



<https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.12.036>

УДК 336.221.4.004.14(477)

JEL: E62, H21, H24, H25, H26, H30, H31, K34

Ю.В. КАСПЕРОВИЧ, канд. екон. наук,
с. н. с. відділу економічної стратегії
Центру економічних та соціальних досліджень,
Національний інститут стратегічних досліджень,
вул. Пирогова, 7а, 01054, Київ, Україна,
e-mail: julia.v.kasperovich@gmail.com,
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-0174-113X>

ФУНКЦІОНАЛЬНА СПРОМОЖНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Обґрунтовано доцільність стратегування розвитку податкової системи України на основі оцінки її функціональної спроможності. Систематизовано здобутки реформ і виявлено проблеми реалізації трьох основних функцій податків — фіскальної, регулюючої та контролюючої. Розроблено стратегічні цілі та завдання для зміцнення функціональної спроможності податкової системи України.

Ключові слова: податкова система України; стратегування, функції податків; фіскальна функція податків; ухилення від оподаткування; регулююча функція податків; податкові стимули; контрольна функція податків; довіра.

Реформування податкової системи в Україні затягнулося, подекуди набуваючи ознак хронічності, а її ефективність залишається низькою, що засвідчує високий рівень тіньової економіки та корупції. Серед причин такого стану речей слід назвати декілька. По-перше, феномен нестабільності як виклик економічному розвитку вийшов за рамки свого обмеженого існування у фазах криз і став трансцендентним явищем [1]. По-друге, бракує цілісного, узгодженого між зацікавленими сторонами бачення майбутнього економічного розвитку. Відсутність стратегії призводить до безлічі різновекторних податкових законопроектів. По-третє, недостатньою є науково-аналітична та фінансова обґрунтованість рішень економічної політики, зокрема податкової.

На нашу думку, комплексне розв'язання проблем низької ефективності податкової системи слід шукати в тісному поєднанні наукової теорії і практики. Саме так мінливість податкової політики можна буде врівноважити уста-

Ц и т у в а н н я: Касперович Ю.В. Функціональна спроможність податкової системи України. *Економіка України*. 2020. № 12. С. 36—55. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.12.036>

ленішою теорією оподаткування. У даному сенсі найбільшу цінність становлять принципи оподаткування та функції податків. Принципи беруть початок від праць А. Сміта і нині закріплені п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, звідки постійно використовуються судовою доктриною під час розв'язання податкових спорів. Причому саме застосування принципів до конкретних практичних випадків нерідко стає вирішальним на користь платника податків. Тим часом, функції податків, оподаткування та податкової системи в широкому сенсі залишаються абстрактною теоретичною конструкцією, яка мало застосовується на практиці. Дотепер оцінювання функціональної спроможності податкової системи України комплексно не здійснювалось, а відтак, цей показник не можна було покласти в основу стратегування її розвитку.

Отже, **мета статті** — дослідити здобутки і проблеми реалізації функцій податків в Україні, розробити напрями зміцнення функціональної спроможності вітчизняної податкової системи, що сприятиме більш науково обґрунтованому і консенсусному стратегуванню її розвитку.

Згідно з класичним філософським визначенням, функція є виявом сутності в дії. Як доведено науковими дослідженнями, виконання податками належних їм функцій є визначальним для інституційної архітектури податкової системи [2, с. 6—12; 3, с. 354] та ефективності податкової політики держави [4, с. 49]. Усі функції податків реалізуються в цілісному взаємозв'язку.

Серед вітчизняних науковців А. Соколовська першою найбільш досконало обґрунтувала біфункціональний підхід з виокремленням фіскальної та регулюючої функцій податків [5, с. 291—339]. Відтоді кількість підходів множилася, причому зусиль доклали науковці як економічних, так і юридичних спеціальностей, адже податкові дисципліни є базовими для вивчення при здобутті вищої освіти. Ретельно досліджувалися також прояви окремих функцій на прикладах конкретних податків.

Кількість досліджень функцій податків сягнула настільки значної величини, що систематизацію підходів різних авторів стало можливо здійснювати лише табличним методом. Згідно із складеною Ю.Б. Івановим таблицею, «переважна більшість сучасних дослідників теорії оподаткування виділяє дві базових функції податків: фіскальну та регулюючу. Щодо наявності інших функцій — погляди фахівців суттєво різняться. <...> Деякі дослідники окремо виділяють стимулюючу (заохочувальну) та дестимулювальну (обмежувальну або стримувальну) функції податків. Але цей підхід не уявляється коректним з таких міркувань. По-перше, стимулювання або стримування являють собою напрямки податкового регулювання, тобто, по суті, є проявами (або підфункціями) регулювальної функції, складовими одного й того ж процесу податкового регулювання» [6, с. 8—10]. Відповідно до складеної Н.С. Крупей таблиці, «у зарубіжній літературі науковці не виділяють накопичувальну, структуротвірну та розподільчо-регулюючу функції». Авторка переконана, що ці функції за своєю суттю є близькими до регулюючої, розподільчої тощо. На її думку, «можна визначити такі основні функції податків: фіскальну, регулюючу, розподільчу, контрольну та стимулюючу» [7, с. 39]. Складена О.Ю. Тимарцевим таблиця містить обґрунтовану авторську систематизацію: фіскальна, регулююча, стимулююча, розподільна, перерозподільна, контрольна, інтегруюча, соціальна, стабілізуюча [8, с. 454].

Найбільшу дискусію серед науковців викликає регулююча функція податків. На думку С.І. Юрія, викладену в класичному вітчизняному фінансовому словнику, «зміст регулюючої функції поєднує в собі й стимулювання, заохочення, прискорення, посилення, спонукання до дії чи до певних змін процесів, явищ, і реверсний вплив — стримування, сповільнення, послаблення, обмеження» [9, с. 638]. На думку А.І. Крисоватого і В.В. Сідляр, «проблема різного тлумачення регулюючої функції полягає у змішуванні понять «регулююча функція податків» та «податкове регулювання», що виникає внаслідок діалектики об'єктивного та суб'єктивного. Усвідомлення того, наскільки регулююча функція носить об'єктивний характер, нашоухується на вплив суб'єктивного чинника у самому податковому регулюванні. Виявлення відповідності впливу суб'єктивного фактора дійсним реальним процесам представляє певні труднощі» [10, с. 133].

Таким чином, науковці в абсолютній більшості дійшли спільного бачення щодо виконання податками фіскальної функції, у переважній більшості — щодо регулюючої (з поділом на стимулюючу і стримуючу) й значною мірою — щодо контролюючої функції.

Відповідно до плану заходів з реалізації «Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017—2020 роки» (СУДФ), до IV кварталу 2017 р. передбачалися розроблення і схвалення Кабінетом Міністрів України «Стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу», яка мала узгоджуватися з пріоритетами економічного розвитку, реформуванням бюджетного процесу та пенсійної системи. Однак через розбіжності поглядів зацікавлених сторін вона ухвалена не була. Натомість, були затверджені концептуальні напрями реформування податкових і митних органів¹ з планами заходів щодо їх реалізації. Тим часом оновлення СУДФ уже перебуває на порядку денному. На нашу думку, стратегувати розвиток податкової системи України доцільно на основі оцінки її функціональної спроможності. Такий підхід удосконалюватиме поширену європейську практику, де в основу стратегування найчастіше закладається підвищення податкового комплаєнсу шляхом дотримання вимог законодавства.

Функціональна спроможність передбачає суб'єкту здатність виконувати належні функції. В ідеальних умовах механізм реалізації функцій має спрацьовувати безперешкодно. Відповідно, під функціональною спроможністю податкової системи слід розуміти здатність ефективно, своєчасно й у повному обсязі виконувати належні податкам функції для реалізації цілей політики. Аналогічне визначення може бути надане для споріднених бюджетної, банківської або фінансової систем у цілому. Метою реалізації багатьох секторальних політик доцільно вважати досягнення національної, зокрема економічної, безпеки і стійкості.

Із зміною політичної каденції та настанням карантину COVID-19 в Україні розпочато здійснення низки важливих податкових реформ для детінізації економіки, налагодження більш справедливої системи оподаткуван-

¹ Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : Розпорядження КМУ № 1101-р від 27.12.2018 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80#Text>

ня. Реформи торкнулися всіх трьох функцій податків — фіскальної, регулюючої та контролюючої.

Фіскальна функція податків. З метою протидії застосуванню схем агресивного податкового планування з використанням низькоподаткових юрисдикцій ухвалено антиофшорний закон², яким впроваджуються дев'ять з 15 кроків Плану дій BEPS (Base erosion and profit shifting — План дій з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, міжнародний проект ОЕСР та країн G20), зокрема: удосконалення контролю трансфертного ціноутворення (кроки 8—10, 13); запровадження оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній (кроки 3, 4); запобігання зловживанням договорами про уникнення подвійного оподаткування (крок 6); запобігання уникненню статусу постійного представництва та їх оподаткування (крок 7); застосування процедури взаємного узгодження (крок 14). Раніше внесеними змінами до Податкового кодексу України³ передбачено міжнародний обмін інформацією для податкових цілей. Затвердження більш як десятка необхідних підзаконних нормативно-правових актів для впровадження кроків Плану дій BEPS буде завершено Міністерством фінансів України спільно з Державною податковою службою України (ДПСУ) до кінця 2020 р.

Поліпшенню виконання фіскальної функції податків під час карантину COVID-19 сприяло припинення ДПСУ схем з формування платниками податків фіктивного податкового кредиту ПДВ, або так званих «скруток». Сума фіктивного ПДВ у середньому становила 2,5 млрд грн щомісяця⁴. Отже, державний бюджет недоотримував близько 30 млрд грн на рік. Перекриття таких схем сприяло достроковому перевиконанню зменшеного через коронакризу річного плану надходжень ПДВ з вироблених товарів ще у вересні 2020 р. Крім того, вагоме значення для наповнення бюджету матиме демонополізація спиртової галузі⁵. Внаслідок тіньового обігу спирту бюджет України раніше щороку втрачав від 8 млрд до 10 млрд грн⁶. Опосередкований

² Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України № 466-IX від 16.01.2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

³ Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) : Закон України № 323-IX від 03.12.2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/323-20#Text>

⁴ На засіданні ТСК народні депутати заслухали питання про втрати державного бюджету України через «схеми» формування податкового кредиту на відшкодування ПДВ / Верховна Рада України, 5 червня 2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.rada.gov.ua/news/Novyny/193755.html>

⁵ Про внесення змін до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» щодо лібералізації діяльності у сфері виробництва і обігу спирту етилового : Закон України № 318-IX від 03.12.2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/318-20#Text>

⁶ Монополія — зло: чому держава не повинна виробляти спирт / Укрспирт, 26 грудня 2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ukrspirt.com/news/zmi_pro_nas/monopolija_1_zlo_chomu_derzhava_ne_povinna_virobljati_spirtmonopolija_1_zlo_chomu_derzhava_ne_povinna_virobljati_spir.html (дата звернення: 01.11.2020).

позитивний вплив на виконання податками їх фіскальної функції має оновлення законодавства про фінансовий моніторинг⁷ (відповідний закон набув чинності 28 квітня 2020 р.).

Регулююча (стимулююча) функція податків. Серед основних здобутків з надання податкових стимулів вище згаданим Законом України⁸ у частині податку на прибуток дозволено здійснювати прискорену амортизацію основних засобів виробничим методом, збільшено вартісний критерій основних засобів з 6 тис. до 20 тис. грн і рівень річного доходу з 20 млн до 40 млн грн, коли фінансовий результат можна не коригувати на податкові різниці. Велика кількість законопроектів щодо впровадження нових податкових стимулів перебуває на порядку денному, зокрема пакет законопроектів щодо так званих «інвестиційних нянь».

Контролююча функція податків. Найбільш прогресивним поліпшенням податкового адміністрування та контролю за час карантину COVID-19 стало запровадження новітніх програмних реєстраторів розрахункових операцій (ПРРО, або касових апаратів). За підсумками перших трьох місяців їх використання (серпень — жовтень 2020 р.), 2,2 тис. платників зареєстрували 46 тис. ПРРО, які передали до фіскального серверу ДПСУ 50 млн документів. Черговою довгоочікуваною новацією має стати запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного соціального внеску⁹ та єдиної звітності з єдиного соціального внеску і податку на доходи фізичних осіб¹⁰. Митними органами впроваджується інститут авторизованих економічних операторів з правом застосовувати спеціальні спрощення та переваги¹¹, режим спільного транзиту з використанням національної та європейської електронних транзитних систем¹².

⁷ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України № 361-IX від 06.12.2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>

⁸ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України № 466-IX від 16.01.2020 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

⁹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 190-IX від 04.10.2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/190-20#Text> і № 559-IX від 13.04.2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/559-20#Text>

¹⁰ Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб : Закон України № 115-IX від 19.09.2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/115-20#Text> ; Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб : Закон України № 116-IX від 19.09.2019 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-20#Text>

¹¹ Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів : Закон України № 141-IX від 02.10.2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141-IX#Text>

¹² Про режим спільного транзиту та запровадження національної електронної транзитної системи : Закон України № 78-IX від 12.09.2019 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/78-IX#Text>

Вище згаданим Законом України¹³ серед ключових новацій запроваджується нова концепція винної відповідальності платника податків, яка передбачає обов'язкове доведення контролюючими органами наявності умислу та вини платника податків при вчиненні податкового правопорушення. Найближчим часом очікується створення Бюро економічної безпеки України¹⁴.

Карантин COVID-19 із спричиненою ним коронакризою стали безпрецедентним викликом функціональній спроможності податкових систем усіх без винятку країн світу. Через коронакризу погіршилося виконання фіскальної функції податків, тому з метою підтримки ділової активності було вжито спеціальних заходів у частині їх регулюючої (стимулюючої) функції. Так, з початком карантину в Україні було ухвалено три пакети податкових стимулів¹⁵. Поряд з пільгами у медичній сфері також надаються пільги для широкого кола платників податків, зокрема: юридичних та фізичних осіб звільнено від сплати земельного податку і податку на нерухоме майно за березень 2020 р.; фізичних осіб — підприємців (ФОП) — від сплати єдиного соціального внеску за себе за березень, квітень і травень 2020 р. Крім того, у 2020 р. органам місцевого самоврядування було надане право зменшити ставки єдиного податку, та/або плати за землю, та/або податку на нерухоме майно без дотримання тривалих регуляторних процедур. Довгоочікуваною новацією стало підвищення граничних обсягів доходів для перебування на спрощеній системі оподаткування для I—III груп платників єдиного податку. На час карантину бізнесу були надані, разом з податковими, також монетарні та інші фіскальні стимули, зокрема, виплати допомоги по частковому безробіттю і допомоги на дітей фізичним особам — підприємцям спрощеної системи оподаткування I та II груп платників єдиного податку. Однак вітчизняні фіскальні стимули, з огляду на обмежені фінансові можливості та існуюче боргове навантаження держави, були істотно меншими за обсягом від наданих у розвинутих країнах. Відчутним пом'якшенням контролюючої функції податків для всіх платників податків стало запровадження мораторію на проведення податкових документальних і фактичних перевірок, звільнення від штрафних санкцій та пені (за деякими винятками). Крім того, двічі було відтерміновано розширення сфери застосування РРО суб'єктами господарювання спрощеної системи оподаткування. Таким чином, з позицій

¹³ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України № 466-IX від 16.01.2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

¹⁴ Проект Закону про Бюро економічної безпеки України : зареєстрований 02.07.2020 р. № 3087-д [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69331

¹⁵ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України № 533-IX від 17.03.2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text> і № 591-IX від 13.05.2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text>; 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) : Закон України № 533-IX від 17.03.2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#Text>

функціональної спроможності податкової системи в кризові періоди пом'якшення контролюючої функції щодо економічних суб'єктів набуває для них стимулюючого значення, однак водночас надані їм податкові стимули вимагають нових точок контролю.

Водночас на порядку денному залишаються системні проблеми функціональної спроможності податкової системи України [11, с. 37].

I. Недовиконання фіскальної функції податків через поширені схеми мінімізації та ухилення від оподаткування. Поширеність таких схем разом з безкарністю вигодонабувачів деморалізують та погіршують конкурентоспроможність сумлінних платників податків, підштовхуючи їх до застосування подібних оборудок. Наймасовішими відомими схемами є:

- контрабанда та «сірий» імпорт. Схема включає низку типових різновидів: недостовірне митне декларування шляхом заниження ваги та/або вартості товару, підміни/«пересорту» номенклатури товарів у супровідних документах; декларування транспортного засобу як порожнього; ввезення вантажу поза митними пунктами пропуску; зловживання неоподатковуваним мінімумом митної вартості для ввезення громадянами шляхом дроблення великих комерційних партій товарів; «перерваний» транзит та ін. «Сірий» імпорт не лише призводить до втрати митних надходжень від імпортного ПДВ, акцизу та мита, а й створює недобросовісну конкуренцію на внутрішньому ринку відносно товарів національних виробників;

- зловживання спрощеною системою оподаткування з боку великого мережевого бізнесу шляхом дроблення бізнес-процесів, зокрема підміни трудових відносин цивільно-правовими. Остання схема здійснюється через оформлення найманих працівників як фізичних осіб — підприємців на єдиному податку. Значного поширення вона набула в найбільш інноваційній ІТ-сфері, де як ФОП оформлено, за різними оцінками, від 70 до 90% працівників. Крім того, юридичні особи нерідко використовують придбання фіктивних консалтингових, маркетингових, інформаційних або інших послуг у ФОП як найдешевший спосіб виведення готівки з бізнесу в тіньовий сектор;

- заробітна плата «у конвертах» підриває фінансову стійкість державного бюджету через втрату військового збору (1,5% від фонду оплати праці), місцевих бюджетів через втрати ПДФО (18%), бюджету Пенсійного фонду та фондів соціального страхування (22% ЄСВ), чим поглиблюють їх хронічний дефіцит. Так, у I півріччі 2020 р. понад 3,3 млн осіб працювали без оформлення трудових відносин. Неформальна зайнятість найбільш поширена в сільському господарстві, будівництві та торгівлі¹⁶;

- необліковані готівкові доходи від продажу товарів, надання послуг, виконання робіт без використання касового апарату. Громадяни як споживачі нерідко стикаються із ситуацією, коли продавець не видає касовий фіскальний чек за придбані товари, роботи або послуги. Такі товари зазвичай не мають дійсних первинних документів про походження. Замість фіскального покупцю видають товарний чек або його прототип. Ця схема приховування реального обсягу виручки від реалізації тісно пов'язана із згаданими вище

¹⁶ Неформально зайняте населення за видами економічної діяльності / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/rp/eans/eans_u/arch_nzn_ved_u.htm

схемами (збутом контрабанди і зловживанням спрощеною системою оподаткування), а наслідком стає виплата заробітної плати «у конвертах». Необлікована готівка може ставати джерелом фінансування тіньової економіки, корупції та інших злочинів;

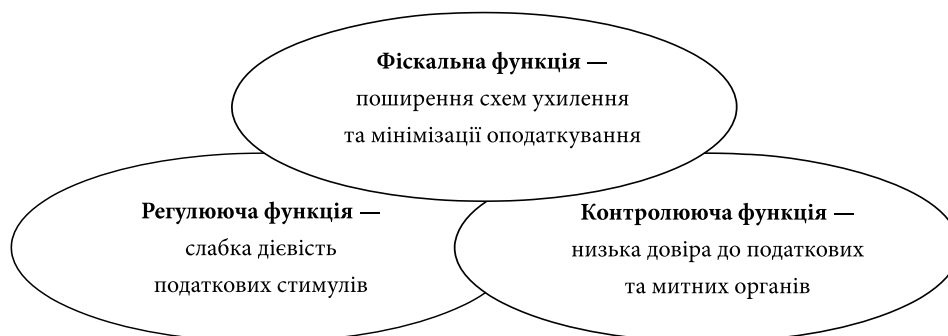
- розмивання податкової бази в низькоподаткових юрисдикціях. Значна частина вітчизняного експорту та імпорту здійснюється через посередників у низькоподаткових юрисдикціях. У великих обсягах проводяться виплати пасивних доходів від дивідендів, процентів та роялті за кордон на користь нерезидентів. Протягом 2017 — I півріччя 2020 рр. близько 6 тис. підприємств задекларували таких виплат на суму 22,4 млрд дол., з яких утримано лише 0,6 млрд дол. податку¹⁷. Законопроект щодо впровадження в Україні Плану заходів BEPS було доручено розробити ще у квітні 2016 р.¹⁸ З 2017 р. Україна приєдналася до розширеної програми співробітництва ОЕСР з впровадження цього Плану, чим взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий «мінімальний стандарт» чотирьох з 15 кроків. Однак через відсутність політичної волі доопрацювання законопроекту тривалий час гальмувалося. З обранням нового складу Верховної Ради України IX скликання, нарешті, був зареєстрований та схвалений вищезгаданий Закон України від 16 січня 2020 р. № 466-IX, який 21 травня 2020 р. був підписаний Президентом України і 23 травня 2020 р. набув чинності.

Міжнародний автоматичний обмін податковою інформацією між близько 100 компетентних органів зарубіжних країн здійснюється у світі з вересня 2017 р. і вже дає позитивні результати. Проте в Україні через тривале законодавче гальмування і технічну неготовність податкових органів він дотепер не впроваджений. Лише у жовтні 2019 р. було ратифіковано і включено в національне законодавство положення Угоди FATCA. Станом на кінець 2020 р. все ще не підписано дві Багатосторонні конвенції про автоматичний обмін податковою інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information — MCAA CRS) та звітністю з трансфертного ціноутворення в розрізі країн міжнародних груп компаній із сукупним консолідованим доходом понад 750 млн євро (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports — MCAA CbC). Основною причиною затримки процесу експерти називають технічну неготовність ДПСУ забезпечити захист конфіденційних даних платників при їх збереженні, збиранні та переданні [12]. Таким чином, Україна з тривалим запізненням порівняно з розвинутими європейськими країнами впроваджуватиме інструменти протидії агресивному податковому плануванню.

Як наслідок, застосування різноманітних схем на фіскальній функції податків посилює несправедливість і нерівномірність податкового навантаження на платників податків. Саме цю проблему найбільш відомі та шанова-

¹⁷ Міжнародна конференція «Реалізація плану BEPS в Україні» / Державна податкова служба України, 24 вересня 2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.facebook.com/watch/live/?v=649680932617165> (дата звернення: 01.11.2020).

¹⁸ Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон : Указ Президента України № 180/2016 від 28.04.2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2016#Text>



Основні проблеми реалізації функціональної спроможності податкової системи України
Джерело: складено автором.

ні науковці, зокрема З.С. Варналій [2, с. 10], визначають як головний недолік податкової системи України. Так, до коронакризи 98,5% податку на прибуток сплачували лише 5 тис. компаній з близько півмільйона зареєстрованих¹⁹. Як наслідок зловживання схемами ухилення та мінімізації оподаткування в Україні де-факто існуючий консолідований середній бізнес де-юре відсутній. Вадою реалізації фіскальної функції податків (рис.) також є, станом на 1 вересня 2020 р., значні обсяги переplat податків (32,1 млрд грн²⁰) та розмір податкового боргу (125,1 млрд грн²¹). Крім того, станом на кінець жовтня 2020 р. у національному господарстві України було накопичено 1,3 трлн грн збитків, які в перспективі на 230 млрд грн зменшуватимуть сплату податку на прибуток²². Усе це в сукупності погіршує практичне виконання податками їх фіскальної функції.

II. Обмеженість потенціалу регулюючої функції податків, що проявляється в такому:

- слабка дієвість і викривлення існуючих податкових стимулів. Чинні податкові стимули повноцінно не спрацьовують для вирішення стратегічних завдань соціально-економічного розвитку. Свідченням є значний (60,6% у 2018 р.) ступінь морального та фізичного зносу основних засобів в Україні²³, що унеможлиблює виробництво конкурентоспроможної продукції. Спрощена система оподаткування для малого і мікробізнесу піддається зловжи-

¹⁹ Систему з ФОПами і спрощенкою потрібно реформувати. 10 цитат голови Податкової Верланова з інтерв'ю Радіо НВ // Новое время, — 2019. — 11 трав. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://nv.ua/ukr/biz/economics/chi-potribno-pidnimati-podatki-10-vidprovidy-vid-glavi-podatkovoji-50020863.html> (дата звернення: 01.11.2020).

²⁰ Інформація щодо суми переplat / Державна податкова служба України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/informatsiya-schodo-sumi-pereplat/>

²¹ Динаміка податкового боргу / Державна податкова служба України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/>

²² Стенограма засідання Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 30.10.2020 р. — С. 17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://komfinbank.rada.gov.ua/uploads/documents/33159.pdf>

²³ Вартість основних засобів у 2000—2018 роках / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ibd/voz/voz_u/voz06_u.htm

ванням з боку великих мережевих компаній. Також мають місце зловживання з комерційним продажем великих партій однорідних товарів, які були попередньо подрібнені для безподаткового ввезення громадянами в ручній поклажі та міжнародних експрес-відправленнях під виглядом власних потреб. Неодноразово викривалися випадки продажу безмитно ввезених благодійними фондами товарів під виглядом іноземної гуманітарної допомоги, зокрема через мережі магазинів секонд-хенду. Особливий режим оподаткування доходів та прибутку страхових компаній приваблює недобросовісних юридичних осіб для виведення коштів через фіктивне страхування;

- ризики значної втрати доходів за відсутності надійних компенсаторів у майбутньому. Запровадження будь-якої податкової пільги з розрахунком на мультиплікативний соціально-економічний ефект у майбутньому неминуче призводить до додаткових втрат доходів у короткостроковій перспективі. Показово це було із зниженням ставки ЄСВ удвічі — до 22% з 2016 р. Очікувалося, що це стимулюватиме масштабну детінізацію заробітних плат. Однак надходження ЄСВ у 2016 р. виявилися майже на третину меншими від показника 2015 р., і навіть у наступному 2017 р. вони не досягли рівня надходжень 2015 р. Відтак, м'який економічний стимулюючий захід зниження ставки ЄСВ не став самодостатнім. У наступні роки він був доповнений жорсткими адміністративними заходами щодо збільшення мінімальної заробітної плати удвічі у 2017 р. та посилення контрольних заходів Державної служби України з питань праці з жовтня 2018 р. Отже, тільки в сукупності економічних (податкових) і адміністративних заходів було досягнуто певного прогресу в легалізації зайнятості, що значною мірою на тлі економічного зростання справило позитивний вплив на зниження показників тінізації економіки на 15 процентних пунктів — із 43% у 2014 р. до 28% у 2019 р. Відповідний показник зниження був значущим, але недостатнім відносно очікувань численних прихильників реформи.

Так само з 2015 р. й дотепер застереження щодо значних втрат доходів бюджету викликає можливість запровадження податку на виведений капітал (ПнВК) замість податку на прибуток підприємств. Згідно з оцінками експертів Міністерства фінансів та ДПС України, у перший рік застосування ПнВК обсяг втрат становитиме від 20 млрд до 80 млрд грн. Надійні компенсатори такого масштабу в бюджеті відсутні. Зокрема, впровадження ПнВК лише для середніх підприємств з обсягом річного доходу до 150—200 млн грн на рік містить потенційний ризик дроблення великого бізнесу з метою податкової оптимізації.

Аналогічно у частині податку на доходи фізичних осіб з огляду на ризики втрати надходжень дискусійним є запровадження прогресивної шкали оподаткування, повноцінного механізму податкових знижок і податкової соціальної пільги через значний можливий обсяг бюджетних втрат унаслідок ризику поглиблення тінізації заробітних плат;

- поглиблення майнової соціальної нерівності. Багаторазова різниця в доходах громадян робить ситуацію в суспільстві напруженою. У більшості розвинутих країн нерівність згладжується прогресивною шкалою оподаткування доходів фізичних осіб та високими майновими податками. Натомість в Україні, поряд з бідністю пенсіонерів, склалося парадоксальне явище для

багатої природними ресурсами європейської країни — бідність освічених і працюючих. Як наслідок, масштабного характеру набула трудова міграція за кордон, що розвиває найбільш продуктивну податкову базу — людський капітал. Це в довгостроковій перспективі негативно позначатиметься на стійкості податкової, пенсійної та фінансової систем у цілому;

- відсутність політичної єдності щодо «точок» економічного зростання для пом'якшення податкового навантаження на бізнес. Широко підтримувані у бізнес-середовищі пропозиції щодо зниження навантаження на фонд оплати праці та запровадження податку на виведений капітал унеможливають ризиком значних втрат бюджету. Однак щодо менш витратних «точкових» стимулів у експертних колах та бізнес-асоціаціях думки істотно різняться. Наприклад, експерти аналітичних центрів підтримали інфраструктурне сприяння розвитку індустріальних і технологічних парків, однак, з огляду на минулий негативний досвід їх функціонування, висловилися проти запровадження там податкових пільг, зокрема, з податку на прибуток, ПДВ, мит, ПДФО. Експерти вбачають ризики спотворення конкурентного середовища, ускладнення податкової системи, збільшення дискреційних можливостей перевіряючих органів і створення нових схем з ухилення від сплати податків²⁴. Податкові пільги часто стають об'єктом політичного лобізму;

- неефективність як стимулюючої, так і стримуючої підфункцій податків. У частині тютюнових акцизів поступове, за ухваленим наприкінці 2017 р. графіком, підвищення ставок до європейського рівня не менш як 90 євро за 1000 шт. сигарет досить повільно зменшує їх споживання. На тлі зниження обсягів їх легального виробництва на 30,2% (з 98,2 млрд у 2016 р. до 68,5 млрд шт. у 2019 р.)²⁵ стрімко зросла нелегальна торгівля сигаретами: з 1,1% обсягу споживання у 2016 р. до 6,6% у 2019 р. Основну питому вагу складає нелегально ввезена продукція. За оцінками експертів, обсяг недоотриманих податків у 2020 р. становитиме близько 4,1 млрд грн.²⁶ Протягом останніх років Україна разом з Білоруссю, навіть попри істотне зменшення обсягів, залишаються найбільшими постачальниками контрабанди та контрафакту сигарет до ЄС (по 2,4 млрд шт. у 2019 р.)²⁷, що погіршує міжнародний імідж держави. Значної шкоди життю та здоров'ю громадян завдають незадовільна екологічна ситуація в промислових регіонах, стан водних і лісових ресур-

²⁴ Позиція аналітичних центрів щодо індустріальних та технологічних парків / Центр економічної стратегії, Інститут соціально-економічної трансформації, Палата податкових консультантів, CASE Ukraine, Інститут податкових реформ, Інститут фінансів та права, 8 липня 2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://ces.org.ua/industrial-parks/> (дата звернення: 01.11.2020).

²⁵ Виробництво окремих видів промислової продукції за 2011—2019 роки / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/pr/prm_ric/prm_ric_u/vov2005_u.html

²⁶ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2020) / Kantar [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2020> (дата звернення: 01.11.2020).

²⁷ Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland – 2019 Results. June, 2020 / KPMG. — P. 15 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.stopillegal.com/docs/default-source/external-docs/kpmg-report-2019-results/kpmg-report-illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-and-switzerland-2019-results.pdf>

сів, незаконний видобуток надр як наслідок слабкої дієвості екологічного податку та рентної плати за користування природними ресурсами. Екологічне оподаткування сприймається бізнесом як оплата індульгенції для подальшого здійснення забруднення. Отримані до державного та місцевих бюджетів кошти частково надходять до загального фонду бюджету, а отже, не мають повного цільового спрямування на природоохоронні та відновлювальні заходи. Таким чином, зростає антропогенне навантаження на навколишнє природне середовище;

- порушення принципу стабільності щодо пільг у податковому законодавстві. Інвестори із застережливою обачністю ставляться до включення податкових пільг при розрахунку бізнес-планів. Класичними прикладами їх нестабільності були: скасування у 2005 р. пільг щодо СЕЗ і ТПР через втрати бюджету та зловживання; скасування у 2014 р. 5% податку на прибуток для ІТ-галузі та відмова від його подальшого зниження до 16% для всіх платників податків; запровадження у 2015 р. додаткового імпортного збору; припинення з 2017 р. спеціального режиму ПДВ у сільському господарстві та ін. Нещодавно скасовано пільгу щодо звільнення від ПДВ імпорту обладнання для сонячних і вітрових електростанцій (втрати доходів державного бюджету сягнули близько 10 млрд грн), яка діяла лише у 2019 р. замість 2019—2022 рр. Щороку принцип стабільності найбільше порушується стосовно акцизних, рентних та екологічних податків;

- відсутність системи моніторингу та оцінки ефективності надання податкових пільг, яка здійснюється в розвинутих країнах.

III. Низька довіра до контролюючої функції податків через слабку інституційну спроможність створених у 2019 р. податкових і митних органів. Серед ключових проблем, зокрема, можна назвати такі:

- мінливе законодавство, складне податкове й митне адміністрування. Причинами конфронтації платників податків з податковими і митними органами часто є складність і незрозумілість, взаємна суперечливість норм і роз'яснень податкового законодавства, рішень судових органів. Показово, що, згідно з багатьма опитуваннями²⁸, найбільші нарікання платників податків викликає не стільки податкове навантаження, скільки обтяжливість податкового адміністрування та контролю;

- недосконалість електронних сервісів з обслуговування платників податків. Діджиталізація податкового адміністрування та контролю впроваджується повільно. Концепцію «Електронного кабінету платника податків» було затверджено ще в грудні 2012 р., сервіс запущено з липня 2013 р. і оновлено в лютому 2016 р. Проте лише останнім часом він набув якісної функціональності й навіть нині потребує вдосконалення з урахуванням запитів платників. Щорічна зміна рахунків викликає незручності для останніх, непоодинокі нарікання дотепер є до функціонування системи електронного

²⁸ Індекс легкості роботи бухгалтерів : Результати Всеукраїнського дослідження / ЛІГА: ЗАКОН, 17 липня 2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : https://buh.ligazakon.net/ua/news/196878_ndeks-legkost-roboti-bukhgalterv (дата звернення: 01.11.2020); Податковий індекс. Митний індекс / Європейська бізнес асоціація [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://eba.com.ua/research/doslidzhennya-ta-analityka/> (дата звернення: 01.11.2020).

адміністрування ПДВ через недостатню прозорість процесів присвоєння платнику податків статусу ризикового, зупинення реєстрації податкових накладних та їх подальшого оскарження;

- слабкість аналітичної складової в роботі податкових і митних органів. Оцінювання діяльності цих органів здебільшого зосереджене на виконанні планових індикативних показників надходжень. Натомість поглиблений економічний аналіз застосовується недостатньо. Як наслідок, виникає додаткове навантаження на платників податків. Проблемою відстеження порушень є також погано налагоджений електронний аудит первинних облікових даних платників податків, що вимагає багато часу на їх обробку та оцінку. Це ускладнює аналітичне забезпечення ризик-орієнтованого податкового контролю. Податкові органи не встигають за трендами в аналітичній обробці великих даних, оподаткуванні цифрової економіки, зокрема операцій з криптовалютами.

Проблемою контролю підакцизної продукції є неможливість відстежити її постачання від виробника або імпортера до кінцевого споживача, що уможливорює появу на ринку нелегальної контрабандної та контрафактної продукції. У липні 2016 р. урядом було схвалено концепцію «Електронна акцизна марка»²⁹, проте своєчасно її не реалізовано. Також дотепер не враховано європейський досвід єдиної системи контролю обігу (Excise Movement and Control System — EMCS) і маркування тютюнових виробів (Track & Trace system) на виконання Директиви 2014/40/EU через складність, коштовність і тривалість його імплементації;

- наявність широкого кола можливостей для прояву корупційних ризиків. Податкові відносини на тлі браку довіри є напруженими. З одного боку, недобросовісні платники масово намагаються ухилитися та мінімізувати сплату податків, і нерідко їм це вдається. Найпоширенішими податковими порушеннями платників — юридичних осіб є приховування виручки від реалізації товарів, робіт, послуг і проведення фіктивних безтоварних господарських операцій для мінімізації сплати ПДВ і податку на прибуток. Бажання платників зменшити податкове навантаження не є унікальним і присутнє в кожній країні. Однак в Україні платники податків мають не тільки бажання, але й широкі можливості, адже повноцінно протидіяти масовим порушенням податкові та митні органи все ще неспроможні через інституційну слабкість. Її причиною є недостатня інформаційна, матеріальна і технічна оснащеність, що слугує сприятливим підґрунтям для корупційних ризиків. Усе ще мають місце випадки прохань посадових осіб та пропозицій платниками податків неправомірних вигід. Серед основних причин спокуси хабарництва є низька (відносно ринкової) заробітна плата професійно досвідчених податківців та митників. З іншого боку, для сумлінного платника податків у практичній площині не працює презумпція правомірності дій. Непоодинокими є зловживання правами, випадки упередженості та повер-

²⁹ Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка»: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 497-р від 06.07.2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/497-2016-%D1%80#Text>

Стратегічні цілі та завдання для зміцнення функціональної спроможності податкової системи України

Функції	Цілі функціонального напрямку	Завдання функціонального напрямку
Фіскальна	Ліквідація поширених схем ухилення та мінімізації оподаткування на основі використання цифрових інструментів контролю руху податкової бази	<p>Інтеграція даних трьох електронних ПДВ, акцизних і товарно-транспортних накладних (щодо запуску останніх експеримент діяв на виконання відповідного розпорядження Кабінету Міністрів України для відстеження ланцюгів постачання товарів від виробника або імпортера до кінцевого споживача)</p> <p>Використання у податковому контролі збирання й аналізу великих даних (Big Data), збільшення кількості наборів відкритих даних (Open Data), зокрема від мобільних операторів про персоналізований рух громадян</p> <p>Розкриття для податкових органів банківської таємниці про рух коштів на рахунках платників податків, які мають податковий борг</p> <p>Модернізація інфраструктурного і програмно-технічного забезпечення всіх пунктів пропуску на митному кордоні</p> <p>Використання геопросторових даних про землю й нерухоме майно для цілей оподаткування</p> <p>Налагодження автоматичного обміну податковою та митною інформацією з відповідними органами зарубіжних країн</p> <p>Відкриття даних фінансової звітності підприємств і майнових реєстрів у форматі відкритих даних у публічному доступі безкоштовно</p> <p>Імплементація Плану дій BEPS, зокрема оподаткування цифрової економіки</p> <p>Створення на базі Міністерства фінансів України потужного дата-центру, який централізуватиме бази даних і забезпечить спільний доступ, синхронізуватиме в режимі «реального часу» обмін результатами контрольних заходів між підвідомчими органами — ДПС, Держмитслужбою, Держаудитслужбою, Держфінмоніторингом, ДКС України, а також налагодить канал обміну даними з НБУ, МВС, Мінекономіки, Держстатом, АМКУ, НКЦПФР та ін.</p> <p>Застосування технології блокчейн у податковому та митному адмініструванні, передусім у частині ПДВ</p>
Регулююча	Максимізація дієвості податкових стимулів економічного зростання для досягнення Цілей сталого розвитку ООН	<p>Підвищення надійності прогнозування фінансово-економічного впливу можливих рішень податкової та митної політики, здійснення оцінки регуляторного впливу шляхом більш оперативного збирання, оцінювання й аналізу даних на мікро-, мезо- та макrorівнях економіки</p> <p>Реформування системи оподаткування доходів для подолання бідності та налагодження соціальної справедливості</p> <p>Здійснення щоквартального моніторингу і щорічної оцінки ефективності податкових пільг</p> <p>Стимулювання добровільного повернення в Україну з низькоподаткових юрисдикцій раніше виведених капіталів</p> <p>Підвищення дієвості рентних і екологічних платежів для зменшення шкідливого впливу антропогенної діяльності на довкілля, зокрема, відновлення лісів та очищення водами, зменшення викидів двоокису вуглецю (CO₂), поліетиленових пакетів та одноразового побутового пластику</p>

Закінчення таблиці

Функції	Цілі функціонального напрямку	Завдання функціонального напрямку
Регулююча	Податкове стимулювання перспективних секторальних «точок» економічного зростання	<p>Удосконалення пільгових умов оподаткування ІТ-сфери для розвитку її потенціалу як однієї з найперспективніших галузей</p> <p>Стимулювання енергоефективності та енергозбереження в ЖКГ та промисловості</p> <p>Стимулювання підвищення експорторієнтованості та зниження імпортозалежності національної економіки</p> <p>Підвищення ефективності податкових стимулів капітального інвестування</p> <p>Стимулювання поглиблення переробки сільськогосподарської сировини</p>
Контролююча	Зниження конфліктності та налагодження партнерства у податкових праводіносинах громадян і бізнесу з фіскальними органами	<p>Узагальнення практик адміністративного і судового оскарження з донесенням уніфікованих підходів розв'язання податкових спорів до структурних підрозділів і територіальних управлінь ДПС та Держмитслужби України</p> <p>Удосконалення ризик-орієнтованого підходу при відборі об'єктів для здійснення контрольних заходів</p> <p>Збільшення кількості зручних і доступних електронних сервісів для платників податків</p> <p>Запровадження практики досудової mediaції податкових спорів</p> <p>Підвищення прозорості результатів роботи ДПС і Держмитслужби України</p>
	Підвищення кваліфікації та добросовісності працівників податкових і митних органів з метою толерантності до корупції	<p>Удосконалення програм підвищення кваліфікації з акцентом на розвиток цифрових навичок</p> <p>Забезпечення перспектив кар'єрного зростання найбільш фахових і здібних працівників</p> <p>Унеможливлення проявів корупційних ризиків</p> <p>Дотримання правил етичної поведінки</p> <p>Розвиток дуальної освіти</p>

Джерело: складено автором.

ховості суджень податкових органів у процесі проведення контрольних заходів. Контрольно-перевірочні роботи останнім часом не виявляють однозначної тенденції до підвищення їх ефективності, свідченням чому є велика кількість адміністративних і судових спорів, значна частина з яких вирішується на користь платників податків;

- дискредитована репутація податкової міліції в очах громадян та бізнесу. Згідно з опитуванням, власноруч проведеним і оприлюдненим податковою міліцією в липні 2020 р., їй довіряли лише 20,6% опитаних³⁰. Не виключено, що у разі проведення незалежного опитування, така частка могла би бути ще нижчою. Найбільше невдоволення платників податків при взаємодії з податковою міліцією викликали: упереджене ставлення останньої (45,4% опитаних), некомпетентність особового складу (39,3%), неналежний розгляд документів (25,8%) та ін. Рішення щодо ліквідації податкової міліції перебуває на порядку денному понад п'ять років, проте розбіжності у баченні нового органу залишають її незмінною;

- відсутність дієвої системи попередження та профілактики порушень. Через складність і мінливість податкового законодавства більшість суб'єктів малого та середнього бізнесу не мають достатніх ресурсів для його опрацювання. Нерідко відсутність відповідей на прості запитання в доступній формі викликає побоювання започатковувати мікро- та малий бізнес. Особливо багато запитань у платників викликають сфери трудових відносин і касових операцій, проходження митного контролю. На жаль, громадяни майже не обізнані щодо наявності Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу (ЗІР) ДПСУ, який досі залишається маловідомим. Відповіді податкових органів на письмові запитання платників нерідко мають характер формальних відписок. Як наслідок, платники податків часто вчиняють порушення від незнання, без умислу. Комплексний план підвищення податкового комплаєнсу (добровільності сплати податків та зборів), розробка якого була, серед іншого, рекомендована за результатами оцінки податкового адміністрування в лютому 2018 р. міжнародними експертами місії TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool — Інструмент оцінки податкового адміністрування, який розроблений МВФ за участі Європейської комісії, Світового банку, країн — членів ЄС), дотепер не впроваджений.

Підсумовуючи, наголосимо, що більшість досліджених проблем мають інституційне походження, для них характерна тривала історія накопичення та короткострокових спроб розв'язання, які залишалися фрагментарними через відсутність політичної єдності. Отже, зважаючи на значну кількість проблем у реалізації всіх основних функцій податків в Україні, зміцнення функціональної спроможності вітчизняної податкової системи доцільно закладати в основу стратегування її розвитку. Пропонований новаторський підхід з прямим застосуванням елементів базової теорії оподаткування є універсальним, тому міг би стати дуже корисним на практиці, зокрема, під час майбутнього оновлення СУДФ. Він допоможе дійти консенсусу широким колом експертів та зацікавлених сторін, об'єднавши на науковій основі

³⁰ Сергій Солодченко. Рівень довіри до податкової міліції складає лише 20,6% / Державна фіскальна служба України, 3 липня 2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/393612.html>

багато різноманітних думок. Відповідні стратегічні цілі та завдання за трьома функціями податків і п'ятьма функціональними напрямками представлено в табл. Їх концептуальною засадою є якісне поліпшення податкової культури в Україні одночасно з боку як платників податків (фіскальна функція податків), так і держави в особі контролюючих податкових і митних органів (контролююча функція податків) разом з дієвими стимулами прискорення економічного зростання (регулююча функція податків).

З позицій зміцнення функціональної спроможності податкової системи можна розглядати прийнятий Європейською комісією 15 липня 2020 р. новий пакет трьох податкових ініціатив³¹. Перша: План дій щодо справедливого та простого оподаткування для підтримки відновлення (Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery), який складається з 25 заходів і розрахований до 2024 р., спрямовано на поліпшення виконання фіскальної та регулюючої функцій податків. Друга і третя ініціативи, якими передбачено внесення змін до Директиви про адміністративне співробітництво (Proposal for Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation — DAC7) щодо цифрових платформ і належного урядування у сфері оподаткування в ЄС та за його межами, покликані посилити виконання контролюючої функції податків. Відповідні положення гармонійно поєднуються з наведеними в табл.

Практична реалізація кожної з функцій податків зазнає істотного впливу в міру розвитку інформаційних технологій, який, цілком очевидно, прискорився з карантинном COVID-19. Одним з його рушіїв стало додавання податковим органам нових завдань (наприклад,³²). Поліпшенню податкових надходжень сприятимуть спрощення податкового адміністрування, впровадження ефективних цифрових рішень, які полегшують процедури контролю та розрахунків з бюджетом³³. Нагальним завданням є інтеграція баз даних різних контролюючих органів для зменшення навантаження на об'єкти контролю і підвищення оперативності здійснення контрольних заходів у режимі «оффлайн». Найбільш перспективними з точки зору податкового адміністрування та контролю залишаються новітні технології інтелектуальної автоматизації та розподіленого реєстру (блокчейн)³⁴. Попри короткострокові ризики на етапі пілотного впровадження у стратегічній перспективі вони якісно поліпшать функціональну спроможність податкових систем України та світу.

³¹ Package for fair and simple taxation / European Commission, July 15, 2020 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation_en (дата звернення: 01.11.2020).

³² Tax administration responses to COVID-19: Assisting wider government / OECD, July 30, 2020 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-responses-to-covid-19-assisting-wider-government-0dc51664/> (дата звернення: 01.11.2020).

³³ Аналітична доповідь НІСД до щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє та зовнішнє становище України / Національний інститут стратегічних досліджень, 20 жовтня 2020 р. — С. 54 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://niss.gov.ua/publikacii/poslannya-prezidenta-ukraini/analitichna-dopovid-doschorichnogo-poslannya-prezidenta-4> (дата звернення: 01.11.2020).

³⁴ Transforming the tax function through technology. A practical guide to 2020 / KPMG International. April 2018. — P. 35—41 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/04/transforming-the-tax-function-final.pdf>

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження засвідчує недовиконання податками всіх трьох функцій, а отже, слабку функціональну спроможність вітчизняної податкової системи. Основною проблемою базової фіскальної функції податків є поширеність схем мінімізації та ухилення від оподаткування. Розв'язання проблем функціональної спроможності доцільно закласти в основу стратегування вдосконалення, розвитку та модернізації податкової системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. *Геєць В.М.* Феномен нестабільності — виклик економічному розвитку : моногр. — К. : Академперіодика, 2020. — 456 с.
2. *Варналій З.С.* Інституціональна архітектура податкової системи України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — Сер. : Економіка. — 2018. — Вип. 2 (197). — С. 6—12 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2018_2_3
3. *Нікітішин А.О.* Податкова політика в умовах економічних перетворень : моногр. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. — 480 с.
4. *Юрій С.І., Крисоватий А.І., Кошук Т.В.* Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : моногр. — Тернопіль : ТНЕУ, 2010. — 292 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/23005/1/Monografia_2010.pdf
5. *Соколовська А.М.* Податкова система держави: теорія і практика становлення : моногр. — К. : Знання-Прес, 2004. — 454 с.
6. Регулятивний потенціал податкової системи України : моногр. ; [за ред. Ю.Б. Іванова]. — Харків : ХНЕУ, 2009. — 400 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : https://www.ndc-ipr.org/media/ndc_old/documents/Reguljat_potencial_2009.pdf
7. *Крупей Н.С.* Економічна сутність податків та їх функції // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». — Сер. : Економіка. — 2012. — Вип. 19. — С. 36—40 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2012_19_10
8. *Тимарцев О.Ю.* Розвиток функцій податків у сучасних умовах // Актуальні проблеми економіки. — 2014. — № 3. — С. 448—454 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_3_56
9. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія. — У 3 т. ; [за ред. Т.І. Єфименко, А.І. Мярковського]. — Вид. 2-ге, переробл. й доповн. — К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. — Т. 3, 2013. — 672 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=17
10. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави ; [за ред. А.І. Крисоватого]. — Тернопіль : ТНЕУ, 2016. — 332 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/12154/1/a_002.pdf
11. *Шемаєва Л.Г., Жаліло Я.А., Гладких Д.М., Касперович Ю.В., Лондар Л.П., Дешико А.Л.* Внутрішні чинники зміцнення стійкості фінансової системи України // Економіка України. — 2020. — № 7. — С. 35—54 (doi: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.07.035>).
12. *Касперович Ю.В.* Підвищення ефективності податкового контролю в Україні на основі реалізації міжнародних інструментів автоматичного обміну податковою інформацією : аналіт. записка / Національний інститут стратегічних досліджень. — Сер. : Економіка. — 2019. — № 8. — 15 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://niss.gov.ua/sites/default/files/2019-12/analit-kasperovych-economics-8-2019.pdf>

Стаття надійшла 03.11.2020

REFERENCES

1. Heyets V. The Phenomenon of Instability – A Challenge for Economic Development. Kyiv, Akadempriodyka, 2020 [in Ukrainian].
2. Varnalii Z. Institutional architectonics of Ukraine's tax system. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv*, Iss. 2 (197), 2018, pp. 6-12, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2018_2_3 [in Ukrainian].
3. Nikitishyn A. Tax Policy in the Context of Economic Transformation. Kyiv, Kyiv National University of Trade and Economics, 2019 [in Ukrainian].
4. Yuri S., Krysovatyi A., Koschuk T. Current Trends in European Taxation and the Latest Paradigm of Tax Policy in Ukraine. Ternopil, Ternopil National Economic University, 2010, available at: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/23005/1/Monografia_2010.pdf [in Ukrainian].
5. Sokolovska A. The Tax System of the State: The Theory and Practice of Formation. Kyiv, Znannia-Press, 2004 [in Ukrainian].
6. The Regulatory Potential of the Current Tax System of Ukraine. Yu.B. Ivanov (Ed.). Kharkiv, Kharkiv National University of Economics, 2009, available at: https://www.ndc-ipr.org/media/ndc_old/documents/Reguljat_potencial_2009.pdf [in Ukrainian].
7. Krupei N. The economic essence of taxes and their functions. *Scientific Notes of the National University of Ostroh Academy*, Iss. 19, 2012, pp. 36-40, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2012_19_10 [in Ukrainian].
8. Timartsev O. Taxations functions development under current conditions. *Actual Problems of Economics*, No. 3, 2014, pp. 448-454, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_3_56 [in Ukrainian].
9. Finances. Budget. Taxes: National and International Terminology. T.I. Yefymenko, A.I. Myarkovsky (Eds.). Vol. 3, Kyiv, Academy of Financial Management, 2013, available at: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=17 [in Ukrainian].
10. Fiscal Space of Sustainable Socio-Economic Development of the State. A.I. Krysovatyi (Ed.). Ternopil, Ternopil National Economic University, 2016, available at: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/12154/1/a_002.pdf [in Ukrainian].
11. Shemayeva L., ZhaliloYa., Hladkykh D., Kasperovych Yu., Londar L., Deshko A. Internal factors of strengthening sustainability of the financial system of Ukraine. *Economy of Ukraine*, No. 7, 2020, pp. 35-54 (doi: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.07.035>) [in Ukrainian].
12. Kasperovych Yu. Improving the effectiveness of tax control in Ukraine through the implementation of international tools for automatic exchange of tax information. National Institute for Strategic Studies, No. 8, 2019, available at: <https://niss.gov.ua/sites/default/files/2019-12/analit-kasperovych-economics-8-2019.pdf> [in Ukrainian].

Received on November 3, 2020

Yuliia Kasperovych, PhD (Econ.),
Senior Researcher of the Department of Economic Strategy,
Center for Economic and Social Studies,
National Institute for Strategic Studies,
7a, Pyrohova St., Kyiv, 01054, Ukraine

FUNCTIONAL CAPACITY OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

The vast majority of scholars have reached a common vision on the fiscal function performance by taxes, in the predominant – on the regulatory (with a division into incentive and deterrent) and to a large extent – on the controlling function. With the change of political cadence and the beginning of COVID-19 quarantine in Ukraine, a number of important tax reforms were launched to de-shadow the economy and establish fairer taxation, which affected all three tax functions.

At the same time, systemic problems regarding the functional capacity of the tax system of Ukraine remain on the agenda. First, the failure of the fiscal function of taxes, which is associated with common schemes of tax avoidance and evasion, namely smuggling and «gray» imports, abuse of the simplified taxation system, wages «in envelopes», unaccounted cash income without the use of cash registers, the erosion of the tax base in low-tax jurisdictions. Second, the limited potential of the regulatory function of taxes due to the weak effectiveness of existing tax incentives. New tax incentives carry the risks of significant revenue losses in the absence of reliable compensators in the future. Third, low confidence in the control function of taxes due to the weak institutional capacity of tax and customs authorities. Complex tax and customs administration provides ample opportunities for corruption risks. There is no effective system of anticipation and prevention of violations.

Given the significant number of problems in the implementation of all major tax functions in Ukraine, relevant strategic goals and objectives are proposed to strengthen the functional capacity of the domestic tax system, which should be the basis for strategizing its development.

Keywords: *tax system of Ukraine; strategizing; tax functions; fiscal function of taxes; tax evasion; regulatory function of taxes; tax incentives; control function of taxes; confidence.*