

## ПОДАТКОВА РЕФОРМА В УКРАЇНІ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ОГЛЯД ПЕРСПЕКТИВНИХ ЗМІН

© 2015 БОРЗЕНКОВА О. Д.

УДК 336.22

**Борзенкова О. Д. Податкова реформа в Україні: міжнародний досвід та огляд перспективних змін**

Метою статті є визначення особливостей податкової системи України та змін, що її очікують, з урахуванням міжнародного досвіду в оподаткуванні. Проаналізовано ретроспективу та сучасний стан оподаткування, обґрунтовано актуальність проведення податкової реформи та виявлено параметри нової системи. Зазначено напрями вдосконалення у відповідності до пропозицій уряду, визначено зауваження та проблемні моменти, що потребують уточнення та доопрацювання, зокрема виключення юридичних осіб із групи Б, що унеможливує використання спрощеної системи оподаткування; обмеження межі доходів для суб'єктів господарювання, що може спричинити перехід на загальну систему оподаткування; питання використання РРО; питання контролю доходів та податкових перевірок. Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є визначення впливу податкової реформи України на підприємства малого та великого бізнесу, аналіз змін та оцінка доцільності впровадження.

**Ключові слова:** оподаткування, податкова реформа, податкова система, спрощена система оподаткування.

**Рис.:** 1. **Бібл.:** 10.

**Борзенкова Ольга Дмитрівна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту, Одеський інститут фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі (вул. 25 Чапаївської дивізії, 6, Одеса, 65070, Україна)

**E-mail:** Ob-2010@rambler.ru

УДК 336.22

UDC 336.22

**Борзенкова О. Д. Налоговая реформа в Украине: международный опыт и обзор перспективных изменений**

Целью статьи является определение особенностей налоговой системы Украины и ожидаемых изменений, с учетом международного опыта в налогообложении. Рассмотрены ретроспектива и современное состояние налогообложения, обоснована актуальность проведения налоговой реформы и определены параметры новой системы. Выявлены направления усовершенствования в соответствии с предложениями правительства, определены замечания и проблемные моменты, требующие уточнения и доработки, в том числе исключение юридических лиц из группы Б, что делает невозможным использование упрощенной системы налогообложения; ограничение предела доходов для субъектов хозяйствования, что может привести к переходу на общую систему налогообложения; вопросы использования РРО; вопросы контроля доходов и налоговых проверок. Перспективами дальнейших исследований в данном направлении являются определение влияния налоговой реформы Украины на предприятия малого и крупного бизнеса, анализ изменений и оценка целесообразности внедрения.

**Ключевые слова:** налогообложение, налоговая реформа, налоговая система, упрощенная система налогообложения.

**Рис.:** 1. **Библ.:** 10.

**Борзенкова Ольга Дмитриевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита, Одесский институт финансов Украинского государственного университета финансов и международной торговли (вул. 25 Чапаївської дивізії, 6, Одесса, 65070, Україна)

**E-mail:** Ob-2010@rambler.ru

**Borzenkova O. D. Tax Reform in Ukraine: International Experience, Reviewing the Prospective Changes**

The article is aimed at determining the characteristics of both the tax system of Ukraine and expected developments, taking into consideration the international experience in taxation. Both retrospective and current status of taxation have been considered, relevance of carrying out a tax reform has been substantiated and parameters of a new system have been defined. Directions of improvements in line with the proposals by the Government have been identified, comments and issues requiring clarification and refinement, in particular the exclusion of legal persons from the Group B, which prevents possible use of a simplified system of taxation, have been determined; restriction of the threshold of income for economic entities, which can lead to transition to the general system of taxation; use of PPO; monitoring of income and tax audits. Prospects for further research in this direction are estimating the impact of tax reform in Ukraine for small and large businesses, analysis of changes and evaluation of the feasibility of implementing.

**Key words:** taxation, tax reform, tax system, simplified tax system.

**Pic.:** 1. **Bibl.:** 10.

**Borzenkova Olga D.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor of the Department of Finance, Money Turnover and Credit, Odessa Institute of Finance of the Ukrainian State University of Finance and International Trade (vul. 25 Chapaiivskoi Dyvizii, 6, Odesa, 65070, Ukraine)

**E-mail:** Ob-2010@rambler.ru

Розглядаючи механізм оподаткування, можна впевнитись у тому, що податок має дуальний характер і може як дестабілізувати економіку спричиненим додатковим навантаженням, так і захопити розвиток. Податки зумовлюють перерозподіл частини доданої вартості, формують наповнення фондів грошових коштів держави та є важливим елементом регулювання економічно-соціальних процесів, впливають на всіх суб'єктів господарювання.

У сучасних умовах одним із ключових питань є податкова реформа, яка запланована в Україні, та оцінка доцільності її впровадження з точки зору як у макро-, так і в мікроаспекті.

Питання оподаткування досліджувалися багатьма відомими вченими як у ретроспективі [3, 7], так і в сучасності [1, 8]. Зокрема, розглянуто міжнародний досвід

питань оподаткування [2, 4, 9, 10]. Дослідивши вплив податків на дохідну частину бюджету, науковці створили необхідне теоретичне підґрунтя для комплексного вивчення їхньої ролі в сучасних умовах. Проаналізовано інформацію щодо податкової реформи в Україні, доцільності її впровадження та перспективи таких змін [5, 6].

Метою статті полягає у визначенні особливостей податкової системи України та змін, що її очікують, урахувавши міжнародний досвід в оподаткуванні.

Функціонування механізму оподаткування вивчали представники різних економічних напрямів, зокрема протилежних за поглядами – класичного та кейнсіанського.

Адам Сміт (1723–1790 рр.), як найвідоміший представник класичної політичної економії, розглядав людське суспільство, якому притаманна схильність до

обміну та торгівлі. Він визначав вільну конкуренцію як рушійну силу, виступаючи проти втручання держави в економіку. Ці положення становлять суть концепції економічного лібералізму, в основу якої покладено ідею природного порядку, тобто ринкових економічних відносин [3]. Таким чином, погляди А. Сміта спрямовані на достовірне відображення господарських фактів діяльності підприємства.

Кейнс Дж. (1883–1946 рр.), будучи засновником кейнсіанства, виникнення криз і безробіття пояснював недостатнім «сукупним попитом», що є наслідком причин «основного психологічного закону» суспільства, тобто зі зростанням доходу споживання зростає, але в меншій мірі, ніж дохід, що стає причиною диспропорцій в економіці та кризи, які послаблюють інтерес інвесторів до подальших інвестицій. Другою причиною недостатнього «сукупного попиту» Дж. Кейнс вважав невисоку норму прибутку на капітал внаслідок високого рівня відсотка, що змушує інвесторів тримати капітал у грошовій (ліквідній) формі, що ще більше дестабілізує економіку та знижує сукупний попит, а недостатнє зростання інвестицій не дозволяє забезпечити зайнятість у суспільстві. Таким чином, недостатнє витрачання доходів і «перевага ліквідності» ведуть до недоспоживання, яке зменшує сукупний попит та спричиняє накопичення нереалізованих товарів, що є ознакою криз та імовірності зростання безробіття [7].

Кейнс Дж. також запропонував макроекономічну модель, в якій встановив залежність між інвестиціями, зайнятістю, споживанням і доходом. Найбільш повне вираження макроекономічна модель Дж. Кейнса знайшла в теорії мультиплікаційного процесу, в основу якої покладено принцип мультиплікатора. Мультиплікатор означає множник, тобто кратне збільшення приросту доходу, зайнятості та споживання до приросту інвестицій. Кейнсіанський «мультиплікатор інвестицій» виражає відношення приросту доходу до приросту інвестицій. Механізм «мультиплікатора інвестицій» полягає в тому, що інвестиції в певній галузі викликають збільшення виробництва і зайнятості. Результатом цього стане додаткове розширення попиту на предмети споживання, що викличе розширення їх виробництва у відповідних галузях, які проявляють додатковий попит на засоби виробництва [7].

Таким чином, втручання держави в економічні процеси, особливості функціонування податкової системи та її складові змінювались залежно від актуальних умов, зокрема необхідність державного втручання в економіку пов'язане з неспроможністю ринкового механізму вирішувати ряд завдань та зумовленими економічними кризами. Ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення розвитку держави та суспільства за рахунок ефективного використання фінансових ресурсів.

У структурі податкової системи більшості країн світу податок на прибуток становить пріоритетну частку в порівнянні з іншими надходженнями. Податковим реформам минулого століття притаманні зміни рівня податків з метою їх зниження та трансформації струк-

тури, зумовлюючи розвиток економічних процесів та стимулювання економічного зростання.

Розглядаючи правове регулювання оподаткування великих компаній (корпорацій) у Великобританії, можна відзначити, що з 1 квітня 2015 р. базова ставка податку на прибуток (корпоративний податок) становить 20%. Водночас, у боротьбі за збільшення податкових навантажень та з метою впорядкування процесів агресивного податкового планування Великобританії, з 1 квітня 2015 р. запроваджено податок на переадресований прибуток (*Diverted Profits Tax*). Особливість оподаткування таким податком полягає в тому, що його платитимуть підприємства у Великобританії, які виводять власний прибуток в низькоподаткові юрисдикції. Прибуток, отриманий підприємством, але виведений в інші юрисдикції, буде оподатковуватись за ставкою 25%. Таким чином, розмір ставки податку на переадресований прибуток на 5% більший, ніж розмір базової ставки корпоративного податку у Великобританії (за даними [2] на основі [9], [10]).

Подібна ситуація спостерігається в податкових системах європейських країн у питаннях боротьби за збільшення фінансових надходжень до бюджетів. Так, у Німеччині сукупне податкове навантаження на платників податків – юридичних осіб формується за рахунок сплати платниками не лише корпоративного податку, а й надбавки на солідарність та промислового податку, однак ставки таких податків формуються відповідно різними владними суб'єктами. Так, корпоративний податок з прибутку і надбавка на солідарність є фіксованими загальнодержавними компонентами оподаткування компаній. Водночас, промисловий податок у Німеччині відноситься до числа муніципальних. Особливості його запровадження на певній території обумовлюються тим, що федеральним законодавцем визначено лише нижню межу такого платежу, а граничний розмір ставки визначається кожним муніципалітетом окремо (за даними [2] на основі [4]).

Однак з метою залучення інвестицій країни можуть суттєво змінювати податкову систему за рахунок зниження ставки податку на прибуток, податку на дивіденди, спрощеній системі податкового обліку та звітності. До таких країн відносять: Республіку Кіпр, Ірландію, Нідерланди та ін. Зокрема, Республіка Кіпр має такі особливості оподаткування: компанії, які є податковими резидентами Кіпру, повинні сплачувати податок на прибуток, нарахований або отриманий з оподатковуваних джерел на Кіпрі та за його межами. У свою чергу, обов'язок щодо сплати податку на прибуток виникає і в інших зобов'язаних суб'єктів. Ставка податку є фіксованою і для всіх підприємств становить 12,5%. Разом з цим, поряд з податком на прибуток підприємств на Кіпрі існує і ряд інших обов'язкових платежів для юридичних осіб. До таких платежів, наприклад, можна віднести так званий щорічний реєстраційний збір (за даними [2]).

Однак у цілому міжнародні інтеграційні процеси впливають на податкові системи різних країн, спричиняючи тенденції до їх зближення, зміни механізму оподаткування, комп'ютеризації таких систем і т. ін., оскільки розвиток міжнародної співпраці та підприємницької

діяльності та водночас державне забезпечення залишаються актуальними.

Підвищення податкових ставок у цілому характеризується відповідними особливостями:

- ✦ ухилення від сплати податків, розвиток тіньового бізнесу, часткове або повне приховування доходів, недостовірна інформація у фінансовій звітності;
- ✦ невідповідність податкових шкал, що часто не відповідає адекватності оцінки доходів та спричиненого податкового навантаження, зокрема завищення податкових ставок, спричиняє залучення позикових коштів, не ініціює залучення інвестицій та в цілому не дозволяє розвиватися підприємницькій діяльності, формуючи негативний гудвіл для можливих інвесторів.

Узагальнюючи, наразі основними проблемами податкової системи є нерівномірність розподілу податкового навантаження між суб'єктами, ухилення від оподаткування, складність та нестабільність податкового законодавства, що негативно впливає на конкурентне середовище у країні, знижує стимули до створення та продовження виробничої діяльності.

Як зазначає Т. А. Томнюк, А. І. Білий [8], податкова політика України поки що не перетворилася на конкурентну перевагу в процесі залучення інвестицій. Для підвищення результативності податкового реформування слід дотримуватись таких рекомендацій:

1. Спростити процедури адміністрування податків та забезпечити їх прозорість.

2. Оподаткування майна слід здійснювати за прогресивними ставками, що дозволить не лише розширити податкову базу, а й підвищити справедливість податкового навантаження.

3. Податкова політика має відповідати визначеній ролі державного сектора в економіці. Залежно від того, до якої моделі буде схилитися Україна – до скандинавської (більша роль держави) чи до англосаксонської (більша роль приватного сектора), частка держави в сукупних витратах на надання соціальних послуг (освіта, медицина, житло) буде різною, а, відповідно, і податкова політика буде різнитися.

4. Підвищення якості державних послуг здатне поліпшити дисципліну сплати податків. Високий рівень корупції під час витрачання бюджетних коштів і низька якість соціальних послуг демотивує сплату обов'язкових платежів [8].

Однак у 2015 р. уряд працює над податковою реформою, основні завдання та пріоритетні цілі якої систематизовано на *рис. 1*.

У контексті запропонованих змін Міністерство фінансів України на офіційній сторінці Facebook оприлюднило інфографіку щодо спрощеної системи оподаткування [6], що передбачає прогресивну систему та дозволить малим підприємствам сплачувати менше – податкове навантаження на мікро- та малий бізнес зменшиться. У цілому спрощена система оподаткування полягає у створенні нового режиму, що стимулюватиме розвиток малого бізнесу в Україні. Зокрема, річний дохід 72000 грн – податкове навантаження за старою системою становило 12,4%, за новою системою – 4%.



Рис. 1. Завдання та цілі податкової реформи в Україні

Джерело: на основі [5].



Однак пропозиції Міністерства фінансів України очікували ряд зауважень та дискусій. Зокрема, аналізуючи зміни, Г. Болотова [1] зазначає:

1) оскільки група Б, що передбачає об'єднані чинні II та III групи, включає лише фізичних осіб-підприємців, тобто не включає юридичних осіб, то юридичні особи будуть позбавлені можливості працювати із застосуванням спрощеної системи оподаткування;

2) суттєво обмежуються (до 2 млн грн) межі доходів для суб'єктів господарювання, що прагнуть використовувати спрощену систему оподаткування, що може спричинити перехід на загальну систему оподаткування значну кількість підприємців зі всіма особливостями (більші ставки податків, витрати на запровадження бухгалтерського обліку, інший порядок перевірок тощо);

3) підприємцям групи «Б» доведеться застосовувати РРО. Однак у липні 2015 р. Верховна Рада України прийняла зміни до Податкового кодексу України, якими передбачила відтермінування введення касових апаратів – новацією стало право не використовувати РРО підприємцями, річний обіг яких не перевищує 1 млн грн, що обмежило коло суб'єктів господарювання, які повинні були встановлювати касові апарати. Однак впровадження вищезазначених змін суттєво підвищить (до 300 тис. грн) майновий ценз для вимог про встановлення РРО фізичними особами-підприємцями;

4) питання контролю доходів та податкових перевірок [1].

## ВИСНОВКИ

Податок має дуальний характер і може як дестабілізувати економіку спричиненим додатковим навантаженням, так і заохотити розвиток виробництва. Податки зумовлюють перерозподіл частини доданої вартості, формують наповнення фондів грошових коштів держави та є важливим елементом регулювання економічно-соціальних процесів.

Функціонування механізму оподаткування вивчали представники різних історичних напрямів, зокрема протилежних за поглядами – класичного та кейнсіанського. Втручання держави в економічні процеси, особливості функціонування податкової системи та її складові змінювалися залежно від актуальних умов, зокрема необхідність державного втручання в економіку пов'язане з неспроможністю ринкового механізму вирішувати ряд завдань та зумовленими економічними кризами. Ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення економічного розвитку держави за рахунок ефективного використання фінансових ресурсів, забезпечуючи розвиток суб'єктів господарювання.

Наразі основними проблемами податкової системи є нерівномірність розподілу податкового навантаження між суб'єктами, ухилення від оподаткування, складність та нестабільність податкового законодавства, що негативно впливає на конкурентне середовище у країні, знижує стимули до створення та продовження виробничої діяльності.

Зазначене обґрунтовує необхідність проведення податкових реформ. Виявлені цілі та завдання вдоско-

налення у відповідності до пропозицій держави, зокрема податкова реформа визначає принципи навантаження, справедливості, спрощення та стабільності як пріоритетні.

У відповідності до пропозицій Міністерства фінансів України зміни стосуватимуться спрощеної системи оподаткування. Однак вони зіштовхнулися з критикою та дискусіями, що вимагають уточнень та доопрацювання податкової реформи. Серед виявлених проблем визначають виключення юридичних осіб із групи Б, що унеможливує використання спрощеної системи оподаткування; обмеження межі доходів для суб'єктів господарювання, що може спричинити перехід на загальну систему оподаткування; питання використання РРО; питання контролю доходів та податкових перевірок.

Таким чином, на макрорівні розвиток економіки неможливий без зміни чи вдосконалення системи оподаткування, що впливатиме на ініціювання підприємницької діяльності, однак податкова реформа не може визначитися лише на макрорівні, вона повинна отримати позитивний фідбек від суб'єктів господарювання. Система оподаткування безпосередньо пов'язана з системою бухгалтерського обліку, аналізу та контролю, від яких також залежить формування та використання фінансових ресурсів підприємства для подальшої його діяльності.

На мікрорівні для підприємств оптимізація податкового навантаження у відповідності до зазначених принципів означає можливість розрахунку та контролю податкового навантаження в перспективі, що стане основою для управлінських рішень та забезпечення ефективної діяльності. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Болотова Г. Спрощена система оподаткування: стислий огляд можливих змін / Г. Болотова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iepd.dn.ua/?p=3165>

2. Великобританія, Німеччина та Кіпр: особливості оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kucheryavenko.com.ua/velikobritaniya-nimechchina-ta-kipr-osoblivosti-opodatkuвання-pributku-pidpriemstv/>

3. Классическая политическая экономия [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.grandars.ru/student/ekonomicheskaya-teoriya/klassicheskaya-politekonomiya.html>

4. Шён К. Азбука инвестора: создание предприятия в Германии. – Выпуск 2014 / 2015, Germany Trade & Invest, октябрь 2014 г. / Кристина Шён, Удо Зельхаст [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zentralasien.ahk.de/fileadmin/ahk\\_zentralasien/A\\_Material\\_Website\\_neu/B\\_02\\_Laenderportal/Laenderportal\\_Deutschland/RU\\_GTAI-Investitionsfuehrer/2014-06\\_Azбука\\_investora\\_Sozdanie\\_predpriyatija\\_v\\_Germanii.pdf](http://zentralasien.ahk.de/fileadmin/ahk_zentralasien/A_Material_Website_neu/B_02_Laenderportal/Laenderportal_Deutschland/RU_GTAI-Investitionsfuehrer/2014-06_Azбука_investora_Sozdanie_predpriyatija_v_Germanii.pdf)

5. Податкова реформа / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.facebook.com/minfin.gov.ua/photos/a.152263058175763.36154.152018324866903/865676516834410/?type=3>

6. Спрощена система оподаткування / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.facebook.com/minfin.gov.ua/photos/a.152263058175763.36154.152018324866903/886659351402793/?type=3>

7. Теория Дж. М. Кейнса [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.grandars.ru/student/ekonomicheskaya-teoriya/keyns.html>

8. **Томнюк Т. Л.** Реформа податкової системи в Україні: оцінка ефективності та перспективи реалізації / Т. Л. Томнюк, А. І. Білий [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/13\\_NBG\\_2015/Economics/15\\_191119.doc.htm](http://www.rusnauka.com/13_NBG_2015/Economics/15_191119.doc.htm)

9. Corporation Tax Rates and Reliefs [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates/rates>

10. Diverted Profits Tax: Interim Guidance HM Revenue & Customs, March 2015, v.1.0 [Electronic resource]. – Mode of access : [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/422184/Diverted\\_Profits\\_Tax.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/422184/Diverted_Profits_Tax.pdf)

#### REFERENCES

Bolotova, H. "Sproshchena systema opodatkuвання: styslyi ohliad mozhlyvykh zmin" [Simplified tax system: a brief review of possible changes]. <http://www.iepd.dn.ua/?p=3165>

"Corporation Tax Rates and Reliefs". <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates/rates>

"Diverted Profits Tax: Interim Guidance HM Revenue & Customs, March 2015, v. 1.0". [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/422184/Diverted\\_Profits\\_Tax.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/422184/Diverted_Profits_Tax.pdf)

"Klassicheskaja politicheskaja ekonomiiia" [Classical political economy]. <http://www.grandars.ru/student/ekonomicheskaya-teoriya/klassicheskaya-politekonomiya.html>

"Podatkova reforma" [Tax reform]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. <https://www.facebook.com/minfin.gov.ua/photos/a.152263058175763.36154.152018324866903/865676516834410/?type=3>

"Sproshchena systema opodatkuвання" [Simplified tax system]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. <https://www.facebook.com/minfin.gov.ua/photos/a.152263058175763.36154.152018324866903/886659351402793/?type=3>

Shen, K., and Zelhast, U. "Azbuka investora: sozdanie predpriiatii v Germanii" [ABC investor: the creation of the enterprise in Germany]. [http://zentralasien.ahk.de/fileadmin/ahk\\_zentralasien/A\\_Material\\_Website\\_neu/B\\_02\\_Laenderportal/Laenderportal\\_Deutschland/RU\\_GTAI-Investitionsfuehrer/2014-06\\_Azbuka\\_investora\\_Sozdanie\\_predpriijatija\\_v\\_Germanii.pdf](http://zentralasien.ahk.de/fileadmin/ahk_zentralasien/A_Material_Website_neu/B_02_Laenderportal/Laenderportal_Deutschland/RU_GTAI-Investitionsfuehrer/2014-06_Azbuka_investora_Sozdanie_predpriijatija_v_Germanii.pdf)

Tomniuk, T. L., and Bilyi, A. I. "Reforma podatkovoi systemy v Ukraini: otsinka efektyvnosti ta perspektyvy realizatsii" [Reform of the tax system in Ukraine: assessment and prospects of efficiency implementation]. [http://www.rusnauka.com/13\\_NBG\\_2015/Economics/15\\_191119.doc.htm](http://www.rusnauka.com/13_NBG_2015/Economics/15_191119.doc.htm)

"Teoriia Dzh. M. Keynса" [Theory of James M. Keynes]. <http://www.grandars.ru/student/ekonomicheskaya-teoriya/keyns.html>

"Velykobrytaniia, Nimechchyna ta Kipr: osoblyvosti opodatkuвання prybutku pidpriemstv" [Britain, Germany and Cyprus: Taxation profits]. <http://kucheryavenko.com.ua/velikobrytaniya-nimechchina-ta-kipr-osoblyvosti-opodatkuвання-pributku-pidpriemstv/>