

УДК 336.02

Слатвінська М.О.  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів  
Одеського національного економічного університету

## КЛЮЧОВІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ТА НАПРЯМИ ЇХ УСУНЕННЯ

### KEY PROBLEMS OF THE TAX SYSTEM AND THEIR DIRECTIONS

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено податкову систему України. Виявлено недоліки, які нівелюють позитивні результати її функціонування. Здійснено аналіз ключових проблем. Проаналізовано систему податкових пільг у країні. Запропоновано напрями усунення виявлених проблем функціонування податкової системи України.

**Ключові слова:** податки, податкова система, податкові пільги, адміністрування податків.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследована налоговая система Украины. Выявлены недостатки, которые нивелируют положительные результаты ее функционирования. Осуществлен анализ ключевых проблем. Проанализирована система налоговых льгот в стране. Предложены направления устранения выявленных проблем функционирования налоговой системы Украины.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая система, налоговые льготы, администрирование налогов.

#### ANNOTATION

The article studies the tax system of Ukraine. Deficiencies have been identified that neutralize the positive results of its functioning. The analysis of key problems was carried out. The system of tax privileges in the country is analyzed. The directions of elimination of the revealed problems of the functioning of the tax system of Ukraine are proposed.

**Keywords:** taxes, tax system, tax benefits, administration of taxes.

**Постановка проблеми.** Однією з ключових проблем для України ще з часів незалежності залишається формування ефективної податкової системи. Це пов'язано з необхідністю приведення останньої у відповідність до вимог економіки, яка постійно розвивається, а також із виникненням низки суперечностей між платниками податків і державою в питаннях стягнення податків. Неминучість цього процесу зумовлює перманентний характер змін у сфері оподаткування. Однак вони повинні бути системними і носити комплементарний характер.

Із загостренням внутрішньоекономічної кризи в 2014–2016 рр. податкова система зазнала перетворень, які торкнулися як фізичних, так і юридичних осіб. Із початку 2016 р. почала діяти єдина ставка податку на доходи фізичних осіб у розмірі 18%, підвищено ставки для платників єдиного податку, скасовано додаткове імпортне мито, збільшено ставки податку на нерухомість, скасовано відрахування єдиного соціального внеску працівника, а платниками єдиного соціального внеску за ставкою 22% залишилися тільки роботодавці.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми функціонування податкової системи недостатньо повно досліджені в науковій літературі. Серед науковців цій проблематиці приділяли увагу Н.А. Вахновська, А.І. Крисоватий, А.І. Луцик, Л.П. Сідельникова, А.М. Соколовська та ін. Однак, з огляду на перманентність змін у сфері оподаткування, ця проблема й досі залишається актуальною.

**Мета статті** полягає у дослідженні ключових проблем функціонування податкової системи України та розробленні рекомендацій щодо напрямів їх усунення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На сучасному етапі ринкових перетворень податкова система в Україні повинна бути більш ліберальною і спрямована на створення умов для згладжування дисбалансів у рівнях доходів населення та забезпечення стабільного економічного зростання. Як зазначає професор М.І. Зверяков, за рівнем концентрації частини національного багатства в руках олігархів Україна є світовим лідером. Українські олігархи сконцентрували у своїх руках найбільшу частину національного капіталу у світі. Вони володіють найвищою монопольною владою, яка породжує повсюдну корупцію і величезний розрив у доходах між надбагатими і рештою населення і, як наслідок, низький темп зростання ВВП в останні роки. [1] При цьому в розвинутих країнах сумарний обсяг податків на доходи і нерухомість для надбагатих громадян становить 40–50%, тоді як в Україні обсяг задекларованих доходів, з яких сплачуються податки, не перевищує 6% від їх загальних доходів [2, с. 71].

Для зниження кількості доларових мільярдів на 100 млрд. дол. ВВП із 6,2 до 1,4 (рівень Польщі) М.І. Зверяков пропонує два варіанти розв'язання проблеми: забезпечити щорічний темп зростання ВВП на рівні 7% протягом восьми років за незмінної кількості доларових мільярдів або за слабкого економічного зростання провести жорстку демонополізацію економіки із запровадженням прогресивної шкали оподаткування доходів і власності багатих і надбагатих людей, як це прийнято, наприклад, у США або Західній Європі [1].

Для досягнення поставлених завдань необхідно усунути основні проблеми, які нівелюють позитивні результати функціонування податко-

вої системи. Серед ключових проблем доцільно відзначити:

- нестабільність податкового законодавства та його неузгодженість;
- нераціональну систему податкових пільг;
- фіскальну спрямованість податкової системи;
- нерівномірний розподіл податкового навантаження;
- складність системи податкового адміністрування;
- низький рівень податкової культури.

Перша проблема була властива податковій системі України ще з часів її незалежності і залишається актуальною нині. Це підтверджується тим, що на протязі довгих років в Україні діяло безліч нормативно-правових актів, сотні законів і підзаконних актів, які ускладнювали податковий механізм, не виконуючи при цьому свого головного призначення – регулювання податкових відносин.

Основним нормативно-правовим документом, який регулював податкові відносини в Україні, був Закон «Про систему оподаткування», прийнятий 25 червня 1991 р. і чинний до 31 грудня 2010 р. Згодом виникла необхідність розроблення і прийняття єдиного уніфікованого законодавчого документа, який би врегулював конфлікт інтересів держави, суб'єктів господарювання, населення, і в результаті був прийнятий Податковий кодекс [3, с. 180].

Незважаючи на прийняття базового документа у сфері оподаткування, темпи і кількість змін податкового законодавства в Україні не знизилися. Крім того, один з основоположних принципів побудови податкової системи – принцип стабільності – залишився декларативним. Відповідно до цього принципу, будь-які законодавчі зміни в системі оподаткування повинні прийматися не пізніше ніж за півроку до того, як вони наберуть чинності (для того щоб платники податків, а також фіскальні органи встигли до них підготуватися) [4, с. 5].

Разом із тим за сім років функціонування Податкового кодексу в нього вносилися зміни більше 116 разів. Вони стосувалися: податку

на прибуток, змінивши згодом механізм його розрахунку; податку на доходи з фізичних осіб щодо зміни його ставок і розширення бази оподаткування; податку на додану вартість і акцизів; особливостей спрощеної системи оподаткування та безпосередньо кількості їх груп, розмірів ставок і критеріїв переходу; перегляду кількості стягнутих в Україні податків, зборів; інших регуляторних дій у сфері оподаткування. Однак більшість внесених змін вступали в силу раніше регламентованого Кодексом терміну, порушуючи встановлені тимчасові рамки і норми законодавства. Водночас низка внесених змін вимагала роз'яснень, які не завжди надавалися в стислі терміни, ускладнюючи податкове законодавство і створюючи умови для виникнення податкових правопорушень. Отже, нестабільність і неузгодженість податкового законодавства залишається серйозною проблемою як для платників податків, так і для контролюючих органів.

Досить витратною проблемою для економіки України залишається наявність нераціональної системи податкових пільг (табл. 1).

Окрім того, всі податкові пільги, які надаються платникам податків, поділяють на дві групи. Перша група – пільги, які призводять до втрат бюджету, тоді як друга – пільги, що не призводять до втрат бюджету (табл. 2).

Якщо в загальній кількості наданих податкових пільг частка тих, які призводять до втрат бюджету, зменшується з 61,2% у 2010 р. до 30,7% у 2016 р., то в абсолютній величині втрати бюджету від їх надання після прийняття Податкового кодексу не зменшилися.

У 2010 р. вони становили 59,2 млрд. грн., у 2012 р. – 91,6 млрд. грн. і в 2014 р. – 65,4 млрд. грн. [12].

Нераціональне використання податкових пільг створює конкурентні переваги для окремих юридичних або фізичних осіб, галузей економіки, порушуючи при цьому принцип рівності і справедливості оподаткування, посилюючи податкове навантаження на сумлінних платників податків, а також стимулюючи розвиток тіньового сектора. Останній за підсум-

Таблиця 1

**Кількість податкових пільг у розрізі податків та зборів за 2010–2016 рр.**

Назва податку чи збору	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податок на прибуток підприємств	72	87	90	95	23	29	26
Податок із власників транспортних засобів/ Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	3	1	1	1	1	0	0
Плата за землю	44	50	51	51	25	21	21
ПДВ	151	106	125	130	119	125	129
Акцизний збір/Акцизний податок	27	37	40	46	39	40	41
Державне мито	24	8	8	10	10	10	12
Місцеві податки та збори	7	2	2	2	2	2	2
Плата за користування надрами	1	0	0	0	0	0	0
Пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	0	0	0	0	1	1	2
Всього	329	291	317	335	220	228	231

Джерело: складено автором за даними [5–11]

Таблиця 2

## Структура наданих пільг за ознакою групування у 2010–2016 рр.

Група	Найменування групи	Питома вага в загальній сумі пільг (%)						
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
I	Пільги, що призводять до втрат бюджету	61,2	59,9	61,8	34,3	33,6	31,6	30,7
II	Пільги, що не призводять до втрат бюджету	38,8	40,1	38,2	65,7	66,4	68,4	61,5

Джерело: складено автором за даними [5–11]

ками першого кварталу 2015 р. становив 47% від ВВП [13].

Найбільшу частку в обсязі податкових пільг мають пільги з ПДВ, податок на прибуток і податок на землю, втрати від яких у 2013 р. становили 26,2 млрд. грн., 5,5 млрд. грн., 3,2 млрд. грн. відповідно. На шляху вирішення окресленої проблеми доцільно:

- переглянути перелік і кількість податкових пільг з усунення неефективних і найбільш витратних для бюджету;
- встановити граничні терміни дії податкових пільг в межах трьох-п'яти років (як це прийнято в європейських країнах);
- підвищити фіскальну і соціальну ефективність податкових пільг і створити дієву систему контролю над їх цільовим використанням;
- розробити систему відповідальності за нецільове використання податкових пільг керівниками підприємств і установ.

Окрім того, доцільно відзначити необхідність запровадження дієвої податкової соціальної пільги, яка сьогодні практично не застосовується, шляхом підвищення межі її застосування до рівня 70% середньої заробітної плати по країні. На такому кроці акцентують увагу науковці А.І. Крисоватий та А.І. Луцик [14].

Для податкової системи України характерним є висока фіскальна спрямованість. Після прийняття Податкового кодексу очікуваного зниження рівня податкового тиску не відбулося. Якщо в 2010 р. він становив 32,7%, то на початок 2015 р. зріс на 14,3 процентних пункти.

Питома вага податкових надходжень у доходах зведеного бюджету України з прийняттям Податкового кодексу щорічно збільшувалася, і якщо в 2010 р. вона становила 74,5%, то в 2014 р. – 80,6% і в 2015 р. – 77,9% [15]. При цьому в структурі податкових надходжень непрямі податки мали більшу питому вагу, ніж прямі, що підтверджує мобілізацію ресурсів через оподаткування споживання. Така ситуація характерна для держав із низьким рівнем економічного розвитку, оскільки дає можливість збільшити доходи бюджету, але водночас лягає тягарем на малозабезпечені верстви населення.

За даними Державної служби статистики України [16], тенденцію до зниження має індекс реальної заробітної плати, який у 2010 р. становив 110,2%, у 2014 р. – 93,5%, а в 2015 р. – 79,8%. Окрім того, за межею бідності, яка, від-

повідно до стандартів Організації Об'єднаних Націй, встановлена на рівні 5 доларів на день, проживає понад 80% населення України.

У рамках Стратегії «Україна – 2020» головною метою заявлено впровадження європейських стандартів життя і вихід України на провідні позиції в світі, досягнення якої ставиться під сумнів з огляду на зниження рівня життя і можливостей населення до накопичення та інвестування. З огляду на сформовані соціально-економічні умови, для забезпечення стабільного розвитку економіки інвестиційно-інноваційного типу необхідно усунення проблеми надмірного фіскального тиску. З 2016 р. було здійснено кроки щодо зниження податкового тиску на фонд оплати праці, але це може не дати повноцінного ефекту через низький середньостатистичний рівень доходів населення України.

Крім того, ще однією проблемою у сфері оподаткування є нерівномірний розподіл податкового навантаження. Існування альтернативних систем оподаткування, зокрема єдиного податку, що регламентовано Податковим кодексом, створює умови для нерівномірного розподілу податкового навантаження на її учасників. Це викликано обмеженнями, введеними Кодексом щодо сфер діяльності та ставок оподаткування. Зокрема, для фізичних осіб – підприємців передбачено фіксовані ставки, які встановлюються органами місцевого самоврядування. Розміри цих ставок залежать від виду здійснюваної підприємницької діяльності і можуть бути різними на території різних територіальних громад.

Не можна залишити без уваги і значний тінювий сектор економіки, існування якого стає можливим завдяки використанню схем мінімізації та ухилення від сплати податків. Для держави така ситуація загрожує втратою значних обсягів фінансових ресурсів.

В Україні щорічна втрата коштів від несплати податків та зборів близько 140 млрд. грн. [17]. Це розглядається як наслідок неспроможності і малоефективного контролю з боку податкових органів над збором податків.

Складність системи податкового адміністрування залишається не менш важливою проблемою. Надмірно витратна, неефективна для держави і бізнесу система адміністрування податків, зборів не в змозі забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету з одночасним дотриманням консенсусу між

державою та платниками податків. Наявність неузгодженості функцій між органами фінансового контролю призводить до їх дублювання. Вводячи додаткові заходи та обмеження для виявлення правопорушників, державні органи податкового контролю створюють складнощі для сумлінних платників податків. Показовою є ситуація з введенням Єдиного реєстру податкових накладних, який ускладнив підготовку податкової звітності для платників ПДВ, хоча був уведений для боротьби з недобросовісними платниками податків.

Разом із тим є й позитивні сторони в процесах адміністрування податків. Наприклад, було усунуто недолік податкової системи, на якому раніше акцентували увагу науковці, зокрема А.М. Соколовська, – необхідність запровадження електронної системи подачі податкової звітності [18]. В Україні з'явилася можливість подання податкової звітності до фіскальних органів в електронному вигляді з обов'язковим застосуванням електронного цифрового підпису підзвітних осіб, розпочато автоматичне відшкодування податку на додану вартість. Але з введенням електронного адміністрування виникли додаткові проблеми, пов'язані з його інформаційним забезпеченням і технічним обслуговуванням баз.

Одним із головних чинників, який дасть змогу спростити систему адміністрування податків і зменшити витрати часу платників податків на складання та подання податкової звітності, є скорочення кількості, спрощення та уніфікація форм податкової звітності. Поряд із цим необхідно розширити застосування електронних сервісів для зменшення можливостей ухилення від сплати податків і зборів, а також проявів корупції.

Складна система адміністрування разом із сукупністю інших проблем у сфері оподаткування продукують ситуацію, за якої заходи держави щодо легалізації тіньового капіталу і залучення його в реальний сектор економіки виявляються неефективними, створюються умови для збільшення рівня тіньового капіталу і зниження конкурентоспроможності економіки.

Ще однією проблемою у сфері оподаткування є низький рівень податкової культури населення. Слід зазначити, що вона впливає з

наведених вище проблем, наявність яких викликає недовіру у населення і суб'єктів господарювання, не створює умов для стимулювання платників до сумлінної сплати податкових платежів. Це призводить до зростання тіньової економіки, податкових боргів і значних утрат бюджету, про що свідчить зростання тенденції податкового боргу за період 2010–2016 рр. із 14 млн. грн. до 69,2 млн. грн. відповідно (рис. 1). У 2017 р. цей показник зріс до 82 млн. грн.

**Висновки.** Для усунення виявлених проблем доцільно провести скорочення масштабів ухилення від сплати податків з одночасним підвищенням податкової культури. Необхідно легалізувати тіньовий сектор економіки, усунути можливості для мінімізації податкових платежів, переглянути пільги, посилити відповідальність за ухилення від сплати податків і зменшити корупцію в системі органів державної влади. Це дасть можливість підвищити надходження до бюджету. Водночас система штрафів і санкцій, а також громадська думка в країні повинні бути сформовані так, щоб несплата або невчасна сплата податків були менш вигідні платникові, ніж вчасне і чесне виконання зобов'язань перед бюджетом.

Слід установити рівноправні відносини між податковими органами і платниками податків (зробивши акцент на консультативній, а не каральній функції фіскальної служби), скоротити витрати на адміністрування податків.

Забезпечення рівномірного розподілу податкового навантаження можливе за допомогою більш детальної диференціації ставок податку на доходи фізичних осіб відповідно до отримуваних ними доходів, диференціації ставок податку на прибуток залежно від виду діяльності підприємства, регресивного оподаткування галузей, які сприяють розвитку науково-технічних розробок. Доцільно ввести диференційоване оподаткування ПДВ на окремі групи товарів (наприклад, знижені ставки для товарів першої необхідності), що рівнозначно наданню податкових пільг певним галузям.

Одним з актуальних напрямів сучасного етапу перетворень стає наближення податкового законодавства України до законодавства країн Європейського Союзу.

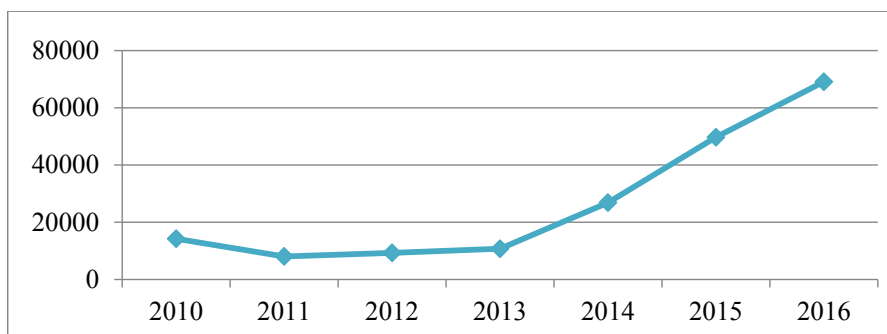


Рис. 1. Динаміка податкового боргу в Україні впродовж 2010–2016 рр., тис. грн. [19]

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Зверяков М.І. Про зміну моделі економічного розвитку. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/EkUk\\_2015\\_6\\_5.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/EkUk_2015_6_5.pdf).
2. Нігматулін Р.І. Україна: ціна незалежності. Свободная мысль. 2014. № 2. С. 59–82.
3. Слатвінська М.О. Актуальні проблеми податкової політики України. Финансы и хозяйственная отчетность – состояние, тенденции, перспективы; Хоз. академия им. Д.А. Ценова, г. Свиштов, Республика Болгария. 2013. С. 179–185.
4. Вахновская Н.А. Налоговый кодекс в контексте реформирования налоговой системы Украины. Экономический форум. 2011. № 1. С. 1–7.
5. Довідник пільг № 56, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.01.2011 / Консультативний центр: Навігатор платника податків; Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
6. Довідник пільг № 60, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.01.2012 / Консультативний центр: Навігатор платника податків; Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
7. Довідник пільг № 64, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.01.2013 / Консультативний центр: Навігатор платника податків; Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
8. Довідник пільг № 69, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.01.2014 / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
9. Довідник пільг № 73, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.01.2015 / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
10. Довідник № 77/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2016. URL: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/dovidniki-podatkovih-pilg/dovidnik-podatkovih-pilg2/>.
11. Довідник пільг № 83/2, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 04.01.2017 / Державна фіскальна служба України. URL: <https://dtk.com.ua/show/0sid057.html>.
12. Сидельникова Л.П. Автореферат дис. ... доктора економічних наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». URL: [http://www.tneu.edu.ua/abstracts\\_of\\_theses/](http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/).
13. Уровень теневой экономики в Украине вырос до 47% – Минэкономразвития. URL: <http://rus.newsru.ua/finance/14aug2015/tenevai.html>.
14. Крисоватий А.І., Луцик А.І. Податкові аспекти соціального добробуту в Україні. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/7073/1/%D0%9A%D1%80%D0%B8%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%B9%20%D0%90.PDF>.
15. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2015 рік. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.
16. За чертой бедности в Украине живет более 80% населения. URL: <http://www.unian.net/society/1067371-za-chertoy-bednosti-v-ukraine-jivet-bolee-80-naseleniya-deputat.html>.
17. Украина ежегодно теряет от неуплаты налогов до 140 млрд грн. URL: <http://economics.unian.net/finance/902976-ukraina-ejegovno-teryet-ot-neuplatyi-nalogov-do-140-mlrd-grn-mindohodov.html>.
18. Соколовська А.М. Податкова політика в контексті стратегії Євроінтеграційного розвитку України. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/Npndfi\\_2004\\_6\\_37.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Npndfi_2004_6_37.pdf).
19. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sta-sumy.gov.ua/>.