

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ДОЛЖЕНКОВ ОЛЕКСАНДР ВАЛЕРІЙОВИЧ

УДК 347.73 : 336.22(477)

ДИСЕРТАЦІЯ
ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО:
СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Спеціальність – 081 Право

Галузь знань – Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **Долженков О.В.**

Науковий керівник
ЛАТКОВСЬКА Тамара Анатоліївна,
доктор юридичних наук, професор

Одеса – 2020

АНОТАЦІЯ

Долженков О.В. Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. – Національний університет «Одеська юридична академія», Одеса, 2020.

Дисертацію присвячено комплексному правовому дослідженню загальнотеоретичних положень податкового законодавства, правовому регулюванню окремих видів податків у структурі податкового законодавства, а також генезису податкових реформ в Україні.

Обґрунтовано, що процес становлення і розвитку податкового законодавства в незалежній Україні був досить складним, суперечливим і багато в чому спонтанним та непослідовним. Податкова система України є далекою від досконалості, її формування продовжується – процес реформування податкової законодавчої бази та впровадження в життя положень реформованого законодавства не зупиняється та триває і на теперішній час.

Встановлено, що формування податкового законодавства є довготривалим процесом, який бере свій початок ще з Древньої Русі. Враховуючи історичні особливості розвитку держави Україна, сформульовано власне бачення на етапи розвитку оподаткування в цілому та податкового законодавства в Україні.

Запропоновано розглядати податкове законодавство як частину системи законодавства, яка складається з правових норм, що встановлюють порядок, способи, форми та методи правового регулювання відносин у сфері оподаткування.

Аргументовано, що принципи податкового законодавства гарантують безперервність та послідовність нормотворчого процесу, відіграють особливу

роль у формуванні практики податкових відносин, сприяють відміні застарілих та запровадженню нових правових норм, єдиному трактуванню нормативних актів та вдосконаленню податкового законодавства в умовах посилення інтеграційних процесів.

Наголошено на виокремленні в науковій літературі чотирьох окремих груп принципів, що стосуються відносин оподаткування, до яких віднесено: принципи податкового права; принципи податкової системи; принципи податку; принципи податкового законодавства. Підтримуючи позицію вчених щодо розмежування названих принципів, сформульовано авторське визначення «принципів податкового права», «принципів податкової системи», «принципів оподаткування», «системи принципів податкового законодавства».

Встановлено, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворення та правозастосування, а також є показником досягнутого в державі рівня урегульованості та порядку у податкових правовідносинах. Зазначено, що поняття «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства» тісно взаємопов'язані, але не тотожні з огляду на їх характерні особливості та форми закріплення.

Акцентовано увагу на тому, що Податковий кодекс України, а саме ст. 4 чітко регламентує принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство. Вони закріплені як єдине ціле, як система, що нерозривно пов'язує один з одним свої складові елементи. Тому, розглянуто та досліджено їх у комплексі, що і дозволило дослідити правове коло, на якому повинні ґрунтуватись усі податкові правовідносини. Констатовано, що принципи, передбачені в п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України, складаються як з власне принципів податкового законодавства (стабільність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так із принципів оподаткування (нейтральність оподаткування, соціальна справедливість,

економічність тощо). Сформульовано особливості принципів податкового законодавства.

Зазначено, що податкове законодавство, будучи невід'ємною частиною системи національного законодавства, не може функціонувати абсолютно автономно, а тому повинно розвиватися системно та комплексно. Зроблено висновок про наявність певного зв'язку та перетину податкових норм із неподатковими, зокрема конституційними, митними та міжнародно-правовими нормами.

Доведено, що застосування для цілей оподаткування норми, яка не узгоджується з нормами Податкового кодексу України (без внесення змін до нього), стане порушенням не просто окремих пунктів Податкового кодексу України, а порушуватиме цілу систему норм, яка формувалася спеціально для забезпечення зручності та стабільності та буде порушенням мети, для якої податкове законодавство кодифіковано.

Встановлено, що податок має не тільки економічне, але й політичне значення, оскільки він є ефективним інструментом державного управління. Доведено, що адміністрування податків повинне включати в себе стратегію і тактику управління процесом справляння. Тактика управління спрямовується на досягнення основних цілей оподаткування в конкретних соціально-економічних, політичних та правових умовах. Зауважено, що зростає також і роль вироблення стратегії адміністрування податків в умовах нестійкої економічної ситуації, яка повинна враховувати реальний стан справ в економіці країни та політичній системі держави, а також перспективи розвитку національного ринку, процесів глобалізації, виникнення різних ризиків.

Наголошено, що основними проблемами є недосконалість системи адміністрування податків, невизначеність щодо правил оподаткування й неоднозначне застосування законодавства. Зазначено, що покращання адміністрування податків і зборів потрібно здійснювати одночасно з реформуванням політики оподаткування, що дасть змогу

спростити процедури, пов'язані зі сплатою податків і зборів, уникнути неоднозначного застосування законодавства й сприяти справедливості та ефективності системи оподаткування.

Запропоновано авторське бачення удосконалення системи адміністрування. Для забезпечення стабільності податкового законодавства рекомендовано після реформування податкової системи встановити мораторій на внесення будь-яких змін до Податкового кодексу України протягом не менш ніж п'ятьох років. Тож протягом цього періоду не повинні змінюватись перелік податків та зборів, їх база, ставки та податкові періоди, строки подання декларацій та сплати податків. Реалізація сформульованих авторських пропозицій слугуватиме підвищенню стабільності та однозначності податкового законодавства, що, у свою чергу, стимулюватиме процеси економічного зростання вітчизняного виробництва, сприятиме інвестиційній привабливості та призведе до залучення іноземних інвестицій в економіку країни, підвищить конкурентоспроможність України на міжнародній арені в цілому.

Встановлено, що сьогодні податок на прибуток підприємств – один із найвагоміших із групи прямих податків у податковій системі України, який є складним в адмініструванні та неоднозначним за економічною природою з усіх прямих податків. Для ефективності справляння та адміністрування податку на прибуток підприємств як одного з основних інструментів впливу на поліпшення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання автором запропоновано лібералізувати ставку податку, знизити базову (основну) ставку, виключити фіскальні норми, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, та нематеріальних активів з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку та ряд інших. Оскільки проблему з оподаткування прибутку підприємств в Україні необхідно невідкладно вирішувати, то пропонується перейти до моделі податку на виведений капітал, яка передбачає оподаткування операції/транзакції щодо виведення капіталу, або

операцій, пов'язаних з виведенням капіталу (у вигляді дивідендів та іншого розподілу прибутку, операцій та платежів, що використовуються з метою оптимізації цього податку). Запровадження податку на виведений капітал в Україні дозволить значною мірою вирішити існуючі системні проблеми, пов'язані з адмініструванням податку на прибуток підприємств, відновити справедливість в оподаткуванні та в певній мірі знизити податкове навантаження на платників податку.

Доведено, що важливим є реформування і подальше вдосконалення механізму оподаткування доходів фізичних осіб, а також пошук шляхів зростання фіскального й регулюючого потенціалу особистого прибуткового оподаткування. Враховуючи важливість системи оподаткування доходів фізичних осіб, яка повинна бути адаптована до умов держави, оскільки є пріоритетною та впливовою на наповнення бюджету, автором виокремлено проблеми, які потребують подальшого врегулювання, та сформульовано заходи для їх подолання.

Досліджено проблеми адміністрування податку на додану вартість, який є найбільш поширеним універсальним бюджетоутворюючим податком. Для усунення та мінімізації впливу існуючих проблем у сфері оподаткування податком на додану вартість автором запропоновано здійснити певні кроки його реформування, серед яких: запровадження ставки у розмірі 7% від бази оподаткування податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України товарів і послуг, які є соціально значущими за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; удосконалення порядку визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строків проведення розрахунків; відновлення спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства з метою збільшення державної підтримки малих та середніх сільськогосподарських підприємств та ряд інших.

Встановлено, що одне з визначальних місць у податкових системах більшості країн світу посідає акциз – непрямий податок, який встановлюється на високорентабельні та монопольні товари і в теорії вилучає частину надприбутків, які отримуються від продажу подібної продукції. Виокремлено відмінні риси акцизного податку у порівнянні з податком на додану вартість та визначено основні проблеми справляння акцизного податку, серед яких значний ступінь ухилення від його сплати та високій рівень корумпованості органів державної влади, що здійснюють контроль за виробництвом підакцизних товарів та адмініструванням акцизу. З метою подальшої модернізації акцизної політики в Україні запропоновано зміни до податкового законодавства.

Проаналізовано й такі податкові надходження як податок на майно, екологічний податок, рентна плата. Дослідження цих податкових надходжень дозволили автору запропонувати зміни до податкового законодавства України, які посприяють підвищенню справедливості та ефективності функціонування даних податкових надходжень, а також збільшенню обсягів надходжень до бюджету від їх справляння.

Встановлено, що в Україні за всі роки незалежності фактично було проведено чотири податкові реформи, а саме у 1991, 1995, 1999 та 2011 роках, а використані інструменти їх реалізації не завжди були адекватними соціально-економічному стану країни, що пов'язано з невідповідністю виду проваджуваної податкової політики цілям та завданням економічної стратегії держави. Реформаційні процеси в перебудові податкової системи за останні роки не мають сталого характеру, безсистемно врегульовуються окремі питання та зміни орієнтовані на нетривалі терміни часу. Наголошено, що незважаючи на внесення суттєвих змін кожного року до Податкового кодексу України, діюча податкова система України не забезпечує збалансованого з реальними можливостями економіки податкового навантаження на суб'єктів господарювання, її реформування викликано необхідністю невідкладної стабілізації фінансової ситуації, стимулювання процесів

економічного зростання та підвищення інвестиційної привабливості України на міжнародній арені в цілому. Сучасна податкова система України зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними. З метою подолання недоліків запропоновано ряд змін до Податкового кодексу України.

Ключові слова: податок, податкове законодавство, податкова система, податкова реформа, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок.

ANNOTATION

Dolzhenkov Oleksander. Tax legislation: state and prospects of development. – The qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 081 – Law.
– National University "Odessa Law Academy", Odessa, 2020.

The dissertation is devoted to a complex legal research of general theoretical provisions of tax legislation, legal regulation of certain types of taxes in the structure of tax legislation, as well as the genesis of tax reforms in Ukraine.

The dissertation substantiates that the process of formation and development of tax legislation in independent Ukraine was quite complex, contradictory and largely spontaneous and inconsistent. Ukraine's tax system is far from perfect, its formation continues - the process of reforming the tax legislation and implementing the provisions of the reformed legislation does not stop and continues to this day.

It is established that the formation of tax legislation is a long process, which dates back to ancient Russia. Taking into account the historical peculiarities of the development of the state of Ukraine, the own vision for the stages of development of taxation in general and tax legislation in Ukraine is formulated.

It is proposed to consider the tax legislation as a part of the system of legislation, which consists of legal norms that establish the procedure, methods, forms and methods of legal regulation of relations in the field of taxation.

It is argued that the principles of tax law guarantee the continuity and consistency of the rule-making process, play a special role in forming the practice of tax relations, contribute to the abolition of obsolete and the introduction of new legal norms and improvement of tax legislation in conditions of strengthening integration processes.

Emphasis is placed on the selection in the scientific literature of four separate groups of principles relating to tax relations, which include: principles of tax law; principles of the tax system; tax principles; principles of tax legislation. Supporting the position of scientists on the delimitation of these principles, the author's definition of "principles of tax law", "principles of the tax system", "principles of taxation", "system of principles of tax law" is formulated.

It is established that the principles of taxation form the basis of tax legislation, serve as guidelines for lawmaking and law enforcement, as well as an indicator of the level of regulation and order in tax relations achieved in the state. It is noted that the concepts of "principles of taxation" and "principles of tax law" are closely interrelated, but not identical due to their characteristics and forms of consolidation.

Emphasis is placed on the fact that the Tax Code of Ukraine, namely Art. 4 clearly regulates the principles on which tax legislation is based. They are fixed as a whole, as a system that inextricably connects its constituent elements. Therefore, they are considered and studied in a complex, which allowed us to explore the legal framework on which all tax relations should be based. It is stated that the principles provided for in paragraph 4.1. Article 4 of the Tax Code of Ukraine, consist both of the actual principles of tax law (stability of taxation, presumption of legality of decisions of the taxpayer and the inevitability of legal liability), and of the principles of taxation (neutrality taxation, social justice, efficiency and others). The peculiarities of the principles of tax legislation are formulated.

It is noted that tax legislation, being an integral part of the system of national legislation, cannot function completely autonomously, and therefore must be developed systematically and comprehensively. It is concluded that there is a certain connection and intersection of tax rules with non-tax ones, in particular constitutional, customs and international legal rules.

It is proved that the application for tax purposes of a rule that does not comply with the Tax Code of Ukraine (without amending it) will violate not only certain provisions of the Tax Code of Ukraine, but will violate the whole system of rules, which was formed specifically to ensure convenience and stability and will be the violation of the purpose for which the tax legislation is codified.

It is established that the tax has not only economic but also political sense because it is an effective tool of public administration. It is proved that tax administration should include strategy and tactics of managing the collection process. Management tactics are aimed at achieving the main goals of taxation in specific socio-economic, political and legal conditions. It is noted that the role of developing a strategy for tax administration in an unstable economic situation, which should take into account the real state of affairs in the economy and political system of the country, as well as prospects for national market development, globalization, various risks.

It is emphasized that the main problems are the imperfection of the tax administration system, uncertainty about tax rules and ambiguous application of legislation. It is noted that the improvement of the administration of taxes and fees should be carried out simultaneously with the reform of tax policy, which will simplify procedures related to the payment of taxes and fees, avoid ambiguous application of legislation and promote fairness and efficiency of the taxation system.

The author's vision of improving the administration system is offered. To ensure the stability of tax legislation, it is recommended to establish a moratorium on any changes to the Tax Code of Ukraine for at least five years after the reform of the tax system. Therefore, during this period, the list of taxes and fees, their

base, rates and tax periods, deadlines for filing returns and paying taxes should not change. The implementation of the formulated author's proposals will serve to increase the stability and unambiguity of tax legislation, which in turn will stimulate the economic growth of domestic production, promote investment attractiveness and attract foreign investment into the economy, increase Ukraine's competitiveness in the international arena at all.

It is established that today the corporate income tax is one of the most important one in the group of direct taxes in the tax system of Ukraine, which is difficult to administer and ambiguous in its economic nature among all direct taxes. In order to effectively collect and administer corporate income tax as one of the main tools to influence the improvement of investment activities of economic entities, the author proposes to liberalize the tax rate, reduce the base (basic) rate, eliminate fiscal rules that set minimum depreciation of fixed assets and other non-current assets and intangible assets in order to unify tax and accounting and a number of others. These ways of improvement are necessary in the short term. Since the problem of corporate income taxation in the long run in Ukraine needs to be urgently resolved, it is proposed after the above mentioned first stage to move to a model of withheld capital tax, which provides for the taxation of operations/transactions on capital withdrawal or operations related to capital withdrawal (in the form of payment of the dividends and other distribution of profits, transactions and payments used to optimize the tax). The introduction of a withholding tax in Ukraine will significantly solve the existing systemic problems related to the administration of corporate income tax, restore fairness in taxation and to some extent reduce the tax burden on taxpayers.

It is proved that it is important to reform and further improve the mechanism of personal income taxation, as well as to find ways to increase the fiscal and regulatory potential of personal income taxation. Taking into account the importance of the system of personal income taxation, which should be adapted to the state conditions, as it is a priority and influential in filling the budget, the

author highlighted the problems that need further settlement and formulated measures to overcome them.

The problems of administration of value added tax, which is the most common universal budget-forming tax, are studied. To eliminate and minimize the impact of existing problems in the field of value added tax, the author proposes to undertake certain steps to reform it, including: the introduction of a rate of 7% of the base of value added tax on supply transactions in the customs territory of Ukraine and import to customs the territory of Ukraine of goods and services that are socially significant according to the list approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine; improvement of the procedure for determining the amount of tax payable (transferred) to the State Budget of Ukraine or reimbursement from the State Budget of Ukraine (budget reimbursement), and terms of settlements; restoration of the special tax regime for activities in the field of agriculture and forestry, as well as fisheries in order to increase state support for small and medium-sized agricultural enterprises and a number of others.

It is established that one of the determining places in the tax systems of most countries is occupied by excise duty - an indirect tax, which is imposed on highly profitable and monopoly goods and in theory removes part of the excess profits from the sale of such products. The distinctive features of the excise tax in comparison with the value added tax are highlighted and the main problems of excise tax collection are identified, including a significant degree of tax evasion and a high level of corruption of public authorities controlling the production of excisable goods and excise administration. In order to further modernize the excise policy in Ukraine, changes to the tax legislation are proposed.

Tax revenues such as property tax, environmental tax, rent are also analyzed. Studies of these tax revenues allowed the author to propose changes to the tax legislation of Ukraine, which will help increase the fairness and efficiency of these tax revenues, as well as increase budget revenues from their collection.

It is established that in Ukraine during all the years of its independence, in fact, four tax reforms were carried out, namely in 1991, 1995, 1999 and 2011, and

the tools used to implement them were not always adequate to the socio-economic situation of the country. Reform processes in the restructuring of the tax system in recent years are not sustainable, some issues are systematically regulated and changes are focused on short-term time. It is emphasized that despite significant amendments to the Tax Code of Ukraine every year, the current tax system of Ukraine does not provide a balanced tax burden on businesses, its reform is caused by the need to immediately stabilize the financial situation, stimulate economic growth and increase investment attractiveness of Ukraine in the international arena as a whole. The modern tax system of Ukraine retains a number of significant shortcomings that are systemic. In order to overcome the shortcomings, a number of amendments to the Tax Code of Ukraine have been proposed.

Key words: tax, tax legislation, tax system, tax reform, corporate income tax, personal income tax, value added tax, excise tax.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати дисертації:

1. Долженков О.В. Індустріальні парки як механізм стимулювання інвестиційно-промислової діяльності в Україні. *Lex Portus*. № 6 (8). 2017. С. 57–64.
2. Долженков О.В. Щодо деяких складових забезпечення стабільності та подолання неоднозначності податкового законодавства і підвищення інвестиційної привабливості України. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. Вип. 2. Чернівці, 2018. С. 7–15.
3. Долженков О.В. Запровадження податку на виведений капітал в Україні. *European political and law discourse*. Volume 5. Issue 4. 2018. P. 236–242.
4. Долженков О.В. Удосконалення справляння транспортного податку в Україні. *Юридичний вісник*. № 3. 2018. С. 98–103.

5. Долженков О.В. Відновлення спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського господарства задля відродження тваринницької галузі. *Наше право*. № 4. 2019. С. 159–163.

6. Долженков О.В. Удосконалення адміністрування податку з доходів фізичних осіб з метою підвищення привабливості операцій з інвестиційними активами в контексті розвитку фондового ринку в Україні. *Juris Europensis Scientia*. № 3. 2020. С. 89–93.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації та додатково відображають наукові результати дисертації:

7. Долженков О.В. Основні напрямки реформування податкового законодавства України як необхідної складової підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоздатності економіки України. *Проблеми реалізації норм публічних галузей права в контексті реформування державної влади* : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародного круглого столу, присвяченого 20-річчю Національного університету «Одеська юридична академія» та 170-річчю Одеської школи права. (м. Чернівці, 30 листоп. 2017 р.). Чернівці, 2018. С. 24–26.

8. Долженков О.В. Щодо впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (АСЕК). *Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 18 травня 2018 р.) у 2-х т. Т. 2 / відп. ред. Г.О. Ульянова. Одеса : Видав. дім «Гельветика», 2018. С. 93–96.

9. Долженков О.В. Процедури податкового контролю в науці податкового права: функціональне призначення, принципи організації та подальше вдосконалення: *Вороновські читання. Єдність адміністративних*

та фінансових процедур : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції. м. Львів, 5–6 жовтня 2018 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, Й. Пуделька, О. Головашевич. Харків: Асоціація фінансового права України, 2018. С. 268–277.

10. Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.) Збірник матеріалів. Київ, 2019. С. 63–70.

11. Долженков О.В. Щодо спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств, шляхом внесення змін до податкового кодексу України. *Інтелектуальна власність і право на шляху до сталого розвитку України* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 19 квітня 2019 р.). Київ : ФОП Кандиба Т.П. 2019. С. 218–220.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	13
1.1. Історичні передумови формування податкового законодавства.....	13
1.2. Поняття податкового законодавства, принципи та особливості.....	43
1.3. Податкове законодавство в системі законодавства України.....	73
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКІВ У СТРУКТУРІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	95
2.1. Удосконалення системи адміністрування податків з урахуванням її впливу на підвищення конкурентоспроможності України.....	95
2.2. Податок на прибуток підприємств як один із основних інструментів впливу на поліпшення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання.....	108
2.3. Концептуальні засади реформування податку на доходи фізичних осіб в Україні.....	127
2.4. Проблеми адміністрування податку на додану вартість, способи їх розв'язання та шляхи модернізації акцизної політики в Україні.....	148
2.5. Інші податкові надходження.....	164
РОЗДІЛ 3. ГЕНЕЗИС ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ В УКРАЇНІ: РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ТА СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ.....	178
ВИСНОВКИ.....	208
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	222

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Податкові реформи, що відбуваються в Україні, безпосередньо впливають на стан правового регулювання відносин у сфері публічних фінансів та залежать від податкової політики, яка розробляється на різних рівнях управління. Ці зміни зумовлюють необхідність переосмислення багатьох питань, до кола яких відносяться і проблеми податкового законодавства. Удосконалення податкового законодавства є найважливішою складовою будь-якої податкової реформи, оскільки очевидно, що прийняті політико-економічні рішення в сфері оподаткування повинні бути належним чином законодавчо оформлені.

У розвинутих європейських країнах податкові реформи спрямовано на лібералізацію системи оподаткування з метою запобігання відтоку капіталу і кваліфікованих спеціалістів. В Україні реформаційні процеси у перебудові податкової системи за останні роки не мають сталого характеру, безсистемно врегульовуються окремі питання, а запроваджені зміни орієнтовані на нетривалі терміни часу. Незважаючи на внесення суттєвих змін кожного року до Податкового кодексу України, діюча податкова система України не забезпечує збалансованого з реальними можливостями економіки податкового навантаження на суб'єктів господарювання, її реформування викликано необхідністю невідкладної стабілізації фінансової ситуації, стимулювання процесів економічного зростання та підвищення інвестиційної привабливості України на міжнародній арені в цілому.

Сучасне податкове законодавство України зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними: значна колізійність підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють податкові відносини; нестабільність податкового законодавства, а саме – численні зміни до Податкового кодексу України; наявність законів, які належать до інших галузей права, але регулюють податкові відносини. Усі ці проблеми вказують на недосконалість

та неефективність чинної податкової системи, на те, що вона не сприяє економічному зростанню країни.

Податкове законодавство України є одним із найскладніших в правовій системі України. Стабільність податкового законодавства є однією з основних вимог під час вибору інвесторами країни для вкладення інвестицій, про необхідність залучення яких постійно говорять представники різних гілок влади в Україні. Законодавець повинен гарантувати стабільність податкової політики, що, у свою чергу, стимулюватиме інвестора у процесі ухвалення рішення.

Різке зниження інвестиційної активності в Україні безпосередньо пов'язане з нестабільністю українського законодавства щодо оподаткування, відсутністю реальних, а не декларативних норм права про гарантії стабільності у сфері оподаткування з боку держави. Значна частота внесення змін до Податкового кодексу України не тільки істотно ускладнює роботу контролюючих органів із забезпечення виконання платниками податків податкових зобов'язань, але й негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва, зокрема внаслідок обмежених можливостей щодо формування їх власної політики.

Сучасний стан податкового законодавства є дуже суперечливим і потребує удосконалення, проте як свідчить практика його правозастосування, зміни, що вносяться до законодавства з питань оподаткування, досить часто спричиняють нові проблеми, адже багато норм суперечать одна одній або ж їх просто неможливо втілити у життя, тому ця тема є досить актуальною для дослідження на даний час.

На формування наукової позиції автора вплинули фундаментальні праці науковців у галузі теорії права та інших правових наук, що мають вагоме значення для розкриття теми дисертації, а саме: В.Б. Аверьянова, С.С. Алексєєва, Л.Р. Біла-Тіунової, О.В. Петришина, О.С. Йоффе, Д.А. Керімова, С.В. Ківалова, Ю.М. Оборотова, О.Ф. Скакун, та ін.

Суттєвий внесок у сферу загальнотеоретичних досліджень податкового права та податкової політики зарубіжних держав зробили такі провідні фахівці: Ф. Бейкер, Г. Бетте, Т. Джобс, К. Макконел, Ріккардо Д. Смітт, Дж. С. Міль, У. Петті, Девід Дж. Дафф. У роботі також використано праці класиків юридичної науки XIX – початку XX століття – М.І. Тургенева, І.І. Янжула, І.М. Кулішера, Ю.А. Гагеймстера, а також радянського періоду – О.С. Іоффе та М.Д. Шаргородського.

Особливу увагу окремим аспектам розроблення та вдосконалення сфери законодавчого регулювання оподаткування та реалізації державної податкової політики України приділено у працях таких учених, як Л.К. Воронова, Д.А. Бекерська, І.І. Бабін, В.А. Вдовічен, Д.О. Гетманцев, Я.В. Греца, О.О. Дмитрик, М.В. Жернаков, А.Й. Іванський, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, О.А. Лукашев, О.М. Мінаєва, О.А. Музика-Стефанчук, О.П. Орлюк, О.В. Покатаєва, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, В.М. Свириденко, В.В. Хохуляк, В.В. Чайка, Н.Я. Якимчук та ін.

Загалом висновки дослідників збігаються щодо констатації необхідності у суттєвих змінах окремих аспектів податкового законодавства України та удосконаленні теоретико-методологічного інструментарію дослідження даної сфери і наукового забезпечення. При цьому невирішеними залишаються проблеми у сфері законодавчого регулювання оподаткування у контексті незавершеної податкової реформи та в умовах подальших глобальних структурних змін. Усе зазначене вище зумовило актуальність теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану наукових досліджень кафедри адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія» «Концепція розвитку адміністративного, адміністративно-процесуального права та фінансового

права в умовах євроінтеграції» (на 2016–2020 рр.), що є складовою теми «Стратегія інтеграційного розвитку України: правовий та культурний вимір» (державний реєстраційний номер 0116U001842).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі систематизації вітчизняного і зарубіжного законодавства, наукових джерел, узагальнення правозастосовчої практики детально та ґрунтовно проаналізувати законодавство України про оподаткування від етапів зародження та становлення до сьогодення, виявити наявні проблеми та запропонувати напрями і шляхи їх вирішення.

Для досягнення цієї мети було поставлено такі завдання:

виокремити та охарактеризувати передумови виникнення та розвитку доктринальних поглядів на податки та оподаткування;

розробити методологічну основу дослідження сутності податкового законодавства;

розкрити з позицій фінансового права зміст поняття «податкове законодавство», встановити його правову природу;

проаналізувати принципи, покладені в основу податкового законодавства України;

дослідити правове регулювання окремих видів податків у структурі податкового законодавства, що сформувалося в Україні на сучасному етапі;

виявити наявні проблеми у сфері законодавчого регулювання оподаткування, визначити перспективи та запропонувати шляхи їх вирішення.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі законодавчого регулювання сфери оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є стан та перспективи розвитку податкового законодавства.

Методи дослідження обрано з урахуванням поставленої мети та завдань дослідження. В основу дисертаційної роботи покладено комплекс

загальних методів наукового пізнання, а також спеціальних методів, що застосовуються в юридичній науці. Вивчаючи вітчизняний і зарубіжний досвід правової та інших галузей науки, автор використовував гносеологічний підхід. Базовою методологічною основою дисертації є діалектичний метод, який дозволив розкрити предмет дослідження системно, повно, у динаміці, взаємозв'язку його структурних складових.

Методологічними засадами дослідження також стали такі методи, як логічний, історико-правовий, економіко-правового аналізу, системно-структурний, формально-юридичний та порівняльно-правовий метод. Логічний метод дослідження зумовив послідовність викладених суджень, його застосування дало змогу сформулювати такі базові поняття, як «податкове законодавство», «принципи податкового законодавства», «принципи податкового права», «принципи оподаткування», «система податкового законодавства» та ін. (п.п. 1.2., 1.3)

Поєднання логічного та історико-правового методів дозволило відстежити розвиток правової та філософської думки щодо формування етапів становлення податкового законодавства (п. 1.1). За допомогою методу економіко-правового аналізу було здійснено юридичну оцінку економічних явищ, зокрема процесу реалізації податкової політики України в умовах проведення податкових реформ (п.п. 1.1, 2.2, 2.3, 2.4, р. 3).

Використовуючи системно-структурний метод, досліджено систему податкового законодавства України, а також систему принципів податкового законодавства, нормативно закріплених на сьогодні в Україні (п.п. 1.2, 1.3). Використання формально-юридичного методу дало можливість здійснити аналіз змісту норм Конституції України, Податкового кодексу України та нормативно-правових актів, що регулюють сферу оподаткування, змісту правових позицій Конституційного Суду України у вигляді рішень і висновків, а також принципів податкового законодавства, передбачених статтею 4 Податкового кодексу України (п.п. 1.2, 1.3, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, р. 3).

Порівняльно-правовий метод було застосовано під час аналізу податкового законодавства зарубіжних держав та Європейського Союзу, з метою їх порівняння з положеннями, закріпленими в національному податковому законодавстві, а також під час аналізу результативності податкових реформ в Україні (п.п. 2.2, 2.3, р. 3).

Емпіричну основу дослідження становлять Конституція України, Податковий кодекс України, нормативно-правові акти національного законодавства, рішення та висновки Конституційного Суду України у сфері оподаткування, акти податкового законодавства зарубіжних держав та Європейського Союзу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першим у вітчизняній правовій науці комплексним монографічним дослідженням теоретичних і практичних проблем у сфері законодавчого регулювання оподаткування в Україні, у тому числі новітніх тенденцій удосконалення правового регулювання окремих видів податків у структурі податкового законодавства. Сформульовано низку положень, висновків і пропозицій, нових у концептуальному плані та важливих для юридичної практики, зокрема:

уперше:

запропоновано розглядати податкове законодавство як частину системи законодавства, яка складається з правових норм, що встановлюють порядок, способи, форми та методи правового регулювання відносин у сфері оподаткування;

обґрунтовано необхідність виключення фіскальних норм, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, та нематеріальних активів з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку при нарахуванні податку на прибуток підприємств;

аргументовано підвищення розміру податкової соціальної пільги, на яку платник податку на доходи фізичних осіб має право зменшити суму

загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, з 50 до 100 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку;

запропоновано тимчасове звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на територію України технологічного обладнання (устаткування) для власних виробничих потреб за чітко визначеними товарними позиціями згідно з УКТ ЗЕД; скасування податку на додану вартість на імпортовану сировину чи комплектуючі для власного виробництва, якщо немає аналогів в українських постачальників;

наголошено на необхідності впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів для посилення контролю у відповідній сфері господарювання, з метою детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

удосконалено:

періодизацію розвитку оподаткування в цілому та формування податкового законодавства в Україні, зокрема; запропоновано виокремлювати п'ять етапів становлення та формування податкового законодавства в Україні; чотири податкові реформи, що проведені за всі роки незалежності України;

визначення понять «принципи податкового права», «принципи податкової системи», «принципи оподаткування», «система принципів податкового законодавства», серед яких принципи податкового права – це ті загальні положення та ідеї, що містяться у правових нормах, або ті, яких сформовано юридично доктриною, і відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин; принципи

податкової системи – це засади побудови податкової системи, якими керується держава при розробці та впровадженні системи податків на загальнодержавному та місцевому рівнях; принципи оподаткування – це керівні ідеї законодавчо врегульованого процесу регулювання загальнообов’язкових платежів, що забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахуванні економічних можливостей та приватного інтересу платників податків; під системою принципів податкового законодавства запропоновано розуміти взаємодіючу множинність встановлення і забезпечення системи вимог податкового законодавства, на яких базується нормативно-правове регулювання відносин оподаткування;

набули подальшого розвитку:

класифікація актів податкового законодавства України, яка включає: Податковий кодекс України, який є актом прямої дії та займає особливе місце в системі податкового законодавства України; закони, які деталізують норми Податкового кодексу України; нормативно-правові акти податкового характеру; нормативно-правові акти неподаткового характеру, які містять окремі норми, що регулюють податкову систему України; чинні міжнародні договори з питань оподаткування, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України;

наукові підходи щодо принципів податкового законодавства, дотримання та чітка регламентація яких відіграє важливу роль у процвітанні держави та сприяє покращанню реалізації та захисту інтересів її населення;

погляди на те, що податкові правовідносини можуть регулюватися не лише нормами власне податкового законодавства, але й інших галузей, про наявність певного зв’язку та перетину податкових норм із неподатковими, зокрема конституційними, митними та міжнародно-правовими нормами;

аргументи щодо переходу до моделі оподаткування виведеного капіталу замість податку на прибуток підприємств;

сформульовано пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що висновки та пропозиції, вироблені в результаті виконання дисертаційної роботи, можуть бути використаними у:

науково-дослідній сфері – для подальшого проведення наукових досліджень у сфері законодавчого регулювання оподаткування в Україні;

законопроектній роботі – для внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України, чинного законодавства, його адаптації до кращих європейських та міжнародних зразків і стандартів;

правозастосовній діяльності – для удосконалення процесу реалізації податкової політики, засад податкового законодавства тощо;

навчальному процесі – під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», при підготовці науково-практичних видань, підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій для науковців, юристів-практиків, викладачів, аспірантів і студентів вищих навчальних закладів.

Особистий внесок здобувача. Дослідження є самостійною науковою роботою. Усі наукові розробки, сформульовані висновки, положення та рекомендації, що виносяться на захист, отримані і сформульовані автором самостійно. У співавторстві опубліковано одну наукову працю: Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні. Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.) Збірник матеріалів. Київ, 2019. С. 63–70. Авторська участь дисертанта в якій становить 50 % та полягає у дослідженні одного з ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтира удосконалення податкової політики в Україні.

Апробація результатів дослідження. Результати здійсненого дослідження доповідалися й обговорювалися на засіданнях кафедри адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія». Основні положення дисертації та практичні рекомендації оприлюднювалися на: Міжнародному круглому столі, присвяченого 20-річчю Національного університету «Одеська юридична академія» та 170-річчю Одеської школи права. (м. Чернівці, 30 листопада 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції» (м. Одеса, 18 травня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Вороновські читання. Єдність адміністративних та фінансових процедур» (м. Львів, 5–6 жовтня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Інтелектуальна власність і право на шляху до сталого розвитку України» (м. Київ, 19 квітня 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертаційної роботи було висвітлено в 11 публікаціях, серед яких: 5 наукових статей опубліковано у наукових фахових виданнях, що входять до затвердженого переліку, 1 стаття опублікована у зарубіжному науковому виданні та 5 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура й обсяг дисертації. Структура дослідження зумовлена його проблематикою, метою, предметом і завданнями. Дисертація складається із анотації, вступу, трьох розділів, що об'єднують вісім підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 244 сторінки, з яких 23 сторінки – список використаних джерел, що охоплює 216 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1.1. Історичні передумови формування податкового законодавства

Історія оподаткування нерозривно пов'язана з історією людства як такого. Відображаючи весь процес розвитку людини від найдавніших часів до теперішнього часу, податки інколи ставали каталізатором суспільних процесів, а іноді їх наслідком. Оподаткування є настільки невід'ємною складовою людського буття, що по його історії можна вивчати історію людства в цілому.

Невдовзі після початку існування цивілізації, люди почали платити податки на підтримку того, що нині сприймається як належне: харчування, житло, інфраструктура, оборона тощо. Отже, історію оподаткування можна порівняти з історією суспільства та культури в цілому.

Розкриваючи уявлення про історію розвитку податків і зміну їх правового законодавчого регулювання, відомий вчений М.П. Кучерявенко зазначає, що податки у тій формі, в якій ми з ними стикаємося в сучасних умовах, склалися відносно недавно, хоча тенденції до виникнення податкових механізмів з'явилися ще в давнину. Вчений відмічає, що головними передумовами до їх виникнення були: перехід від натурального господарства до грошового, а також зародження і формування держави [92, с. 9].

Простежується така точка зору і в наступних доктринальних дослідженнях. Так, наприклад, у монографічних дослідженнях [127; 201] зазначається, що: 1) податки є важливою ланкою економічних відносин у суспільстві і як форма фінансових відносин виникли одночасно з появою держави, 2) пройшовши великий історичний шлях разом із розвитком

держави, одні податки виникали, інші – ліквідовувалися, формувалася податкова система, удосконалювалася і форма сплати податків.

Звісно, погляди на те, що є доречним у податковій політиці, напряду пов'язані із системою самих податків, і, як наслідок, структурою податкового законодавства. Закономірність оподаткування в історії можна пояснити через призму міркувань правового характеру. До прикладу, видавалося більш легким оподаткування імпорту, а отже і саме законодавче затвердження такого роду податків було більш детальним і своєчасним. Так, ще у Київській Русі основою грошових надходжень було торговельне мито, основу якого становили «вага», «міра», «перевіз». Усі вони здійснювалися за провезення товарів через міські застави, річки тощо. Легше було також визначити, а отже, й оподаткувати нерухоме майно, ніж інші активи, тому не дивно, що першими прямими зборами були податки на землю.

Податок є одним із найбільш чутливих до економічних змін явищ, в якому, як у дзеркалі відображуються всі зміни в економічному житті суспільства. Водночас, оподаткування є наслідком, а не передумовою зазначених змін, чим пояснюється деяке неспівпадіння у часі історичних етапів розвитку системи оподаткування та економічних відносин. Зазначений ефект підсилюється тим, що податок має не тільки економічне, але й політичне значення, оскільки він є ефективним інструментом державного управління та навіть панування однієї соціальної групи над іншою.

На користь існування зв'язку політичного та економічного чинників у процесі становлення, дії та розвитку податків варто вказати ще один факт – це процес формування державного бюджету. Щодо цього, цілком вірно зазначає професор Н.Ю. Пришва, вказуючи, що податки є основним формуючим джерелом бюджету країни, які пройшли довгий еволюційний шлях, зазнавши від часу свого зародження до сьогодення значної трансформації. Усі спроби відмовитись від податків, що в різні історичні періоди ініціювалися в окремих країнах, закінчувались невдало [139, с. 223-228].

Формування податкового законодавства це довготривалий процес, який бере свій початок ще з Древньої Русі. Для кращого розуміння його суті та вивчення усіх передумов його становлення, доцільно здійснити дослідження за допомогою формування етапів розвитку оподаткування.

Єдина точка зору на періодизацію розвитку оподаткування в цілому та формування податкового законодавства, зокрема, у вчених є відсутньою.

Деякі сучасні дослідники обмежуються, встановленими ще свого часу І. І. Янжулом, трьома етапами розвитку оподаткування [212, с. 242-243]. Із цим не можна погодитись, адже відносини оподаткування безперервно розвивалися та удосконалювалися протягом ХХ ст., що значною мірою вплинуло на їхній характер та елементи. Багато дослідників уникають розгляду питання періодизації історії оподаткування, зупиняючись на аналізові окремих податкових систем минулого. Це, безперечно, вказує на змістовність дослідження, адже саме такий підхід надає можливість приділити достатньої уваги деталям. Але це не говорить про повноту дослідження. Навіть враховуючи важливість вивчення окремих податкових систем минулого, можна стверджувати щодо його незавершеності, оскільки дослідження історії завжди вимагає встановлення чітких часових меж, що групують конкретні для певного періоду історії відносини, у нашому випадку – податкові. Тому, зрозуміти глибинний зміст наукового знання можливо лише за умови історичного підходу до розгляду самої проблеми.

На думку Н.Ю. Пришви, історію оподаткування можна поділити на чотири етапи, які дають можливість охарактеризувати розвиток усієї системи оподаткування [140, с. 59-60]:

перший етап. Він триває до кінця Х ст. та характеризується відсутністю структурованості та системності платежів. Це був період зміцнення Київської Русі, коли переважали натуральні надходження, які, як правило, мали неподатковий характер. У своїй більшості це були плати за використання державної власності;

другий етап. Розпочинається наприкінці X ст. і триває до часів загарбання Київської Русі монголо-татарами. Саме у цей період формується система обов'язкових платежів і починають діяти податкові платежі;

третій етап. Його часовий проміжок охоплює XIII – XVIII ст.ст. Цей період характеризується появою значної кількості різноманітних податків, зборів, мита. На механізм оподаткування суб'єктів впливають такі чинники як місце знаходження платника, його класова приналежність;

четвертий етап. Триває з XIX ст. і відрізняється провідним місцем податків у системі обов'язкових платежів. До початку XX ст. в країнах Європи та Росії уже утворилася система доходів, що складалась із приватно-правових та державно-правових доходів.

Свій підхід, який відрізняється більш загальним та комплексним характером, щодо поділу на етапи історії оподаткування запропонували і інші вчені. Так, відповідно до наукової позиції Д.О. Гетманцева, І.М. Мусійчук, О.А. Шишканова, О.В. Шамрай існує п'ять етапів розвитку оподаткування [30, с. 71].

Перший етап. Стародавні часи – до середніх століть (XV-XVI ст.ст.). Податок як такий не є основним джерелом державних доходів, стягується безсистемно та залежно від конкретних потреб (війна, стихійне лихо тощо). Примітивність та недорозвиненість системи адміністрування податків, відкупна система їх справляння.

Другий етап. Кінець середніх століть – до XVIII ст. Це була епоха податкових експериментів, податкових винаходів, податкових бунтів. Однак саме на цьому історичному етапі почала формуватися податкова держава, тобто держава, існування та діяльність якої забезпечено головним чином за рахунок податків.

Третій етап. З кінця XVIII ст. – до початку XX ст. Епоха освіченого абсолютизму. На цьому етапі податок виступає вже як публічно-правова категорія. На заміну рівним прямим податкам, що справлялися в рівній сумі з

кожного платника податків незалежно від його майнового стану, приходять пропорційні та прогресивні податки.

Четвертий етап. З початку XX ст. – до 60-х років XX ст. Подальший розвиток системи оподаткування, удосконалення її механізмів. У першій половині XX ст. податок було уперше використано як ефективний інструмент класової боротьби в СРСР. Саме у XX столітті остаточно формується так звана фіскальна держава, тобто держава, основним джерелом доходів якої, крім податків, стають державні позики (державний борг). Фіскальна держава вважається різновидом податкової держави.

П'ятий етап. З 60-х років XX ст. Винайдення та розробка і введення податку на додану вартість у більшості країн Європи. Удосконалення системи адміністрування податків, що значною мірою змінилися у зв'язку з розвитком науково-технічного прогресу, а також удосконалення системи протидії ухиленню від оподаткування. Сучасний стан правового регулювання обов'язкових платежів в Україні.

Однак, як видно, такий підхід не висвітлює особливостей оподаткування саме в Україні. Найбільш детальне дослідження становлення різних форм податкових систем здійснив М.П. Кучерявенко [92]. На думку вченого, можна виокремити такі етапи формування податкової системи:

етап зародження окремих платежів податкового характеру в Древній Русі (початком фінансового устрою є встановлення данини: дари, оброк, ямські гроші, податі, що стягувалися на утримання війська, надзвичайні податі; основу непрямого оподаткування того періоду становили різного роду мита: торгові – мита, що стягувалися за перетин кордону і право торгівлі та судові мита);

податкова система Росії в період створення і зміцнення самодержавної країни (XV – XVII ст.ст.) (існування та дія податкового механізму ґрунтуються на поглядах на державу як на приватну власність государя). Зароджені наприкінці XIV ст. різноманітні форми обліку набувають податкового характеру. Далі виникає загальна розкладка податей

(проводилася урядом за переписами) і приватна (здійснювалася самими податними особами по землі, промислу);

податкова система Росії в період формування та зміцнення абсолютної монархії (XVII – XVIII ст.ст.) (нові податки, нові джерела доходу, часом досить незвичайні (податки з кавунів, горіхів: криголамний збір: податок на дубові фоби; найважливішим податком, заснованим Петром I замість подвірної податі, з'явилася подушна подать і у зв'язку з нею – оброчна подать з державних селян (1719–1724 рр.)). До кінця XVIII ст. прямі податки в системі державних доходів починають відігравати другорядну роль, а на перше місце виходять непрямі. Систему податків було доповнено певними новими видами податків і зборів, серед яких основний упор припадав на питні збори. Непрямі податки зосереджувалися на солі, напоях, на поновленому оподаткуванні табаку, розвивається й система зовнішніх митних зборів. Торкнулися зміни й системи фінансових органів, що здійснювали управління оподаткування. У цей період зміцнюються бюджети міст, де все більшу роль починають відігравати оброчні статті. Тоді ж з'являються і перші позичкові кошти в бюджетах міст і відсотки вкладів у банки;

податкова система в період утвердження та розвитку основ буржуазного ладу в Росії (XIX – XX ст.ст.).

Умовно цей період поділено на три стадії: кінець XIX ст. – 1914 р.; 1914 р. – початок 1917 р.; початок 1917 р. – жовтень 1917 р.

Перша стадія: переважне місце серед прямих податків займав промисловий податок, зосереджений на оподаткуванні нижчого селянського класу, тоді як обкладання податками землевласницького і промислового класів було досить слабким. У системі непрямих податків переважав питний збір. В основному вся податкова система ґрунтувалася на трьох податках (до початку XX ст.): подушному податку; питного збору; мито.

Друга стадія: введено контроль над експортом; визначено квоту здачі валюти уряду; посилена інтервенція за рахунок закордонних позик;

встановлено контроль за рухом рахунків іноземців у банках, валютними операціями і діяльністю банків. З'являється система одноразових податків.

Третя стадія: тимчасовий уряд не зміг впоратися з фінансовими труднощами, у цей час розкрутився маховик емісії. На початку 1917 р. вводиться карткова система;

податкове регулювання за Радянського періоду:

податкова система в період «воєнного комунізму» 1917–1921 рр. (практично в цей період було призупинено дію всіх податків, а податкові органи було розформовано). Відмітимо, що разом з відміною приватної власності на землю, анулюванням цінних паперів, націоналізацією промисловості було знищено майже всі об'єкти оподаткування. Відповідно до Декрету від 30 жовтня 1918 р. «Щодо оподаткування сільських господарів натуральним податком» примусово вилучалися всі надлишки сільськогосподарської продукції, що було більше необхідного мінімуму для власного існування. Таким чином, податкова політика в цей період призвела фактично до зникнення об'єктів оподаткування. В результаті націоналізації промисловості непряме оподаткування втратило будь-який сенс;

податки та збори, що були встановлені у період існування нової економічної політики (1922–1927 рр.) (заміна продрозкладки продподатком, що кардинально змінило систему стимулів і викликало значне поліпшення економічного становища. При цьому, встановлення продподатку було здійснено таким чином, щоб максимально зберегти жорстку централізацію податкової системи). Податковій системі, що діяла у період НЕПу була властива реалізація певних функцій – фіскальної та контрольної. Введено промисловий податок: патентний і зрівняльний збори; відновлюється система непрямого оподаткування, у першу чергу мита і непрямих податків; здійснюється перехід від форм натурального обкладення податком селянства до грошового);

оподаткування на стадії становлення тоталітарної держави (1927–1940 рр.) (наприкінці 30-х років виникає податок, який став основою радянської

податкової системи і проіснував до 1992 р.). 28 березня 1939 р. було поширено Інструкцію Народного Комісаріату Фінансів СРСР № 178/36 «Щодо податку з обороту». Прибутковий податок застосовувався у двох формах: з юридичних і фізичних осіб. Податок на надприбуток був додатком до прибуткового податку з приватних фізичних і юридичних осіб. До числа галузей промисловості, з доходів яких стягувався податок на надприбуток, відносилися: шкіряна, вовняна, борошномельна, маслоробна, виробництво вати. З 1 жовтня 1929 р. починає діяти Закон СРСР «Про військовий податок», затверджений ЦВК і РНК СРСР 10 квітня 1929 р. Значного поширення отримала система акцизів. Самооподаткування допускалося тільки в сільській місцевості на уклад і господарське утримання установ культурно-просвітницьких, охорони здоров'я, соціального забезпечення та установ, що мають на меті підняття сільського господарства;

податкова система періоду Великої Вітчизняної війни (1941 – 1945 рр.). З 1941 р. багато податкових механізмів стали діяти в усіченому вигляді або просто зникли. З 1 жовтня 1941 р. було встановлено податок на одиноких і бездітних громадян. Місцеві податки і збори: податок з будівель; земельна рента; збір з власників транспортних засобів; збір з власників худоби; податок з видовищ тощо;

податкове регулювання в період відновлення народного господарства і його розвитку (1946 – 1965 рр.). Цей період був післявоєнним, тому податкове регулювання використовувало багато механізмів, що були притаманними під час війни і які становили податкову систему в передвоєнний період. На цій стадії розвитку не вводилися ніякі принципово нові орієнтири з метою оподаткування. Забезпечення мінімального споживання, виплат заробітної плати облігаціями державної позики перетворювали фінансові важелі на конфіскаційні інструменти. Друга половина 50-х рр. і початок 60-х рр. характеризувалися певною переорієнтацією функцій податкових важелів. Більш чітко запрацювали розподільна та стимулююча функції податків. Із часом, поступово

нівелювався конфіскаційний крен податків. Відбулося переорієнтування на форми, які стимулювали економічну активність. Почала розширюватися система пільг;

податкова система Радянського Союзу (1965 – 1990 рр.) Використовувалися традиційні для попередніх періодів податкові важелі, але, податковий тиск на суб'єктів (особливо юридичних осіб) посилювався за рахунок системи обов'язкових платежів. Традиційно стійкими залишалися такі податки, як: податок з обороту; податок з продажу, рентні платежі, прибутковий податок з населення, податок з холостяків, одиноких та малосімейних громадян, податок з доходів від демонстрації кінофільмів, сільськогосподарський податок;

формування податкової системи України (1991–1996 рр.). Характерною особливістю цього етапу було те, що правове регулювання оподаткування здійснювалося на основі законодавства, прийнятого за радянського періоду. Так, з 1991 р. в Україні керувалися Законом Української РСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. [167], саме цей Закон регулював національну систему оподаткування. Особливістю податкової системи України в 1992 р. стала поява нових видів податків. Введений в дію Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21 лютого 1992 р. [159], який замінив оподаткування прибутку, закріпленого Законом в 1991 р. З 1 січня 1992 р. було введено податок на добавлену вартість Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 р. [165], замінивши податок з обороту і податок з продажу. З'являється акцизний збір, правове регулювання якого здійснюється на підставі Закону України «Про акцизний збір» від 18 грудня 1991 р. [141]. Поряд із цим використовуються і вже такі усталені податки, як: податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів, плата за землю, прибутковий податок з громадян. Практично з кінця 1992 р. відбулися суттєві зміни податкового законодавства, які оновили всю систему оподаткування. В 1993 р. основним видом прямих податків з юридичних

осіб, які діяли в Україні, був податок на доходи. Відносно новим для податкового законодавства в 1992 р. для оподаткування доходу (прибутку) стало використання механізму податкового кредиту. Якісне оновлення податкової системи припало на 1994 –1995 рр. У цей період формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми. Поряд з діючими податками виникають нові (податок на промисел). До 1994 р. нарешті складається система місцевих податків і зборів, введена Декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 р. і уточнена Законом України від 17 червня 1993 р. Найбільш значні зміни в цей період були пов'язані з прийняттям Закону України «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР« Про систему оподаткування» від 02 лютого 1994 р.; Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р., 24 грудня 1993 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», яким було суттєво змінено редакцію Закону України «Про державну податкову службу в Україні». Одним із головних завдань державних податкових інспекцій було здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства;

податкова система України в 1997 – 2001 рр. За цей період відбувалося уточнення та оновлення практично всіх основних податкових механізмів, що стало якісним етапом у розвитку податкової системи.

У наукових колах розглядаються різні періодизації розвитку податкової системи та етапи формування податкової політики саме України. Генезис розвитку та становлення податкової системи досліджувалася в працях Т.В. Кошук [82, с. 260–268], Ю.М. Воробйова [24, с. 7], Ю.М. Кушнірчук [97, с. 252]. Етапи формування податкової політики держави розглядалися А.І. Крисоватим [85, с. 176–182], Л.Л. Тарангул [127, с. 42] та іншими науковцями.

Таким чином, з огляду на вищезазначене, на основі аналізу праць вітчизняних науковців, враховуючи історичні особливості розвитку держави

Україна, можна сформувати власне бачення на етапи розвитку оподаткування в цілому та податкового законодавства в Україні, зокрема.

I етап (VIII – XII ст.ст.) – виникнення перших платежів податкового характеру. У цей період переважали натуральні надходження. Це були так звані «первісні» форми оподаткування, що почали впроваджуватися з часів формування Київської Русі.

II етап (XII ст. – 1917 р.). Початок цього періоду ознаменовується складенням зводу законів – Руської Правди, в якій уперше було здійснено детальну регламентацію системи оподаткування. Це й поклало початок подальшій регламентації останньої. Формується система податкових платежів, які стають джерелом доходів бюджету.

III етап (1917 – 1991 рр.). Це період розвитку системи оподаткування, що супроводжувався відповідними історичними процесами, які, беззаперечно, по-своєму впливали на структуру та законодавче закріплення податкової системи.

IV етап (1991 – 2010 рр.). Період характеризується утворенням, розвитком, дією та реформуванням системи оподаткування уже незалежної України.

V етап – від 2010 р. і до теперішнього часу, який характеризується систематизацією податкового законодавства в єдиний кодифікований акт – Податковий кодекс України та подальшим удосконаленням, шляхом реформування податкового законодавства в Україні.

Отже, перший етап формування податкового законодавства розпочався у Давньоруський період та тривав до XII ст. У IX–X ст.ст. найбільшого поширення набула система норм, що належали до усного звичаєвого права. Саме воно і встановлювало порядок збору податків [138].

У своїх первинних формах податкові платежі були чимось середнім між майновими податками та особистими податками. Так, Ю.А. Гагемейстер, що вивчав фінанси Київської Русі, характеризуючи перший етап розвитку фінансів Русі, зазначав з посиланням на Нестора, що «дворы

находяться тільки у народів, достигших уже некоторой степени образованности, ибо по словам Нестора, заключали они в себе «голубницы, клетки, вежи, одрины». Рало, плуг не только означали соху, но и известную меру земли, на которой находилось одно селение, и потому употребляются в том же смысле, как двор, хозяйство». При цьому податки з двору були одночасно податками з чоловіка, голови сім'ї, тобто подушними податками, адже за тих часів, як і пізніше, лише голови сімей, господарі вважалися «дійсними членами суспільства». «Раскладка повинности производилась по дворам как предметам, имевшим одно значение с жителями оных» [26, с. 12].

Варто звернути увагу на характер платежів у період Київської Русі. Вони переважно мали випадковий та разовий характер. Необхідно відмітити, що платежі були обов'язковими, та їхній характер був неподатковим. Це пояснювалося тим, що їх надходження здійснювалось у формі контрибуцій, або ж, як плата державі за використання її власності [139, с. 223-228]. Останні мали назву «дань», відповідно до давньоруських літописних джерел. Отже, найдавнішою формою прямих податків у Київській Русі була данина, яка в основному йшла на утримання княжого двору і дружини [200, с. 203-209]. Прикладів її справляння історія налічує багато. Так, у 882 р., за правління князя Олега, ним було призначено контрибуцію через те, що Новгород не захотів визнавати першості Києва, столиці держави. Контрибуція становила 300 гривень (фунтів) срібла і мала сплачуватися щорічно. «Дань» підневільних племен була їх основним обов'язком, і сплачувалася натурою. Основними формами останньої були шкіра, хутро, мед, віск і мало назву «полюддя».

Іншим прикладом є контрибуція розміром 12 гривень срібла. Її сплачували греки за кожен човен після підписання Олегом у 907 – 911 рр. договорів з Візантією. Це стало доказом абсолютної перемоги Києва, і греки почали платити окрему данину на Київ та інші головні міста [84].

Період, коли основним податковим платежем була данина був досить тривалим і продовжився до X ст., коли Київську Русь було загарбано

монголо-татарами. Головною ознакою цього періоду є те, що відбулося формування системи обов'язкових платежів, яка стала основою для наступних періодів.

Щодо данини, то варто сказати, що вона існувала до XIII ст. у формі прямого податку, але не була єдиною формою обов'язкових платежів. Досить поширеною була ще «десятина» – десята частина доходів, яку сплачувало заможне населення церкви.

«Десятина» вперше згадується в Біблії у Першій книзі Мойсеевій: Буття (Старий Заповіт). Вона означала, перш за все, віддання однієї десятої частини від доходів або майна, як «приношення» Богу, царю, правителю тощо. У той час десятина ще не була обов'язковим законом, а тільки вираженням особливих стосунків деяких патріархів із Богом [55].

Після хрещення Київської Русі князь Володимир Святославович запровадив новий податок – церковну «десятину» (становив десяту частину усіх доходів населення). Цей податок забезпечував потреби духовенства, сплачувався як добровільні пожертви на користь церкви і з тимчасового переріс на постійний податок [114, с. 20–21]. Про чимале значення десятини у цей період говорить і той факт, що у 996 р. було відкрито та освячено Десятинну церкву в Києві. Її було побудовано та утримувалася вона на кошти князя Володимира Великого, який виділив на це десяту частину своїх прибутків.

Сплата данини у цей період характеризувалась наступними способами її встановлення: загальна сума (дань, що виплачується новгородцями варягам «для миру»); виходячи з кількості домашніх господарств (дань «від диму», що виплачується південноруськими племенами хазарам до призначення варягів); виходячи з кількості пашні (дань «від рала», що виплачується в'ятичами хазарам за часів Святослава); виходячи із чисельності населення (дань «з особи», встановлена Олегом з древлян, северян, хазар) [79, с. 60].

У цілому, характерними особливостями цього етапу є: відсутність поняття «податок»; податок сприймався як дар, жертва, допомога; натуральна форма податей, нерозвинута податкова система.

Другий етап. Цей етап ознаменовується регламентуванням тогочасних податків у «Руській Правді». Можна сказати, що закріплення податків, їх система, механізм їх справляння вийшли на новий, вищий рівень. Як зазначають дослідники, до Ярослава Мудрого стягнення податків не мало законодавчого регулювання [201].

У період феодальної роздробленості основними податками Київської Русі були так звані – «вихід», «ям», «соха», «відкуп», «сторожове», «гостинне», «медове» мито та мито з соляних промислів [202]. Збирачі податків – «баскати», крім того, стягували натуральну данину, яка мала назву «татарщина», «тамга», «ям». З XIII ст. на Русі з'явився термін «митник», якими називали тих, хто був головним збирачем торгових податків [201].

Серед податків сільської людності середньовічних українських волостей значну питому вагу становила натуральна данина, про яку вже згадувалось вище (мед, віск, цінні хутра, худоба, риба). Важливою складовою частиною натурального оброку було зерно та сіно, яке джерела іменують *дяклом*. У Подніпровських волостях українсько-білоруського пограниччя різновидом «дякла» була *«житищина»*, а також згадувалися *«колодина»* та *«глинны пенязи»* – обов'язок селян возити дерево й глину для будівництва й ремонту міст і замків. Ще одним видом натуральної данини була *мезлева*: яловиці, вівці, свині, кури, яйця тощо. Певну частину волосної данини селяни сплачували грошима. Причому в досліджуваний період спостерігалася тенденція до зростання її частки в структурі фіскальних платежів і витіснення натуральних оброків [33, с. 17-20]. Загалом, можна стверджувати, що незважаючи на відсутність особливої різниці, грошові податки мали різні назви. Варто ще згадати про такі податки, як данина, подимщина, серебщина, поголовщина, воловщина, стація, ординщина, поштучне, посощина, чинш, поволовщина та натуральні платежі, які

називалися дякло, хміль, дрова тощо. Вони використовувалися для утримання великокнязівського двору, адміністрації, армії, ведення війн, дипломатичних відносин [202].

Загальнодержавних податків у Речі Посполитій не існувало. Головним об'єктом оподаткування була земля. Податки сплачувати окремі селянські господарства, які в документах мали назви «дворище», «двір», «дим», «лан», «плуг» тощо [201].

Із середини XVII ст., за часів гетьмана Б. Хмельницького, поповнення державної скарбниці здійснювалося з чотирьох основних джерел: земельного фонду, прикордонного мита, доходів від промислів і торгівлі [122]. На початку гетьман взяв під свій особистий контроль фінансову сферу держави. Але згодом, було введено посаду Генерального підскарбія, який наглядав та був відповідальним за розподіл натуральних та грошових податків, встановлював мито.

У цей період активно розвивалася і успішно існувала система зборів, що ґрунтувалася на доходи, отриманому від торгівлі. Наприклад, на ярмарках було поширено збори, що мали назву «возове», «помірне», «повідерне». Перший сплачувався залежно від кількості возів, другий – від кількості мір збіжжя, а розмір останнього залежав від кількості відер проданих спиртних напоїв.

Варто звернути увагу, що суб'єктами оподаткування, відповідно до податкової системи Гетьманщини, були селяни та міщани, тобто не найбільш заможне населення. Вони сплачували побір або подимне, а також військовий збір. Звільнялися від оподаткування духовенство (монастирі) та козаки.

Важливими актами того часу, що встановлювали політичне, правове, фінансове становище України, були Березневі статті 1654 р., які також регламентували деякі питання оподаткування.

Наступним актом, що мав, беззаперечно, важливе значення для системи оподаткування, була Конституція Пилипа Орлика 1710 р. Вона відобразила передові на той час демократичні ідеї, заклала основи державності і

розподілу влади на законодавчу, виконавчу і судову, а також визначила принципи фінансової, податкової та митної системи України.

Конституція закріплювала такі податки, як індикт (ввізне мито), елект (вивізне мито), плата з вітряків, гут, від продажу табака, селітри тощо.

До XIX ст. основним податком, що сплачувався, був «подушне», який запровадила Російська імперія. Від його сплати було звільнено такі категорії осіб, як дворяни та духовенство, а також державні службовці.

Досліджуючи цей етап розвитку податкової системи та податкового законодавства, можна виокремити деякі притаманні йому риси:

податки стали головним джерелом доходів бюджетів;

у цей період з'явилися перші акти державного характеру, які започаткували детальну регламентацію податкової системи;

відсутній принцип справедливості оподаткування, оскільки окремі категорії осіб були від нього звільненими, і основним критерієм цього стало їх віднесення до вищих прошарків суспільства;

розгалуженість системи податків і зборів.

Третій етап (1917 – 1991 рр.). Цей період характеризується відображенням на українській державності низки історичних процесів, що мали відношення до України. Можна констатувати факт, що початок цього періоду припадає на повний занепад фінансової системи і цілковитий розпад усіх встановлених раніше податків і зборів.

1917 р. ознаменувався створенням Української Центральної Ради та Української Народної Республіки. Активно видавались Універсали, але оподаткування в Україні було дуже слабким, оскільки у цей період Україна намагалась активно вибороти собі незалежність, що не сприймалося Росією. Тому, фактично, за часів української революції (1917–1921) Україна не мала ні своїх грошей, ні свого банку, ні своїх податків. Кошти до України надходили у максимально низькій кількості, натомість українські кошти вилучалися з обігу. Це стало передумовою економічної кризи та голоду в 1921 – 1923 рр.

23 грудня 1917 р. Центральна Рада прийняла Тимчасовий закон про випуск Українським Державним банком кредитних білетів на суму 500 млн крб., а з 1-ого березня 1918 р. ввела нову монетарну систему. За грошову одиницю було визнано забезпечену золотом гривню, яка ділилася на 100 шагів. Дві гривні були еквівалентними одному російському карбованцеві емісії 1917 р. [172].

Отже, більшовицький режим тих років наніс непоправних наслідків. Усі намагання хоч якось відбудувати національну фінансову систему не мали успіху. Із податків того часу можна виділити контрибуції, що накладалися радянською владою.

Щоб угамувати «фінансовий голод», уряд УСРР поширив на територію республіки чинність нормативних актів РСФРР про обов'язкові безготівкові розрахунки між радянськими установами й націоналізованими підприємствами та заборону вдаватися до приватних посередників і постачальників. Взаємні розрахунки між радянськими установами та націоналізованими підприємствами мали відбуватися шляхом перерахування відповідних сум з одного рахунку на інший. У такий спосіб більшовики намагалися замінити госпрозрахункові методи управління народним господарством адміністративно-правовими актами. Для втілення принципу «єдності каси» в господарські відносини при Наркомфіні УСРР було створено спеціальну комісію, яка визнала, що «єдність каси мусить стати основним принципом фінансової політики Республіки» [172].

Внаслідок історичних процесів, описаних вище, на початку 1920-х р. влада була змушена вдатися до відходу від власних партійних принципів і від крайнього лівого шляху економічного розвитку країни. В СРСР, а відтак і в УСРР, розпочався тимчасовий період так званої нової економічної політики (НЕПу) [27, с. 132-141].

Для того, щоб покращати економічну ситуацію, радянська влада почала контролювати грошовий обіг за рахунок регулювання емісії паперових грошей. Це допомогло вивести Україну зі стану інфляції. У 1923 р., на зміну

продподатку, було запроваджено податок, сплата якого могла здійснюватися і в грошовій формі. Згодом до податкової системи було введено сільськогосподарський податок, що став основою радянської податкової системи.

Важливим кроком у налагодженні податкової сфери можна назвати податкову реформу 1930 р. Її наслідком стало закріплення наступних податків: сільськогосподарський, промисловий та загально-прибутковий, податок на користь голодних, загальногромадський податок, трудгужподаток.

Початок Великої Вітчизняної війни 1941 р., звичайно, вніс свої корективи до податкової системи. В 1942 р. Указом Президії ВР СРСР від 29 грудня 1941 р. замість надбавок до прибуткового і сільськогосподарського податків було введено воєнний податок. До сплати залучалися громадяни, які досягли 18 років. Варто сказати, що були категорії осіб, які звільнялися від його сплати. Це: військовослужбовці рядового, молодшого командного і начальницького складу всіх родів військ; військовослужбовці середнього, старшого й вищого командного і начальницького складу, які перебували у Червоній армії та на флоті і в прикордонних військах; члени сімей військовослужбовців, які отримували допомогу від держави; чоловіки 60 років і старші; жінки 55 років і старші; пенсіонери, які не мали інших джерел доходів, крім пенсії [121].

Основною метою податкової політики у післявоєнний період стало відновлення спроможності фінансового сектора. Важливим, уже традиційним та незмінним з минулих років, став прибутковий податок. Ставка сільськогосподарського податку диференціювалася за низкою критеріїв: у союзних республіках, за видом земель, за критеріями платників. Поряд із директивними методами оподаткування впроваджувалися також стимулюючі фактори, спрямовані на «піднесення виробничої активності трудящих». Діяв і надалі механізм «мобілізації коштів населення», запроваджений урядом на початку війни. Він передбачав зростання сільськогосподарського податку,

прибуткового податку з населення, зростання цін на горілку, тютюн, деякі інші товари, введення нового податку на холостяків і малосімейних тощо [83, с. 22-28]. Новим для податкової системи став прибутковий податок з колгоспів, якого було введено в 1965 р. Ним обкладалися господарства, які мали дохід від надання послуг, промислів тощо.

Система оподаткування СРСР уже до здобуття Україною незалежності залишалася більш-менш стабільною і була незмінною протягом багатьох років. А після проголошення незалежності, багато нормативно-правових актів все ще продовжували свою дію. Крім обов'язкових платежів державних підприємств і організацій державний бюджет СРСР поповнювався за рахунок податків з кооперативно-колгоспних підприємств і організацій, податків з населення, місцевих податків і зборів, неподаткових доходів і грошових коштів, що надходили на основі державного кредиту.

До основних ознак цього періоду можна віднести: існування системи прямих та непрямих податків, при цьому основна роль відводиться останнім; поява перших фінансових установ.

Четвертий етап (1991 – 2010 рр.). Після розпаду СРСР кожна з незалежних держав, у тому числі й Україна, у першочерговому порядку приступила до створення своєї власної податкової системи. Становлення і розвиток ринкових відносин вимагали переходу підприємств і організацій на податкові принципи взаємовідносин з бюджетом. Назріла необхідність переходу до упорядкованої податкової системи, без якої уся фінансова сфера не могла нормально продуктивно функціонувати.

В 1990 р. був прийнятий Закон Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР», а 25 червня 1991 р. – Закон Української РСР «Про систему оподаткування». Таким чином, було покладено початок створенню в Україні своєї автономної системи оподаткування. Важливою основою регулювання оподаткування того періоду став і Закон СРСР від 14 червня 1990 р. № 1560-І «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій». Була

визначена пріоритетність у розвитку будівельної галузі, тому, у зв'язку з цим, намічено ряд заходів щодо пріоритетного розвитку вказаної галузі [93].

У зазначених і наступних законодавчих актах, що регламентували оподаткування, підкреслювалося, що податкова політика є винятковим правом України та проводиться в республіці самостійно.

Основний закон, що регулював національну систему оподаткування – Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. і був тим вектором, який спрямовував подальшу податкову політику держави. Разом із тим цей нормативний акт не був позбавлений недоліків.

Особливістю податкової системи України в 1992 р. стала поява нових видів податків. Так, виникають механізми податку на доходи (введений Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92р. № 2146- XII), податку на додану вартість (Закон України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.91 р. № 2007 XII, а потім Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.92 р № 14-92) та ін. Вони і визначали специфіку податкової системи України. Оподаткування доходів підприємств і організацій проводилося за ставкою 18%, механізм податку на додану вартість припускав максимальну ставку 20% до оподатковуваного обороту. З'являється акцизний збір відповідно до нових умов (Закон України «Про акцизний збір» від 18.12.91 р. № 1996 XII). Поряд із цим використовувалися і усталені податкові важелі: податок з власників транспортних засобів, плата за землю, прибутковий податок з громадян.

Обговорення перспектив розвитку податкової системи в 1992–1993 рр. набули свого піку і, як наслідок, наприкінці 1992 р. було сформульовано декілька концепцій.

Відповідно до першої, основою оподаткування мали бути обсяги реалізації народного господарства, за якими за звітний період надходила оплата, та система диференційованих ставок, в залежності від сфери та виду діяльності.

Друга концепція ґрунтувалася на установках Головної державної податкової інспекції, Міністерства фінансів і Міністерства економіки України. Система оподаткування тут була представлена податком на прибуток (при єдиній ставці на рівні 30–35%), пільгування коштів, що спрямовувалися на інвестиційні цілі, обмеженням ставки податку на додану вартість 20% і відміною пільг по ньому; чітким розмежуванням податків на державні та місцеві; переходом в оподаткуванні фізичних осіб до сукупного річного доходу як об'єкта оподаткування.

І, останню концепцію, третю, було запропоновано Українським Союзом промисловців і підприємців, яка представляла ідею, в цілому аналогічну другій концепції, але з великим акцентом на заходи, що забезпечують пріоритет виробників.

26 грудня 1992 р. було прийнято пакет Декретів Кабінету Міністрів України, і тому 1993 р. ознаменувався набуттям податковою системою України рис, що були сформовані Міністерством фінансів та Міністерством економіки. Практично, цей пакет Декретів відновив усю систему податків України.

В 1993 р. основним видом прямих податків з юридичних осіб, які здійснювали свою діяльність на території України, був податок на доходи. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» було прийнято 21 лютого 1992 р., тож протягом усього 1992 р. податок стягувався з юридичних осіб на території України. В умовах пошуку оптимальних податкових важелів з початку 1993 р. як прямого податку було введено податок на прибуток (Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992 р. № 12-92). Однак, незважаючи на більш прогресивний характер, його було скасовано Законом України «Про Державний бюджет України на 1993 рік» (ст. 8) і, починаючи з другого кварталу 1993 р., був відновлений у дії Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій».

Якісне оновлення податкової системи України припало на 1994–1995 рр. У цей період формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми. Поряд із діючими податками виникають нові (наприклад, податок на промисел). У 1994 р. остаточно формується система місцевих податків і зборів, введена Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 р. № 56-93 і уточнена Законом України від 17.06.93 р. № 3293-ХІІ.

Варто наголосити, що податки та розмір їх ставок сформували таку податкову систему, що період 1991–1994 рр. був дуже обтяжливим для платників податків, а реалізована податкова політика мала фіскальний характер. Погіршення соціально-економічного стану країни вимагало проведення нової податкової реформи.

Редакцією закону України «Про систему оподаткування» із наступними змінами та доповненнями [155] визначалися принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів із розподілом їх на загальнодержавні та місцеві, а також права, обов'язки і відповідальність платників. Виділялося чотири принципи побудови податкової системи: обов'язковість, економічна доцільність, соціальна справедливість та поєднання інтересів держави, регіонів, підприємств та громадян.

Новою фазою розвитку податкової системи було прийняття таких законодавчих актів, як Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» 1995 року, Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» 1996 року та Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» 1996 р. Саме цими законодавчими актами було сформульовано нову стратегію податкової політики та визначено цілі проведення податкової реформи 1995 року.

В 1997 р. відповідно до Указу Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31.07.96 р. № 621/96 розпочався

наступний етап розвитку податкової системи України, який не приніс очікуваного результату. Внаслідок економічної кризи, яка характеризувалася спадом виробництва, падінням обсягу товарної продукції та послуг, посиленням бюджетного дефіциту, податкова система не набула стабільності. В умовах кризи платник не завжди міг своєчасно розрахуватися з бюджетом. Обсяги накопиченої простроченої заборгованості, у тому числі безнадійної, в умовах недоступності кредитів і несприятливого інвестиційного клімату в країні не дозволили більшості підприємств стабілізувати свій фінансовий стан, збільшити обсяги виробництва і послуг і своєчасно сплатити податки та поточні платежі.

У лютому 1997 р. Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Закону України» Про систему оподаткування». Законом було визначено 19 видів загальнодержавних податків і зборів, два місцеві податки і 14 місцевих зборів.

Починаючи з кінця 90-х рр. XX ст., держава почала надавати галузеві податкові пільги тим галузям промисловості, які вважалися пріоритетними: металургійна, гірнична, хімічна промисловість, авіа-, судно- та автомобілебудування, будівництво тощо. Надання цих пільг зводилося до повного або часткового звільнення від сплати податку на прибуток, податку на додану вартість, земельної плати; списання пені й штрафів, нарахованих за несвоєчасну сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів; відтермінування зобов'язань щодо сплати податків тощо, що мало на меті надати можливість підприємствам пріоритетних галузей підвищити обсяги виробництва та поліпшити фінансові показники своєї діяльності. Проте, реально, надання таких суттєвих пільг для галузей не призвело до модернізації виробництва, зокрема і внаслідок відсутності дієвої системи контролю.

Держава анонсувала курс на зменшення ставки податку на додану вартість з 28% до 20%, а в 1997 р. щодо окремих товарів запроваджена нульова ставка; податок на прибуток встановлено на рівні 30%.

В 1997 р. було підготовлено також Закон України про місцеві податки і збори. Пропонувалося замість комунального податку ввести податок з продажу товарів (продукції) у розмірі 1–3 % від обсягу їх реалізації в роздрібній торгівлі, сфері громадського харчування. При цьому з метою недопущення зростання цін на предмети широкого вжитку не передбачалося обкладання податком таких товарів, як хліб, борошно, сіль, цукор, рослинна олія, молоко, продукти дитячого харчування, яйця, риба, картопля і плодоовочева продукція, медикаменти тощо. Але такі зміни залишилися тільки на папері.

Слід зазначити, що обов'язковою умовою ефективності податкової системи є дотримання основних принципів її організації. У Законі «Про систему оподаткування» було названо 12 принципів її побудови: стимулювання науково-технічного прогресу, технологічне оновлення виробництва, вихід вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; рівномірність сплати; економічна обґрунтованість; компетентність; єдиний підхід; доступність [154].

У 2000 р. Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» було встановлено порядок погашення податкових зобов'язань, нарахування і сплати пені, визначено процедуру оскарження дій органів стягнення і регламентовані дії податкових органів [166].

Згодом, у 2001 р., на виконання указів Президента України, виданих у липні 2001 р. «Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом» та «Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів» була створена система департаментів: Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, і Департамент з питань

адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, основними функціями яких було вжиття заходів щодо виявлення, аналізу, організації та проведення перевірок осіб, які здійснюють фінансові операції, що можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та здійснення контролю і організації роботи щодо виготовлення, зберігання, продажу та обліку марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби.

Наступні роки (2003 – 2006 рр.) відзначаються формуванням законодавчої бази щодо покращання взаємовідносин Державної податкової служби України з платниками податків, зміною тенденцій, що було поширено в попередні роки, пріоритетом податкової політики стає усунення податкової дискримінації суб'єктів господарювання та створення однакових умов для всіх платників податків. Зокрема, приймається низка законів і кодексів щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист, щодо професійної етики працівника Державної податкової служби України. Знижується вплив великого бізнесу на політику: Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» було ліквідовано більшість пільг щодо окремих видів податків [69]. Скасовано надання галузевих пільг із податку на додану вартість для окремих галузей промисловості. Окрім того, було запроваджено п'ятирічний мораторій на надання нових і розширення наявних пільг із податку на додану вартість.

В 2006 р. стає пріоритетним напрям модернізації Державної податкової служби України – триває робота над покращанням професійного рівня працівників, удосконаленням податкової звітності, удосконаленням системи адміністрування податків. У цьому ж році Національну академію державної податкової служби України було перетворено на Національний університет державної податкової служби України, якому, згідно з Указом Президента

України № 279/2006 від 3 квітня 2006 р. було присвоєно статус національного – все це здійснено в рамках удосконалення професійного рівня працівників Державної податкової служби України.

У межах впровадження партнерських відносин між органами Державної податкової служби України та платниками податків запроваджується ще один важливий напрям – подання звітності в електронному вигляді згідно з чинним законодавством (Наказ Державної податкової адміністрації України «Про подання електронної податкової звітності» № 233 від 10 квітня 2008 року).

Необхідно зазначити, що за період 1999–2010 рр. були внесені близько 300 змін та доповнень в основні законодавчі акти щодо оподаткування, тобто більше 50% від всіх змін, що були здійсненні до основних законодавчих актів з питань оподаткування за весь час незалежності України [193].

Таким чином, саме в період 1999–2010 рр. було реалізовано регулюючу податкову політику, а розвиток податкової системи був спрямований на досягнення макроекономічної стабільності країни. Безперечно, основною характерною рисою цього етапу є поява цілої низки нормативно-правових актів, що детально регламентують систему податків, об'єктів оподаткування, порядок справляння податків.

V етап бере свій початок у 2010 р. та триває й досі. Розпочався етап з моменту прийняття Податкового кодексу України, який з метою досягнення балансу інтересів держави і платників податків був ухвалений Верховною Радою України та набув чинності з 1 січня 2011 р.

Прийняття Податкового кодексу України знаменувало початок нового етапу реформування вітчизняної податкової системи України, побудови сучасної, справедливої податкової політики, що забезпечила би стабільність оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей сталого розвитку в оновленій системі державного регулювання економіки.

Головним позитивом із прийняттям Податкового кодексу України стало значне скорочення переліку загальнодержавних (з 28 до 18) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів [128, с. 556].

Одним із напрямів податкової реформи було зменшення ставки податку на прибуток у 2011 р. – з 25% до 18% у 2014 р. із збільшенням пільг, стимулюючих енергозбереження та інвестиційно-інноваційну діяльність по визначених пріоритетних галузях; за податком на додану вартість – із 20% до 17-18% зі збереженням для окремих товарів і операцій нульової ставки.

Щодо податку на доходи фізичних осіб – встановлено незначну прогресію ставок 15% і 17% та запроваджено єдиний соціальний внесок при збереженні високої його ставки.

Що стосується системи адміністрування, то тут необхідно відмітити зміни видів податкових перевірок та порядку їх проведення, перехід до електронної подачі звітності, посилення відповідальності платників податків і створення Міністерства доходів та зборів [9, с. 126-142].

Із прийняттям Податкового кодексу України деякі принципи побудови податкової системи змінилися або набули іншої назви, однак їхня кількість залишилася така ж сама, як і раніше.

Крім того, якщо в редакції закону «Про систему оподаткування України» від 18 лютого 1997 р. був такий принцип як компетентність, то у Податковому кодексі України цього принципу немає, але вже йдеться про відповідальність самих платників податків [10, с. 209-210]. Ще у Податковому кодексі України з'явився такий новий принцип як презумпція правомірності рішень платника податків, згідно з яким у разі неоднозначності трактування прав та обов'язків платників податків згідно податкового законодавства рішення приймається на користь платників.

Враховуючи, що податкове законодавство, як ніяке інше, зачіпає матеріальні інтереси усіх людей, зацікавленість до податкового законодавства з боку суспільства, підприємництва, народних депутатів лише тільки посилюється з кожним роком. За всю історію роботи Верховної Ради

України жоден документ не привертав до себе такої пильної уваги, не викликав такої активності, як Податковий кодекс.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» № 160 від 21 травня 2014 р. було створено Державну фіскальну службу як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України шляхом перетворення Міністерства доходів і зборів України.

Цей період в історії фіскальної служби пов'язаний зі створенням служби комплексного типу, яка виконує функції адміністрування та контролю за справлянням податків і зборів, митних платежів єдиного соціального внеску та є також службою сервісного типу [100, с. 64–66]. Статус органів Державної фіскальної служби України і напрями її діяльності визначено Постановою Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» № 236 від 21 травня 2014 р. із наступними змінами та доповненнями.

Черговою спробою на шляху реформування податкової системи України була розроблена Кабінетом Міністрів України Концепція реформування податкової системи України, презентовану Прем'єр-міністром України на засіданні Кабінету Міністрів України 6 серпня 2014 р.

Основні положення цієї Концепції реформування податкової системи України знайшли своє відображення у законопроекті «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» реєстраційний № 5079 від 15 вересня 2014 р., який було прийнято Верховною Радою України за основу і в цілому 28 грудня 2014 р. (набрання чинності з 01 січня 2015 р.) [145, с. 506].

Серед основних суттєвих положень перезавантаження податкової системи стало: зменшення кількості податків (з 22 до 9) та звітності; простий розрахунок податку на прибуток на основі фінансової звітності; електронне адміністрування податку на додану вартість; зниження ставок єдиного соціального внеску для роботодавців та підвищення відповідальності за

порушення трудового законодавства; легалізація активів заможних громадян; зниження на 50% ставок єдиного податку для малого бізнесу; мораторій на 2 роки на перевірки малого бізнесу (з обсягом доходу до 20 млн грн на рік); підвищення фінансової спроможності місцевих бюджетів шляхом введення акцизного податку з роздрібних продажів підакцизних товарів, запровадження оподаткування нежитлової нерухомості та розширення бази оподаткування податку на житлову нерухомість тощо.

В 2015 р. згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [142, с. 5], який набув чинності з 1 січня 2016 р., ставки окремих податків суттєво змінені (а саме знижено основну ставку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для платників до 22% від бази оподаткування, при діючих до цього диференційованих ставках від 36,3% до 49,7%; збільшено ставку податку на доходи фізичних осіб – з 15% до 18% з 1 січня 2016 р.).

Збережено базову основну ставку на прибуток на рівні 18% та базову ставку податку на додану вартість на рівні 20%. Збільшено ставки акцизного податку для алкогольних позицій (крім вина) у 1,5 – 2 рази.

В загальній кількості за період 2011 – 2017 рр. було внесено близько 110 суттєвих змін до Податкового кодексу України. Зауважимо, що при запровадженні більшості з них не було дотримано такого принципу як стабільність, згідно з яким зміни елементів податків та зборів вносяться не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду.

Таким чином, податкова система за період 2011–2017 рр. характеризувалася постійними змінами безсистемного характеру з орієнтацією на фіскальні інструменти реалізації податкової політики держави.

Законом України від 7 грудня 2017 р. № 2245 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо

забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» до Податкового кодексу України знову було внесено чимало нововведень, які набрали чинності з 2018 р. [144, с. 5].

Багато змін зазнало адміністрування податків. Так, великими платниками податків з 2018 р. вважаються суб'єкти господарювання, якими сплачено до бюджету платежів, що контролюються Державною фіскальною службою України, в еквіваленті 1 мільйон євро (раніше – 20 мільйонів гривень).

Несподівані корективи були внесені і COVID-19, який сколихнув у грудні 2019 р. увесь світ. Коронавірус вніс серйозні корективи до всіх сфер життєдіяльності, через запровадження карантину в Україні призупинилась економічна активність, особливо середнього бізнесу, на фоні зростання соціальних виплат. В умовах безпекових та пандемічних викликів податкове законодавство зазнало суттєвих змін.

Законами України від 16 січня 2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» та від 30 березня 2020 р. № 540-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» внесено зміни, зокрема, до глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України.

Так, відповідно до п.п. 1 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України до першої групи суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, належать фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового

(звітнього) року; відповідно до п.п. 2 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України до другої групи належать фізичні особи-підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: 1) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; 2) обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітнього) року; стосовно третьої групи, то це фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітнього) року.

Загалом, підсумовуючи результати аналізу становлення і розвитку податкового законодавства у незалежній Україні, доцільно зазначити, що цей процес був досить складним, суперечливим і багато в чому спонтанним та непослідовним. Однак, загальний напрям було спрямовано на формування податкової системи і встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової економіки.

Відмітимо й те, що податкова система України далека від досконалості, її формування продовжується – процес реформування податкової законодавчої бази та впровадження у життя положень реформованого законодавства не зупиняється та триває і на теперішній час.

Таким чином, необхідно зазначити, що одночасно із зародженням людства та подальшим розвитком оподаткування у світі в цілому та в Україні, зокрема, відбувалося формування та становлення податкового законодавства Української держави.

1.2. Поняття податкового законодавства, принципи та особливості

Податкове законодавство є одним із основних інструментів, яким користується держава для досягнення високого рівня регулювання оподаткування у цілому. Використовуючи податкове законодавство, держава реалізує свою політику як засіб для створення нових можливостей працевлаштування, зменшення бідності та сприяння економічному зростанню.

Законодавство є основою, підґрунтям будь-якої діяльності, що здійснюється державою. Враховуючи це, у контексті досліджуваної тематики, видається необхідним його вивчення, дослідження та аналіз принципів та особливостей податкового законодавства України.

Метою дослідження у цьому пункті є надання всебічного та оновленого огляду теоретичних та емпіричних правових та наукових джерел, що стосуються податків та підприємництва. За допомогою аналізу вказаних джерел можна продемонструвати ключові зв'язки між економікою, оподаткуванням та їх правовим регулюванням, наглядно висвітлити процес взаємодії податкового законодавства та податкової системи, виділити основні варіанти податкової політики.

Дослідження терміна «податкове законодавство» має ґрунтуватися на основних теоретичних підходах, що використовуються для визначення змісту терміна «законодавство», з яких у правовій доктрині утвердилися два основних. Відповідно до першого підходу, законодавство – це сукупність чинних нормативно-правових актів: законів, постанов, декретів, указів, наказів, інструкцій правотворчих органів, що регулюють правовідносини в державі. Використовуючи другий підхід, законодавство можна визначити як діяльність правотворчих органів, у першу чергу – вищого законодавчого органу та вищих органів виконавчої влади держави з правового регулювання

суспільних відносин у державі шляхом прийняття законів та інших нормативно-правових актів, їх зміни, а також скасування [34, с. 143].

Прихильники першого підходу трактують «законодавство» у широкому та вузькому значеннях. Широке значення охоплює сукупність усіх нормативно-правових актів, виданих органами державної влади та органами місцевого самоврядування. У вузькому ж розумінні, до законодавства відносять лише закони. Як зазначає С.К. Дудар «попри «прогресивність» вузького підходу, визначення законодавства як системи законів указує лише на елементний склад (будову) законодавства як системного явища та фактично призводить до ототожнення понять «законодавство» та «система законодавства». Вузький підхід містить загрозу ототожнення понять «законодавство» та «закон» [54, с. 3-9]. Крім того, видається невірним обмежувати систему законодавства лише законами, оскільки, за такого бачення, частина актів, що мають надзвичайно важливе значення для держави та для регулювання суспільних відносин у ній, не враховується. Це можна продемонструвати на прикладі положення Конституції України, а саме ст. 9, що встановлює : «чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України» [76].

Щодо співвідношення понять «законодавство» та «система законодавства», слушною видається думка В.І. Риндюк: «... якщо виходити з словотвірного лексико-граматичного значення «збірності» слова «законодавство», то можна зробити висновок, що законодавство — це сукупність (множинність) законів» [175, с. 102-107]. Вважаємо за доцільну і таку, що заслуговує на увагу, думку щодо синонімічності понять «законодавство» та «система законодавства».

Легального визначення терміна «законодавство» не існує, що є досить суперечливим моментом, який вказує на певні протиріччя та непослідовність визначення законодавцем основних юридично-правових термінів. З огляду на обставини, що склалися, Конституційний суд України ще в 1998 р. прийняв

рішення, де визначив, що законодавство необхідно розуміти так, що ним охоплюються закони України, чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також постанови Верховної Ради України, укази Президента України, декрети і постанови Кабінету Міністрів України, прийняті в межах їх повноважень та відповідно до Конституції України і законів України [179]. Цікаво, що стосовно цієї справи було викладено окрему думку суддею Конституційного суду України М.Д. Савенком, де зазначається, що під терміном «законодавство» необхідно розуміти сукупність законів, прийнятих Верховною Радою України [118], тобто навіть у думках суддів Конституційного суду, які уповноважені тлумачити законодавство, бачимо розбіжності.

Система законодавства є ієрархічною та субординаційною сукупністю нормативно-правових актів, які пов'язані між собою та, взаємодіючи, регулюють суспільні відносини [64]. Система законодавства є системою всіх виданих та упорядкованих державними органами, безпосередньо народом або уповноваженими суб'єктами, нормативно-правових актів (законів та підзаконних нормативно-правових актів [191]. Із цієї системи можна виокремити різні частини законодавства, які будуть регулювати певні сфери суспільних відносин – податкові, адміністративні, цивільні, кримінальні тощо.

Повертаючись до дослідження саме податкового законодавства, яке є елементом системи законодавства у цілому, доходимо висновку, що сучасна науково-правова доктрина не містить трактування цього поняття. Тому, на основі визначень термінів, що були проаналізовані вище, можна сформулювати власне визначення податкового законодавства. Отже, податкове законодавство – це частина системи законодавства, яка складається з правових норм, що встановлюють порядок, способи, форми та методи правового регулювання відносин у сфері оподаткування.

Податкове законодавство має свою розгалужену систему, і складається із Конституції України, Кодексу, законів та інших нормативно-правових

актів, що регламентують різні способи регулювання податків – на загальнодержавному та місцевому рівнях, суб'єктів та об'єктів оподаткування, повноваження відповідних органів у сфері оподаткування тощо.

Основою податкового законодавства, його центральним елементом є Податковий кодекс України. Стаття 3 Податкового кодексу України встановлює систему податкового законодавства України і визначає, що воно складається з: Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України [128].

З наведеного вище видно, що нормативно-правові акти, які є основою податкового законодавства, становлять певну відповідну систему, яка стала предметом вивчення науковців.

Так, професор О.М. Козирін зазначає, що законодавчі акти, які містять податкові норми, представлені: фінансовими законами, тобто законами, які встановлюють порядок затвердження державного бюджету, і великою кількістю бюджетних законодавчих актів, що його коригують; власне податковими законами, зокрема податковими кодексами; законами неподаткового характеру, які містять окремі норми, що регулюють податкову систему (наприклад, конституційними законами, що визначають порядок розподілу податкових надходжень між центральним і місцевим бюджетами) [75].

Професор М.П. Кучерявенко розглядає це питання ширше та надає відповідну класифікацію актів податкового законодавства. На думку вченого, система податкового законодавства містить у собі: загальні нефінансові закони (до прикладу, конституційні та органічні закони, які визначають загальні питання, що стосуються оподаткування); загальні фінансові закони (їх основна частина – це бюджетні закони); загальні податкові закони (акти, що регламентують податкову систему у цілому, наприклад Закон України «Про державну податкову службу в Україні»); спеціальні податкові закони (акти, які деталізують діяльність з оподаткування) [94].

Таким чином, систему податкового законодавства України становлять:

1. Податковий кодекс України, який є актом прямої дії та займає особливе місце у системі податкового законодавства України. Його основним завданням є формування податкового законодавства як галузі, а також закріплення правових засад податкової системи України. Податковий кодекс України як систематизований зведений нормативно-правовий акт, що регулює сферу податкових відносин, є специфічним податковим нормативним актом у системі податкового законодавства України. Ця специфічність характеризується декількома особливостями, а саме: місцем у системі податкового законодавства (цим актом делегуються уточнення, окремі аспекти змісту іншим підзаконним актам); характером суб'єкта, який його приймає (Верховна Рада України); цим нормативно-правовим актом регулюються найважливіші відносини у галузі оподаткування, тоді як інші підзаконні акти виконують певну забезпечувальну роль.

2. Закони. Вони деталізують норми Податкового кодексу України, вносять зміни до нього, визначають особливості, умови та порядок справляння тих чи інших податків, суб'єктів та об'єктів оподаткування, пільги тощо.

3. Нормативно-правові акти податкового характеру, тобто підзаконні нормативні акти, які спрямовані на реалізацію положень Податкового кодексу України.

4. Інші нормативно-правові акти неподаткового характеру, які містять окремі норми, що регулюють податкову систему України.

5. Чинні міжнародні договори з питань оподаткування, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Ця складова характеризується особливістю, яка поєднує два процеси. З одного боку, міжнародні договори виходять за межі законотворчості на рівні держави і передбачають урахування інтересів та участь як мінімум двох держав, тобто виникає як певний «наддержавний акт», з іншого – після відповідних процедур вони включаються як складова до національного податкового законодавства, стають суттєвим його елементом, тобто за своєю юридичною природою – це виняткові особливі акти, які, поєднуючи зовнішню ініціативу та внутрішню легалізацію, опосередковують їх спеціальне місце в системі податкового законодавства України.

Податкове законодавство встановлює певну систему принципів, які є основоположними в оподаткуванні, та на яких будується уся система останнього. Звісно, принципи податкового права є різновидом принципів фінансового права, оскільки податкове право є складно структурованою підгалуззю фінансового права [198, с. 19]. Тому, цілком справедливо зауважує проф. Т.А. Латковська: принципи фінансового права, виражені та закріплені в його правових нормах, забезпечують цілеспрямоване регулювання фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування на всіх рівнях фінансової системи. У той же час принципи фінансового права отримують своє вираження у процесі законотворчості [98, с. 140–142].

За своєю суттю, принципи податкового законодавства є правовими нормами, що встановлюють певну базу, яка уособлює консенсус між сторонами оподаткування, включаючи усіх його суб'єктів, тобто ці принципи існують не лише для сплати податків, але й для обмеження свавілля державної влади у сфері оподаткування. Вони є типовими правилами, значущість яких визнана теоретиками, а закріплення в

законодавстві підтверджує їх вагомість. Більше того, можна стверджувати що правовий принцип є тією нормою права, з якої випливають та беруть початок інші норми.

Саме тому, актуальність питання дослідження загальних принципів податкового законодавства не викликає сумнівів, адже вони являють собою загальний висхідний базис, основні ідеї в механізмі регулювання податкових відносин, на яких ґрунтується податкове законодавство. Принципи податкового законодавства гарантують безперервність та послідовність нормотворчого процесу, відіграють особливу роль у різних сферах податкових відносин і діяльності, пов'язаній із їх формуванням та існуванням: здійсненню відносин оподаткування на практиці, удосконаленню законодавства, наближення вітчизняного законодавства до міжнародних стандартів, що особливо актуально, враховуючи інтеграційні процеси останніх років.

Варто сказати, що в межах наукових досліджень, що присвячені проблемам принципів податкового права, науковці розрізняють поняття «принципів податкового права», «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства».

З цього приводу слушною є думка М.П. Кучерявенка щодо «сплутання» принципів через віднесення одних і тих самих до різних за змістом груп. Тому, вчений пропонує виділяти чотири окремі групи принципів, що стосуються відносин оподаткування. До них слід віднести: 1) принципи податкового права; 2) принципи податкової системи; 3) принципи податку; 4) принципи податкового законодавства.

Підтримуючи позицію проф. М.П. Кучерявенка щодо розмежування принципів податкового права, принципів податкового законодавства, принципів податкової системи та принципів оподаткування, необхідно зазначити наступне.

Принципи податкового права – це ті загальні положення та ідеї, що містяться у правових нормах, або ті, що сформовані юридично доктриною і

відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин. У разі нормативного закріплення принципи податкового права можуть формувати принципи податкового законодавства.

Крім того, М.П. Кучерявенко акцентує увагу як на важливості загальногалузових принципів, які належать до всієї правової системи і є підґрунтям для різних галузей права, так і спеціальних, що дістали свого закріплення у конкретних приписах законодавчих актів [94].

На думку Д.А. Смірнова, принципи податкової системи слід розглядати у декількох значеннях [187, с. 128]:

це можуть бути принципи податкового права, виражені у податковому законодавстві;

принципи податкової правосвідомості (економічні або організаційні);

принципи формування та реалізації будь-якої складової податкової системи (принципи функціонування податкових органів, принципи податкового контролю тощо);

у широкому сенсі під принципами податкової системи розуміється вся їх сукупність, що відображає правові та інші принципи оподаткування.

Інший вітчизняний вчений, І.І. Кучеров приділяє увагу принципам оподаткування і визначає їх як найважливіші керівні ідеї, які є своєрідними головними орієнтирами для всіх учасників податкових правовідносин, на них же спирається держава при побудові чи реформуванні своєї податкової системи, а сукупність таких принципів становить ідейну основу оподаткування – податкову доктрину тієї чи іншої держави [91, с. 151].

Категорію принципів оподаткування як більш загального поняття пропонують розглядати і І.І. Бабін та А.В. Дьомін. На їхню думку, принципи оподаткування – це основоположні, базові положення, що лежать в основі податкової системи держави, частину таких принципів закріплено нормативно, інші можуть бути виведені шляхом тлумачення податкового законодавства. Свою позицію дослідники обґрунтовують тим, що принципи

оподаткування є певними універсальними началами, які не можуть і не повинні залежати від волі законодавця і такі базові ідеї повинні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності (створенні податкових законів), а не бути винятково результатом цієї діяльності [5, с. 75].

О.С. Башняк, досліджуючи основи визначення системи принципів оподаткування, відносить принципи податкового законодавства до спеціальних (інституційних) принципів оподаткування, поряд із принципами податкового права, принципами податку, принципами побудови податкової системи та принципами адміністрування податків [7, с. 163].

Враховуючи групи принципів, що зазначалися вище, і аналізуючи думки науковців, що їх досліджували, можна запропонувати визначення принципів податкової системи, принципів оподаткування та принципів податкового законодавства.

Тож, принципи податкової системи – це засади побудови податкової системи, якими керується держава при розробці та впровадженні системи податків на загальнодержавному та місцевому рівнях.

Принципи оподаткування – це керівні ідеї законодавчо врегульованого процесу регулювання загальнообов’язкових платежів, що забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахуванні економічних можливостей та приватного інтересу платників податків.

Під системою принципів податкового законодавства варто розуміти взаємодіючу множинність встановлення і забезпечення системи вимог, на яких базується нормативно-правове регулювання відносин оподаткування.

Щодо останнього, слід наголосити, що систему принципів податкового законодавства можна охарактеризовувати у двох аспектах: вузькому та широкому. Так, у вузькому сенсі під принципами податкового законодавства необхідно розуміти одинадцять вимог найвищої міри імперативності, що знайшли безпосередню формалізацію в межах приписів пункту 4.1. статті 4

Податкового кодексу України. Вищезазначені вихідні положення можна детермінувати як чітко визначені законодавцем норми.

Що ж стосується системи принципів податкового законодавства в широкому розумінні цього поняття, то під нею варто розуміти всі вихідні положення, які в прямий (пункти 4.1–4.5 статті 4 Податкового кодексу України) або непрямий (постають із системного й послідовного тлумачення) спосіб закріплюються за допомогою положень податкового законодавства.

Податковий кодекс України, а саме стаття 4 чітко регламентує принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство. Вони закріплені як єдине ціле, як система, що нерозривно пов’язує один з одним свої складові елементи. Тому, важливо розглядати та досліджувати їх у комплексі, адже саме такий підхід дозволить дослідити правове коло, на якому повинні ґрунтуватись усі податкові правовідносини.

Отже, відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України, до таких принципів належать:

1. Загальність оподаткування – кожна особа зобов’язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями Кодексу [128].

Про загальність оподаткування свідчить і положення, що викладене у ст. 67 Конституції України – кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом [76]. Тобто, закріплення цього принципу у Податковому кодексі засноване на одному із обов’язків людини і громадянина, затверджених Основним законом держави.

Загальність як один із принципів оподаткування вперше був сформований А. Смітом, який вказував, що кожен громадянин повинен сплачувати податки. Його послідовники –Д. Рікардо [174], А. Вагнер, Дж. Миль [104], У. Петті [124] не лише підтримали цю ідею, але й удосконалили та розвинули її.

До проблем загальності оподаткування у своїй роботі «Очерк теории и политики налогов» звертався і видатний російський науковець А.О. Ісаєв,

який вважав, що платити податки повинні всі фізичні особи, що користуються, за визначенням А.О. Ісаєва, достатніми вигодами від участі в державному житті, та юридичні особи, які сприяють збагаченню своїх членів чи задоволенню яких-небудь інших їх інтересів, що не мають важливого культурного значення [68, с. 45].

В теперішній час не викликає будь-яких сумнівів необхідність участі всіх громадян тієї чи іншої держави загалом у справі формування публічних фінансів. У цьому, як уже відомо і полягає сутність принципу загальності оподаткування [90, с. 25].

У формулюванні законодавцем цього принципу вбачаємо два важливих аспекти. Перший аспект вказує на обов'язок кожного приймати участь у формуванні централізованих публічних фондів. Другий аспект стосується самих податків та зборів, що сплачуються – вони повинні бути чітко встановлені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи.

2. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [128].

Цей принцип, як і попередній, також заснований на положеннях Конституції України, яка, у ст. 24 регламентує, що всі громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками [76].

Необхідно зазначити, що слово «рівність» тут не означає, що кожен повинен платити точну, однакову суму податку, насправді сума податку має бути пропорційною можливостям платника податків. Принцип рівності всіх платників не означає зрівнювання правових статусів усіх суб'єктів, а лише

передбачає неприпустимість встановлення законом необґрунтованих відмінностей у правовому становищі.

У сенсі реалізації державних інтересів податки повинні сплачувати всі (громадяни, іноземці, особи без громадянства), які перебувають у відповідний період на відповідній території. Принцип громадянства застосовується лише як додатковий при визначенні податкового обов'язку та справляння податків і зборів. Водночас принциповим є визначення особи резидентом чи нерезидентом, виходячи із цього, і встановлюються межі суб'єктивних прав та юридичних обов'язків щодо справляння податків та зборів [112].

Щодо другої частини принципу – недопустимості дискримінації, існує думка, що збереження встановлених державою та сприйнятих суспільством податкових пільг за окремими об'єктами чи суб'єктами оподаткування не суперечитиме конституційному принципу юридичної рівності усіх платників податків, оскільки принцип рівності в оподаткуванні, якщо виходити з букви та духу Конституції України, вимагає врахування практичної здатності суб'єкта оподаткування до сплати податку, виходячи з правових принципів справедливості та співрозмірності [25, с. 93].

Д.В. Вінницький розглядає юридичну рівність в оподаткуванні у двох проявах. Перший виражається у встановленні та забезпеченні рівних гарантій захисту фізичних осіб у податкових правовідносинах у рамках процедур податкового характеру. Другий прояв характеризує принцип рівності через призму встановлення однакової відповідальності за податкові правопорушення [22, с. 189].

3. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства [128].

Цей принцип встановлює неминучість настання відповідальності за порушення у сфері податкового законодавства. Його закріплення відбулось і в інших статтях Податкового кодексу України. Так, ст. 110 встановлено, що відповідальність за порушення податкового законодавства несуть усі

суб'єкти податкових відносин – платники податків, податкові агенти та їх посадові особи. Стаття 111 визначає, що за порушення законів з питань оподаткування можуть наступати різні види юридичної відповідальності, серед яких – адміністративна, кримінальна та фінансова. Щодо останнього виду – фінансової відповідальності, закріплені також і умови до її притягнення. Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності [128].

4. Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [128].

Цей принцип дублюється законодавцем у п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України і щодо нього є лист Державної податкової служби України від 29.03.2012 р. № 5121/6/10-1115/1384, де Державна податкова служба України розглянула запит, спрямований листом Комітету Верховної України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики від 16.03.2012 р. № 04-39 / 10-321. У вищевказаному листі пояснюється, що специфіка колізій, що виникають в законодавстві, як правило, пов'язана з поділом норм права на загальні та спеціальні, і при конкуренції цих норм необхідно керуватися правилом щодо пріоритетності спеціальних норм над загальними [209]. Зазначається, що практика застосування норм права судами свідчить про те, що якщо норма Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли

норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать один одному і припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, і ця суперечність між ними не може бути дозволена за рахунок застосування загальноновизнаних прийомів тлумачення законодавчих норм (надання переваги нормі, прийнятої пізніше або яка є спеціальною), то в такому випадку застосовується правило, передбачене пунктом 56.21 статті 56 Кодексу.

Така презумпція є одним із видів юридичних презумпцій у податковому праві. Слушною є думка Є.М. Смичка щодо дуалістичної правової природи презумпції правомірності рішень платника податків [188]. У своєму дисертаційному дослідженні автор охарактеризовує презумпцію правомірності рішень платника податків з двох боків: 1) розглядувану презумпцію можна охарактеризувати як матеріально-правову презумпцію; 2) виходячи зі змісту положень чинного Податкового кодексу України, вона виступає певним регулятором процесуальних правовідносин, вступаючи у тісний зв'язок і з процедурами вирішення податкових спорів.

Інший науковець, І.І. Бабін, під податково-правовою презумпцією розуміє прямо чи непрямо закріплене у податковому законодавстві обов'язкове судження, що має ймовірно природу, про наявність чи відсутність нормативних чи фактичних підстав для виникнення, зміни чи припинення прав і обов'язків, спрямоване на досягнення мети правового регулювання [4, с. 74].

Достовірним є факт, що вказаний принцип покликаний вирішити правозастосовний конфлікт щодо встановлення норми права, що підлягає застосуванню, у випадках неможливості її обрання за допомогою звичайних методів тлумачення податкового закону.

При застосуванні принципу-презумпції, що встановлена в п.п. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України, на практиці найбільше питань виникає з приводу того, чи має вказаний принцип абсолютний характер,

тобто чи підлягає він безумовному застосуванню за наявності будь-яких колізій у межах податкового права.

Наразі найбільш значимим прикладом застосування даного принципу є Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 10 лютого 2011 р. № 203/11/13-11 «Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України» [208, с. 43].

За допомогою вказаного вище принципу тлумачення було вирішено проблему подолання колізії між пунктами 56.18. і 56.19. статті 56 Податкового кодексу України у питанні щодо строків на оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання, якщо платник податків був суб'єктом процедури адміністративного оскарження до подання позовної заяви.

5. Фіскальна достатність – це встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [128].

Цей принцип є тим елементом, що поєднує бюджетне та податкове регулювання. Збалансований бюджет – це бюджет, в якому доходи дорівнюють видаткам таким чином, що немає дефіциту чи профіциту бюджету. Планування збалансованого бюджету допомагає урядам уникати надмірних витрат і дозволяє зосередити кошти на тих сферах та послугах, які найбільшою мірою потребують їх. Крім того, досягнення профіциту бюджету може забезпечити кошти на надзвичайні ситуації, наприклад, якщо уряд хоче збільшити витрати без необхідності позичання. Податкова система не має перешкоджати продуктивності фінансової діяльності, а, навпаки, повинна узгоджуватися з економічними цілями, тобто система податків та зборів не повинна допускати надання переваги одній чи іншій галузі, за рахунок інших.

Однак, необхідно зазначити, що навряд чи доцільним буде використання конструкції «фіскальна достатність», адже у чинному українському законодавстві немає поняття «фіску». Оскільки мова йде саме про бюджет, то варто було б застосувати конструкцію «бюджетна достатність». Це більшою мірою змогло би відобразити зміст цього принципу.

Указаний принцип має певну дихотомічну природу, яку можна розглянути у двох аспектах. Перший аспект дає можливість охарактеризувати зміст діяльності зі справляння податків і виокремити таку її мету, як формування дохідної частини бюджету. Це дає можливість наповнити державні фінансові ресурси для їх перерозподілу на необхідні витрати, які, у першу чергу, спрямовуються на виконання завдань та функцій держави.

Другий аспект дозволяє виокремити іншу мету – недопущення свавілля держави при встановленні податків і зборів, тобто визначення певного балансу.

Слід сказати, що деякі науковці критикують включення вказаного принципу до переліку принципів, на яких має будуватися податкове законодавство. Зокрема І.І. Бабін та О.В. Дьомін вважають, що внаслідок принципу фіскальної достатності сучасна податкова система України буде зорієнтована винятково на мобілізацію фінансових ресурсів для фінансування видатків держави. Законодавець, закріплюючи цей принцип, відмовляється від раніше передбачених стимулюючої та розвиваючої функцій оподаткування та від принципу економічної обґрунтованості, який передбачав установа податків і зборів з урахуванням показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей, а також з урахуванням досягнення збалансованості видатків бюджетів з їх доходами [5, с. 75].

Така позиція була би справедливою, якщо розглядати вказаний принцип як окрему незалежну категорію. Однак, такий підхід був би

методологічно невірним, оскільки передбачені статтею 4 Податкового кодексу України принципи – це єдина система, усі елементи якої мають застосовуватись у сукупності, що дозволяє не лише досягти загальної збалансованості публічних та приватних інтересів, але й створити певну систему протизваг, де принципам, що спрямовані на забезпечення публічного інтересу держави у вигляді максимізації податкових надходжень, наприклад, принципу фіскальної достатності, протиставляються принципи, що захищають приватний інтерес платників податків, як от соціальна справедливість.

Принцип фіскальної достатності не передбачає, що витрати бюджетів повинні покриватися виключно за рахунок податкових надходжень, однак держава повинна максимально прагнути такої моделі.

Така обмеженість зумовлена тим, що податкові надходження – це лише одне із джерел покриття витрат бюджетів різних рівнів. Так, згідно з пунктом 23 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України доходи бюджету – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ) [17, с. 527]. Відповідно, і класифікація доходів бюджету, передбачена в частині першій статті 9 Бюджетного кодексу України, здійснюється за декількома розділами: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти.

У частинах другій-четвертій вказаної статті зазначається, що податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори, а неподатковими надходженнями визнаються: доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності, інші неподаткові надходження.

Отже, як зазначалося вище, принцип фіскальної достатності перебуває у нерозривному системному зв'язку з принципом збалансованості бюджетної

системи України, що закріплений у пункті 2 частини першої статті 7 Бюджетного кодексу України, відповідно до якого повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період.

6. Соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [128].

Принцип соціальної справедливості серед зарубіжних науковців досить часто розглядається з двох точок зору, які формують уявлення щодо даного принципу через призму горизонтальної та вертикальної справедливості. Вертикальна справедливість в оподаткуванні означає, що стосовно всіх людей без виключення має справлятися оподаткування в однакових обсягах, залежно від тих чи інших видів податків. А вертикальна справедливість пов'язана з перерозподілом багатства та заохочує систему оподаткування, в якій особи, що отримують високі доходи, або ті, хто має доступ до більшої кількості ресурсів, платять більше податку, ніж ті, хто отримує низькі доходи.

Розглядаючи принцип справедливості оподаткування, варто погодитись із слушним зауваженням О.В. Дьоміна щодо того, що цей принцип являє собою інтегроване вираження всіх загальних принципів оподаткування і одночасно квінтесенцію кожного з них, а ідея справедливості втілюється не в якомусь одному, але в усій системі принципів оподаткування [36, с. 80].

Принцип справедливості оподаткування можна характеризувати як фінансову інтерпретацію високої ідеї про рівність громадян перед законом, визнання якого є неминучим, якщо тільки взагалі в державі має силу правовий порядок і панують закони [111, с. 82].

М.М. Алексєєнко, намагаючись з'ясувати природу справедливості в оподаткуванні, зазначав, що справедливість, як усе моральне, є поняттям відносним і залежить від місця, часу і культури народу [2, с. 111].

Важко не погодитись із зауваженням Девіда ДUFFа, що поняття податкової справедливості носить безумовно плюралістичний характер, в

залежності від певної мети, задля якої стягується податок. Тому очевидно, що сучасні держави загального добробуту зазвичай накладають податки різного виду, у тому числі податок на особистий та корпоративний прибуток, податок на споживання з широкою базою, акцизний податок на певні товари або послуги, податок на заробітну плату, податок на майно або на розкіш, податок на передачу предметів розкоші, а також плату за користування та податки на основі отриманої вигоди [213, с. 2].

Одним із механізмів встановлення справедливості оподаткування є встановлення неоподаткованого мінімуму, введення якого було запропоновано на початку XIX ст. Авторами такої ідеї стали вчені Д. Бентам та Д. Мілль. Вони вказували на необхідність існування частини доходу, яка була б звільнена від оподаткування, і яка була б тим мінімумом, що потрібен особі для здорового існування.

А.О. Ісаєв теж підтримував ідею встановлення неоподаткованого мінімуму, зазначаючи, що платити податки повинні лише ті фізичні особи, що користуються достатніми вигодами життя в державі, про які може йти мова лише тоді, коли задоволені необхідні потреби, що забезпечують підтримку життя [68, с. 54].

На думку Т. Маршалока, необхідно оподатковувати весь дохід, адже при його неоподаткуванні порушуватиметься принцип рівномірності й загальності, однак надані державою суспільні блага не можуть повністю компенсувати кожному окремому громадянину ту кількість благ, яку він міг би отримати, не сплативши податку. Саме тому, як зазначає науковець, неоподатковуваний мінімальний дохід є своєрідною компенсацією держави за недоотримані з державної казни блага [101, с. 55].

Таким чином, сутність принципу соціальної справедливості полягає у забезпеченні соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого мінімуму доходів громадян.

7. Економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [128].

Цей принцип є вкрай важливим для функціонування податкової системи. Фактично показником, що ілюструє ефективність та економічність системи адміністрування податків і зборів, є індекс витрат на адміністрування податків, який розраховується як співвідношення витрат на адміністрування податків до загального обсягу податкових надходжень.

На думку О.А. Музики-Стефанчук та А.О. Полянчика, указаний принцип поширюється, перш за все, на діяльність законодавця – саме той орган, який створює законодавче поле для оподаткування, має виходити з того, що видатки на адміністрування податків і зборів фінансуються з коштів державного бюджету. Окрім того, цей принцип стосується діяльності й правозастосовувачів – податкових органів і платників податків. Так, застосування принципу економічного обґрунтування податку на прибуток може, зокрема, означати, що обкладатися податком повинен прибуток, що сформований з урахуванням економічного сенсу та змісту діяльності платника податків. Неприпустимою є ситуація, коли прибуток розраховується довільно, без урахування економічного зв'язку між одержуваними доходами та витратами [106, с. 141].

Дослідження свідчать, що податкова система буде непродуктивною, якщо витрати щодо стягування податків перевищуватимуть 7% обсягів податкових надходжень. Вимога економічної обґрунтованості встановлення податків полягає в тому, що податки повинні бути ефективними з точки зору самоокупності, тобто суми, яку збирає держава щодо кожного окремого податку, повинні перевищувати витрати на його адміністрування. По-друге, встановлення податків не може бути довільним, тобто податки не повинні перешкоджати реалізації громадянами своїх конституційних прав. При встановленні податку та визначенні його істотних елементів мають враховуватися макро- і мікро- економічні наслідки як для державної

скарбниці або певної галузі економіки, так і для конкретного платника податків. Вимога економічної обґрунтованості податків має принципове значення для законодавчої діяльності щодо встановлення податків, вона обмежує фінансовий суверенітет держави і захищає платників від свавільного та безпідставного встановлення податків [106, с. 142]. Саме тому, можна констатувати, що основною проблемою реальної реалізації цього принципу на практиці є відсутність нормативно-визначених затверджених вимог, які служили б показниками економічної обґрунтованості дії податкової системи.

Доцільним буде реалізувати цей принцип за допомогою, наприклад, доповнення статті 2 Податкового кодексу України пунктом 2.2. та викласти його у такій редакції: законопроект про внесення змін до цього Кодексу у якості додатку має містити детальне економічне обґрунтування витрат бюджету відповідного рівня на реалізацію запропонованих змін та розрахунок прогнозованих показників надходжень/витрат бюджету відповідного рівня від реалізації запропонованих змін до цього Кодексу.

8. Нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків [128].

Основу концепції нейтральності податків становить просте правило: загалом податкова система повинна прагнути бути нейтральною, і тоді усі рішення будуть прийматися у першу чергу з метою покращання економіки у цілому, а не з податкових причин.

У науковій теорії категорія нейтральності оподаткування пов'язується не лише з впливом податків на конкурентоспроможність, але й з впливом на прийняття платниками податків господарських рішень. В ідеальній податковій системі рішення повинні прийматися суб'єктами ринку, керуючись міркуваннями економічної ефективності, а не податковими причинами. Фактично податок не повинен впливати на вартість капіталу, у зв'язку з чим відсутнім є викривлення вибору між споживанням та збереженнями, а також між капіталом та працею. Виключенням із цього

правила є випадки, коли держава свідомо використовує податки для коригування ринку.

Дискусія з приводу нейтральності оподаткування є однією з основних причин суперечок щодо запровадження непрямих податків та мита. Будучи за своєю економічною природою податками, що закладаються в ціну товару чи послуг, їх встановлення на відповідні товари чи послуги може або значно зменшити попит або взагалі його звести до мінімального рівня. Як наслідок, суб'єкти господарювання, що виробляють товари-замінники, отримують значні конкурентні переваги.

Ознака нейтральності оподаткування є однією з основних переваг, наприклад, податку на додану вартість у порівнянні з податком на оборот. Податок на додану вартість є нейтральним як щодо внутрішньої конкуренції, так і до міжнародної конкуренції. Оподаткування не повинне викривляти конкуренції як між підприємствами й галузями всередині країни, так і між вітчизняними й зарубіжними підприємствами [28, с. 175].

Порушенням принципу нейтральності оподаткування є встановлення економічно необґрунтованих спеціальних преференцій та податкових пільг. Експерти держав-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) визначають будь-які відхилення від стандартних умов оподаткування як податкову пільгу. До таких умов відносять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); правила визначення бази оподаткування; норми міжнародних фіскальних угод. Таким чином, до податкових пільг можна віднести: використання нестандартних ставок оподаткування; надання переваги спрощеній системі оподаткування; застосування податкових знижок і вирахувань з об'єкта оподаткування, які зменшують обсяг бази оподаткування; особливі умови оподаткування зовнішньоекономічних операцій, у тому числі і через застосування міжнародних фіскальних угод [182, с. 237].

Необхідно зазначити, що основними аргументами критики галузевих податкових пільг в Україні є відсутність реального позитивного впливу на

відповідний сектор економіки, а нейтральність оподаткування забезпечується не лише шляхом встановлення однакових ставок, але й механізмом адміністрування.

9. Стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [128].

Даний принцип є вкрай важливим, оскільки стабільність, разом із визначеністю утворюють фундамент, необхідний для розробки та запровадження якісної податкової системи. Це ключові еталони, за якими населення має змогу оцінити ефективність податкової політики та відчутти підтримку держави. Ситуація, коли податкова система, а саме її елементи (податки, ставки, бази), які повинні бути незмінною константою, зазнають непередбачуваних змін, може викликати обурення у платників податків, і цим самим опустити рівень довіри населення до політики, яку провадить держава. Звичайно, усі вищеперераховані елементи не можуть залишатися постійно незмінними, оскільки досить часто цього вимагають невинні зміни у світі в цілому. Але якраз саме встановлення конкретних часових проміжків, під час яких такі зміни не можуть бути допущені, надає впевненість населенню щодо неможливості використання владного становища державних органів та зловживання владою.

Даний принцип передбачає стабільність на двох рівнях. Перший рівень опосередковує стабільність для платника, а другий – для податкового органу.

Варто погодитися з позицією Ю. Петрова щодо відповідності податкових інновацій таким вимогам: не ускладнювати, а по можливості спрощувати податкову систему; генерувати порівняно легко обчислювані податкові функції (залежності податкових зобов'язань від величини об'єкта оподаткування), що відповідають загальновизнаним принципам оподаткування; забезпечувати високу податкову ефективність

(співвідношення податкових надходжень до витрат на податкове адміністрування і витрат платників податків на сплату податків); не створювати гіпертрофоване податкове навантаження на доходи платників податків [123, с. 12].

Вказаний принцип можна розглядати у контексті спрямування на усунення негативної динаміки законодавчих змін до податкового закону, що здійснюються за відсутності єдності концепції та економічного прорахунку і характеризуються непродуманістю та достатньою її апробацією, що як наслідок, призводить не лише до недоліків законодавчої техніки, але й до неможливості практичного застосування положень відповідних норм права.

Дотримання принципу стабільності податкового законодавства забезпечує реалізацію певних процедурних вимог визначеності законодавства, як, наприклад, вимоги розумної стабільності права.

Заслуговує на увагу думка Д.О. Гетманцева, який в одній із своїх публікацій, присвяченій стабільності та визначеності податкового права справедливо зазначив, що гнучкість або динамічність оподаткування має сенс виключно в діалектичному взаємозв'язку з його стабільністю. Законодавець повинен знайти золоту середину між частотою зміни закону і визначеністю податкових норм для платників податків. В іншому випадку гнучкість не тільки шкодить національній економіці, вона підриває основи внутрішньої моралі права [28, с. 84-89].

10. Рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками [128].

Зручність оплати є досить важливим фактором, що допомагає забезпечити збереження податкової системи. Суб'єкт може обрати для себе найбільш зручний спосіб сплати необхідного податку, і це значно полегшує його податковий обов'язок. Наприклад, нарахування податку при придбанні

певного товару повинно відбуватися під час його придбання, коли людина все ще має вибір щодо того, чи варто це робити.

Варто погодитися, що складність сплати податку напряду впливає на його реалізацію. Чим складнішою є процедура його сплати, тим більш ймовірно, що оплати може так і не відбутися. Типові механізми сплати податку включають певні утримання (наприклад, утримання податку на прибуток із заробітної плати працівників) та періодичні виплати податкових сум. Відповідний механізм оплати повинен залежати від обсягу відповідальності за несплату податку, а також від його суми. Крім того, досить важливим є факт належного використання безпечних технологій, що допомагають забезпечити дотримання податкових принципів. Водночас, зручність оподаткування може полягати у створенні з боку держави спеціальних сервісів, що допомагають платникам податків під час декларування їх доходів. В Україні значним кроком у реформуванні подання податкової звітності було запровадження сервісів електронної звітності.

Науковці зазначають, що зручність справляння податків стосується форми, місця та часу платежів. Формою платежу повинна бути державна валюта, місце платежу повинно обиратись якомога ближче до місця проживання платника податків, а найбільш вдалим строком для платежів є той період, коли приватне господарство володіє вільними грошовими сумами: сільський господар – восени, після збуту виробів землеробства та скотарства, а чиновник – у день отримання заробітної плати. Окрім того, на думку А.О. Ісаєва, для надання найбільших зручностей бідним платникам, необхідною є розстрочка по чвертям року чи навіть місяцям [68, с. 247].

11. Єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку [128].

Доцільно розглядати цей принцип з позиції структурування податкового законодавства, що має вкрай важливе значення для мінімізації його колізій та прогалів. Останні можуть спричиняти навмисні помилки з боку платників податків, як, наприклад, ухилення від звітності про доходи,

невиконання певних податкових механізмів, заниження відрахувань. А внаслідок колізій можуть виникати ситуації, коли особи ненавмисно не виконують свої податкові зобов'язання, що відбувається через невизначеність та розгубленість у податковому законодавстві.

Елементи податку визначені ст. 7 Податкового кодексу України. До них віднесені: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Податок вважається встановленим лише в тому випадку, якщо визначено усі його елементи. За відсутності хоча б одного обов'язкового елемента податок не вважається встановленим та не підлягає оподаткуванню. Виходячи з нормативних приписів, що затверджують елементи податку, можна зробити висновок щодо їх розподілу на обов'язкові та необов'язкові. До перших відносяться усі вищеперераховані елементи, а до других – податкові пільги, оскільки п. 7.2. ст. 7 Податкового кодексу України визначає, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування. Оскільки податкова пільга закріплена не у пункті 7.1, де чітко визначено, що саме обов'язково має визначатися, можна зробити висновок щодо її другорядного значення при встановленні податку. Тому, відсутність податкової пільги не впливає на недійсність податку.

Значення названих принципів важко переоцінити, оскільки саме вони здатні забезпечити справедливу податкову систему, що буде діяти в інтересах суспільства та держави. Дотримання та чітка регламентація податкових принципів відіграє важливу роль для процвітання держави, що, у свою чергу, сприяє покращанню реалізації та захисту інтересів її населення. Принципи податкового законодавства формують правове мислення та правову культуру платників податків, що підіймає рівень правової свідомості громадян у цілому. Цим самим і відбувається забезпечення балансу між юридичною та фактичною сторонами здійснення оподаткування.

Узагальнюючи, можна констатувати, що принципи, передбачені в пункті 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України, складаються як із власне принципів податкового законодавства (стабільність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так і з принципів оподаткування (нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, економічність тощо).

Дослідження змісту основоположних засад, що містяться в пункті 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України, надає можливість розподілу їх на установчі та регулятивні. На думку Р.Г. Браславського, принципи установчого характеру мають на меті забезпечити алгоритмізацію як податково-процедурної діяльності з встановлення загальнообов'язкових платежів (податків і зборів), так і діяльності з встановлення уніфікованих підходів до закріплення змістових (матеріальних) аспектів податків та зборів (такі установчі принципи: фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності оподаткування, нейтральності оподаткування, стабільності, рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів, єдності підходів до встановлення загальнообов'язкових платежів). Натомість принципи регулятивного характеру мають на меті забезпечити єдині підходи до алгоритмізації діяльності суб'єктів податкових відносин (такі регулятивні принципи: загальності оподаткування, рівності платників податків, невідворотності настання юридичної відповідальності, принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків) [14].

Серед принципів регулятивного характеру виокремлюються такі: невідворотності настання юридичної відповідальності, загальності оподаткування, принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків рівності платників податків.

Слушною видається думка щодо виділення ще однієї категорії принципів податкового законодавства – непоіменовані. Так, А.М. Котенко звертає увагу на закріплення у ст. 4 Податкового кодексу України ще

нормативних приписів у пунктах 4.2, 4.3, 4.4 та 4.5 [80, с. 22-24]. Ці чотири принципи несуть наступний зміст: не підлягають сплаті загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Податковим кодексом України; податкові періоди та строки сплати податків та зборів встановлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів; встановлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до Податкового кодексу України Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України; при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року [128].

Фахівці-економісти виокремлюють ще принципи самонарахування та добровільного дотримання податкового законодавства, зазначаючи що вони стали основними при формуванні сучасних податкових систем, але для транзитивної економіки України є новими. Відповідно до цих принципів основні функції державних контролюючих органів полягають у тому, щоб забезпечувати виконання податкового законодавства, виявляти та запобігати ухиленню від оподаткування, а також надавати платникам податків послуги, здійснюючи просвітницьку роботу щодо необхідності у виконанні ними податкових зобов'язань з найменшими витратами [63].

Слід підкреслити, що деякі принципи податкового законодавства беруть свій початок із положень Основного закону, про що вже йшла мова вище. Тому принципи податкового законодавства є галузевим відображенням принципів, закріплених у Конституції України. Пункт 1 частини другої статті 92 Конституції України встановив, що виключно законами встановлюються

система оподаткування, податки і збори [76], що дало підґрунтя для подальшої деталізації у податковому законодавстві. У частині першій статті 67 Конституції України встановлено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, установлених законом [76]. Це стало передумовою принципу загальності оподаткування і рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Більшість науковців підтримують однакову позицію щодо важливості та необхідності конституційного закріплення певних податкових принципів. Тим більше, згідно зі ст. 3 Податкового кодексу України Конституція України входить до складу податкового законодавства. Однак, як вже зазначалося вище, лише у галузевому законодавстві принцип зазвичай отримує конкретний зміст.

Але існують і протилежні думки. Так, наприклад, М.С. Бондар вважає, що присутність відповідних конституційних норм і принципів, що мають вищу юридичну силу в системі галузевих інститутів податкового права, у деякій мірі позбавляє державну владу права довільно вирішувати на рівні поточного податкового законодавства найбільш принципові питання оподаткування, які вирішені на конституційному рівні [13, с. 123-137].

Таким чином, беручи до уваги дослідження багатьох науковців щодо змісту принципів оподаткування [96; 125; 199, с. 47-62; 80, с. 22-24; 106; 5, с. 74-80; 135] та наведений вище правовий аналіз принципів податкового законодавства, – необхідно зазначити, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворення та правозастосування, а також є показником досягнутого в державі рівня урегульованості та порядку у податкових правовідносинах.

Однак, не завжди принципи оподаткування, визначені науковцями, набувають правової форми. У цьому випадку вони залишаються науковими концепціями, практична значущість яких не підкріплюється можливістю застосування заходів державного примусу.

Виходячи з цього, можна дійти висновку, що поняття «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства» тісно взаємопов'язані, але не є тотожними з огляду на їх характерні особливості та форми закріплення.

Загалом необхідно зазначити, що система основних засад податкового законодавства вирізняється підвищеною мірою стійкості. Це зумовлюється, зокрема, тим, що відповідні принципи – це результат певної усталеності та універсальності імперативних вимог останніх, сформованих у їхніх межах.

На теперішній час актуальним залишається питання з приводу того, чи можна говорити про включення принципів податкового законодавства, які не закріплені в прямій формі, до системи основ податкового законодавства.

У цьому разі необхідно дотримуватися тієї позиції, що такі вихідні положення, які може бути виокремлено шляхом системного й послідовного тлумачення приписів податкового законодавства, є такими, що також органічно вписуються в систему вихідних положень податкового законодавства, при цьому займаючи певною мірою специфічне положення, оскільки джерелом їх синтезу є складний процес системно-аналітичної діяльності.

Варто наголосити на тому, що завдяки принципам, які містить податкове законодавство, забезпечується реалізація систематизуючої та стабілізуючої функцій. Із приводу стабілізуючої функції основоположних ідей права необхідно відмітити, що вона має своїм проявом фіксування й закладення вимог, які вимагають беззастережного підпорядкування, реагування та виконання. Розглядаючи систематизуючу функцію, варто вказати на те, що її зміст зводиться до того, що завдяки принципам, які відображені в податковому законодавстві, забезпечується певний вплив законодавства, який вирізняється своєю комплексністю та послідовністю.

Систему принципів, сформовану Податковим кодексом України, не слід розглядати як сталу. Враховуючи постійні зміни у порядку діяльності суб'єктів, плин часу та гармонізацію законодавства відповідно до сучасного

стану речей, неминучим є постійне «підлаштування» нормативно-правового регулювання. Така думка пропонується і науковцями. Так, наприклад, дослідники пропонують доповнити ст. 4 Податкового кодексу України ще одним принципом – принципом одноразовості оподаткування, за якого має бути чітко визначено період, протягом якого один і той же об'єкт і суб'єкт податкових відносин може лише раз у певний проміжок часу обкладатись відповідним податком [18, с. 45]. Пропонується також доповнити перелік принципів податкового законодавства такими принципами, як принцип встановлення податків і зборів у належній процедурі та принцип обмеження спеціалізації податків і зборів, однак при цьому не розкривається суть таких принципів [19, с. 74]. На думку А.В. Бризгаліна, будь-яка правильна і оптимальна податкова політика будь-якої держави має базуватися на одному з основних принципів – принципові тримірного оподаткування. Суть цього принципу полягає в необхідності й обов'язковості диференційованого підходу у встановленні рівня податкового тягара (податкового навантаження) для різних сфер і галузей економіки [16, с. 22].

Принцип тримірного оподаткування – за А.В. Бризгаліним – здатний показати, які податки можна ввести безболісно до тієї чи іншої сфери економіки, а також через тримірність може досягатися регулятивна функція оподаткування в економіці (у плані оподаткування надмірностей).

Отже, підсумовуючи дослідження, що було здійснене у даному підрозділі дисертаційної роботи, можна сформулювати ряд особливостей, притаманних принципам податкового законодавства. До них варто віднести наступні: принципи податкового законодавства беруть свій початок з положень Основного закону держави; вони утворюють систему, що чітко регламентована спеціальним податковим законодавством – Податковим кодексом України; відповідно до їх функцій можна виокремити регулятивні та установчі принципи; система принципів податкового законодавства є наслідком глобалізації економіки; система принципів податкового законодавства є динамічною.

1.3. Податкове законодавство в системі законодавства України

Законодавство незалежно від його розуміння є не просто сукупністю усіх нормативно-правових актів або лише законів, а їх узгодженою, упорядкованою системою. Як зазначено в Юридичній енциклопедії: законодавство – система нормативних актів, якими регулюються суспільні відносини; є головним засобом реалізації функцій законодавчої влади [210, с. 499]. Система законодавства – це цілісний і узгоджений комплекс законодавчих актів, де окремі нормативні приписи розподілені залежно від предмета регулювання по галузях та інститутах законодавства [185, с. 313]. Це не просто сукупність нормативно-правових актів, а їх диференційована система, заснована на принципах субординації і координування її структурних компонентів [73, с. 11]. Тому перш ніж досліджувати систему законодавства України та визначати місце в ній податкового законодавства, потрібно визначитися із сутністю категорії «система».

Термін «система» – грецького походження і означає ціле, яке складається з окремих частин. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови зазначено: «система – порядок, зумовлений правильним розташуванням і взаємним зв'язком частин чого-небудь» [21, с. 1126]. У філософській літературі підкреслюється, що у повному розумінні слова «система» – це цілісне утворення, якому притаманні нові якісні характеристики, що не вміщуються в утворюючих його компонентах. При цьому «система – це таке утворення, в якому внутрішні зв'язки компонентів між собою мають перевагу над зовнішнім впливом на них» [3, с. 18-19]. Науковці філософи вказують на те, що «будь-яка система суть ціле ... Виникнення будь-якого цілого може мати місце тільки в тому разі, якщо реально існують його частини, об'єднання певної сукупності яких і створює деяку цілісність» [119, с. 121].

Термін «система» в перекладі з грецької означає «ціле, укладене з

частин, поєднання» [21, с. 731]. Людвіг фон Берталанфі визначав систему як комплекс взаємодіючих компонентів або як сукупність елементів, що перебувають у певних відносинах між собою і з середовищем [31, с. 13]. Із філософської точки зору система є сукупністю елементів, що знаходяться у відносинах та зв'язках між собою, утворюючи визначену цілісність та єдність [195, с. 513].

На думку Л.А. Блюменфельда, «системою» називається сукупність будь-яким чином виокремлених із середовища реальних чи уявних елементів [183, с. 7].

Аналіз сучасних підходів щодо розуміння сутності системи дозволяє визначити її основні ознаки, якими є: 1) наявність елементів, з яких власне вона формується; 2) задані зв'язки, що існують між цими елементами; 3) кожен з елементів всередині системи вважається неподільним; 4) зв'язок із зовнішнім середовищем; 5) при еволюції в часі сукупність буде вважатися одною системою, якщо між її елементами існує відповідність.

Характерним для системи законодавства, як і для будь-якої іншої системи, є її структурне вираження.

Але перш за все слід зазначити, що саме поняття «система законодавства» є одним із найпоширеніших як у сучасній юридичній науці, так і в юридичній практиці, особливістю якого є його використання для позначення певних сукупностей не завжди однакових за формою і рівнем юридичної сили нормативно-правових актів, які приймаються різними органами держави. В одних випадках мають на увазі тільки сукупність законів; в інших – закони, укази Президента України і урядові постанови (саме так витлумачив термін «законодавство» Конституційний суд України у своєму Рішенні від 9 липня 1998 р., додавши до них чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України), у третіх – усю чинну в межах країни сукупність нормативно-правових актів.

Систему законодавства визначають як сукупність джерел права, які є формою вираження правових норм. На думку вчених, право не існує поза законодавством, право та законодавство співвідносяться як зміст і форма [196]. Розглядаючи законодавство як сукупність джерел права, науковці стверджують, що це поняття охоплює собою не лише нормативно-правові акти, але й правові звичаї та юридичні прецеденти. Разом із тим, правовий звичай і юридичний прецедент не є загальновизнаними джерелами права України, тому якщо й застосовуються у певних сферах суспільного життя, то лише як виняток. Це звучує зміст законодавства України лише до нормативно-правових актів і нормативно-правових договорів, різновидом яких є конституційні, адміністративні та міжнародно-правові договори. Однак із твердженням, що «зовнішня форма права» та «законодавство» є тотожними поняттями, важко погодитися, оскільки основним елементом законодавства є саме нормативно-правовий акт. Тому законодавство не може включати до містити у своєму складі інші джерела права.

О.Ф. Скакун зазначає, що поняття «система законодавства» можна трактувати у «вузькому» й «широкому» розумінні [186]. Широке трактування включає у поняття законодавства акти законодавчих органів і підзаконні акти (акти органів управління тощо), а вузьке трактування – акти законодавчих органів (закони та постанови парламенту про введення цих законів у дію). Вчена стверджує, що сьогодні в юридичній науці все більша перевага надається «вузькому» трактуванню законодавства, яке визначається як система всіх упорядкованих певним чином законів конкретної країни, а також міжнародних договорів, ратифікованих її парламентом.

Система законодавства в юридичній літературі розуміється як система, що вирізняється єдністю нормативних правових актів, включає як закони, так і прийняті для їх реалізації підзаконні нормативні правові акти. Система законодавства – це форма існування правових норм, засіб надання їм визначеності й обов'язковості. Ця система є диференційованою, засновується на принципах субординації та координації структурних компонентів [125, с.

24-27]. Тож, традиційно, розглядають систему законодавства як систему чинних, взаємодіючих нормативно-правових актів [65, с. 262].

Стосовно структури системи законодавства, то це обумовлена системою права, інтересами держави й вимогою практики правового регулювання внутрішня організація упорядкованих нормативно-правових (та інших письмово зафіксованих) джерел, яка виражається в її єдності й упорядкованості, а також у поділі за галузями, інститутами та іншими групами законодавства. Залежно від критеріїв структуру системи законодавства можна представити наступним чином: галузева (розподіл нормативно-правових актів за предметом правового регулювання); субординаційна (розподіл нормативно-правових актів за юридичною силою); державно-організаційна (за особливостями форми державного устрою) [186, с. 276].

Зважаючи на нестабільність вітчизняного податкового законодавства (тільки за 2020 р. до Податкового кодексу внесено 21 зміну), його узгодження з іншими галузями законодавства та усунення існуючих прогалин і суперечностей є одним із найбільш актуальних завдань для подальшого розвитку податкового законодавства й усієї системи законодавства в цілому. Тож, податкове законодавство, удосконалення якого становить ключову проблему економічної політики держави, є невід'ємною частиною системи національного законодавства. А це означає, що податкове законодавство не може функціонувати абсолютно автономно, а тому повинно розвиватися системно та комплексно.

Пункт 3.1. ст. 3 Податкового кодексу України до податкового законодавства відносить Конституцію України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинні міжнародні договори України з питань оподаткування, нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу України та

законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Кодексом.

Отже, положення статті 3 Податкового кодексу України свідчать про те, що податкові правовідносини можуть регулюватися не лише нормами власне податкового законодавства, але й інших галузей. Це дає підстави зробити висновок щодо наявності певного зв'язку та перетину податкових норм із неподатковими, зокрема конституційними, митними та міжнародно-правовими нормами.

Необхідно зазначити, що фактично йдеться про три варіанти співвідношення норм податкового законодавства з іншими нормами.

По-перше, податкове та конституційне законодавство. Конституції України належить особливе місце взагалі в системі законодавства і не тільки податкового. «Конституція як основний закон – це єдиний нормативно-правовий акт найвищої сили ... чи кілька таких актів, що регламентують окремі сторони суспільного буття, що розглядається у першу чергу у зв'язку з організацією і здійснюванням державного владарювання» [40, с. 110]. Стосовно місця Конституції в системі законодавства О.О. Кутафін вірно зазначає, що вона становить базу законодавства, визначає його характер, а саме законодавство розвиває приписи Конституції при детальному регулюванні суспільних відносин [88, с. 71-73].

Вища юридична сила Конституції обумовлена перш за все тим, що вона містить правові норми, які стосуються найбільш важливих питань суспільства і держави, причому ці норми об'єктивно вимагають визнання за ними вищого авторитету та незаперечності. Тож, визначаючи місце Конституції в системі законодавства, необхідно відмітити, що вона, з одного боку, є важливим елементом законодавства, будучи базою поточного законодавства, а з іншого – органічно пов'язує всі елементи системи законодавства в єдину цілісну структуру. Конституційний вплив відрізняється всеохоплюючим характером, чого не має жоден інший

нормативно-правовий акт. Конституція зачіпає всі сфери життя суспільства – політичну, економічну, фінансову та інші, регулюючи в цих сферах базові, фундаментальні основи суспільних відносин.

Конституцією України встановлений правопорядок політико-економічних рішень із податкових питань, а значить, і напрями розвитку податкового законодавства. Так, наприклад, Конституцією встановлено що, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом; усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом (стаття 67); щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії не допускається проведення референдуму (стаття 74); виключно законами України встановлюються (стаття 92): Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи. Відповідно до статті 116 Конституції України Кабінет Міністрів забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики. Статтею 143 встановлено, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є в комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку і контролюють їх виконання; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання; встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону. Причому органам місцевого самоврядування можуть надаватися законом окремі повноваження органів виконавчої влади, держава фінансує здійснення цих повноважень у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету

України або шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків, передає органам місцевого самоврядування відповідні об'єкти державної власності.

М.П. Кучерявенко в статті «Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування» [95, с. 80–84] вказує на системність і співвідпорядкованість норм, що регулюють оподаткування. До таких норм, згідно з позицією вченого, враховуючи специфіку податкових відносин насамперед можна віднести і вищеназвані конституційні норми, які закріплюють як принциповий підхід до урегульованості податкового обов'язку, так і виняткову компетенцію Верховної Ради України в регулюванні податків і зборів (стаття 67 і стаття 92 Конституції України).

Зв'язок конституційного та податкового законодавства можна простежити в процесі прийняття рішень та надання висновків щодо конституційності актів податкового законодавства Конституційним Судом України.

Необхідно зазначити, що відповідно до статті 147 Конституції України та статті 1 Закону України «Про Конституційний Суд України» [158] Конституційний Суд України є органом конституційної юрисдикції, який забезпечує верховенство Конституції України, вирішує питання про відповідність Конституції України законів України та у передбачених Конституцією України випадках інших актів, здійснює офіційне тлумачення Конституції України, а також інші повноваження відповідно до Конституції України.

Таким чином, Конституційний Суд України здійснює офіційне тлумачення Основного Закону, тобто роз'яснює зміст норм, що інтерпретуються. Результатом такого тлумачення стає юридична позиція Конституційного Суду України, тобто прецедент тлумачення конституційної норми, виражений у мотивувальній та/або резолютивній частині рішення, висновку Конституційного Суду України; він має письмову форму та нормативне значення.

Зокрема, Конституційний Суд Рішенням у справі № 1-3/2012 [180, с. 57] за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України визнав такими, що відповідають Конституції України:

п.п. 16.1.13. п. 16.1. ст. 16, згідно з яким платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для отримання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Кодексом;

п.п. 20.1.11 п. 20.1 ст. 20, відповідно до якого органи державної податкової служби мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності, та/або є об'єктами оподаткування або використовується для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу;

п.п. 94.2.2 п. 94.2 ст. 94, згідно з яким адміністративний арешт майна платника податків може бути застосовано, якщо з'ясовується, що фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

п.п. 94.2.5 п. 94.2 ст. 94, відповідно до якого адміністративний арешт майна платника податків може бути застосовано, якщо з'ясовується, що відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам.

Цілком очевидно, що для виконання наведених вище дій судді повинні були звернутися до систематичного способу тлумачення податкових та

конституційно-правових норм, що мають відношення до справи № 1-3/2012, оскільки в правозастосовній практиці саме системний підхід до права є запорукою правильного тлумачення та застосування норм права.

Таким чином, у справі № 1-3/2012 щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України Конституційний Суд України дійшов висновку, що закріплені в п.п. 16.1.13. п. 16.1. ст. 16, п.п. 20.1.11. п. 20.1. ст. 20 Податкового кодексу України компетенція контролюючих органів та обов'язок платників податків є необхідними умовами для забезпечення виконання приписів частини першої статті 67 Конституції України, згідно з якою кожен зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку та розмірах, встановлених законом. Суд встановив, що немає підстав вважати наведені положення Податкового кодексу України такими, що порушують вимоги частин першої-другої статті 30 Конституції України, за якими кожному гарантується недоторканність житла та не допускається проникнення до житла чи до іншого володіння особи, проведення в них огляду чи обшуку інакше, як за вмотивованим рішенням суду.

Конституційний суд вирішив припинити конституційне провадження у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) п. 94.5, 94.10 ст. 94, п. 119.2 ст. 119, п.п. «б» п.п. 129.1.1, п.п. 129.1.2 п. 129.1 ст. 129, п.п. 164.2.7, 164.2.13, 164.2.15 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України на підставі п. 2 ст. 45 Закону України «Про Конституційний Суд України» (Закону, що діяв на той момент) – невідповідність конституційного подання вимогам, передбаченим Конституцією України, Законом України «Про Конституційний Суд України».

Тож, беручи до уваги наведені аргументи, Конституційний Суд України в резолютивній частині свого Рішення серед іншого зазначив, що п.п. 16.1.13. п. 16.1. ст. 16, п.п. 20.1.11. п. 20.1. ст. 20 Податкового кодексу України не суперечать частинам першій, другій ст. 30, частині першій ст. 124 Конституції України. Тобто фактично це означало, що у справі № 1-3/2012

Конституційний Суд України не задовольнив вимоги суб'єкта конституційного подання і визнав оспорювані положення Податкового кодексу України конституційними.

Отже, розглядаючи співвідношення податкового та конституційного законодавства, необхідно відмітити, що конституційне законодавство займає домінантне положення у правовій науці та впливає на податкове законодавство за допомогою встановлення загальноправових принципів.

Норми Конституції України не лише закріплюють загальний обов'язок сплачувати законно встановлені податки та збори, але й передбачають систему правових гарантій, що забезпечують компроміс між дотриманням прав платників податків і фіскальних інтересів держави. Оскільки оподаткування обмежує права приватних суб'єктів щодо розпорядження своєю власністю, то норми податкового законодавства повинні відповідати конституційно значущим цілям обмеження прав особи й законодавчій формі запровадження таких обмежень.

По-друге, податкове та митне законодавство. Цілим рядом статей Податкового кодексу України акцентується увага на існування такої межі та використання митного законодавства до відносин оподаткування. На підтвердження цього є такі аргументи:

включення до загальнодержавних податків та зборів мита – спеціального обов'язкового платежу, який входить до податкової системи України, справляється при перетині митного кордону України та регулюється митним законодавством (відповідно до Митного кодексу до митних платежів належать: а) мито; б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції);

справляння податку на додану вартість та акцизного податку при перетині митного кордону України, яке регулюється у тому числі і митним законодавством. У цих відносинах податкове законодавство регулює

справляння таких платежів на межі фінансового та адміністративного законодавств.

Податковий кодекс України здійснює чітке розмежування між обсягом правового регулювання норм Податкового кодексу України і Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України.

Так, відповідно до пункту 1.2. статті 1 Податкового кодексу України правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

Отже, у разі виникнення колізій з міжнародними договорами та законами з питань митної справи в частині справляння мита Податковий кодекс України буде вважатися законом, що має нижчу юридичну силу.

Зовсім інша ситуація виникає у разі, якщо суперечності виникають між нормами Податкового кодексу України та іншими нормативно-правовими актами податкового законодавства чи іншого галузевого законодавства. У цьому випадку законодавець закріпив чіткий пріоритет норм Податкового кодексу України, як за допомогою відповідного уточнення у статті 3 Податкового кодексу України («нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу» та «прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом»), так і за допомогою прямої вказівки колізійної норми, як от у статті 5 Податкового кодексу України, якою встановлено співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами.

Законодавець статтею 5 Податкового кодексу закріпив норми, стосовно яких поняття, правила та положення, установлені Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу; у разі, якщо поняття, терміни,

правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу; причому інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Тож, по суті такі вказівки є відображенням принципу «*lex superior derogat inferiori*» (лат. «вищий за силою закон відміняє закон, нижчий за силою»), в основу якого покладено закономірності побудови ієрархічної системи законодавства та загальноююридичний принцип законності, відповідно до якого норми акти нижчестоящого органу не повинні суперечити нормам акта вищестоящого органу.

Колектив авторів роботи «Новітнє вчення про тлумачення правових актів» [115, с. 164-165.] при визначенні місця правила про перевагу правових норм вищої юридичної сили в системі правил правозастосування називають три правила. Це такі загальновідомі та загальновизнані правила: 1) «*lex superior derogat inferiori*»; 2) «*lex specialis derogat generali*»; 3) «*lex posterior derogat priori*». Між цими трьома правилами є своя ієрархія: найвище місце серед цих трьох правил займає перше із наведених правил, про яке вище було вказано. Якщо правова норма встановлена актом законодавства вищої юридичної сили, то вона підлягає переважному застосуванню незалежно від того, є вона загальною чи спеціальною, встановлена вона нормативно-правовим актом, прийнятим раніше чи пізніше. Перевагу перед конкуруючими правовими нормами при правозастосуванні мають також правові норми, які лише логічно закріплюються в нормативно-правових актах вищої юридичної сили і виявляються при тлумаченні за допомогою висновків від протилежного, від попереднього правового явища до наступного або навпаки.

Місце правових норм у системі ієрархії визначається місцем акта законодавства, яким їх встановлено в ієрархії таких актів, тому можна було б вести мову про ієрархію нормативно-правових актів, але за межами правила

про ієрархію нормативно-правових актів залишаються принцип верховенства права, який встановлює низку правових норм найвищої юридичної сили, оскільки зазначений принцип у системі ієрархії займає вищий щабель порівняно з іншими конституційними нормами, а також спеціальні правові норми-винятки, що встановлюються актами меншої юридичної сили відповідно до вказівки акта вищої юридичної сили.

Однак, слід відмітити те, що згідно з правовою доктриною при ієрархічних колізіях перевага ієрархічної колізійної норми «*lex superior derogat legi inferiori*» над колізійним правилом «пріоритета норми, сприятливої для осіб» не є такою однозначною. Застосовуючи подібні норми, особливо у сфері прав людини, державні органи повинні враховувати концепцію найбільшого захисту прав і свобод людини і громадянина та віддавати пріоритет нормі, більш сприятливій людині.

Стосовно податкового та бюджетного законодавства, то тут необхідно зазначити таке. Сплачені податки та збори зараховуються до відповідних бюджетів. Але це вже не є предметом регулювання податковим законодавством. Зарахування ж податків та зборів до відповідних бюджетів і регулюється Бюджетним кодексом України. Саме у цій ситуації виникає певна межа в реалізації податкових та бюджетних норм. Податкове законодавство стосовно цих відносин застосовується лише до того моменту, коли йдеться про регулювання виконання податкового обов'язку та закінчується сплатою податків та зборів. Стосовно цих відносин бюджетне законодавство не застосовується.

А.В. Бризгалін справедливо зазначає, що іманентний зв'язок сфери податкових відносин із фінансово-бюджетною системою держави дозволив деяким ученим ототожнювати предмет податкового та бюджетного законодавства, яке є найбільшим підрозділом фінансового права [15]. У зв'язку із цим вчений наводить твердження І.І. Кучерова про те, що предмет бюджетного права слід визначити як сукупність відносин, що виникають між суб'єктами бюджетних правовідносин у процесі формування доходів і

здійснення витрат бюджетів усіх рівнів бюджетної системи [89].

На думку А.В. Бризгаліна, таке ототожнення обумовлене тим, що загальним моментом у дослідженні природи податкових і бюджетних відносин є процес трансформації податку в податковий дохід бюджету.

Зокрема, А.В. Ткаченко небезпідставно стверджує, що стан податкової системи чинить визначальний вплив на фінансову діяльність держави; від кількості податкових платежів, що надійшли до казни, залежить розмір його основних фінансових фондів і життєдіяльність суспільства в цілому [192]. І зрозуміло, що за допомогою податків, що використовуються державою як один із способів перерозподілу національного доходу, частина виручки, доходу чи прибутку юридичних і фізичних осіб спрямовується до бюджетних або позабюджетних грошових фондів, а потім використовується для вирішення суспільних завдань.

Однак необхідно зазначити, що норми бюджетного законодавства не регламентують безпосередньо відносини з порядку й умов формування та утворення бюджетів, вони визначають перелік його дохідних статей, а також встановлюють порядок зарахування податків і зборів на бюджетні рахунки. Водночас ці норми не регулюють умов і порядку нарахування та сплати податків і зборів, так само не регламентують інші відносини й аспекти, що об'єктивно супроводжують податкову систему держави.

Основою розмежування податкового і бюджетного законодавства може бути встановлення моменту виконання податкового обов'язку, який дозволяє вважати завершеним процес сплати податку. За межами податкових відрахувань рух фінансових коштів регулюється бюджетним законодавством. Підтвердженням очевидності цієї тези може бути ч. 5 ст. 45 Бюджетного кодексу України, яка встановлює, що податки й збори та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок.

Виходячи із цього, можна зробити висновок щодо того, що податки трансформуються в доходи державного бюджету з моменту їх зарахування на

єдиний казначейський рахунок, а отже, із цього моменту в дію вступають норми бюджетного законодавства.

По-третє, податкове законодавство та міжнародно-правові норми.

На теперішній час держави все частіше стають учасниками відносин, пов'язаних з міжнародним оподаткуванням, коли з'ясовується питання щодо правомірності стягування державою податків з доходів/майна (або об'єктів оподаткування) іноземних громадян (як резидентів з об'єктами оподаткування за кордоном, так і нерезидентів з об'єктами оподаткування на території держави).

Оскільки податковий суверенітет, яким держави обґрунтовують своє право здійснювати оподаткування в силу різного роду критеріїв, продовжує відігравати вирішальну роль, проблеми міжнародного подвійного оподаткування та міжнародного ухилення від сплати податків залишаються актуальними і зачіпають інтереси всіх держав.

Проблема подвійного оподаткування перебуває на своєрідному стикові категорій об'єкта оподаткування та платника, тобто це випадки, коли вони оподатковуються в межах однієї або декількох фіскальних юрисдикцій податком певного виду більше, ніж один раз [96, с. 582-583]. З одного боку, виникає досить складна ситуація при визначенні оподатковуваної бази, тому що її непросто виокремити при різноманітті доходів за межами держави і в її межах. З іншого боку, розмежування платників на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і відповідно, податкових винятків. Сума доходу, отримана за кордоном, зараховується до загальної суми доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні і враховується при визначенні розміру податку, який має скласти платник в Україні. При цьому розмір зарахованих сум не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні. У такому випадку обов'язковим є письмове підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави про факт сплати податку і наявності міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування.

В Україні питання уникнення подвійного оподаткування регулюється

Податковим кодексом України та низкою міжнародних нормативно-правових актів. Проблеми вирішення внутрішнього подвійного оподаткування є виключно прерогативою державної податкової політики.

Так, ст. 103 Податкового кодексу України закріплює положення щодо уникнення оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України. Відповідно до змісту ст. 103 Податкового кодексу України застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Щодо резидентів норми про уникнення подвійного оподаткування закріплені у ст. 13 Податкового кодексу України, відповідно до якої доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) із джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі.

При визначенні об'єкта та/або бази оподаткування витрати, здійснені резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням доходів із джерел походження за межами України, враховуються у порядку і розмірах, установлених Податковим Кодексом [130].

Питання подвійного оподаткування доволі часто ставали і стають предметом судових спорів між платниками податків та органами Державної фіскальної служби України. Прикладом тлумачення норм щодо усунення подвійного оподаткування є ухвала № 62819303 Житомирського апеляційного адміністративного суду по справі № 806/1213/15 від 16 листопада 2016 р., де зазначено, що системний аналіз законодавчих норм дає підстави для висновку про те, що платник податку має право застосувати нульову ставку до податку при виплаті доходів нерезиденту за наявності таких умов: якщо це передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати,

що набрали чинності; якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу; якщо такий нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Прикладом тлумачення норм щодо усунення подвійного оподаткування є Постанова Вищого адміністративного суду України від 09.06.2016 р. у справі № 813/4238/15, де зазначено, що приватне підприємство «ОККО-Нафтопродукт» звернулося до Львівського окружного адміністративного суду з позовом до Державної фіскальної служби України про визнання недійсними пункти 2, 4, 5 податкової консультації № 2569/6/99-99-19-03-03-15 від 09 лютого 2015 р. 27 березня 2018 р. Верховним Судом за результатами розгляду заяви Державної фіскальної служби України про перегляд Верховним Судом Постанови Вищого адміністративного суду України від 09 червня 2016 р. ухвалено Постанову в адміністративній справі № 813/4238/15 за позовом Приватного підприємства «ОККО-Нафтопродукт») до Державної фіскальної служби України про визнання частково недійсною індивідуальної податкової консультації. Вищеназваною Постановою Верховний Суд задовольнив заяву Державної фіскальної служби України й констатував, що оспорювана приватним підприємством «ОККО-Нафтопродукт» правова оцінка питань адміністрування акцизного податку з операцій роздрібного продажу підакцизних товарів, викладена у п.п. 2, 4, 5 оскаржуваної індивідуальної податкової консультації здійснена контролюючим органом правильно. Чи правомірне дане рішення? Чи не порушувався при цьому принцип недопустимості подвійного оподаткування?

При дослідженні даного питання було зроблено висновок, що, починаючи з 2016 р., законодавець фактично запровадив подвійне оподаткування одним і тим самим податком та відповідно замінено адвалорну ставку (податкова ставка «ad valorem» – «від вартості») акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів на специфічну (податкова ставка у розмірі євро до певної одиниці оподаткування) [215, С. 365-371].

Згідно з нормою Конституції України (ст. 9) чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою, є частиною національного законодавства України, а Законом України «Про міжнародні договори України» (ст. 9) встановлено: якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку інші правила ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору. Тож з метою правильного застосування принципів Конвенції про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною, необхідно у кожному конкретному випадку керуватися положеннями відповідної двосторонньої Конвенції. Як правило, Конвенція про уникнення подвійного оподаткування застосовується до резидентів України та до резидентів іншої держави, а також до осіб, які є резидентами обох держав. Застосовується, як правило, до податків на доходи ті податки на майно, не включаючи непрямі податки, до яких належить і акцизний податок.

Податкове законодавство в Україні кодифіковане, разом із тим, на жаль, мають місце непоодинокі випадки, коли Верховна Рада України намагається регулювати питання й іншими законами, які не належать до податкового законодавства, як визначено п. 3.1. ст. 3 Податкового кодексу України.

Наприклад, положенням пункту 4 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» № 1791 від 20 грудня 2016 р. [143] зазначено, що в 2017 р. до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів, яких прийнято на виконання цього Закону, не застосовуються вимоги п.п. 4.1.9. п. 4.1. та п. 4.5. ст. 4, п.п. 12.3.4. п. 12.3., п.п. 12.4.3. п. 12.4. та п. 12.5. ст. 12 Податкового кодексу України та Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Отже, законодавець, без внесення відповідних змін до Податкового кодексу України, інакше ніж у Податковому кодексі України врегулював певні питання оподаткування місцевими податками на 2017 р.

Таким чином, співвідношення норм власне податкового й іншого законодавства впливає на аспект визначення, яка з норм, що по-різному регулюють пов'язані з податками питання, має пріоритет.

Як зазначалося вище, відповідно до положень Податкового кодексу України, встановлена перевага положень (норм) податкового законодавства (п. 3.1. ст. 3 Податкового кодексу України) над положеннями неподаткового законодавства щодо регулювання податкових відносин. Зміна правил оподаткування допускається лише через внесення змін до Податкового кодексу України з дотриманням порядку, встановленого Податковим кодексом України.

Це особливе для податкових норм правило не є тотожним правилу вирішення колізії за «спеціальністю» норми, тому що гіпотетично норма неподаткового закону може бути більш спеціальною за предметом регулювання порівняно з нормою Податкового кодексу України, але в разі суперечності між ними застосовуватиметься саме норма Податкового кодексу України.

Таке правило пріоритету власне норм податкового законодавства стосовно до норм іншого законодавства, яке регулює податкові питання, впливає зокрема з:

п. 7.3. ст. 7 Податкового кодексу України:

«Будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, *крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу* та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства»;

п. 3 Підрозділу 10. Інші перехідні положення Розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу України:

«Встановити, що в разі, якщо законодавчими актами передбачені інші правила справляння податків, зборів, що регулюються цим Кодексом, *застосовуються правила цього Кодексу*»;

п. 5.2. ст. 5 Податкового кодексу України:

«У разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування *застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу*»;

п. 2.1. ст. 2 Податкового кодексу України:

«*Зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу*».

Безпосередньо встановлені Податковим кодексом норми означають, що при вирішенні колізій між нормами власне податкового законодавства й іншого законодавства, яке регулює податкові питання, саме ці спеціальні правила підлягають застосуванню судами, виходячи з принципу законності.

Тож, пріоритетність положень податкового законодавства і зокрема Податкового кодексу України, в регулюванні питань оподаткування стосовно неподаткового законодавства є логічно обґрунтованою.

Податковий кодекс України був прийнятий саме з метою об'єднання різних податкових законів, які існували до його прийняття, та з метою забезпечення зручності, зрозумілості та стабільності оподаткування.

Тому застосування для цілей оподаткування норми, яка не узгоджується з нормами Податкового кодексу України (без внесення змін до нього), стане порушенням не просто окремих пунктів Податкового кодексу України, а порушуватиме цілу систему норм, яка формувалася спеціально для забезпечення зручності та стабільності та буде порушенням мети, для якої податкове законодавство є кодифікованим.

Варто також звернути увагу на те, що наведені вище норми передбачають зміну положень Податкового кодексу України виключно

шляхом внесення змін до нього і тільки законами, що містять виключно положення щодо внесення змін до Податкового кодексу України.

Згаданий вище Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» № 1791 від 20 грудня 2016 р., як очевидно навіть із самої назви, вносить зміни не виключно до Податкового кодексу України. Тож він не може вважатися таким, що вносить зміни до Податкового кодексу України у порядку, встановленому Податковим кодексом України.

Верховна Рада України, як орган державної влади, повинна керуватись частиною другою статті 19 Конституції України, відповідно до якої: органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Ухвалюючи закони всупереч вимогам Податкового кодексу України (в частині щодо встановлення правил оподаткування лише Податковим кодексом України і внесення змін лише законами, які містять виключно положення щодо змін до Податкового кодексу України), Верховна Рада України, тим самим, порушує статтю 19 Конституції України. Як наслідок при вирішенні колізії між законами, не можна віддавати перевагу тому, який прийнятий з порушенням встановленої процедури.

Підсумовуючи, необхідно зазначити, що податкове законодавство України є одним із самих складних у правовій системі України. Разом із тим, спостерігається тенденція щодо його нестабільності.

Виходячи із співвідношення норм податкового й іншого законодавства, що по-різному регулюють пов'язані з податками питання, пріоритет має норма власне податкового законодавства.

Зміна положень Податкового кодексу України має проводитися виключно шляхом внесення змін до нього і тільки законами, що містять виключно положення щодо внесення змін до Податкового кодексу України, а

інші закони, якими вносять зміни поряд із Податковим кодексом України і до інших нормативно-правових актів, повинні визнаватися Конституційним Судом України неконституційними та не впливати на зміну податкового законодавства.

Таким чином, саме системний підхід до вивчення законодавства сприяє його послідовному й цілеспрямованому розвитку та ефективності регулювання суспільних відносин. Системна побудова законодавства означає, що всі правові норми знаходяться між собою у певній залежності, зв'язку. Наявність цих стійких зв'язків вказує на те, що одні норми можуть існувати та діяти, чинити регулятивну дію лише за наявності інших норм, із якими такий зв'язок передбачається.

РОЗДІЛ 2.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКІВ У СТРУКТУРІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

2.1. Удосконалення системи адміністрування податків з урахуванням її впливу на підвищення конкурентоспроможності України

У вітчизняній Економічній енциклопедії зазначається, що адміністрування – це управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження [56, с. 25].

Виходячи з наведеного та враховуючи особливості управлінського процесу у сфері справляння, можна погодитися з думкою, що адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [102, с. 127].

Як слідує із запропонованої дефініції, адміністрування податків засновано на дотриманні двох видів правил: визначених державою в законодавчих та нормативних актах і вироблених суспільством у вигляді традицій, звичок. Перші так і прийнято називати «правилами», другі ж найчастіше означають терміном «звичка». В економічній науці їх трактують так: звичка (звичай) – це правила поведінки у певних сферах економічної діяльності, ділового життя, що не відображені в законах, нормативних документах і договорах, але яких дотримуються на практиці; правило – це сукупність зобов'язань, вимог, встановлених вищими ланками управління для нижчих ланок, що забезпечують злагодженість, послідовність та організацію роботи [56, с. 27, 594].

У цілому ж можна сказати, що звички і правила є найбільш значущими, базовими джерелами рішень в адмініструванні податків. На їх основі

відбувається координація діяльності всіх суб'єктів відносин оподаткування та регуляція всіх пов'язаних процесів.

Адміністрування податків повинне включати в себе стратегію і тактику управління процесом справляння. Тактика управління спрямовується на досягнення основних цілей оподаткування в конкретних соціально-економічних, політичних та правових умовах. У ході поточної діяльності органів державної виконавчої влади, відповідальних за справляння, вирішуються питання забезпечення дотримання чинних правил, оптимізації адміністративних витрат, раціональної організації взаємовідносин з платниками тощо. Фіскальні служби, з однієї сторони, повинні максимізувати бюджетні надходження, а з іншої – максимально виключити прямі втручання до сфери господарської діяльності та своїм функціонуванням не призвести до погіршення умов ведення бізнесу.

В умовах нестійкої економічної ситуації та невизначеності політичного становища зростає роль вироблення стратегії адміністрування податків. Зміни політичного керівництва не повинні серйозно впливати на ефективність та безперебійність роботи фіскальних служб держави. Априорі всі політичні сили, що змінювали одна одну при владі у будь-якій країні, не зацікавлені в нерегулярності надходження податків та спричинених цим перебоях фінансування державних витрат. Тому найпершим завданням є створення незмінюваного (залежно від виборчого циклу) адміністративного апарату, який оперативно та компетентно реалізував би рішення будь-якої групи політичних лідерів. Крім того, важливим стратегічним завданням є обґрунтування напрямів модернізації фіскально-адміністративних технологій відповідно до можливих змін ринкових умов, поведінки суб'єктів господарювання – платників податків, переорієнтації бізнесових операцій тощо.

Стратегія адміністрування податків повинна враховувати реальний стан справ в економіці країни та політичній системі держави, а також

перспективи розвитку національного ринку, процесів глобалізації, виникнення різних ризиків.

Адміністрування податків – це форма комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю й стягнення податків, заснована на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків [207, с. 156-158].

Колектив авторів під керівництвом О.М. Бандурки під податковим адмініструванням розуміє сукупність норм, методів, засобів та дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави виконують управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших бюджетних платежів і притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства [6, с. 33].

Відповідно до п.п. 14.1.1-1. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [128].

Отже, можна зробити висновок, що наукова юридична та економічна література містять такі основні напрями щодо розуміння сутності й необхідності податкового адміністрування:

економічний аспект – сукупність дій контролюючих органів за сплатою та нарахуванням податків (О.М. Бандурка, В.М. Мельник);

юридичний аспект – як сукупність правових процедур із застосуванням методів примусового характеру до платників податків щодо погашення податкового боргу (А.О. Селіванов, Ю. Щитнік);

соціально-економічний аспект – як поєднання управлінської діяльності державних фіскальних органів та окремих підприємницьких структур (В.В. Барабанова, В.Л. Андрущенко).

Недосконале податкове законодавство і нестабільність Податкового кодексу України, що зумовлює нестабільність податкової системи в цілому, наявність недоліків бухгалтерського обліку на підприємствах, складність визначення сум податкових нарахувань і бази оподаткування податком на прибуток значно ускладнюють процес адміністрування податків.

Науковці та практики вважають, що саме такі фактори суттєво знижують ефективність податкового важеля, негативно впливають на інвестиційну активність підприємств і можливості до їх розширеного відтворення, а також не стимулюють розвиток економічних процесів країни загалом [71, с. 1-8].

Основними проблемами є недосконалість системи адміністрування податків, невизначеність щодо правил оподаткування й неоднозначне застосування законодавства. При цьому обсяг тіньового сектору економіки свідчить про те, що вдосконалення системи справляння податків і зборів може значно збільшити податкові надходження. Покращання адміністрування податків і зборів потрібно здійснювати одночасно з реформуванням політики оподаткування, що дасть змогу спростити процедури, пов'язані зі сплатою податків і зборів, уникнути неоднозначного застосування законодавства й сприяти справедливості та ефективності системи оподаткування.

Водночас і О.Ю. Ніпіаліді стверджує, що саме складність податкового обліку й системи адміністрування податків, відсутність відповідальності

представників системи податкового адміністрування за неправомірні дії, а також перевага документального оформлення, а не сутності податку та відповідної господарської операції – причина постійного реформування системи оподаткування в Україні [116, с. 113-115].

Так, результати аналізу ефективності податкової системи України протягом 2013–2016 рр. свідчать про те, що вона не є інструментом підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості держави й підприємств, не забезпечує стимулювання інвестиційної активності суб'єктів господарювання, адже саме на адміністрування податків підприємницькі структури щороку витрачали понад 1 млрд грн [178, с. 76-81].

Адміністрування повинно сприяти оперативному прийняттю рішень у процесі господарської діяльності підприємств, координувати функціонування їхніх підрозділів, визначати організаційну структуру та координувати діяльність підрозділів, а також забезпечувати досягнення основних податкових цілей і завдань.

На теперішній час, найбільш складною та проблемною є саме система адміністрування податків, яка характеризується, перш за все, низькою якістю консультаційно-роз'яснювальної роботи; розбалансуванням інтересів податкових органів та платників податків з приводу законного з'ясування суперечливих питань у законодавстві та можливості оптимізації оподаткування останніми через значну кількість проблемних аспектів у даному питанні, серед яких: запровадження строго індивідуального характеру податкової консультації; неможливість отримання платником консультації наперед з гіпотетичного питання для майбутнього напряму діяльності; велика вірогідність отримання відмови у наданні консультації у зв'язку з тим, що, на думку контролюючого органу, питання, порушене в отриманому запиті, не стосується сфери діяльності платника податків, який до них звернувся, або не стосується оподаткування отримуваних ним доходів.

Серед основних елементів адміністрування податків на мікроекономічному рівні слід окреслити такі: облік часу на нарахування й сплату податків, податковий та управлінський облік, наприклад, на підприємстві, облік валових витрат і доходів, податкові менеджери та податкові аудитори, планування і контроль податків.

Облік часу на нарахування та сплату податків – один із найважливіших індикаторів ефективності системи оподаткування суб'єктів господарювання, що відображає затратність часу обліковців і менеджерів на формування документації та сплату податку. Чим ефективнішою й простішою буде система оподаткування, тим менше часу потрібно затратити на сплату податку.

За даними Doing Business-2019 у 2019 році на підготовку й подання звітності та сплату податків в Україні в середньому витрачають 327,5 год., натомість у Європі та Центральній Азії – 214,8 год., у країнах ОЕСР – 159, 4 год., а лідером рейтингу є республіка Сінгапур, де на підготовку й подання звітності та сплату податків в середньому витрачають лише 49 год. [131].

Не доводиться й вести мову про повну гармонізацію інтересів податкових органів та платників податків з приводу законного з'ясування суперечливих питань у законодавстві та можливості оптимізації оподаткування останніми через значну кількість проблемних аспектів у даному питанні, серед яких: запровадження строго індивідуального характеру податкової консультації, внаслідок чого «чужими» консультаціями з однакової тематики платниками податків користуватися заборонено; неможливість отримання платником консультації наперед з гіпотетичного питання для майбутнього напряму діяльності; велика вірогідність отримання відмови у наданні консультації у зв'язку з тим, що, на думку контролюючого органу, питання, порушене в отриманому запиті, не стосується сфери діяльності платника податків, який до них звернувся, або не стосується оподаткування отримуваних ним доходів.

На жаль, податкових консультацій інформативного характеру стосовно постійних змін та доповнень до податкового законодавства, особливо в умовах надання інформації щодо типових випадків та повної відсутності аналітичних даних відносно нестандартних, для платників податків замало.

У чинному українському податковому законодавстві практично не розвинені механізми попереднього податкового узгодження і контролю, що дозволяють уникнути негативних для платника податків наслідків у випадках складної податкової кваліфікації тієї чи іншої економічної операції. Існуюча система індивідуальних податкових роз'яснень, наданих платнику податку за його запитом, не дозволяє в повній мірі захиститися від податкових донарахувань.

Так, відповідно до п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України передбачена процедура попереднього узгодження ціноутворення лише для контрольованих операціях між великим платником податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, під час якої узгоджуються критерії для визначення відповідності умов контрольованих операцій, що здійснюються або будуть здійснені великим платником податків, принципу «витягнутої руки» на підставі договору на обмежений строк. Указаний податковий інструмент має вузьку сферу застосування – застосовується лише у сфері здійснення податкового контролю в рамках трансфертного ціноутворення – та не може бути заснований іншими платниками податків, які не відповідають критеріям великих платників податків.

Таким чином, ситуація з податковим консультуванням платників податків залишається складною, оскільки податкова служба не здатна допомогти належним чином через вищенаведені недоліки.

Подолання вищезазначеної проблеми є можливим за рахунок підвищення стабільності правового регулювання оподаткування, а також за рахунок його удосконалення і визначеності. В іноземних юрисдикціях зазначені цілі досягаються за допомогою інституту попередніх податкових

роз'яснень («tax ruling»), що особливо широко застосовується в США, Нідерландах, Франції, Естонії, Кіпрі та в багатьох інших країнах світу. Фактично, мова йде про офіційне підтвердження з податкового органу, яке дозволяє власникам бізнесу визначити заздалегідь їх права і обов'язки, рівень податкового навантаження у конкретній ситуації при проведенні певної угоди.

У світовій практиці інститут попередніх податкових роз'яснень («tax ruling») широко використовується в якості механізму виявлення та мінімізації податкових ризиків у ситуаціях, коли податкові наслідки тієї чи іншої господарської операції складно спрогнозувати. До поширених механізмів відносяться, зокрема: попередні податкові роз'яснення (advance tax ruling, private ruling); угоди про податкові зобов'язання (closing agreements); попередні цінові угоди (advance pricing agreements / arrangements) [216].

Одним із найбільш поширених у світі способів є отримання попереднього роз'яснення (рішення) від податкової влади. Такі роз'яснення принципово відрізняються від офіційних і індивідуальних податкових роз'яснень, які надають українські податкові органи.

Суть даного інституту полягає в тому, що за запитом платника податків або групи платників податків державний податковий орган видає попередній висновок (рішення) про кваліфікацію для цілей оподаткування запланованої господарської операції. Результатом для платника податків є можливість спокійно здійснювати операцію, не побоюючись ніяких змін зі сторони податкового органу в регулюванні відповідного питання. Перевага для держави полягає в отриманні інформації про угоду на ранніх етапах.

У найзагальнішому вигляді, попередні податкові роз'яснення – це будь-які роз'яснення, надані податковим органом на адресу конкретного платника податків, стосовно запланованих ним операцій. Причому таке роз'яснення є обов'язковим як для платників податків, так і для податкових органів.

Наприклад, у Франції передбачена можливість для кожного платника податків отримати відповідь про правомірність операції, яку він збирається здійснити в майбутньому (*rescrit fiscal*). У США існує процедура письмової відповіді платнику податків, який попередньо звернувся із запитом щодо угоди, яку він має намір укласти в майбутньому. Оцінки та рекомендації, висловлені в таких письмових відповідях, фактично застосовуються по відношенню до всіх аналогічних ситуацій [110].

Спільною рисою для всіх видів попередніх податкових роз'яснень є те, що платники податків у результаті отримують від податкових органів попередній висновок про кваліфікацію для цілей оподаткування планованої угоди з метою запобігання податкових суперечок.

Для бізнесу цей інститут дає можливість спланувати свою діяльність на майбутнє, спрогнозувати податкові ризики ще на етапі укладання угоди. Для податкових органів в результаті отримання інформації про майбутні операції стають більш зрозумілими бізнес-процеси конкретного платника податків, визначеної галузі. При цьому в подальшому податкові органи контролюють виконання платниками податків наданих роз'яснень.

Цей інструмент податкового планування є досить привабливим для України, адже це не тільки додасть впевненості платникам податків, але й зробить правове податкове поле більш прозорим і доступним для розуміння іноземними інвесторами.

Закріплення і розвиток в Україні інституту попередніх податкових роз'яснень сприятиме стабільності і визначеності правового регулювання і стане ефективним способом позасудового вирішення податкових спорів, а також буде сприяти подальшому підвищенню передбачуваності та прозорості системи податкового контролю.

Можливість оперативного і особливо попереднього узгодження податкових позицій з податковим органом є важливою перевагою податкового моніторингу в порівнянні з традиційними формами податкового адміністрування.

Не менш важливим та проблемним питанням у сфері оподаткування є й неоднозначність підходів законодавця, що створює практичні проблеми у сфері оподаткування, у зв'язку з частим внесенням змін до податкового законодавства.

З часу прийняття у 2010 р. Податкового кодексу України до нього більш ніж 150 разів вносилися зміни, доповнення, поправки і досить часто – кардинальні, наприклад, змінювалися підходи до нарахування та сплати податків. Методики нарахування, сплати податків, форми податкової звітності, бюджетні рахунки для сплати податків, тощо можуть змінюватися протягом періоду подачі звітності. Це все зумовлює виникнення ситуацій, коли звіт не приймається через раптову зміну форми, коли одні підприємства здали звіт за однією формою, а інші вже повинні здавати за новою, що викликає необхідність переоформлення звіту, вивчення нових форм звітності, стимулює та посилює стресові для бухгалтерів та підприємців ситуації.

Таким чином, нестабільне та неоднозначно визначене податкове законодавство згубно впливає на діяльність вітчизняних підприємств/підприємців та відлякує іноземних інвесторів, не сприяє підвищенню інвестиційної привабливості України.

Стабільність податкового законодавства є однією з основних вимог під час вибору іноземними інвесторами країни для вкладення інвестицій. Законодавець повинен гарантувати стабільність податкової політики, що, у свою чергу, стимулюватиме інвестора у процесі ухвалення рішення.

Різке зниження інвестиційної активності в Україні безпосередньо пов'язане саме з нестабільністю українського законодавства щодо оподаткування, відсутністю реальних, а не декларативних норм права про гарантії стабільності у сфері оподаткування з боку держави.

Значна частота внесення змін до Податкового кодексу України не тільки істотно ускладнює роботу контролюючих органів із забезпечення виконання платниками податків податкових зобов'язань, але й негативно

позначається на діяльності суб'єктів підприємництва, зокрема внаслідок обмежених можливостей щодо формування їх власної політики.

Таким чином, необхідно припинити безсистемні зміни порядку оподаткування, а чітко виконувати чинні норми права. До реформування податкової системи України в цілому та внесення змін до Податкового кодексу України, зокрема, необхідно підходити системно та комплексно.

Забезпеченню стабільності сприятиме запровадження мораторію на певний період, наприклад на п'ять років, на внесення змін до податкового законодавства, наприклад, до 2020 р., окрім змін, які стосуються адміністрування та/або поліпшують становище платників податків, зборів, встановлення зворотної дії в часі тільки для актів податкового законодавства України, якими вносяться зміни, доповнення, що передбачають пом'якшення або скасування відповідальності за порушення податкового законодавства.

З метою удосконалення системи адміністрування податків необхідно:

забезпечити встановлення додаткових гарантій для платників податків у частині помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені, що виражається у визнанні сум помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, не повернутих платнику податків в порядку та строки, заборгованістю бюджету, на яку нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день повернення грошових зобов'язань;

передбачити подання податкової звітності до контролюючих органів в електронній формі з акцизного податку;

скасувати обмеження щодо застосування податкової консультації тільки особою, якій вона була надана, встановлення правил використання й іншими платниками податків податкових консультацій у випадку відповідності умов, викладених у консультації, фактичним обставинам;

запровадити інститут попередніх вмотивованих податкових роз'яснень (tax rulling), які будуть надаватися центральним органом виконавчої влади,

що реалізує державну фінансову політику, за зверненням платників податків та відображатимуть його офіційну позицію з питань правильності, повноти нарахування та сплати податків, зборів щодо здійснених господарських операцій або тих господарських операцій, здійснення яких планується в майбутніх звітних (податкових) періодах; вмотивоване податкове роз'яснення, надане платнику податків, повинно бути обов'язковим для контролюючих органів під час проведення перевірок, звірок;

удосконалити інститут оскарження рішень контролюючих органів.

Крім цього, нагального врегулювання потребує проблема частотої зміни податкового законодавства, шляхом вирішення якої є запровадження мораторію на певний період на внесення змін до податкового законодавства, з метою стимулювання залучення інвестицій у вітчизняну економіку, підвищення інвестиційної привабливості України, формуванням стабільного податкового законодавства.

Для забезпечення стабільності податкового законодавства необхідно після реформування податкової системи встановити мораторій на внесення будь-яких змін до Податкового кодексу України протягом не менш ніж п'ятих років, за винятком необхідності врегулювання технічних неузгодженостей. Протягом цього періоду не повинні змінюватися перелік податків та зборів, їх база, ставки та податкові періоди, строки подання декларацій та сплати податків.

Встановити у Податковому кодексі України пряму норму щодо порядку набрання чинності таких змін до нього:

зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситись пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного (планового) періоду;

в іншому разі норми відповідних законів застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Дієвість норм податкового законодавства забезпечити шляхом:

запровадження дисциплінарної та матеріальної відповідальності посадових/службових осіб контролюючих органів за прийняття неправомірних рішень або бездіяльність, а також передбачити кримінальну відповідальність (аналогічно до відповідальності для посадових осіб платників податків), якщо дії податкових органів призвели до значних збитків платників податків;

законодавчого встановлення автоматичного закриття кримінальних проваджень при набранні законної сили рішенням суду про скасування донарахованих сум податків;

реформування неефективної системи адміністративного оскарження дій (рішень) контролюючих органів.

Для збереження та поповнення обігових коштів платників податків:

запровадити законодавчо фінансову відповідальність держави за несвоєчасне бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або несвоєчасне повернення переplat з податків, зборів і забезпечити її застосування на практиці на зразок відповідальності, що встановлена законодавством для платників податків при несвоєчасній сплаті податків до бюджету (фінансова санкція);

забезпечити обов'язкове залучення представників бізнесу, професійних громадських об'єднань до процесу реформування податкового законодавства, перед поданням законопроектів до парламенту обов'язково проводити їх експертизу представниками фахових організацій;

зробити відкритим процес обговорення законопроектів шляхом надання інформації у ЗМІ та Інтернеті щодо пропозицій бізнес-структур та професійних громадських об'єднань, а також мотивів їх прийняття або відхилення;

скасувати індикативні показники для контролюючих органів щодо прогнозованого рівня податкових надходжень на плановий (бюджетний) рік.

Вищезазначені проблеми системи адміністрування податків в Україні вимагають їх нагального вирішення на користь стимулювання розвитку підприємництва.

Реалізація зазначених пропозицій служитиме підвищенню стабільності та однозначності податкового законодавства, що, у свою чергу, стимулюватиме процеси економічного зростання вітчизняного виробництва, сприятиме інвестиційній привабливості та приведе до залучення іноземних інвестицій в економіку країни, підвищить конкурентоспроможність України на міжнародній арені в цілому.

2.2. Податок на прибуток підприємств як один із основних інструментів впливу на поліпшення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання

Прибуткове оподаткування юридичних осіб сформувалося в національних податкових системах порівняно недавно й виступає, з однієї сторони, основним фіскальним інструментом, а з іншої – основним інструментом регулювання та стимулювання економічної активності бізнесу. Кінцевий етап еволюційного розвитку (середина та кінець XX ст.) закріпив активне використання прямої форми оподаткування доходів підприємств як важеля регулювання та стимулювання економічної діяльності.

Тож, сьогодні актуальне питання покращання адміністрування податку на прибуток підприємств як одного з основних інструментів впливу на поліпшення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання або кардинальна його заміна на податок на виведений капітал.

Відмітимо, що прибуткове оподаткування юридичних осіб у такому вигляді, як воно існує нині, сформувалося на початку XX ст. Воно утвердилося майже в усіх країнах світу з початку Другої світової війни, маючи специфіку в оподаткуванні з урахуванням історичних, культурних

традицій держави. Основною причиною виникнення податку на прибуток підприємств стали жорстокі війни, які вимагали все більшого фінансування.

Як зазначав провідний російський фінансист І.М. Кулішер, війна породила на світ податки, спочатку тимчасові, потім, з появою постійного війська, і постійні. Сучасна армія і сучасна податкова система – сіамські близнюки, нерозривно спаяні, нерозлучні, неподільні [87].

Податок на прибуток підприємств пройшов довгий шлях еволюційного розвитку і врешті об'єднав декілька видів податку в один, з метою ефективного оподаткування прибутку та уникнення подвійного оподаткування, а саме: 1) промисловий податок (XVII ст.); 2) податок на грошовий капітал (друга половина XVIII ст.); 3) прибутковий податок (кінець XVIII ст.).

В умовах західної демократії прибуткове оподаткування має, насамперед, політичні переваги. Цей податок – продукт цілої епохи економічного і політичного розвитку суспільства, фіскальний інститут, властивій високій культурі державності з витонченим механізмом функціонування, що потребує від платників і збиральників осмисленого ставлення до своїх прав і обов'язків.

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

У світовій практиці податок на прибуток є однією з основних частин бюджету у будь-якій країні. Підприємство є платником податку на прибуток, оскільки воно здійснює діяльність, яка спрямована на отримання прибутку. Прибуткове оподаткування підприємств серйозно впливає на розвиток підприємництва, оскільки воно може як стимулювати, так і дестимулювати його розвиток.

Податок на прибуток підприємств, крім великого фіскального значення, має й широкі можливості для регулювання і стимулювання підприємницької діяльності. Цей вплив може здійснюватися як завдяки диференціації ставок оподаткування по різних видах діяльності, так і завдяки наданню пільг у виробництві пріоритетних товарів. Але в Україні можливості щодо використання податку на прибуток як регулюючого фактора дещо обмежено його великим бюджетним значенням, внаслідок чого і застосовується єдина ставка податку на прибуток підприємств [42, с. 257].

Сьогодні податок на прибуток підприємств – один із найвагоміших із групи прямих податків у податковій системі України. Цей податок має двозначний характер: з одного боку, він, як частина податкової системи, виступає специфічною формою виробничих відносин, у чому полягає його суспільний зміст і, з іншого боку, є частиною національного доходу держави в грошовій формі, що характеризує його матеріальний зміст [103, с. 69-71].

Ключовою зміною механізму оподаткування прибутку в Україні стало запровадження нового принципу визначення податку на прибуток, який обчислюється виходячи із бухгалтерського фінансового результату (відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ), та підлягає коригуванню на так звані податкові різниці.

Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII з 1 січня 2015 р. змінено порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток – він визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу [145].

Із запровадженням такого порядку визначення оподатковуваного прибутку відбулося суттєве зближення податкового та бухгалтерського обліку.

Ставка податку на прибуток в Україні, починаючи з 2014 р., залишається незмінною (18 %) і є однією з найнижчих у Європі. У випадку, коли чистий прибуток підлягає розподілу у вигляді дивідендів на користь власників корпоративних прав – фізичних осіб, то додатково стягується податок на доходи фізичних осіб (п.п. 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 Податкового кодексу України) у розмірі 5 % та військовий збір у розмірі 1,5 % (пункт 16-1 підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України), тобто ефективна ставка в Україні становить в цьому випадку 23,3 %.

Важливим шляхом підвищення ефективності функціонування українських підприємств є саме удосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств.

В умовах економічної кризи податкове регулювання стало одним із основних напрямів державного впливу, направлено на підтримку фінансового сектора. Зростання державного втручання є особливо важливим у період системної трансформації. У період проведення реформ і прийняття рішень дуже важливим є податкове регулювання, яке поставлене в чіткі рамки, адже саме від ефективності податкової політики залежить результат економічних реформ.

Податок на прибуток – це той податок, який використовується у структурній економічній політиці, а також може застосовуватися для підтримки стабілізаційної політики, оскільки він є ефективним засобом автоматичної стабілізації у кейнсіанському значенні, тобто його можна розглядати як активний інструмент макроекономічної політики, що є однією із його важливих позитивних ознак [190].

Нині в Україні вектор реформування механізму справляння податку на прибуток спрямовано на перехід від суто фіскальної до стимулюючої

системи оподаткування підприємств. Складність цього процесу посилюється передусім тим, що реформування відбувається в умовах економічної кризи, що породжує дефіцит державних фінансових ресурсів [194].

Визначають такі недоліки цього податку:

податок може бути перекладений прямо на ціни або зворотним чином на працівників, що сильніше зачіпає менш заможних, тобто обидва види перекладання є регресивними;

податок є нейтральним, оскільки важко визначити поняття «оподатковуваний прибуток», тобто визначення прибутку відповідно до бухгалтерського обліку і перетворення його на базу оподаткування є дуже складною операцією;

податок менш захищений від уникнення від оподаткування внаслідок приховування прибутку.

Незважаючи на значні зміни, внесені з моменту прийняття Податкового кодексу України до розділу, присвяченому податку на прибуток підприємств, існують основні проблеми як, наприклад, постійна зміна звітного (податкового) періоду, коригування постійних, тимчасових податкових різниць, що впливає на об'єкт оподаткування з податку на прибуток – все це перешкоджає даному податку виконувати свою функцію в повному обсязі.

Основними проблемами стягнення податку на прибуток в Україні є [113]:

невідповідність нормативного регулювання суті податку призводить до сплати податку у подвійному/потрійному розмірі без можливості використання переплати з податку;

проблеми з накопиченням збитків (від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств) багатьма підприємствами через курсові різниці, що виникають із кредитів, номінованих в іноземній валюті, у зв'язку із суттєвою девальвацією гривні, починаючи з 2014 р.;

нечіткість норм податкового законодавства призводить до значної кількості податкових роз'яснень окремих норм для їх однакового застосування та виникнення податкових спорів;

можливість використання різних «схем» податкової оптимізації з податку на прибуток через направлення всього або частини прибутку (як правило, укладення договорів щодо надання консультаційних та інших послуг) на збиткові підприємства, підприємства, які використовують податкові пільги, або на суб'єктів господарювання, що використовують спрощену систему оподаткування, – єдиний податок;

нестабільність податкового законодавства;

непорозуміння з механізмом розрахунку та сплати авансових внесків з податку на прибуток, складний порядок розподілення податку між філіями, вимоги щодо значної кількості первинних документів стають підставою для виникнення податкових спорів через відповідні донарахування тощо;

складність адміністрування податку на прибуток, зокрема через невідповідність форми декларації з податку на прибуток положенням Податкового кодексу України, стає підставою для виникнення податкового спору;

інституційна неспроможність контролюючих органів здійснювати більш ретельний та якісний контроль в рамках трансфертного ціноутворення (контрольовані операції з пов'язаними контрагентами);

на платників податків, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років);

зловживання багатьма платниками податків угодами щодо уникнення подвійного оподаткування, які дозволяють репатріювати прибутки українських підприємств через підконтрольні іноземні холдингові компанії

для подальшого їх реінвестування в економіку України з меншими податковими витратами.

Сьогодні існує безліч проблем у порядку нарахування та сплаті податку на прибуток, а саме:

розбіжність між податковим та бухгалтерським обліком у визначенні доходів з метою оподаткування прибутку підприємств, собівартості реалізованої продукції та інших витрат;

можливість перенесення на наступні податкові періоди від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств;

великий рівень тіньової економіки;

недостатній рівень стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств через механізм справляння податку на прибуток [113].

Запровадження європейських стандартів оподаткування при справлянні податку на прибуток дозволить спростити та здешевити процес податкового адміністрування, що позитивно позначиться на інвестиційному кліматі в Україні як в частині дотримання процедурних податкових вимог (подання декларації, надання інформації контролюючим органам тощо), так і в частині порядку визначення реального розміру податкових зобов'язань та витрат часу платників податків.

Встановлення оптимальних податкових ставок – одне з найскладніших і найважливіших проблем оподаткування в кожній країні. Саме недосконалість ставок може зменшити фіскальну значимість, та регулюючий ефект будь-якого податку.

Податок на прибуток є складним в адмініструванні та неоднозначним за економічною природою із всіх прямих податків. Існування прямо пропорційної залежності між розміром прибутку і сумами податку знижує мотивацію виробників щодо об'єктивності визначення бази оподаткування, призводить до ухилень від сплати, використання податкових «лазівок» при визначенні податкового зобов'язання.

Зменшення ставки податку на прибуток та надання податкових пільг для суб'єктів господарювання з метою забезпечення економічного зростання та задля реального стимулювання інвестиційного клімату потрібно проводити разом із глибшими реформами. Тільки виважена податкова політика здатна забезпечити необхідні умови для становлення економічного потенціалу України.

Найбільш складною є система адміністрування податків, яка характеризується складністю адміністрування податків та їх декларуванням, зокрема, складністю адміністрування податку на прибуток підприємств, що потребує подальшого удосконалення.

Відповідно до п.п. 134.1.1. п. 134.1. ст. 134 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу. Платник податку, в якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних)

років), визначені відповідно до положень цього розділу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. У подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовується (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) [129].

Згідно з частиною третьою ст. 55 Господарського кодексу України суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Суб'єктами мікропідприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами малого підприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [32].

Таким чином, до суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва належать юридичні особи-суб'єкти господарювання річний дохід від будь-якої діяльності яких не перевищує суму, еквівалентну 2 та 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України. Станом на сьогодні, ця сума становить близько 54,0 та 300,0 мільйонів гривень відповідно.

Отже, враховуючи вищевикладене, з метою спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств через наближення податкового і бухгалтерського обліків, ефективного фінансового планування, підвищення інвестиційної привабливості необхідно внести зміни до абзацу восьмого п.п. 134.1.1. п. 134.1. ст. 134 Податкового кодексу України, відповідно до яких або взагалі виключити вплив тимчасових/постійних податкових різниць (окрім, від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), або збільшити вищевказаний рівень доходів до 300 мільйонів гривень, відповідно до якого суб'єкти мікропідприємництва та малого підприємництва зможуть визначати фінансовий результат до оподаткування (об'єкт та базу оподаткування) без коригування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Необхідно також відзначити, що вищевказане положення абзацу 8 п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України є однією з перепон уніфікації податкового та бухгалтерського обліку, тому створює додаткові навантаження на платників податків на прибуток, як з точки зору адміністрування, так і з точки зору збільшення їх податкових зобов'язань з цього загальнодержавного прямого податку.

З метою спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств також необхідно уніфікувати податковий і бухгалтерський облік, зокрема, в частині коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів.

Протягом багатьох років законодавець намагається поєднати бухгалтерський і податковий облік для спрощення складання звітності та нарахування податку на прибуток підприємств.

Із 1 січня 2015 р. підприємствам, які можуть не застосовувати податкові різниці, нарешті надана можливість визначати податок на прибуток виходячи з фінансового результату згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), однак, інші підприємства зобов'язані коригувати фінансовий результат на суми різниць, визначених відповідно до Податкового кодексу України. Один із варіантів таких різниць – різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів. Відповідні коригування фінансового результату зводяться до збільшення фінансового результату до оподаткування на суми, розраховані в бухгалтерському обліку за П(С)БО, і зменшення фінансового результату до оподаткування на суми, розраховані у податковому обліку згідно із положеннями Податкового кодексу України.

Так, наприклад, розглядаючи критерії віднесення активів до основних засобів, то згідно з абзацом восьмим пункту 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, для здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року). При цьому немає визначення «невиробничі основні засоби», а також П(С)БО 7 «Основні засоби» не визначено вартісний критерій, він встановлюється обліковою політикою

підприємства і може відрізнятися від критеріїв, установлених Податковим кодексом України [134].

З іншого боку, відповідно до п.п. 14.1.138. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних та архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [128].

Якщо в бухгалтерському обліку підприємству за строками корисного використання надана повна свобода дій, то в податковому обліку потрібно дотримуватися мінімально допустимих строків використання об'єктів основних засобів (п.п.138.3.3. п. 138.3. ст. 138 Податкового кодексу України).

У разі, якщо бухгалтерські строки амортизації відрізняються від установлених Податковим кодексом України (зазвичай, у меншу сторону), суми бухгалтерської і податкової амортизації будуть різними.

Таким чином, у зв'язку із різними мінімально допустимими строками корисного використання, неспівпадіння критеріїв віднесення до необоротних активів, відмінності в підходах до обліку необоротних активів, здійснення переоцінки у бухгалтерському обліку, виникають амортизаційні різниці, що значно ускладнює складання податкової звітності, нарахування податку на прибуток підприємств та подальше адміністрування податку на прибуток підприємств у цілому.

Беручи до уваги вищезазначене, з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку, що в подальшому сприятиме спрощенню

адміністрування податку на прибуток підприємств, необхідно виключити фіскальні норми, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів та нематеріальних активів, строки амортизації будуть залежати від облікової політики підприємства, тобто виключити п.п. 138.3.3. і 138.3.4. п. 138.3. ст. 138 Податкового кодексу України взагалі.

Внесення запропонованих змін до Податкового кодексу України сприятиме подальшій гармонізації податкового і бухгалтерського обліку, спрощенню адміністрування податку на прибуток підприємств, матиме позитивний ефект на процеси економічного зростання вітчизняного виробництва та підвищення інвестиційної привабливості країни у цілому.

Крім цього, для ефективності справляння та адміністрування податку на прибуток підприємств як одного з основних інструментів впливу на поліпшення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання необхідно:

лібералізувати ставку податку з податку на прибуток підприємств, знизити базову (основну) ставку, наприклад з 18 % до 15 %, з метою виходу суб'єктів господарювання з «тіні» та збільшення податкових надходжень до бюджету України;

виключити фіскальні норми, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, та нематеріальних активів з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку; строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів будуть залежати від облікової політики підприємства;

скасувати авансовий внесок з податку на прибуток при виплаті дивідендів, оскільки зазначений податковий «рудимент» втратив сенс через зміну порядку обрахування бази оподаткування податку на прибуток.

У цілому прийнято виділяти дві концепції розрахунку податку на прибуток підприємств у різних країнах світу – європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську), окремо можна виділити також і естонську модель оподаткування розподіленого прибутку [107, с. 75].

В Україні з 2015 р. запроваджена класична європейська (континентальна) модель податку на прибуток, згідно з якою базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, який коригується на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України.

Необхідно зазначити, що класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств є найпоширенішою серед країн Європейського Союзу (окрім Естонії), більшість з яких входить до Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). Однак, це зовсім не означає, що вона не є безпроблемною та прийнятною для України з огляду на інституційний, політичний та економічний рівень розвитку України.

Європейська (континентальна) класична модель має ряд загальновідомих недоліків, серед яких:

проблеми з накопиченням збитків, що особливо актуально для України у зв'язку з курсовими різницями, що відкриває можливість для зловживань з базою оподаткування;

складні правила тонкої капіталізації процентів за запозиченнями;

агресивні схеми податкового планування, що використовуються великими компаніями з метою уникнення оподаткування, тощо.

В умовах глобалізації, цифрового та мобільного бізнес-середовища така модель є вже морально застарілою, і це визнається європейцями [58].

Існуюча система є неефективною і створює умови для використання великими компаніями складних схем податкового планування для того, щоб уникнути оподаткування, про що й зазначають зарубіжні та українські експерти.

З інституційної, політичної та економічної точки зору Україна належить:

згідно з однією класифікацією – до країн, де панує «соціальний порядок з обмеженим доступом», що означає, що всі види сучасних інститутів будуть спотворені так, щоб з їх допомогою можна було обмежити доступ до прибуткових економічних і політичних можливостей;

згідно з іншою – до країн з «екстрактивними інститутами», що означає, що цими інститутами будуть зловживати при першій-ліпшій можливості для отримання ренти для «еліт» замість створення суспільних благ [53].

Тому в українських реаліях класична модель оподаткування прибутку містить уже системні проблеми, частина з яких є невід’ємною складовою цієї моделі в усьому світі, а частина обумовлена виключно специфікою України, у тому числі рівнем корупції та проблемами правозастосування.

Фіскальна роль податку на прибуток підприємств у бюджеті поступово знижується, що можна вважати позитивним трендом з огляду на необхідність стимулювання інвестиційної та підприємницької активності підприємств.

З 2011 по 2016 р. частка надходжень даного податку у ВВП зменшилися на 1,7 відсоткового пункту, тоді як аналогічний показник податкових надходжень до бюджету зріс на 1,6 відсоткового пункту. За 6 останніх років реальні надходження до зведеного бюджету (приведені до цін 2010 р.) скоротилися в 1,4 рази.

Отже, динаміка надходження податку на прибуток підприємств в Україні свідчить про те, що протягом 2012–2015 рр. відбувається значне зменшення величини надходжень цього податку до державного бюджету через вплив багатьох факторів.

Податок на прибуток сплачують 5–10 % всіх юридичних осіб-платників податків. При цьому, 1 % компаній забезпечують 85 % суми надходжень до бюджету від податку на прибуток підприємств. 25 % підприємств є збитковими. Накопичені підприємствами збитки (від’ємне значення об’єкта оподаткування з податку на прибуток) становлять 1,4 трлн грн станом на кінець 2019 р.

Необхідно зазначити, що при збільшенні суми податкових надходжень надходження від податку на прибуток зменшуються. Враховуючи статистику надходжень від податку на прибуток підприємств в останні роки та переоплати цього податку, можна сказати, що цей податок наразі не є бюджетоутворюючим.

Податкове структурування призводить до неоподаткування одних платників податку з перенесенням всього тягаря зі сплати цього податку на інших платників, в результаті чого основна частина надходжень із цього податку забезпечується 0,4 % всіх платників податку.

Проблема адміністрування податку та вчинення фіскального тиску на платників податку – усталена практика, від якої податкові органи не мають жодного наміру відмовлятися.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що податок на прибуток підприємств, який розраховується як різниця між доходами та витратами (фінансовий результат), через його широку дискретність в українських реаліях миттєво породжує корупцію. Наявні 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 не є справедливим та фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств є досить низькою.

Процес реформування податку на прибуток підприємств, який розпочався ще у 2011 р. із прийняттям Податкового кодексу України, із задекларованим наближенням податкового та бухгалтерського обліку і поступовим зниженням ставки податку, не дав позитивних результатів.

Оптимальний рівень податкового навантаження на бізнес-середовище, який не тільки не стримував би ділову активність, але й стимулював її, сприяв мінімізації «тіньового» сектора шляхом зменшення доцільності ризику порушень податкового законодавства, створюючи тим самим передумови для добровільної сплати податків, попри всі заяви урядовців, так і не знайдено.

Сплата податку на прибуток підприємств має багато варіантів розвитку в сучасній Україні. У державі обговорюють фундаментальні зміни до податкової системи відповідно до так званої «естонської моделі».

Оскільки проблему з оподаткування прибутку підприємств в Україні необхідно невідкладно вирішувати, пропонується після запропонованого першого етапу перейти до моделі податку на виведений капітал, яка передбачає оподаткування операції/транзакції щодо виведення капіталу, або операцій, пов'язаних з виведенням капіталу (у вигляді дивідендів та іншого розподілу прибутку, операцій та платежів, що використовуються з метою оптимізації цього податку). Запровадження податку на виведений капітал в Україні дозволить значною мірою вирішити існуючі системні проблеми, пов'язані з адмініструванням податку на прибуток підприємств, відновити справедливість в оподаткуванні та в певній мірі знизити податкове навантаження на платників податку.

Між іншим, необхідно зазначити, що відповідно до Розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращання інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII Кабінету Міністрів України було дано Верховною Радою України доручення до 1 липня 2017 р. розробити і внести до Верховної Ради України проект закону щодо запровадження податку на виведений капітал, але до сих під цього зроблено не було.

Така кардинальна зміна правил оподаткування прибутку підприємств повинна дозволити вирішити основні існуючі на сьогодні проблеми, пов'язані з ухиленням від оподаткування (як зазначалося вище, указаний податок, на відміну від таких податків у розвинутих країнах, не є бюджетоутворюючим) та надмірним ускладненням його адміністрування.

Дві основні причини для запропонованих фундаментальних змін оподаткування прибутку підприємств:

1. Збільшення інвестицій. У податку на виведений капітал прибутки оподатковуються лише тоді, коли вони фактично надходять до фізичних осіб

або коли капітал залишає податкову систему (наприклад до пов'язаних компаній-нерезидентів в інших країнах або до неплатників податку на виведений капітал). Отже, нерозподілені прибутки, використані для інвестицій, не є об'єктом оподаткування податок на виведений капітал не оподатковуються, на відміну від чинної системи, що має стимулювати інвестиції.

2. Зменшення адміністративного навантаження. Оскільки база оподаткування змінюється з фінансових прибутків до операцій, стверджується, що податок, заснований на операціях, буде формувати менше адміністративне навантаження ніж податок на основі фінансової звітності як для підприємств, так і для податкових органів.

Основна різниця між податком на виведений капітал та чинним податком на прибуток підприємств – це зміна податкової бази з коригованого фінансового прибутку до окремих операцій.

Важливо, що операції між платниками податку на виведений капітал не оподатковуються. Лише тоді, коли капітал розподіляється фізичній особі або компанії поза межами системи податку, він підлягає оподаткуванню (замість подвійного оподаткування або складної системи податкових кредитів). Тому мета – спрощення податкової бази, коли розглядається лише виведення капіталу із податкової системи.

На відміну від податку на прибуток, податок на виведений капітал має зовсім іншу концепцію – оподаткуванню підлягає не фінансовий результат, а певні операції. Перелік таких операцій об'єднуватиме одна спільна риса – виведення коштів з обороту підприємства.

Саме виведення капіталів у вигляді дивідендів чи інших подібних платежів на користь власників є одним із головних чинників стримування інвестиційного розвитку країни. Так, за повідомленням Національного банку України, через дивіденди в 2017 р. з країни було виведено 1,8 млрд доларів.

При запровадженні моделі оподаткування виведеного капіталу підприємств, на відміну від класичної моделі оподаткування прибутку

підприємств, відсутні такі поняття, як доходи/витрати, необхідність підтвердження витрат первинними документами. Операції та платежі, що сьогодні використовуються з метою виведення прибутку, стають прямим об'єктом оподаткування, а накопичені збитки минулих періодів (сформованих переважно за рахунок збитків від курсових різниць) не впливають на розрахунок об'єкта оподаткування. Правила розрахунку бази оподаткування для кожної операції, що є об'єктом оподаткування, чітко встановлюються у Податковому кодексі України і переважно пов'язуються із рухом коштів. Виникнення об'єктів оподаткування та необхідність сплати податку напряду залежить від рішення платника податків про виведення капіталу в той чи інший спосіб, а не від закінчення звітного періоду.

Така модель спрямована на встановлення простих і прозорих правил оподаткування, що дозволить: спростити адміністрування податку, зробивши розрахунок податку та правила звітування прогнозованими та простими; припинити практику незаконного встановлення показника податкового навантаження у вигляді відсотку від обороту платника податку; зменшити кількість податкових перевірок та пов'язаних із цим податкових спорів; підвищити ліквідність активів підприємств (завдяки стимулюванню реінвестування); створити сприятливі умови для залучення іноземних інвестицій та зупинити відтік капіталу з України; змінити філософію взаємовідносин платника податку з податковим органом, звести це спілкування до мінімуму; відновити справедливість в оподаткуванні шляхом вирівнювання податкового навантаження між середнім та великим бізнесом; стабілізувати економічну ситуацію в Україні в цілому, впровадження цього податку за різними розрахунками дасть додаткове зростання ВВП від 1,5 % до 2 %.

Беручи до уваги зарубіжний досвід впровадження податку на виведений капітал, то, наприклад, не можна порівнювати надходження інвестицій в Грузії та Латвії, оскільки Грузія ввела податок на виведений капітал у 2017 р., Латвія з 2018 р., однак навіть за попередніми даними в

Грузії за 10 місяців отримали на 1,2 % більше податку, ніж за аналогічний період до його введення.

Досить показовим є досвід Естонії, яка ще у 2000 р. провела унікальну на той час у світі податкову реформу, відмовившись від класичної моделі оподаткування нарахованого бухгалтерського прибутку на користь моделі оподаткування прибутку, що розподіляється (виплачується) підприємством.

За 17 років із часу свого впровадження, така модель продемонструвала свою високу ефективність у сучасних реаліях світової економіки. Згідно з дослідженнями Податкового Фонду – провідної незалежної організації США з дослідження податкової політики, на даний час саме Естонія має найбільш конкурентоспроможну податкову систему в ОЕСР [60].

Такий максимальний показник досягається завдяки позитивним особливостям її податкової системи: 20 % ставка корпоративного податку, який застосовується тільки до розподіленого прибутку підприємства; єдина 20% ставка податку на доходи фізичних осіб, яка не поширюється на доходи фізичних осіб у вигляді дивідендів; податок на майно застосовується лише до вартості землі, тоді як вартість нерухомого майна або капіталу не оподатковується цим податком; територіальна податкова система, яка звільняє 100 % іноземного прибутку, отриманого вітчизняними корпораціями, від внутрішнього оподаткування (з деякими обмеженнями). Але, як зазначають фахівці Податкового Фонду, найбільш важливою і конкурентною перевагою податкового кодексу Естонії є система оподаткування прибутку підприємств і не лише завдяки низькій 20 % ставці, а завдяки тому, що вона є унікальною серед країн ОЕСР в тому, як вона працює.

Однак, незважаючи на те, що гальмування такого корисного для бізнесу кроку щодо впровадження податку на виведений капітал сьогодні може коштувати економіці країни занадто дорого, проект щодо впровадження податку на виведений капітал не зареєстровано у Верховній Раді України.

Утім, необхідно зазначити, що податок на виведений капітал – це вдалий інвестиційний проект, який вимагає незначних інвестицій на початковому етапі (близько до 2 % від бюджету держави), але ці кошти повернуться до державного бюджету вже через 2–3 роки і в наступні роки значно збільшать надходження до бюджету, покривши всі витрати початкового періоду. Водночас адміністративне навантаження на бізнес не збільшиться, а навпаки – знизиться.

Запровадження податку на виведений капітал в Україні дозволить значною мірою вирішити існуючі системні проблеми із податком на прибуток підприємств, відновити справедливість в оподаткуванні та знизити податкове навантаження на платників податку.

2.3. Концептуальні засади реформування податку на доходи фізичних осіб в Україні

Оподаткування доходів фізичних осіб належить до фінансового механізму держави. У результаті перерозподілу доходів фізичних осіб, з одного боку, реалізується економічна доктрина щодо рівня добробуту різних верств населення, а з іншого – формується фінансова база держави. Податок з доходів фізичних осіб має скерованість на соціальну справедливість податкової системи, оскільки ставить рівень оподаткування в пряму залежність від обсягів доходу платника [81, с. 88-91].

Виходячи з вищезазначеного, податок на доходи фізичних осіб виконує фіскальну та регулюючу функції.

Податок на доходи фізичних осіб набув поширення у світі у зв'язку з зростанням індивідуальних доходів, їх урізноманітненням (нерухомість, цінні папери, підприємства) та зосередженням у одного платника, що зробило більш доцільним сукупне оподаткування доходів.

У сучасних умовах ринкової економіки, де існують різні форми власності, побудова системи оподаткування здійснюється на демократичних

засадах, із забезпеченням рівності та неупередженості до всіх платників податку незалежно від форми власності та його діяльності, а також із урахуванням всіх доходів, які фізична особа отримує з різних джерел.

Залежно від цілей державної політики змінюється розмір податкового навантаження. Так, якщо держава має на меті наповнення бюджету, тобто збільшення доходів від оподаткування, то збільшуються ставки оподаткування, а отже і податкове навантаження, проте таке збільшення є фінансово ефективним лише до певної міри. Якщо ж метою є покращання рівня життя громадян та стимулювання економічного розвитку, то величина податкового навантаження зменшується.

Порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб в Україні регулюється Розділом IV Податкового кодексу України.

Механізм нарахування і стягнення податку на доходи фізичних осіб повинен базуватися на складових елементах системи оподаткування та чинному податковому законодавстві.

Отже, відповідно до ст. 162 Податкового кодексу України платниками податку на доходи фізичних осіб вважаються [129] : фізична особа-резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент.

Об'єктом оподаткування резидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених Розділом IV Податкового кодексу України.

Ставка податку становить 18 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пп. 167.2. – 167.5. ст. 167 Податкового кодексу України) у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Окрім того, 5 % бази оподаткування – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами-платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування); половинний розмір основної ставки – 9 % бази оподаткування (для доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток) залежно від виду пасивного доходу та деякі інші [129].

Регулювання податкових ставок залежить від ряду чинників, основними серед яких є політичні та економічні. Протягом тривалого часу в Україні застосовувалися прогресивні ставки щодо оподаткування доходів громадян, залежно від рівня доходу платників [211].

Починаючи з 2016 р. зі вступом у дію змін до Податкового кодексу України відбулося скасування прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб та відмова від диференціації громадян при оподаткуванні залежно від рівня їх доходів. Протягом трьох років діє єдина ставка податку на доходи фізичних осіб у розмірі 18 %, за виключенням оподаткування

деяких пасивних доходів (дивіденди за певних умов) за ставками 0 %, 5 % та 9 %.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є: податковий агент – для оподатковуваних доходів з джерела їх походження в Україні; платник податку – для іноземних доходів та доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов’язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету.

Відповідно до п.п. 169.4.1. п. 169.4. ст. 169 Податкового кодексу України податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги: у розмірі, що дорівнює 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку; у розмірі, що дорівнює 100 % суми пільги, визначеної п.п. 169.1.1. п. 169.1. ст. 169 Податкового кодексу України, – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 р., – у розрахунку на кожну таку дитину; у розмірі, що дорівнює 150 % суми пільги, визначеної п.п. 169.1.1. п. 169.1. ст. 169 Податкового кодексу України, – для визначеної категорії платників податку; у розмірі, що

дорівнює 200 % суми пільги, визначеної п.п. 169.1.1. п. 169.1. ст. 169 Податкового кодексу України, – для визначеної категорії платників податку.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» від 31 липня 2014 р. № 1621-VII, зокрема, тимчасово було встановлено військовий збір. Однак, незважаючи на тимчасовість, даний вид збору стягується і на сьогоднішній день.

Відповідно до п. 16-1 Підрозділу 10. Інші перехідні положення Розділу XX. Перехідними положеннями Податкового кодексу України тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір [129].

Платниками збору є особи, визначені п. 162.1. ст. 162 Податкового кодексу України, тобто фізичні особи-резиденти, які отримують доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізичні особи-нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; податкові агенти.

Об'єктом оподаткування збором є доходи, визначені ст. 163 Податкового кодексу України. З 1 січня 2015 р. об'єкт оподаткування військовим збором було значно розширено. Так, якщо, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» від 31 липня 2014 р. № 1621-VII об'єкт оподаткування визначався у вигляді доходів у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри без вирахування сум податку на доходи фізичних осіб, єдиних соціальних витрат, страхових внесків до Накопичувального

фонду, то відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII об'єкт оподаткування визначається згідно із положеннями ст. 163 Податкового кодексу України (враховуються доходи, які оподатковуються податком на доходи фізичних осіб). Ця стаття встановлює, що об'єктом оподаткування резидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України. У свою чергу, об'єктом оподаткування нерезидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Аналізуючи зміни у визначенні об'єкта оподаткування з 1 січня 2015 р., необхідно зазначити, що з метою оподаткування військовим збором пріоритет надається не формі отриманих платником податків доходів, а джерелу їх походження: доходи поділяються на доходи з джерел в Україні та з джерел за межами України. Поняття доходів із джерела їх походження в Україні міститься у п.п. 14.1.54. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України. Ними визнаються будь-які доходи, отримані резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, а саме: проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші пасивні (інвестиційні) доходи, сплачені резидентами України; доходи від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів; доходи від продажу рухомого та нерухомого майна, доходи від відчуження корпоративних прав, цінних паперів; доходи, отримані у вигляді внесків і премій на страхування та перестрахування ризиків на

території України; спадщина, подарунки, виграші, призи; заробітна плата, інші виплати й винагороди, виплачені відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору та деякі інші. Структура доходів з джерела їх походження в Україні відповідно до п.п. 14.1.54. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України включає і доходи від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю.

У свою чергу, доходом, що отриманий за межами України відповідно до п.п. 14.1.55. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України є будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам [176].

Таким чином, у порівнянні з початковою редакцією, з 1 січня 2015 р. розширено коло доходів, що формують об'єкт оподаткування військовим збором. При цьому жодних вказівок щодо обмежень в оподаткуванні доходів від зайняття підприємницькою діяльністю фізичними особами в межах спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в законі не міститься [197]. Крім того, розширення об'єкта оподаткування за рахунок включення до нього доходів від підприємницької діяльності та доходів самозайнятих осіб не супроводжується врегулюванням питання щодо порядку виконання свого податкового обов'язку цією категорією платників.

Ставка збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування. Нарахування, утримання та сплата (перерахування) збору до бюджету здійснюються у порядку, встановленому ст. 168 Податкового кодексу України.

Відповідальними за утримання (нарахування) та сплату (перерахування) збору до бюджету є особи, визначені у ст. 171 Податкового кодексу України.

Звільняються від оподаткування збором доходи, що, згідно з Розділом IV Податкового кодексу України, не включаються до загального оподатковуваного доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою), крім доходів, зазначених у п.п. 165.1.2., 165.1.18., 165.1.52. п. 165.1. ст. 165 Податкового кодексу України.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» від 31 липня 2014 р. № 1621-VII військовий збір встановлювався тимчасово, спочатку до 1 січня 2015 р., але потім термін дії військового збору було продовжено до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України [146].

Таким чином, військовий збір схожий на податок на доходи фізичних осіб, але все ж таки відмінності існують.

На теперішній час цей збір є недостатньо врегульованим в законодавстві, що призводить до певних труднощів у застосуванні відповідних податкових норм на практиці.

У відповідності до п. 8.2. ст. 8 Податкового кодексу України до загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом України і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом України.

Виключний перелік загальнодержавних податків встановлено п. 9.1. ст. 9 Податкового кодексу України. Водночас при доповненні Податкового кодексу України п. 16-1 Підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення»,

відповідні доповнення до п. 9.1. ст. 9 Податкового кодексу України не було здійснено.

Існують й інші недостатньо врегульовані питання справляння військового збору. Так, для нарахування військового збору не визначено поняття «база оподаткування» ні в старій, ні в новій редакції закону.

Ставка збору, відповідно до п.п. 1.3. п. 16-1 Підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України становить 1,5 % від об'єкта оподаткування. Проте, положеннями Податкового кодексу України визначено, що об'єкт оподаткування – це майно, товари, дохід, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку, тоді як згідно з пунктом 23.1. статті 23 Податкового кодексу України саме база оподаткування є тим фізичним, вартісним виразом об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. У зв'язку із цим правомірно виникало питання, з якої суми доходів утримувати військовий збір, що вимагало додаткових роз'яснень Державної фіскальної служби України стосовно нарахування сум єдиного соціального внеску, страхових внесків до Накопичувального фонду з доходів громадян при оподаткуванні військовим збором [177].

Ще однією проблемою є існування подвійного оподаткування доходів громадян. Така ситуація виникає у зв'язку з тим, що військовий збір та єдиний соціальний внесок розраховуються, виходячи із загальної суми доходів. Якщо при нарахуванні податку на доходи фізичних осіб ця проблема певним чином врегульована (база оподаткування податком на доходи фізичних осіб визначається за вирахуванням суми єдиного соціального внеску), то при оподаткуванні військовим збором ця проблема частково повертається.

Важливою проблемою є також те, що не створено цільового фонду, в який надходив би військовий збір, оскільки цей платіж має цільове

призначення. Процедура перерахування, використання та перевірки на доцільність використання в такому разі була би більш чіткою та прозорою.

Існує також ще одна загальна проблема – наявність тіньового сектора економіки в Україні. Військовий збір, за таких умов, сплачують лише ті громадяни, які мають легальні доходи. Це призводить до підвищення податкового навантаження на таких платників.

Таким чином, здійснене дослідження нормативно-правового врегулювання питань справляння військового збору дозволило окреслити наступне коло проблемних питань:

військовий збір не включено до переліку загальнодержавних податків та зборів відповідно до ст. 9 Податкового кодексу України;

об'єкт оподаткування військовим збором визначено таким чином, що фактично призводить до виникнення подвійного оподаткування доходів фізичної особи;

надходження військового збору зараховуються до державного бюджету, а не до окремого цільового фонду;

порушено принципи соціальної справедливості й економічної ефективності;

закріплено різні підходи до оподаткування доходів фізичних осіб-суб'єктів господарської діяльності в залежності від режиму оподаткування.

Отже, враховуючи вищевикладене, військовий збір, запроваджений на тимчасовій основі, необхідно скасувати.

Окрім того, на практиці виникає багато конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків при визначенні об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб у разі, коли податковий резидент України отримав інвестиційний прибуток із джерелом походження за межами України.

Зокрема, податківці посилаються на положення п.п. 170.11 ст. 170 Податкового кодексу України, в якому говориться, що у разі, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу

включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку. При цьому, відповідно до п.п. 163.1.3 п. 163 ст. 163 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб є іноземні доходи, під якими розуміються не тільки доходи, але й прибутки, отримані з джерел за межами України.

Вищезазначене неоднозначне тлумачення податківцями положень чинного податкового законодавства України, яке також обумовлено недосконалістю законодавчого регулювання указанного питання, призводить до обтяжливого оподаткування податкових резидентів України, оскільки оподатковується не чистий прибуток, а весь іноземний дохід, що, у свою чергу, призводить до зниження інвестиційної активності податкових резидентів України за кордоном.

Для вирішення цієї правової колізії необхідні термінові зміни до п.п. 164.2.9 п. 164.2 ст. 164, п. 170.2 та 170.11 ст. 170 Податкового кодексу України, передбачивши можливість оподаткування податком з доходів фізичних осіб і інвестиційні прибутки, отримані за межами України.

Окрім стимулювання податкових резидентів інвестувати за кордон, не можна також забувати про спрощення адміністрування податку з доходів фізичних осіб при здійсненні ними інвестиційної діяльності (операцій з інвестиційними активами) на території України.

Так, відповідно до п.п. 170.2.9 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України податковим агентом платника податку, який здійснює операції з інвестиційними активами з використанням послуг професійного торговця цінними паперами, включаючи банк, є такий професійний торговець. Податковий агент під час кожного нарахування платнику інвестиційного прибутку нараховує (утримує) податок за ставкою, визначеною п.п. 167.5.1 п. 167.5 ст. 167 цього Кодексу, та сплачує (перераховує) утриманий податок до бюджету під час кожного нарахування такого доходу, що не звільняє платника податку від подання річної податкової декларації при отриманні ним доходу, зазначеного у цьому пункті. При цьому необхідно відзначити,

що зазначена правова норма має суто фіскальний ефект, оскільки необхідно подання податкової декларації (декларації про майно і доходи) в даному випадку немає, оскільки податковий агент уже при здійсненні операції зобов'язаний утримувати податок з доходів фізичних осіб та військовий збір.

Згідно з п.п. «а» п. 171.2 ст. 171 Податкового кодексу України особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є податковий агент для оподатковуваних доходів із джерела їх походження в Україні.

В свою чергу, згідно з п. 179.2 ст. 179 Податкового кодексу України обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається, якщо такий платник податку отримував доходи, зокрема, виключно від податкових агентів незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу, крім випадків, прямо передбачених цим розділом. Тобто, на практиці може скластися ситуація, коли платник податків, який отримував дохід виключно від податкових агентів, буде вимушений подавати податкову декларацію у випадку здійснення ним операцій з інвестиційними активами та отримання інвестиційного прибутку.

Внесення змін до Податкового кодексу України в частині виключення положень з п.п. 179.2.9 п. 179.2 ст. 179 Податкового кодексу України, відповідно до яких зобов'язують платників податків подавати декларацію про майновий стан і доходи у випадку отримання ними доходу від інвестиційної діяльності, з якого був утриманий (перерахований) податок податковим агентом, неодмінно призведе до пожвавлення інвестиційної активності на вітчизняному ринку цінних паперів та корпоративних прав, виражених в іншій формі, ніж цінні папери.

Податок на доходи фізичних осіб є важливим бюджетоутворюючим елементом та має значний фіскальний потенціал, але надмірно високі його ставки можуть бути однією з причин високого рівня тіньової економіки в Україні. У порівнянні з економічно розвинутими країнами ЄС базова ставка

податку з доходів фізичних осіб у розмірі 18 % та військовий збір у розмірі 1,5 %, які утримуються з нарахованих активних доходів, є конкурентними. Але коли розглядається питання оподаткування платників податків-резидентів України таких активних доходів, як заробітна плата, необхідно також комплексно враховувати суми єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі 22 %, які сплачуються за рахунок роботодавця. Враховуючи викладене, загальний рівень податкового навантаження на заробітну плату вже складає 41,5 %, що є досить обтяжливим для роботодавців та є однією із причин суттєвого рівня тіньової економіки. Так, у Польщі загальний рівень податкового навантаження на фонд оплати праці дорівнює 40,7%, в Угорщині – 40,3%, в Латвії – 36%, а в Грузії – лише 9,9%.

Необхідно зазначити, що згідно з даними державної податкової служби України кількість найманих працівників, з яких утримують податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, на заробітні плати яких нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, становив 10 894 273 особи, тоді як в 2019 р. – 11 761 033, в 2004 р. – 19 227 570 осіб. Вказані дані свідчать про те, що чинна система оподаткування доходів економічно активного населення України не сприяє збільшенню працевлаштованих та детінізації економіки України в цілому.

Пріоритетними завданнями держави мають стати зменшення масштабів бідності та недопущення надмірної диференціації населення за доходами. Високий рівень нерівності в доходах та бідності спричиняють соціальну напругу і соціальні конфлікти. Їх наслідком (особливо в умовах політичної нестабільності) є збільшення економічних ризиків і зниження інвестиційної привабливості країни, що неминує уповільнює темпи економічного зростання.

Маємо зараз парадоксальну ситуацію через недосконалість законодавчого регулювання питань щодо необхідності подання податкової декларації фізичною особою-платником податку при здійсненні операцій із

інвестиційними активами: переважна більшість операцій з цінними паперами відповідно до вимог Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV вчиняються за посередництвом торговців цінними паперами, на яких покладено функції податкових агентів з усіма податково-правовими наслідками щодо нарахування та утримання необхідних податків, у випадку отримання платником податку інвестиційного прибутку, але це не звільняє останнього від обов'язку подання податкової декларації за вказаний звітний рік, в якій необхідно зазначати інші як оподатковувані, так і неоподатковувані доходи, інформацію про рухоме та нерухоме майно тощо.

Натомість, згідно з п. 179.2 ст. 179 Податкового кодексу України обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається, якщо такий платник податку отримував доходи, зокрема, виключно від податкових агентів незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу, крім випадків, прямо передбачених цим розділом.

Всі вищеперераховані обставини, безперечно, відлякують потенційних інвесторів від будь-яких операцій з цінними паперами навіть на території України, що не сприяє розвитку фондового ринку в Україні в цілому. В умовах тривалої фінансової кризи, спаду промислового виробництва, хронічного дефіциту Державного бюджету України, критичної залежності від фінансування з боку міжнародних фінансових інституцій, через що у держави бракує коштів на здійснення якісних структурних інвестицій в різних сферах суспільного життя, Україна повинна створювати сприятливі умови для залучення через фінансові інструменти додаткового фінансового ресурсу, в тому числі і за рахунок громадян України (наприклад, розміщення облігацій внутрішньої державної позики на внутрішньому ринку або облігацій зовнішньої державної позики, які розміщуються на іноземних фондових майданчиках).

З метою спрощення адміністрування податку з доходів фізичних осіб та військового збору по операціях з інвестиційними активами пропонується ввести наступні зміни.

По-перше, необхідно виключити абзац 3 з п.п. 170.2.2 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України, як такий, що створює додаткове адміністративне навантаження на платників податків, оскільки при здійсненні ними операцій з інвестиційними активами саме на професійних торговців цінними паперами, включаючи банк, покладений обов'язок податкового агента, який, у свою чергу, відповідальний за нарахування, утримання та перерахування (сплату) податку з доходів фізичних осіб, військового збору під час виплати інвестиційного прибутку фізичній особі.

По-друге, пропонуються зміни до п.п. 170.2.9 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України, відповідно до яких звільнити платника податку від подання річної податкової декларації при отриманні ним інвестиційного прибутку, якого податковим агентом було утримано, та перераховано вищезазначені податки лише у випадку відсутності від'ємного значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами по іншим операціям за попередні звітні періоди.

Згідно з п.п. 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України дохід, отриманий з джерел за межами України, – це будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, враховуючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, враховуючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів

тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам.

Положеннями п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України регламентуються особливості оподаткування операцій з інвестиційними активами (цінні папери, деривативи чи корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах, випущені одним емітентом), відповідно до яких передбачено окремий податковий облік для даного виду операцій.

Так, облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Для цілей оподаткування інвестиційного прибутку звітним періодом вважається календарний рік, за результатами якого платник податку зобов'язаний подати річну податкову декларацію, в якій має відобразити загальний фінансовий результат (інвестиційний прибуток або інвестиційний збиток), отриманий протягом такого звітного року.

Інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу з урахуванням курсової різниці (за наявності), та його вартістю, що визначається із суми документально підтверджених витрат на придбання такого активу з урахуванням норм п.п. 170.2.4-170.2.6 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України (крім операцій з деривативами).

Якщо в результаті розрахунку інвестиційного прибутку виникає від'ємне значення, воно вважається інвестиційним збитком.

Відповідно до п.п. 170.2.6 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України до складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного (податкового) року.

Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником

податку протягом звітнього (податкового) року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.

Якщо загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами має від'ємне значення, його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами наступних років до його повного погашення.

Фінансовий результат за операціями із цінними паперами чи деривативами визначається платником податку. При цьому платник податку визначає фінансовий результат за операціями із цінними паперами чи деривативами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами чи деривативами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.

З урахуванням вищевикладеного робимо висновок, що операції з інвестиційними активами мають особливий порядок оподаткування, оскільки облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат; до складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами, який визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітнього (податкового) року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.

Незважаючи на викладене, податківці вважають, що особливості оподаткування операцій з інвестиційними активами згідно з п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України, поширюються лише на інвестиційні активи, емітовані резидентами України. При цьому інвестиційні прибутки з джерелом за межами України щодо іноземних інвестиційних активів підлягають оподаткуванню відповідно до п.п. 170.11.1 п. 170.11 ст. 170 Податкового кодексу України, як іноземні доходи, тобто в загальному порядку.

Відповідно до вказаної норми у разі, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку - отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та оподатковується за ставкою, визначеною п. 167.1 ст. 167 цього Кодексу, крім доходів, визначених п.п. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 цього Кодексу, що оподатковуються за ставкою, визначеною п.п. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 цього Кодексу, крім прибутку від операцій з інвестиційними активами, що оподатковується в порядку, визначеному пунктом 170.2 статті 170 цього Кодексу.

Зокрема, Головне управління ДФС у місті Києві в індивідуальній податковій консультації від 11.04.2019 р. № 1568/Г/26-13-06-12-ППК наголосила, що дохід, отриманий фізичною особою-резидентом із джерел за межами України, в тому числі у вигляді вартості безоплатно отриманої акції, а також дохід від продажу вказаної акції за межами України, включається до доходу такої фізичної особи, як іноземний дохід та оподатковується за наслідками річного декларування ПДФО і ВЗ.

Отже, при отриманні фізичною особою-резидентом доходу від відчуження інвестиційних активів за межами України сума такого доходу включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку та оподатковується податком з доходів фізичних осіб за ставкою 18%, військовим збором у розмірі 1,5 %. При цьому такий резидент зобов'язаний подати до 1 травня року, що настає за звітним, річну податкову декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію).

Необхідно також зазначити, що податківці дотримуються і суто фіскальної позиції і щодо операцій з продажу інвестиційних активів, емітованих українськими підприємствами, на користь нерезидентів, коли дохід безпосередньо перераховується на користь податкових резидентів-фізичних осіб із-за кордону або на їх рахунки в іноземному банку. Як вважають податківці, в даному випадку перерахування коштів на користь податкових резидентів-фізичних осіб кваліфікуються як іноземний дохід, що

підлягає оподаткуванню відповідно до п. 170.11 ст. 170 Податкового кодексу України, тобто застосовується до зазначеного доходу ставка податку з доходів фізичних осіб у розмірі 18%, військового збору – у розмірі 1,5 %. Однак в даному випадку ми маємо численну позитивну судову практику (наприклад, ухвали Вищого адміністративного суду України від 10.06.2014 р. по справі № 802/3943/13 а, від 28.03.2017 р. по справі № К/800/36417/16), відповідно до якої оподаткування операцій з інвестиційними активами українських емітентів регулюється виключно п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України.

З урахуванням вищевикладеної правозастосовної практики контролюючих органів та, здійснивши системний аналіз чинного податкового законодавства України щодо порядку оподаткування податком з доходів фізичних осіб операцій з інвестиційними активами, з метою забезпечення однакового підходу щодо оподаткування податком з доходів фізичних осіб інвестиційного прибутку, отриманого з джерел як на території України, так і за її межами, створення сприятливих умов для активізації фізичних осіб-резидентів України здійснювати фінансові інвестиції, пропоную в п.п. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України словосполучення «дохід від відчуження інвестиційних активів» замінити на словосполучення «прибуток, отриманий від відчуження інвестиційних активів».

При цьому п.п. 170.1.11 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу України доповнити абзацом другим наступного змісту:

«Інвестиційний прибуток від операцій з інвестиційними активами, отриманий з джерел за межами України, розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу з урахуванням курсової різниці (за наявності), та його вартістю, що визначається із суми документально підтверджених витрат на придбання такого активу».

Окрім того, аналіз чинного податкового законодавства України приводить до висновку про наявність правової колізії між положеннями п.п. 170.2.6 п. 170.2 та п.п. 170.2.9 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України, що ставить платників податків у дискримінаційне положення через фіскальну позицію податківців.

Відповідно до п.п. 170.2.9 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України податковий агент під час кожного нарахування платнику інвестиційного прибутку нараховує (утримує) податок за ставкою, визначеною п.п. 167.5.1 п. 167.5 ст. 167 цього Кодексу, та сплачує (перераховує) утриманий податок до бюджету під час кожного нарахування такого доходу. Тобто, в даному випадку фактично відбувається «авансова» сплата фізичними особами податку з доходів фізичних осіб та військового збору, що суперечить вимогам вищезазначеного п.п. 170.2.6 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України, оскільки об'єктом оподаткування по операціям з інвестиційними активами виступає не інвестиційний прибуток, а саме позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками звітного (податкового) року.

Отже, необхідною є розробка такого податкового механізму, який враховував би інтереси платників і держави.

Система оподаткування доходів фізичних осіб, яка має бути адаптована щодо умов держави, має важливе значення, оскільки є пріоритетною та впливовою на наповнення бюджету, а група платників податку на доходи фізичних осіб є найбільш чисельною. Проте, як уже зазначалося, сьогодні в системі адміністрування податку на доходи фізичних осіб в Україні існують певні проблеми та дисбаланси, які потребують подальшого врегулювання.

Для вирішення вищезазначених проблем, що стосуються оподаткування доходів фізичних осіб в Україні, необхідно вжити таких заходів:

підвищити розмір податкової соціальної пільги на яку платник податку має право зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати;

провести лібералізацію ставки податку з податку на доходи фізичних осіб, знизити базову (основну) ставку з 18 % до 15 %, з метою детінізації фонду оплати праці та збільшення податкових надходжень відповідно;

звільнити від оподаткування суми у вигляді страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами добровільного медичного страхування на користь найманих працівників та членів їх сімей, але не більш як 2,5 розміру мінімальної заробітної плати за кожну фізичну особу, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;

удосконалити оподаткування доходів, отриманих шляхом здійснення операцій з інвестиційними активами (цінними паперами та деривативами);

скасувати, запроваджений на тимчасовій основі, військовий збір з метою детінізації фонду оплати праці;

забезпечити однаковий підхід щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб інвестиційного прибутку, отриманого резидентом із джерел як на території України, так і за межами України;

виключити зайве декларування інвестиційного прибутку, з якого податковим агентом було утримано (перераховано) податок.

Спрощена система оподаткування, яка була впроваджена Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 р. № 727/98, коли в Україні були значні економічні проблеми, високий рівень безробіття, покликана зменшити рівень тіньової економіки. На ранньому етапі існування вищезазначеної спрощеної системи оподаткування це призвело до стрімкого розвитку малого підприємництва, зниженню рівня тіньової економіки, але у подальшому спостерігається зловживання з боку підприємств податковими перевагами вказаної системи. Зловживання багатьма підприємствами

спрощеною системою оподаткування набуло останнім часом значних розмірів. Сплачуючи своїм працівникам як «фізичним особам-підприємцям», вони уникають витрати зі сплати податку з доходів фізичних осіб та військового збору, створюючи, тим самим, недобросовісну конкуренцію. В Податковому кодексі України потрібно передбачити чіткі критерії фіктивного приватного підприємництва. Якщо особа підпадає під два або більше таких критеріїв, його або її потрібно виключити зі спрощеної системи оподаткування та розглядати з точки зору оподаткування як найманого працівника з відповідними податково-правовими наслідками.

У Податковому кодексі України (п.п. 80.2.7 п. 80.2 ст. 80) містяться положення, відповідно до яких може проводитися фактична перевірка платника податку без його попереднього попередження у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації. Але через відсутність чітких критеріїв визначення фізичних осіб підприємців, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, але при цьому господарські відносини з підприємством мають систематичний характер, що дає підстави вважати їх як найманих працівників, породжують зловживання з боку контролюючих органів під час проведення ними фактичної перевірки та, як наслідок, до спірних податкових донарахувань і подальшого адміністративного та/або судового оскарження.

2.4. Проблеми адміністрування податку на додану вартість, способи їх розв'язання та шляхи модернізації акцизної політики в Україні

Податок на додану вартість є найбільш поширеним універсальним бюджетоутворюючим податком, який справляється на території всієї

держави. За економічним змістом цей податок є податком на споживання, за формою оподаткування – це непрямий податок на витрати, на відміну від прямих податків на доходи та майно.

Спроби оподатковувати додану вартість зустрічалися в деяких країнах Європи ще на початку XX століття. Ідею обкласти податком додану вартість замість оподаткування обороту, що існувало на той час, уперше у світі висловив у 1918 р. відомий німецький вчений Вільгельм фон Сіменс.

Однак податок на додану вартість у його сучасному вигляді був обґрунтований М. Лоре в 1954 р. та уперше запроваджений в 1960 р. в Кот-д'Івуарі.

Податок на додану вартість є невід'ємним елементом податкових систем країн Європейського Союзу, у зв'язку з чим його введення є однією із обов'язкових умов для країн, що претендують на членство в Європейському Союзі. Його справляння регулюється Директивою Ради Європи 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. «Про загальну систему податку на додану вартість» [41]. Директива діє з 1 січня 2007 р. Її прийняття було покликане замінити діюче інтеграційне законодавство в сфері регулювання податку на додану вартість, однак без суттєвих змін.

На думку М.П. Кучерявенка, податок на додану вартість у Західній Європі являє собою ілюстрацію оптимального поєднання фіскальної та стимулюючої функції податків, що обумовлено деякими його особливостями: податок на додану вартість «нейтральний» стосовно підприємств-виготовлювачів, оскільки з виторгу від реалізації віднімають витрати на виробничо-комерційну діяльність; розмір та рівень податку на додану вартість диференційовані, що забезпечує кілька рівнів ставок (від 0 до 38 %) і виділяє своєрідні орієнтири, найбільш перспективні, необхідні напрями діяльності; використання податку на додану вартість здійснюється паралельно із застосуванням інших фінансових важелів, таких як, компенсації, податкові канікули; податок на додану вартість зараховується при сплаті прибуткового податку; держава надає платникові, що сприяє

розвитку певного виду діяльності, право вибору сплати податку на додану вартість або прибутковий податок [94, с. 358-359].

Водночас спори стосовно вдосконалення податку на додану вартість не вщухали з моменту його введення, дискусії із вдосконалення податку на додану вартість на рівні Європейського Союзу тривають.

В Україні податок на додану вартість було введено з 1 січня 1992 р. згідно із Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 р., дію якого було зупинено Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 р. № 14-92, що почав діяти з 1993 р. З урахуванням доповнень і змін, що вносилися в наступних періодах, вказаний декрет регламентував порядок обчислення і сплати податку на додану вартість протягом 1993–1997 рр. (до 1 жовтня 1997 р.) і замінив податок з обігу, який діяв того часу в Україні зі ставкою 18 %.

Стосовно доцільності введення податку на додану вартість в Україні з початку 90-х рр. минулого століття і до цього часу точиться безліч дискусій. Адже стан української економіки того часу навряд чи загрожував кризою перевиробництва. На думку багатьох дослідників, більш доцільним було введення податку з обороту, що дозволив би концентрувати виробництво, об'єднати потужності для виведення економіки із кризи. Однак зазначена дискусія, незважаючи на супроводжуючі її численні політичні заяви, має виключно теоретичний характер. Адже введений одного разу податок на додану вартість став настільки потужним (найбільшим) джерелом надходжень до державного бюджету, що унеможлиблює винайдення йому альтернативного джерела [204, с. 96].

На думку Світового банку, заміна податку на додану вартість податком з обороту не є найкращим вирішенням проблеми, оскільки податок з обороту супроводжується викривленнями в економіці, адже через стимули, що їх генерує цей податок, ринок може перейти до менш ефективного виробництва. Крім того, цей податок матиме каскадний ефект оподаткування, який перешкоджатиме економічній діяльності і виключно

негативно впливатиме на умови підприємництва. Податок з обороту дозволяє застосовувати прості схеми ухилення від його сплати, які ставитимуть під сумнів потенційно позитивний ефект удосконалення адміністрування податків [66].

К.В. Кудряшова виділяє такі причини появи податку на додану вартість та його популярності як непрямого податку: розширення податкової бази шляхом включення до складу оподаткування послуг; усунення «каскадного» ефекту; нейтральність податку на додану вартість щодо організації виробництва та конкурентного середовища; вбудований механізм уникнення подвійного оподаткування; само адміністрування податку на додану вартість [86, с. 179].

До позитивних рис податку на додану вартість відносять також його здатність не спотворювати поведінку платників як учасників господарського процесу, не змінювати економічних рішень під впливом податку на додану вартість [12, с. 3]. При цьому, справляючись на всіх етапах виробництва, податок на додану вартість не завдає де стимулюючого впливу на певні галузі виробництва.

До переваг податку на додану вартість О. Молдован, зокрема, відносить такі: податок на додану вартість має широку базу оподаткування, оскільки охоплює предмети широкого споживання і всі стадії руху продукції; податкове навантаження з податку на додану вартість на кінцевий товар не залежить від числа оборотів і стадій створення вартості. Вартість, що виникає на кількох стадіях виробництва, стягується лише на останній стадії інтеграції, проте базою оподаткування буде вартість усіх стадій; для податку на додану вартість характерна нейтральність щодо фірм різних стадій виробництва. Виняток – сировинні компанії, що експлуатують природні ресурси. За вузького податкового кредиту зобов'язання з податку на додану вартість у них досить високі, що робить менш привабливими інвестиції у галузь. Це ще одна позитивна сторона податку на додану вартість; податок на додану вартість позитивно впливає на процеси нагромадження, оскільки

менше зачіпає прибуток, який є одним з головних джерел акумуляції капіталу. Фонди останнього використовуються для інвестицій у виробництво [205].

Безперечно, податок на додану вартість є одним із найбільш досконалих непрямих податків, що існують у світі, що, між тим, не позбавляє його недоліків непрямого оподаткування і недоліків власне податку на додану вартість, до яких відносять: стримування розвитку виробництва; негативний вплив на високотехнологічні та науково місткі виробництва; регресивний характер, соціальна несправедливість; можливість зловживань та корупціогенність [204, с. 94]; високі витрати на адміністрування [12, с. 3].

Беручи до уваги весь період незалежності, останніми роками економіка України рекордно впала. На сьогодні в Україні зупиняються цілі галузі виробництва, іноземні інвестори не довіряють і не інвестують в Україну.

У рейтингу країн за рівнем економічної свободи Heritage Foundation Україна зайняла 150 місце (із 186 можливих) у світі та 44 (останнє місце) серед країн Європи, потрапивши в розділ «Депресивні економіки світу»; в рейтингу конкурентоспроможності, який щороку складає Всесвітній економічний форум (World Economic Forum, WEF) Україна зайняла 81 місце з 137 можливих, пропустивши вперед Монтенегро, Албанію, Уругвай; Україна зайняла 80 місце з 153 в рейтингу найкращих країн для ведення бізнесу на 2018 р. за версією Forbes (в минулому році – 74 місце), опустившись до рівня Індонезії та Вірменії; у топ-50 в рейтингу країн із найбільш інноваційною економікою (Bloomberg Innovation Index) Україна виявилася гіршою за економічною продуктивністю і потрапила у трійку аутсайдерів за прибутковістю промисловості, Україна за рік опустилася на 4 позиції, зайнявши 46-е місце, Україна опускається в рейтингу третій рік поспіль.

Рівень розвитку внутрішнього виробництва залежить від спроможності держави своєчасно створювати необхідні умови для реалізації підприємницької ініціативи і удосконалювати стимули, спрямовані на

активізацію інвестиційної діяльності за новітніми технологіями в усіх галузях економіки.

Українська держава може використовувати багато інструментів для розвитку власного виробництва, не порушуючи при цьому взяті на себе міжнародні зобов'язання. Україна має ємний внутрішній ринок і достатньо потужний потенціал для виробництва як проміжної продукції, так і споживчих товарів, а також задоволення потреб населення у таких товарах. Україна має значний природно-ресурсний, виробничий, науково-технічний та трудовий потенціал для збільшення обсягів власного виробництва продукції, яка на теперішній час імпортується.

Однак, на противагу цьому, Україна має й високий ступінь зношеності основних засобів виробництва, технічного обладнання (устаткування), нагальну необхідність його модернізації та технічного переоснащення.

Сповільнений інвестиційний процес та деіндустріалізація в українській економіці характеризуються високим ступенем зношеності основних фондів в Україні, що досяг за підсумками 2018 р. 87,3 %. Найбільш критична ситуація зі зношеністю основних фондів в інфраструктурі – наприклад, в транспорті (96,7 %) та енергетиці (61,9 %). Високий рівень зношеності транспортної і енергетичної інфраструктури є суттєвим стримуючим фактором розвитку промисловості в Україні та залучення інвестицій в створення нових виробництв.

Знос основних засобів становить близько 50–90 рр., а строк експлуатації обладнання – 20–40 рр. (за максимально ефективною норми 9 р.).

Загалом, промисловість країни залишається технологічно відсталою, інституційно нерозвинутою, надто вразливою до кон'юктурних коливань на світовому ринку.

У структурі національної економіки залишилися переважно галузі, які добувають сировину або випускають продукцію з низьким ступенем обробки для експорту, завантаження потужностей яких залежить від попиту на зовнішньому ринку. Багато підприємств інших галузей не витримують

конкуренції навіть на внутрішньому ринку. Споживчий ринок України все більше наповнюють товари іноземного виробництва. На сьогодні на межі виживання опинилися високотехнологічні галузі, втрачено значну частину науково-технічного потенціалу. Ці негативні структурні зрушення тривалий час супроводжувалися втратою робочих місць, економічним занепадом багатьох населених пунктів, де припинили свою діяльність містоутворюючі підприємства, що призвело до масової трудової міграції економічно активного населення до інших країн.

Залишається неефективною галузева структура промислового виробництва, більш як дві третини загального обсягу промислової продукції припадає на галузі, що виробляють сировину, матеріали та енергетичні ресурси, тобто продукцію проміжного споживання, яка має високу енерго- і матеріаломісткість та низьку ефективність для забезпечення валової доданої вартості. Частка соціально орієнтованої продукції становить 20% загального обсягу промислового виробництва і має тенденцію до зниження.

Сучасний період розвитку країни має бути відновлювальним, що передбачає модернізацію промисловості (модернізацію технологічного устаткування, заміну агрегатів), сільського господарства та інших галузей національної економіки, а також створення умов для піднесення вітчизняної науки та інноваційної сфери, що дасть змогу побудувати нову високотехнологічну економіку.

Відсутність модернізації призведе до подальшого суттєвого відставання виробничих потужностей за технологічними укладами порівняно з іншими економіками світу.

Насамперед, слід відновити функціонування реального сектора національної економіки, вжити необхідних заходів щодо підвищення його фінансової стійкості та забезпечення збалансованого розвитку внутрішнього ринку.

На жаль, у країні не передбачено системної державної програми, яка передбачала би та реалізувала на законодавчому рівні дієві стимули для

розвитку нових виробництв, модернізації існуючих з метою підвищення технологічного рівня народного господарства України та збільшення питомої долі переробної промисловості.

Державна політика щодо розвитку внутрішнього ринку має бути системною, комплексною і забезпечувати збалансований розвиток промисловості з поступовим зниженням обсягів сировинних видів продукції та збільшенням обсягу випуску якісної та інноваційної продукції, розширенням асортименту, що приведе до зменшення залежності від імпорту, для чого, перш за все, необхідно оновити та модернізувати основні засоби виробництва, технологічне обладнання, здійснити технічне переоснащення.

Необхідно стимулювати саме технологічний імпорт, передусім машин і обладнання (устаткування), обмежити приплив морально застарілих технологій, активізувати залучення іноземних інвестицій у вигляді нових технологій та інноваційного менеджменту.

Дієвим шляхом вирішення вищеописаної проблеми є тимчасове, наприклад, до 01 січня 2025 р., звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на митну територію України технологічного обладнання (устаткування) для власних виробничих потреб чітко визначених товарних позицій згідно УКТ ЗЕД.

Варто було б також повністю скасувати податок на додану вартість (чи хоча б знизити його до рівня 5%) на імпортовану сировину чи комплектуючі для власного виробництва, якщо немає аналогів у українських постачальників. Наприклад, нині для виробництва транспорту – трамваїв, тролейбусів, електробусів та автобусів – сталь імпортується тому, що метал, який виробляється в Україні, на жаль, не сповна відповідає властивостям, зазначеним у маркуванні.

Однак, поряд із цим, необхідно передбачити відповідальність за нецільове використання ввезеного технологічного обладнання (устаткування). Наприклад, у разі порушення вимог щодо цільового

використання таких товарів зобов'язати платника податку збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена із зазначених операцій на момент ввезення таких товарів, а також сплатити пеню, нараховану на таку суму податку, виходячи із 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на день сплати податкового зобов'язання, та за період з дня ввезення таких товарів до дня збільшення податкового зобов'язання.

Тимчасове звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій із ввезення на митну територію України технологічного обладнання (устаткування) для власних виробничих потреб дозволить створити сприятливі умови для оновлення основних фондів підприємств, що, у свою чергу, сприятиме збільшенню виробництва на підприємствах, створенню нових робочих місць, збільшенню продуктивності праці, стимулюватиме завезенню сучасного обладнання для технологічного переоснащення підприємств.

Крім цього, зменшення фіскального тиску на підприємства реального сектора економіки при модернізації наявних виробництв і створенні нових, сприятиме зростанню рентабельності виробничих підприємств і скороченню строку окупності капітальних інвестицій, збільшенню конкурентоздатності, обсягів виробництва та експорту української продукції не сировинної, а з доданою вартістю.

Для усунення та мінімізації впливу вище окреслених існуючих проблем у сфері оподаткування податком на додану вартість необхідно здійснити наступні кроки його реформування: запровадження ставки у розмірі 7% від бази оподаткування податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України товарів і послуг, які є соціально значущими за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; удосконалення порядку визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або

відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строків проведення розрахунків; відновлення спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства з метою збільшення державної підтримки малих та середніх сільськогосподарських підприємств, адже відміна застосування спеціального режиму з податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників фактично позбавляє дану категорію платників податків державної підтримки, яке є усталеною та широко розповсюдженою в світі. Прямі дотації держави для даної галузі – неефективні й сприяють поширенню корупції. До того ж, обсяги прямих дотацій є незначними й складають загалом до 8 млрд грн. на рік, тоді як забирають у аграріїв більше 20 млрд грн щорічно.

Одне з визначальних місць у податкових системах більшості країн світу посідають універсальні та специфічні акцизи. В українській системі податків використовуються декілька видів непрямих податків, у тому числі і прихованих, зокрема акцизний податок (специфічний акциз) та вищеописаний податок на додану вартість (універсальний акциз).

І.І. Янжул під поняттям акцизу розумів такий непрямий податок, який стягується з предметів внутрішнього виробництва. Подібність акцизу до мита полягає в тому, що обидва вони як види непрямого оподаткування стягуються з предметів споживання; різниця ж між ними полягає, по-перше, в тому, що першому підлягають товари внутрішнього виробництва, а другому, принаймні нині, товари іноземні, і, по-друге, в тому, що мита стягуються виключно при переміщенні товарів; акцизи ж у цій формі на теперішній час зустрічаються лише як виняток, а звичайно падають на продукт у момент його виробництва або переходу до споживача. Звичайно, погляди на місце акцизу та мита в системі оподаткування за теперішніх часів дещо змінилися [212].

Виходячи із сучасного законодавчого трактування, яке закріплено в п.п. 14.1.4. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України, акцизний податок –

непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [128].

Головна мета застосування акцизів – це наповнення дохідної частини бюджету країни. Для досягнення вказаної мети акцизи є досить зручним та ефективним способом, оскільки вони відносно легко запроваджуються, адмініструються та контролюються, а також відрізняються відносною легкістю їх стягнення та чітким визначенням бази оподаткування.

Водночас акцизи не позбавлені негативних властивостей, притаманних непрямому оподаткуванню як такому, про що зазначалося вище.

Основною метою запровадження акцизів в Україні було саме забезпечення фіскального наповнення доходної частини бюджету країни. Уже за результатами 1996 р. за допомогою цих податків перерозподілялося 8,4% ВВП, а в податкових надходженнях їх частка становила 42,0%.

Варто зауважити, що в умовах фінансово-економічної кризи акцизний збір був єдиним стабільно зростаючим джерелом надходжень до державного бюджету.

Акцизи є податками, якими оподатковуються товари, що визначені в спеціальному переліку. Товари, з яких сплачується акцизний податок, відрізняє одна спільна риса – ступінь попиту на такі товари суттєво не змінюється при зміні рівня доходу покупців, говорячи економічною мовою, попит на товари є мало еластичним до рівня доходу.

Основною рисою акцизів, що відрізняють їх від інших видів податків, є специфічна сфера застосування – тобто сфера споживання конкретного товару, що відрізняє його, зокрема, від податку на додану вартість, який має дуже широку базу оподаткування.

Відмінними рисами акцизного податку у порівнянні з податком на додану вартість є те, що: акцизним податком оподатковуються тільки товари, і не оподатковуються роботи і послуги; базою оподаткування є повна вартість товарів; кожна група підакцизних товарів має визначену ставку;

акцизний податок сплачується, як правило, лише один раз (податок на додану вартість – на всіх етапах руху товарів).

У науці виокремлюють три види акцизів, що поділяються залежно від функції, яку вони виконують.

До першої групи належать так звані традиційні акцизи – на алкоголь і тютюнові вироби. Те, що їх вважають традиційними, пояснюється давністю запровадження оподаткування саме цих видів товарів. Доходи від указаних товарних груп є високими, коло їх виробників є відносно вузькими і більшість товарних категорій чітко визначеною.

До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім фіскальної функції, виконують ще й роль платежу за користування автошляхами, а також способу корекції негативних наслідків для навколишнього середовища.

Третя група містить акцизи на так звані люксові товари (предмети розкоші) і, як правило, не має цілеспрямованої фіскальної ролі. Більшою мірою даний вид акцизу покликаний виконувати перерозподільну функцію, оскільки основними споживачами люксових товарів є більш заможні громадяни.

На теперішній час в Україні відсутньою є довгострокова передбачена акцизна політика, що не сприяє її покращанню та подальшій модернізації.

Так, з 1 січня 2015 р. внесено значну кількість змін до акцизного податку. Зокрема розширився перелік об'єктів, що оподатковуються акцизним податком, його розмір та перелік платників. Відтепер об'єктами оподаткування є операції з роздрібної торгівлі підакцизними товарами, оптового постачання електричної енергії, переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу в підакцизний легковий автомобіль.

Введені зміни мають низку невідповідностей деяким іншим нормативним документам. Через некоректність формулювань щодо введення

роздрібного 5% акцизу виникли проблеми в його адмініструванні, зокрема щодо виду податку – місцевий або загальнодержавний.

Існує правова колізія щодо встановлення органами місцевого самоврядування ставки акцизного податку з реалізованих роздрібною торгівлею підакцизних товарів: ставка податку встановлена Податковим кодексом України та не має максимальної та мінімальної межі; крім того, зазначений акцизний податок діючим законодавством до місцевих податків не відноситься.

Крім того, встановлення акцизного податку з реалізації через роздрібну торговельну мережу підакцизних товарів фізичним особам та іншим кінцевим споживачам не відповідає Директиві Європейського Союзу №118 від 16 грудня 2008 р. [156].

Акциз на алкогольну продукцію є найбільш доходним видом акцизів, до того ж одним із найдавніших. Його розмір за одиницю продукції, як правило, залежить від вмісту частки чистого алкоголю. Однак у більшості країн деякі види алкогольної продукції, такі як пиво, вино обкладаються за заниженою, навіть нульовою ставкою. Це здійснюється з метою підтримки вітчизняного виробника, а також з огляду на те, що вказані напої є менш шкідливими для здоров'я, оскільки містять менше алкоголю.

Основним джерелом доходів від акцизів на алкогольну продукцію є акциз на етиловий спирт та інші спиртові дистиляти.

Фактично в усіх країнах акциз на алкогольну продукцію стягується з виробника або імпортера.

Найбільше фіскальне значення серед тютюнових виробів мають сигарети, на них припадає приблизно 90% всіх надходжень від акцизу на тютюнові вироби. До всіх інших тютюнових виробів застосовуються більш диференційовані ставки, при цьому до сигар, а також тютюну для паління трубок – такі ставки збільшені. Це здійснюється з перерозподільною метою, оскільки споживання цих видів тютюнових виробів можуть дозволити собі

більш заможні верстви населення, а також із соціальною метою, оскільки вважається, що паління сигар та трубок більш шкідливе для здоров'я.

Основною проблемою справляння акцизного податку (особливо з алкогольних виробів) є значний ступінь ухилення від його сплати та високій рівень корумпованості органів державної влади, що здійснюють контроль за виробництвом підакцизних товарів та адмініструванням акцизу.

Чинне на сьогодні в Україні маркування підакцизної продукції паперовими марками є недостатньо ефективним засобом контролю. За неофіційними даними, в Україні більш як половина ринку алкоголю та тютюну є нелегальним. Для ефективного комплексного контрольно-попереджувального моніторингу у сфері обігу підакцизних товарів, контролю за переміщенням підакцизних товарів на кожному етапі – від виробника чи імпортера до кінцевого споживача, нагальним є впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (далі –АСЕК).

На сьогодні в Україні відсутня цілісна автоматизована система контролю за обігом підакцизних товарів, яка охоплювала б усі стадії обігу підакцизних товарів від їх виробника/імпортера до суб'єкта господарювання, який здійснює роздрібну реалізацію цих товарів або їх кінцеве використання.

За даними Всесвітньої митної організації, Україна роками посідала перші місця у світі як країна походження конфіскованих контрабандних сигарет аж до 2014 р. І лише у 2013-му та 2015-му роках поступилася цією першістю Тунісу та Польщі відповідно.

Згідно зі звітом міжнародної аудиторської компанії KPMG, у 2016 р. Україна вийшла на перше місце серед країн, що постачають контрабандні сигарети в країни Європейського Союзу. Протягом 2015-го та 2016-го років контрабанда українських сигарет у країни Європейського Союзу зросла більш ніж у 10 разів і сягнула 5,8 мільярдів штук. Наразі обсяг вивезеної тютюнової продукції збільшився вдвічі.

Зростає частка тіньової продукції і на ринку алкоголю. За різними оцінками та неофіційними даними, нині вона сягає 50–60 %.

Рівень контрабанди алкогольних напоїв та тютюнових виробів можна зменшити, у тому числі й за допомогою впровадження АСЕК. Це рішення має полегшити роботу підприємств, які виробляють підакцизну продукцію, і, в свою чергу, стане дієвим важелем у боротьбі з контрафактом та контрабандою.

За інформацією експертів ринку, нині багато країн Європейського Союзу поступово переходять на електронну акцизну марку.

Протоколом про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами від 01.11.2012 р. до Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну від 21.05.2003 р., ратифікована Україною Законом № 3534-IV від 15.03.2006 року (далі – Протокол), встановлено вимогу установи протягом п'яти років з моменту вступу в силу Протоколу глобального режиму і відстежування, який буде включати національні і регіональні системи і відстежування і глобальний центр з обміну інформацією, що входить до складу Секретаріату РКБТ ВООЗ. У статті 8 Протоколу, відстеження і простеження, міститься вимога про встановлення міжнародного режиму і відстежування (яке буде вирішальним при розслідуваннях випадків незаконної торгівлі) протягом п'яти років з моменту вступу в силу Протоколу, з установою при Секретаріаті «глобального центру з обміну інформацією»; Сторони повинні також встановити національні та/або регіональні системи і відстежування, і національні центри по обміну інформацією, які будуть служити сполучною ланкою між національними системами і глобальним центром по обміну інформацією; кожна Сторона повинна також забезпечити нанесення на упаковки сигарет унікальних ідентифікаційних маркувань (що містять основну інформацію про виріб) протягом п'яти років з моменту вступу в силу Протоколу для цієї Сторони; для інших тютюнових виробів цей термін становить 10 років.

Відповідно до пункту 1 статті 15 Директиви Європейського парламенту та Ради 2014/40/ЕС «Про наближення законів, правил та адміністративних положень держав-членів, що стосується виробництва, презентації та продажу тютюну та супутніх товарів, та скасування Директиви 2001/37/ЕС» від 03.04.2014 р. Держави-члени повинні забезпечити, щоб усі пачки тютюнових виробів були маркованими унікальним ідентифікатором, який повинен визначати дату і місце виробництва, виробничий комплекс, устаткування, використане для виробництва тютюнової продукції, зміну і час виробництва, передбачуваний ринок роздрібної торгівлі, передбачуваний маршрут відправлення, фактичний маршрут відправлення від виробника до першого роздрібного магазину, включаючи всі використовувані склади, а також дату відвантаження, пункт відправлення тощо.

У 2015 р. підприємства, що займаються виготовленням тютюнових виробів, добровільно протестували систему електронного акцизу Codentify. Позитивні результати добровільного використання системи Codentify на тютюновому ринку дали підстави стверджувати, що в разі офіційного запровадження електронної акцизної марки Україні вдасться серйозно скоротити частку підробленої, контрабандної продукції.

З метою детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів необхідним та нагальним кроком є запровадження автоматизованого контролю за рухом підакцизних товарів, а саме АСЕК, електронної марки акцизного податку (спеціального знаку для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів).

Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів у разі їх виробництва на митній території України чи ввезення таких товарів на митну територію України, шляхом нанесення коду АСЕК на кожну пляшку, пачку (упаковку, коробку) алкогольних напоїв та тютюнових виробів дозволить: збільшити доходи бюджетів усіх рівнів за рахунок повного обліку виробництва й обігу підакцизних товарів (алкогольних напоїв і тютюнових

виробів) в Україні та виключить можливість реалізації підакцизних товарів без сплати акцизного податку; сприятиме зменшенню обсягів тіньового ринку підакцизної продукції; підвищить ефективність попередження, виявлення та розкриття злочинів у сфері обігу підакцизних товарів.

Впровадження та функціонування АСЕК у цілому спрямовано на покращання системи адміністрування акцизного податку. Впровадження електронної акцизної марки забезпечить створення єдиного інформаційного простору та формування бази даних про обіг підакцизних товарів від виробника/імпортера до кінцевого споживача, про виробництво та реалізацію кожної одиниці виміру таких товарів на території України, що стане дієвим важелем у боротьбі з фальсифікованою, контрафактною та контрабандною продукцією.

У зв'язку із відсутністю цілісної автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів, Україна займає лідируючі позиції у світі за рівнем контрабанди алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Запровадження світових практик контролю за рухом та реалізацією алкогольних напоїв та тютюнових виробів на території України, а саме впровадження АСЕК, значно спростить документообіг у сфері обігу підакцизних товарів, дозволить знизити обсяги тіньового ринку підакцизних товарів та посилить контроль держави.

Крім впровадження АСЕК для посилення контролю у відповідній сфері господарювання, з метою детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, з метою подальшої модернізації акцизної політики в Україні також необхідно: звільнити від оподаткування акцизним податком суб'єктів господарювання роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, адже встановлення акцизного податку з реалізації через торговельну мережу підакцизних товарів фізичним особам та іншим кінцевим споживачам не відповідає міжнародним стандартам, а саме Директиві ЄС № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року щодо загальних умов акцизного збору; ввести

реалістичний довгостроковий план поступового підвищення ставок акцизного податку на тютюнову продукцію, пиво, алкогольні напої, при якому Україна зможе вийти на європейські ставки протягом 5–10 років.

2.5. Інші податкові надходження

До інших податкових надходжень відповідно до діючого податкового законодавства України необхідно віднести: екологічний податок (Розділ VIII Податкового кодексу України); рентна плата (Розділ IX Податкового кодексу України); податок на майно (Розділ XII Податкового кодексу України).

Найбільш проблемним та таким, що потребує подальшого реформування та удосконалення, є податок на майно.

Відповідно до п.п. 10.1.1. п. 10.1. ст. 10 Податкового кодексу України податок на майно належить до місцевих податків, який установлюють місцеві ради. Згідно із статтею 265 Податкового кодексу України податок на майно складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю.

З набранням чинності положень статті 266 Розділу XII Податкового кодексу України особливого значення набула система оподаткування нерухомості як важливої складової національного добробуту місцевої громади і країни в цілому.

Слід зазначити, що декілька десятків років поспіль надзвичайно дискусійним було питання введення податку на нерухомість, але тільки в Податковому кодексі України зазначені тривалі обговорення набули завершеної, але, на жаль, недосконалої форми у вигляді податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Необхідно відмітити, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є одним із найбільш повчальних прикладів недолугого запровадження податку в податковій системі України.

Вперше після проголошення незалежності України податок на нерухомість під назвою «податок на нерухоме майно громадян» було передбачено у Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 2 лютого 1994 р. № 3904-XII і віднесений до загальнодержавних податків. У 1997 р. під час викладення цього Закону в новій редакції (Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР) податок на нерухоме майно громадян було перейменовано на податок на нерухоме майно (нерухомість). Фактично зміна назви ніяк не вплинула на статус цього податку, оскільки всі базові елементи податку, необхідні для його чіткого визначення і запровадження, були залишені законодавцем поза увагою. У 2010 р. в черговий раз Верховна Рада України зробила спробу внести зміни до правового регулювання податку на нерухомість, яка, насправді, обмежилася перенесенням цього податку із загальнодержавних до категорії місцевих податків. Із прийняттям Податкового кодексу України увага спеціалістів і потенційних платників податку в котрий раз була повернута до чергової реінкарнації зазначеного податку у формі «податку з нерухомості, відмінної від земельної ділянки».

Необхідно зазначити, що цей податок залишається одним із найбільш дискусійних та неоднозначних податків у податковій системі України. Після введення в дію Податкового кодексу України його запровадження супроводжувалось багаторазовим перенесенням строків його застосування. Хронологічно запровадження податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, спочатку планувалося на 1 січня 2012 р., але строк набуття чинності цієї норми було перенесено на 1 липня 2012 р. У черговий раз законодавець запропонував змінити дату на 1 січня 2013 р., але після набуття чинності положеннями Податкового кодексу України щодо цього податку дата запровадження була змінена в червні 2013 р. на 1 січня 2014 р.

Історія запровадження в Україні податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, а саме відкладення його застосування протягом декількох

років поспіль свідчить про можливу передчасність включення цього податку до положень Податкового кодексу України в чинній редакції. Відсутність належної підготовки, а саме деталізації нормативно-правового регулювання, методологічно-навчальної роботи серед працівників податкових органів, удосконалення передбаченої системи адміністрування податку, узагальнення інформації та адаптування даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно є достатніми підставами для значного удосконалення цього податку.

Порядок справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, визначено статтею 266 Розділу XII Податкового кодексу України. Згідно з п.п. 266.1.1. п. 266.1. ст. 266 Податкового кодексу України платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка (п.п. 266.2.1. п. 266.2. ст. 266 Податкового кодексу України).

Законодавець визначає поняття об'єкта житлової нерухомості у п.п. 14.1.129. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України, зокрема до їх числа належать – будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки.

Відповідно до п.п. 266.2.2. п. 266.2. ст. 266 Податкового кодексу України не є об'єктом оподаткування: об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності); об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки; будівлі дитячих будинків сімейного типу;

гуртожитки; житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, тощо.

П.п. 266.3.1. п. 266.3. ст. 266 Податкового кодексу України визначено, що базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

Ані Податковий кодекс України, ані Житловий кодекс України не містять визначення загальної площі об'єкта житлової нерухомості. Однак, таке визначення передбачене державними будівельними нормами ДБН В.2.2-15-2005 «Житлові будинки. Основні положення», а саме: загальна площа квартири (житлового будинку) – сумарна площа житлових та підсобних приміщень з урахуванням лоджій, балконів, веранд і терас, що враховуються з коефіцієнтом згідно з додатком В до ДБН В.2.2-15-2005 [39].

Необхідно зазначити, що концепція, яку використав український законодавець при визначенні цього податку, є досить дивною, оскільки світова практика свідчить, що більш оптимальним способом визначення податкової бази податку на нерухомість є застосування оціночної (ринкової) вартості майна, що оподатковується, а не кількість квадратних метрів об'єкта нерухомості.

На думку Д.О. Гетманцева, за основу українського податку на нерухомість із самого початку було покладено неправильний принцип оподаткування нерухомості, зокрема врахування її форми (кількості метрів), а не економічної вартості. Такий підхід прямо суперечить основному, початковому принципу будь-якої податкової системи, відомому ще за часів класика меркантилізму Жана Бодена, родоначальників фінансової науки Йозефа Зонненфельса та фон Юсті, не говорячи вже про представників усіх без виключення більш пізніх економічних та політичних шкіл, від фізіократів до марксистів – принципу справедливості оподаткування [59].

Оцінка нерухомості з визначенням її ринкової ціни являє собою розрахунок податкової бази. Саме від розміру податкової бази насамперед залежить потенційне податкове навантаження на платника податків. Визначено, що поступовий перехід на ринкову оцінку майна в процесі оподаткування зумовлює необхідність зниження максимальної податкової ставки, що надасть змогу забезпечити узгодження інтересів як платників податку, так і держави [70, с. 10].

Таким чином, система оподаткування нерухомості, що існує в Україні, вимагає удосконалення. Механізм оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, не враховує ні мету використання об'єкта, що оподатковується, ні реальну вартість об'єктів оподаткування у тому чи іншому регіоні.

До концепції оподаткування нерухомого майна необхідно внести серйозні зміни, які дозволили б механізму оподаткування відповідати сучасним реаліям і швидко реагувати на мінливі умови соціально-економічних показників України.

Існуюча законодавча інтерпретація податку на нерухомість свідчить про громіздкість його адміністрування: наявна електронна база даних про нерухомість містить обмежену інформацію про об'єкти нерухомості, що призведе до помилок при розрахунках сум податку і надсиланні повідомлень за призначенням; має місце неузгодженість у нарахуванні податку на житлову нерухомість (застосуванні ставок та пільг) для платників, що володіють нерухомістю у різних населених пунктах; відсутність фіксованих ставок податку призводить до плутанини при його розрахунку у різних населених пунктах. Проблемними також залишаються такі питання: соціальна несправедливість самого податку, оскільки він обчислюється залежно від площі об'єкта нерухомості, а не від його вартості; в умовах фінансової кризи, що супроводжується зниженням доходів населення, не є правильним включення до об'єкта оподаткування допоміжних (нежитлових) приміщень, таких як сараї, хліви, гаражі, літні кухні тощо, які переважно

знаходяться у сільській місцевості та є невід'ємною частиною ведення підсобного господарства.

Незважаючи на численні зміни, які постійно вносяться до податкового законодавства, механізм справляння транспортного податку в Україні також має серйозні неточності та недоліки. Питання його удосконалення, у тому числі і враховуючи окремі елементи досвіду зарубіжних країни, є актуальним на сьогоднішній день.

Закон України «Про систему оподаткування» № 1251-XII від 25.06.1991 р., яким визначалися 29 видів загальнодержавних податків і зборів та 16 видів місцевих податків і зборів, їх граничні величини та порядок обчислення поклав початок формуванню інституту майнового оподаткування. Серед місцевих податків і зборів був зазначений і такий майновий податок, як податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів [167]. Механізм справляння саме цього податку визначав Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» № 1963-XII від 11.12.1991 р. (далі – Закон № 1963-XII).

Відповідно до Закону № 1963-XII об'єктом оподаткування визначалися трактори (колісні), автомобілі легкові, вантажні або спеціального призначення, мотоцикли та велосипеди з установленим двигуном, яхти та судна парусні, човни моторні і катери, інші човни; база оподаткування: 100 куб. см. об'єму циліндрів двигуна, та залежала від потужності двигуна в кВт, довжини корпусу судна в см; ставка визначалася на рівні 2,5-1000 грн/100 куб. см, 0,5 грн/1 кВт потужності двигуна, 7-14 грн/100 см довжини судна [164].

2 грудня 2010 р. Верховна Рада України прийняла Податковий кодекс України № 2755-VI, яким податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів було скасовано і введено в дію збір за першу реєстрацію транспортних засобів, який діяв до 2015 р. та був єдиним видом оподаткування транспорту в Україні [128].

На момент прийняття Податкового кодексу України об'єктом оподаткування транспортним податком були колісні транспортні засоби, судна та літаки і вертольоти; база оподаткування: 100 куб. см. об'єму циліндрів двигуна, та залежала від потужності двигуна в кВт, довжини корпусу судна в см та максимальної злітної маси; ставка визначалася на рівні 3-60 грн/100 куб см, 0,5-3 грн/1 кВт потужності двигуна, 7-14 грн/100 см довжини, 1 грн./1 кг максимальної злітної маси.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014 р. (далі – Закон № 71-VIII) було запроваджено новий місцевий податок у складі податку на майно – транспортний податок, який винесено в окрему ст. 267 ПК України [149].

Відповідно до ст. 267 Податкового кодексу України в редакції Закону № 71-VIII об'єктом оподаткування були легкові автомобілі, які використовувалися до п'яти років і мали об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см; база оподаткування: легковий автомобіль, що був об'єктом оподаткування; ставка податку встановлювалася з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 грн за кожен легковий автомобіль, що був об'єктом оподаткування.

Проте у змінах до Податкового кодексу України щодо транспортного податку не відображені такі транспортні засоби, як яхти, літаки, гелікоптери, тобто такі транспортні засоби, які знаходяться у власності фізичних або юридичних осіб, не вважаються предметом розкоші та не підлягають оподаткуванню.

Отже, із прийняттям Податкового кодексу України відбулися зміни у механізмі оподаткування, а з прийняттям Закону № 71-VIII відбулися зміни, що призвели до скорочення кількості платників у зв'язку з обмеженням об'єкта оподаткування транспортним податком (лише легкові автомобілі) та помітно вплинули на обсяг надходжень до дохідної частини бюджету.

Так якщо у 2010 р. до бюджету надійшло 1 905,37 млн грн податку власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, то

вже у 2016 р. надходження від транспортного податку зменшилися на 54,12 % у порівнянні з попередніми роками та становили 259,91 млн грн (Рис. 1.) [38].

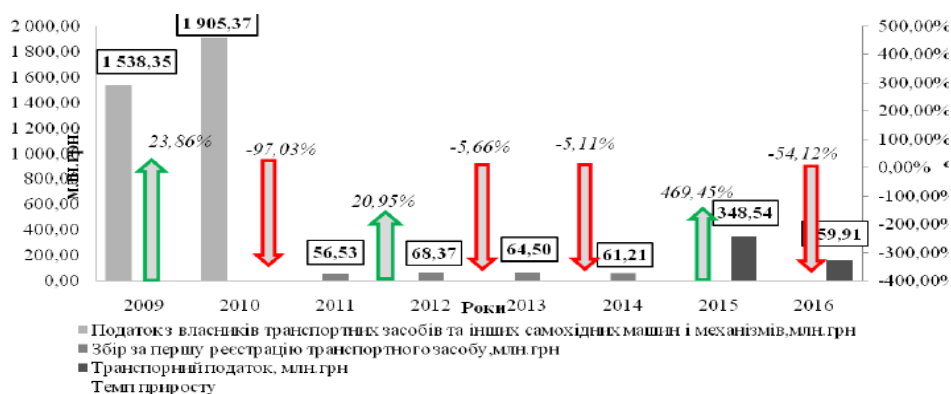


Рис. 1. Динаміка та темпи приросту надходжень від оподаткування транспорту за 2009-2016 роки

З наведених даних на Рис. 1. видно, що за вказаний період спостерігається досить неврівноважена динаміка надходжень від сплати податку, яка спричинена постійним реформуванням податкового законодавства в сфері справляння податку з транспорту.

З 1 січня 2017 р. в Україні суттєво збільшено розмір мінімальної заробітної плати в порівнянні із попередніми роками. У зв'язку з цим Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращання інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII внесено зміни до Податкового кодексу України стосовно визначення середньо ринкової вартості легкових автомобілів [150]. Критерієм для визначення об'єкта оподаткування таких транспортних засобів є їх вік (з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість, що напряду залежить від встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року розміру мінімальної заробітної плати (станом на 1 січня 2019 р. її розмір становить 4173,00 грн). Внаслідок цього змінена розрахункова середньоринкова вартість легкових автомобілів для цілей оподаткування – шляхом зменшення у два рази. Тобто, якщо у 2016 р. така

вартість становила 750 мінімальних заробітних плат, то у 2017-2019 рр. – 375.

Розробка подальших шляхів удосконалення справляння та адміністрування транспортного податку є неможливою без звернення до міжнародного досвіду з урахуванням позитивних та негативних тенденцій у його справлянні.

Найбільше з таким податком експериментують у Німеччині. З липня 2009 р. правила нарахування транспортного податку було змінено – у Німеччині діє єдиний принцип оподаткування власників транспортних засобів. Відповідно до чинних правил оподаткування величина податку залежить від двох показників. Перший – це об'єм двигуна, чим більший об'єм двигуна, тим більший податок. До уваги береться також і тип двигуна. Наприклад, для власників транспортних засобів з бензиновим двигуном ставка податку становить 2 євро за кожні 100 куб. см, а для власників транспортних засобів із дизельним двигуном – 9 євро за кожні 100 куб. см. Другий показник розрахунку податку з власників транспортних засобів – це об'єм викиду вуглекислого газу CO_2 . Ставка податку складає 2 євро за кожен грам. Проте існує так званий базовий об'єм – це 120 грамів за кілометр шляху. Якщо транспортний засіб виділяє менше ніж 120 грамів за кілометр шляху, то податок за цим показником не сплачується. Така система сприяє купівлі та виробництву більш екологічних автомобілів [35].

Майже ідентична система нарахування та стягнення податку з власників транспортних засобів існує у Франції. Величина податку, що сплачує власник при реєстрації нового транспортного засобу, також залежить від двох показників. На відміну від Німеччини, першим показником є потужність двигуна транспортного засобу, а не об'єм двигуна. Щодо другого показника, то це також об'єм викиду вуглекислого газу CO_2 , який у Франції є дещо вищим і становить 200 грамів газу за кілометр шляху. Таким чином, фінансування екологічних програм Франції здійснюється через надходження від зазначеного податку.

У Сполучених Штатах Америки механізм стягнення та нарахування податку з транспортних засобів є принципово іншим, але там також застосовується так звана «екологічна» схема: більше платить той, хто більше їздить – податок з власників транспортних засобів включено до ціни на паливо. Чим більше автомобіль споживає палива, тим більша величина податку, який сплачують до бюджету. Надходження від цього податку використовують на будівництво та ремонт доріг у США [136].

У Данії влада намагається підтримувати екологічні види транспорту, як наприклад, велосипед або мопед, тому при реєстрації автомобіля сплачується податок у розмірі 105 % від його вартості. Якщо ж вартість автомобіля становить більше ніж 34 тис. крон (приблизно 18 тис. дол. США), то власник має сплатити 180 % від його вартості. Крім того, у Данії великим акцизом обкладається і бензин – тобто власники сплачують податок двічі: при реєстрації та при використанні автомобіля. Вартість транспортних засобів у Данії набагато вища, ніж в інших країнах Європи, що насамперед пов'язано з високим податком на імпортовані товари. Надходження від податку спрямовані на соціальну сферу – виплати пенсій, фінансування медицини та освіти [108].

В Ізраїлі з 2009 р. всі транспортні засоби поділили на 15 екологічних груп за рівнем забруднення навколишнього середовища. Власники транспортних засобів, що належать до найнижчої екологічної групи, сплачують до бюджету 92 % від їх вартості. Мінімальний податок – 10 % від вартості автомобільного засобу – сплачують власники електромобілів. Ставка податку для «гібридів» налічує 30 % від їх вартості. Загалом середня ставка податку становить приблизно 70 % від вартості транспортних засобів.

В Японії власники транспортних засобів сплачують три види податків. Перший податок, ставка якого становить 5 % вартості, вноситься при купівлі транспортного засобу, другий – при реєстрації, тоді податок розраховують залежно від об'єму двигуна та маси автомобіля. Наприклад, для автомобіля з об'ємом двигуна 2,5 літра величина податку становитиме близько 500

доларів. Третій – це власне податок з власників транспортних засобів, що сплачується щорічно у травні. Він може варіювати залежно від маси автомобіля та об'єму двигуна. Надходження від цього податку використовують для підтримки та стимулювання перспективних розробок в автомобільній сфері.

В Австралії ставки податку з власників транспортних засобів майже не відрізняються, усі громадяни сплачують 10 % від вартості легкового автомобіля та 5 % від вартості вантажівки. Власники кошовних машин сплачують додатково ще 33 % від вартості автомобіля. До дорогих в Австралії належать автомобілі, що дорожчі за 57 тис. доларів. Однак така схема нарахування податку зумовлює певні невдоволення як з боку суспільства, так і з боку виробників, адже у моделях більш дорогих нових автомобілів використовуються сучасні технології, які забезпечують менше забруднення навколишнього середовища порівняно з дешевими старими автомобілями [171].

Наведені дані показують, що величина податку в більшості країн залежить не від одного показника, за яким розраховується податок, а від декількох. Спільною базою оподаткування для цих країн є об'єм викиду вуглекислого газу CO₂.

Досвід розвинених країн світу, таких як: Данія, Ізраїль, Австралія, Японія, у яких транспортний податок обчислюється залежно від вартості автомобіля, найбільше відповідає принципам соціальної справедливості та дозволяє розподіляти фіскальне навантаження пропорційно доходам населення. Принцип застосування ставок оподаткування транспортних засобів в зарубіжних країнах, полягає також в забезпеченні збереження навколишнього середовища.

У деяких країнах транспортний податок виражений формою прогресивної шкали оподаткування, тобто розмір податку зростає залежно від того, як збільшуються доходи тієї чи іншої людини. Зокрема, аналогічна

система справляння податку працює у Великій Британії, Німеччині, Польщі, Люксембурзі.

Таким чином, на основі аналізу сучасного стану і практики справляння транспортного податку в Україні, враховуючи досвід розвинених зарубіжних країн, необхідно проводити подальше удосконалення транспортного податку, шляхом внесення системних змін до податкового законодавства України.

Відповідно до п. 23.1. ст. 23 Податкового кодексу України базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Згідно із п.п. 267.3.1. п. 267.3. ст. 267 Податкового кодексу України, базою оподаткування транспортним податком є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до п.п. 267.2.1. п. 267.2. ст. 267 ПК України, тобто легковий автомобіль, з року випуску якого минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість якого становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року [128].

Отже, при визначенні бази оподаткування не взято до уваги фізичне чи інше характерне вираження об'єкта оподаткування, а також база оподаткування обмежується лише одним видом транспорту – легковими автомобілями, тобто не відображені такі транспортні засоби, як мотоцикли, судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту), літаки і вертольоти.

Необхідно також зазначити, що ставка транспортного податку становить 25 тисяч гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування, однак даний спрощений підхід до визначення бази оподаткування нівелює відмінності між автомобілями, наприклад, з об'ємом

циліндрів двигуна 3 000 куб. см і 5 000 куб. см, який перевищує вартість автомобіля з двигуном у 3 000 куб. см.

До недоліків цього податку варто віднести й пряме заохочення до купівлі автомобілів, що перебували у використанні більше п'яти років, для уникнення оподаткування, а також до нелегального перевезення автомобілів з-за кордону у розібраному вигляді, для подальшого перепродажу на території України вже у зібраному стані з метою уникнення розмитнення та оподаткування автомобілів на прикордонних пунктах.

Отже, враховуючи вищевикладене, необхідно констатувати, що позитивний ефект матиме запровадження заходів щодо вдосконалення справляння транспортного податку, шляхом внесення наступних змін до податкового законодавства України:

розширення бази оподаткування транспортним податком за рахунок віднесення до об'єкта оподаткування поряд із легковими автомобілями, середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року і мотоцикли, середньоринкова вартість яких становить понад 200 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року; судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту), зареєстровані в Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 75 кВт; літаки і вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України;

базу оподаткування об'єктів оподаткування визначати за їх вартістю під час придбання на митній території України або митною вартістю при їх ввезенні на митну територію України; у разі наявності у платника податку кількох об'єктів оподаткування базу оподаткування обчислювати окремо за кожним з таких об'єктів;

передбачити для об'єктів оподаткування, легкові автомобілі і мотоцикли, ставку податку у розмірі 5 % їх вартості під час придбання на

митній території України або ввезення на митну територію України з урахуванням податку на додану вартість, а для об'єктів оподаткування, судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту), літаки і вертольоти, – 10 % їх вартості під час придбання на митній території України або ввезення на митну територію України з урахуванням податку на додану вартість.

Запропоновані зміни до податкового законодавства України дозволять підвищити справедливість та ефективність функціонування транспортного податку зокрема, а також сприятимуть збільшенню обсягів надходжень до бюджету від справляння даного виду податку в цілому.

РОЗДІЛ 3.

ГЕНЕЗИС ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ В УКРАЇНІ: РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ТА СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ

Податкова політика – це діяльність держави щодо встановлення, правового регламентування та організації стягнення податків і зборів, метою якої є формування централізованих фінансових ресурсів держави в процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту.

Податкова політика повинна забезпечувати вирішення двоєдиного завдання. З одного боку, – це встановлення оптимальних податків, які не стримуватимуть розвиток підприємництва, а з іншого, – забезпечення надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення державних потреб. Тому головним завданням податкової політики є встановлення балансу між двома чинниками, якими визначається потреба у податках: необхідністю фінансового забезпечення виконання державою притаманних їй функцій та вирішенням соціально-економічних завдань.

Призначення податкової системи, яка є відображенням і органічною складовою економічної моделі розвитку країни, полягає не лише у збиранні податків та забезпеченні доходної частини бюджету для виконання державою своїх функцій, але й у сприянні досягненню стратегічної мети розвитку національної економіки.

Українська податкова система є, за зовнішніми ознаками, дуже подібною до більшості податкових систем європейських країн.

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.

Основна проблема української податкової системи полягає в надмірному навантаженні як на бізнес, так і на громадян.

Важливим чинником забезпечення економічної стабільності країни є здійснення ефективної фінансової політики, яка, перш за все, повинна бути спрямованою на стимулювання економічного зростання та соціального розвитку.

В Україні неодноразово проводилися податкові реформи, однак, не приділялася належна увага визначенню передумов та особливостей їх запровадження.

Дослідження історичного аспекту генезису податкових реформ в Україні дозволяє визначити певні закономірності їх походження, спільні проблеми, врахування яких має використовуватися для підвищення їх результативності у майбутньому. Неврахування наявного досвіду реформування податкової системи призводить до перенесення недоліків попередніх податкових реформ на наступні, що негативно позначається на стані економіки країни в результаті їх проведення.

Із набуттям незалежності Україна стала на шлях до побудови ринкових засад ведення економіки. В 1991 р. в країні відбулося значне погіршення соціально-економічної ситуації, що відобразилося на погіршенні основних макроекономічних показників в порівнянні з 1990 роком.

Нові вимоги перехідної економіки та погіршення соціально-економічної ситуації вимагали негайних змін в структурі економіки та взагалі в економічній політиці. Крім того, для виконання державою своїх функцій та їх фінансування необхідно було побудувати ефективну податкову систему. Це було пов'язано з тим, що напередодні запровадження податкової реформи в Україні фактично діяло два податки (податок на прибуток та прибутковий податок з громадян), діюче ж законодавство дозволяло мінімізувати їх сплату, а належного рівня контролю та відповідальності за їх несплату не було [9, с. 126-142].

Визначені передумови були причиною прийняття стратегії економічного розвитку країни наприкінці 1991 р. [161], яка і визначила стратегічні цілі і завдання податкової політики на послідуючі роки. Хоча висування певних концепцій розвитку податкової політики почалося з 1992 року, єдиної концепції, на яку могла би спиратися послідовна та обґрунтована податкова політика, так і не було визначено [11, с. 28-38].

За перші роки незалежності України було висунуто три концепції можливого розвитку податкової системи, які суттєво відрізнялися одна від одної, спроби щодо реалізації двох з яких було здійснено. Друга та третя концепції були схожі за своїми ключовими позиціями, а саме передбачали зниження ставок по податку на прибуток та податку на додану вартість, встановлення значних пільг для інвестиційної діяльності. Другу концепцію було реалізовано на протязі 1992 р., однак починаючи з 1993 р. було прийнято закони «Про податок на прибуток» та «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», якими знову було збільшено ставки податків, що відповідало засадам першої концепції [24, с. 6-10].

Таким чином, це свідчить про відсутність загальної стратегії податкової політики та єдиного довгострокового чи хоча б середньострокового бачення розвитку податкової системи України. Саме в таких умовах в 1991 р. було й розпочато першу в незалежній Україні податкову реформу.

Метою податкової реформи було сприяння докорінної структурної перебудови народного господарства та кардинальним змінам в інвестиційній діяльності. Завданнями податкової реформи було перетворення податків на дієвий інструмент впливу на економічний розвиток та забезпечення в достатніх розмірах податкових надходжень для фінансування бюджетних витрат. Визначалася також необхідність введення пільг виключно на обмежене коло пріоритетних цілей та потреба в запровадженні нових для податкової системи України податків [9, с. 126-142].

Враховуючи всі пріоритетні завдання, що ставилися перед податковою реформою, можна було би припустити, що державою буде проводитися комбінована (рівноважна) податкова політика.

Для досягнення визначених стратегічних цілей податкової політики було розпочато податкову реформу, якою будувалася нова податкова система та введено основні законодавчі акти, що регламентували податкові відносини в країні (Закон України «Про систему оподаткування» [167] та законодавчі акти, стосовно дії окремих податків та зборів). Законодавство змінювалося шляхом введення цих законодавчих актів, а змін і поправок до основних з них на цьому етапі було небагато (8 поправок за аналізований період). Утім, зміни до податкового законодавства вводилися іноді і без внесення поправок до основних податкових законодавчих актів, що суттєво заплутувало та ускладнювало дію податкової системи.

На початку реформи поруч із старими податками (податок на прибуток та прибутковий податок з громадян) було введено нові для податкової системи податки, такі як податок на додану вартість, акцизний збір та інші. Ставки податків постійно змінювались. Так спочатку було запроваджено ставку податку на додану вартість 28 %, але в 1992 р. вона зменшилася до 20 %. В 1993 р. ставку податку на додану вартість знову повернули до рівня 28 %, яка в 1994 р. зменшилася до рівня 1992 р. (20 %). По прибутковому податку діяла прогресивна шкала ставок, діапазон та ставки якої постійно змінювались. По податку на прибуток змінювались не лише ставки, а й об'єкт оподаткування. Так, в 1991 році та на початку 1993 року об'єктом оподаткування був балансовий прибуток, в той час як в 1992 р. та з III кварталу 1993 р. – валовий дохід.

Відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» в загальній кількості діяло 16 податків. Однак, з 1992 р. було запроваджено обов'язкові внески до позабюджетних цільових фондів, що за цим законом податками не визнавалися, але фактично були ними, оскільки носили безеквівалентний, обов'язковий характер та їх сплата контролювалася

податковими органами на рівні звичайних податків. Серед таких фондоподатків можна назвати внески до фонду соціального страхування та Пенсійного фонду (загальна ставка внесків для роботодавців була на рівні 61 % з фонду оплати праці робітників), внесок до фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціальний захист населення (ставка для роботодавців була 19 % з фонду оплати праці), внесок до фонду сприяння зайнятості населення та інші внески. І лише з 2 лютого 1994 р. такі фондоподатки було визначено податковими платежами та включено до переліку податків та зборів згідно закону «Про систему оподаткування».

Таким чином, враховуючи всі діючі податки та розмір їх ставок, можна констатувати, що система оподаткування була дуже обтяжливою для платників податків.

Що стосується системи адміністрування, то в 1991 р. було утворено Державну податкову службу як підрозділ Міністерства фінансів України.

Завданнями цього органу було наповнення бюджету та контроль за сплатою податків, зборів, платежів. В 1993 р. було суттєво удосконалено методи податкового контролю та передбачено податкову відповідальність за порушення податкового законодавства.

За період реалізації податкової реформи відбулося стрімке погіршення економічної ситуації в країні в порівнянні з 1990 р., що відобразилося у швидкому падінні основних макроекономічних показників. Так, індекс обсягу ВВП по відношенню до 1990 р. в 1994 р. зменшився до 54,4 %, тобто менше за відповідний показник 1990 р. на 45,6 в. п. Така ж ситуація спостерігалася по таким макроекономічним показникам, як індекс обсягів промислової продукції, продукції сільського господарства, інвестицій в основний капітал, роздрібного товарообігу, обсягу перевезень вантажів та інших. Варто відмітити, що не дивлячись на падіння всіх макроекономічних показників, індекс податкових надходжень Зведеного бюджету у відсотках до 1990 р., навпаки, мав тенденцію до збільшення.

Так, в 1991 р. цей показник склав 102,0 % від рівня 1990 р. і збільшувався на протязі всіх років дії податкової реформи. У 1994 р. цей показник перевищував відповідний показник 1990 р. на 18,4 в. п. Це свідчить про те, що проведена податкова реформа не лише не сприяла поліпшенню економічної ситуації в країні, а взагалі здійснювала негативний вплив на економіку. Рівень бюджетного дефіциту в 1994 р. був високим і становив 8,9 % від ВВП.

Таким чином, було сформовано складну, нестабільну податкову систему з високими ставками податків та соціальних внесків, обтяжливу для платників податків.

Підсумовуючи результат реалізації податкової реформи 1991 р., необхідно зазначити, що попри задекларовані стратегією цілі та завдання, податкова політика була направлена лише на формування достатніх доходів бюджету за рахунок податкових надходжень, тобто проводилася фіскальна податкова політика, що значно ускладнило проблеми економічного розвитку в Україні. Причому, не маючи під собою концептуальної основи для проведення податкової реформи, що враховувала би перехідний стан економіки України та специфіку і проблеми незалежної держави, всі зміни у податковому законодавстві в рамках проведення податкової реформи відбувалися шляхом спроб та помилок, та можна охарактеризувати як ті, що мали безсистемний, необґрунтований та нестабільний характер.

Таким чином, економічна ситуація в країні вимагала негайного втручання держави через проведення низки економічних реформ, у тому числі і податкової.

Зміну стратегії податкової політики визначає Постанова «Про основні засади і напрями становлення економіки України в кризисний період» [160]. Загальною стратегією податкової політики був орієнтир на створення високорозвиненої виробничої, фінансової і науково-технічної інфраструктури економіки України.

На цьому етапі було прийнято Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 р. [157]. До цього законодавчого акта було прийнято у 1995 році Постанову Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» [163], яка так і не була виконана. Ще одним важливим законодавчим актом, що визначив стратегію дій була Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні», що було прийнято в кінці 1996 р. [162]. Саме цими законодавчими актами було сформовано нову стратегію податкової політики та визначено цілі та завдання проведення податкової реформи 1995 р.

Враховуючи недоліки податкової реформи та стан економіки, в кінці 1994 р. запроваджено податок на прибуток підприємств. Введення цього податку, тобто оподаткування саме прибутку, а не доходів підприємств варто розглядати не тільки, як просто введення нового податку, але як зміну вектора податкової політики держави у напрямку пом'якшення податкового тиску на суб'єктів підприємницької діяльності. Однак податок на прибуток підприємств було замінено на податок на дохід підприємств, який проіснував до 1997 р., коли новою редакцією закону «Про систему оподаткування» було повернуто податок на прибуток підприємств, об'єктом оподаткування надалі яким остаточно став оподатковуваний прибуток.

В 1997 р. в рамках оподаткування податку на прибуток введено нові інструменти впливу, а саме застосування норм амортизації для встановлених трьох груп основних фондів та можливість використання прискореної амортизації основних засобів. Крім того, в цьому періоді починаються спроби зменшити тиск на платників податків, про що свідчать зменшення ставок по деяких із них (наприклад, зменшення з 50% до 40 % максимальної ставки прогресивної шкали прибуткового податку з громадян). У цей період збільшено кількість податків та зборів, а також суттєво збільшено кількість податкових пільг по основним податкам, а саме податку на прибуток та податку на додану вартість, в тім податкові пільги надавалися без чітко

визначених заздалегідь пріоритетних напрямів їх надання. При цьому, позитивних змін щодо фондоподатків не відбулося, а навпаки, їхня кількість ще збільшилася, а ставки внесків не зменшувалися. Так, в 1997 р. введено збір до інноваційного фонду та інші збори.

В середині 1996 р. в Україні функціонувало 140 державних позабюджетних фондів та більше 100 фондів у кожній області, порядок сплати внесків по яким був такий же, як і для обов'язкових платежів до бюджету [109].

Що ж стосується системи адміністрування, то найсуттєвішими змінами було перетворення Державної податкової адміністрації в центральний орган виконавчої влади, як єдиного контролюючого органу за доходами юридичних та фізичних осіб, створення податкової міліції. А в 1997 р. поряд із бухгалтерським обліком було створено податковий облік, що суттєво ускладнило порядок розрахунку та сплати податків для платників.

У результаті таких перетворень проводилася комбінована податкова політика фіскального спрямування та сформовано систему оподаткування з переважанням прямих та соціальних податків з пріоритетом оподаткування доходів від праці (в 1998 р. податки на працю становили 43,0 % всіх податкових надходжень).

Суттєвим недоліком податкової системи, що не було вирішено податковою реформою, була нестабільність запроваджуваних змін до неї (в основні законодавчі акти щодо оподаткування за період 1995–1998 рр. було здійснено 57 змін та доповнень).

Уповільнення економічного розвитку та суттєві недоліки в діючій податковій системі сприяли зміні загальної соціально-економічної стратегії в країні, якою й було визначено завдання наступної податкової реформи.

Так, про зміну стратегії податкової політики свідчать прийняті в 1999 р. [37] економічна стратегія держави та Послання Президента України в 2000 р. [137]. Метою стратегії податкової політики було досягнення сталого

розвитку через структурні зміни в економіці, активізація інвестиційних процесів та вирішення соціальних проблем.

Слід зауважити також, що в період проведення податкової реформи було прийнято дві концептуальні програми проведення реформування податкової системи України: перша у 2007 р. [78], та друга у 2009 р. [189]. Порівнюючи загальні стратегічні цілі податкової реформи та її завдання за двома концепціями, можна сказати, що вони суттєво не відрізняються та мають єдиний напрям дій. А необхідність відміни концепції реформування податкової системи України 2007 р. скоріше носила політичний, а ніж економічний характер. Крім того, ці концепції через проблеми змін політичних сил у країні зовсім не було реалізовано.

Відсутність єдиної і послідовної концепції проведення податкової політики в період реалізації податкової реформи 1999 р. пояснює безсистемність та хаотичність змін податкового законодавства: постійні зміни у складі податків, їх елементів, системі податкових пільг.

Важливим досягненням податкової реформи було введення в 1999 р. спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва у вигляді єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку як альтернативи загальному оподаткуванню. Запровадження спрощеної системи сприяло переведення векторів податкової політики з фіскального до регулюючого. Крім того в рамках дії вільних економічних зон та технопарків було надано значні податкові преференції, більшість з яких в 2005 році було відмінено. Цією реформою зроблено спробу послабити податковий тиск на платників податків та було зменшено в 2004 р. ставки основних податків: податку на прибуток підприємств з 30 % до 25 % та введено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб 15 % замість прогресивної шкали ставок прибуткового податку з громадян. Важливим інструментом реалізації податкової реформи було також введення оподаткування цим податком не лише доходів від оплати праці, але й інших доходів: виграшів та призів, доходів від надання майна в оренду, від продажу

рухомого та нерухомого майна. Зниження ж оподаткування фонду оплати праці так і не відбулося.

Враховуючи використані інструменти при реалізації податкової реформи (зменшення деяких ставок податків, суттєві податкові пільги, введення спрощеної системи оподаткування тощо) необхідно зазначити, що державою проводилася комбінована податкова політика з підсиленою регулюючою дією з акцентом на оподаткування доходів від праці. До зазначеного зменшення ставок прямі податки переважали в структурі податкових надходжень, але з 2004 р. непрямі податки виходять на перше місце. З 2000 р. встановлено єдиний порядок погашення податкових зобов'язань по всіх податках, збільшено фінансову відповідальність за податкові порушення. У тому ж році утворено Департамент розвитку та модернізації та починається налагодження партнерських відносин з платниками, впроваджується максимальна автоматизацію процесу адміністрування податків.

Починаючи з 2000 р. спостерігається підвищення рівня основних макроекономічних показників (виключенням є період з 2009 р.). Таке покращання економічного становища відбулося у тому числі за рахунок поступового зменшення ставок по податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб, спрощення системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, що створювало можливості для економічного розвитку в країні. Це призвело, у свою чергу, до збільшення індексу податкових надходжень Зведеного бюджету до 85,2 % рівня 1990 р., що на 39,5 в. п. більше за відповідний показник 2000 р. Однак структурних зрушень в економіці країни так і не відбулося, а дефіцит бюджету було збільшено з 1,5 % ВВП в 1999 р. до 5,9 % в 2010 р.

Незважаючи на позитивні результати податкової реформи, залишилося багато невирішених питань, а саме: нестабільність, суперечливість та неузгодженість окремих законодавчих актів з питань оподаткування; високе

податкове навантаження на підприємства та бізнес; безсистемна та необґрунтована система податкових пільг та багато іншого.

Під час проведення податкової реформи 1999 р. було здійснено 322 зміни та доповнення в основні законодавчі акти щодо оподаткування, тобто більше 50 % від всіх змін, що були здійсненні у основні законодавчі акти з питань оподаткування за весь час незалежності України.

Погіршення економічного стану як наслідок Світової фінансової кризи та значні перекоси у структурі та розвитку економіки свідчили про необхідність формування нової стратегії податкової політики. У 2010 р. відмінено Стратегії реформування податкової системи України [189] та прийнято Програму економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [169], після якої була прийнята концепція реформування податкової системи, які визначили стратегічні цілі наступної податкової реформи [77].

Концепція реформування податкової системи визначила метою податкової реформи забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів.

Що стосується системи адміністрування, то тут варто відмітити зміни видів податкових перевірок та порядку їх проведення, перехід до електронної подачі звітності, посилення відповідальності платників податків і створення Міністерства доходів та зборів України.

Незважаючи на певні позитивні зміни, кількість податків зменшилася за рахунок фіскально неефективних, що реально не зменшило навантаження на платників. При скороченні ставки по податку на прибуток було введено інші податки, що сплачуються з нього, а умови отримання нових пільг були дуже складними для реального отримання таких пільг платником податків.

У результаті в 2014 р. було запроваджено військовий збір, збір з купівлі іноземної валюти до Пенсійного фонду, додаткова ставка з податку на додану

вартість – 7 % для медичних засобів, збільшено ставки акцизного та екологічного податків тощо.

Однак, такі зміни не сприяли покращанню а ні економічних показників, а ні бюджетного дефіциту. По всіх макроекономічних показниках відбулося зменшення їх рівня. Складна економічна та політична ситуація в країні в 2013–2014 рр. призвела до необхідності здійснення подальших податкових новацій. Починаючи з другого кварталу 2014 р. було представлено три концепції реформування податкової системи, а саме запропоновану Міністерством економічного розвитку та торгівлі в липні та Державною фіскальною службою у вересні та грудні.

Останню з розглянутих концепцій і було взято за основу при впровадженні змін до податкового законодавства 2015 р. [151]. Крім того, тоді ж було прийнято і зміни щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці [153].

На початку 2015 р. було прийнято загальну стратегію розвитку країни, яка враховувала всі передбачувані у грудні зміни до податкової системи країни [168]. Так, відбулося зменшення кількості податків з 23 до 11, однак більшість податків було трансформовано і було включено в склад інших податків. Крім того, було введено до їх складу і нові податки. Такі зміни лише формально зменшили кількість податків та не сприяли зниженню податкового навантаження на платників. У цей період суттєво скорочено податкові пільги, особливо по податку на прибуток (з 93 в 2014 р. до 25) та збільшено ставки по деяких податках (акцизний податок, екологічний податок, єдиний податок, земельний податок, що увійшов до складу податку на майно, тощо).

Відповідно до зазначеної стратегії податкової політики було прийнято й інші зміни до податкового законодавства.

По єдиному податку зменшено кількість груп з 6 до 4 із включенням до 4-ї групи фіксованого сільськогосподарського податку, умови перебування по якому було суттєво змінено з одночасним збільшенням ставок податку.

При незмінності ставки податку на прибуток об'єкт оподаткування став визначатися за стандартами бухгалтерського обліку. Ставки єдиного соціального внеску не було змінено, як і не було змінено розподіл навантаження по ньому між роботодавцями та найманими працівниками. Однак, було передбачено можливість використання понижуючих коефіцієнтів при виконанні певних умов. По податку на доходи фізичних осіб збільшено ставку у разі оподаткування доходу, що перевищує десять мінімальних заробітних плат з 17 до 20 %, крім того введено оподаткування деяких пасивних доходів, у тому числі відсотків по депозитам.

Як результат, на початку 2015 р. відбувається подальше погіршення основних макроекономічних показників країни. Це свідчить про неспроможність застосованих інструментів податкового регулювання до вирівнювання соціально-економічного стану країни та необхідність пошуку нових напрямів проведення податкової реформи.

Перший серйозний підхід до податкової реформи стався у 2015 р. Наприклад, було підготовлено і попередньо рекомендовано до внесення у залу засідань Верховної Ради України на голосування законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» від 26 жовтня 2015 р. реєстраційний № 3357 [148] – досить радикальну податкову реформу від народних депутатів та експертного середовища, але Уряд України в особі Міністра фінансів України відмовився взяти її за основу.

Принципові позиції Міністра фінансів України та голови Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики, за три місяці дискусій навколо реформи, не змінилися. Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики наполягав на оподаткуванні розподіленого прибутку, на зниженні ставок податку на додану вартість і податку на доходи фізичних осіб. Було також заплановано ліквідацію тієї частини єдиного соціального внеску (3,6 %), яка стягується безпосередньо з

працівника, і встановлення єдиної ставки тієї частини єдиного соціального внеску, що сплачується роботодавцем.

Міністр фінансів України ж пропонувала консервативний варіант, в якому передбачено зростання податкового навантаження. Але – разом зі скороченням базової ставки єдиного соціального внеску до 20 % і скасуванням єдиного соціального внеску, який сплачують наймані працівники.

Проте Міністр фінансів України жорстко вимагала повністю ліквідувати у найближчі рік-два єдиний податок (спрощену систему) як такий. Урядовий законопроект на початку пропонував значно підвищити ставки єдиного податку, а також ввести тотальний контроль витрат і доходів, введенням касових апаратів для всіх груп суб'єктів підприємницької діяльності протягом 2016-2019 рр. Була вимога заборонити застосовування єдиного податку юридичним особам з 1 січня 2016 р.

Врешті-решт були прийняті зміни, які з 1 січня 2016 р. дали можливість значною мірою знизити навантаження на фонд заробітної плати – єдиний соціальний внесок знизили від 36,76–49,7 % (розмір залежить від класу шкідливості виробництва, сплачується роботодавцем) до уніфікованої ставки 22 % з виключенням сплати частини єдиного соціального внеску, що має сплачувати особисто робітник (3,6 %) [142].

Таким чином, можна виокремити такі складові податкових реформ у 2014–2017 рр.:

з 1 січня 2014 р. – податок на прибуток підприємств у черговий раз знижено. Він дорівнює 18 % після 19 % у 2013 р., 21 % – у 2012 р., 23 % – у 2011 р.;

з 1 травня 2014 р. – відбулося перше значне підвищення ставок акцизного збору. Починаючи з 1 січня 2016 р. Уряд систематично піднімав ставки акцизу на тютюн та алкоголь з огляду на зобов'язання України про таке підвищення у рамках Угоди про асоціацію України та Європейського Союзу;

з 1 січня 2015 р. – відповідно до ухваленого Верховною Радою України Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII [145] запроваджується акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, скраплений газ тощо) та одночасно скасовується збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства; запроваджено кроки до легалізації фонду оплати праці через застосування коефіцієнту 0,4 до ставки єдиного соціального внеску за умови детінізації; внесено зміни щодо оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, тобто – введено оподаткування житла та іншої особистої нерухомості;

з 1 січня 2015 р. – відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України» від 31 липня 2014 р. № 1621-VII, запроваджена система електронного адміністрування податку на додану вартість (СЕА ПДВ) [147];

з 1 січня 2016 р. – скорочено обсяг пільг сільськогосподарських виробників зі сплати податку на додану вартість; знижено до 22 % ставку єдиного соціального внеску, але збільшено максимальну базу нарахувань єдиного соціального внеску – до 25 розмірів прожиткового мінімуму працездатного громадянина; податок на доходи фізичних осіб припиняє бути прогресивним. Замість шкали у 15–20 % запроваджується єдина ставка – 18 % [142];

з 1 січня 2017 р. – заміна пільг зі сплати податку на додану вартість для аграрного бізнесу на прямі бюджетні компенсації; збільшена мінімальна заробітна плата з 1600,00 до 3200,00 грн – тим самим підвищена мінімальна база нарахувань єдиного соціального внеску – до 3200,00 грн;

з 8 травня 2017 р. – 20 грудня 2016 р. Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» № 1791-VIII, згідно з яким

застосовувати реєстратори розрахункових операцій (касові апарати) і видавати фіскальні чеки з 8 травня 2017 р. зобов'язані всі продавці «технічно складних побутових товарів»: побутової техніки, комп'ютерів, смартфонів та іншої електроніки, незалежно від їхнього доходу або типу підприємства [143];

з 1 липня 2017 року – згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 30 січня 2015 року №20 «Про внесення змін до Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних», запроваджено робочий режим роботи реєстру податкових накладних (блокування податкових накладних), що мало унеможливити генерування фіктивного податкового кредиту [152].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 7 грудня 2017 р. № 2245 запроваджено чимало різних податкових нововведень на 2018 р. [144].

Перше і головне, на що чекали платники податків, – вирішення проблеми, з якою стикнулися представники реального сектора економіки з 1 липня 2017 р., після набрання чинності нормою Податкового кодексу України щодо зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Дію цього положення було призупинено до 1 березня 2018 року, а також передбачено, що податкові накладні/розрахунки коригування, реєстрацію яких в Єдиному реєстрі податкових накладних зупинено, реєструються 2 січня 2018 року, крім тих: за якими станом на 1 грудня 2017 р. не подано пояснення і документи; за якими прийнято рішення про відмову в реєстрації і станом на 1 грудня 2017 р. не розпочато процедуру оскарження в адміністративному або судовому порядку.

Однак, зміни щодо розблокування торкнулися невеликої кількості податкових накладних, та й зареєструвати накладні, складені з 1 по 15 грудня 2017 р., в останній день року платники не змогли через регламентні роботи на сайті Державної фіскальної служби України.

Ставки акцизного податку на тютюнові вироби збільшено на 29,6 %, а також прийнято норму, згідно з якою до 2025 р. специфічні ставки акцизного податку на тютюнові вироби і мінімальне акцизне податкове зобов'язання мають щороку підвищуватися на 20 % до досягнення мінімального стандарту Європейського Союзу (90 євро за 1000 штук).

Щодо алкогольних виробів, то було збільшено тільки ставку акцизного податку на коньяк на індекс споживчих цін (11,2 %), тоді як по іншому міцному алкоголю та пиву ситуація залишилася без змін.

Звільнено також від оподаткування акцизним податком і податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України та реалізації на митній території України електромобілів – до 31 грудня 2018 р.

На 11,2 % збільшено ставку екологічного податку, на 16,8 % – рентну плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, рентну плату за спеціальне використання води, рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України залишилася без змін. А от по рентній платі за користування надрами для видобування корисних копалин, навпаки, запроваджено стимулюючі ставки рентної плати на видобуток природного газу в розмірі 12 % та 6 % залежно від глибини залягання для нових свердловин.

Крім унормування ситуації з блокуванням податкових накладних, серед інших ключових змін з податку на додану вартість – поширення ставки податку 7 % на всі медичні вироби, а не тільки визначені переліком, який затверджується Кабінетом Міністрів України; надання права на розстрочення на 24 місяці сплати податку на додану вартість при ввезенні на митну територію України промислового обладнання для виробничих потреб; встановлення часових обмежень при оподаткуванні ввезення товарів на митну територію фізичними особами у супроводжувальному багажу.

В частині податку на прибуток підприємств: уточнено норми щодо трансфертного ціноутворення; передбачено можливість не оподатковувати

кошти, направлені на допомогу спортивним неприбутковим організаціям у розмірі до 8 % оподаткованого прибутку попереднього року; до 1 січня 2020 р. звільнено від оподаткування діяльність щодо використання газу метану вугільних родовищ; передбачено збільшення фінансового результату на суму повної або часткової компенсації один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України, якщо вони не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб тощо.

Багато змін зазнало й адміністрування податків. Так, великими платниками податків стали суб'єкти господарювання, якими сплачено до бюджету платежів, що контролюються Державною фіскальною службою України, в еквіваленті 1 млн євро (раніше – 20 млн грн). При цьому обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири квартали має становити для таких платників в еквіваленті 50 млн євро (раніше – 1 млрд грн).

Уперше передбачено встановлення відповідальності посадової або службової особи контролюючого органу перед державою в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через незаконні рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи.

Крім того, платники місцевих податків не будуть притягуватися до відповідальності у разі неотримання ними повідомлення-рішення (наприклад, щодо сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

Хаотична податкова реформа відбувається в Україні кожен рік, тому не став винятком і 2019 рік.

Верховною Радою України 23 листопада 2018 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращання адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» № 2628-VIII, яким передбачено чергові зміни до податкового законодавства України на 2019 р.

Так, по-перше, було усунуто неточності й технічні помилки щодо застосування окремих норм трансфертного ціноутворення та закріплено

принцип «substance over form», за якого характеристики контрольованої операції визначаються згідно з фактичними діями сторін і фактичними умовами їх проведення, яким віддається перевага у разі їх невідповідності оформленим документам.

По-друге, істотно зменшено максимальний розмір судового збору за подання до суду позовної заяви у податкових спорах (19,2 тис грн), що забезпечить як платникам податків, так і контролюючим органам можливість доступу до суду.

По-третє, зазнало змін оподаткування податком на додану вартість міжнародних посилок: неоподатковувана вартість міжнародних посилок знижується з 1 липня 2019 р. до 31 грудня 2020 р. зі 150 до 100 євро для одного одержувача – фізичної особи.

По-четверте, до 31 грудня 2022 р. продовжено звільнення від сплати податку на додану вартість для ввезення в Україну транспортних засобів, оснащених виключно електродвигунами, та деякого обладнання, що використовується в відновлювальній енергетиці, а також до 1 січня 2022 р. – операції з імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, операції з постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення.

По-п'яте, запроваджено обов'язкове використання реєстраторів розрахункових операцій при продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення.

По-шосте, підвищено такі ставки оподаткування: акцизний податок з тютюнових виробів; екологічний податок; рентна плата за користування надрами для видобування нафти й конденсату; рентна плата за користування надрами для видобування залізної руди; рентна плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

По-сьоме, удосконалено адміністрування обігу пального та запроваджено ліцензування діяльності суб'єктів господарювання, які здійснюють виробництво, зберігання, оптову та роздрібну торгівлю паливом.

По-восьме, збільшено процесуальні строки, а «календарні» дні змінено на «робочі» для: подання заперечень на висновки перевірки; подання заперечень на рішення податкових органів; прийняття податкового повідомлення-рішення.

І останнє, підвищено ставки туристичного збору та змінено правила його справляння.

Таким чином, за період 2015–2019 рр. проводилися певні хаотичні, безсистемні зміни податкової системи, які мали непослідовний характер та призвели до подальшого ускладнення економічної ситуації в країні.

Відсутність єдиної стратегії розвитку країни призводила до проведення непослідовних та необґрунтованих податкових реформ.

Фактично в Україні за всі роки незалежності було проведено чотири податкові реформи, а саме 1991, 1995, 1999 та 2011 рр., а використані інструменти їх реалізації не завжди були адекватними соціально-економічному стану країни, що пов'язано з невідповідністю виду проваджуваної податкової політики цілям та завданням економічної стратегії держави.

Для успішного ж виконання цілей та завдань, що передбачені стратегією розвитку держави під час реалізації податкової реформи важливим є проведення податкової політики саме з регулюючим пріоритетом.

Податкові реформи, що проводяться в розвинутих європейських країнах, спрямовано на лібералізацію системи оподаткування з метою запобігання відтоку капіталу і кваліфікованих спеціалістів.

Проведене Світовим банком дослідження Doing business відображає зростання перешкод зі сторони оподаткування для здійснення підприємницької діяльності в Україні. Тобто в загальному рейтингу легкості ведення бізнесу прогноз сприятливості оподаткування у 2019 р. знизився на 1,42 % у порівнянні з 2018 р. Україна опинилася на 71-му місці в загальному

рейтингу Doing business-2019, але за рахунок інших показників, показник «Оподаткування» знизився [214].

Ретельне вивчення критеріїв дослідження оподаткування в рейтингу Doing business показує, що кількість здійснюваних податкових платежів вітчизняними підприємствами в 2019 р. становила п'ять, що є меншим, ніж у країнах Європи та Центральної Азії, які здійснюють 16,6 та 11,2 відповідно таких платежів.

Разом із тим найбільшими проблемами для бізнесу залишається кількість часу, необхідного вітчизняним підприємцям для нарахування та сплати податків – 327,5 годин на рік, що також відображає адміністративний тягар підприємств та високе податкове навантаження, яке становить 52,2 % комерційного прибутку підприємств.

Складність оподаткування підприємництва в Україні організаційного характеру криється в необхідності витрачання значного часу на здійснення обліку, нарахування та сплату податків, проходження перевірок, здачу звітів, відвідання податкових органів. Попри значні витрати часу вітчизняні підприємці стикаються зі складністю, іноді неоднозначністю трактування податкового законодавства.

Такі показники вищенаведеного рейтингу говорять про те, що Україна в очах світової фінансової спільноти поки що, на жаль, залишається країною з досить високим ступенем зарегульованості економіки і незначною інвестиційною привабливістю.

Незважаючи на покращання позиції України до 71-го місця в рейтингу Doing Business-2019, говорити про які-небудь серйозні перемоги не доводиться, адже найближчі сусіди значно випереджають Україну у вищезазначеному рейтингу, наприклад, Білорусь на 37-му, Польща на 33-му, Молдова на 47-му, Туреччина на 43-му.

Парадоксальним залишається той факт, що зазначені експертами Світового банку нібито поліпшення у рейтингу Doing Business–2019, жодним чином не відчули самі підприємці. При складанні рейтингу враховуються

регуляторні поліпшення, які в Україні далеко не завжди означають реальні зміни. Так, експерти точно не враховували складності взаємодії підприємців з податківцями, кількість планових, а особливо позапланових перевірок і масштаби корупції. Тому поліпшення позицій України не відзначиться і на інвестиційній привабливості країни, адже інвестори у першу чергу будуть враховувати реальну ситуацію, а не місце країни в топ-100. Інвестори не готові працювати в Україні, поки держава не зможе гарантувати їм повний захист їх власності і капіталів.

У світі останнім часом спостерігається тренд – тенденція до зниження податкового навантаження на бізнес. При цьому найкращі результати за всіма трьома показниками традиційно демонструють більш розвинені економіки.

Світовим і регіональним трендом нині є перетворення сплати податків на необтяжливу і швидку процедуру.

У країнах ЄС і ОЕСР витрачається менше часу на податковий облік, швидше відбувається відшкодування податку на додану вартість і рідше проводяться податкові перевірки.

Як уже зазначалося вище, в Україні реформаційні процеси в перебудові податкової системи за останні роки не мають сталого характеру, безсистемно врегульовуються окремі питання та зміни, орієнтовані на нетривалі терміни часу.

На жаль, на теперішній час, незважаючи на внесення суттєвих змін кожного року до Податкового кодексу України, діюча податкова система України не забезпечує збалансованого з реальними можливостями економіки податкового навантаження на суб'єктів господарювання, її реформування викликано необхідністю невідкладної стабілізації фінансової ситуації, стимулювання процесів економічного зростання та підвищення інвестиційної привабливості України на міжнародній арені в цілому.

Сучасна податкова система України зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними.

Дорожню карту змін механізмів оподаткування необхідно будувати, виходячи з ранжування найголовніших проблем оподаткування, серед яких: нестабільність податкового законодавства, високе податкове навантаження, складне та непрозоре податкове адміністрування, що служить дестимулятором розвитку підприємництва в Україні, тіньова економіка, завищені ставки прямих податків, висока частка контрабандної продукції на ринку, нерівномірне податкове навантаження на бізнес, невідшкодування податку на додану вартість, відсутність довгострокової передбаченої акцизної політики.

До реформування податкової системи України в цілому та внесення змін до Податкового кодексу України зокрема, необхідно підходити системно та комплексно із запровадженням мораторію на певний період на внесення змін до податкового законодавства, окрім змін, які стосуються адміністрування та/або поліпшують становище платників податків, зборів, після проведення відповідної податкової реформи.

Усі вищезазначені проблеми податкової системи України вимагають їх нагального вирішення на користь стимулювання розвитку підприємництва, і, відповідно, розвитку економіки країни.

Поряд із цим, необхідно врегулювати проблему частоті зміни податкового законодавства з метою стимулювання залучення інвестицій у вітчизняну економіку, приваблення іноземного інвестора формуванням стабільного податкового законодавства.

Виходячи з реального стану справ, пріоритетними кроками в реалізації механізмів податкового регулювання стануть наступні: забезпечення якомога більшої стабільності основних механізмів податкового регулювання; прозоре адміністрування; виведення бізнесу із тіні; посилення податкового контролю за контрабандою; запровадження інституту контрольованої іноземної компанії; зменшення податкового навантаження з одночасним пошуком бюджетних компенсаторів; забезпечення своєчасного, прозорого відшкодування податку на додану вартість та погашення наявної бюджетної

заборгованості з податку на додану вартість; проведення акцизної політики відповідно до європейських правил.

Для реалізації вище запропонованих кроків, необхідно внести ряд змін до Податкового кодексу України, якими передбачити:

1. Забезпечення стабільності податкового законодавства; зворотна дія в часі тільки для актів податкового законодавства України, якими вносяться зміни, доповнення, що передбачають пом'якшення або скасування відповідальності за порушення податкового законодавства; встановлення мораторію на внесення змін до податкового законодавства, наприклад, до 2022 року, окрім змін, які стосуються адміністрування та/або поліпшують становище платників податків, зборів.

2. У частині трансфертного ціноутворення:

2.1. Впровадження в національне податкове законодавство правил для оподаткування контрольованих іноземних компаній з метою боротьби з ухиленням від оподаткування, із податковим зловживанням при застосуванні податкових конвенцій, припинення відтоку капіталу з України та розмивання податкової бази.

2.2. Контролюючою особою визначити резидентів України – юридичних або фізичних осіб, які безпосередньо та/або опосередковано володіють корпоративними правами контрольованої іноземної компанії у розмірі 50 і більше відсотків; або доля такої участі у контрольованій іноземній компанії перевищує 10 %, якщо доля участі всіх резидентів України в даній контрольованій іноземній компанії складає 50 і більше відсотків. При цьому при визначенні долі участі резидента-фізичної особи у контрольованій іноземній компанії враховується як безпосередня його участь, так і опосередкована участь через його подружжя та/або неповнолітніх дітей.

2.3. Платників податку зобов'язати щорічно, до 1 квітня року, що настає за звітним податковим роком, надавати відповідним контролюючим

органам за своєю податковою адресою довідки у довільній письмовій формі про контрольовані іноземні компанії, в яких вони є контролюючими особами.

2.4. Прибуток контрольованої іноземної компанії може бути звільнений від оподаткування у випадку наявності однієї з умов: 1) контрольована іноземна компанія зареєстрована у будь-якій країні, з якою укладено угоду про уникнення подвійного оподаткування; 2) контрольована іноземна компанія є стороною в угоді про розподіл продукції, концесійної угоди, учасником державно-приватного партнерства; 3) є емітентом облігацій, що розміщуються на міжнародних фондових біржах, перелік яких затверджується Національною комісією із цінних паперів та фондового ринку.

2.5. Прибуток контрольованої іноземної компанії повинен бути підтверджений відповідною фінансовою звітністю, яка складена згідно із законодавством країни місцезнаходження (реєстрації) контрольованої іноземної компанії за відповідний фінансовий (звітний) рік.

3. У частині адміністрування:

3.1. Встановити додаткові гарантії для платників податків у частині помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені, що виражається у визнанні сум помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, не повернутих платнику податків у порядку та строки, заборгованістю бюджету, на яку нараховується пеня на рівні 120 % облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день повернення грошових зобов'язань.

3.2. Подання податкової звітності до контролюючих органів в електронній формі з акцизного податку.

3.3. Скасування обмеження щодо застосування податкової консультації тільки особою, якій її було надано, встановлення правил використання й іншими платниками податків податкових консультацій у

випадку відповідності умов, викладених у консультації, фактичним обставинам.

3.4. Запровадження вмотивованих податкових роз'яснень, які будуть надаватися центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, за зверненням платників податків та відображатимуть його офіційну позицію з питань правильності, повноти нарахування та сплати податків, зборів щодо здійснених господарських операцій або тих господарських операцій, здійснення яких планується у майбутніх звітних (податкових) періодах; вмотивоване податкове роз'яснення, надане платнику податків, є обов'язковим для контролюючих органів під час проведення перевірок, звірок.

3.5. Удосконалення інституту оскарження рішень контролюючих органів.

3.6. Лібералізація порядку проведення контролюючими органами перевірок та оформлення результатів таких перевірок.

4. У частині податку на прибуток:

4.1. Лібералізація ставок податку з податку на прибуток підприємств, зниження базової (основної) ставки, наприклад, з 1 січня 2020 р. з 18 % до 15 %, з метою виходу суб'єктів господарювання з «тіні» та збільшення податкових надходжень до бюджету України.

4.2. Виключення фіскальних норм, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, та нематеріальних активів з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку; строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів будуть залежати від облікової політики підприємства.

4.3. Скасування сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів.

5. У частині податку на доходи фізичних осіб:

5.1. Звільнення від оподаткування сум у вигляді страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) роботодавцем-резидентом за свій

рахунок за договорами добровільного медичного страхування на користь найманих працівників та членів їх сімей, але не більше як 2,5 розміру мінімальної заробітної плати за кожну фізичну особу, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року.

5.2. Лібералізація ставки податку з податку на доходи фізичних осіб, зниження базової (основної) ставки з 18 % до 15 %, та ставка податку на доходи фізичних осіб з 18 % до 5 % бази оподаткування щодо доходу у формі заробітної плати та інших винагород за трудовими договорами (контрактами) працівників суб'єкта індустрії програмної продукції, який застосовує особливості оподаткування, з метою детінізації фонду оплати праці та збільшення податкових надходжень відповідно.

5.3. Підвищення розміру податкової соціальної пільги, на яку платник податку має право зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, з 50 до 100 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку.

5.4. Удосконалення оподаткування доходів, отриманих шляхом здійснення операцій з інвестиційними активами (цінними паперами та деривативами).

5.5. Скасування, запровадженого на тимчасовій основі, військового збору з метою детінізації фонду оплати праці; крім того, справляння військового збору є неправомірним, адже податковим законодавством не визначено базу оподаткування військовим збором, що є обов'язковим елементом будь-якого податку/збору; фактично виникає подвійне оподаткування доходів фізичної особи.

6. У частині податку на додану вартість:

6.1. Запровадження 7 % податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію

України товарів і послуг, які є соціально значущими за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

6.2. Здійснення бюджетного відшкодування платникам податку на додану вартість, які відповідають критеріям в автоматичному режимі.

6.3. Удосконалення порядку визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строків проведення розрахунків.

6.4. Відновлення спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства з метою збільшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств, адже відміна застосування спеціального режиму з податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників та перехід на загальну систему оподаткування податком на додану вартість стане крахом для даної галузі і фактично знищить виробництво сільськогосподарських товарів. Прямі дотації держави для даної галузі – неефективні й сприяють поширенню корупції. До того ж, обсяги прямих дотацій є незначними і становлять загалом до 8 млрд грн на рік, тоді як забирають у аграріїв більше 20 млрд грн щорічно.

7. У частині акцизного податку:

7.1. Впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів для посилення контролю у відповідній сфері господарювання, з метою детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; забезпечення її функціонування покласти на контролюючі органи.

7.2. Звільнення від оподаткування акцизним податком суб'єктів господарювання роздрібною торгівлю, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, адже встановлення акцизного податку з реалізації через торговельну мережу підакцизних товарів фізичним особам та іншим кінцевим

споживачам не відповідає міжнародним стандартам, а саме Директиві Європейського Союзу № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. щодо загальних умов акцизного збору.

7.3. Підвищення ставки акцизного податку на тютюнові вироби на 20 % специфічну та на 3 відсоткові пункти (з 12 % до 15 %) адвалорну.

8. У частині рентної плати:

8.1. Удосконалення обчислення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин; розрахунок фактичної ціни реалізації для товарної продукції залізорудного гірничого підприємства платником податку за відповідною формулою.

9. У частині податку на майно:

9.1. Удосконалення оподаткування податком на майно, а саме деталізація об'єкта оподаткування транспортним податком, до якого віднести легкові автомобілі, середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року; мотоцикли, середньоринкова вартість яких становить понад 200 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року; судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту, зазначені у товарній позиції 8903 згідно з УКТ ЗЕД), зареєстровані в Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 75 кВт; літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України.

9.2. Внесення змін до визначення ставки податку оподаткування транспортним податком: для легкових автомобілів, середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року та мотоциклів, середньоринкова вартість яких становить понад 200 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, – 5 % їх вартості під час придбання на митній території України або

ввезення на митну територію України з урахуванням податку на додану вартість; для суден (яхт та інших плавучих засобів для дозвілля або спорту, зазначених у товарній позиції 8903 згідно з УКТ ЗЕД), зареєстрованих у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України, оснащених стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 75 кВт та літаків і вертольотів, зареєстрованих у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України – 10 % їх вартості під час придбання на митній території України або ввезення на митну територію України з урахуванням податку на додану вартість.

9.3. Удосконалення порядку обчислення та сплати податку на майно;

10. Щодо спеціальних податкових режимів:

10.1. Запровадження спеціального режиму оподаткування для суб'єктів індустрії програмної продукції з метою створення базових економічних умов для розвитку в Україні індустрії програмної продукції, що сприятиме підвищенню рівня конкурентоспроможності країни, дозволить детінізувати дану індустрію, створити передумови її сталого розвитку, створити прозорі та ефективні механізми збору та обліку усіх видів загальнообов'язкових платежів з боку підприємств сфери індустрії програмної продукції, тим самим максимізувати фіскальний потенціал індустрії, збільшити надходження до бюджету країни та сприятиме створенню тисяч нових робочих місць.

10.2. Запровадження спеціального режиму оподаткування для платників податків в індустріальних (промислових) парках з метою розвитку вітчизняного виробництва шляхом стимулювання залучення іноземних та вітчизняних інвестицій в реальний сектор економіки; підвищення конкурентоспроможності економіки та добробуту громадян України в цілому. Розвиток індустріальних парків також сприятиме здійсненню інвестиційної політики. Тимчасово, протягом п'яти років, наступних за роком укладення з керуючою компанією індустріального парку договору про здійснення господарської діяльності у межах індустріального парку

звільнити від оподаткування прибуток суб'єктів учасників індустріального парку, отриманий в результаті здійснення господарської діяльності у межах індустріального парку; фізичній особі-підприємцю, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, не включати до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) власного виробництва, виготовлених в межах індустріального парку, а наступні п'ять років чистий річний оподатковуваний дохід оподатковується у половинному розмірі ставки, встановленої у пункті 167.1. статті 167 Податкового кодексу України; на учасників індустріального парку не поширювати положення пункту 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України в частині обов'язку сплати військового збору. Звільнити також від оподаткування податком на додану вартість операції із ввезення на митну територію України певного чітко визначеного устаткування, обладнання та комплектуючих; тимчасово, протягом десяти років, наступних за роком укладення договору про створення та функціонування індустріального парку звільнити від оподаткування податком на майно об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, що розташовані на території індустріального парку. Чітко встановити цільове використання податкових пільг.

Впровадження та подальша реалізація запропонованої податкової реформи сприятиме відновленню економічного зростання, підйому незалежного підприємництва, а також підвищенню стабільності та передбачуваності бюджетних надходжень, залученню іноземних інвестицій та конкурентоспроможності України на міжнародній арені.

ВИСНОВКИ

У дисертації науково обґрунтовано теоретичні та практичні засади реформування та перспективи розвитку податкового законодавства України в трансформаційний період. Найважливіші **Висновки** та пропозиції зводяться до такого:

1. Враховуючи історичні особливості розвитку держави Україна, сформульовано етапи розвитку оподаткування в цілому та податкового законодавства, зокрема:

I етап (VIII – XII ст.ст.) – виникнення перших платежів податкового характеру. У цей період переважали натуральні надходження. Це були так звані «первісні» форми оподаткування, що почали впроваджуватися з часів формування Київської Русі.

II етап (XII ст. – 1917 р.). Початок цього періоду ознаменовується складенням зводу законів – Руської Правди, в якій уперше було здійснено детальну регламентацію системи оподаткування. Це і поклало початок подальшій регламентації останньої. Формується система податкових платежів, які стають джерелом доходів бюджету.

III етап (1917 р. – 1991 р.). Період розвитку системи оподаткування, що супроводжувався відповідними історичними процесами, які, беззаперечно, по-своєму впливали на структуру та законодавче закріплення податкової системи.

IV етап (1991 р. – 2010 р.). Період характеризується утворенням, розвитком, дією та реформуванням системи оподаткування уже незалежної України.

V етап – від 2010 року і до нині, який характеризується систематизацією податкового законодавства в єдиний кодифікований акт – Податковий кодекс України та подальшим удосконаленням, шляхом реформування податкового законодавства в Україні.

Процес становлення і розвитку податкового законодавства в незалежній Україні був досить складним, суперечливим і багато в чому спонтанним та непослідовним. Податкова система України є далекою від досконалості, її формування продовжується – процес реформування податкової законодавчої бази та впровадження в життя положень реформованого законодавства не зупиняється та триває і на теперішній час.

2. Визначено поняття «податкове законодавство» як частину системи законодавства, яка складається з правових норм, що встановлюють порядок, способи, форми та методи правового регулювання відносин у сфері оподаткування.

Систему податкового законодавства України становлять: Податковий кодекс України, який є актом прямої дії та займає особливе місце у системі податкового законодавства України; закони України; нормативно-правові акти податкового характеру; нормативно-правові акти неподаткового характеру, які містять окремі норми, що регулюють податкову систему України; чинні міжнародні договори з питань оподаткування, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

3. Аргументовано, що принципи податкового законодавства гарантують безперервність та послідовність нормотворчого процесу, відіграють особливу роль у формуванні практики податкових відносин, сприяють відміні застарілих та запровадженню нових правових норм, єдиному трактуванню нормативних актів та удосконаленню податкового законодавства в умовах посилення інтеграційних процесів.

Наголошено на виокремленні у науковій літературі чотирьох окремих груп принципів, що стосуються відносин оподаткування, до яких віднесено: принципи податкового права; принципи податкової системи; принципи податку; принципи податкового законодавства. Підтримуючи позицію вчених щодо розмежування названих принципів, сформульовано авторське визначення «принципів податкового права», «принципів податкової системи», «принципів оподаткування», «система принципів податкового

законодавства». Так, принципи податкового права – це ті загальні положення та ідеї, що містяться у правових нормах, або ті, яких сформовано юридичною доктриною, і відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Принципи податкової системи – це засади побудови податкової системи, якими керується держава при розробці та впровадженні системи податків на загальнодержавному та місцевому рівнях. Принципи оподаткування – це керівні ідеї законодавчо врегульованого процесу регулювання загальнообов’язкових платежів, що забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахування економічних можливостей та приватного інтересу платників податків. Під системою принципів податкового законодавства запропоновано розуміти взаємодіючу множинність встановлення і забезпечення системи вимог податкового законодавства, на яких базується нормативно-правове регулювання відносин оподаткування.

4. Встановлено, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворення та правозастосування, а також є показником досягнутого у державі рівня урегульованості та порядку у податкових правовідносинах. Зазначено, що поняття «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства» тісно взаємопов’язані, але не тотожні з огляду на їх характерні особливості та форми закріплення.

Акцентовано увагу на тому, що Податковий кодекс України, а саме ст. 4 чітко регламентує принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство. Їх закріплено у єдине ціле, як систему, що нерозривно пов’язує один з одним свої складові елементи. Тому, розглянуто та досліджено їх у комплексі, що і дозволило дослідити правове коло, на якому мають ґрунтуватись усі податкові правовідносини. Констатовано, що принципи, передбачені у п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України, складаються як з власне принципів податкового законодавства (стабільність

оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так із принципів оподаткування (нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, економічність тощо). Сформульовано особливості принципів податкового законодавства, до яких віднесено: 1) принципи податкового законодавства беруть свій початок із положень Основного закону держави; 2) вони утворюють систему, що є чітко регламентованою спеціальним податковим законодавством – Податковим кодексом України; 3) відповідно до їх функцій можна виокремити регулятивні та установчі принципи; 4) система принципів податкового законодавства є наслідком глобалізації економіки; 5) система принципів податкового законодавства є динамічною.

Принципи податкового законодавства не є однорідними, адже окремі є результатом розвитку принципів, закріплених у Конституції України, а інші є вузькогалузевими. Одних закріплено на рівні однієї норми податкового закону, інші отримали додатковий розвиток в інших статтях. При цьому ставити одні принципи над іншими немає підстав. Усі вони у сукупності формують підґрунтя для побудови системи податкового законодавства.

Систему принципів, що сформована у Податковому кодексі України, не можна вважати остаточно завершеною та сталою конструкцією, оскільки вони є іманентним відображенням постійної динаміки ідеологій доктрини податкового права і залежать від того, якій ідеології оподаткування надається перевага у застосуванні одних принципів при ігноруванні інших.

5. Податкове законодавство, будучи невід’ємною частиною системи національного законодавства, не може функціонувати абсолютно автономно, а тому повинно розвиватися системно та комплексно.

Положення статті 3 Податкового кодексу України свідчать про те, що податкові правовідносини можуть регулюватися не лише нормами власне податкового законодавства, але й нормами інших галузей. Це дає підстави зробити висновок про наявність певного зв’язку та перетину податкових

норм із неподатковими, зокрема конституційними, митними та міжнародно-правовими нормами.

Фактично йдеться про три варіанти співвідношення норм податкового законодавства з іншими нормами.

Застосування для цілей оподаткування норми, яка не узгоджується із нормами Податкового кодексу України (без внесення змін до нього) стане порушенням не просто окремих пунктів Податкового кодексу України, а порушуватиме цілу систему норм, яка формувалася спеціально для забезпечення зручності та стабільності та буде порушенням мети, для якої податкове законодавство кодифіковано.

Зміна положень Податкового кодексу України має проводитися виключно шляхом внесення змін до нього і тільки законами, що містять виключно положення щодо внесення змін до Податкового кодексу України, а інші закони, якими вносять зміни поряд із Податковим кодексом України і до інших нормативно-правових актів, повинні визнаватися Конституційним Судом України неконституційними та не впливати на зміну податкового законодавства.

6. Визначено за необхідне внести зміни до чинного податкового законодавства України, зокрема:

6.1. З метою удосконалення системи адміністрування податків необхідно: скасувати обмеження щодо застосування податкової консультації тільки особою, якій вона була надана, встановлення правил використання й іншими платниками податків податкових консультацій у випадку відповідності умов, викладених у консультації, фактичним обставинам; запровадити інститут попередніх вмотивованих податкових роз'яснень (tax rulling), які будуть надаватися центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, за зверненням платників податків та відображатимуть його офіційну позицію з питань правильності, повноти нарахування та сплати податків, зборів щодо здійснених господарських операцій або тих господарських операцій, здійснення яких планується у

майбутніх звітних (податкових) періодах; вмотивоване податкове роз'яснення, надане платнику податків, повинно бути обов'язковим для контролюючих органів під час проведення перевірок, звірок; удосконалити інститут оскарження рішень контролюючих органів.

6.2. Нагального врегулювання потребує проблема частоті зміни податкового законодавства, шляхом вирішення якої є запровадження мораторію на певний період на внесення змін до податкового законодавства, з метою стимулювання залучення інвестицій у вітчизняну економіку, підвищення інвестиційної привабливості України, формуванням стабільного податкового законодавства.

6.3. Якісність норм податкового законодавства забезпечити шляхом: запровадження дисциплінарної та матеріальної відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб за прийняття неправомірних рішень або бездіяльність, а також передбачити кримінальну відповідальність (аналогічно до відповідальності для посадових осіб платників податків), якщо дії податкових органів призвели до значних збитків платників податків; законодавчого встановлення автоматичного закриття кримінальних проваджень при набранні законної сили рішенням суду про скасування донарахованих сум податків; реформування неефективної системи адміністративного оскарження дій (рішень) контролюючих органів.

6.4. Для збереження та поповнення обігових коштів платників податків: запровадити законодавчо фінансову відповідальність держави за несвоєчасне бюджетне відшкодування та/або несвоєчасне повернення переплат і забезпечити її застосування на практиці на зразок відповідальності, що встановлена законодавством для платників податків при несвоєчасній сплаті податків до бюджету (фінансова санкція); забезпечити обов'язкове залучення представників бізнесу, професійних громадських об'єднань до процесу реформування податкового законодавства, перед поданням законопроектів до парламенту обов'язково проводити їх експертизу представниками фахових організацій; зробити відкритим процес обговорення законопроектів шляхом

надання інформації у ЗМІ та Інтернеті щодо пропозицій бізнес-структур та професійних громадських об'єднань, а також мотивів їх прийняття або відхилення; припинити порочну практику встановлення планів донарахувань податків при проведенні перевірок.

6.6. З метою спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств, подолання перешкод для ведення бізнесу, ефективного фінансового планування, підвищення інвестиційної привабливості як фундаменту для забезпечення економічного зростання країни, необхідно внести зміни до абзацу восьмого п.п. 134.1.1. п. 134.1. ст. 134 Податкового кодексу України та об'єкт оподаткування (річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, який не перевищує 300,0 млн грн) суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва визначати без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

6.7. Уніфікувати податковий і бухгалтерський облік, зокрема, в частині коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, а саме необхідно виключити фіскальні норми, що встановлюють мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів та нематеріальних активів, строки амортизації будуть залежати від облікової політики підприємства, тобто виключити підпункти 138.3.3. і 138.3.4. пункту 138.3. статті 138 Податкового кодексу України.

Внесення запропонованих змін до Податкового кодексу України сприятиме подальшій гармонізації податкового і бухгалтерського обліку, спрощенню адміністрування податку на прибуток підприємств, матиме позитивний ефект на процеси економічного зростання вітчизняного виробництва та підвищення інвестиційної привабливості країни у цілому.

6.8. Лібералізувати ставку податку з податку на прибуток підприємств, знизивши базову (основну) ставку з 18 % до 15 %, з метою виходу суб'єктів господарювання із «тіні» та збільшення податкових надходжень до бюджету України.

7. В українських реаліях класична модель оподаткування прибутку містить системні проблеми, частина з яких є невід'ємною складовою цієї моделі в усьому світі, а частина обумовлена виключно специфікою України, у тому числі рівнем корупції та проблемами правозастосування. Податок на прибуток підприємств, який розраховується як різниця між доходами та витратами (фінансовий результат), через його широку дискретність в українських реаліях миттєво породжує корупцію. Наявні 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 не є справедливим та фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств досить низка.

Перехід до моделі оподаткування виведеного капіталу, яка передбачає оподаткування операції/транзакції щодо виведення капіталу, або операцій, пов'язаних з виведенням капіталу (у вигляді дивідендів та іншого розподілу прибутку, операцій та платежів, що використовуються з метою оптимізації цього податку), дозволить вирішити існуючі на теперішній час проблеми, пов'язані з адмініструванням податку на прибуток підприємств, відновити справедливість в оподаткуванні та певною мірою зменшити податкове навантаження на платників податку.

Така модель спрямована на встановлення простих і прозорих правил оподаткування, що дозволить: спростити адміністрування податку, зробивши розрахунок податку та правила звітування прогнозованими та простими; припинити практику незаконного встановлення показника податкового навантаження у вигляді відсотку від обороту платника податку; зменшити кількість податкових перевірок та пов'язаних із цим податкових спорів; підвищити ліквідність активів підприємств (завдяки стимулюванню

реінвестування); створити сприятливі умови для залучення іноземних інвестицій та зупинити відтік капіталу з України; змінити філософію взаємовідносин платника податку з податковим органом, звести це спілкування до мінімуму; відновити справедливість в оподаткуванні шляхом вирівнювання податкового навантаження між середнім та великим бізнесом; стабілізувати економічну ситуацію в Україні у цілому, впровадження цього податку за різними розрахунками дасть додаткове зростання ВВП від 1,5 % до 2 %.

8. Для вирішення проблем, що стосуються оподаткування доходів фізичних осіб в Україні, необхідно вжити таких заходів: підвищити розмір податкової соціальної пільги, на яку платник податку має право зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, з 50 до 100 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку; провести лібералізацію ставки податку з податку на доходи фізичних осіб, знизивши базову (основну) ставку з 18 % до 15 %, з метою детінізації фонду оплати праці та збільшення податкових надходжень відповідно; звільнити від оподаткування суми у вигляді страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами добровільного медичного страхування на користь найманих працівників та членів їх сімей, але не більш як 2,5 розміру мінімальної заробітної плати за кожну фізичну особу, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року; удосконалити оподаткування доходів, отриманих шляхом здійснення операцій з інвестиційними активами (цінними паперами та деривативами); скасувати, запроваджений на тимчасовій основі, військовий збір з метою детінізації фонду оплати праці; крім того, справляння військового збору є неправомірним, адже податковим законодавством не визначено базу оподаткування військовим збором, що є

обов'язковим елементом будь-якого податку/збору; фактично виникає подвійне оподаткування доходів фізичної особи.

9. З метою усунення існуючих проблем у сфері оподаткування податком на додану вартість необхідно здійснити наступні кроки його реформування: передбачити тимчасове звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на митну територію України технологічного обладнання (устаткування) для власних виробничих потреб чітко визначених товарних позицій згідно УКТ ЗЕД; скасувати податок на додану вартість на імпортовану сировину чи комплектуючі для власного виробництва, якщо немає аналогів у українських постачальників, що стимулювати саме технологічний імпорт, передусім машин і обладнання (устаткування), обмежити приплив морально застарілих технологій, активізуватиме залучення іноземних інвестицій у вигляді нових технологій та інноваційного менеджменту; запровадити ставку у розмірі 7 % від бази оподаткування податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України товарів і послуг, які є соціально значущими за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; здійснювати бюджетне відшкодування платникам податку на додану вартість, які відповідають критеріям в автоматичному режимі; удосконалити порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строків проведення розрахунків; відновити спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства з метою збільшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств.

10. Для ефективного комплексного контрольно-попереджувального моніторингу у сфері обігу підакцизних товарів, контролю за переміщенням підакцизних товарів на кожному етапі – від виробника чи імпортера до кінцевого споживача, необхідним є впровадження автоматизованої системи

електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Крім цього, з метою посилення контролю у відповідній сфері господарювання, детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та подальшої модернізації акцизної політики в Україні також необхідно: звільнити від оподаткування акцизним податком суб'єктів господарювання роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, адже встановлення акцизного податку з реалізації через торговельну мережу підакцизних товарів фізичним особам та іншим кінцевим споживачам не відповідає міжнародним стандартам, а саме Директиві ЄС № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. щодо загальних умов акцизного збору; ввести реалістичний довгостроковий план поступового підвищення ставок акцизного податку на тютюнову продукцію, пиво, алкогольні напої, за якого Україна зможе вийти на європейські ставки протягом 5–10 років.

11. Система оподаткування нерухомості, що існує в Україні, вимагає удосконалення. Механізм оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, не враховує ні мету використання об'єкта, що оподатковується, ні реальну вартість об'єктів оподаткування у тому чи іншому регіоні. До концепції оподаткування нерухомого майна необхідно внести серйозні зміни, які дозволили б механізму оподаткування відповідати сучасним реаліям і швидко реагувати на мінливі умови соціально-економічних показників України.

Існуюча законодавча інтерпретація податку на нерухомість свідчить про громіздкість його адміністрування: наявна електронна база даних про нерухомість містить обмежену інформацію про об'єкти нерухомості, що призведе до помилок при розрахунках сум податку і надсиленні повідомлень за призначенням; має місце неузгодженість у нарахуванні податку на житлову нерухомість (застосуванні ставок та пільг) для платників, що володіють нерухомістю у різних населених пунктах; відсутність фіксованих

ставок податку призводить до плутанини при його розрахунку у різних населених пунктах.

Проблемними також залишаються такі питання: соціальна несправедливість самого податку, оскільки він обчислюється залежно від площі об'єкта нерухомості, а не від його вартості; в умовах фінансової кризи, що супроводжується зниженням доходів населення, не є правильним включення до об'єкта оподаткування допоміжних (нежитлових) приміщень, таких як сараї, хліви, гаражі, літні кухні тощо, які переважно знаходяться у сільській місцевості та є невід'ємною частиною ведення підсобного господарства.

12. Позитивний ефект матиме запровадження заходів щодо удосконалення справляння транспортного податку, шляхом внесення таких змін до податкового законодавства України: розширення бази оподаткування транспортним податком за рахунок віднесення до об'єкта оподаткування поряд із легковими автомобілями, середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року і мотоцикли, середньоринкова вартість яких становить понад 200 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року; судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту), зареєстровані в Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 75 кВт; літаки і вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України; базу оподаткування об'єктів оподаткування визначати за їх вартістю під час придбання на митній території України або митною вартістю при їх ввезенні на митну територію України; у разі наявності у платника податку кількох об'єктів оподаткування базу оподаткування обчислювати окремо за кожним із таких об'єктів; передбачити для об'єктів оподаткування легкові автомобілі і мотоцикли, ставку податку у розмірі 5 % їх вартості під час придбання на митній території України або ввезення на

митну територію України з урахуванням податку на додану вартість, а для об'єктів оподаткування, судна (яхти та інші плаваючі засоби для дозвілля або спорту), літаки і вертольоти, – 10 % їх вартості під час придбання на митній території України або ввезення на митну територію України з урахуванням податку на додану вартість.

13. В Україні за всі роки незалежності фактично було проведено чотири податкові реформи, а саме в 1991, 1995, 1999 та 2011 рр., а використані інструменти їх реалізації не завжди були адекватними соціально-економічному стану країни, що пов'язано із невідповідністю виду проваджуваної податкової політики цілям та завданням економічної стратегії держави. Реформаційні процеси у перебудові податкової системи останніми роками не мають сталого характеру, безсистемно врегульовуються окремі питання та зміни, орієнтовані на нетривалі терміни часу.

На жаль, на теперішній час, незважаючи на внесення суттєвих змін кожного року до Податкового кодексу України, діюча податкова система України не забезпечує збалансованого з реальними можливостями економіки податкового навантаження на суб'єктів господарювання, її реформування викликано необхідністю невідкладної стабілізації фінансової ситуації, стимулювання процесів економічного зростання та підвищення інвестиційної привабливості України на міжнародній арені в цілому.

Сучасна податкова система України зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними.

З метою подолання вищезазначених недоліків, необхідно внести ряд змін до Податкового кодексу України, частину з яких уже зазначено у цих висновках. Крім вищезазначеного, також необхідно:

1. У частині трансфертного ціноутворення:

впровадження в національне податкове законодавство правил для оподаткування контрольованих іноземних компаній з метою боротьби з ухиленням від оподаткування, з податковим зловживанням при застосуванні

податкових конвенцій, припинення відтоку капіталу з України та розмивання податкової бази;

2. У частині рентної плати:

удосконалення обчислення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин; розрахунок фактичної ціни реалізації для товарної продукції залізорудного гірничого підприємства платником податку за відповідною формулою.

3. Щодо спеціальних податкових режимів:

запровадження спеціального режиму оподаткування для суб'єктів індустрії програмної продукції з метою створення базових економічних умов для розвитку в Україні індустрії програмної продукції, що сприятиме підвищенню рівня конкурентоспроможності нашої країни.

Запровадження спеціального режиму оподаткування для платників податків в індустріальних (промислових) парках з метою розвитку вітчизняного виробництва шляхом стимулювання залучення іноземних та вітчизняних інвестицій в реальний сектор економіки; підвищення конкурентоспроможності економіки та добробуту громадян України в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеев С.С. Проблемы теории права. Т.1. Свердловск, 1972. 396 с.
2. Алексеенко М.М. Конспект «Финансового права» : Теория орд. проф. фин. права М.М. Алексеенко. Харків, 1894. 296 с.
3. Афанасьев В.Г. Общество: системность, познание и управление. Москва: 1981. 432 с.
4. Бабін І.І. Податкове право: навч. посіб. Чернівці: Чернівецьк. нац. ун-т, 2012. 486 с.
5. Бабін І.І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання / І.І. Бабін, О.В. Дьомін. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2011. Вип. 604. С. 74–80.
6. Бандурка О.М., В.Д. Понікаров, С.М. Попова. Податкове право : навч. посіб. / Київ. : Центр учб. л-ри, 2012. 312 с.
7. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2005. 193 с.
8. Бекерская Д.А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине: учеб. пособие; за ред. С.В. Кивалова. Одеса. : Юрид. л-ра, 2000. 224 с.
9. Богатирьова Є.М. Генезис податкових реформ в Україні. *Економічний простір*. 2017. № 118. С. 126–142.
10. Богатирьова Є.М. Податкова політика: сутність та принципи формування. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. Одеса: ОНЕУ, 2012. № 10 (162). С. 209–210.
11. Богатирьова Є.М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. Одеса: ОНЕУ, 2013. № 7 (186). С. 28–38.
12. Бойко Л.І., Прокоф'єва Ю.О. Реформування податку на додану вартість. *Економічний простір*. 2010. № 37. С. 3–10.
13. Бондарь Н. Налоги как связующее звено между властью и свободой. *Сравнительное конституционное обозрение*. 2006. № 3 (56). С. 123–137.

14. Браславський Р.Г. Принципи податкового права України : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2019. 41 с.
15. Брызгалин А.В. Законодательство о налогах и сборах как центральная категория российского налогового права. *Налоги и финансовое право*. 2004. С. 4–20.
16. Брызгалин А.В. Трехмерное налогообложение как один из основных принципов налоговой политики. *Налоги и финансовое право*. 2010. № 17. С. 22–32.
17. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456–VI. *Відомості Верховної Ради України*. № 50–51. Ст. 572 (дата звернення 15.07.2017).
18. Вдовиченко Л.І. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 4 (12). С. 45–50.
19. Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : дис. ... канд.. юрид. наук. Київ, 2011. С. 74.
20. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Харків : Право, 2020. 616 с.
21. Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / уклад. В.Т. Бусел. Київ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2002. 1440 с.
22. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. С.-Петербург.: Юрид. центр Пресс, 2003. 397 с.
23. Войткова І.Р. Сутність податку на прибуток та його етапи розвитку. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/3_82780.doc.html (дата звернення 20.06.2018).
24. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку. *Фінанси, банки, інвестиції*. 2010. № 3. С. 6–10.
25. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ. : Прецедент; Моя книга, 2007. 448 с.

26. Гагеймстер Ю.А. Розыскания о финансах Древней России. Его Императорскому Величеству Всемилостивейшему Государю Императору Николаю Павловичу Самодержцу Всероссийскому всеподданнейшее приношение. С.-Петербург.: Типография при Императорской Академии наук. 1833. С. 12–18. Режим доступа: <http://simlib.ru/handle/123456789/2642> (дата звернення 10.02.2018).
27. Гай-Нижник П. Податки в УСРР у період НЕПу (1921–1930 рр.). *Історія торгівлі, податків та мита*: Зб. наук. праць. Вип. 1. Дніпропетровськ: АМСУ, 2012. С. 132–141.
28. Білецька Г.М., Кармаліта М.В., Куц М.О. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Київ: Алерта, 2012. 222 с.
29. Гетманцев Д.О. Стабільність та визначеність податкового права. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 84–89.
30. Гетманцев Д.О., Мусійчук І.М., Шишканов О.А., Шамрай О.В. Пряме реальне оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2014. 336 с.
31. Горбань О. М. Основи теорії систем і системного аналізу. Запоріжжя : ГУ «ЗІДМУ», 2004. 204 с.
32. Господарський кодекс України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/436-15> (дата звернення 11.03.2019).
33. Гурбик А.О. Реформування системи оподаткування українських волостей Великого Князівства Литовського. *Історія торгівлі, податків та мита: матеріали сьомої міжнар. конф. (м. Дніпропетровськ, 24–25 жовтня 2013 р.)*. Київ, 2013. С. 17–20.
34. Гіжевський В.К., В.В. Головченко, Е.Ф. Демський, С.Е. Демський. Популярна юридична енциклопедія / Київ : Юрінком Інтер, 2002. 528 с.
35. Данилишин В.І., Стефанків О.М., Ціжма О.А. Транспортний податок: зарубіжний досвід та українські реалії. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 702–705.

36. Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособ. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 424 с.
37. Державна економічна програма «Україна – 2010». Стратегія економічного розвитку України до 2010 року. К., 1999. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_2b/pg_itsusc.htm (дата звернення 30.05.2018).
38. Державна казначейська служба України: Дані офіційного веб-порталу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> (дата звернення 30.12.2018).
39. Державні будівельні норми України. В.2.2-15-2005 «Житлові будинки. Основні положення». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0007509-05> (дата звернення 05.10.2019).
40. Ю.С. Шемшученко, Н.М. Пархоменко, О.В. Скрипнюк. Джерела конституційного права України : монографія. відп. ред. : Шемшученко Ю.С., Ющик О.І. Київ : Наук. думка, 2010. 710 с.
41. Директива Ради 2006/112/ЄС Про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928 (дата звернення 12.02.2019).
42. Довгалюк В.І., Єрмоленко Ю.Ю. Податкова система: навч. посіб. Київ: Центр учб. літератури, 2007. 360 с.
43. Долженков О.В. Індустріальні парки як механізм стимулювання інвестиційно-промислової діяльності в Україні. *Lex Portus*. № 6 (8). 2017. С. 57–64.
44. Долженков О.В. Відновлення спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського господарства задля відродження тваринницької галузі. *Наше право*. № 4. 2019. С. 159–163.
45. Долженков О.В. Запровадження податку на виведений капітал в Україні. *European political and law discourse*. Volume 5. Issue 4. 2018. С. 236–242.

46. Долженков О.В. Основні напрямки реформування податкового законодавства України як необхідної складової підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоздатності економіки України. Проблеми реалізації норм публічних галузей права в контексті реформування державної влади : зб. наук. праць за матеріалами Міжнар. круглого столу, присвяч. 20-річчю Національного університету «Одеська юридична академія» та 170-річчю Одеської школи права (м. Чернівці, 30 листоп. 2017 р.). Чернівці, 2018. С. 24–26.
47. Долженков О.В. Процедури податкового контролю в науці податкового права: функціональне призначення, принципи організації та подальше вдосконалення: Вороновські читання. Єдність адміністративних та фінансових процедур : зб. статей, доповідей та тез учасників міжнародної наук.-практ. конф. м. Львів, 5–6 жовтня 2018 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, Й. Пуделька, О. Головашевич. Харків: Асоціація фінансового права України, 2018. С. 268–277.
48. Долженков О.В. Удосконалення адміністрування податку з доходів фізичних осіб з метою підвищення привабливості операцій з інвестиційними активами в контексті розвитку фондового ринку в Україні. *Juris Europensis Scientia*. № 3. 2020. С. 89–93.
49. Долженков О.В. Удосконалення справляння транспортного податку в Україні. *Юридичний вісник*. № 3. 2018. С. 98–103.
50. Долженков О.В. Щодо впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (АСЕК). Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 18 трав. 2018 р.) : у 2 т. Т. 2 / відп. ред. Ульянова Г.О. Одеса : Видав. дім «Гельветика», 2018. С. 93–96.
51. Долженков О.В. Щодо деяких складових забезпечення стабільності та подолання неоднозначності податкового законодавства і підвищення

інвестиційної привабливості України. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. Вип. 2. Чернівці, 2018. С. 7–15.

52. Долженков О.В. Щодо спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств, шляхом внесення змін до податкового кодексу України. Інтелектуальна власність і право на шляху до сталого розвитку України : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 19 квітня 2019 р.). Київ. : ФОП Кандиба Т.П. 2019. С. 218–220.

53. Дубровский В. Политико-экономические и институциональные вопросы налоговой системы Украины: приключения некоторых современных институтов в стране тотального произвола. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://voxukraine.org/2015/07/23/politiko-ekonomicheskiye-i-institutsionalnyye-voprosy-nalogovoy-sistemy-ukrainy_rus/ (дата звернення 20.06.2018).

54. Дудар С.К. Теоретичні проблеми визначення юридичного терміна «законодавство» у вітчизняній юридичній науці. *Право і суспільство*. 2014. № 2. С. 3–9.

55. Дунаєв Д. Що таке десятина? [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://cerkva.in.ua/dogma/355-prodesiatynu.html> (дата звернення 10.12.2018).

56. Економічна енциклопедія: у трьох томах / редкол.: Мочерний С.В. (відп. ред.) та ін. Київ: Видав. центр «Академія», 2000. Т. 1. 864 с.

57. Економічна енциклопедія: у трьох томах / редкол.: Мочерний С. В. (відп. ред.) та ін. Київ: Видав. центр «Академія», 2001. Т. 2. 780 с.

58. Електронний ресурс. Режим доступу: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm (дата звернення 10.02.2019).

59. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://gazeta.zn.ua/business/nalogovaya-sistema-srednevekovyya-s-nepredskazuemymi-posledstviyami-html> (дата звернення 30.05.2018).

60. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://taxfoundation.org/blog/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd> (дата звернення 20.06.2018).
61. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm> (дата звернення 30.05.2018).
62. Електронний ресурс. Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics_19963726 (дата звернення 20.12.2019).
63. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. Майбурова И.А. и др. Киев: Алерта, 2013. 432 с.
64. Гойман-Калинский И.В., Иванец Г.И., Червонюк В.И. Элементарные начала общей теории права : учебное пособие. /; под общ. ред. В.И. Червонюк. Москва : Колос, 2003. 544 с.
65. Загальна теорія держави і права / за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М.В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О.В. Петришина. Харків: Право, 2010. 584 с.
66. Зміцнення ПДВ в Україні. Звіт Світового банку [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSCContentServer/WDSP/IB/2007/02/13/000020953_20070213105644/Rendered/PDF/386030UKRAINIAN1ing0the0VAT01PUBLIC1.pdf (дата звернення 22.01.2019).
67. Иоффе О.С., М. Д. Шаргородский. Вопросы теории права. Москва, 1961. 381 с.
68. Исаев А.О. Очерк теории и политики налогов. Москва: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. С. 247.
69. Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування / Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2004. 242 с.
70. Кадебська Е.В. Механізм формування системи оподаткування нерухомого майна в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: Львів, 2010. 21 с.

71. Кармінська-Белоброва М.В. Напрями реформування механізму адміністрування податків. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 3 (30). С. 1–8.
72. Керимов Д.А. Проблемы общей теории государства и права. М.: Современ. гуманит. ун-т, 2000. 180 с.
73. Шемшученко Ю.С., Ющик О.І., Горбунова Л. М. Кодифікація законодавства України: теорія, методологія, техніка : монографія; за заг. ред. О.І. Ющика. Київ : Парламентське вид-во, 2007. 208 с.
74. Козлова Е.И., Кутафин О.Е. Конституционное право России. Москва: Проспект, 2009. 608 с.
75. Козырин А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. Москва: ЦППИ, 2009. 182 с.
76. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. ст. 146. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 28.09.2017).
77. Концепція реформування податкової системи України. Проект від 15 травня 2010 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/legislation/project/656.html> (дата звернення 20.04.2018).
78. Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-p> (дата звернення 20.04.2018).
79. Коровкин В.В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире. Москва: Магистр, 2012. 736 с.
80. Котенко А.М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2. С. 22–24.

81. Коцан Л.М. Соціально-регулююча роль оподаткування доходів. *Економічні науки*. 2017. № 22. Частина 2. С. 88–91.
82. Кошук Т.В. Прагматика формування і реалізації фискальної політики в Україні. *Європейська економіка*. Т. № 7 (№ 2). 2008. С. 260–268.
83. Кравчук М.Ю. Становлення інституту правового регулювання оподаткування. *Інтернаука*. Серія «Юридичні науки». 2017. № 2. С. 22–28.
84. Крип'якевич І. П. Історія України / відп. Редактори Ф.П. Шевченко, Б.З. Якимович. Львів: Світ, 1990. 520 с.
85. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. ... д-ра екон. наук. Київ, 2006. 437 с.
86. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. Москва: Волтерс Клувер, 2006. 304 с.
87. Кулишер И.М. Очерк финансовой науки. Вып. 1. Петроград: Наука и школа, 1919. 213 с.
88. Кутафин О.Е. Предмет конституционного права: монография. Москва: Юристъ, 2001. 444 с.
89. Кучеров И.И. Бюджетное право России. Москва: АО «ЦентрЮрИнфоР», 2002. 317 с.
90. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект). *Финансовое право*. 2009. № 4. С. 25–28.
91. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: монография. Москва: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
92. Кучерявенко М.П. Курс податкового права: у 6 т. Т. 1: Генезис податкового регулювання: у 2 ч. Ч. 1. Харків: Легас, 2002. 665 с.
93. Кучерявенко М.П. Курс податкового права: у 6 т. Т.1: Генезис податкового регулювання: у 2 ч. Ч. 2. Харків: Легас, 2002. 791 с.
94. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ: Правова єдність, 2008. 699 с.
95. Кучерявенко М.П. Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування. *Юридична наука і практика*. 2011. № 2. С. 80–84.

96. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас; Право, 2005. 600 с.
97. Кушнірчук Ю.М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22. 8. С. 252–258.
98. Латковская Т.А. Категорія «принципи права» та її значення для фінансово-правової науки. Принципы финансового права: Междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19–20 апреля 2012 г. Харьков : Право, 2012. С. 140–142.
99. Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні. Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2019 р.): зб. матеріалів. Київ, 2019. С. 63–70.
100. Латковська Т.А. Перспективи перетворення Державної фіскальної служби з контролюючого органу на сервісну службу. Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку держави та права в умовах євроінтеграції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 20 трав. 2016 р.) у 2 т. Т. 2 / відп. ред. М.В. Афанасьєва. Одеса : Юрид. л-ра, 2016. С. 64–66.
101. Маршалок Т. Концептуальна парадигма податкових відносин в контексті справедливого оподаткування. *Світ фінансів*. Вип. 2. 2010. С. 55–59.
102. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія]. Київ: Комп'ютерпрес, 2006. 277 с.
103. Мельникова Л.О. Економічна сутність та роль податку на прибуток підприємств у системі державних фінансів України. *Культура народів Причорномор'я*. 2011. № 205. С. 69–71.
104. Милль Дж. С. Основы политической экономии / Дж. С. Милль; пер. с англ. и общ. ред. А.Г. Милейского, Ю.Б. Кочеврина. Москва: Прогресс, 1981. Т. 3. 447 с.

105. Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати. Економічна правда. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/03/16/229803/> (дата звернення 20.10.2018).
106. Музика-Стефанчук О.А. Принцип податкового права України: проблеми визначення та реалізації: монографія / О.А. Музика-Стефанчук, А.О. Поляничко. Кам'янець-Подільський: ТО «Друкарня «Рута», 2015. 212 с.
107. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. 75 с.
108. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні. http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id (дата звернення 14.06.2018).
109. Назаренко К. Дещо з історії податкового законодавства в контексті нового Податкового кодексу. Режим доступу: http://nazarenko.ucoz.ua/publ/deshho_z_istoriji_podatkovogo_zakonodavstva_v_konteksti_novogo_podatkovogo_kodeksu/1-1-0-4 (дата звернення 20.04.2018).
110. Налоговые разъяснения: украинские реалии vs. мировая практика [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/23755_nalogovye-razyasneniya-ukrainskie-realii-vs-mirovayaapraktika (дата звернення 14.06.2018).
111. Налогообложение: теории, проблемы, решения / под общ. ред. В.П. Вишневого. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 497 с.
112. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3т. / кол. авторів [заг. ред. М.Я. Азарова]. 2-ге вид., допов. та перероб. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. 590 с.
113. Непочатенко О.О. Оподаткування прибутку підприємств в Україні [Електронний ресурс] / О.О. Непочатенко, П. М. Боровик, Б. Р. Щепелюк. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. № 1. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_1_28 (дата звернення 20.02.2019).

114. Нечай Н. Від «десятини» князя Володимира до «вихода» Батия. *Вісник податкової служби України*. 2011. № 12. С. 20–25.
115. Ротань В.Г., Самсін І.Л., Ярема А.Г. Новітнє вчення про тлумачення правових актів. Відп. ред., кер. авт. кол. В.Г. Рогань. Харків: Право, 2013. 752 с.
116. Ніпіаліді О.Ю. Податкова реформа в Україні: позитивні та негативні наслідки. Соціально-економічні аспекти розвитку економіки та менеджменту : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 25–26 верес. 2015 р.) / ГО «Львівська економічна фундація». Львів : ЛЕФ, 2015. С. 113–115.
117. Одесская школа права. Введение в украинское право / С.В. Кивалов, Н.В. Анищук, Т.А. Остапенко и др. ; под общ. ред. С.В. Кивалова; отв. ред. М.В. Афанасьева; сост. Ю.Д. Батан; МОН Украины, НУ ОЮА. 3-е изд., перераб. и допол. Одесса : Юрид. л-ра, 2016. 504 с.
118. Окрема думка судді Конституційного Суду України Савенка М.Д. стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі про тлумачення терміну «законодавство». 1998. Режим доступу : <https://ips.ligazakon.net/document/view/ks98012?an=42> (дата звернення 10.12.2017).
119. Керимов Д.А. Основы философии права. Москва: 1992. 191 с.
120. Очерки налогово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. Москва-Харьков: Право, 2012. 680 с.
121. Першина Т.С. Воєнний податок 1941-1945 р.р. [Електронний ресурс]. Енциклопедія історії України: Т. 1: А-В / Редкол.: В.А. Смолій (голова) та ін. НАН України. Інститут історії України. Київ: В-во «Наукова думка», 2003. 688 с. Режим доступу: http://www.history.org.ua/?termin=Voiennyj_podatok (дата звернення 10.12.2017).
122. Петрашко П.Г. (за ред.), О.О. Чечуліна, В.Т. Александров, С.О. Булгакова, К.М. Огданський, О.І. Назарчук, Н.І. Сушко. Казначейська справа. У 2 т. Т.1. Київ: НВП «АВТ», 2004. 288 с.

123. Петров Ю. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы: (концептуальное обоснование с учетом итогов анализа ее реформирования в десятилетней и во всей постсоветской ретроспективах). *Российский экономический журнал*. 2011. № 1. С. 12–18.
124. Петти У. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики: в 2 т. Т. 1. Москва: ЭКОНОВ, 1991. 475 с.
125. Плавич В.П. Проблеми входження України до європейського правового простору. *Юридична Україна*. 2003. № 5. С. 24–27.
126. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : монографія. Харків: Право, 2008. 240 с.
127. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи / монографія / Мельник П.В., Тарангул Л.Л., Варналій З.С. та ін.; за ред. З.С. Варналія. Київ: Знання України, 2008. 382 с.
128. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20160801> (дата звернення 10.02.2018).
129. Податковий кодекс України : Закон України №2755-17 (зміни від 10.09.2017 р.) [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?test=4/UMfPEGznhhlox.ZiwYQCLiHI4Rss80msh8Ie6> (дата звернення 10.02.2018).
130. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. Харків: Право. Ч. 1. 2011. 704 с.
131. Показатель благоприятности условий ведения бизнеса. 2019. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreeconomies/ukraine> (дата звернення 10.06.2018).
132. Покатаєва О.В. Правові підстави та наслідки не допуску контролюючих органів для проведення податкової перевірки. Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування) : зб. статей,

доповідей та тез учасн. міжнар. наук.-практ. конф, м.Ірпінь, 4–5 жовт. 2019 р.
/ Редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 296–302.

133. Покатаєва О.В. Теоретичні засади правового регулювання загальнодержавних податків і зборів в Україні : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 300 с.

134. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0288-00> (дата звернення 10.02.2018).

135. Поляничко А.О. Принципи податкового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: Київ, 2014, 20 с.

136. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран. Москва: Дело и сервис, 2008. 368 с.

137. Послання Президента України до Верхової Ради України «Україна: поступ у ХХІ ст. Стратегія економічної та соціальної політики на 2000-2004 роки» від 23 лютого 2000 року № 276 а/2000 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/276a/2000> (дата звернення 10.02.2018).

138. Правова система України: історія, стан та перспективи: у 5 т. Харків: Право, 2008. Т.1: Методологічні та історико-теоретичні проблеми формування і розвитку правової системи України / за заг. ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина. 728 с.

139. Пришва Н.Ю. Історико-правовий аналіз зародження та становлення системи обов'язкових платежів. *Держава і право*. 2002. Вип. 17. С. 223–228.

140. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. Київ: «ЕксОб». 2003. 280 с.

141. Про акцизний збір. Закон України від 18.12.1991 року. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1996-12#Text> (дата звернення 10.06.2018).

142. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних

надходжень у 2016 році від 24 грудня 2015 року № 909-VIII. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran153> (дата звернення 10.06.2018).

143. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році. Закон України від 20 грудня 2016 року № 1791 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1791-19> (дата звернення 10.06.2018).

144. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 7 грудня 2017 р. № 2245-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 8. Ст. 5.

145. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи. Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення 10.04.2018).

146. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи. Закон України від 03.11.2016 р. № 1728-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1728-19#n23> (дата звернення 10.04.2018).

147. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України. Закон України від 31 липня 2014 року №1621-VII. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18> (дата звернення 10.04.2018).

148. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації. Закон України від 26 жовтня 2015 р. № 3357. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874 (дата звернення 10.04.2018) .

149. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи. Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 7-8. № 9. Ст. 55.
150. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращання інвестиційного клімату в Україні. Закон України від 21 грудня 2016 р. №1797-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. №5–6. Ст. 48.
151. Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи): Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 7–8. Ст. 506.
152. Про внесення змін до Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних від 30 січня 2015 року № 20. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/204-2018-%D0%BF> (дата звернення 10.04.2018).
153. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці. Закон України від 28.12.2014 р. № 77-VIII. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77-19/page> (дата звернення 10.04.2018).
154. Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про систему оподаткування»: Закон України від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 16. ст. 119.
155. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування»: Закон України від 2 лютого 1994 р. № 3904-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 21. Ст. 130.
156. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://minjust.gov.ua/m/str_45885 (дата звернення 18.10.2018).
157. Про заходи щодо реформування податкової політики. Указ Президента України № 621/96 від 31 липня 1996 року. [Електронний ресурс]. Режим

доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/96> (дата звернення 20.02.2018).

158. Про Конституційний Суд України. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 35. Ст. 376.

159. Про оподаткування доходів підприємств і організацій. Закон України від 21.02.1992 року. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2146-12#Text> (дата звернення 10.02.2019).

160. Про основні засади і напрями становлення економіки України в кризовий період. Постанова Верховної Ради України від 15 червня 1994 року № 61/94-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/61/94-вр> (дата звернення 20.02.2018).

161. Про основні напрями економічної політики України в умовах незалежності. Постанова Верховної Ради України від 25 жовтня 1991 р. Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1698a-12> (дата звернення 20.02.2018).

162. Про основні положення податкової політики в Україні. Постанова Верховної Ради України № 561/96 від 4 грудня 1996 року. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр> (дата звернення 20.02.2018).

163. Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні. Постанова Верховної Ради України від 13 грудня 1995 року №466/95-ВР. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/95-вр> (дата звернення 20.02.2018).

164. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Закон України від 11 грудня 1991 р. № 1963-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 11. Ст. 150.

165. Про податок на додану вартість. Закон України від 20.12.1991 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2007-12#Text> (дата звернення 10.02.2019).

166. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Закон України від 21.12.2000

- р. № 2181-III. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text> (дата звернення 10.02.2019).
167. Про систему оподаткування. Закон України від 25 червня 1991 р. № 1252-XII [Електронний ресурс]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення 20.04.2018).
168. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020». Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (дата звернення 10.12.2017).
169. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» від 2 червня 2010 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf (дата звернення 10.12.2017).
170. Проскура К. Напрямки підвищення ефективності та посилення регулюючої функції прибуткового оподаткування [Електронний ресурс]. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 12(2). С. 306–310. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2013_12%282%29__62 (дата звернення 10.12.2017).
171. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування. *Економічний часопис-XXI*. 2012. № 7–8. С. 30–33.
172. Реверук В. Полтавщина в перший рік Української революції. Доба Центральної Ради. Полтава: АСМІ, 2007. 186 с. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/закон%20про%20систему%20оподаткування> (дата звернення 20.10.2017).
173. Реверук В.Я. Фінансові системи України в 1917–1921 роках: історичний контекст. *Історична пам'ять*. 2012. Вип. 28. С. 100–110.
174. Риккардо Д. Сочинения. Начала политической экономии и налогового обложения. Москва: Изд-во полит. лит., 1995: в 4 т. Т. 1. 360 с.

175. Риндюк В.І. «Система законодавства» та «система нормативно-правових актів»: до питання визначення та співвідношення понять. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право*. 2019. № 1 (41). С. 102–107.
176. Роз'яснення Державної фіскальної служби «Про деякі зміни в оподаткуванні військовим збором» від 23 січня 2015 року. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nove-pro-podatki-novini-/180357.html> (дата звернення 30.06.2018).
177. Роз'яснення Державної фіскальної служби України «Військовий збір» від 27 серпня 2014 року. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://yandex.ua/search/?lr=141&text> (дата звернення 30.06.2018).
178. Рудюк Л.В., Рудюк К.Б. Аналіз ефективності податкової системи України. Фінансові аспекти діяльності підприємств в умовах кризи : зб. тез доп. III Міжвуз. наук. конф., м. Київ, 25 берез. 2016 р. Київ: Ун-т «Україна», 2016. С. 76–81.
179. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміна «законодавство»): Рішення Конституційного суду України від 09.07.1998 № 12-рп/98. Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v012p710-98#Text> (дата звернення 10.12.2017).
180. Рішення у справі № 1-3/2012 за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України : станом на 12 червня 2012 р. *Офіційний вісник України*. 2012. № 47. Ст. 57.
181. Сардчук І.І. Економічна суть податку на прибуток та особливості його розвитку [Електронний ресурс] / І.І Сардчук, С.М. Зубчик. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2009_3_2/v47ek081 (дата звернення 10.06.2018).

182. Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду: монографія. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.
183. Системное исследование. Ежегодник. 1970. 208 с.
184. Скакун О.Ф. Теория государства и права : учебник для студ. высш. учеб. заведений. Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. 704 с.
185. Скакун О.Ф. Теорія права і держави : підручник. Київ: Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. 520 с.
186. Скакун О.Ф. Теория государства и права (энциклопедический курс). Х. : Эспада, 2005. 320 с.
187. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.14 – административное право, финансовое право, информационное право. Саратов 2011. 625 с.
188. Смичок Є.М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2015. 20 с.
189. Стратегія реформування податкової системи. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 року № 1612-р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-p>. (дата звернення 10.12.2017).
190. Суходоля М.В. Роль податку на прибуток у стимулюванні розвитку підприємництва в Україні [Електронний ресурс]. *Наука и практика*. 2015. Режим доступу: <http://конференция.com.ua/pages/view/631> (дата звернення 20.06.2018).
191. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / за ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 688 с.
192. Ткаченко Р.В. Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ: на примере НДС и налога на прибыль организаций : дисс. ... канд. юрид. наук. Москва, 2004. 197 с.

193. [Волохова І.С., Луніна І.О., Слатвінська М.О., Хомутенко А.В. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія; за ред. д-ра екон. наук І.С. Волохової. Одеса: Атлант, 2018. 383 с.
194. Тулуш Л.Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні [Електронний ресурс] / Тулуш Л.Д., Скітецька І.М. *Молодий вчений*. 2017. Режим доступу: molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/3/196.pdf (дата звернення 20.10.2018).
195. Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. 7-е изд., перераб. и допол. Москва: Республика, 2001. 719 с.
196. Домбровський О.І., Плавич В.П., Борщевський І.В., Прітченко Р.С. Формування і розвиток правотворчості в умовах трансформації суспільства: монографія; ред.: В.П. Плавич; Одес. нац. ун-т ім. І.І. Мечникова. Одеса: Фенікс, 2018. 347 с.
197. Форсюк В. Військовий збір. Топ-5 ляпів законодавця. За версією Асоціації податкових радників та компанії Jurimex [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://jurblog.com.ua/2014/09/viyskoviy-zbir-top-5-lyapivzakonodavtsya-za-versieyu-asotsiatsiyipodatkovihradnikov-ta-kompaniyjurimex/> (дата звернення 10.12.2018).
198. Фінансове право. За ред. М.П. Кучерявенко, О.О. Дмитрик. Харків: Право, 2019. 416 с.
199. Храбров А.А. Правове регулювання принципів податкового права (теоретичний аспект). Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. Москва; Харьков: Право, 2013. С. 47–62.
200. Цимбал П.В. Виникнення та розвиток податкової системи Київської Русі. *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. Ірпінь. 2004, № 4 (26). С. 203–209.
201. Цимбал П.В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика: монографія. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2007. 320 с.

202. Цимбал Т.Я. Держава, право та податкова система України (у схемах): Навч. посіб. Ірпінь, Академія ДПС України. 2001. 45 с.
203. Чайка В.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія. Ірпінь : Університет ДФС УКРАЇНИ, 2017. 348 с.
204. Череп А.В. Реформування податку на додану вартість / А.В. Череп, Є.С. Онищенко. *Економічний простір*. 2010. № 37. С. 94–98.
205. Швець Ю.О., Бахметова Я.Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та перспективи в Україні та ЄС. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаїв: Миколаїв. Нац. ун-т ім. В.О. Сухомлинського 2017. № 17 С. 771–775.
206. Шлафман Н.Л., Волохова М.П. Функціонування податку на прибуток підприємств в Україні. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2707/1/ня%20податку%20на%20прибуток%20підприємств%20в%20Україні.pdf> (дата звернення 20.08.2018).
207. Щитнік Ю.О. Сучасна система адміністрування податків в Україні. *Молодий вчений*. 2015. № 2 (17). С. 156–158.
208. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 10 лютого 2011 р. № 203/11/13-11. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 44. С. 43–45.
209. Щодо принципу презумпції правомірності рішень платника податків. ДПС України: Лист. Витяг від 29.03.2012 р. № 5121/6/10-1115/1384. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1384837-12#Text> (дата звернення 10.12.2018).
210. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. Київ: Вид-во «Українська енциклопедія» ім. М.П. Бажана, 1998–2004. Т. 2: Д–Й. 1999. 744 с.

211. Юрчишина Л.В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <file:///C:/Users/User/Downloads/2855-5752-1-SM.pdf> (дата звернення 10.08.2018).
212. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. 555 с.
213. David G. Duff. Tax Fairness and the Tax Mix. The Foundation for Law, Justice and Society in affiliation with The Centre for Socio-Legal Studies, University of Oxford. 2008. P. 2. Режим доступа: https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1103&context=fac_publics&httpsredir=1&referer= (дата звернення 20.12.2018).
214. Doing business-2019: Украина. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreeconomies/ukraine#DB_tax (дата звернення 10.02.2020).
215. Latkovska Tamara, Latkovskyi Pavlo, Podolska Anastasiia. Legal ways of double taxation resolving. Amazonia Investiga. Vol. 9. Núm. 26/Febrero. 2020. P. 365–371.
216. Taxation trends in the European Union [Електронний ресурс]. Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2015. Режим доступу до ресурсу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources (дата звернення 10.02.2019).