

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.221.4(477)

DOI: <https://doi.org/10.37320/2415-3583/14.15>**Артюх О.В.**доктор економічних наук, доцент,  
Одеський національний економічний університет  
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8845-8002>**Яковенко О.І.**кандидат педагогічних наук, доцент,  
Ізмаїльський державний гуманітарний університет  
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2280-2701>

## СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ РОЗВИТКУ

*Пошук напрямів економічного зростання країни визначити неможливо без аналізу проблемних аспектів інституціонального становлення її податкової системи. Тому розкриття основних тенденцій розвитку системи оподаткування в Україні є актуальним, що і визначило мету цього дослідження. На підставі історичного підходу проаналізовано законодавче та інше нормативне забезпечення системи оподаткування за весь період її становлення – з дати набуття незалежності України до сьогодення. З'ясовано, що вітчизняна система оподаткування за весь період її існування є неефективною. Більшість податкових новацій виявилися суто фіскальними. Загалом податкова система не стала економічно обґрунтованою та справедливою, незважаючи на наявність позитивних змін, спрямованих на її поліпшення. Отже, аналіз дав змогу визначити проблемні аспекти розвитку вітчизняної системи оподаткування та зумовив подальші дослідження у напрямі її удосконалення.*

**Ключові слова:** система оподаткування, нормативне забезпечення, інституціональне становлення, корупція, ефективність.

**Постановка проблеми.** Загальновідомо, що економічний розвиток держави прямо залежить від стану її системи оподаткування. Ефективність, стабільність та прогнозованість податкової системи – передумова сталого економічного розвитку країни загалом та бізнесу суб'єктів господарювання зокрема. Проте не можна не зазначити, що функціонування системи оподаткування протягом усього періоду її становлення пов'язано з безліччю проблемних аспектів теоретико-методологічного, організаційного та прикладного характеру. Тому в межах цього дослідження важливо проаналізувати тенденції розвитку вітчизняної системи оподаткування з виділенням основних проблемних питань її інституціонального становлення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Систему оподаткування в Україні, стан та тенденції її розвитку досліджували такі вітчизняні вчені та науковці, як Р.Ю. Паславська, М.В. Кармінська-Белоброва, В.В. Ільюшенкова та багато інших фахівців. Проте нині залишаються відкритими чимало проблемних питань у сфері оподаткування, що уможливує подальший пошук у цьому напрямі.

**Мета статті** полягає в ретроспективному аналізі розвитку системи оподаткування в Україні з виділенням ключових аспектів її інституціонального становлення.

**Виклад основного матеріалу.** Нова історія становлення системи оподаткування в Україні розпочалася з проголошення її незалежності. Досить довгий шлях

економічного розвитку пройшла країна до того часу, як податки стали дзеркалом формування державного бюджету і регулятором підприємницької діяльності.

Так, Законом України «Про державну податкову службу в Україні» за № 509-ХІІ від 04.12.1990 р. за органами податкової служби закріплюються зобов'язання здійснення податкового контролю; Законом України «Про систему оподаткування» за № 1251-ХІІ від 25.06.1991 р. імплементуються нові підходи до системи оподаткування, до принципів податкового регулювання, до структури органів державного контролю. У періоді з 1990 р. до 1995 р. активно розробляється та вводиться в дію безліч нормативних актів щодо справляння податкових платежів. Становлення системи оподаткування цього періоду має переважно фіскальний напрям через такі економічні властивості, як: падіння виробництва, гіперінфляція, стрімке зменшення бюджетних надходжень та бюджетний дефіцит, зростання зовнішнього боргу [1].

Із введенням в дію Указу Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31.07.1996 р. № 621/96, Постанови Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики в Україні» від 04.12.1996 р. № 561/96-ВР декларуються принципи реформування податкової системи, важелі докорінної модернізації податкових органів. На цьому етапі створюється Державна податкова адміністрація України (Указ Президента України «Про створення Державної податкової адміністрації Укра-

їни та місцевих державних податкових адміністрацій» від 22.08.1996 р. № 760/96, Постанова Кабінету Міністрів України «Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України» від 15.11.1996 р. № 1385), розроблюється Стратегія розвитку державної податкової служби України (1997 р.).

У 1998 році спостерігається певне фіскальне послаблення у сфері оподаткування через дію Указів Президента України «Про деякі заходи щодо дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817/98, «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. за № 727/98. Простежується позитивна динаміка темпів покращення бізнесу малих підприємств, збільшується частка прибуткових компаній [1].

Починаючи з 2000 року із введенням у дію Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. за № 2181-III у податковій політиці країни посилюється фіскальна функція. Встановлюються жорсткі заходи щодо погашення зобов'язань платників податків перед відповідними бюджетами; пропонуються нові підходи щодо примусового стягнення податкової заборгованості, упроваджуються нові компетенції контролюючих органів, до яких залучаються органи Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Ретроспективний огляд функціонування податкової системи показав, що через відсутність єдиної обґрунтованої концепції її розвитку численні нормативні новації вказаного періоду (1990–2000 рр.) мали економічно нераціональний, безсистемний характер [2, с. 17]. Проблеми оподаткування того часу виявилися найбільшим регуляторним тягарем для вітчизняного бізнесу, що зумовило розквіт тіньової економіки з відповідними складниками – корупцією, відсутністю інвестицій, нерівністю умов конкуренції, неадекватністю реагування підприємств на сигнали ринку. Безсумнівно, функціонування податкової системи першого десятиріччя загалом для держави не можна характеризувати як економічно ефективне.

Реформування податкової системи з 2001 року (з прийняттям Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України до 2013 року) стало проходити шляхом модернізації механізму управління системою оподаткування. У цей період декларується етична спрямованість державних органів на досягнення ефективної роботи з платниками податків через низку введених нормативних актів, таких як Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України, Концепція управління персоналом Державної податкової служби України на 2006–2010 роки, Кодекс честі робітника Державної податкової служби України, Концепція удосконалення організаційної структури органів Державної податкової служби України [1].

Із введенням в дію Податкового кодексу України (ПКУ) почався новий етап перетворення системи оподаткування у напрямі її гармонізації та адаптації до вимог європейського законодавства. Новацією цього періоду є злиття основних контролюючих органів

шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України. На підставі Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» № 726 від 24.12.2012 р. утворено Міністерство доходів і зборів України, яке в подальшому реформовано у Державну фіскальну службу (ДФС) України (постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» № 236 від 21.05.2014 р.).

Не можна не зазначити, що платники податків сподівалися на позитивні новації ПКУ, які би віддзеркалювали кращі традиції сучасної податкової системи, акумулювали найліпші здобутки міжнародного досвіду, зокрема країн Європейського Союзу (ЄС), оскільки саме цей шлях обрала Україна ще в 1994 році, уклавши Угоду про партнерство та співробітництво з ЄС, але певною мірою ПКУ приніс розчарування багатьом підприємцям [3].

Досвід останніх років свідчить про те, що у сфері оподаткування для суб'єктів господарювання мало що змінилося. Незважаючи на податкові новації у частині адміністрування податків, зниження податкового навантаження на бізнес, створення стимулів для інноваційно-технологічного розвитку вітчизняної економіки, на практиці досі дня не реалізовані заходи із реформування податкової системи, які би стимулювали бізнес працювати легально і прозоро. Для підтвердження цього доцільно розглянути матеріали Антикризивої програми спільних дій влади та бізнесу, ухваленої на засіданні Антикризивої ради громадських організацій України у грудні 2014 року, розширеної та доповненої у квітні 2015 року, яку запропоновано Всеукраїнською громадською організацією «Український союз промисловців і підприємців». Ухвалення широко розрекламованої урядом податкової реформи насправді не привело до зниження навантаження на фонд оплати праці, не введено механізм контролю трансфертного ціноутворення, не працює повною мірою система автоматичного відшкодування податку на додану вартість (ПДВ), не вирішено питання щодо переоплат податків суб'єктами господарювання. Причиною неефективної податкової політики є усунення від участі в реформуванні громадськості та бізнесу, наділення функцією реформування Міністерства фінансів України, яке надало всім реформам суто фіскального характеру, спрямування всіх змін в оподаткуванні на негайне короточасне наповнення бюджету [4]. З такою оцінкою важко не погодитися. Крім того, нині взагалі не йдеться про спрощення податкового адміністрування та інших податкових процедур для платників податків. Адміністрування податкових платежів у частині забезпечення сервісного обслуговування платників податків є неефективним і витратним, що зумовлено низкою таких причин, як: відсутність чіткого механізму захисту прав та інтересів платників податків; непрозорість податкової політики держави; нерегульованість норм податкової поведінки та низька податкова дисципліна; відсутність чітких меж відповідальності за порушення законодавства (зокрема, з боку фіскальних органів); перевищення службових обов'язків працівниками фіскальних органів і, як наслідок, корупція; низький рівень податкової культури; недовіра суспільства до органів державної влади [5].

Таблиця 1 – Окремі показники справ зі спорів у сфері податкового контролю

Показники Звіту судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства	Надійшло справ за звітний період, роки					
	2019	2018	2017	2016	2015	2014
Справи зі спорів із податкового адміністрування, зокрема:	37983	28903	24128	28706	70901	85179
– реалізації податкового контролю	6681	6508	3031	2914	4321	4662
– погашення податкового боргу	6857	8469	8810	12793	23064	24738
– адміністрування окремих платежів	16820	13288	10592	11524	16769	18093
– звернення контролюючих органів, у тому числі:	108	102	284	291	26310	37153
– визнання правочинів недійсними	15	43	91	34	25	42
– за нікчемними договорами	14	9	8	5	83	90
– припинення юридичної особи (підприємницької діяльності ФОП)	43	35	62	175	26089	36935

Джерело: розроблено за [6]

Нині невтішна статистика спостерігається і у вирішенні судових спорів між контролюючими органами і платниками податків (табл. 1).

Як видно з табл. 1, незважаючи на деяку динаміку зменшення кількості справ зі спорів з адміністрування податкових платежів (2014–2019 рр.) за останні роки фактично не змінився, залишається низьким ступінь довіри платників податків до контролюючих органів і до судових інстанцій.

Рівень корупції (у тому числі і у сфері державного податкового контролю) в умовах глобальної економічної кризи на протязі останніх років істотно не знижується. Так, за даними Аналітичного звіту про виконання Антикорупційної стратегії на 2014–2017 роки та Державної програми щодо реалізації засад Антикорупційної стратегії (відповідно до Закону України «Про засади державної антикорупційної політики в Україні на 2014–2017 роки» від 14.10.2014 р., Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної програми щодо реалізації засад державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційної стратегії) на 2015–2017 роки» № 265 від 29.04.2015 р.) Україна займала за: 2014 рік – 142 місце серед 175 країн світу, 2015 рік – 130 місце серед 168 країн світу, 2016 рік – 131 місце серед 176 країн світу [6]. За результатами аналізу індексу сприйняття корупції, розрахованого міжнародною організацією «Transparency International», Україна у 2018 році піднялася на 120 місце зі 130 місця, яке було у 2017 році. Це свідчить про певне зменшення рівня корупції через запровадження автоматичного відшкодування ПДВ, функціонування електронних систем ProZorro, роботи інституту бізнес-омбудсмена [7]. Але вже у 2019 році Україна втратила низку позицій у рейтингу сприйняття корупції порівняно з 2018 роком і повернулася на рівень 2017 року [8].

На думку багатьох експертів, перебування значної частки української економіки в тіні (за деякими даними близько третини) є наслідком високого рівня корупції та олігархічної моделі економіки України. Детінізація економіки неможлива за наявної системи, коли представники владних структур та олігархічних груп мають досить сприятливі умови всередині країни для збагачення за рахунок корупції та виведення капіталів за кордон. Адже тільки за умов законодавчого закріплення суттєвих покарань за правопорушення, зокрема у сфері оподаткування, та невідворотності їх

застосування могли би зробити виведення капіталів за кордон менш привабливим, а детінізацію прибутків більш вигідною [9].

Україна у рейтингу Doing Business за показником «Оподаткування» (у тому числі за ключовими складниками: загальне податкове навантаження на підприємства; кількість податкових платежів; час на сплату податків) серед 190 країн світу займала у 2016 році 107 місце, у 2017 році – 84, у 2018–2019 – 65 [10], що свідчить про позитивну тенденцію розвитку країни у сфері оподаткування. Так, зниження розміру ставки Єдиного соціального внеску (ЄСВ) у 2016 році до 22% зумовило поліпшення податкового клімату в державі через детінізацію бізнесу, створення нових робочих місць та підвищення зарплат, хоча і привело до тимчасового збільшення дефіциту Пенсійного фонду. Реформа податкової системи дала змогу покращити позицію України в рейтингу Doing Business у частині: створення податкових канікул для нових компаній терміном 5 років, єдиного реєстру повернення ПДВ, єдиного рахунку для оплати податків і зборів; реформування структури ДФС України через створення фінансової поліції; оптимізації процесу податкових перевірок, скасування ЄСВ та військового збору, введення єдиної ставки з фонду оплати праці. Не викликає жодних сумнівів, що виконання таких заходів з урахуванням «вузьких місць» поповнення державного бюджету покращило функціонування податкової системи України та підвищило її позиції за показником «Оподаткування» в рейтингу країн світу. Загалом реалізація Стратегії розвитку системи управління державними фінансами протягом 2013–2016 років сприяла удосконаленню податкової системи (зокрема, через: внесення нормативних змін щодо скасування низки податкових пільг; запровадження електронного адміністрування ПДВ з метою зменшення випадків шахрайства з відшкодування такого податку; удосконалення правил контролю за трансфертним ціноутворенням) [11].

На сучасному етапі з метою підвищення якості та ефективності адміністрування податкових платежів і рівня дотримання вимог податкового законодавства, посилення контролю за фіскальними ризиками та здійснення заходів для їх мінімізації, державних гарантій та інших умовних боргових зобов'язань розроблена Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, реалізація якої має забезпечувати розвиток податкової системи – важ-

ливого складника системи управління державними фінансами [11]. До того ж із метою зниження рівня корупції в Україні, підвищення довіри населення до влади, поліпшення податкового клімату, збільшення надходжень іноземних інвестицій в економіку держави Національним агентством із питань запобігання корупції (НАЗК) розроблено Проект Закону України «Про Антикорупційну стратегію на 2018–2020 роки» № 8324 від 26.04.2018 р., в якому пропонуються заходи, спрямовані на зменшення корупції та подальше просування антикорупційних ініціатив у державі. Проте не можна не зазначити, що за Висновком Головного науково-експертного управління [12] проект не містить комплексного підходу, по суті є карально-обмежуваль-

ним, тому виявляється сумнівним у частині дієвого досягнення задекларованих цілей.

**Висновки.** Огляд вітчизняної системи оподаткування за всі часи її існування дає підстави визначити її недосконалість та неефективність. Податкова система для платників податків поки ще не стала простою, економічно обґрунтованою та справедливою, хоча оголошені податкові реформи останніх років уселяють надію на: поліпшення бізнесу; гармонізацію податкових відносин між платниками податків, контролюючими органами та державою; підвищення добробуту населення. Це зумовлює подальші наукові дослідження тенденцій розвитку вітчизняної системи оподаткування – її теорії, методології, організації.

### Список використаних джерел:

1. Артюх О.В. Передумови виникнення податкового аудиту у системі фінансового контролю. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2015. № 12 (232). С. 21–34.
2. Артюх О.В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.
3. Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Львів : 2014. URL: [https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/02/dis\\_Paslavska.pdf](https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/02/dis_Paslavska.pdf) (дата звернення: 15.09.2020).
4. Антикризова програма спільних дій влади та бізнесу. 2015 р. : Всеукраїнська громадська організація «Український союз промисловців і підприємців». URL: <https://uspp.ua/assets/doc/%D0%90%D0%9F.pdf> (дата звернення: 20.09.2020).
5. Кармінська-Белоброва М.В. Напрями реформування механізму адміністрування податків. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 3 (30). С. 1–8.
6. Судова статистика : Судова влада України. URL: [https://court.gov.ua/inshe/sudova\\_statystyka/](https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/) (дата звернення: 20.09.2020).
7. Національна доповідь щодо реалізації засад антикорупційної політики у 2018 році: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 29.03.2019 р. № 885. URL: <https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2019/07/Natsdopovid-2018.pdf> (дата звернення: 10.09.2020).
8. Індекс сприйняття корупції: Transparency International. URL: <https://www.transparency.org/en/cpi> (дата звернення: 10.09.2020).
9. Ільющенкова В.В. Тінізація економіки та відтік капіталу як чинники недосконалості податкової політики держави. *Wiadomości o postępie naukowym i rzeczywistych badaniach naukowych współczesności* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., Краків, 17 червня 2019 р. Краків : Europejska platforma naukowa, 2019. Т. 2. С. 19–23.
10. Рейтинг Doing Business-2020. URL: <https://www.doingbusiness.org/> (дата звернення: 10.09.2020).
11. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text> (дата звернення: 10.09.2020).
12. Про Антикорупційну стратегію на 2018–2020 роки: Проект Закону України № 8324 від 26.04.2018 р. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=63942](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63942) (дата звернення: 10.09.2020).

### References:

1. Artiukh O.V. (2015) *Peredumovy vynyknennia podatkovoho audytu u systemi finansovoho kontroliu* [Prerequisites for the emergence of tax audit in the system of financial control]. *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, no. 12 (232), pp. 21–34.
2. Artiukh O.V. (2018) *Podatkovyi audyt u systemi finansovoho kontroliu* [Tax audit in the financial control system]. Odessa: Vydavnychiy dim «Helvetyka». (in Ukrainian)
3. Paslavs'ka R.Y. (2014) *Systema administruvannia podatkov v Ukraini* [The system of tax administration] (PhD Thesis). Lviv: Ivan Franko National University of Lviv.
4. Anti-crisis program of joint actions of government and business (2015) All-Ukrainian public organization: Ukrainian Union of Industrialists and Entrepreneurs. Available at: <https://uspp.ua/assets/doc/%D0%90%D0%9F.pdf> (accessed 20 September 2020).
5. Karmins'ka-Belobrova M.V. (2010) *Napriamy reformuvannia mekhanizmu administruvannia podatkov* [Directions for reforming the mechanism of tax administration]. *Teoriia ta praktyka derzhavnoho upravlinnia*, vol. 3 (30), pp. 1–8.
6. Judicial statistics: Judicial power of Ukraine. Available at: [https://court.gov.ua/nshe/sudova\\_statystyka/](https://court.gov.ua/nshe/sudova_statystyka/) (accessed 20 September 2020).
7. National Report on the Implementation of the Principles of Anti-Corruption Policy in 2018: National Agency for the Prevention of Corruption, Decision № 885, of March 29, 2019. Available at: <https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2019/07/Natsdopovid-2018.pdf> (accessed 10 September 2020).
8. *Corruption Perceptions Index: Transparency International*. Available at: <https://www.transparency.org/en/cpi> (accessed 10 September 2020).
9. Iiushenkova V. V. (2019) Shading of the economy and capital outflow as factors of imperfection of the state tax policy. *Novyny pro naukovyi prohres ta aktualni naukovi doslidzhennia suchasnosti: materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii* (pp. 19–23). Krakiv : Yevropeiska naukova platforma.
10. Doing Business 2020 rating. Available at: <https://www.doingbusiness.org/> (accessed 10 September 2020).
11. On approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017–2020: order of the Cabinet of Ministers of Ukraine, 08.02.2017 № 142-p. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text> (accessed 10 September 2020).
12. About the Anti-Corruption Strategy for 2018–2020]: Draft Law of Ukraine № 8324, April 26, 2018. Available at: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=63942](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63942) (accessed 10 September 2020).

**Artyukh Oksana**  
*Odessa National University of Economics*  
**Yakovenko Olena**  
*Ismail State University of Humanities*

## UKRAINE'S TAXATION SYSTEM: A RETROSPECTIVE ANALYSIS OF DEVELOPMENT

*The search for directions of economic growth of the country is impossible without analyzing and disclosing the problematic aspects of the institutional development of its tax system. Therefore, a retrospective review of key trends in the development of the taxation system in Ukraine is relevant, which determined the purpose of this study. On the basis of the historical approach the legislative and other normative-legal maintenance of the taxation system for the whole period of its formation is analyzed – from the date of gaining of independence of Ukraine till today. It is proved that numerous normative innovations of the first decade (1990–2000) were economically irrational, unsystematic due to the lack of a single sound concept of tax system development, and approaches to taxation were the biggest burden on domestic business, which led to the shadow economy. Over the next decade (2000–2010), the mechanism for managing the tax system will be modernized by reforming the structure of tax authorities. New stages of development of the taxation system in the direction of its harmonization, adaptation to European requirements began with the introduction of the Tax Code of Ukraine and in connection with the implementation of the Strategy for the development of public financial management (2010–2013; 2013–2017; 2017; 2020). However, in general, Ukraine's tax system still cannot be called effective. Most tax innovations are purely fiscal and declarative in nature due to exclusion from participation in public and business reform. For society, the tax system has not yet become simple, economically sound and fair, despite the positive changes that lead to the improvement of the tax system, increasing its effectiveness at the present stage of development. In addition, the state has not yet developed a comprehensive approach to the mechanism of measures aimed at reducing corruption in the field of taxation. Summing up, we note that the retrospective analysis allowed to identify the main problematic aspects of the domestic taxation system and to determine further scientific research in the direction of improving the theoretical and methodological and applied principles of the taxation system, determining the mechanism of its effectiveness.*

**Key words:** *taxation system, regulatory support, institutional formation, corruption, efficiency.*

**JEL classification:** H21, H22, H25, H26, H30