

Tetiana Subina

Uniwersytet Państwowy Podatkowej Służby w Irpiniu, Ukraina

ORCID: 0000-0001-7806-7828

subinatv@ukr.net

Janusz Orłowski

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 000-0002-0345-9103

janusz.orlowski@uwm.edu.pl

Реформування податкової системи України

Податкові системи є найдієвішим інструментом державного регулювання соціальних та економічних процесів, що в першу чергу підпадають під реформування. Досвід економічно розвинених країн свідчить, що тільки на основі глибокого осмислення процесів, що відбуваються в оподаткуванні, пошуку нових рішень і компромісів вдається реалізувати на практиці¹.

Основними недоліками, притаманними нинішній податковій системі України, є: великий податковий тягар, численні «лазівки» і податкові пільги, складність і непрозорість податкового регулювання, високі адміністративні витрати при зборі податків тощо. В Україні на сьогодні вирішальну роль у формуванні бюджету відіграють непрямі податки та податки на прибуток підприємств. Низький рівень доходів більшості населення, а також незначна частка зарплати в національному доході обумовлюють не високе надходження прибуткового податку з громадян².

Податкова система – це важливий елемент державного регулювання, від ефективності функціонування якого залежить продуктивність чи деструктивність соціально-економічних перетворень в країні. Податкова система будь-якої країни є одним із базових елементів її економічної системи, а податки – одним із найефективніших важелів забезпечення розвитку економіки. За їх допомогою відбувається розподіл

¹ Актуальні напрями реформування вітчизняної податкової системи, <https://ngoipr.org.ua/news/aktualni-napryamy-reformuvannya-vitchyznyanoi-podatkovoyi-systemy/> (дата доступу: 1.11.2022).

² З.С. Варналій, *Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів. Теоретичні та прикладні питання економіки*, Випуск 24, с. 69–76.

і перерозподіл значної частини новоствореної вартості в країні, вони впливають на результати економічної діяльності платників, забезпечують державу необхідними ресурсами для фінансування суспільно необхідних витрат. Ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення економічного зростання держави³. Податкова система виконує не тільки економічні цілі, а й соціальні, наприклад, забезпечує реалізацію принципів соціальної справедливості та рівних можливостей розвитку для кожної людини та суспільства в цілому.

Податкова система є однією з основних механізмів регулювання державної економіки, її ефективність залежить від багатьох факторів податкової політики та податкового права⁴. Органи державної влади у своєму розпорядженні мають і інші інструменти щодо регулювання державної економіки, такі як митна політики, монополія, регулювання цін, монетарна політика центрального банку. Таким чином, фінансова система держави може бути сформована різними правовими та економічними конструкціями, але податки з багатьох причин, особливо їх універсальності відіграють основну роль.

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 реформ⁵.

Розкриваючи історичний аспект становлення податкової системи України наприкінці ХХ ст. поєдналися дві тенденції. З одного боку, революційна руйнація тоталітарних радянських засад та підходів врегулювання податкових відносин, з другого – еволюційна трансформація сталих та традиційних податкових механізмів, які використовували як за часів СРСР, так і зараз у податковому регулюванні в Україні⁶.

Варналій З.С. зазначає, що з метою підвищення значення і ролі податкової системи країни в прискоренні економічного розвитку України необхідно розробити, а саме головне, ефективно реалізувати податкову політику спрямовану на стимулювання вітчизняного виробництва,

³ Т.Л. Томнюк, *Податкова система: навчальний посібник*, Чернівці 2022, с. 7, http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf (дата доступу: 4.11.2022).

⁴ Л.К. Величко, А.М. Чорна, *Проблемні питання податкової системи України*. Актуальні питання забезпечення фінансової безпеки держави в умовах глобалізації, Харків 2022, с. 50, <http://surl.li/dotqz> (дата доступу: 4.11.2022).

⁵ М. Слатвінська, *Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України*, <http://surl.li/dnxnw> (дата доступу: 3.11.2022).

⁶ М.П. Кучерявенко, *Податкове право України: Академічний курс: підручник*, Прав. едність, Київ 2008, 701 с.

інноваційно-інвестиційної діяльності, а також посилення регулюючої і контролюючої функцій держави щодо сплати податків. Враховуючи той факт, що Україна знаходиться в процесі євроінтеграції⁷, особлива увага має приділятися регулюванню фінансово-економічних відносин між державою та підприємницькими структурами, що визначає новий напрям розвитку податкової політики як інструменту модернізації податкової системи в цілому. Перспективи подальших досліджень полягають у тому, що модернізацію податкової системи України необхідно проводити в напрямках конгруентності реформ податкової системи в системі і реформ в інших сферах державного управління, врахування зв'язків між суб'єктами податкових відносин, обґрунтованості та аналізу актуальності змін, які несуть реформи у сфері податків⁸.

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: 1991–1993 роки – етап створення власної 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. Втакому 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 і Т.В. Кошук виокремлювали 4 етапи, а саме: 1991–1993 роки; 1994–2000 роки; 2001–2004 роки; з 2005 року⁹.

На початку 2010 р. нова влада задекларувала дуже амбітну мету – вивести Україну через десять років у двадцятку найрозвиненіших країн світу. Але із досвіду інших країн (Сінгапуру, Кореї) добре відомо, що для такого «українського прориву» потрібні радикальні економічні реформи. Найбільш ефективною з них вважається податкова реформа. Саме через податкову систему держава управляє бізнесом, як диригент оркестром, дає необхідні сигнали для забезпечення сталого розвитку. Можливо, тому нова влада, прийнявши Податковий кодекс, одразу гучно задекларувала це як перший і радикальний крок економічних реформ¹⁰.

⁷ J. Huzenko, *Sposoby udoskonalenia systemu podatkowego na Ukrainie w związku z integracją europejską*, „Roczniki Nauk Społecznych” 2008, t. XXXVI, z. 3, s. 230.

⁸ З.С. Варналій, *Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації*, „Економічний дискурс” 2018, вип. 2, с. 22, <http://ed.pdatu.edu.ua/article/view/145588> (дата доступу: 4.11.2022).

⁹ *Напрями реформування податкової системи України на основі досвіду зарубіжних країн. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України*, <http://surl.li/dnxnw> (дата доступу: 1.11.2022).

¹⁰ *Податкова реформа – виклик для України*, <http://surl.li/dnxog> (дата доступу: 1.11.2022).

Як зазначив 10 лютого 2010 року у Страсбурзі під час сесії Європарламенту комісар ЄС з питань розширення та Європейської політики сусідства Стефан Фюле, представляючи промову, підготовлену Верховним представником ЄС з питань спільної зовнішньої та безпекової політики, віце-президентом Єврокомісії Кетрін Ештон. «Зараз час працювати, ми очікуємо побачити конкретні кроки вперед. Реформи необхідні для України. Це в українських власних інтересах», – сказав комісар ЄС. При цьому С. Фюле наголосив на готовності Єврокомісії сприяти Україні у здійсненні необхідних реформ¹¹.

Зауважимо, що лише створення Кодексу може вважатись кодифікацією зведенням актів законодавства у нову за формою та змістом збірку з врахуванням їх переоцінки відповідно до умов нового етапу розвитку суспільств¹². Прийняття Податкового кодексу є важливим завданням попередніх реформ податкової системи, оскільки він мав би врегулювати значну кількість актуальних питань. Також можна зазначити, що не у багатьох європейських країнах оподаткування здійснюється єдиним універсальним законом. Крім того, цей аспект став додатковим викликом для українського законодавця. Одна із основних податкових реформ, що відбулися в Україні 31 січня 2011 р. шляхом набрання чинності Податного кодексу України¹³, що став кодифікованим закон України, який регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів. В Податковому кодексі вперше в Україні здійснено об'єднання в одному нормативно-правовому акті норм права, якими врегульовано відносини в сфері оподаткування. Для України це один із етапів формування податкової системи. Кодифікованість у правовому регулюванні податкових відносин була непоганим кроком і спробою встановити кращу податкову систему. Водночас постійні зміни до Податкового кодексу лише вказують на невизначеність, а часом і відсутність податкової концепції з боку держави щодо створення податкової системи, яка здатна задовольнити й населення, і бізнес, і інтереси держави. Та встановлено Податковим кодексом України прямі податки, акцизи та митні збори. Наразі Податковий кодекс України зазнає суттєвих змін та новацій, які не завжди схвально сприймаються як малим та середнім бізнесом, так і пересічними громадянами та крупними

¹¹ *Податкова реформа в Україні в контексті євроінтеграції*, http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/62.pdf (дата доступу: 1.11.2022).

¹² *Римське право і сучасність. Кодифікація та рекодифікація цивільного законодавства в Україні: досвід і перспективи: матер. Міжнар. наук.-практ. конф.*, Одеса, 25 червня 2021 р. / за заг. ред. д.ю.н., проф. Є.О. Харитоновна, Одеса 2021, 130 с., <http://surl.li/dnxqs> (дата доступу: 1.11.2022).

¹³ Податковий кодекс України станом на 1.01.2018 р. з урахуванням внесених змін та доповнень, Видавництво ДП «СВЦ», Київ 2018, 400 с.

корпораціям¹⁴. Одночасно законодавець ініціює постійні зміни задля можливості посилення податкової функції податку, що однозначно вказує на її провальне становище, оскільки значна частина господарської діяльності знаходиться в тіні, чим завдає ударів бюджету. Через посилену роль податкової функції менше уваги приділяється іншим функціям податку, зокрема стимулюючій. Наявна податкова система не заохочує платника в дусі як добровільної сплати податку, так і розвитку власних потужностей виробництва, через що платник не показує свої прибутки, бажаючи виглядати як збиткове підприємство. На фоні такого страждає одна з головних функцій податку, а саме соціальна. Немає сплачених податків – відсутні в бюджетах кошти, через що неможливо здійснити забезпечення населення у сфері інфраструктури, соціального забезпечення тощо¹⁵.

Передбачалося, що реформи спростять податкову структуру, збільшать податкові надходження, установлять більш справедливі принципи оподаткування, забезпечать більш високу ефективність функціонування фіскальної системи і скоротять можливості користування податковими пільгами та приховування від оподаткування. До спеціальних норм-принципів у сфері оподаткування, закріплених Конституцією України, слід віднести ст. 67 (що є своєрідним фундаментом для вироблення способів і прийомів національного правового регулювання податкових відносин); п. 1 ч. 2 ст. 92 Основного Закону, що передбачає можливість встановлення системи оподаткування, податків і зборів виключно законами України; ст. 74, якою заборонено проведення референдуму щодо законопроектів із питань податків, а також ч. 1 ст. 143, згідно з якою територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування наділені правом встановлювати місцеві податки та збори відповідно до закону. Зупинимось на принципах другої групи більш детально. Зокрема, положення ч. 1 ст. 67 Конституції України¹⁶, с. 15 щодо того, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, знаходить свій вияв у принципі загальності оподаткування. Цей принцип законодавцем також відображено у пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Податкова політика держави насамперед реалізується через систему оподаткування, яка відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України встановлюється виключно зако-

¹⁴ *Податковий кодекс України*. Центр навчальної літератури, 2021, 768 с.

¹⁵ Р.М. Лещенко, *Суть та поняття податкової системи України*, „Науковий вісник публічного та приватного права” 2001, № 6, с. 101, <http://nvppp.in.ua/vip/2021/6/16.pdf> (дата доступу: 4.11.2022).

¹⁶ Конституція України: станом на 15 трав. 2014 р. II. Офіційний вісник України, 2010, № 72/1, с. 15.

нами України. При цьому дія критеріїв, що впливають із конституційного принципу законності встановлення податків і зборів, не обмежується правовими актами, які в конкретній системі правового регулювання прямо віднесені до законодавства про податки і збори, оскільки вони мають сферу застосування, визначену відповідно до призначення нормативних правових актів у механізмі гарантування прав платників податків¹⁷.

Відповідно до Міжнародного пакту «Про громадянські та політичні права», що свідчить про те, що захист прав людини є пріоритетом в діяльності держави. Реалізація прав людини та громадянина зумовлена значною мірою від фінансових можливостей держави, що обумовлює зростання ролі податків та їх вплив на різні сфери життя суспільства.

Захист прав платників податків і платників зборів у цьому напрямі не повинна стати винятком. Податковий кодекс України розвиває вищевказані положення Конституції України щодо податкових правовідносин. Захист прав платників податків і їх гарантованість є запорукою розвитку економіки України та її промислового потенціалу, залучення внутрішніх та зовнішніх інвестицій і одним з напрямів реалізації Договору про асоціацію України і Європейського Союзу¹⁸.

Податки є складною й надзвичайно впливовою на всі економічні явища та процеси фінансовою категорією. З одного боку, податки – це фінансове підґрунтя існування держави, мірило її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту громадян. З іншого боку, податки – це знаряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі, їх мобілізація й використання зачіпає інтереси не тільки кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення і соціальних груп¹⁹.

Як зазначають українські вчені Тульчинський Р.В., Змієнко М.О. реформування податкової системи має проводитися за певними принципами:

- добровільність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- рівність, недопущення будь-яких проявів дискримінації платників податків – забезпечення однакового підходу досуб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при ви-

¹⁷ В. Чайка, *Податкове право та конституційне: точки доступу*, „Jurnalul juridic national: teorie și practică” 2015, № 1, с. 75–79.

¹⁸ *Адміністративно-правовий захист прав платників податків*: навч. посібн. / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін., Львів 2021, 240 с. Бібліогр.: с. 236–237.

¹⁹ *Реформування податкової системи України*, https://minjust.gov.ua/m/str_11350 (дата доступу: 22.12.2022).

значенні прав та обов'язків що досплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

– стабільність, забезпечення незмінності переліків податків, зборів (обов'язкових платежів) та їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

– стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційно-інноваційної активності;

– справедливість – забезпечення підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічнообґрунтованих соціальних пільг та привілеїв²⁰.

Зокрема, дослідження, які проводили вчені Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А. розкривають, що для відновлення позитивної економічної динаміки необхідна реформування податкової системи України на переважно регулюючу/стимулюючу функцію. Результатом має стати покращення інвестиційного клімату України та стимулювання інноваційно-інвестиційної активності суб'єктів господарювання. Шляхом вирішення таких завдань як:

– підвищення прозорості сплати податків, запровадження спрощених процедур адміністрування податків для платників;

– формування податкової культури у суб'єктів господарювання;

– забезпечення надійної системи податкового контролю, яка не буде обтяжувати платників податків, але й обумовлюватиме відповідальність за вчинення податкового правопорушення²¹.

Галамай Р. Я. стверджує, що формування податкової системи шляхом реформування, повинна відповідати основним вимогам соціально орієнтованої економіки, вимагає врахування таких засад розвитку комплексність; цілеспрямоване портфельне формування системи податків; наукове визначення податкового потенціалу та його розвиток; формування відповідної правової основи оподаткування²².

Основними завданнями податкової реформи в Україні мають бути:

– формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань;

²⁰ Р.В. Тульчинський, М.О. Змієнко, *Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування*, http://economy.kpi.ua/files/files/83_kpi_2009.pdf (дата доступу: 4.11.2022).

²¹ Л.В. Лисяк, М.О. Гуменюк, Д.А. Філімонова, *Досконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн*, *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*, с. 93, <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/609674.pdf> (дата доступу: 4.11.2022).

²² https://lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/04/dis_galamai.pdf, с. 30 (дата доступу: 4.11.2022).

– підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, покращання адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;

– підвищення регулюючого потенціалу податкової системи на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій з податку на прибуток підприємств;

– забезпечення більш рівномірного розподілу податкового тягаря між платниками податків;

– демократизація податкової служби України, а саме зміна ідеології її функціонування на основі реформування податкової служби²³.

Узагальнення досвіду податкового реформування в розвинутих країнах дозволяє виділити два природних напрямки:

– еволюцію податкових методів стимулювання інвестиційної активності підприємств у виробничій і науково-технічній сферах;

– послідовне розширення сфери дії податків на споживання (у першу чергу - податку на додану вартість), як ефективне джерело поповнення бюджету в умовах необхідності скорочення ряду виробництво²⁴.

В Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Зміни до податкового Кодексу України щодо питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ, WTO та інших міжнародних економічних організацій. Україна ще не є членом ОЕСР, але ведеться послідовна робота щодо її вступу, в тому числі за допомогою влади Республіки Польща та інших країн²⁵.

Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом

²³ А.П. Вавринчук, *Реформування податкової системи в Україні: основні напрями та завдання. Реформування податкової системи: стратегічний поступ чи ручне управління?* Науково-практичний семінар, 17 травня 2022 р., м. Львів [матеріали]; за ред. Сич О.А., Львів 2022, 76 с., с. 11, <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/05/seminar-PS-2022-1.pdf> (дата доступу: 4.11.2022).

²⁴ *Напрями реформування податкової системи України на основі досвіду зарубіжних країн*, <http://surl.li/dnxog> (дата доступу: 4.11.2022).

²⁵ М. Remlein, К. Romanchuk, *Obciążenia podatkowe małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce i na Ukrainie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5(83), z. 2, с. 241–252, <https://www.gov.pl/web/oecd/polska-wzmacnia-biuro-lacznikowe-oecd-w-kijowie> (дата доступу: 7.12.2022).

прийняття окремих законодавчих актів, що були недостатньо адекватними стану економіки, характерними рисами яких є неузгодженість окремих норм Податкового кодексу України та наявність значних обсягів тіньових оборотів²⁶.

Завдяки прогресу у реформуванні податкової сфери згідно рейтингу перешкод для ведення бізнесу – адміністрування податків займає перше місце і вперше з початку спостережень поступилося місцем ставкам оподаткування (за даними опитувань підприємств). За останні роки номінальне податкове навантаження було істотно скорочено за рахунок зниження ставки Єдиного соціального внеску²⁷ (далі – ЄСВ) до 22%, скасовано необхідність утримання ЄСВ з фізичної особи та з ФОП «сумісників»; було запроваджено прозорі та захищені від зловживань механізми адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ), VAT, й електронний кабінет платника податків; скасовано контроль зв'язку з господарською діяльністю в адмініструванні податку на прибуток підприємств; упорядковано надання податкових роз'яснень та користування ними; нещодавно – значно спрощено користування касовими фіскальними реєстраторами і запроваджено програмні реєстратор розрахункових операцій третього покоління; створено механізм сплати податків та зборів на один рахунок, запроваджено механізм реалізації FATCA, запроваджено режим спільного транзиту та низку інших позитивних новацій. Також було створено Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Порівняно з 2013–2015 рр. – у 2019 році було дещо скорочено економічний розмір уряду – відсоток перерозподілу ВВП через публічні фінанси, проте у 2020 році внаслідок кризи відсоток знов перевищив 40% від ВВП²⁸.

Поточний 2020 рік та коронакриза знову розбалансували державні фінанси. Проблема, втім, не лише у коронавірусі – держава змінює свою політику, знову повертаючись до практики свідомого закладання високого бюджетного дефіциту, квазібюджетного фінансування банків і компаній.

За даними Держказначейства, в 2021 році зібрали ЄСВ на суму 349 млрд грн, що на 18,6% більше, ніж у 2020 році. У 2021 році, за даними Пенсійного фонду України (далі – ПФУ), доходи фонду становили 512 млрд грн. 177 млрд грн з них – це підтримка держбюджету. При цьому

²⁶ *Реформування податкової системи України*, https://minjust.gov.ua/m/str_11350 (дата доступу: 1.11.2022).

²⁷ Закон України: Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Відомості Верховної Ради України офіційне видання від 21.01.2011 р. № 2, стор. 34, стаття 11, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата доступу: 14.12.2022).

²⁸ *Податкова та бюджетна*, <https://economics.org.ua/index.php/blog/358-karta-reform-2021> (дата доступу: 1.11.2022).

борг ПФУ перед Держказначейством у минулому році становив понад 70 млрд грн.²⁹ На сьогодні Україна стягує із зарплат 22% ЄСВ, 18% Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) 1,5% військового збір, що разом становить 41,5%.

Після повномасштабного військового вторгнення російської федерації на територію України президент України Володимир Зеленський доручив Уряду максимально послабити податки на час війни та розробити податкову модель для післявоєнної розбудови. У березні-квітні 2022 р. парламент прийняв ряд законодавчих змін, які зменшили податкове навантаження, а також звели до нуля перевірки і тиск фіскальних органів на бізнес. Наприклад, тоді скасували пені та штрафи на час воєнного стану для підприємців, які не подають звітність, не сплачують податки й збори чи не реєструють податкові накладні. Слід зазначити, що український законодавець рішуче відреагував на воєнну ситуацію і прийняв рішення про таке специфічне скасування за порушення податкового законодавства. Також нардепи скасували ввізні мита для імпортованих товарів, у тому числі вживаних автомобілів, акциз на пальне і т.п. Але вже у травні влада вирішила відновити плату за розмитнення. До того ж, підприємців на неокупованих територіях і там, де не йдуть активні бої, зобов'язали розрахуватися із державою до кінця липня, а решту – протягом двох місяців з моменту відновлення можливості сплати податків і подання звітності в регіоні, де працює бізнес. На сьогоднішній день коли в Україна знаходиться у стані війни офіс президента та Міністерство економіки України працюють над податковою реформою. Робоча назва якої «10-10-10», що передбачає зниження ключових ставок податків, а саме зниження до 10% ПДВ, який зараз становить 20%, та податок на доходи фізичних осіб із поточних 18%. Податок на прибуток підприємств (далі – ППП), *Corporateincometax*, також планується зменшити з 18% до 10%, а в середньостроковій перспективі і зовсім відмовитися від нього. Робота над проектом триває під час повномасштабної війни, в умовах загроз та небезпек життю українців, а також не стабільністю всіх сфер національної економіки. Податкові реформи в сучасному світі зазвичай проводяться протягом кількох років, вони плануються, аналізуються та обговорюються. Вище викладені цілі та завдання які поставила перед собою українська влада спрямовані на досягнення короткострокових бюджетних цілей податкової реформи із вираховуванням надзвичайну ситуацію в країні. На час війни ініціатори реформи вважають за доцільне підвищити вдвічі ставку військового збору до 3%. Також пропонують частково скасувати сплату Єдиного соціального внеску (наразі 22% від фонду оплати праці працівника).

²⁹ 10 років вгору та вниз: бюджетний шлях України, <http://surl.li/doorfp> (дата доступу: 3.11.2022).

ЄСВ залишать лише для ФОПів (сплачують 22% від мінімальної зарплати), які перебувають на системі єдиного податку. Реформа також передбачає скасування більшості із 260 податкових пільг, що дозволить додатково залучити до бюджету близько 180 млрд грн та зробити систему стягнення податків більш справедливою. Серед ліквідованих пільг, зокрема, пропозиція підвищити ставки екологічного податку і ПДВ для фарм продукції та пального з 7% до 10%.

Разом з цим в Офісі президента пропонують посилити відповідальність за порушення податкового законодавства і надати Державній податковій службі доступ до інформації про банківські рахунки платників податків³⁰.

Відповідно до зведеного бюджету Міністерства фінансів України за 2022 рік.

Табл. 1

Зведений бюджет України в 2022 р. (млн. грн.)

2022	Доходи	Видатки	Кредитування	Сальдо (дефіцит бюджету)
Січень	117 137,4	83 707,7	2755,1	+30 674,6
Клютий	271 269,0	221 192,7	1613,7	+48 370,7
Березень	418 465,8	447 336,9	2440,4	-31 311,5
Квітень	527 895,0	641 875,0	1694,1	-115 673,6
Травень	669 315,8	884 013,9	254,5	-214 962,5
Червень	809 170,9	1 157 712,0	333,7	-349 031,4
Липень	1 022 509,4	1 366 385,5	413,7	-344 289,9
Серпень	1 283 822,8	1 620 715,5	206,7	-337 099,4
Вересень	1 537 743,0	1 944 418,4	732,8	-407 408,2
Жовтень	1 660 641,3	2 208 877,8	-1721,3	-546 517,7
Листопад	1 840 177,6	2 555 396,2	-3090,9	-712 131,7
Грудень	–	–	–	–

Табл. з офіційного сайту Міністерства фінансів України³¹.

У другому кварталі 2022-го, який цілком припав на час активних бойових дій і по якому наразі уже опубліковані вичерпні дані, витрати держави (бюджети усіх рівнів, Пенсійний та інші соціальні фонди) сягнули 0,8 трильйонів гривень. Зрозуміло, що навіть за збереження відповідного темпу на рік уряду буде потрібно знайти значно більше трьох

³⁰ 10-10-10: яку податкову реформу пропонують урядовці та чи проголосують за неї депутати, <http://surl.li/doogh> (дата доступу: 3.11.2022).

³¹ Міністерства фінансів України, <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/2022/> (дата доступу: 3.11.2022).

трильйонів (2021-го йшлося про 2,2 трлн). Для розуміння: це не менше як по 300 тис грн за рік у середньому на кожного українця, який продовжує працювати. Тож доходи бюджету у тому ж таки 2 кварталі 2022 року покривали заледве половину відповідної суми. І з часом ситуація лише погіршується. Як свідчать останні дані Мінфіну, за перші пів року війни, щоб компенсувати розрив між доходами та витратами довелося до 25 серпня залучити із різних джерел уже еквівалент 970 млрд грн. Проте аж до кінця червня – тобто увесь критичний час зупинки просування ворога – основним джерелом покриття дефіциту державних видатків були внутрішні запозичення. І левову частку із них, забезпечив «друк» коштів НБУ, за які вони викупував урядові ОВДП. Загалом же за пів року НБУ надрукував для покриття дефіциту бюджету – 285 млрд грн, ще 140 млрд грн було отримано від продажу облігацій внутрішньої державної позики іншим покупцям, головним чином державним банкам.

Більшу ж частину зовнішньої фінансової «допомоги» від 24 лютого становили кредити (сукупно на понад \$ 9 млрд). Нехай часто і на пільгових умовах. Найбільше до середини серпня позичили Україні Європейський Союз та Європейський інвестиційний банк (сукупно – близько € 3 млрд), МВФ та Світовий банк (сукупно – понад \$ 2,3 млрд), Канада (понад \$ 1,5 млрд), Японія (майже \$ 0,6 млрд), Велика Британія (\$ 0,45 млрд) та Франція (понад € 0,3 млрд). Ще по кілька десятків мільйонів євро надали в борг Нідерланди та Швеція. Як власне й давно обіцяний, однак досі так і не наданий пакет «допомоги» від ЄС на € 9 млрд, який очікується у кращому випадку восени, – теж має бути лише кредитом. Хоча надходження коштів навіть у вигляді позик останнім часом також загальмувало. Наприклад з 15 червня Євросоюз надав їх лише € 1 млрд, Японія – ще майже \$ 0,5 млрд, Велика Британія – \$ 0,45 млрд, Канада – \$ 0,35 млрд, Німеччини – \$ 0,3 млрд. От і все. За 2,5 місяці навіть у вигляді кредитів вдалося отримати менше, аніж українському бюджету не вистачає щомісяця³².

Голова Національного Банку України (НБУ) зазначив, що до кінця 2022 року, за підрахунками НБУ, інфляція сягне 31%, девальвація – 34%. Емісійне фінансування бюджету у поточному році не повинне перевищити 400 млрд грн, і надалі емісія не повинна перевищувати 30 млрд грн на місяць. Тобто уряд має взяти на себе політичну відповідальність і використовувати інші шляхи фінансування дефіциту або зменшити видатки³³.

Податкова система України довоєнного часу – це скопійований з сусідніх держав план дій. Її цілі та мета суттєво не коригувалися,

³² *Яких змін потребує податкова система України?*, <https://tyzhden.ua/Economics/255595> (дата доступу: 3.11.2022).

³³ *10-10-10: яку податкову реформу...*

а ключовим показником був рівень наповнення бюджету, незважаючи на стан та умови соціально-економічного розвитку. Майже ідентичне відтворення сформованих у невизначеності умов оподаткування без врахування ключових факторів впливу призвело до тривалих дисбалансів у державних фінансах й економічному розвитку. Военні дії, що нині тривають на території України, стали пусковим механізмом для пошуку нових пріоритетів розвитку податкової системи. Українське суспільство під час війни не готове підтримувати лобювання податкових інтересів окремих груп, а держава від таких дій теж не матиме ніякої економічної вигоди. А тому нині прийшов час формування векторів розвитку, спрямованих на пріоритетність кожного платника заради суспільного блага та сталої стійкості надходжень на умовах добровільності сплати³⁴.

Податки для будь-якої країни є регулятором економіки. Держава своїми діями встановлює ставки податків та їх види стимулює чи обмежує розвиток окремих галузей чи сфер економіки. Отже, держава через сферу оподаткування впливає на ефективність і стабільність економічного розвитку держави.

В сьогоднішні, а саме в умовах війни український державний бюджет має колосальний дефіцит, який фінансується внутрішніми та зовнішніми запозиченнями, а також грантами від держав-друзів та партнерів. Міжнародна допомога яка надається Україні є значною але ці кошти неможливо витратити на армію, військо утримується за рахунок податків та внутрішніх запозичень.

Реформування податкової системи держави забезпечує виконання таких завдань, як оптимальність податків та надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення потреб держави. А саме основне, майбутньому Україна планує велику програму по відбудові, що передбачає значних коштів як з бюджетів так і із залученням інвестицій та приватних коштів. Також пріоритетом майбутньої податкової реформи є антикорупційні зміни та детінізація економіки, стимулювання бізнесу який працюватиме легально за рахунок зниження окремих податків та зробить країну інвестиційно привабливою.

Спільна співпраця бізнесу з владою щодо напрацюванні основних параметрів реформи надасть можливість позитивної динаміки наповнення державного бюджету та дозволить побудувати нову економічну політику країни.

Реформуванню підлягає більша часнина адміністрування податків, що дозволить усунути колізії у законодавстві та врегулює функцій і завдання державних органів.

³⁴ Л.В. Барабаш, *Вектори гармонізації податкової системи України у довоєнний, воєнний і післявоєнний час*, <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-223-4-3> (дата доступу: 4.11.2022).

Висновки/Резюме

Податкове право як складний фінансово-правовий інститут фінансового права розкриває суть і значення податків, зборів та механізм їх справляння, що регулюється Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами. Податки відіграють важливу роль так як являються фінансовим підґрунтям функціонування держави та є регулятором економіки. Розвиток і формування податкової системи здійснюється шляхом проведення реформ для забезпечення більшої ефективності та стабільності економічного розвитку як для держави так і для фізичних так і юридичних осіб.

Головним завданням держави при проведенні податкових реформ є співпраця державних органів з народом та великим, середнім і малим бізнесом, міжнародними організаціями тощо, для формування цілісного, узгодженого, стабільного податкового законодавства.

Основним інструментом у реформуванні податкової системи виступає податкова політика, що повинна виконувати своє завдання у сфері ефективного механізму правового регулювання щодо оподаткування в Україні. Оподаткування повинно розкривати зрозумілу, справедливу, стабільну податкову систему країни.

Безпосередньо ситуація, що склалася в Україні на сьогоднішній день позначається на заплановані зміни податкової системи. Діяльність органів державної влади, що розкриті в даному дослідженні, враховує повсякденні вимоги оподаткування, а також інші національні та міжнародні вимоги. Слід підкреслити, що в умовах воєнного часу така «типова» реформа податкової системи є складним завданням, а податки все ще зберігають свій нормальний характер. Тому досвід з аспектів оподаткування, що досліджувався, і дії, на сьогоднішній день українською владою, можуть стати вагомим внеском та зразком майбутніх реформ податкової системи.

Актуальним для цього дослідження є аналіз реформ у сфері оподаткування, зокрема під час воєнного стану в Україні, що вимагає швидкої та комплексної реакції з боку державного уряду, для збереження стабільності та розвитку економіки країни.

У статті проаналізовано генезис наукових думок щодо історичного аспекту становлення податкової системи України та розкрито діяльності органів державної влади України під час воєнного стану в країні.

Окреслено основні завдання майбутньої податкової реформи України, що має сформувати нове інституційне середовище оподаткування, підвищити фіскальну ефективність податків, регулюючий потенціал податкової системи та сталого податкового права, тощо.

З вище викладеного можна зробити висновок, що реформування податкової системи України постійно у русі від дня незалежності і по теперішній час, що долає шлях до ефективної системи оподаткування. Зроблено рішучі кроки щодо зниження ставок найважливіших податків та спрощення правил справляння податків, які регулюються Податковим кодексом України, що надасть можливість розвитку підприємництва та збільшення зайнятості населення для стабілізації економіки та фінансового розвитку країни. Зміни, що відбуваються у сфері оподаткування мають відбуватися в плановому порядку та мати виважений характер. Отже, податкова система виконує багато важливих економічних і соціальних функцій.

Бібліографія

- Адміністративно-правовий захист прав платників податків*: навч. посібн. [Administrative and legal protection of the rights of taxpayers: training handbook] / Ковалів М.В., Єсімов С.С., Проць І.М. та ін; Львів: СПОЛОМ, 2021.
- Актуальні напрями реформування вітчизняної податкової системи* [Current trends in reforming the domestic tax system], <https://ngoipr.org.ua/news/aktualni-napryamy-reformuvannya-vitchyznyanoi-podatkovoyi-systemy/>.
- Барабаш Л.В., *Вектори гармонізації податкової системи України у довоєнний, воєнний і післявоєнний час* [Vectors of harmonization of the tax system of Ukraine in pre-war, war and post-war times], <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-223-4-3>.
- Варналій З.С., *Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації*. Економічний дискурс [Tax system of Ukraine: institutional and functional structure and ways of modernization. Economic discourse] 2018, вип. 2, <http://ed.pdatu.edu.ua/article/view/145588>.
- Варналій З.С., *Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів. Теоретичні та прикладні питання економіки. Випуск 24* [Reforming the tax system of Ukraine in the conditions of globalization and integration processes. Theoretical and applied issues of economics. Issue 24].
- Вавриньчук А.П., *Реформування податкової системи в Україні: основні напрями та завдання. Реформування податкової системи: стратегічний поступ чи ручне управління?* [Reforming the tax system in Ukraine: main directions and tasks. Reforming the tax system: strategic progress or manual management?], Науково-практичний семінар, 17 травня 2022 р., м. Львів [матеріали]; за ред. СичО.А., Львів 2022, ЛНУ, <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/05/seminar-PS-2022-1.pdf>.
- Величко Л.К., Чорна А.М., *Проблемні питання податкової системи України*. Актуальні питання забезпечення фінансової безпеки держави в умовах глобалізації [Problematic issues of the tax system of Ukraine. Current issues of ensuring the financial security of the state in the conditions of globalization], Харків 2022, <http://surl.li/dotqz>.
- Huzenko J., *Sposoby udoskonalenia systemu podatkowego na Ukrainie w związku z integracją europejską*, „Roczniki Nauk Społecznych” 2008, t. XXXVI, z. 3.

- Кучерявенко М.П., *Податкове право України: Академічний курс: підручник* [Tax law of Ukraine: Academi course: textbook], Київ 2008, Прав. Єдність.
- Лещенко Р.М., *Суть та поняття податкової системи України* [The essence and concept of the tax system of Ukraine], „Науковий вісник публічного та приватного права” 2001, № 6, <http://nvppp.in.ua/vip/2021/6/16.pdf>.
- Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А., *Досконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн* [Improvement of the tax system of Ukraine taking into account the experience of foreign countries], *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*, <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/609674.pdf>.
- Міністерства фінансів України [Ministry of Finance of Ukraine], <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/2022/>.
- Напрями реформування податкової системи України на основі досвіду зарубіжних країн. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України* [Directions of reforming the tax system of Ukraine based on the experience of foreign countries. Features of the formation and stages of reforming the tax system of Ukraine], <http://surl.li/dnxnw>.
- Напрями реформування податкової системи України на основі досвіду зарубіжних країн* [Directions of reforming the tax system of Ukraine based on the experience of foreign countries], <http://surl.li/dnxog>.
- Податкова реформа – виклик для України* [Tax reform is a challenge for Ukraine], <http://surl.li/dnxog>.
- Податкова реформа в Україні в контексті євроінтеграції* [Tax reform in Ukraine in the context of European integration], http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/62.pdf.
- Податкова та бюджетна* [Tax and budget], <https://economics.org.ua/index.php/blog/358-karta-reform-2021>.
- Реформування податкової системи України* [Reforming the tax system of Ukraine], https://minjust.gov.ua/m/str_11350.
- Римське право і сучасність. Кодифікація та рекодифікація цивільного законодавства в Україні: досвід і перспективи: матер. Міжнар. наук.-практ. конф.* [Roman law and modernity. Codification and recodification of civil legislation in Ukraine: experience and prospects: mater. International scientific-practical conference], Одеса, 25 червня 2021 р. / за заг. ред. д.ю.н., проф. С.О. Харитоновна, Одеса 2021, Фенікс, <http://surl.li/dnxqs>.
- Томнюк Т.Л., *Податкова система: навчальний посібник* [Tax system: study guide], Чернівці 2022, ЧТЕІДТЕУ, http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf.
- Тульчинський Р.В., Змієнко М.О., *Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування* [The tax system of Ukraine, its shortcomings and ways of reform], http://economy.kpi.ua/files/files/83_kpi_2009.pdf.
- Реформування податкової системи України* [Reforming the tax system of Ukraine], https://minjust.gov.ua/m/str_11350.
- Remlein M., Romanchuk K., *Obciążenia podatkowe małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce i na Ukrainie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5(83), z. 2.
- Слатвінська М., *Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України* [Peculiarities of formation and stages of reforming the tax system of Ukraine], <http://surl.li/dnxnw>.

Чайка В., *Податкове право та конституційне: точки доступу* [Tax Law and Constitutional Law: Access Points], „Jurnalul juridic national: teorie și practică” 2015, № 1.

Яких змін потребує податкова система України? [What changes does the tax system of Ukraine need?], <https://tyzhden.ua/Economics/255595>.

10 років вгору та вниз: бюджетний шлях України [10 years up and down: the budgetary path of Ukraine], <http://surl.li/doofp>.

10-10-10: яку податкову реформу пропонують урядовці та чи проголосують за неї депутати [10-10-10: what tax reform are proposed by government officials and whether deputies will vote for it], <http://surl.li/doogh>.

Міністерства фінансів України, <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/2022/>.

Резюме

Реформування податкової системи України

Ключові слова: податкове право, податкова система України, податкова реформа, фіскальна функція податків, Податковий кодекс України, зниження податкових ставок, спрощення податкової системи.

Предметом дослідження є аналіз податкових реформ в Україні, зокрема в період воєнного стану в Україні, що зумовило необхідність швидкого та комплексного реагування органів державної влади. Викладено основи положень доктрини щодо формування податкової системи України та дії органів державної влади в період воєнного стану. Окреслено основні завдання майбутньої податкової реформи, яка має створити нове інституційне середовище оподаткування, підвищити фіскальну ефективність податків, важливість впливу податкової системи тощо. Описано рішучі кроки щодо змін податкової систему, що включає зниження ставок найважливіших податків та спрощення правил функціонування адміністрування податку, які регулюються Податковим кодексом України; це створення можливості для розвитку підприємництва та збільшення зайнятості населення – з метою стабілізації економіки та фінансового розвитку країни. Зміни у сфері оподаткування мають бути спланованими та виваженими. У роботі представлені сучасні позиції вчення та наявні статистичні дані, що ілюструють важливість необхідності реформування податкової системи.

Summary

Reforming the Ukraine's tax system

Keywords: tax law, Ukraine's tax system, tax reform, fiscal function of taxation, Ukrainian Tax Code, reducing in tax rates, simplifying the tax system.

The aim of this paper is to analyse the tax reforming in Ukraine, specifically during the martial law in operation there, requiring a rapid and comprehensive response from the state authorities. The foundations are presented of the legal theories of how the tax system of Ukraine has been developing as well as the state's authorities' actions taken under martial law. The main objectives are outlined as a future tax reform which would expectedly create a new institutional environment for taxation as well as enhance the fiscal efficiency of taxation, the significance of taxation impact, etc. Decisive steps are described in the field of tax-system reforms, including those taken to reduce the rates of the most important taxes as well as simplify the rules of operation of the tax administration as regulated by Ukraine's Tax Code. This in turn is expected to create an opportunity for promoting entrepreneurship and raising employment levels – with a view to stabilising the economy and the country's financial development. Changes to taxation must be well-balanced and implemented according to a preconceived plan. The paper discusses current legal theories as well as available statistical data indicating the need for the tax system to be reformed.

Streszczenie

Reformowanie systemu podatkowego Ukrainy

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, system podatkowy Ukrainy, reforma podatkowa, fiskalna funkcja podatków, kodeks podatkowy Ukrainy, obniżenie stawek podatków, uproszczenie systemu podatkowego.

Przedmiotem opracowania jest analiza reform podatkowych w Ukrainie, w szczególności w okresie trwającego tam stanu wojennego, z czym wiąże się potrzeba szybkiej i kompleksowej reakcji władz państwowych. Przedstawione zostały stanowiska doktryny w kwestii kształtowania się systemu podatkowego Ukrainy oraz podjęte działania władz państwowych w okresie stanu wojennego. Nakreślono główne zadania przyszłej reformy podatkowej, która powinna stworzyć nowe otoczenie instytucjonalne dla opodatkowania, zwiększyć efektywność fiskalną podatków, znaczenie oddziaływania systemu podatkowego itp. Opisano zdecydowane kroki w kierunku zmian systemu podatkowego,

w tym w celu obniżenia stawek najważniejszych podatków i uproszczenia zasad działania administracji podatkowej, które reguluje kodeks podatkowy Ukrainy. Ma to stworzyć szansę na rozwój przedsiębiorczości i zwiększenie zatrudnienia ludności celem ustabilizowania gospodarki i rozwoju finansowego kraju. Zmiany zachodzące w dziedzinie opodatkowania muszą przebiegać w sposób planowy i mieć wyważony charakter. W pracy przedstawiono także dostępne dane statystyczne obrazujące znaczenie potrzeby reformy systemu podatkowego.

