників щодо кількості платежів у світовому рейтингу Paying Taxes, що пов'язано із скороченням загальної кількості податків з 22 до 9 (з яких до статистики дослідження потрапляють тільки 5), Україна має два інших показники – час, який витрачається на сплату податків та загальне податкове навантаження, які тягнуть понижують її рейтинг. На сплату податків в Україні витрачається 350 годин на рік, а середній показник по світу становить 261 годину.<sup>2</sup> За основним показником "Загальне податкове навантаження" Україна поліпшила свій результат і це пов'язано з тим, що у 2014 році набули чинності зміни, які зменшили податок на прибуток підприємств до 18 %.

<sup>1</sup> Указ про Стратегію сталого розвитку "Україна – 2020" 2015 (Президент України) <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>> (2017, грудень, 12).

<sup>2</sup> Корвяков, В. (2017). Україна та світові рейтинги: чи є прогрес? *Ліга:Закон*. <[http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ000842](http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000842)> (2017, грудень, 12).



Україна в рейтингу Paying Taxes<sup>1</sup>

Показники	<i>Paying Taxes</i> 2011 <sup>2</sup>	<i>Paying Taxes</i> 2012 <sup>3</sup>	<i>Paying Taxes</i> 2013 <sup>4</sup>	<i>Paying Taxes</i> 2014 <sup>5</sup>	<i>Paying Taxes</i> 2015 <sup>6</sup>	<i>Paying Taxes</i> 2016 <sup>7</sup>	<i>Paying Taxes</i> 2017 <sup>8</sup>
Загальне податкове навантаження, %	55,5	51,7	55,4	54,9	52,9	52,2	51,9
Час на сплату податків, годин	657	657	491	390	350	350	356
Кількість платежів	135	135	28	28	5	5	5
Місце у рейтингу	181	181	165	164	108	107	84

Податкові системи оцінюються по 4 праметрам – загальна податкова ставка, час, який витрачається суб'єктами господарювання на сплату податків, кількість платежів, а з 2017 року стали враховувати ще й показник *post filing index*, а саме простоту відшкодування ПДВ і корегування корпоративного податку (податок на прибуток). У 2016 році, коли рейтинг складався без врахування останнього показника Україна була на 107 місці і якби не зміна методики, то вона займала б 111 місце. Отже, покращень як таких, стосовно податкового навантаження і адміністрування податків не відбулося.

Покращення позицій України в рейтингу легкості сплати податків (*Paying Taxes*) можливе завдяки не лише внесенню змін до Податкового кодексу, а й шляхом спрощення форми податкових декларацій і підвищення якості електронних сервісів для подання податкової звітності суб'єктами господарювання. Крім того, ситуацію можна поліпшити завдяки поверненню до річної звітності з податку на прибуток і скасуванню вимог до здійснення комерційного документообігу в паперовому вигляді, відмові від податкових накладних, введенню сплати податку на доходи фізичних осіб один раз в місяць, а не при кожній виплаті доходів.

**Висновки.** Слід зазначити, що постійне реформування податкової системи, яка не мала часових рамок, значно ускладнювало досягнення поставлених цілей і продукувало неточності, розмитість на шляху до їх досягнення. Крім того, за весь час проведення реформ, податкова система характеризувалася суто фіскальною спрямованістю, а притаманна їй безсистемність, значна кількість і частота змін негативно позначалися на діяльності суб'єктів господарювання, знижуючи інвестиційну привабливість, сприяючи виникненню фінансових ризиків і нівелюючи загальний ефект від проведених реформ. Така практика постійних фрагментарних змін податкової системи, змушувала суб'єктів господарювання до безперервного моніторингу і внесення коригувань.

<sup>1</sup> *Paying Taxes* (2017). Україна в глобальних рейтингах. *Правда*.

<<http://www.pravda.com.ua/cdn/graphics/ratings/>> (2017, грудень, 12).

<sup>2</sup> *Paying taxes* (2011). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>3</sup> *Paying taxes* (2012). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2012.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>4</sup> *Paying taxes* (2013). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>5</sup> *Paying taxes* (2014). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>6</sup> *Paying taxes* (2015). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>> (2017, грудень, 01).

<sup>7</sup> *Paying taxes* (2016). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-appendix-1.pdf>>. (2017, грудень, 01).

<sup>8</sup> *Paying taxes* (2017). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017-appendix1.pdf>>. (2017, грудень, 01).

Це призводило до виникнення додаткових витрат, а також перешкоджало реалізації довгострокових проектів.

Доцільно зазначити, що реформування податкової системи не може обмежуватися тільки частковими заходами. Воно має охоплювати комплекс заходів в рамках розробленої концепції з урахуванням встановленого часового лага, що має стати характерним і для економіки України. Наявність єдиної стратегії розвитку економіки країни і зокрема, стратегії податкової реформи, дасть можливість уникнути дивергенції поставлених цілей і результатів, сформувати оптимальну податкову систему, що сприятиме розвитку економіки.

## References:

1. Fedosov, V., Oparin, V., Lovochkin, S. (2002). *Finansova restrukturizatsiya v Ukrayini: problemi i napryami: monografiya*. [Financial restructuring in Ukraine: problems and directions: monograph]. Kyiv: KNEU. <<http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/>> [in Ukrainian].
2. Koschuk, T. (2008). Pragmatika formuvannya ta realizatsiyi fiskalnoyi politiki v Ukrayini [The pragmatism of the formation and implementation of fiscal policy in Ukraine]. *Zhurnal Evropeyskoy ekonomiki* [Journal of European Economics], no. 7(2), 242-256. <[http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/391/5/t7\\_2\\_ukr.pdf](http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/391/5/t7_2_ukr.pdf)>. [in Ukrainian].
3. Juryj, S.Y., Krysovatiy, A.Y., Majburov, Y.A., Koshhuk, T.V. (2011). *Turbulentnost' nalogovuh reform* [The turbulence of tax reforms]. Kyiv: Znannja. [in Russian].
4. Byudzhnet Ukrayini [The budget of Ukraine] *TsIna derzhavi* [The price of the state]. <<http://cost.ua/budget/>> [in Ukrainian].
5. Natsionalni rahunki [National Accounts] (Derzhavna sluzhba statistiki Ukrayini). [State Statistics Service of Ukraine]. *Ofitsiyinyi sayt Derzhavnoyi sluzhbi statistiki Ukrayini* [The official site of the State Statistics Service of Ukraine]. <<http://www.ukrstat.gov.ua>> [in Ukrainian].
6. Slatvinska, M.O. (2010). Podatkova politika Ukrayini v kontekstI yiyi vplivu na rozvitok malogo pidpriemnitstva [Tax policy of Ukraine in the context of its influence on the development of small business]. *Naukoviy vIsmik ODEU* [Scientific bulletin of ONEU], no. 13, 51–56. [in Ukrainian].
7. Sidelnikova, L.P. (2015). *Podatkovo-borgovi strategiyi formuvannya byudzhetnih resursiv derzhavi: avtoref. dis. na zdobuttya nauk. stupenya dok. ekon. nauk: spetsIalnlst 08.00.08 – groshi, finansi i kredit*. [Tax-debt strategies for the formation of state budget resources: thesis for PhD in Economic: spec. 08.00.08]. TernopIl: TNEU <[http://www.tneu.edu.ua/abstracts\\_of\\_theses/](http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/)> [in Ukrainian].
8. *Rozporyadzhennya pro Kontseptsiyu reformuvannya podatkovoyi sistemi 2007* [The Resolution on the Concept of reforming the tax system 2007] (The Cabinet of Ministers of Ukraine). <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-r>> [in Ukrainian].
9. Paying taxes (2006). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2006/paying-taxes-2006.pdf>> [in English].
10. Paying taxes (2007). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2007.pdf>> [in English].
11. Paying taxes (2008). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2008pdf>> [in English].
12. Paying taxes (2009). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2009.pdf>> [in English].
13. Paying taxes (2010). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>> [in English].
14. *Programa ekonomichnih reform na 2010-2014 roki "Zamozhne suspilstvo, konkurentospromozhna ekonomika, efektivna derzhava"* [Economic Reform Program for 2010-2014 "A prosperous society, a competitive economy, an effective state"] (The President of Ukraine). <[http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf)> [in Ukrainian].
15. *Kontseptsiya reformuvannya podatkovoyi sistemi Ukrayini 2010* [Concept of Reforming the Tax System of Ukraine 2010] (The Cabinet of Ministers of Ukraine). <<http://www.profiwins.com.ua/legislation/project/656.html>> [in Ukrainian].
16. *Podatkoviy Kodeks UkraYini 2010* [The Tax Code of Ukraine 2010] [The Verkhovna Rada of Ukraine]. *The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine*. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> [in Ukrainian].
17. Byudzhnetniy monItoring: vikonannya byudzhetu (2012). [Budget monitoring: budget execution]. Institut byudzhetu ta sotsIalno-ekonomIchnih dosIidzhen [Institute for Budget and Socio-Economic Research]. <[http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor\\_Quarter\\_2012/KV\\_IV\\_2012\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor_Quarter_2012/KV_IV_2012_Monitoring_ukr.pdf)> [in Ukrainian].
18. Polovyna ekonomyky stala tenevoj [Half of the economy became shadow]. *Novosty ekonomyky*. [Economy news] <<http://www.segodnya.ua/economics/enews/biznes-pochernel-pochti-na-50--643966.html>> [in Russian].

19. Paying Taxes (2017). Ukrajina v globalnih reytinhah.[Ukraine in the global rankings] *Pravda* [The truth]. <<http://www.pravda.com.ua/cdn/graphics/ratings/>> [in English].
20. Paying taxes (2011). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>> [in English].
21. Paying taxes (2012). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2012.pdf>> [in English].
22. Paying taxes (2013). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>> [in English].
23. Paying taxes (2014). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>> [in English].
24. Paying taxes (2015). The word Bank. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>> [in English].
25. Paying taxes (2006). The word Bank. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-appendix-1.pdf>> [in English].
26. Paying taxes (2017). *The word Bank*. <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017-appendix1.pdf>> [in English].
27. *Ukaz pro Strategiyu stalogo rozvitku "Ukrayina – 2020" 2015* [Presidential Decree on the Ukraine-2020 Sustainable Development Strategy 2015] (The Verkhovna Rada of Ukraine). <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>> [in Ukrainian].
28. Korvyakov, V. (2017). Ukrajina ta svitovi reytingi: chi e progres?[ Ukraine and world rankings: is there a progress?] *Liga:Zakon*. <[http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ000842](http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000842)> [in Ukrainian].