

УДК 336.02

**Ярема Я.Р.***доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри державних та місцевих фінансів  
Львівського національного університету  
імені Івана Франка***Джиговська Л.І.***магістр факультет управління фінансами та бізнесу  
Львівського національного університету  
імені Івана Франка***Jarema Yaroslav***Doctor of Economics,  
professor of the Department of State and Local Finances  
Lviv national university of Ivan Franko***Dzhyhovska Liliia***master's degree  
Lviv national university of Ivan Franko*

## ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ

### PROBLEMS OF THE TAX SYSTEM IN THE IMPLEMENTATION OF THE ASSOCIATION AGREEMENT BETWEEN UKRAINE AND THE EUROPEAN UNION

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено податкову систему України та зміни, що відбулися з часів незалежності, виявлено проблеми, які перешкоджають позитивним результатам її функціонування та розвитку. Розглянуто ухилення від сплати податків та наслідки цього явища, обґрунтовано втрати бюджету від несплати податків. Проаналізовано стан контрабанди та тіншового сектору економіки та причини їх виникнення. Наголошено на важливості та необхідності проведення податкових реформ, ґрунтуючись на адаптації та трансформації податкової системи згідно з європейськими нормами та стандартами. Визначено основні здобутки України після імплементації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Запропоновано шляхи усунення наявних проблем функціонування податкової системи України згідно з новими та діючими принципами.

**Ключові слова:** податки, податкова система, податкова реформа, податкові пільги, податкове законодавство.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследована налоговая система Украины и изменения, произошедшие со времен независимости, выявлены проблемы, которые препятствуют положительным результатам ее функционирования и развития. Рассмотрены уклонения от уплаты налогов и последствия этого явления, обоснованы потери бюджета от неуплаты налогов. Проанализировано состояние контрабанды и теневого сектора экономики и причины их возникновения. Подчеркнута важность и необходимость проведения налоговых реформ, основываясь на адаптации и трансформации налоговой системы в соответствии с европейскими нормами и стандартами. Определены основные достижения Украины после имплементации Соглашения об ассоциации между Украиной и Европейским Союзом. Предложены пути устранения имеющихся проблем функционирования налоговой системы Украины согласно новым и действующим принципам.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая система, налоговые льготы, налоговая реформа, налоговое законодательство.

#### ANNOTATION

In this article studies the tax system of Ukraine. This article is relevant in our time, because Ukraine plans to become a full member of the European Union, and therefore should carry out

appropriate reforms and stop the main problems of the development of the tax system, as well as in the economy as a whole. The established tax system ensures efficient work of fiscal policy, as well as the direction of work of the state and business entities. With the help of taxes, the state can both stimulate the development of certain industries, by providing tax incentives, or by reducing tax rates, and restraining activities through increased tax burden. Despite the political situation in the country, Ukraine chose the path to integration and boldly pursued it by implementing reforms, analyzing the experience of the states that have recently joined the European Union, improving the functioning of state policy in general and certain sectors of the economy. Today, business entities feel the whole impact of changes and reforms in the direction of Ukraine's global intergovernmental engagement with the world. Problems have been identified that impede the positive results of its functioning and development. The tax evasion and the consequences of this phenomenon are considered. Also here are the main schemes of tax evasion. Justifies the loss of budget from non-payment of taxes. An analysis of the state of smuggling and the shadow economy has been conducted. The analysis of these problems was carried out. The importance and necessity of tax reforms is emphasized, based on the adaptation and transformation of the tax system in accordance with European norms and standards. This article defines the main achievements of Ukraine after the implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union. Here is an analysis of the tax burden in the countries of the European Union and the differences between its dimensions are revealed. The ways of elimination of existing problems of functioning of the tax system of Ukraine are suggested, taking into account the experience of European states and their level of tax burden and socio-economic development.

**Key words:** taxes, tax system, tax benefits, tax reform, tax legislation.

**Постановка проблеми.** Інтеграційний процес України у світову глобалізацію потребує реформування соціально-економічної системи, для якої удосконалення та функціонування податкової системи має важливе значення.

Натепер суспільно-політична ситуація в країні привела до значних змін у соціально-економічному розвитку держави і зумовила необхідність чітко сформулювати напрями подальшого функціонування державної політики.

Сформована податкова система забезпечує ефективну роботу фіскальної політики, а також напрям роботи держави та суб'єктів господарювання. За допомогою податків держава може як стимулювати розвиток певних галузей, надаючи податкові пільги чи зменшуючи ставки оподаткування, так і стримувати діяльність через збільшення податкового навантаження.

Будь-які позитивні зміни в функціонуванні податкової системи України можуть активізувати подальший економічний розвиток і, як наслідок, підвищити рівень добробуту населення. Зважаючи на це, актуальність цієї теми є незаперечною.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню податкової системи присвячено чимало наукових праць, багато аспектів цієї теми вивчено науковцями. Проте саме проблеми функціонування є не досить дослідженими у наш час. Серед науковців цій проблематиці приділяли увагу Н.А. Вахновська, А.І. Крисоватий, А.І. Луцик, А.М. Соколовська та інші.

Мета статті полягає в дослідженні основних проблем функціонування податкової системи України в умовах імплементації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом та пошук шляхів щодо їх усунення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У 2014 році Україна обрала курс інтеграції до ЄС, що підкреслив намагання трансформувати соціально-економічну організацію загалом та визначив основні пріоритети розбудови системи макроекономічного регулювання зокрема. Україні потрібно створити сприятливі умови для виходу держави на міжнародну арену шляхом адаптації українських стандартів та законодавства до юридичних норм Європейського Союзу, які включають спільні принципи, цінності та відповідну культуру [1].

Адаптація податкового законодавства – це перший етап тривалого курсу наближення України до Європейського Союзу відповідно до критеріїв, що висуваються щодо держав, які мають намір приєднатися до нього [2].

У березні 1998 року в Україні розпочався процес адаптації, але саме у 2018 році цей процес потребував додаткових стимулів.

Протягом 10 років Україна отримала певний досвід функціонування в умовах міжнародних правил, а це дало змогу Україні відкрити ринки для іноземних інвесторів, впровадити реформи, які надали можливості та переваги для соціально-економічного розвитку, а також створити регуляторне середовище [3].

Оскільки саме ця адаптація впливає на створення фундаменту для адміністративної реформи в Україні, створення стимулу для здійснення економічних реформ, підвищення

рівня життя населення, сприяння залученню іноземних інвестицій та розвитку зовнішньої торгівлі між Україною та ЄС, то зрозуміло, чому вона є настільки важливою для країни, що розвивається [2].

У 2019 році Україна в особі законодавчих, виконавчих та судових органів влади повинна покладатися не лише на технічну та грошову допомогу з боку ЄС, яка є потрібною і корисною, а передусім на власні сили, фінансові та матеріальні ресурси, політичну волю та відповідальність.

Для досягнення обраного курсу необхідно подолати основні проблеми податкової системи, які перекреслюють усі позитивні результати функціонування, такі як:

- неузгодженість та недосконалість податкового законодавства;
- нераціональна система податкових пільг;
- низький рівень податкової культури;
- ухилення від сплати податків та зборів;
- контрабанда.

Перша проблема є ще з часів здобуття Україною незалежності, а саме з 1991 року, і, на жаль, залишається актуальною натепер. Це пояснюється тим, що протягом цього часу існувало безліч нормативно-правових актів, законів та положень, які, з одного боку, ускладнювали розвиток податкової системи, а з іншого – не регулювали податкові відносини [4].

Основним нормативно-правовим актом, який регулює податкову систему загалом, є Податковий Кодекс України, який чинний з 31 грудня 2010 року. Він нівелював конфлікт інтересів держави, суб'єктів господарювання і населення [5].

Проте протягом 2011–2017 рр. вже вносилися зміни більш ніж 110 разів, тобто основний принцип стабільності залишився декларативним. Вони стосувалися збільшення чи зменшення ставок оподаткування, механізмів розрахунків, розширення бази оподаткування та інших дій у сфері оподаткування. Більшість змін впроваджувалися раніше регламентованого періоду, тим самим порушуючи усі встановлені норми та межі законодавства.

Досить розповсюдженою проблемою є наявність нераціональної системи податкових пільг. Протягом 2010–2017 рр. було надано близько 2 тис. пільг, приводять до мільярдних втрат бюджету. Саме їх наявність створює певні конкурентні переваги для окремих галузей економіки або ж юридичних чи фізичних осіб, порушуючи при цьому принцип рівності оподаткування, посилюючи податкове навантаження на законслухняних платників податків, а також стимулює розвиток тінізації, який у 2018 році становив 32% ВВП [6].

Ще однією проблемою є низький рівень податкової культури населення. Слід зазначити, що це є наслідком усіх вищезгаданих проблем, які викликають недовіру у платників податків, що, відповідно, не створює умов для стимулювання населення і суб'єктів господарювання

до сплати податків і зборів, а це впливає на ріст тіньового сектору економіки, податкового боргу та приводить до значних втрат бюджету [7].

Причиною наступної проблеми є те, що платники податків не досить усвідомлюють вигоду від споживання усіх благ, які фінансуються за рахунок податкових надходжень, а також нестабільність як економічної, так і політичної ситуації в країні. Ухилення від сплати податків спричинене насамперед нерівномірністю податкового навантаження та нестабільністю українського законодавства [8].

У 2018 році втрата від несплати податків і зборів становила близько 140 млрд грн. Це наслідок відсутності або ж малоефективного контролю з боку податкових органів влади, а це сприяє обмеженню витрат і виникненню дефіциту.

Основними схемами уникнення від сплати податків є [9]:

- податкові гавані, або офшорні зони – втрачає бюджету становлять на рік 50–65 млрд грн, тобто майже половина контрактів є «непрямими», які проходять через офшори.

- порушення митних правил, незаконне виробництво та індустрія «конвертаційних центрів» – це насамперед контрабанда, «сірий імпорт», виробництво безакцизних товарів та сільськогосподарської продукції. Загалом втрачає бюджету становлять на рік 47–97 млрд грн;

- зловживання спрощеною системою оподаткування – це пов'язане з тим, що всі ті «приватні підприємці», які по суті є найманими працівниками, повинні були б сплачували податок на доходи фізичних осіб замість єдиного податку та фіксованого соціального внеску, які вони сплачують зараз, а тому втрачає бюджету становлять на рік 2,5–5 млрд грн.

Аналізуючи рівень податкового навантаження в Україні та країнах Європейського Союзу, варто зазначити про суттєві відмінності. Так, зокрема, високий рівень податкового навантаження приводить до зменшення економічної активності, впливу капіталу за кордон та сповільнення росту ВВП.

Це спричинене різницею в підходах щодо встановлення виду і розміру податкових ставок, економічним розвитком країн, а також обсягом валового внутрішнього продукту. Середній рівень податкового навантаження в ЄС становить 40% [10].

Відповідно до даних щорічних досліджень податкових систем 190 країн світу під назвою «Paying Taxes», у 2018 році Україна посіла 43 місце, у 2017 році була на 84 місці, а у 2014 році – на 164 місці. Тобто спостерігається позитивна тенденція як у розвитку податкової системи загалом, так і в адаптації податкового законодавства до європейських стандартів. Причиною цього є зменшення ставки оподаткування ЄСВ (з 42% до 22%), ставки податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб та інших податків, а також пристосування необ-

хідних заходів із метою поступового досягнення відповідності з технічними регламентами ЄС та системами стандартизації, метрології, акредитації, робіт з оцінки відповідності та ринкового нагляду ЄС і дотримання принципів та практик, викладених у чинних Рішеннях та Регламентах ЄС [11].

Ще з однією проблемою Україна стикнулася ще у 1991 році. Це проблема контрабанди, особливо в прикордонних районах та портах. На поширення такого незаконного перевезення впливає різниця економічного розвитку і економіко-політичної ситуації України та сусідніх європейських країн, а також корупція державних органів України та неефективні дії відповідних органів з боротьби з контрабандою.

Контрабанда – це не тільки незаконне перевезення товарів. Сюди також включається маніпуляції з митною вартістю товарів, перерваний транзит, комерційні посилки, відсутність контролю ланцюжка продажу імпортованих товарів [12].

Аналіз стану боротьби з контрабандою свідчить про те, що, незважаючи на усі спроби та заходи з боку органів виконавчої влади зупинити це, вона далі поширюється, ще з більшими негативними наслідками як для соціально-економічного розвитку загалом, так і для теперішнього стану економіки, підтримуючи криміногенну ситуацію в країні.

Лідруюче місце посідає незаконне перевезення тютюнових виробів, адже це великий бізнес у прикордонних районах країни. Основним піком контрабанди були 2015–2016 роки. Протягом цього періоду незаконне перевезення українських сигарет в ЄС зросло більш ніж у 10 разів і сягнуло 5,8 млрд штук.

Основною причиною цього явища стало знецінення національної валюти [13].

Серед основних здобутків від укладення Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом загалом можна виділити:

- розширення дохідної частини державного бюджету. З урахуванням міжнародного досвіду функціонування зони вільної торгівлі короткострокова втрата бюджетних надходжень у зв'язку з лібералізацією митних тарифів буде компенсована за рахунок зростання інших статей бюджетних надходжень за рахунок внутрішніх податків;

- прискорення темпів економічного зростання. Додаткове зростання в основному за рахунок таких видів економічної діяльності, як сільське господарство та харчова промисловість, текстильна та шкіряна промисловість, металургія та оброблення металу, транспортні послуги;

- заохочення прямих іноземних інвестицій в Україну: створення поглибленої та всеосяжної угоди про вільну торгівлю (ЗВТ+) з ЄС стане потужним додатковим аргументом на користь прямих іноземних інвестицій у виробництво товарів чи послуг, орієнтованих на експорт до країн ЄС, використовуючи наявні конкурентні переваги української економіки;

– покращення ділового та інвестиційного клімату для національних бізнес-операторів: процес адаптації законодавства в межах поглибленої та всеосяжної угоди про вільну торгівлю та підвищення якості його імплементації матиме результатом покращення умов для ведення бізнесу в Україні загалом [14].

**Висновки.** Для усунення наявних проблем функціонування податкової системи доцільно провести заходи для підвищення податкової культури і водночас скоротити масштаби ухилення від сплати податків. Для цього необхідно здійснити трансформацію на електронний документообіг, забезпечити прозорі і зрозумілі правила оподаткування, удосконалити форму електронного кабінету за всіма видами податків для платників та спростити форми податкової звітності. Проте найголовніше – це адаптація та удосконалення податкового законодавства, адже без цього усі вищезгадані шляхи вирішення будуть неефективними.

Також необхідно переглянути пільги та водночас провести заходи щодо їх скорочення, зменшити корупцію в державних органах влади, легалізувати тіньовий сектор економіки та посилити відповідальність за порушення податкового законодавства.

Очевидно, що потрібно зменшувати прихованість контрабандного бізнесу в Україні. Адже зараз на незаконному перевезенні наживаються всі: і працівники митниці, і контрабандисти, і постачальники безакцизних сигарет.

Вважається, що українці не займалися би контрабандою, якщо змогли б отримувати високі заробітні плати та мати високий рівень добробуту. З одного боку, бізнес зараз не може гарантувати українцям зарплати порівняно з європейськими, а з іншого – лише робочі місця з високим заробітком зможуть викоринити незаконне перевезення.

Це все приведе до збільшення надходжень до бюджету і водночас до підвищення рівня добробуту населення та соціально-економічного розвитку країни.

Отже, інтеграційний курс України в європейську спільноту буде однозначно важким, із безліччю перешкод, оскільки кардинальна трансформація податкової системи в Україні неможлива через відсутні реальні умови здійснити відчутне і швидке зниження податкового навантаження, відсутність умов для запобігання ухилення від сплати податків, а також невпевненість у залученні вивільнених коштів у виробничі потреби.

Україна досягла значного прогресу в наближенні свого законодавства до законодавства ЄС у сфері податків. Попереду багато роботи, спрямованої на забезпечення належного запровадження цих змін, проте, впроваджуючи реформи та здійснюючи відповідні заходи, можна отримати економічний та соціальний розвиток на рівні європейських країн.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Богатирьова Є.М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення. Одеса: Науковий вісник ОНЕУ, 2015. С. 28–38.
2. Самусевич Я.В. Реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції : дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук : 08.00.08. Суми, 2015. С. 13–77.
3. Десятиліття України в СОТ: плюси і мінуси. Київ, 2018. URL : <https://enovosty.com/uk/ekonomika-ukr/full/506-desyatylittya-ukraini-v-sot-plyusi-i-minusi> (дата звернення 05.06.2018)
4. Слатвінська М.О. Актуальні проблеми податкової політики України / Свіштов: Економічна академія «Д.А. Ценов», 2013. С. 179–185.
5. Вахновська Н.А. Податковий кодекс в контексті реформування податкової системи України. Луцьк: Економічний форум, 2011. С.1–7.
6. Сідельникова Л.П. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» : веб-сайт. URL : [http://www.tneu.edu.ua/abstracts\\_of\\_theses](http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses)
7. Соколовська А.М. Податкова політика в контексті стратегії Євроінтеграційного розвитку України. Фінанси України. 2015. №3. С. 66 URL : [http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe](http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe) (дата звернення 05.08.2015)
8. Тамбовцев В.Є. Поняття і зміст ухилення від сплати податку на додану вартість в Україні : веб-сайт. URL : [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Nashp/2009\\_4/Tambovc.Pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Nashp/2009_4/Tambovc.Pdf) (дата звернення 11.12.2009)
9. Дубровський В. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше. Джерела Трускавця : веб-сайт. URL : <http://djerela.com.ua/news/ukraine/rejting-skhem-ukhileniya-v-d-podatk-v-na-chomu-ukra-nskiy-byudzhet-vtracha-payb-lshe> (дата звернення 06.02.2018)
10. Романюта Е. Моніторинг рівня податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. Світ фінансів. 2017. № 2 (51). С. 128–138. URL : <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/viewFile/1003/1011> (дата звернення 04.04.2017)
11. Україна піднялася з 84 на 43 місце у рейтингу "Оподаткування-2018" : веб-сайт. URL : <http://expres.ua/news/2017/12/03/274713-ukrayina-pidnyalasya-84-41-misce-reytingu-opodatkuvannya-2018> (дата звернення 21.11.2017)
12. Сучасні тенденції розвитку митної справи в умовах євроінтеграції : матеріали наук.-практ. круглого столу, 6 грудня 2016 р. Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2017.
13. Звіти Державної Служби Статистики України 2017 року: Державна Служба Статистики України : веб-сайт. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 13.01.2018)
14. Зовнішня торгівля України з ЄС: тенденції, проблеми, перспективи. Економіка і суспільство : веб-сайт. URL : <http://www.economyandsociety.in.ua> (дата звернення 05.09.2017)

#### REFERENCES:

1. Bogatyryova Ye.M. (2015) Podatkovi reformy v Ukraini: etapy provedennja [Tax Reforms in Ukraine: Stages of Conduct]. Scientific Journal ONEU, vol. 7, no 186, pp. 28–38.
2. Samusevich Ya.V. (2015) Reformuvannja podatkovoji systemy Ukrainy v umovax podatkovoji konkurenciji [Reforming the tax system of Ukraine in the context of tax competition] (PhD Thesis) Sumy: Ukrainian academy of banking business.
3. Kiyani E. (2018) Desyatylittja Ukrainy v SOT: pljusy i minusy [The decade of Ukraine in the WTO: pros and cons]. Economic news, vol. 12, no. 235.

4. Slatvynska M.O. (2013) Aktual'ni problemy podatkovoi polityky Ukrainy [Actual Problems of Tax Policy of Ukraine] Republic of Bulgaria (in Ukrainian).
5. Vakhnovska N.A. (2011) Podatkovyi kodeks v konteksti reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy. [The Tax Code in the Context of Reforming the Tax System of Ukraine]. Economic Forum, no. 3, pp. 1–7.
6. Sidelnykova L.P. (2013) Avtoreferat dysertatsii na zdobuttia naukovooho stupenia doktora ekonomichnykh nauk za spetsialnistiu 08.00.08 – hroshi, finansy i kredyt [The dissertation for the degree of Doctor of Economics in specialty 08.00.08 – money, finance and credit] (PhD Thesis) Ternopil : Ternopil National Economic University
7. Sokolovska A.M. (2015) Podatkova polityka v konteksti stratehii Yevrointehratsiinooho rozvytku Ukrainy [Tax policy in the context of the strategy of Eurointegration development of Ukraine]. Finance of Ukraine, no. 3, pp.68.
8. Tambovtsev V.Ye. (2009) Poniattia i zmist ukhylennia vid splaty podatku na dodanu vartist v Ukraini [Concept and content of tax evasion in Ukraine] (PhD Thesis) Kiev: State Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine.
9. Dubrovskiy V. (2019) Reitynh skhem ukhylennia vid podatkov: na chomu ukrainskyi biudzhet "vtrachaie" naibilshe [The rating of tax evasion schemes: why the Ukrainian budget "loses" the most]. Source of Truskavets, vol. 3.
10. Romaniuta E. (2017) Monitorynh rivnia podatkovoho navantazhenia v Ukraini ta krainakh YeS [Monitor the level of tax burden in Ukraine and EU countries]. World of finance, vol. 2, no. 51, pp. 128–138.
11. Oliinyk S. (2018) Ukraina pidnialasia z 84 na 43 mistse u reitynhu "Opodatkovannia-2018" [Ukraine rose from 84 to 43 in the rating "Taxation-2018"]. "Express" newspaper, vol. 25
12. Derzhavna fiskalna sluzhba ukrainy (2017). Suchasni tendentsii rozvytku mytnoi spravy v umovakh yevrointehratsii [Modern trends in the development of customs in the context of European integration]. Irpin: University of the State fiscal service of Ukraine
13. State Statistics Service of Ukraine (2017). Zvity Derzhavnoi Sluzhby Statystyky Ukrainy [Reports of the State Service of Statistics of Ukraine]. Kiev: State Statistics Service of Ukraine
14. Romanenko V.A (2017) Zovnishnia torhivlia Ukrainy z YeS: tendentsii, problemy, perspektyvy [Ukraine's foreign trade with the EU: trends, problems, prospects]. Economics and Society, vol. 9, pp. 71–77.