

УДК 352.07

М. О. Думчиков
аспірант кафедри адміністративного, господарського права
та фінансово-економічної безпеки юридичного факультету
Сумського державного університету

НЕДОЛІКИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ЇХ ВИРІШЕННЯ

Сьогодні в Україні постійно проводяться оптимізаційні зміни системи оподаткування, які полягають у зміні ставок податків і кількісному їх обмеженні. Проте через різні причини реформування не забезпечує ефективності системи оподаткування, що зумовлює зростання податкового навантаження, тінізації прибутків і доходів суб'єктів господарювання. Тому визначення підходів до зміни податкової системи та усунення основних недоліків вважаємо суттєвою проблематикою для дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню недоліків системи оподаткування присвячено безліч праць українських науковців. Зокрема, Ю.О. Дзівінська та Б.П. Ярема [3] дослідили сучасний стан і перспективи оподаткування прибутку підприємств в Україні, О.Є. Дахнова [1] провела оцінку індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні, О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, Б.Р. Щепелюк [5] визначили недоліки оподаткування прибутку підприємств в Україні, М.І. Черепанин [14] дослідив недоліки оподаткування суб'єктів малого бізнесу, А.А. Славкова [10] визначила недоліки спрощеної системи оподаткування, А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кошук [4] визначили сутність і концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів, О.В. Онищенко О. В. та А.С. Крикуненко [6] визначили загальні недоліки податкової системи в Україні. Тож наразі проблематика існуючих недоліків досить розкрита, та пояснено причини існування таких процесів. Одночасно вважаємо за доцільне систематизувати наслідки таких недоліків у зв'язку з постійним реформуванням системи оподаткування.

Мета статті полягає у визначенні пріоритетних недоліків системи оподаткування України та на основі їх систематизації запропонувати концептуальні підходи до їх усунення.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [8], податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, за умовою отримання ними

спеціальної вигоди, зокрема внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Також у ПКУ визначено сутність системи оподаткування – сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України [8].

Сьогодні в Україні існують такі види податків:

- 1) податок на прибуток підприємств;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;
- 4) акцизний податок;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата;
- 7) мито.

До місцевих податків належать:

- 1.1. податок на майно;
- 1.2. єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- 2.1. збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 2.2. туристичний збір.

В Україні протягом поступового реформування системи оподаткування загалом відбулося суттєве скорочення видів податків і зборів. Водночас сьогодні в Україні залишається розгалужена чисельність податків і зборів, які виступають у багатьох випадках неефективними фіскальними інструментами, адже не забезпечують подолання тінізації й корупції.

Процеси реформування системи податків і зборів були зумовлені такими причинами:

- неоптимальною податковою структурою;
- надмірним податковим тиском на вітчизняного товаровиробника;
- антистимулюючою дією системи надання податкових пільг;
- переважанням питомої ваги непрямих податків над прямими, що гальмує стимули до розвитку виробництва тощо [2].

Сьогодні, зважаючи на те, що основні кроки в усуненні недоліків системи оподаткування вже зроблено, потрібно звернути увагу на нові виклики та негативні сторони податкової системи, які виникають у зв'язку з постійною зміною податко-

вого законодавства й існуючими законодавчими колізіями.

Найгострішою проблемою для економіки України є реформування існуючої податкової системи, що необхідно проводити шляхом послаблення податкового тиску щодо тих, хто платить податки й інвестує кошти у виробництво. Для цього насамперед слід знизити кількість податків, тому що податкове законодавство цим переобтяжене. Ще однією проблемою є податкові пільги, які піддаються в сучасному світі неабиякій критиці з боку як податківців, так і науковців. Головною підставою для критики є їх руйнівний вплив на економічні процеси, порушення принципу нейтральності та деструктивний характер [10].

О.В. Онищенко [6] зазначає, що система оподаткування в Україні має ряд недоліків, а саме це:

- нестабільність податкової системи, постійні зміни до існуючих законів, які не завжди дають очікуваний результат;
- значна кількість нормативно-правових актів із питань оподаткування;
- більш як 500 нормативно-правових актів, нормами яких повинні володіти та керуватись на практиці як платники податків, так і працівники органів державної податкової служби України [4];
- невиконання однієї з основних функцій, а саме регулюючої, бо вона не спрямована на економічне зростання;
- завищення податкових ставок, через що відбувається зростання тіньової економіки;
- діяльність Міністерства фінансів, Державної податкової та митної служб є неефективною й незгодженою.

На нашу думку, варто зосередити увагу на найбільш важливих елементах податкової системи, зокрема на основних видах податків. Тому доцільно звернути увагу насамперед на основних недоліках податку на прибуток підприємств, адже наразі цей податок не є бюджетоутворюючим. Ситуація з очікуваними надходженнями від цього податку в умовах економічного падіння та збитковості підприємств погіршується. Прописаний у законодавстві процес визначення прибутку об'єкта оподаткування досить громіздкий, а норми закону можуть трактуватися по-різному. Законом фактично створені можливості для представника фіскальних органів «вирішувати питання» на власний розсуд, зокрема: правила, які передбачають судження/оцінку з боку контролюючих органів і, як наслідок, допускають неоднозначне тлумачення; «виделки» у законі для застосування санкцій; можливість вибіркового застосування нездійсненого (або такого, який масово не виконується) закону; неоднозначні формулювання самого закону, що допускають різне трактування; протиріччя між нормативними актами тощо [3].

Крім того, застосування різних схем «оптимізації», що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку. Податкове структурування призводить до неоподаткування одних платників податку з перенесенням всього тягаря зі сплати цього податку на інших платників, у результаті чого основна частина надходжень із цього податку забезпечується 0,4% всіх платників податку [12].

Для розрахунку об'єкта оподаткування використовується фінансовий результат. Визначення фінансового результату та можливість його об'єктивної перевірки має істотні ризики виникнення спору, оскільки існують низька культура складання фінансової звітності та низький рівень знань стандартів бухгалтерського обліку, а також відсутність досвіду зі складання фінансової звітності працівників фіскальних органів. Також значним недоліком є короткий період між датами складання фінансової звітності й подачі декларації з податку на прибуток, що унеможлиблює перевірку достовірності визначення бази оподаткування. У підсумку наведені вище системні недоліки перетворили податок на прибуток підприємств в Україні на дієвий механізм фіскального тиску на сумлінних платників податку. Як наслідок, сутність податку наразі викривлена, він вже не є «справедливим» (один із принципів оподаткування, закріплених Податковим кодексом України), фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств досить низька [3].

На наше переконання, такий стан речей насамперед зумовлений недоліками механізму справляння податку на прибуток. До того ж аналіз наукових публікацій, присвячених недолікам механізму справляння податку на прибуток підприємств, дає змогу відзначити, що ця податкова форма має безліч недоліків, які стосуються механізму її справляння. Основними недоліками податку на прибуток і його адміністрування можна назвати такі [5]:

- непостійну ставку податку до 1 січня 2016 р.;
- розбіжність між податковим і бухгалтерським обліками у визначенні доходів із метою оподаткування прибутку підприємств, собівартості реалізованої продукції й інших витрат;
- можливість перенесення на наступні податкові періоди від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств;
- недостатній рівень стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств через механізм справляння податку на прибуток.

Наступним податком, що зумовлює суттєві недоліки податкової системи, є податок на додану вартість (далі – ПДВ) – це податок на споживання, який стягується з доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем і вноситься до

бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участю нерезидентів. ПДВ характеризується певною кількістю недоліків, що зумовлені недоречностями системи оподаткування в державі, відповідно, на практиці виділимо основні з них [11]:

- складність механізму адміністрування;
- можливі шляхи ухилення від сплати податку платниками, особливо в умовах нестабільного нормативно-правового забезпечення;
- несвоєчасне бюджетне відшкодування;
- негативний вплив на високотехнічні та наукомісткі виробництва.

У своєму дослідженні ефективності ПДВ та виокремленні негативних сторін цього виду податку О.Є. Дахнова провела аналіз фіскальної значимості податку, який показав, що ПДВ, хоча й забезпечує значну частку доходів державного бюджету, однак вона є меншою від потенційної. При цьому даний податок має істотний вплив на перерозподіл ВВП через бюджет держави. Динаміка індикаторів фіскальної значимості ПДВ в Україні має хвилеподібний характер, що вказує на нестабільність податкового механізму. Загалом у 2011–2016 рр. ефективна ставка ПДВ була невеликою, а це суттєво знижує фіскальний потенціал номінальної ставки цього податку. На жаль, в Україні вирішальним фактором при визначенні ставки ПДВ є намагання забезпечити надходження достатніх коштів до бюджету без урахування спроможностей споживачів й інтересів виробників. Головними чинниками, що негативно вплинули на загальний стан фіскальної ефективності ПДВ, є недоліки в системі адміністрування ПДВ, наявність шахрайських схем при справлянні цього податку, проблеми бюджетного відшкодування ПДВ тощо [1].

У табл. 1 відображено ключові показники, що характеризують податкову систему України протягом 2010–2017 рр.

Тож наведені основні показники системи оподаткування України дають нам змогу виділити ключові недоліки:

1) висока загальна ставка податку на прибуток, яка хоча й скоротилась з 2010 по 2017 р., проте зумовлює високий податковий тиск і тінізацію економіки;

2) загалом високим залишається податок на прибуток підприємств стосовно економічної вигоди, яку можуть отримати суб'єкти господарювання й платники податків;

3) високим залишається, порівняно з європейськими країнами, податок на доходи фізичних осіб і соціальні внески, що також зумовлюють ухилення платників податків від сплати й тінізацію доходів громадян;

4) незважаючи на те, що час, який потрібен для підготовки й сплати податків, скоротився вдвічі, бухгалтерська служба досі витрачає безліч часу на те, щоб розрахувати та здійснити оплату податкових платежів, що свідчить про недосконалість системи адміністрування;

5) досить велика кількість початкових процедур для реєстрації бізнесу.

Водночас відзначимо, що основними перевагами сьогодні є суттєве скорочення кількості податків і необхідних платежів і часу, необхідного для започаткування бізнесу.

Тож можемо підсумувати, що ключовими недоліками системи оподаткування є високий податковий тягар і недосконалість адміністрування податків й обов'язкових платежів.

На рис. 1 відображено динаміку ключових показників податкових надходжень до державного бюджету України у 2010–2016 рр.

Таблиця 1

Ключові показники ефективності системи оподаткування України

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Зростання, +/-
Загальна ставка податку (% від комерційної вигоди)	55,5	57,1	55,4	54,4	52,7	52,2	52,3	37,8	-17,7
Податок на прибуток (% від комерційної вигоди)	10,4	12,2	11,6	11,3	9,5	9	8,7	11,9	1,5
Податкові платежі (кількість)	135	135	28	28	5	5	5	5	-130
Інші податки, що сплачуються підприємствами (% від комерційної вигоди)	1,8	1,6	0,7	0,1	0,1	0,1	0,5	1,1	-0,7
Податок на працевлаштування та соціальні внески (% від комерційної вигоди)	43,3	43,3	43,1	43,1	43,1	43,1	43,1	24,8	-18,5
Час, що необхідний для підготовки та сплати податків (години)	657	657	488	386	346	346	355,5	327,5	-329,5
Початкові процедури реєстрації бізнесу, кількість	11	10	8	7	7	5	6	6	-5
Час, необхідний для початку бізнесу (дні)	28	25	23	22	22	8	6,5	6,5	-21,5

Джерело: розраховано автором на основі [7]

З огляду на динаміку ключових показників, які характеризують податкові надходження до державного бюджету України, ми можемо зробити висновок, що основним недоліком системи оподаткування є високий податковий тягар на суб'єктів господарювання, який проявляється насамперед у зростанні податків на товари та послуги, що фактично означає потребу в перегляді ставки ПДВ. Крім того, загалом можемо говорити про те, що зниження ставок податків не забезпечує наразі зростання надходжень до державного бюджету, що зумовлює дефіцит останнього.

Також варто виокремити суттєві недоліки спрощеної системи оподаткування України, які держава повинна ліквідувати для удосконалення податкової системи загалом, до них належать такі: можливість зловживання спрощеною системою й ухиляння від оподаткування; обмеження обсягів доходу єдиноплатників; низька фіскальна ефективність; обмеження щодо кількості праців-

ників, яких може залучити до своєї діяльності платник податку (для I та II груп); не врахування витрат платника, а лише доходу (для III групи); фіксована сплата податку, незалежно від факту отримання доходу; залежність від конкретних місцевих органів влади при призначенні ставки податку (для I та II груп) [13].

Отже, систему оподаткування необхідно узгодити з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку країни, створити постійно діючу робочу групу з питань виявлення недоліків й удосконалення системи оподаткування малого бізнесу, вдосконалити методи адміністрування єдиного податку на ефективну, відкриту та підзвітну суспільству систему. Водночас доцільно посилити відповідальність платників єдиного податку за порушення норм податкового законодавства. Вирішення вищезазначених проблем може відбуватись тільки за умови досягнення балансу між державними

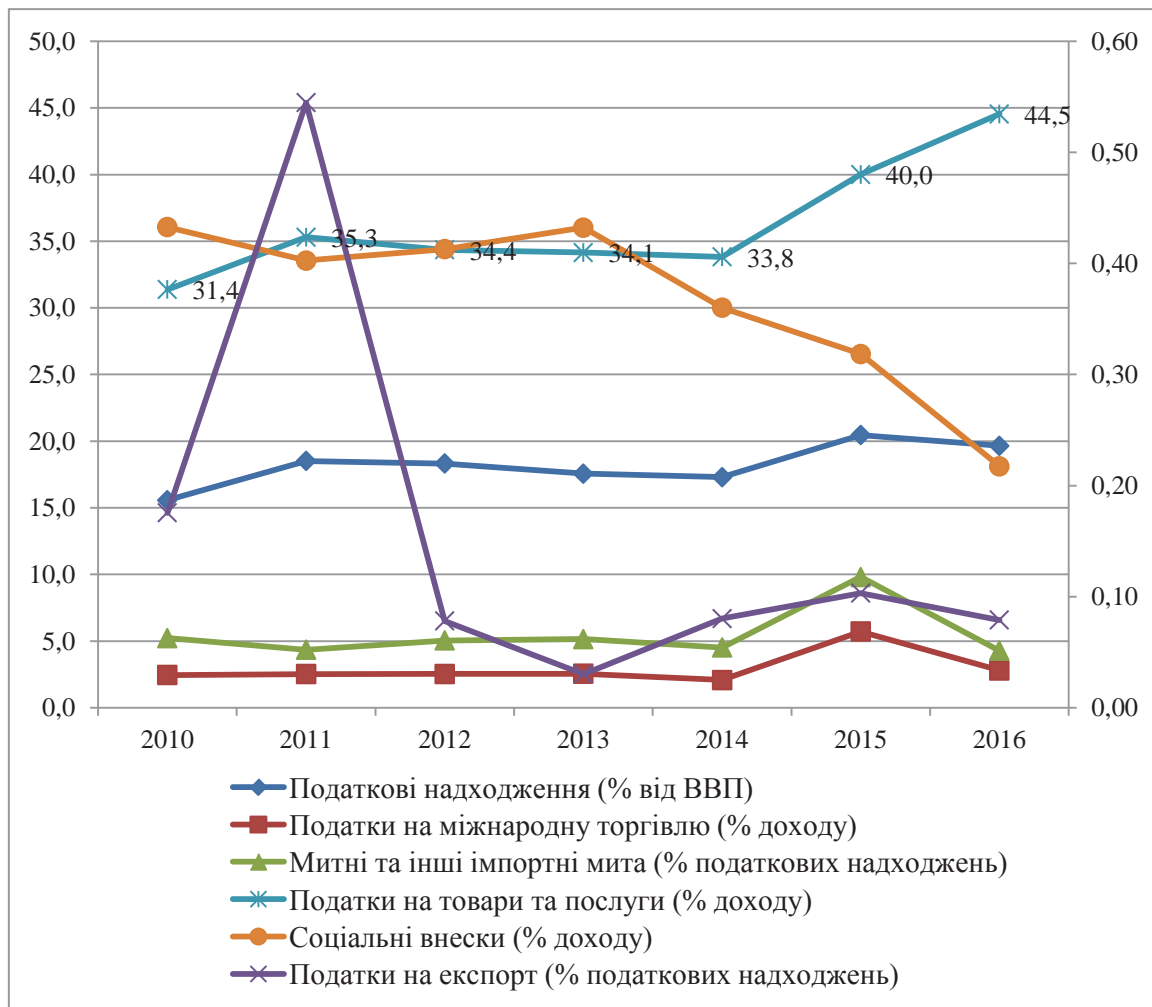


Рис. 1. Динаміка ключових показників податкових надходжень до державного бюджету України у 2010-2016 рр.

Джерело: розраховано автором на основі [7]

й підприємницькими інтересами. Розраховано автором на основі [9].

На нашу думку, варто виділити шляхи покращення механізму справляння податку на прибуток [5]:

- повне усунення розбіжностей між податковим і бухгалтерським обліком;

- відміна статті 150 Податкового кодексу України, яка передбачає можливість перенесення від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток на наступні податкові періоди;

- звільнення від оподаткування частини прибутку підприємств, що використовується на фінансування інвестиційно-інноваційних проектів.

Для усунення недоліків системи оподаткування в Україні потрібно базуватися на інституціональних критеріях формування та реалізації податкової політики держави, головними з яких можемо вважати такі:

1. Компромісність. Потрібно збалансувати інтереси держави, підприємницького сектору та громадян, причому так, щоб усі суб'єкти перерозподільних відносин були задоволені результатами перерозподілу приблизно однаково.

2. Комплементарність податкових змін. Податкові новації мають бути добре узгодженими з іншими законодавчими нормами, передбачати заходи впливу на неформальний рівень інституціонального середовища й позитивно оцінюватися суспільством.

3. Відмова від радикальних податкових ініціатив. Податкова реформа повинна відбуватися не методом «великого стрибка», а поступово, одночасно із змінами інституціонального середовища.

4. Стабільність і гнучкість. Податкова політика повинна, з одного боку, відповідати визначеним у її концепції (доктрині) напрямом модифікації податкової системи та системи внесків до державних соціальних фондів, а з іншого – швидко реагувати на зміни у відтворювальних і фіскальних процесах.

Розраховано автором на основі [4].

Формування податкової політики у постсоціалістичних країнах має особливості, пов'язані з перебудовою соціально-економічної системи та перерозподільних механізмів в умовах становлення й утвердження ринкових відносин. З огляду на це, запропоновано такі концептуальні підходи до розвитку податкової системи [11, с. 56–57]:

- паралельне застосування обмеженої кількості податків та єдиного податку для різних суб'єктів ринку (залежно від величини суб'єкта) з подальшим переходом до стимулювання малого підприємництва за практикою розвинутих країн – шляхом сплати всіх податків і податкових платежів, але за зниженими ставками;

- активне використання непрямих і прямих податків. Широке застосування ПДВ є доцільним

через потребу вироблення механізму акумулювання коштів, який би одночасно мав розширену базу оподаткування (для забезпечення зростаючих фіскальних потреб) і страхування доходів до бюджетів від інфляції шляхом прив'язки надходжень до зміни цін.

- на перших етапах ринкової трансформації – використання доходів юридичних осіб як основних об'єктів прибуткового оподаткування та широке застосування неявних методів перерозподілу доходів населення через податки на споживання, а після досягнення прогресу в соціально-економічному розвитку – застосування знижених ставок ПДВ на товари масового споживання. Це допоможе наблизитися до оптимізації розподілу податкового навантаження, яке адекватно стосовно доходів населення;

- поступовий перехід від застосування посиленого та жорсткого податкового контролю до ідеології партнерських відносин з платниками податків із позитивними змінами у розвитку економіко-інституціонального середовища.

Висновки. Отже, у ході дослідження визначено, що система оподаткування характеризується рядом недоліків, які виникають, зокрема, через постійне реформування системи. Нами виділено основні недоліки в розрізі складових податкової системи України шляхом систематизації негативних сторін використання основних видів податків: податку на прибуток, податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та соціальні внески. Також окремо розглянуто основні недоліки спрощеної системи оподаткування. Серед основних недоліків виокремлено непостійність ставок на прибуток, доходи фізичних осіб, розбіжність між податковим і бухгалтерським обліком, недостатній рівень стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств через механізм справляння податку на прибуток, високу загальну ставку податку на прибуток, високий, порівняно з європейськими країнами, податок на доходи фізичних осіб та соціальні внески, досить велику кількість початкових процедур для реєстрації бізнесу та інші.

Основними критеріями, якими потрібно користуватися при вирішенні недоліків вважаємо компромісність, комплементарність податкових змін, відмову від радикальних податкових ініціатив, стабільність і гнучкість податків і зборів. Концептуальні підходи для усунення зазначених недоліків полягають у паралельному застосуванні обмеженої кількості податків та єдиного податку для різних суб'єктів ринку, активному використанні непрямих і прямих податків, використанні доходів юридичних осіб як основних об'єктів прибуткового оподаткування, поступовому переході від застосування посиленого та жорсткого податкового

контролю до ідеології партнерських відносин з платниками податків.

Література

1. Дахнова О.Є., Білик М.Ю. Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. Молодий вчений. 2017. № 7. С. 431–435. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_7_98.
2. Державна фіскальна служба України. Офіційний портал. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/mistsevi-zbori/>.
3. Дзівінська Ю.О., Ярема Б.П. Сучасний стан та перспективи оподаткування прибутку підприємств в Україні. Молодий вчений. 2017. Вип. № 3(43). С. 645–651.
4. Крисоватий А.І., Мельник В.М., Кошук Т.В. Сутність та концептуальні онови формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. Економіка України. 2016. № 1. С. 35–51. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2016_1_4.
5. Непочатенко О.О., Боровик П.М., Щепелюк Б.Р. Оподаткування прибутку підприємств в Україні. Економіка. Управління. Інновації. 2015. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_1_28.
6. Онищенко О.В., Крикуненко А.С. Недоліки податкової системи в Україні. Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф (17 листопада 2017 р.). Київ: КНЕУ, 2017. С. 80–81.
7. Офіційний сайт Світового банку. URL: <http://www.worldbank.org/uk/country/ukraine>.
8. Податковий кодекс України №2755-17 від 07.05.2011 (редакція від 01.01.2018). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Славкова А.А. Спрощена система оподаткування: баланс державних і підприємницьких інтересів. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: зб. матеріалів IV Всеукр. наук.-практ. конф. (18–20 лютого 2016 р.). Кременчук, 2016. С. 32–34.
10. Трансформація національної моделі фінансово-кредитних відносин: виклики глобалізації та регіональні аспекти: зб. матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (23 листопада 2016 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2016. 395 с.
11. Трансформація національної моделі фінансово-кредитних відносин: виклики глобалізації та регіональні аспекти: зб. матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної конференції (23 листопада 2017 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. 432 с.
12. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал URL: http://www.radaprogram.org/sites/default/files/infocenter/publications/corporate_income_tax_transformation_into_distributed_profit_tax_1.pdf.
13. Черепанин М.І. Оподаткування суб'єктів малого бізнесу: сучасний стан та напрями реформування. Молодий вчений. 2016. № 12.1 (40). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/235.pdf>.

Анотація

Думчиков М. О. Недоліки системи оподаткування України та концептуальні підходи до їх вирішення. – Стаття.

У статті визначено сутність системи оподаткування. Встановлено, що система оподаткування являє собою сукупність видів податків і зборів, які є обов'язковими, відповідно до існуючого податкового режиму країни. Визначено, що незважаючи на постійну зміну податкової системи, яка проявляється у зміні ставок податків і зборів, звуженні їх кількості, одним із головних недоліків системи оподаткування залишається високе податкове навантаження на суб'єктів господарювання, що фактично вказує на низьку ефективність системи податків України. Тому в дослідженні запропоновано концептуальні підходи для усунення зазначених недоліків.

Ключові слова: система оподаткування, податки та збори, податкове навантаження, податковий тягар, концептуальні підходи.

Аннотация

Думчиков М. А. Недостатки системы налогообложения Украины и концептуальные подходы к их решению. – Статья.

В статье определена сущность системы налогообложения. Установлено, что система налогообложения представляет собой совокупность видов налогов и сборов, которые являются обязательными в соответствии с существующим налоговым режимом страны. Определено, что несмотря на постоянное изменение налоговой системы, которое проявляется в изменении ставок налогов и сборов, сужении их количества, одним из главных недостатков системы налогообложения остается высокая налоговая нагрузка на субъектов хозяйственной сферы, фактически указывает на низкую эффективность системы налогов Украины. Поэтому в исследовании предложены концептуальные подходы для устранения указанных недостатков.

Ключевые слова: система налогообложения, налоги и сборы, налоговая нагрузка, налоговое бремя, концептуальные подходы.

Summary

Dumchykov M. O. Disadvantages of the Ukrainian taxation system and conceptual approaches to their solution. – Article.

In this article it has been defined the essence of the taxation system. It has been stated that the taxation system appears to be the complex of different kinds of taxes and fees, which are mandatory according to current taxation regime of the state. The author has specified that, despite constant change of the taxation system, which comes out in the form of taxes and fees alteration as well as in narrowing their number, one of the main disadvantages of the taxation system is still high tax burden on business entities, which, in fact, indicates the low efficiency of the Ukrainian tax system. Therefore, the study suggests conceptual approaches to eliminate these shortcomings.

Key words: taxation system, taxes and fees, tax load, tax burden, conceptual approaches.