

## ФІНАНСИ, ПОДАТКОВА СИСТЕМА ТА ІНВЕСТИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 336.221.4

### ГЕНЕЗИС ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ В УКРАЇНІ

Богатирьова Є. М., к. е. н.

*Одеський національний економічний університет*

У статті підкреслено, що в Україні було проведено декілька податкових реформ, однак дослідження передумов та особливостей кожної з них не було здійснено, що негативно позначалося на їх результативності у майбутньому. Метою статті є дослідження генезису проведених в Україні податкових реформ та визначення передумов їх запровадження, а також окреслення інструментів їх реалізації. Досліджено різні наукові підходи щодо визначення періодів реформування податкової системи. В статті пропонується при виділенні податкової реформи та визначенні періоду її дії базуватися на ознаці зміни стратегії податкової політики. Виділено податкові реформи України 1991, 1995, 1999 та 2011 років. Окреслено передумови запровадження кожної з них та проведено аналіз інструментів їх реалізації. Доведено, що використані інструменти реалізації податкової реформи не були адекватними соціально-економічному стану країни, що пов'язано із невідповідністю виду проваджуваної податкової політики меті та завданням економічної стратегії держави.

**Ключові слова:** податкова система, податкова реформа, генезис, інструменти реалізації

UDC 336.221.4

### THE GENESIS OF THE TAX REFORMS IN UKRAINE

Bohatyrova Y.M., PhD in Economics

*Odessa National University of Economics*

Despite the fact there have been several tax reforms in Ukraine, the study of background and characteristics for each of them hadn't been done hence there could be negative effect on their performance in the future. The aim of the article is to study the genesis of the tax reforms carried out in Ukraine and identification of the preconditions of their introduction as well as the definition of tools of their implementation. The different scientific approaches to defining the periods of reforming the tax system have been investigated. The author proposes to conduct the allocation of the tax reform and the determination of the period of its validity, based on the sign of change in tax policy strategy. Tax reform in Ukraine in 1991, 1995, 1999 and 2011, have been pointed out in the article. Preconditions and tools of

implementation of each of them have been analyzed. It has been proved that the tools used to the implementation of tax reforms haven't been adequate to socio-economic situation in the country, due to mismatch of the type carried out by the tax policy goals and objectives of the government's economic strategy.

**Keywords:** taxation system, tax reform, genesis, implementation tools

**Актуальність проблеми.** В Україні неодноразово проводилися податкові реформи, однак, не було приділено належної уваги визначенню передумов та особливостей їх запровадження. Важливим є з'ясувати витoki походження податкових реформ в Україні та розглянути сам процес їх запровадження. Дослідження історичного аспекту генезису податкових реформ в Україні дозволить 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.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** У наукових колах розглядаються питання періодизації розвитку податкової системи [1, с. 260-268], [2, с.7], [3, с.252] та етапи формування податкової політики держави [4, с.176-182], [5, с. 46]. При аналізі ж податкової реформи її розглядають науковці не як зміну податкової системи в результаті зміни стратегії податкової політики, а як будь-які законодавчі зміни в податковій системі в тому числі і тактичного характеру [6], [7, с.28-32], що на нашу думку є простими поправками до податкового законодавства, а не є податковою реформою. Тому, незважаючи на численні публікації у цьому напрямі, актуальним на сьогодні залишається питання дослідження генезису проведених в Україні податкових реформ та особливостей їх запровадження.

**Метою роботи** є дослідження генезису податкових реформ в Україні та визначення передумов запровадження кожної з них, а також проведення аналізу інструментів їх реалізації.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** «Обов'язок держави – всеосяжне та довгострокове бачення, прийняття стратегічних рішень з урахуванням усіх можливих їх наслідків. Якщо держава не

виконує ці функції, вона стає небезпечною і для суспільства, і для підприємців» [8, с. 417]. Це підкреслює необхідність обов'язкового стратегічного бачення розвитку податкової політики з розробленням науково обґрунтованої її стратегії [9, с. 34]. Тому, при виділенні податкової реформи та визначенні періоду її дії слід виходити виключно із зміни стратегії податкової політики, на відміну від існуючих досліджень, за якими за ознаку визначення податкової реформи беруть будь які зміни податкового законодавства. Саме виділення такої класифікаційної ознаки дозволяє визначити податкову реформу, а не етапи становлення та розвитку податкової системи України. Крім того, це дозволяє визначитися з періодами проведення кожної податкової реформи, що дає можливість здійснити оцінку їх результативності.

З набуттям незалежності Україна стала на шлях до побудови ринкових засад ведення економіки. В 1991 році відбулося значне погіршення соціально-економічної ситуації в країні, що відобразилося на погіршенні основних макроекономічних показників в порівнянні з 1990 роком. Так, індекс обсягу ВВП в 1991 році в порівнянні з 1990 роком склав лише 91,3%. Зменшилися і обсяги промислової продукції, сільського господарства, інвестицій в основний капітал, роздрібного товарообороту.

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.

Визначені передумови були причиною прийняття стратегії економічного розвитку країни в кінці 1991 року [10], яка і визначила стратегічні цілі і завдання податкової політики на послідовні роки. Хоча висування певних концепцій розвитку податкової політики почалося з 1992 року, єдиної концепції, на яку б могла спиратися послідовна та обґрунтована податкова політика так і не була визначена [11, с. 31].

Слід відмітити, що 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 ПДВ, встановлення значних пільг для інвестиційної діяльності. Другу концепцію було реалізовано на протязі 1992 року, однак починаючи з 1993 року 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 [2, с. 7].

Тобто 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 році 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. Визначалась також необхідність введення пільг виключно на обмежене коло пріоритетних цілей та потреба в запровадженні нових для податкової системи України податків.

Враховуючи всі пріоритетні завдання, що ставилися перед податковою реформою, можна було б 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» [12] 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). Втім, зміни в податкове законодавство вводилися іноді і без внесення поправок у основні податкові законодавчі акти, що суттєво заплутувало та ускладнювало дію податкової системи. Підводячи підсумки проведеного дослідження, можна виділити передумови запровадження податкової реформи 1991 року (табл. 1).

Таблиця 1. – Передумови запровадження податкової реформи 1991 року

Недоліки податкової системи	Соціально-економічний стан економіки	Стратегія податкової політики	
		Ціль стратегії податкової політики	Завдання стратегії податкової політики
Відсутність національної податкової системи як надійного джерела наповнення бюджету	Падіння основних макроекономічних показників	Докорінна структурна перебудова народного господарства, кардинальні зміни в інвестиційній діяльності	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Перетворення податків на ефективний інструмент впливу на зміни структури виробництва, стимулювання ділової активності і підприємницької діяльності, забезпечення достатніх надходжень до бюджетів.</li> <li>2. Надання пільг виключно цільового характеру, а саме на проведення реконструкції та оновлення виробництва, проведення науково-дослідних робіт, природоохоронну діяльність, утримання об'єктів соціально-культурного призначення та на благодійні цілі. Стимулювання збільшення випуску товарів для населення, продуктів харчування та медикаментів.</li> <li>3. Запровадження нових податків: акцизного збору, плати за землю та екологічного податку.</li> </ol>

Джерело: складено автором на основі даних [10]

Розглянемо інструменти реалізації податкової реформи 1991 року, які було обрано державою для досягнення поставлених цілей та задач. Так, на початку реформи поруч із старими податками (податок на прибуток та прибутковий податок з громадян) було введено нові для податкової системи податки, такі як ПДВ, акцизний збір та ін. Ставки податків постійно змінювались. Так спочатку було запроваджено ставку ПДВ 28 %, але в 1992 році вона зменшилася до 20 %. В 1993 році ставку ПДВ знову повернули до рівня 28 %, яка в 1994 році зменшилася до рівня 1992 року (20 %). По прибутковому податку діяла прогресивна шкала ставок, діапазон та ставки якої постійно змінювалися. А по податку на прибуток змінювалися 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 році та з III кварталу 1993 року – валовий дохід.

Згідно закону України «Про систему оподаткування» в загальній кількості діяло 16 податків. Втім, з 1992 року 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 року такі фондоподатки були визначені податковими платежами та включені 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 році було утворено Державну податкову службу як підрозділ Міністерства Фінансів. Завданнями цього органу було наповнення бюджету та контроль за сплатою податків, зборів, платежів. В 1993 році 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 роком, що відобразилося у швидкому падінні основних макроекономічних показників. Так, індекс обсягу ВВП по відношенню до 1990 року в 1994 році зменшився до 54,4%, тобто менше за відповідний показник 1990 року 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 року, навпаки, мав тенденцію до збільшення. Так, в 1991 році цей показник склав 102,0 % від рівня 1990 року і збільшувався на протязі всіх років дії податкової реформи. У 1994 році цей показник перевищував відповідний показник 1990 року 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 році був високим і склав 8,9 % від ВВП.

Таким чином, було сформовано складну, нестабільну податкову систему з високими ставками податків та соціальних внесків, обтяжливим для платників податків. Підводячи підсумки проведеного аналізу інструментів реалізації податкової реформи 1991 року приходимо до висновку, 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 б враховувала 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, в тому числі і податкової.

Зміну стратегії податкової політики визначає Постанова «Про основні засади і напрями становлення економіки України в кризисний період» [13]. 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 року [14]. Крім того, варто відмітити, що до цього законодавчого акту було прийнято у 1995 році Постанову Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» [15], 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 року [16]. Саме цими законодавчими актами було сформовано нову стратегію податкової політики та визначено цілі та завдання проведення податкової реформи 1995 року.

Підводячи підсумки проведеного дослідження, можна виділити передумови запровадження податкової реформи 1995 року (табл. 2).

Враховуючи недоліки податкової реформи та стан економіки, в кінці 1994 року 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, а як зміну вектору податкової політики держави у напрямку пом'якшення податкового тиску на суб'єктів підприємницької діяльності. Однак податок на прибуток підприємств був замінено на податок на дохід підприємств, який проіснував до 1997 року, коли новою редакцією закону «Про систему оподаткування» було повернуто податок на прибуток підприємств, об'єктом оподаткування надалі яким остаточно став оподатковуваний прибуток.

*Таблиця 2. – Передумови запровадження податкової реформи 1995 року*

Недоліки податкової системи	Соціально-економічний стан економіки	Стратегія податкової політики	
		Ціль стратегії податкової політики	Завдання стратегії податкової політики
Існування складної, нестабільної та обтяжливої податкової системи.	Падіння основних макроекономічних показників та високий рівень бюджетного дефіциту.	Створення високорозвиненої виробничої, фінансової і науково-технічної інфраструктури економіки України.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Стимулювання розвитку народного господарства (збільшення виробництва ВВП), формування повноцінного бюджету і вирішення соціальних проблем.</li> <li>2. Об'єктом оподаткування повинні стати прибуток, земля, нерухоме майно і доходи громадян.</li> <li>3. Встановлення обґрунтованих ставок податків.</li> <li>4. Здійснення жорсткого контролю та посилення відповідальності за повну сплату податків всіма платниками.</li> </ol>

*Джерело: складено автором на основі даних [13; 15-17]*

В 1997 році 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 деяким з них (наприклад зменшення з 50% до 40 % максимальної ставки прогресивної шкали прибуткового податку з громадян). В цей період збільшено кількість податків та зборів, а також суттєво збільшено кількість податкових пільг по основним податкам, а саме податку на прибуток та ПДВ, в тім податкові

пільги надавалися без чітко визначених заздалегідь пріоритетних напрямів їх надання. При цьому, позитивних змін щодо фондоподатків не відбулося, а навпаки їх кількість ще збільшилася, а ставки внесків не зменшувалися. Так, в 1997 році введено збір до інноваційного фонду та інші збори. В середині 1996 року 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 [18].

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 році поряд з бухгалтерським обліком було створено податковий облік, що суттєво ускладнило порядок розрахунку та сплати податків для платників.

В 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 році податки на працю склали 43,0 % всіх податкових надходжень).

Суттєвим недоліком податкової системи, що не було вирішено податковою реформою, було нестабільність запроваджуваних змін до неї (в основні законодавчі акти щодо оподаткування за період 1995-1998 роки було здійснено 57 змін та доповнень).

Ці роки пов'язані з уповільненням темпів падіння основних макроекономічних показників, тобто було частково стабілізовано економічну ситуацію в країні. Так, якщо індекс обсягу ВВП в порівнянні з 1990 роком на початку етапу (в 1995 році) склав 47,8 %, то в кінці цього етапу (в 1999 році) падіння цього показника відбулося в порівнянні з відповідним показником 1995 року на 7 в. п. При цьому, рівень бюджетного дефіциту було суттєво скорочено (з 6,6 % ВВП в 1995 році до 2,2 % ВВП в 1998 році).

Уповільнення економічного розвитку та суттєві недоліки в діючій податковій системі сприяли зміні загальної соціально-економічної стратегії в країні, якою і було визначені завдання наступної податкової реформи (табл. 3).

Таблиця 3. – Передумови запровадження податкової реформи 1999 року

Недоліки податкової системи	Соціально-економічний стан економіки	Стратегія податкової політики	
		Ціль стратегії податкової політики	Завдання стратегії податкової політики
Існування складної, нестабільної та обтяжливої податкової системи.	Уповільнення темпів падіння основних макроекономічних показників та невисокий рівень бюджетного дефіциту.	Досягнення сталого розвитку через структурні зміни в економіці, активізацію інвестиційних процесів та вирішення соціальних проблем.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Забезпечити зниження податкового тиску на основі розширення податкової бази з одночасним скасуванням податкових пільг.</li> <li>2. Зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці.</li> <li>3. Спрощення процедур податкового адміністрування, в тому числі за рахунок Введення Податкового Кодексу для становлення стабільності в податкове законодавство.</li> <li>4. Спрощення системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва.</li> </ol>

Джерело: Складено автором на основі даних: [18-19]

Так, про зміну стратегії податкової політики свідчать прийняті в 1999 році [19] економічна стратегія держави та Послання Президента України в 2000 році [20]. 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 році [21], та друга у 2009 році [22]. Порівнюючи загальні стратегічні цілі податкової реформи та її завдання за двома концепціями, можна казати про те, що вони суттєво не відрізняються та мають єдиний напрям дій. А необхідність відміни концепції реформування податкової системи України 2007 року 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 року 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 році 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 році 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. Також важливим інструментом реалізації податкової реформи було введення оподаткування цим податком не лише доходів від оплати праці, а й інших доходів: вигравів 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 та ін.) можна визначити, що державою проводилася комбінована податкова політика з підсиленою регулюючою дією з акцентом на оподаткування доходів від праці. До зазначеного зменшення ставок прями податки переважали в структурі податкових надходжень, але з 2004 року непрямі податки виходять на перше місце. З 2000 року встановлено єдиний порядок погашення податкових зобов'язань по всім податкам, збільшено фінансову відповідальність за податкові порушення. В тому ж році утворено Департамент розвитку та модернізації ДПС та починається налагодження партнерських відносин з платниками, впроваджується максимальна автоматизацію процесу адміністрування податків.

Починаючи з 2000 року спостерігається підвищення рівня основних макроекономічних показників (виключенням є період з 2009 року). Таке покращення економічного становище відбулося в 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 в свою чергу до збільшення індексу податкових надходжень Зведеного бюджету до 85,2% рівня 1990 року, що на 39,5 в. п. більше за відповідний показник 2000 року. Однак

структурних зрушень в економіці країни так і не відбулося, а дефіцит бюджету було збільшено з 1,5 % ВВП в 1999 році до 5,9 % в 2010 році.

Не дивлячись 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 ін.

Під час проведення податкової реформи 1999 року 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. В 2010 році було відмінено Стратегії реформування податкової системи України [22] та було прийнято Програму економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [23], після якої була прийнята концепція реформування податкової системи [24], які визначили стратегічні цілі наступної податкової реформи.

Концепція реформування податкової системи визначила метою податкової реформи забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів (табл. 4).

В 2011 році було введено в дію Податковий Кодекс, прийнятий в кінці 2010 року, яким змінено перелік податків, їх елементи, податкові пільги, порядок адміністрування, види податкових перевірок та інші зміни. Так, було скорочено кількість податків за рахунок зменшення місцевих податків та зборів, запроваджено екологічний податок, рентні платежі, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та інші податки та збори. По податку на прибуток було зменшено ставку з 25 % в 2010 році до 18 % в 2013 році із збільшенням пільг стимулюючих енергозбереження та інвестиційно-інноваційну діяльність по визначених пріоритетних галузях.

Таблиця 4. – Передумови запровадження податкової реформи 2011 року

Недоліки податкової системи	Соціально-економічний стан економіки	Стратегія податкової політики	
		Ціль стратегії податкової політики	Завдання стратегії податкової політики
Існування складної, нестабільної та обтяжливої податкової системи.	Падіння більшості макроекономічних показників та збільшення рівня бюджетного дефіциту.	Забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків.</li> <li>2. Підвищення ефективності адміністрування податків.</li> <li>3. Побудова цілісної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізовану із законодавством ЄС.</li> <li>4. Встановлення податкової справедливості для відновлення різних умов конкуренції в економіці України.</li> <li>5. Зменшення глибини соціальної нерівності.</li> </ol>

Джерело: складено автором на основі даних: [23-24]

Крім того, змінюється порядок розрахунку амортизації, а саме встановлюється не норми амортизації, а строк корисного використання основних засобів. По ПДФО встановлено незначну прогресію ставок 15 % та 17 %. А по соціальним внескам запроваджено єдиний соціальний внесок (ЕСВ) при збереженні високої його ставки. Крім того як і раніше, основне навантаження по сплаті ЕСВ лягало на роботодавця.

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.

Не дивлячись 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.

В 2011 році відбулося поживавлення в економіці, що відобразилося на збільшенні майже всіх макроекономічних показників. Однак у 2013 році знову спостерігається зменшення індексів багатьох макроекономічних показників, що пов'язано із складною політичною ситуацією на Сході країни. Рівень бюджетного дефіциту з 2011 по 2013 рік збільшився з 1,8 % ВВП до 4,4 % ВВП відповідно. В результаті в 2014 році було запроваджено військовий збір, збір з купівлі іноземної

валюти до Пенсійного фонду, додаткова ставка з ПДВ 7 % для медичних засобів та збільшено ставки акцизного та екологічного податків та ін.

Втім, такі зміни не сприяли покращенню а ні економічних показників, а ні бюджетного дефіциту. По всіх макроекономічних показникам відбулося зменшення їх рівня. Складна економічна та політична ситуація в країні в 2013-2014 роках призвела до необхідності здійснення подальших податкових новацій. Починаючи з другого кварталу 2014 року 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 в податкове законодавство 2015 року [25]. Крім того, тоді ж було прийнято і зміни щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці [26]. На початку 2015 року було прийнято загальну стратегію розвитку країни [27], яка враховувала всі передбачувані в грудні зміни в податковій системі країни. 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. В цей період суттєво скорочено податкові пільги, особливо по податку на прибуток (з 93 шт. в 2014 році до 25 шт.) та збільшено ставки по деяким податкам (акцизний податок, екологічний податок, єдиний податок, земельний податок, що увійшов до складу податку на майно та ін.). Відповідно до зазначеної стратегію податкової політики було прийнято і інші зміни в податкове законодавство. 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 збільшення ставок податку.

При незмінності ставки податку на прибуток об'єкт оподаткування став визначатися за стандартами бухгалтерського обліку. Ставки ЕСВ 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 ПДФО збільшено ставку у разі оподаткування доходу,

що перевищує десять мінімальних заробітних плат з 17 до 20 %, крім того введено оподаткування деяких пасивних доходів, в т. ч. відсотків по депозитам. Як результат, на початку 2015 року 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.

За період 2015-2017 рр. проводилися певні зміни податкової системи, які носили хаотичний та непослідовний характер, які призвели до подальшого ускладнення економічної ситуації в країні.

Підводячи підсумки проведеного дослідження можна визначити проведену податкову політику як комбіновану з фіскальним спрямуванням, яка в кінці періоду проведення реформи повністю мала фіскальний характер дії. Розглянувши та проаналізувавши передумови необхідності запровадження кожної податкової реформи можна зробити висновок, що відсутність єдиної стратегії розвитку країни призводила до проведення непослідовних та необґрунтованих податкових реформ.

**Висновки.** Таким чином, проведене дослідження свідчить, що 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 із 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.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кошук Т. Прагматика формування и реализации фискальной политики в Украине / Т. Кошук // Журнал Европейской экономики. — Том № 7 (№ 2). — 2008. — С. 257–272.
2. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. — 2010. — № 3. — С. 6–10.
3. Кушнірчук Ю.М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. — 2012. — Вип.22.8. — С. 249–255.
4. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. ... доктора економічних наук: 08.04.01 / Крисоватий Андрій Ігорович. — К., 2006. — 437 с.

5. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи / монографія / [П.В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
6. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: монографія / [В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін]; за наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 432 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/>
7. Дєєва Н.А. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / [Дєєва Н.А., Редіна Н.І, Дулік Т.О.]; за ред. Н.І. Редіної. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.
8. Кузык Б.Н. Россия – 2050: стратегия инновационного прорыва / Б.Н. Кузык. – М.: ЗАО Издательство «Экономика», 2004. – 632 с.
9. Богатырева Е.Н. Теоретические детерминанты налоговых реформ/ С.М. Богатирьова // Новый университет. Научный журнал. Серия «Экономика и право». – Россия, Йошкар-Ола. – 2014. – № 3 (37) . – С. 33–37.
10. Постанова Верховної Ради України «Про основні напрями економічної політики України в умовах незалежності» від 25 жовтня 1991 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1698a-12>
11. Богатирьова С.М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Одеса: ОНЕУ, 2013. - № 7 (186). – С. 28-38
12. Закон України «Про систему оподаткування від 25 червня 1991 року « № 1252-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/закон%20про%20систему%20оподаткування>
13. Постанова Верховної Ради України «Про основні засади і напрями становлення економіки України в кризисний період» від 15 червня 1994 року» № 61/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/61/94-вр>
14. Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/96>
15. Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» від 13 грудня 1995 року № 466/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/95-вр>
16. Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» № 561/96 від 4 грудня 1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр>
17. Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/96>

18. Назаренко К. Дещо з історії податкового законодавства в контексті нового Податкового кодексу / Назаренко К. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nazarenko.ucoz.ua/publ/deshho\\_z\\_istoriji\\_podatkovogo\\_zakonodavstva\\_v\\_konteksti\\_novogo\\_podatkovogo\\_kodeksu/1-1-0-4](http://nazarenko.ucoz.ua/publ/deshho_z_istoriji_podatkovogo_zakonodavstva_v_konteksti_novogo_podatkovogo_kodeksu/1-1-0-4)
19. 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](http://www.uazakon.com/documents/date_2b/pg_itsusc.htm)
20. Послання Президента України до Верховної 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>
21. 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>
22. Стратегія реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 року № 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-p>
23. 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](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf)
24. Концепція реформування податкової системи України від 15 травня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/legislation/project/656.html>
25. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-viii>
26. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці» № 77-VIII від 28.12.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77-19/page>
27. Указ Президент України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна - 2020» від 12.01.2015 № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>