

Трансформація податкової системи України

Молодецька О.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аналізу, аудиту та адміністрування
підприємств гірничо-металургійного комплексу
Криворізького національного університету

Буркова Л.А.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку, аналізу, аудиту та адміністрування
підприємств гірничо-металургійного комплексу
Криворізького національного університету

Семеняка Т.В.

асистент кафедри обліку, аналізу, аудиту та адміністрування
підприємств гірничо-металургійного комплексу
Криворізького національного університету

Статтю присвячено дослідженню змін, що відбулися у податковій системі України з часів її незалежності. Проведено порівняльний аналіз податкової системи України за період 1991–2016 рр. Проаналізовано сучасний стан податкової системи України, виявлено основні її недоліки. Досліджено склад загальнодержавних та місцевих податків і зборів.

Ключові слова: податкова система, податок, збір, загальнодержавні податки і збори, місцеві податки і збори, ставка податку.

Молодецкая Е.Н., Буркова Л.А., Семеняка Т.В. ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Статья посвящена исследованию изменений, произошедших в налоговой системе Украины со времен ее независимости. Проведен сравнительный анализ налоговой системы Украины за период 1991–2016 гг. Проанализировано современное состояние налоговой системы Украины, выявлены основные ее недостатки. Исследован состав общегосударственных и местных налогов и сборов.

Ключевые слова: налоговая система, налог, сбор, общегосударственные налоги и сборы, местные налоги и сборы, ставка налога.

Molodetskaya E.N., Burkova L.A., Semenyaka T.V. TRANSFORMATION OF TAX SYSTEM OF UKRAINE

Article is devoted to research of the changes which have happened in tax system of Ukraine since her independence. The comparative analysis of tax system of Ukraine during 1991–2016 is carried out. The current state of tax system of Ukraine is analyzed, her main shortcomings are revealed. The structure of nation-wide and local taxes and fees is investigated.

Keywords: tax system, tax, fees, nation-wide taxes and fees, local taxes and fees, tax rate.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Податкова система України почала своє становлення в 1991 р., але й до сьогодні цей процес ще не можна назвати завершеним. Постійні радикальні зміни, що відбуваються в податковій системі України, хоча і направлені на її вдосконалення, насправді тільки руйнують її, призводять до недоодержання прогнозованих показників формування доходної частини бюджету, сприяють ухиленню від сплати податків, плутанині у нарахуванні та складанні звітності за певними податками і зборами, ускладнюють контроль їх сплати тощо. На сьогодні постала гостра проблема у забезпеченні стабільності податкової системи

України, її відповідності встановленим законодавством принципам. Для забезпечення сталого економічного розвитку країни необхідно постійно аналізувати всі зміни, що відбуваються в податковому законодавстві країни, оцінювати їх вплив як на платників податку, так і на формування місцевих і державного бюджетів України. Саме дослідженню окреслених питань і присвячена дана стаття.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню становлення податкової системи України та її реформуванню присвячено багато праць сучасних вітчизняних учених, зокрема Соскіна О.І. [1], Варналія З.С. [2], Гречко А.В. [3], Ногінової Н.М. [4], Білець-

кої Г.М., Кармаліти М.В., Куц М.О [5] та ін. У працях зазначених науковців розглянуто шляхи реформування податкової системи України, виокремлено її основні недоліки, проведено порівняльний аналіз податкової системи України з податковими системами зарубіжних країн. Але недостатньо вивченими залишаються питання, що розкривають аналіз змін, які відбулися в податковій системі України з часів набуття нею незалежності і дотепер. А у зв'язку із щорічними змінами, що вносяться до податкової системи нашої держави, дослідження даного питання є надзвичайно актуальним.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження змін, що відбулися в податковій системі України протягом 1991–2016 рр., виявлення основних її недоліків та переваг за цей період.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкова система України почала своє становлення в 1991 р. із прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» [6]. З того часу пройшло понад 20 років, але й досі вона постійно знаходиться на стадії реформування.

Податкова система представляє собою сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому законодавством порядку до бюджетів різних рівнів.

Як видно із визначення, ключовою основою податкової системи є сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів. І саме їх склад зазнав суттєвих змін упродовж 1991–2016 рр.

Так, у 1991 р. налічувалось 29 загальнодержавних та 16 місцевих податків і зборів. Така їх кількість була важким тягарем для підприємств і підприємців, які тільки розпочинали свою діяльність в умовах незалежної України. Саме тому цей період характеризується як найбільш тінювий у податковій системі нашої країни. Тільки в 2010 р. посадовці зрозуміли, що така кількість податків не є ефективною з фіскальної точки зору, більшість підприємств вже пристосувались до неї і знайшли шляхи ухилення від сплати податків. Із прийняттям у 2011 р. Податкового кодексу України податкова система нашої держави зазнала значних змін. Згідно з першою редакцією ПКУ [7], кількість загальнодержавних податків і зборів суттєво знизилась: станом на 01.01.2011 р. в Україні налічувалось 18 загальнодержавних та п'ять місцевих податків і зборів. Останні зміни до складу загальнодержавних та міс-

цевих податків і зборів були внесені в грудні 2014 р. і почали діяти з 01.01.2015 р. Зокрема, загальнодержавних податків і зборів залишилось лише сім, а місцевих податків і зборів – чотири.

Протягом 1991–2010 рр. юридичні і фізичні особи повинні були сплачувати такі загальнодержавні податки і збори: податок на додану вартість; акцизний збір; податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; мито; державне мито; податок на нерухоме майно; плата (податок) на землю; рентні платежі; податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; податок на промисел; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збір за спеціальне використання природних ресурсів; збір за забруднення навколишнього середовища; збір на обов'язкове соціальне страхування; збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; збір до Державного інноваційного фонду; плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; відрахування та збір на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг; єдиний збір, що справлявся в пунктах пропуску через державний кордон України; збір за використання радіочастотного ресурсу України; збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір за проведення гастрольних заходів; судовий збір; збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження.

У 2011 р. юридичні і фізичні особи повинні були сплачувати до державного бюджету податок на додану вартість; акцизний податок; податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; мито; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок; рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видо-

буваються в Україні; плату за користування надрами; плату за землю; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів; фіксований сільськогосподарський податок; збір за розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Також окремо юридичні і фізичні особи почали сплачувати єдиний соціальний внесок, але методика його справляння регламентувалась не Податковим кодексом, а Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [8].

Як уже зазначалось, у 2015 р. відбулося значне скорочення податків і зборів. Зокрема,

до складу загальнодержавних віднесли: податок на прибуток підприємств; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; акцизний податок; екологічний податок; рентну плату; мито. Здавалося б, залишили лише сім загальнодержавних податків і зборів, але й тут не обійшлося без «підводних каменів». Наприклад, рентна плата включає: рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин; рентну плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин; рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України; рентну плату за спеціальне використання води; рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів; рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України. Тобто по факту залишилось 12 загальнодержавних податків і зборів, які зберіглися і в 2016 р.

Таблиця 1

Порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток

Період	Об'єкт оподаткування	Порядок визначення об'єкта оподаткування
1992, II квартал 1993 р. – 1994 рік	Валовий дохід	Для цілей оподаткування валовий дохід підприємства зменшувався на суми матеріальних та інших затрат і обов'язкових платежів
1995–1996 рр.	Виручка від реалізації	Із виручки від реалізації враховувалась собівартість. При цьому не враховувались витрати, які були понесені в даний період, але не знайшли відображення у собівартості
I квартал 1993 р.	Прибуток	Для цілей оподаткування валовий прибуток зменшувався на суму: а) рентних платежів, що вносяться в установленому порядку до бюджету з прибутку; б) доходів (дивідендів, процентів) з акцій, облігацій та інших цінних паперів, випущених в Україні, що належать підприємству
1997–2010 рр.		Прибуток визначався шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітної періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань
2011–2014 рр.		Прибуток визначався шляхом зменшення доходів звітної періоду на собівартість реалізованої готової продукції та інших витрат звітної періоду
2015 р. і до сьогодні		Прибуток 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 розділу III Податкового кодексу України

Трансформація місцевого оподаткування відбувалась більш значними темпами: із 16 податків і зборів у 1991 р. до п'яти – у 2011 р. та чотирьох – у 2016 р.

До місцевих податків, які сплачували платники податків протягом 1991–2010 рр., належали: податок із реклами; комунальний податок; готельний збір; збір за паркування автотранспорту; ринковий збір; збір за видачу ордера на квартиру; курортний збір; збір за виграш у бігах на іподромі; збір за участь у грі на тоталізаторі; збір за право використання місцевої символіки; збір за право проведення кіно- і телезйомок; збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей; збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, який прямує за кордон; збір за видачу дозволів на розміщення об'єктів торгівлі; збір із власників собак.

У 2011 р. перелік місцевих податків і зборів значно зменшився і складав: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

У 2015 р. знову були внесені корективи до складу місцевих податків і зборів, їх вже налічувалось чотири, зокрема: податок на майно; єдиний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. Як бачимо, скасували збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, але водночас до складу податку на майно внесли свої корективи, і він тепер містив три податки: податок на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, транспортний податок, плату за землю.

У 2015 р. українські законодавці почали пристосовувати податкову систему України до

Таблиця 2

Зміни, що відбулися у ставках оподаткування податком на прибуток, ПДВ та ПДФО

Назва податку	Рік	Основна ставка	Примітка
Податок на прибуток	1992; II квартал 1993 р. – 1994 р.	18%	
	I квартал 1993 р.; 1995 р.; 1997–2003 рр.;	30%	
	2004–2010	25%	
	2011	23%	
	2012	21%	
	2013	19%	
	2014 і до сьогодні	18%	У 2014 р. ПКУ планувалась ставка 16%
Податок на додану вартість	1992 – I квартал 2014 р.	20%, 0%;	
	II квартал 2014 р. – до сьогодні	20%, 7%, 0%	7% – за операціями з постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення
Податок на доходи фізичних осіб	1991–1992	12%–30%	Застосовувалась прогресивна система оподаткування доходу фізичних осіб
	1993–2003	min – 10% max – 40%	Усього існувало п'ять ставок
	2004	13%	
	2007	15%	
	2011	15% (17%)	
	III квартал 2014 р. –2015 р.	15% (17%) 15% (20%, 25%)	15% (17%) – на доходи у вигляді заробітної плати 15% (20%, 25%) – на пасивні доходи
	2015	15% (20%)	
2016	18%		

європейських стандартів. Так, фізичні особи повинні сплачувати так званий «податок на розкіш», який містив вищезазначений транспортний податок, а в 2016 р. були внесені додаткові умови до справляння податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки.

У 2016 р. додатковий податок у розмірі 25 000 грн. на рік сплачують особи, які мають квартири площею більше 300 м² та будинки площею більше 500 м², а також власники автомобілів віком до п'яти років та загальною вартістю більше 750 мінімальних заробітних плат (з 01.01.2016 р. – 1,0335 млн. грн.).

Даним податком в Україні частково реалізувався такий принцип податкової системи, як «принцип соціальної справедливості», який передбачає встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Але в реаліях українського законодавства цей податок, на жаль, зачіпає не лише багатих, що є основним його недоліком.

Крім постійних змін у складі податків та зборів відбуваються постійні зміни в ставках до цих податків, об'єктах оподаткування та підходах до визначення об'єктів оподаткування. Найбільш нестабільним із цієї точки зору є податок на прибуток.

Так, починаючи з 1992 р. об'єктом оподаткування податком на прибуток ставав то валовий дохід (1992 р., II квартал 1993 р. – 1994 р.), то прибуток (I квартал 1993 р., 1997–2016 рр.), то виручка від реалізації (1995–1996 рр.). Окрім самого об'єкта оподаткування, постійних змін зазнавали підходи до його визначення (табл. 1).

Як уже зазначалось, частих змін зазнавали і ставки податків та зборів. Розглянемо зміни

в деяких із них, зокрема податку на прибуток, податку на додатну вартість (далі – ПДВ), податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), оскільки саме ці податки є основними при формуванні державного бюджету України (табл. 2)

Окрім постійних змін у складі податків і зборів, негативними сторонами сучасної податкової системи України можна також назвати: постійне зростання ставок акцизного податку, відміну всіх пільг із податку на прибуток, справляння воєнного збору, відміну пільгових ставок ПДФО для шахтарів, постійну зміну ставок податків і зборів, об'єкту оподаткування та порядку його визначення, щорічну появу нових форм декларацій та форми податкової накладної та постійні намагання влади «знищити» малий бізнес.

Висновки з цього дослідження. Податкова система України почала своє формування ще з часів набуття нашою державою незалежності, але й до сьогодні цей процес залишається незавершеним. Постійні зміни, що відбуваються в податковій системі України, хоча і націлені на її вдосконалення, насправді не завжди працюють на благо українців. І хоча сучасна податкова система порівняно із податковою системою 1991–2010 рр. зазнала значних змін на краще, вона все ще залишається недосконалою та характеризується значними недоліками. Дослідження змін, які постійно відбуваються в податковій системі України, є необхідними для створення ефективною системи оподаткування, щоб у майбутньому не повторювались ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток нашої держави.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Соскін О.І. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України / О.І. Соскін // Економічний часопис-XXI. – 2010. – № 3-4. – С. 7–14.
2. Варналій З.С. Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів / З.С. Варналій // Теоретичні та прикладні питання економіки : збірник наукових праць. – К. : Київ.ун-т, 2011. – Вип. 24. – С. 69–77.
3. Гречко А.В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції / А.В. Гречко // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 60–70.
4. Ногінова Н.М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції / Н.М. Ногінова // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 25. – С. 141–145.
5. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц [та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
6. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.2001 р. № 1251-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.