

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«КИЄВО-МОГИЛЯНСЬКА АКАДЕМІЯ»
ФАКУЛЬТЕТ ПРАВНИЧИХ НАУК**

Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

освітній ступінь – магістр

на тему:

«Сучасні тенденції розвитку податкової системи України: правовий аспект»

«Current trends in the development of the Ukrainian tax system: legal aspect»

Виконав: студент 2-року навчання,

Спеціальності

081 Право

Стажко Данііл Андрійович

Керівник: Лобач Ольга Михайлівна,

Доцент кафедри загальнотеоретичного

правознавства та публічного права

кандидат юридичних наук, доцент

Рецензент: _____
(прізвище та ініціали)

Магістерська робота захищена з
оцінкою _____

Секретар ЕК _____

« ____ » _____ 2024 р.

Київ-2024

**Декларація
академічної доброчесності**

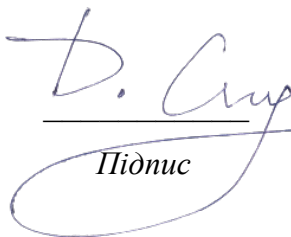
Я, Стажко Данііл Андрійович, студент 2 року навчання магістерської програми за спеціальністю «Право» факультету правничих наук НаУКМА підтверджую таке:

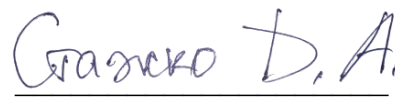
– написана мною магістерська робота на тему: «Сучасні тенденції розвитку податкової системи України: правовий аспект» відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень, передбачених п. 3.1. Положенням про академічну доброчесність здобувачів освіти у НаУКМА, зі змістом якого я ознайомлений;

– я заявляю, що надана мною для перевірки електронна версія роботи є ідентичною її друкованій версії.

10.05.2024

Дата


Підпис


Прізвище, ініціали

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. Загально-теоретичні положення про податкову систему України.....	9
1.1. Етапи формування податкової системи України та її правове закріплення.....	9
1.2. Поняття, структура та елементи податкової системи України як категорії фінансової науки	13
1.3. Значення та роль принципів права в організації та функціонуванні податкової системи України	21
Висновки до розділу	25
РОЗДІЛ 2. Оцінка стану правового регулювання податкової системи України.....	26
2.1. Аналіз сучасного стану правового регулювання податкової системи України в наукових дослідженнях та виявлення її недоліків	26
2.2. Судова практика як індикатор досконалості правового регулювання податкової системи України	30
Висновки до розділу	38
РОЗДІЛ 3. Напрями розвитку податкової системи в Україні на сучасному етапі.....	40
3.1. Стратегічні та тактичні цілі й завдання реформування податкової системи України в Національній стратегії доходів до 2030 року.....	40
3.2. Оцінка впливу запропонованих реформаційних процесів на сучасну податкову систему України.....	52
3.3. Шляхи вдосконалення податкової системи України	59
Висновки до розділу	65

ВИСНОВКИ.....68

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....73

ВСТУП

Актуальність теми магістерського дослідження зумовлюється багатьма факторами. Передусім варто підкреслити, що розвиток податкової системи будь-якої країни світу ніколи не зупиняється, бо податки поки що становлять переважне джерело фінансових ресурсів держави, тому остання змушена шукати шляхи поповнення своєї скарбниці з урахуванням умов сучасного буття. В такому контексті не є винятком й Україна, податкову систему якої, з одного боку, можна вважати сформованою, а з іншого, констатувати, що перед нею постійно з'являються нові виклики, які потребують удосконалення економіко-правових механізмів справляння податків та інших обов'язкових платежів, що її складають. Прикладами таких викликів можуть слугувати: новий для України ринок віртуальних активів, які приносять доходи й як такі, які підлягають оподаткуванню; розвиток цифрової економіки (digital economy), що створює нові бізнес-моделі здійснення господарської діяльності, результати якої можуть виступати об'єктом оподаткування, зокрема, мова йде про внесення змін до концепції постійного представництва та введення в нього нового поняття «віртуального постійного представництва» (virtual permanent establishment) тощо.

Дослідження сучасної національної податкової системи актуалізується й тим, що все більше висловлюється тезисів про недосконалість чинної національної податкової системи як з боку представників влади (це підтверджується неймовірною кількістю змін, внесених до Податкового кодексу України з часу його прийняття, неодноразовою зміною Верховним Судом правових позицій під час розгляду аналогічних податкових спорів), так і з боку представників українського бізнесу, не впевнених в дотриманні державою принципів оподаткування – соціальної справедливості та стабільності, недовірою платників податків до контролюючих органів, наявністю надмірного податкового тягара, незрозумілістю законодавчих положень тощо, що не сприяє розвитку малого та середнього підприємництва, залученню закордонних

підприємницьких інвестицій. Функціонування податкової системи нашої країни об'єктивно ускладнюється й зовнішніми обставинами, у зв'язку з якими було запроваджено режим воєнного стану, її збалансованість порушено зростаючими потребами виділення коштів на укріплення обороноздатності та захист країни, що змушує законодавця відповідно корегувати податкове законодавство, що не допомагає розвитку національної економіки країни.

Проблемі тенденцій розвитку податкової системи України у своїх дослідженнях приділяють увагу, зокрема такі вітчизняні та зарубіжні вчені як О. В. Білаш, М. Г. Волощук, Д. О. Гетьманцев, Т. В. Донченко, Ю. Б. Іванов, Т. О. Карабін, А. І. Крисоватий, І. В. Лещух, Т. Є. Литвиненко, А. В. Лищенко, С. Львовчкін, І. І. Матьола, Н. П. Мацелюх, М. І. Мельник, А. Монаєнко, А. В. Олійник, В. Опарін, О. М. Перевалова, М. Слатвінська, А. М. Соколовська, А. В. Ткаченко, Р. В. Тульчинський, В. Федосов, О. М. Ференс та інші. Втім, незважаючи на їх значні здобутки зі вказаної проблематики, залишаються дещо дискусійними питання визначення принципів побудови та напрямів розвитку національної податкової системи, особливо в умовах українського сьогодення – за наявності війни та економічної інтеграції з Європейським Союзом, що свідчить про актуальність обраної теми магістерської роботи.

Мета дослідження полягає у вивченні та виявленні проблем податкової системи України на сучасному її етапі розвитку на підставі аналізу національного та міжнародного законодавства, наукових здобутків, правозастосовної практики судових та контролюючих органів України й, за наслідком виявлених проблемних елементів, висвітлити пропозиції щодо основних напрямків реформування національної податкової системи з власним баченням окресленої проблеми.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі **завдання**:

- дослідити етапи формування податкової системи України;
- визначити та розкрити поняття «податкова система» як з доктринальної, так і законодавчої точки зору;
- окреслити структуру та елементи податкової системи України;

- охарактеризувати значення та роль ключових принципів організації та функціонування податкової системи України;
- проаналізувати сучасний стан правового регулювання податкової системи України;
- виділити основні недоліки наявної податкової системи України;
- дослідити судову практику на предмет проблемних питань у правовому регулюванні податкової системи України;
- охарактеризувати стратегічні та тактичні цілі й завдання реформування податкової системи України в Національній стратегії доходів до 2030 року;
- надати аналіз наявним пропозиціям щодо реформування податкової системи України в умовах сучасних українських реалій;
- віднайти основні шляхи вдосконалення податкової системи України.

Об'єктом дослідження є податкова система України як правове явище.

Предметом дослідження є визначення недоліків сучасної податкової системи України, виокремлення її тенденцій розвитку та аналіз наявних пропозицій щодо проведення податкових реформ.

Методи дослідження. Дослідження, передбачене цією магістерською роботою, виконано відповідно до поставленої мети і задач, з урахуванням специфіки об'єкта та предмета дослідження з використанням загальнонаукових методів, зокрема історичного, системно-структурного, логіко-семантичного, сходження від абстрактного до конкретного, порівняльного, аналізу і синтезу, загальносоціологічного, узагальнення, прогнозування та спеціально-наукових методів, а саме порівняльно-правового, формально-юридичного, правового моделювання та інтерпретації.

Використання методів логіко-семантичного, сходження від абстрактного до конкретного, формально-юридичного допомогли у поглибленні понятійного апарату, зокрема у визначенні понять «податкова система» та «податкова політика». А за допомогою методів аналізу та синтезу було встановлено принципи та елементи цих понять.

Історичний метод допоміг у дослідження генези формування податкової системи в Україні.

За допомогою системно-структурного методу проаналізовано правове підґрунтя податкової системи України.

Порівняльно-правовий метод став у нагоді при аналізі законодавства та наукових досліджень окремих аспектів податкової системи України. Тоді як метод інтерпретації було використано для тлумачення правових норм і термінів, що були виокремлені під час вищенаведеного аналізу.

За допомогою порівняльного методу було порівняно процеси реформування податкових систем в іноземних державах, в той час як методом правого моделювання було виділено найбільш вдалі приклади для їх імплементації в Україні.

Загально-соціологічний метод було застосовано з використанням статистичних даних та різноманітних правових документів, наприклад судових рішень, узагальнюючих податкових консультацій, індивідуальних податкових консультацій та інших, які дозволили узагальнити юридичну практику, що стосується тематики дослідження магістерської курсової роботи.

За допомогою методів узагальнення та прогнозування було сформульовано висновки до розділів та загальні висновки до магістерської роботи.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ПРО ПОДАТКОВУ СИСТЕМУ УКРАЇНИ

1.1. Етапи формування податкової системи України та її правове закріплення

Формування податкової системи України відбувалось у складний для країни період, адже на той час Україна тільки що утворилась як самостійна, незалежна держава й не мала належного досвіду щодо справляння податків як ключового інструменту регулювання соціально-економічного розвитку країни [1, с. 24]. Розбудова податкової системи України відбувалась поетапно й систематизації цих етапів у своїх дослідженнях приділили увагу такі науковці як Т. В. Донченко, А. В. Олійник, В. Опарін, С. Львовчкін, М. Слатвінська, А. В. Ткаченко, В. Федосов. Втім, на нашу думку, більш системно до визначення етапів формування податкової системи України підійшли колектив таких науковців: О. В. Білаш, М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, І. І. Матьола.

У своїй монографії вони виділили п'ять етапів розвитку податкової системи України: 1) 1991 – 1994 рр.; 2) 1994 – 1999 рр.; 3) 2000 – 2010 рр.; 4) 2010 – 2015 рр.; 5) 2015 р. – по теперішній час [1, с. 25]. Кожен з цих етапів характеризується своїми особливими рисами та ознаками.

Говорячи про перший етап становлення податкової системи (1991-1994 роки), варто зазначити, що він відбувався задовго до створення Податкового кодексу України (далі – «ПК України»). На той час першим законом, який визначав принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників був Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 року № 1251-XII [2]. Далі в країні почали з'являтися нові податки: акцизний збір (18.12.1991 р.) [3], податок на добавлену вартість (20.12.1991 р.) [4], податок на доходи підприємств і організацій

(21.02.1992 р.) [5], прибутковий податок з громадян (26.12.1992 р.) [6], декілька видів місцевих податків та зборів (20.05.1993 р.) [7].

Варто зазначити, що спочатку акцизний збір, податок на добавлену вартість та податок на доходи підприємств і організацій регулювались окремими законами, втім відповідно до Закону України «Про тимчасове делегування Кабінету України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання» від 18.11.1992 року Верховна Рада України з метою оперативного вирішення питань, пов'язаних із здійсненням ринкової реформи делегувала Кабінету Міністрів України тимчасово, строком до 21 травня 1993 року, повноваження видавати декрети в сфері законодавчого регулювання з питань, зокрема, щодо оподаткування [8]. Так, акцизний збір почав регулюватись однойменним Декретом Кабінету Міністрів від 26.12.1992 № 18-92 [9], податок на добавлену вартість – Декретом Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92 [10], а податок на доходи підприємств і організацій – Декретом Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92 [11].

Значних змін зазнала податкова система на другому етапі свого розвитку (1994-1999 роки). 02 лютого 1994 року Верховною Радою було прийнято Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР "Про систему оподаткування"», в якому вперше дано визначення податку, збору, обов'язкового платежу, деталізовано елементи податку, такі як платник, об'єкт, база, ставка [12; 1, с. 29]. Цей закон також вперше поділяє податки та збори на дві великі групи: 1) загальнодержавні податки та інші обов'язкові платежі й 2) місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі (стаття 13). Й у статтях 14-15 наводить перелік податків, що відносяться до вищезазначених двох груп [12].

На цьому етапі безперервно змінювався перелік підакцизних товарів та ставки по них, встановлювались різні ставки на підакцизні товари вітчизняного виробництва та імпорتنі товари, наприклад ставка акцизного збору на вітчизняні алкогольні напої складала 85% вартості, а на імпорتنі – 300% митної вартості [1, с. 30]. 18 вересня 1995 року Указом Президента «Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби» вперше в Україні були

запроваджені марки акцизного збору, так звані акцизні марки, без яких дистрибуція алкогольних напоїв та тютюнових виробів заборонялась [13].

У 1997 році Закон України «Про систему оподаткування» знову зазнав змін, зокрема розширився перелік загальнодержавних податків та скоротився перелік зборів, як наслідок залишилось 25 загальнодержавних та 16 місцевих податків і зборів [14; 1, с. 31]. Також у цьому році було прийнято три закони: 1) Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 № 168/97-ВР [15]; 2) Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"» від 22.05.1997 № 283/97-ВР [16]; 3) Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів"» від 18.02.1997 № 75/97-ВР [17].

Принагідно зазначити, що у цей період ставка податку на додану вартість (згодом вже на додану вартість) зменшувалась спочатку з 28 відсотків до 20, а потім, окрім останньої, з'явилась ставка 0 відсотків [1, с. 30–32]. Загалом новий Закон України «Про податок на додану вартість» вніс кардинальні зміни щодо платників податків, їх реєстрації, бази оподаткування, порядку сплати податку, визначення бюджетного відшкодування й додатково було розроблено форму податкової накладної та порядок її реєстрації [15; 1, с. 32]. Це ж стосується і нової редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», який вніс суттєві зміни у визначенні кола платників, об'єкта оподаткування, порядку сплати податку [16; 1, с. 32].

Отже, під час другого етапу розвитку податкової системи України законодавець сконцентрувався на зміні ставок економічно вигідних податків, розширенню переліку загальнодержавних податків і зборів та внесенню змін до механізму оподаткування окремих податків.

Третій етап становлення податкової системи (2000-2010 роки) відзначився тим, що під час нього створювалась перша редакція ПК України. Важливим кроком у правовому регулюванні прибуткового податку з громадян була його заміна на податок з доходів фізичних осіб (далі – «ПДФО») Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб», що був прийнятий 22 травня 2003 року

[18]. Цей закон встановив перелік платників ПДФО, об'єкти оподаткування в цих платників, визначив єдину ставку податку, яка становила 15 відсотків, визначив нові поняття як «податковий кредит» та «податкова соціальна пільга», виділив оподаткування нерухомого і рухомого майна, спадщини і подарунків, визначив порядок подання податкової декларації та сплати ПДФО [18; 1, с. 33-34].

Зазнав змін у цей період також податок на прибуток, базова ставка якого була зменшена із 30 до 25 відсотків [1, с. 34].

Головною подією було прийняття 02 грудня 2010 року Верховною Радою України ПК України [19]. ПК України об'єднав у собі зі змінами і доповненнями 135 законів з питань оподаткування [1, с. 37]. Фактично він мав вигляд того ж ПК, який і є станом на сьогодні, тобто складався із розділів, глав, статей, пунктів та підпунктів. Цікавим є той факт, що ПК України передбачав зниження ставок на прибуток із 25 до 16 відсотків з 01.01.2014 року, по податку на додану вартість – із 20 до 17 відсотків [19; 1, с. 37], втім у зв'язку із бойовими діями, що розпочались у 2014 році цих змін не було введено.

Таким чином, третій етап розвитку податкової системи був певним чином еволюційним з точки зору податкового законодавства, адже нарешті був прийнятий єдиний нормативно-правовий акт, який регулював питання оподаткування в державі.

Четвертий етап розвитку податкової системи України (2010-2014 роки) мав трансформаційний характер, адже під час нього було внесено чимало змін до податкового законодавства. Перелік загальнодержавних податків та зборів було значно зменшено шляхом виключення деяких податків і зборів та трансформації інших. Було змінено ставки окремих податків, зокрема ПДФО з 17 відсотків до 20 відсотків; податок на прибуток – 18 відсотків; до податку на додану вартість додалась ще одна ставка у 7 відсотків, яка була введена в березні 2014 року на ліки та на вироби медичного призначення [1, с. 38-44; 19].

У зв'язку з бойовими діями, що розпочались у 2014 році Верховна Рада ввела тимчасово, до завершення реформування Збройних сил України, військовий збір (пункт 16 та 1.1-1.7 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ),

ставка якого становить 1,5% з доходів, які оподатковуються податком на доходи фізичних осіб [1, с. 41; 19].

Суттєвих змін також зазнали акцизний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, земельний податок, спрощена система оподаткування тощо.

Говорячи про п'ятий етап розвитку податкової системи України (2015-по теперішній час), варто зазначити, що починаючи з 2015 року до податкової системи України постійно вносились зміни. Як правильно підмічають О. В. Білаш, М. Г. Волошук, Т. О. Карабін, І. І. Матьола, незмінною залишалась тільки кількість податків і зборів (7 загальнодержавних та 4 місцевих), справляння військового збору. База оподаткування, ставки та пільги окремих податків суттєво змінювались. Так, замість прогресивної шкали кування ПДФО введена єдина ставка – 18 відсотків. Ставка оподаткування дивідендів, випланих юридичними особами спрощеної системи оподаткування, зменшилась із 18 до 9 відсотків. Також, змінились ставки плати за землю, єдиного податку і навіть податку на додану вартість. Усі окреслені зміни сформували діючу податкову систему станом на сьогодні [1, с. 61–62; 19].

Отже, проаналізувавши історичну генезу становлення податкової системи, варто виснувати, що вона пройшла тернистий шлях від належним чином не структурованої до створення єдиного нормативного-правового акту, який встановлює усі її елементи та регламентує модель її існування. Втім, наразі можна констатувати, що податкова система України має динамічний характер, зважаючи на постійне внесення змін до неї, що провокує на думку створення єдиної стратегії, котра це б регулювала, беручи до уваги як приватні інтереси з боку платників податків, так і публічні інтереси з боку держави.

1.2. Поняття, структура та елементи податкової системи України як категорії фінансової науки

Податкова система України є комплексною, складною та багаторівневою структурою, яка є чи не найскладнішою у правовій системі України. Її доволі часто плутають, а в більшості випадків її ототожнюють з такими категоріями як «система податків та зборів» та «система оподаткування», що є нічим іншим, аніж складовими податкової системи.

Існують різні підходи до визначення поняття «податкова система» як з теоретичної точки зору (наукова площина), так і з практичної точки зору (практична площина). Так, на думку професора В. Л. Андрущенка, податкова система – це сукупність податків і зборів, обов’язкових платежів, об’єднаних спільною організаційною структурою та нормативно-правовою базою [20, с. 34–35; 21, с. 52]. Для нього податкова система є також комбінацією податків, створених на історично зумовлених інституційних засадах, теоретично обґрунтовані та закріплені в конституційно-правових нормах [22, с. 38].

І. О. Лютий визначає податкову систему як сукупність податків і зборів, обов’язкових платежів, об’єднаних спільною організаційною структурою та нормативно-правовою базою [21, с. 52].

На думку А. М. Соколовської, податкова система як багаторівнева структура охоплює: податкові відносини, нормативно-правові акти, конкретні форми оподаткування, фіскальні установи [21, с. 52]. Ба більше, вона виділяє податкову систему в абстрактно-теоретичному аспекті як сукупність відносин між платниками та державою, що виникають у процесі розподілу ВВП з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою покладених на неї функцій; та на рівні безпосереднього сприйняття форм реалізації зазначених відносин як сукупність взаємопов’язаних, взаємоузгоджених податків, зборів та інших обов’язкових платежів, побудована на визначених принципах [23, с. 18-19; 24].

Представники доктрини адміністративного права характеризують податкову систему як: 1) сукупність податків, зборів, що справляються на території України у визначеному законом порядку; 2) принципи, форми і методи їх встановлення, зміни або скасування; 3) заходи, спрямовані на забезпечення їх сплати,

організацію контролю та визначення суб'єктів, уповноважених здійснювати фіскальні функції, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [25, с. 235].

О. М. Тимченко зі своїми колегами надали таке узагальнююче визначення податкової системи: «це сукупність законодавчо закріплених у державі податків, зборів і платежів, процедур їх встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства» [23, с. 20].

Аналогічного підходу притримується й Т. Л. Томнюк, який визначив податкову систему як сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установаження, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [26, с. 44].

Варто погодитись з тим фактом, що як і О. М. Тимченко, так і Т. Л. Томнюк доволі повно надали визначення поняттю «податкова система» на відміну від більшості вітчизняних вчених, які характеризують це поняття як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку [21, с. 52].

Щодо визначення податкової системи в українському законодавстві, то в ПК України міститься єдина згадка про це, а саме у п. 6.3 ст. 6, в якому вказано, що сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим ПК України порядку, становить податкову систему України [19]. Втім, таке визначення є не зовсім вдалим, адже не охоплює усіх підсистем податкової системи, а тільки одну п'яту усієї її структури, про яку мова піде далі.

Загалом, вдавшись до системного аналізу податкового законодавства України та вивчення наукової літератури, присвяченої структурі податкової системи, зокрема, України, можна виділити інституціонально-функціональну структуру податкової системи України, запропоновану З. С. Варналієм та М. В. Романюком, вичерпність та всеосяжність якої не має сумніву. Отже, податкову систему України вони розділяють на п'ять систем (підсистем): 1)

систему податкового законодавства, 2) систему податків та зборів, 3) систему органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів, 4) систему адміністрування податків і зборів, 5) систему оподаткування [21, с. 54].

Звернемо увагу, що наведене у п. 6.3 ст. 6 ПК України визначення податкової системи України, якщо його тлумачити буквально, охоплює лише сукупність всіх податків та зборів, тобто другої системи. Проте законодавець аж ніяк не бажав обмежити структуру цього комплексного інституту, як це може здатись на перший погляд. Якщо звернутись до постатейного коментаря до ПК України, то його автори наголошують, що зміст податкової системи охоплюється не винятково набором податків і зборів [27, с. 38]. При визначенні податкової системи важливо розмежовувати два підходи до її розуміння. З одного боку, податкова система являє собою сукупність податків і зборів та виступає як сукупність певних законодавчо закріплених важелів по акумуляції доходів держави. Тут робиться акцент на матеріальну сторону податкової системи, що забезпечує надходження податків. З другого боку, податкова система містить і достатньо широкий спектр процесуальних відносин щодо встановлення, зміни, скасування податків і зборів, забезпечення їх сплати, організації контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства [27, с. 39]. Тобто, читаючи п. 6.3 ст. 6 ПК України, ми як інтерпретатори маємо заглибитись в його зміст, вдатись до, так званого, телеологічного тлумачення та за допомогою герменевтичного методу зрозуміти цей закон краще, ніж сам законодавець. У цьому аспекті є досить влучним висловлювання відомого німецького філософа права Г. Радбруха про те, що «інтерпретатор може розуміти закон краще, ніж його творець, закон може бути мудрішим, ніж його автор – він, власне, мусить бути мудрішим, ніж його автор» [28, с. 42; 29, с. 107].

Повертаючись до інституціонально-функціональної структури податкової системи України, запропоновану З. С. Варналієм та М. В. Романюком, варто зазначити, що кожна із наведених систем має свої підсистеми, котрі, у свою чергу, й складають елементи податкової системи України, які є взаємозалежними та формують цілісність податкової системи України.

Слід розпочати із системи податкового законодавства, оскільки саме на підставі нормативно закріплених положень й функціонує уся податкова система України. Так, якщо звернутись до п. 3.1 ст. 3 ПК України можна виділити основні нормативно-правові акти, з яких і складається податкове законодавство України, а саме: Конституції України; ПК України; Митного кодексу України (далі – «МК України»); законів з питань митної справи; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування (наприклад Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування); нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПК України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПК України [19].

Неважко здогадатись, що включає в себе система податків та зборів, адже її назва говорить сама за себе, втім, окрім податків та зборів, вона також включає в себе (1) принципи, форми та методи встановлення податків і зборів, а також (2) методичні положення щодо обчислення сплати податків і зборів [21, с. 55]. В Україні податки та збори поділяються на загальнодержавні та місцеві (п. 8.1 ст. 8 ПК України). Така підстава їх кваліфікації в теоретичному аспекті не є єдиною і в науковій літературі можна зустріти різні підходи до кваліфікаційних підстав: 1) залежно від каналу надходження – закріплені й регульовані; 2) залежно від платника – податки з юридичних осіб, податки з фізичних осіб та змішані; 3) залежно від форм оподаткування – прямі та непрямі; 4) залежно від способу стягнення – пайові (кількісні) та репатріаційні; 5) залежно від характеру використання – загального призначення та цільові; 6) залежно від періодичності справляння – разові та систематичні (регулярні) тощо [27, с. 45-46]. Більш детально зупинятись на цьому не будемо, адже наведена класифікація має теоретичне значення, що заслуговує розкриття в межах окремої роботи.

Основними різницями між загальнодержавними та місцевими податками і зборами є суб'єкти їх встановлення та місце сплати. Загальнодержавні податки

та збори встановлюються Верховною Радою України, яка затверджує ПК України, та підлягають сплаті на усій території України (п. 8.2 ст. 8 ПК України), тоді як місцеві податки та збори встановлюються рішеннями сільських, селищних, міських рад у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад (п. 8.3 ст. 8 ПК України).

До загальнодержавних податків та зборів законодавець відносить (пп. 9.1.1 – 9.1.7 п. 9.1 ст. 9) податок на прибуток підприємств (далі – «ПП», регулюється розділом III ПК України); податок на доходи фізичних осіб (далі – «ПДФО», регулюється розділом IV ПК України); податок на додану вартість (далі – «ПДВ», регулюється розділом V ПК України); акцизний податок (регулюється VI ПК України); екологічний податок (регулюється VII ПК України); рентну плату, що складається з (ст. 251 ПК України) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (ст. 252 ПК України); рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин (ст. 253 ПК України); рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України (ст. 254 ПК України); рентної плати за спеціальне використання води (ст. 255 ПК України); рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів (ст. 256 ПК України); рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (ст. 256-1 ПК України); мито, яке поділяється (ч. 2 ст. 271 МК України) на ввізне (ст. 272 МК України), вивізне (ст. 273 МК України), сезонне (ст. 274 МК України) та особливі види: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, додатковий імпорتنний збір (ст. 275 МК України) [30] та військовий збір (п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України).

Принагідно зауважити, що, на думку Верховного Суду України, податкова система України базується на двох головних податках – ПДВ і ПП, які серед інших податкових надходжень мають найбільше значення для наповнення доходної частини Державного бюджету України [31]. Якщо звернутись до інформації Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету

України за 2023 рік, то можемо зазначити, що дійсно ПДВ та ПП складають суттєву частину дохідної частини України, зокрема, зі сплати ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування державний бюджет отримав 214,6 млрд грн., зі сплати ПДВ з ввезених на митну територію України товарів – 366,2 млрд грн., а зі сплати ПП – 143,8 млрд грн. [32, с. 6]. Однак, надходження зі сплати ПДФО у вигляді 206,9 млрд грн. [32, с. 8] є значно більшими від доходів зі сплати ПП, тому точніше б було сказати, що податкова система України базується на тріаді податків: ПДВ, ПП та ПДФО.

До місцевих податків законодавець відносить (пп. 10.1.1-10.1.2 п. 10.1 ст. 10 ПК України) податок на майно, яке складається з (ст. 265 ПК України) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 266 ПК України), транспортного податку (ст. 267 ПК України) та плати за землю (ст. 269–289 ПК України); єдиний податок (регулюється розділом XIV ПК України). Тоді як до місцевих зборів належать збір за місця для паркування транспортних засобів (ст. 268-1 ПК України) та туристичний збір (ст. 268 ПК України).

Переходячи до третьої підсистеми податкової системи України, а саме системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів, З. С. Варналій та М. В. Романюк пропонують відповідні її структурні елементи: 1) сукупність загальнодержавних органів; 2) сукупність місцевих органів та 3) державні виконавці у межах відповідних повноважень [21, с. 56]. Якщо звернутись до ст. 41 ПК України, то можна виділити перелік органів виконавчої влади, що реалізують державну податкову політику та державну митну політику відповідно, зокрема, це: 1) податкові органи в особі Державної податкової служби України (далі – «ДПС України» або «ДПС») та її територіальних органів. До системи територіальних органів ДПС входять державні податкові інспекції, як їх структурні підрозділи, що виконують функції сервісного обслуговування платників податків; 2) митні органи в особі Державної митної служби України та її територіальних органів. Отже, контролюючі органи у сферах податкової та митної політик є невід’ємним елементом податкової системи України, адже саме вони забезпечують її функціонування.

Четверта ж підсистема податкової системи України – система адміністрування податків і зборів – як влучно та досить комплексно зазначив О. О. Коваль, становить собою управлінську діяльність контролюючих органів та їх посадових осіб, коло яких визначено податковим законодавством, сутність якої полягає у комплексі організаційних (надання податкових консультацій, листування з платником податків, забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків, забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень); контрольних (облік платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення, проведення перевірок та звірок); фіскальних (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень та накладення фінансових санкцій) та інших дій (рішень та процедур), метою яких є забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження коштів від податкових зобов'язань до відповідних бюджетів [33, с. 163]. У зв'язку з наведеною характеристикою видається вдалим визначення елементів цієї системи, що запропоновані З. С. Варналієм та М. В. Романюком, а саме: 1) облік податків та об'єктів оподаткування; 2) сервісне обслуговування платників податків; 3) прогнозно - аналітична робота; 4) організація та контроль за сплатою податків [21, с. 57], куди можна включити усі вищезазначені дії контролюючих органів, що пов'язані з адмініструванням податків і зборів.

Останньою п'ятою підсистемою податкової системи України є система оподаткування. Як вже раніше зазначалось, доволі часто поняття «податкова система» та «система оподаткування» ототожнюється, що не є правильним, адже останнє є лише частиною першого. Однак, система оподаткування слугує базисом для податкової системи, оскільки саме в межах неї законодавець визначає процес встановлення та утримання податків, їх ставки, строк (період) та порядок сплати, коло осіб, на яких покладається податкове зобов'язання тощо. Отже, можна виділити її основні елементи: 1) платники податку; 2) об'єкт оподаткування; 3) база оподаткування; 4) ставки податку; 5) порядок обчислення

податку; 6) податковий період; 7) строк та порядок сплати податку і подання звітності [21, с. 57].

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що податкова система України являє собою дійсно комплексну та розгалужену надбудову, що складається з п'яти підсистем, зокрема, з системи податкового законодавства; системи податків та зборів; системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів (контролюючі органи); системи адміністрування податків і зборів; системи оподаткування. Кожна із наведених підсистем має свою власну структуру, що у свою чергу формують елементи усєї податкової системи України.

1.3. Значення та роль принципів права в організації та функціонуванні податкової системи України

Для вдалої організації та успішного функціонування податкова система будь-якої країни має ґрунтуватись на певних вихідних засадах, котрі кожна держава обирає для себе самостійно в залежності від мети, яку вона хоче досягти. Такі вихідні засади називаються принципами, на базі яких реалізується податкова політика держави.

Якщо провести короткий історичний екскурс, то відправною точкою у визначенні принципів оподаткування стали чотири основні принципи сформовані відомим шотландським економістом А. Смітом, а саме: 1) справедливості (рівності); 2) визначеності; 3) зручності; 4) економії [34, с. 505–506]. Проте Й. М. Кулішер у своїй праці «Нариси фінансової науки» переконливо заявляє:

«ці чотири правила (принципи), що стали аксіомами, уже в часи Сміта не були нововведенням. Ще за кілька років до нього і Мірабо (1761), і німець Юсті (1766), й італієць Веррі (1771) вимагали рівномірності оподаткування, точного визначення податків законом, зручності для платників, по можливості, менших витрат стягнення, додаючи до цього, що податки не повинні надмірно обтяжувати підданих, не повинні затримувати зростання населення, торгівлі і промислів, не повинні карати за успіхи в галузі промисловості» [35, с. 107; 36, с. 137-138].

Однак, не варто применшувати працю А. Сміта, адже фактично саме він звів попередні здобутки в єдину систему, презентувавши світу виразну та обґрунтовану модель принципів для побудови успішної податкової системи.

На базі наведених принципів почали будуватись теоретичні здобутки інших вчених. До прикладу, відомий німецький економіст А. Вагнер вже сформував вісім принципів, на базі яких має бути побудована податкова система. Ці принципи він розділив на чотири групи: 1) фінансові принципи (достатність обкладання і мобільність), 2) економічні принципи (продуманий вибір джерел оподаткування, особливо між податками на доходи і національне багатство (капітал), а також відносно допустимої різниці між індивідуальним і національним інтересом; вибір видів податків із позицій впливу оподаткування в цілому ще й окремих податків на платників, врахування проблеми перекладання податків), 3) принципи справедливості (загальність і рівномірність обкладання), 4) принципи адміністрування податків (визначеність оподаткування, зручність сплати податків та мінімізація витрат при стягненні податків) [37, с. 131; 38, с. 141].

Надалі з розвитком фінансової науки вищенаведені принципи були доповнені П. Самуельсоном і В. Нордхаузом, які наголошували на тому, що громадяни повинні сплачувати податки пропорційно благам, отриманих ними від діяльності держави, та податки повинні залежати від розміру доходу, від рівня добробуту платника податків [37, с. 131; 39, с. 73]. Вже більш сучасні економісти Дж. Хендерсон та В. Пул визначають такі принципи: нейтральність і відсутність спотворюючого впливу, зручність в управлінні, справедливість з урахуванням горизонтальної та вертикальної рівності [37, с. 131; 40, с. 600-601]. У свою чергу інший економіст, Дж. Сломан, виділяє такі принципи: горизонтальна та вертикальна справедливість, справедливість щодо одержувачів благ, економічність збору податків, важкість ухилення, відсутність спотворень, зручність для платника податку та уряду, мінімальний дестимулюючий ефект [37, с. 131; 41, с. 311-312]. Заслужують уваги також наукові здобутки Дж. Стігліца,

який доповнив доктрину такими принципами, як економічна ефективність, політична відповідальність та гнучкість [42, с. 48; 43, с. 369].

Вище окреслені принципи складають собою те, що у науковій літературі визначають як підходи до розроблення принципів побудови податкової системи. Вважаємо за необхідне коротко охарактеризувати існуючі підходи, адже вони, безперечно, враховувались при формуванні сучасної податкової системи України.

Тож усього виділяють три підходи: державницький, підприємницький та конвергентний (бінарний). В основі державницького підходу покладено бачення головним чином фіскальної функції податку як основи забезпечення виконання державою її функцій (його прихильником, до речі, є А. Вагнер). Прихильники підприємницького підходу, зокрема, А. Сміт, обґрунтовують правила побудови податкової системи з позицій виконання податками, в першу чергу, регулюючої функції, спрямованої на забезпечення економічного розвитку країни. Конвергентний (бінарний) підхід, прихильником якого був Дж. Стігліц, являє собою симбіоз двох зазначених підходів, метою якого є розробка принципів ефективної податкової системи [26, с. 45-46].

Безумовно, усі зазначені наукові здобутки слугували підґрунтям для визначення принципів побудови сучасної податкової системи України, вихідні принципи якої знайшли своє втілення у п. п. 4.1.1-4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України, а саме:

- 1) загальність оподаткування, що передбачає зобов'язання кожної особи, котра є платником податків та зборів, сплачувати їх;
- 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що являє собою забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) фіскальна достатність, що полягає у встановленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6) соціальна справедливість, що передбачає устанавлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7) економічність оподаткування, що полягає в устанавленні податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8) нейтральність оподаткування, що передбачає устанавлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9) стабільність, відповідно до якого зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10) рівномірність та зручність сплати, що полягає в устанавленні строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів, що являє собою визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [19].

Отже, можна констатувати, що з точки зору нормативного закріплення, принципи, на яких базується організація та функціонування сучасної податкової

системи України, повністю забезпечують захист інтересів платників податків, слугують підвищенню ефективності оподаткування та є адекватними з урахуванням ринкових перетворень. Утім, в Україні існують певні проблеми з їх дотриманням, про що мова піде далі у наступних підрозділах.

Висновки до розділу

1. Історична генеза становлення податкової системи пройшла тернистий шлях від належним чином не структурованої до створення єдиного нормативного-правового акту, який встановлює усі її елементи та регламентує модель її існування. Втім, наразі можна констатувати, що податкова система України має динамічний характер, зважаючи на постійне внесення змін до неї, що провокує на думку створення єдиної стратегії, котра це б регулювала, беручи до уваги як приватні інтереси з боку платників податків, так і публічні інтереси з боку держави.

2. Податкова система України являє собою комплексну та розгалужену надбудову, що складається з п'яти підсистеми, зокрема: з системи податкового законодавства; системи податків та зборів; системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів (контролюючі органи); системи адміністрування податків і зборів; системи оподаткування. Кожна із наведених підсистем має свою власну структуру, що у свою чергу формують елементи усієї податкової системи України.

3. З точки зору нормативного закріплення принципи, на яких базується організація та функціонування сучасної податкової системи України, повністю забезпечують захист інтересів платників податків, слугують підвищенню ефективності оподаткування та є адекватними з урахуванням ринкових перетворень. Утім, в Україні існують певні проблеми з їх дотриманням, про що свідчить судова практика в податкових спорах.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СТАНУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Аналіз сучасного стану правового регулювання податкової системи України в наукових дослідженнях та виявлення її недоліків

Слушною є думка про те, що сформована податкова система України в цілому (як сукупність податків, механізмів їх вилучення) навряд чи зміниться в принципі, тому що в основному вона відповідає світовій практиці. Однак специфічна ситуація спаду виробництва й посилення кризи неплатоспроможності на тлі розвитку механізмів ринкового саморегулювання вимагають внесення в податкову систему серйозних коректив, поступового її пристосування до цих процесів [27, с. 39]. До цього списку можна додати й як зовнішні виклики у вигляді перебування країни у стані війни, наявності активних євроінтеграційних процесів, так і внутрішні – створення сприятливого клімату для залучення інвестиційних активів, особливо під час поствоєнної відбудови країни тощо.

Складно сперечатись з тим фактом, що сучасна податкова система України не є ідеальною, особливо, коли її недолікам приділено чимало наукових статей вчених та аналітичних довідок практикуючих юристів. Навіть экс-міністр фінансів України Н. І. Ярецько акцентувала увагу на тому, що «наявна податкова система складна, незрозуміла, суб'єктивна і корупційна. Вона не дає можливості розвиватися ні бізнесу, ні середньому класу. Зрештою, вона створює ризики для економіки країни та її громадян» [44].

Отже, вважаємо за необхідне виділити існуючі недоліки податкової системи України та проаналізувати їх.

Перший недолік податкової системи України походить із зазначених у попередньому підрозділі підходів до розроблення принципів побудови податкової системи. Як відомо, податкова система України поєднує у собі

державницький та підприємницький підходи й, таким чином, консолідує дві функції – фіскальну та регулювальну. Фіскальна функція податкової системи має забезпечувати гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету, тоді як регулювальна – забезпечує державі можливість впливу на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства [45, с. 41]. Втім, якщо звернути увагу на характер постійних змін до податкового законодавства, то можна констатувати, що законодавець більшою мірою зосереджений на фіскальній спрямованості податкової системи, в той же час потерпає її регулююча функція через недостатність орієнтування на стале економічне зростання.

Фіскальна спрямованість податкової системи України підтверджується не тільки внесенням відповідних змін до податкового законодавства, а й діями податкових органів, які намагаються під час кожної перевірки віднайти у платників податків будь-які порушення податкового законодавства, щоб на підставі акту такої перевірки прийняти податкове повідомлення-рішення (далі – «ППР»), аби тільки виконати план стягнень та наповнити Державний та місцеві бюджети. Так, за підсумками 12 місяців 2023 року на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 23,8 тис. справ на суму 238 млрд грн. за позовами платників податків до органів ДПС про визнання недійсними/нечинними ППР. Розглянуто 6 тис. справ на загальну суму 48,3 млрд грн., з них на користь органів ДПС – 2,7 тис. справ на 28,4 млрд гривень [46]. Тобто тільки 45% справ ДПС «перемагає» на підставі виписаних ППР, що свідчить про безпідставність притягнення кожного другого платника податків до відповідальності.

Другим недоліком податкової системи України є недотримання її основних принципів побудови, зокрема, принципу стабільності, передбаченого п. 4.1.9 ст. 4 ПК України, про суть якого наводилось у минулому підрозділі. Як зазначає Д. О. Гетьманцев, згаданий принцип: «жодного разу не дотримувався протягом усієї української незалежності, що геть позбавляло бізнес можливості будь-якого податкового планування. Без жодного сумніву, така ситуація неприйнятна для податкової системи, яка претендує на звання цивілізованої» [47]. Недотримання принципу стабільності податкового законодавства може бути виправдане

наявністю виключних обставин, які вимагають швидкого реагування, проте таке рішення має бути прийняте за відсутності інших виходів із ситуації, що ефективно забезпечать як інтереси держави, так і інтереси платників податків.

Третім недоліком податкової системи України є неоднозначність формулювань та суперечність норм податкового законодавства. На цю проблему звертав увагу Верховний Суд у справі № 380/671/20. Так, проблема стосувалась застосування презумпції правомірності рішень платника податків й Верховний Суд визначив, що вона має застосовуватись, коли норми податкового права прямо чи внаслідок їх тлумачення, а також у своїй сукупності не є однозначними та допускають множинне трактування повноважень на користь як платника податків, так і контролюючого органу (постанова від 10.02.2021 року) [48].

У цьому рішенні Верховний Суд звернув увагу на юридичну конструкцію норми пункту 56.21. ст. 56 ПК України, який:

«дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши найвигідніший для себе з яких платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду. Більше того, наведеною нормою охоплюються не лише *очікування* платника, запровадженням у податковому законодавстві цієї презумпції як принципу (основної засади) накладається *відповідний* таким очікуванням *обов'язок вибору визначеного нею варіанту поведінки і контролюючим органом, і судом*. При цьому тягар доведення хибності (відсутності правових підстав) обраного платником варіанту поведінки покладається законом на контролюючий орган» [48].

Тобто сам Верховний Суд допускає можливість наявності суперечності та неоднозначності норм податкового законодавства й наводить законодавче обґрунтування їх подолання, що може свідчити тільки про низьку якість податкового закону з точки зору юридичної техніки його написання.

Четвертим недоліком можна виокремити наявність значних витрат та недостатність технічного й кадрового забезпечення на адміністрування деяких податків, зокрема ПДВ. Проблема полягає в тому, що система адміністрування цього податку є доволі складною та громіздкою, що створює, по-перше, обтяження для державного бюджету у вигляді витрат на функціонування всієї системи адміністрування ПДВ, що може нівелювати доходи держави від

надходжень від сплати як за цим податком, так і за іншим, по-друге, необхідність суттєвого кадрового та технічного забезпечення його адміністрування через наявність чималої кількості платників ПДВ. До прикладу, в управлінні податків і зборів з юридичних осіб відділу моніторингу камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ по місту Києву штатна кількість працівників близько 50, тоді як кількість платників ПДВ – юридичних осіб по місту Києву – більш як 120 тисяч, тобто в середньому на кожного ревізора-інспектора, за мінусом керівників підрозділів, припадає по 2500 підприємств – платників ПДВ, які звітують щомісяця. Відповідно до ст. 76 ПК України кожен інспектор має провести камеральну перевірку кожного суб'єкта господарювання, а така перевірка проводиться в ручному режимі [49]. Тобто є очевидним факт кадрової недостатності з точки зору навіть перевірки декларацій з ПДВ, а формування кадрового резерву потягне за собою все більші видатки з Державного бюджету України.

Що ж стосовно технічного забезпечення, то станом на сьогодні технічні можливості податкової служби не відповідають масштабам цього податку і сформованим адміністративним протоколам. Комп'ютерна мережа і сервери податкової часто не витримують навантаження. Податківці-практики говорять, що середній час проведення камеральної перевірки однієї декларації може займати до 30 хвилин, і це в кращому випадку. Дуже часто для виконання плану роботи податківці змушені здійснювати перевірки після завершення робочого дня, коли навантаження на мережу падає. В інший час просто немає технічної можливості виконати свою роботу [49]. Отже, є необхідність, окрім накопичення кадрових резервів, ще й в забезпеченні контролюючих органів потужною комп'ютерною мережею та серверами, що також спровокують додаткових видатків з державного бюджету України.

П'ятим недоліком виділяють недосконалість механізму оподаткування суб'єктів малого бізнесу за спрощеною системою, що призвело до зниження рівня податкової культури та свідомості у суспільстві, застосування схем мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування [50, с. 19].

В якості шостого недоліку можна виділити неготовність чинного податкового законодавства до нових викликів, які пов'язані з розвитком цифрової економіки (digital economy). Насамперед інститут постійного представництва потребує визначення нових підходів, оскільки вже набуло активного розповсюдження здійснення суб'єктами господарювання інтернет-торгівлі, де продавець може не мати фізичного місця торгівлі в країнах, де перебувають його покупці й, таким чином, постає питання чи буде виникати в нього постійне представництво чи ні в тій країні, де знаходяться його покупці. Тобто йде мова про запровадження нової концепції під назвою «віртуального постійного представництва» (virtual permanent establishment). Операції з віртуальними активами також чекають на врегулювання їх особливостей оподаткування, зокрема, більше двох років тому (17.02.2022 року) був прийнятий Закон України «Про віртуальні активи», який ніяк не може набути чинності у зв'язку з невнесенням відповідних змін до ПК України (п. 1 Розділу VI Закону України «Про віртуальні активи») [51].

Можна виділити ще чимало як фундаментальних, так і точкових недоліків сучасної податкової системи України, що заслуговують розкриття в окремій науковій роботі, що буде мати й практичне значення, оскільки визначить підстави для реформування цієї комплексної надбудови. Втім, уже зараз можна визнати, що наявна в Україні податкова система є недосконалою, містить чимало складних та комплексних прогалин, недоліків, які потребують поетапного та виваженого вирішення для формування здорового фінансового клімату та ефективної податкової політики в країні для усіх суб'єктів податкових правовідносин.

2.2. Судова практика як індикатор досконалості правового регулювання податкової системи України

Судова практика виступає одним ключовим фактором у вдосконаленні правового регулювання податкової системи України. Аналіз рішень судів з питань застосування матеріальних норм податкового законодавства допомагає

оцінити ефективність та виявити прогалини в сучасній податковій системі країни. Особливе значення у цьому контексті мають правові позиції, що визначаються Верховним Судом. Саме на цих позиціях ґрунтуються рішення судів нижчих інстанцій у вирішенні податкових спорів. Як для платників податків, так і для контролюючих органів, ці позиції у тому числі визначають стандарти поведінки під час вирішення різноманітних податкових питань.

Оскільки податкова система України є комплексною та складається з різних підсистем, то і правові позиції Верховного Суду зачіпають усі їх аспекти. Вивчаючи практику Верховного Суду, можна зустріти правові позиції щодо порядку оподаткування доходів; установлення місцевих податків і зборів; податкового контролю; фінансової відповідальності у разі порушення норм податкового законодавства; передачі майна в податкову заставу; адміністрування окремих податків, зборів, платежів; податку на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб; податку на додану вартість; бюджетного відшкодування податку на додану вартість; акцизного податку; рентної плати; податку на нерухоме майно; транспортного податку; плати за землю; збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших зборів тощо [52, с. 3-5; 53, с. 3-4].

Усі ці позиції ґрунтуються на положеннях чинних податкових норм, втім наявні справи, в яких Верховний Суд певним чином вдався до правотворення та вийшов за межі норм закону. Зокрема це стосується справ, де фігурують основні засади податкового законодавства Україна, тобто принципи.

Для прикладу розглянемо правові позиції Верховного Суду щодо застосування принципу стабільності податкового законодавства. Як вдало підмічає А. Монаєнко, вони постійно змінюються залежно від обставин, що виникають у той чи інший період прийняття рішень у податковій палаті КАС ВС [54].

Так, Верховний Суд у постанові від 17.03.2021 року у справі № 816/846/16 визначив, що:

«принцип стабільності податкового законодавства передбачає обов'язкове дотримання двох заборон:

1) заборона внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки;

2) заборона зміни податків та зборів, їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року.

Ключовим у межах спірних правовідносин та вирішальним для правильного вирішення цього спору є те, що Закон №1621-VII було прийнято 31 липня 2014 року (набрав чинності 3 серпня 2014 року), тобто за 5 місяців до початку нового бюджетного періоду (тобто 2015 року). А Закон №71-VIII, який набрав чинності 01 січня 2015 року, було прийнято 28 грудня 2014 року, тобто за 3 дні до початку нового бюджетного періоду, яким є 2015 рік.

Таким чином, історичний (в історичному розвитку) та нормативний підхід до розуміння положень статті 252 ПК України, зокрема, пункту 252.20, дає підстави стверджувати, що зміни до ставок податку (збору), які були внесені Законами №1621-VII та №71-VIII у 2014 році менш, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду (2015 року), можуть застосовуватись відповідно до принципу стабільності оподаткування лише нового бюджетного періоду – тобто з 2016 року.

Саме у такому разі буде виконано умову підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України, відповідно до якої зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, тобто дотримано принцип стабільності податкових відносин. Зазначений принцип не лише окреслює правила нормотворення у сфері оподаткування, але й визначає обсяг прав та обов'язків у цій сфері. Зокрема, спираючись на принцип стабільності платник податків має право на незмінність режиму оподаткування, елементів податку, та передбачуваність запровадження (встановлення) державою податкового обов'язку, зумовлену, з-поміж іншого, завчасністю внесення відповідних змін чітко окресленими часовими межами» [55].

Подібний висновок Верховний Суд вже робив у постанові від 09.12.2019 року у справі №826/3644/17, де визначив, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів, прийняті пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому планується введення в дію таких змін, застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим [56].

У постанові від 09.06.2021 року у справі № 814/1751/16 Верховний Суд зазначив, що

«рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Таким чином, висновок щодо прийняття місцевою радою рішення про встановлення місцевого податку можна зробити тільки після закінчення бюджетного періоду, протягом якого мало бути реалізоване відповідне

повноваження. І лише з наступного бюджетного періоду контролюючі органи на підставі підпункту 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 ПК України можуть розпочати справляння місцевого податку, який місцева рада повинна була встановити згідно з пунктом 10.2 статті 10 ПК України, але не встановила.

Відповідно, якщо протягом 2015 року місцеві ради не приймають рішення про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то виключно з 2016 року (тобто з початку планового періоду) можуть застосовуватися норми підпункту 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 ПК України.

В даному випадку із запровадженням податку на майно, відмінне від земельної ділянки, на 2015 рік відповідні норми Закону № 71-VIII набрали чинності з 01 січня 2015 року.

Таким чином, незалежно від прийняття або неприйняття відповідного рішення місцевою радою у 2015 році податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, міг справлятися не раніше 2016 року, що вірно було враховано судами першої та апеляційної інстанцій під час розгляду справи.

Виходячи із системного аналізу вищевказаних норм права, колегія суддів вважає, що у контролюючого органу були відсутні правові підстави для прийняття оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, оскільки запроваджені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» зобов'язання щодо сплати податку на майно, відмінне від земельної ділянки виникають у платників податків лише після 01 січня 2016 року» [57].

Отже, можна констатувати, що до 2021 року Верховний Суд у справах щодо застосування принципу стабільного законодавства керувався визначенням, яке передбачене п. п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України. Втім, у 2022 році ситуація суттєво змінилась, незважаючи на той факт, що платниками податків аргументувалось порушення принципу стабільності законодавства саме у тій редакції, що визначена вищенаведеним підпунктом.

Так, Верховний Суд у постанові від 19.04.2022 року у справі № 816/687/16 визначає, що:

«в конкретних ситуаціях правозастосування правові принципи, в тому числі принципи податкового законодавства мають розглядатися у їх сукупності. Розглядаючи дотримання чи порушення одного з правових принципів, не можна не враховувати при цьому дотримання чи порушення інших. Так, принцип стабільності неможливо розглядати відокремлено, зокрема від принципу фіскальної достатності («встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» підпункт 4.1.5) чи загальності оподаткування («кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу» підпункт 4.1.1), невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (підпункт 4.1.3). Іншими словами, принципи, як основні засади правового регулювання діють (функціонують) системно, мають аналізуватися в правозастосуванні як сукупність вимог, дотримання яких вимагається як платником податку, контролюючим органом, так і законодавцем.

Разом з тим, підстав для твердження, що в разі коли закони про зміну податків (зборів), будь-яких елементів податків (зборів) прийняті без врахування темпоральних меж, встановлених цими нормами, не підлягають застосуванню, немає.

У Конституції України відсутні норми, які б зобов'язували Верховну Раду України дотримуватися особливого порядку введення в дію норм з питань оподаткування.

Ураховуючи зміст конституційних норм, закон, зокрема з питань оподаткування, може набирати чинності і вступати в дію в різні моменти, проте для цього потрібне відповідне застереження в самому законі. Наявність подібних застережень в інших законах не передбачена Конституцією України (нормою частини п'ятої статті 94 Конституції України безпосередньо визначено, що відступ від загального правила має бути передбачений «самим законом», тобто тим законом, про набрання чинності якого йдеться).

Таким чином, норму-принцип стабільності податкового законодавства не можна вважати нормою, що змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил.

Принцип стабільності при прийнятті Закону № 71-VIII був застосований в балансі з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості.

Принцип стабільності податкового законодавства перебуває у складі такого структурного елементу принципу верховенства права, як правова визначеність. Стабільність податкового законодавства передбачає законні очікування платника податку щодо незмінності правового режиму оподаткування. Разом з тим, такі очікування від законодавця мають урівноважуватись із правом держави приймати закони відповідно до суспільних (публічних) інтересів, тобто необхідно враховувати соціальні, політичні, економічні, безпекові чинники, які існують на момент прийняття законодавчого акта. Питання щодо застосування норм законів про зміну будь-яких елементів податків (зборів), які прийняті без врахування темпоральних меж, встановлених підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК, не повинно вирішуватись шляхом прямого співставлення цих норм, оскільки, як вже зазначено, принцип стабільності діє і застосовується в нерозривному зв'язку з іншими правовими принципами.

Міра стабільності залежить від багатьох чинників. Оцінка змін у правовому режимі оподаткування на її відповідність правовій визначеності має відбуватись на підставі порівнювання та оцінювання обставин, внаслідок яких діяв законодавець, приймаючи рішення про зміну ставок податку (збору), а також з врахуванням того, чи є цей захід постійним або тимчасовим.

Підсумовуючи наведене, Верховний Суд відступає від висновку в постановях від 07.09.2018 у справі № 826/18755/15, від 17.03.2021 № 816/846/16, від 01.07.2021 № 816/844/16 та формулює висновок, що норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК не відмінюють дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який елемент податку (збору) і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше, ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого елементу податку (збору). Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, якщо вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном» [58].

В іншій постанові від 21.06.2022 року у справі № 816/686/16 Верховний Суд акцентує увагу на тому, що:

«стаття 4 ПК України визначає й інші принципи податкового законодавства України, які мають розглядатися у їх сукупності. Іншими словами, принципи, як основні засади правового регулювання діють (функціонують) системно, мають аналізуватися в правозастосуванні як сукупність вимог, дотримання яких вимагається як платником податку, контролюючим органом, так і законодавцем. Розглядаючи дотримання чи порушення одного з правових принципів, не можна не враховувати при цьому дотримання чи порушення інших. Так, принцип стабільності неможливо розглядати відокремлено, зокрема від принципу фіскальної достатності («встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» підпункт 4.1.5) чи загальності оподаткування («кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу» підпункт 4.1.1), невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (підпункт 4.1.3).

Надання Верховній Раді України повноважень приймати закони (пункт 3 частини першої статті 85 Конституції України) означає можливість законодавчого органу на власний розсуд визначати зміст законів, що ним ухвалюються. Обмеженнями законодавчих повноважень Верховної Ради України є норми Конституції України та міжнародні зобов'язання України. Своєю чергою, будь-які попередні закони Верховна Рада України може змінювати, оскільки зміна законів (будь-як і будь-яких) власне і становить зміст конституційних повноважень Верховної Рад України, тобто здійснюється не всупереч, а відповідно до статей 85, 91, 92 Конституції України. Це стосується і повноважень Верховної Ради України щодо ухвалення та/або зміни законів з оподаткування.

Норму-принцип стабільності податкового законодавства не можна вважати нормою, що змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил» [59].

Заслуговує також уваги правовий висновок, що наведений Верховним Судом у постанові від 06.09.2022 року у справі № 808/3463/17. В ній визначено, що

«встановлення місцевих податків і зборів входить до компетенції органів місцевого самоврядування, податковий же орган, яким є відповідач у справі, наділений повноваженнями по застосуванню в межах своєї компетенції вже прийнятих нормативно-правових актів, в тому числі рішень органів місцевого самоврядування, норми яких є чинними на час їх застосування та обов'язковими.

В межах даних правовідносин не було свавілля з боку відповідача, яким би було завдано позивачу індивідуального та надмірного тягара, оскільки дії податкового органу щодо прийняття повідомлення-рішення, відповідає прийнятому органом місцевого самоврядування рішення по встановленню певних правил, а також дотриманню баланс публічних та приватних інтересів, з врахуванням майнового стану та рівня доходів фізичної особи, що запроваджено нормою пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 ПК України.

Касаційний суд звернув увагу, що Верховним Судом у постанові від 15.05.2019 року (справа № 825/1496/17) викладена правова позиція щодо застосування принципу стабільності, співвідношення приватних і публічних

інтересів, висновки стосовно порядку оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків чи зборів або внесення змін до них.

Слід враховувати, що цей принцип скерований (орієнтований на) органам законодавчої влади, а у випадку передбаченому пунктом 4.4 статті 4 Кодексу - органам місцевого самоврядування, з метою дотримання певного порядку внесення змін до будь-яких елементів податків.

Таким чином, Податковим кодексом України встановлений обов'язок громадянина сплатити податок за 2016 рік незалежно від термінів прийняття рішення органу місцевого самоврядування про встановлення відповідних податків і зборів.

Отже, висновки суду апеляційної інстанції щодо неврахування судом першої інстанції приписів Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», на виконання вимог якого органом місцевого самоврядування прийнято рішення від 29.01.2016 №2/6 про встановлення ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на 2016 рік на її території, знайшли своє підтвердження під час касаційного розгляду справи» [60].

Враховуючи вищенаведені правові позиції Верховного Суду, що були зроблені у 2022 році, у нас є підстави стверджувати про перевищення касаційною інстанцією меж своїх повноважень, що визначені, зокрема, у ч. 2 ст. 36 Закону України «Про судоустрій та статус суддів». Перевищення повноважень полягає у тому, що Верховний Суд фактично створив нові законодавчі норми, яких не існує у ПК України, оскільки, як влучно підмічає А. Монаєнко, в ньому не передбачено, що принцип стабільності має бути застосований у балансі з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості; що норма-принцип стабільності податкового законодавства не можна вважати нормою, яка змінює порядок набрання чинності; що немає підстав для твердження, що коли закони про зміну податків (зборів), будь-яких елементів податків (зборів), прийняті без врахування темпоральних меж, не підлягають застосуванню [54]. Таким чином, Верховний Суд у своїх рішеннях відступив від правила встановленого законодавцем у п. п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України та створив власний порядок набрання чинності податкового законодавства.

Такі правові позиції Верховного Суду є доволі загрозливими для податкової системи в цілому, адже вона повинна мати стабільний характер, зокрема, у системі податкових платежів і правил оподаткування протягом тривалого періоду часу й відповідати як економічній, так і законодавчо визначеній логіці внесення змін до неї.

Безсумнівно, податкове законодавство може піддаватись змінам, враховуючи зміну економічної ситуації в країні, а особливо у зв'язку з викликами воєнного стану, втім такі зміни мають відбуватись в межах законодавчо встановлених правил, як наприклад чіткого правила, що визначено у п. п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, яке створює обґрунтовані очікування в платників податків у частині як його дотримання самою ж державою, так і збереження або відчуження власного майна платників податків у вигляді сплати податків у наступному податковому періоді [54]. Відхід від цього правила має дестабілізаційний характер й породжує сумніви щодо досконалості правового регулювання податкової системи України.

Іншим прикладом правотворення Верховного Суду без явної необхідності є його формулювання, що наведено ним у постанові від 25.02.2021 року у справі № 580/3469/19. У цій постанові Верховний Суд визначив новий принцип для податкового законодавства, а саме «принцип преюдиції правомірності поведінки з найбільш сприятливим для особи тлумаченням відповідної норми права» [61].

Доволі влучними щодо цього є роздуми Є. Смичка, який зазначає, що суд сформулював певний «гібридний» принцип, який не є послідовним ні за своїм визначенням, ні за змістовними ознаками. Здається, що суд включив у цей принцип кілька вихідних положень податкового права, а саме принцип презумпції правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України) та принцип добросовісності платника податків, і використав у назві термін «преюдиція», що є абсолютно недопустимим. По-перше, правило «преюдиції» має конкретне значення – встановлення судовим рішенням конкретних юридичних фактів, що звільняє від необхідності їх повторного підтвердження. «Презумпція» і «преюдиція» – це спеціальні юридичні терміни, які не є тотожними у своєму змісті. Презумпція – це припущення, а преюдиція – це вже встановлений у юридичних провадженнях юридичний факт. Умовно кажучи, презумпція - це стан «до», тоді як преюдиція – «після». Це вказує на повну протилежність таких термінів. По-друге, не допустимо «змішувати» в одному принципі вихідні положення презумпції правомірності рішень платника податків та презумпції добросовісності платника податків, які закріплюють

самостійні регулятивні правила, хоч і мають взаємозумовлювальний характер [62, с. 196].

Отже, як бачимо, не дивлячись на наявність чітких законодавчих норм та визначених правил поведінки, Верховний Суд вдається до власного тлумачення податкових норм, формулюючи при цьому власні правила поведінки для платників податків. Такі дії Верховного Суду можна розцінити як індикатор недосконалості правового регулювання податкової системи України, адже він вважає, що може всупереч своїм повноваженням створювати власні законодавчі положення, підриваючи при цьому обґрунтовані очікування платників податків щодо тлумачення податкових норм контролюючими органами як представників держави. Подібні підходи ставлять платників податків у загрозливе становище, бо вони не розуміють на що їм розраховувати у тій чи іншій ситуації, що у свою чергу породжує невизначеність вибору моделі поведінки: чи то діяти як визначає законодавець, чи то діяти як вказує Верховний Суд.

Висновки до розділу

1. Сучасній податковій системі України притаманні численні недоліки, до яких, зокрема, можна віднести такі:

- 1) примат фіскальної спрямованості над регулюючими функціями податку;
- 2) порушення принципу стабільності податкового законодавства;
- 3) неоднозначність формулювань та суперечність норм податкового законодавства;
- 4) наявність значних витрат та недостатність технічного й кадрового забезпечення на адміністрування деяких податків;
- 5) недосконалість механізму оподаткування суб'єктів малого бізнесу за спрощеною системою;
- 6) неготовність чинного податкового законодавства до нових викликів, які пов'язані з розвитком цифрової економіки (digital economy).

Тож, існує необхідність у реформуванні наявної податкової системи України.

2. Не дивлячись на наявність чітких законодавчих норм та визначених правил поведінки, Верховний Суд вдається до власного тлумачення податкових норм, формулюючи при цьому власні правила поведінки для платників податків. Такі дії Верховного Суду можна розцінити як індикатор недосконалості правового регулювання податкової системи України, адже він вважає, що може всупереч своїм повноваженням створювати власні законодавчі положення, підриваючи при цьому обґрунтовані очікування платників податків щодо тлумачення податкових норм контролюючими органами як представників держави. Подібні підходи ставлять платників податків у загрозливе становище, бо вони не розуміють на що їм розраховувати у тій чи іншій ситуації, що у свою чергу породжує невизначеність вибору моделі поведінки: чи то діяти як визначає законодавець, чи то діяти як вказує Верховний Суд.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

3.1. Стратегічні та тактичні цілі й завдання реформування податкової системи України в Національній стратегії доходів до 2030 року

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 року № 1218-р було схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року (далі – «НСДУ») [63]. Ухвалення цього документу було однією з вимог Міжнародного валютного фонду (далі – «МВФ») в межах програми Механізму розширеного фінансування (Extended Fund Facility – EFF) [64]. Цей документ має вкрай важливе значення для України, зважаючи на той факт, що Україна розпочала переговори щодо вступу до Європейського Союзу й має пройти певні кроки для європейської інтеграції, тоді як НСДУ передбачає адаптацію, зокрема, податкового законодавства до стандартів Європейського Союзу.

Як визначають у Міністерстві фінансів України: «Національна стратегія доходів – це рамковий документ, який виконує роль дороговказу для втілення реформ у сферах податкової та митниці до 2030 року» [65]. Тобто наразі НСДУ не є повноцінним законом і положення, які вже вказані в ній, не є обов'язковим до виконання, втім вони слугують базисом того, на що платникам податків варто розраховувати вже в найближчі шість років. Про цей факт свідчать два з трьох повідомлень, що містяться у НСДУ:

«(...) 2. «У зв'язку з тим, що НСДУ розрахована на 6 років (до 2030 року), реформи будуть впроваджуватися поступово згідно з викладеними у цій стратегії кроками. Успішне виконання попередніх кроків впливає на можливість запровадження наступних».

3. «НСДУ підлягає регулярним оновленням та уточненням: зміст заходів реформ та підходи до їх впровадження, викладені в цій стратегії, можуть зазнавати змін. Разом з тим загальний їх напрям має бути збережено» [66, с. 17].

Окрім, того факту, що прийняття НСДУ було вимогою МВФ, її ухвалення було необхідним, беручи до уваги, що Україна ставить перед собою дві основні мети: 1) менше покладатись на фінансову допомогу західних партнерів за

рахунок збільшення власних доходів бюджету на стійкій основі; 2) створення умов для забезпечення потреб воєнної компанії (під час воєнного стану) та вирішення проблем післявоєнної відбудови країни (після воєнного стану). Загально відомим фактом є те, що державний бюджет наповнюється за допомогою податкових та митних надходжень, а тому НСДУ націлена на реформування податкової та митної політик країни. У зв'язку з темою цієї роботи до аналізу було взято виключно пропозиції щодо реформування податкової системи.

Тож, у розділі 3.1 НСДУ візія щодо податкової системи була визначена таким чином: «передбачувана та прогнозована, фіскально-нейтральна податкова система, яка враховує вимоги до інтеграції України у світову економіку у якості надійної податкової юрисдикції та забезпечує платникам податків можливості для виконання їх обов'язків, що необхідно для відновлення й сталого розвитку країни» [66, с. 15].

Задля забезпечення вищенаведеної візії було сформульовано такі стратегічні цілі:

- «1. Забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності через збереження рівня мобілізації доходів та зменшенні потреби у зовнішньому фінансуванні;
2. Забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань України в частині митної і податкової політики та адміністрування;
3. Зміцнення доброчесності та довіри до контролюючих органів через посилення антикорупційних заходів та підвищення прозорості і ефективності процедур управління;
4. Підвищення рівня дотримання податкового та митного законодавства платниками податків та контролюючими органами;
5. Створення та впровадження сучасних цифрових рішень податкового та митного адміністрування» [66, с. 15].

Й стратегічним результатом було визначено досягнення та утримання доходів до номінального ВВП на рівні не менше довоєнного рівня ($\approx 27\%$ від ВВП, без урахування ЄСВ) [66, с. 15].

У свою чергу, для виконання стратегічних цілей в НСДУ визначено низку заходів (тактичних цілей), які планують поетапно запровадити до 2030 року. Говорячи виключно про податкову систему, то в НСДУ наявно два основні блоки

заходів реформування: 1) заходи щодо податкового адміністрування та 2) заходи щодо податкової політики [66, с. 3–7].

В межах втілення заходів щодо податкового адміністрування необхідно виконати низку завдань, які поділені на чотири підблоки: 1) завдання для посилення добросовісності; 2) завдання для підвищення дотримання податкового законодавства; 3) завдання щодо цифровізації та даних; 4) завдання щодо організації та кадрових заходів ДПС [66, с. 3–5]. Заходи ж щодо податкової політики також мають чотири підблоки: 1) завдання щодо оподаткування доходів; 2) завдання щодо непрямих податків; 3) завдання щодо екологічного оподаткування та ресурсних платежів; 4) завдання щодо «наскрізних тем» [66, с. 5-7]. Виконання кожного із завдань розраховано на певний період часу, наприклад «протягом 2024-2027 років» [66, с. 125], або постійно з певною періодичністю, наприклад «щороку», «постійно, протягом кожного року», «один раз на два роки» [66, с. 124].

Отже, пропонуємо розглянути більш детально, які задачі визначено в НСДУ для реформування податкової системи України.

Для посилення добросовісності в НСДУ пропонується:

– Забезпечити попередження та усунення корупційних ризиків в діяльності ДПС шляхом виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки та її оновлення (цьому присвячений розділ 4.2.1(a) НСДУ) [66, с. 3, 18-21].

– Запровадити регулярне вивчення оцінки якості надання послуг та виявлення проблемних питань, що виникають у діяльності ДПС, шляхом опитування платників податків, оприлюднення його результатів та публічне звітування про вжиті заходи. Підтримувати зворотний зв'язок із зацікавленими сторонами щодо удосконалення процесів адміністрування, як визначено НСДУ (розділ 4.2.1(b) НСДУ) [66, с. 3, 21-23].

Для посилення підвищення рівня дотримання податкового законодавства пропонується:

– Впровадити систему управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) на основі Концепції системи управління ризиками. Забезпечити зміни

в організаційні структури ДПС, необхідні для впровадження системи (розділ 4.2.2(a) НСДУ) [66, с. 3, 23-28];

– Удосконалити процеси організації та проведення документальних і фактичних перевірок. Продовжити розробку, тестування та впровадження ІТ-рішень для обробки даних стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) для цілей «Е-аудиту». Забезпечити розробку нормативно-правових актів (далі – НПА) щодо обов’язкового подання SAF-T UA усіма великими платниками податків, а в подальшому – усіма платниками ПДВ (розділ 4.2.2(b) НСДУ) [66, с. 3, 29-32];

– Впровадити новітні підходи і технології до обробки та аналізу інформації для цілей податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Розробити та впровадити ІТ-рішення для автоматизації роботи з великими масивами даних (розділ 4.2.2(c) НСДУ) [66, с. 4, 32-33];

– Отримати позитивну оцінку Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою. Виконати всі інші необхідні умови для приєднання України до автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки відповідно до Загального стандарту звітності (CRS) та звітами в розрізі країн (CbC Reports) (розділ 4.2.2(d) НСДУ) [66, с. 4, 33-37];

– Розробити та впровадити ІТ-рішення для автоматизації обміну інформацією з іноземними компетентними органами при здійсненні податкового контролю у галузі міжнародного оподаткування (зокрема, в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, виплатою пасивних доходів, контрольованим іноземними компаніями тощо) (розділ 4.2.2(d) НСДУ) [66, с. 4, 33-37];

– Забезпечити розробку НПА для відображення в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового даних про власників пального для виявлення фіктивних операцій. Після прийняття змін – розробити та впровадження ІТ-рішень для впровадження удосконаленої автоматизованої системи контролю за обігом пального і спирту етилового (розділ 4.2.2(e) НСДУ) [66, с. 4, 37-39];

– Забезпечити розробку НПА, необхідних для впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність) відповідно до Закону України від 29 червня 2023 року № 3173-IX. Розробити та впровадити ІТ-рішення, необхідні для впровадження системи електронної простежуваності (розділ 4.2.2 (е) НСДУ) [66, с. 4, 37-39];

– Забезпечити удосконалення технології передачі даних від реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) до ДПС та забезпечити передачу від Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (далі – СОД РРО) до РРО повідомлень про отримання та результати валідації електронних документів. Забезпечити доопрацювання відповідних ІТ-рішень ДПС (розділ 4.2.2(f) НСДУ) [66, с. 4, 39-41].

– Забезпечити розробку проектів законів та підзаконних НПА, спрямованих на удосконалення процедур збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного (порівняно з технологією НБУ) способу захисту та передачі до ДПС даних, що формуються РРО. Після прийняття змін – забезпечити доопрацювання відповідних ІТ-рішень ДПС (розділ 4.2.2(f) НСДУ) [66, с. 4, 39-41];

– Забезпечити розробку НПА, необхідних для покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб (зокрема налагодження інформаційної взаємодії ДПС з Держказначейством та банками, надання податковим органам прав та обов’язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритетизації погашення податкового боргу платників податків. Після прийняття змін – розробити та впровадити відповідні ІТ-рішення. Розробити та впровадити ІТ-рішення для контролю за процесом погашення податкового боргу в ДПС (розділ 4.2.2(g) НСДУ) [66, с. 4, 41-46].

Щодо цифровізації та даних пропонується:

– ІТ-консолідація інформаційних ресурсів суб’єктів системи управління державними фінансами, зокрема ДПС, на рівні Мінфіну та забезпечення

адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним адміністратором (ІТ-установою) (розділ 4.2.3(a) НСДУ) [66, с. 4, 46-48];

– Впровадження системи управління інформаційної безпеки в ІТ-установі, впровадження стандартів ISO/IEC 27001:2005 та проведення сертифікаційного аудиту на відповідність системи управління інформаційної безпеки вимогам стандарту ISO (розділ 4.2.3(a) НСДУ) [66, с. 4, 46-48];

– Впровадження заходів, спрямованих на безпеку використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках. Розробка концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків (розділ 4.2.3(b) НСДУ) [66, с. 4, 48-50];

– Створення в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків (розділ 4.2.3(b) НСДУ) [66, с. 5, 48-50];

– Забезпечення інтеграції з європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів, системами платіжної інформації тощо згідно з Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження (розділ 4.2.3(c) НСДУ) [66, с. 5, 50-51].

Щодо організаційних та кадрових заходів ДПС пропонується:

– Провести функціональне обстеження ДПС та її територіальних органів за результатами якого затвердити зміни до організаційної структури та штатних розписів апарату ДПС та її територіальних органів з метою оптимізації штатної чисельності (розділ 4.2.4(a) НСДУ) [66, с. 5, 51-54];

– Забезпечити регіональну консолідацію окремих структурних підрозділів територіальних органів (ДПІ), а також консолідацію міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків в єдину організаційну структуру (розділ 4.2.4(a) НСДУ) [66, с. 5, 51-54];

– Розробити та затвердити План відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, в тому числі щодо відновлення роботи офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях (розділ 4.2.4(a) НСДУ) [66, с. 5, 51-54];

– Забезпечити потреби у професійному навчанні державних службовців органів ДПС відповідно до індивідуальних програм професійного розвитку державного службовця, підвищення кваліфікації працівників органів ДПС та розвиток професіональних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків для впровадження заходів цієї НСДУ (розділ 4.2.4(b) НСДУ) [66, с. 5, 54-56];

– Вдосконалити процеси управління ефективністю персоналу ДПС (розділ 4.2.4(b) НСДУ) [66, с. 5, 54-56];

Щодо оподаткування доходів пропонується:

– Реформувати спрощену систему оподаткування (далі – ССО), звуживши сферу її застосування шляхом виключення юридичних осіб, запровадивши запобіжники для зменшення зловживань, підвищивши поріг реєстрації платників ПДВ та збільшивши ефективні ставки податків до рівня загального режиму (розділ 4.3.1 НСДУ) [66, с. 5, 57-61];

– Відновити прогресивну шкалу ставок ПДФО у поєднанні з соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів (розділ 4.3.2 НСДУ) [66, с. 5, 61-65];

– Переглянути/раціоналізувати чинні режими інвестиційного стимулювання в межах податку на прибуток підприємств (далі – ПнП) та визначити новий підхід, що базується на витратах, зосередившись на негайних витратах (миттєвій амортизації) (розділ 4.3.3(a) НСДУ) [66, с. 5, 65-69];

– Привести правила ПнП у відповідність до законодавства ЄС (розділ 4.3.3(b) НСДУ) [66, с. 6, 69-76];

– Впровадити правила щодо двокомпонентного рішення згідно міжнародних зобов'язань України (G20/BEPS) (розділ 4.3.3(c) НСДУ) [66, с. 6, 76-78];

– Розробити еталонну модель конвенції для України, яка буде концептуальною основою для укладення Україною угод в розрізі окремих положень, важливих для України для подальшого приведення до цієї основи всіх договорів, щоб можна було розуміти яку позицію займати в перемовинах (розділ 4.3.4 НСДУ) [66, с. 6, 81-86];

– Продовжувати роботу щодо підготовки синтезованих текстів міжнародних двосторонніх конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування (далі – міжнародних податкових договорів України, МПДУ) та їх оприлюдненню на вебсайті Мінфіну (розділ 4.3.4 НСДУ) [66, с. 6, 81-86].

Щодо непрямих податків пропонується:

– Привести ПДВ у відповідність до законодавства ЄС, скасувавши при цьому знижені ставки та пільги, які не передбачені директивою ЄС про ПДВ (розділ 4.3.5 НСДУ) [66, с. 6, 86-89];

– Підвищити акцизи на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби до мінімальних ставок ЄС (розділ 4.3.6 НСДУ) [66, с. 6, 89-90];

Щодо екологічного оподаткування та ресурсних платежів пропонується:

– На підставі концепції захисту довкілля, розробленої Міндовкілля, та із залученням допомоги партнерів з розвитку розробити комплексний пакет заходів на післявоєнний період щодо оподаткування екологічним податком викидів вуглецю. Визначити графік впровадження змін до екологічного та податкового законодавства на підставі розробленої моделі (розділ 4.3.7 НСДУ) [66, с. 6, 90-93];

– Забезпечити скасування усіх підвищуючих та понижуючих коефіцієнтів, які застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для стільникового зв'язку (розділ 4.3.8(a) НСДУ) [66, с. 6, 93-94];

– Розробити законодавчі зміни щодо обмеження часу від дати введення в експлуатацію свердловини, протягом якого свердловини вважаються новими в цілях оподаткування рентною платою (розділ 4.3.8(b) НСДУ) [66, с. 6, 94-95];

– У післявоєнний період за участі профільних центральних органів виконавчої влади із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку

буде здійснено аналіз та оцінювання оподаткування видобувних галузей у відповідності до потреб післявоєнної відбудови країни (розділ 4.3.8(b) НСДУ) [66, с. 6, 94-95];

– Розробити законодавчі зміни для визначення правових засад та механізмів здійснення оцінки майна, яка відображатиме поточну ринкову вартість об'єктів нерухомості та яку можна буде використовувати в цілях оподаткування майна, включаючи заходи щодо зменшення можливостей для корупції в процесі оцінки (розділ 4.3.10 НСДУ) [66, с. 6, 98-99].

Щодо наскрізних тем, які пропонуються до вирішення в НСДУ:

– Підготувати законодавчі зміни щодо надання додаткових повноважень органів місцевого самоврядування (далі – ОМС) в частині адміністрування місцевих податків і зборів. Визначити законодавчі підстави для проведення перевірки контролюючими органами на підставі зібраної органами місцевого самоврядування інформації щодо власників або користувачів нерухомого майна, яке не було оподатковано належним чином (розділ 4.3.9 НСДУ) [66, с. 6, 95-98];

– Запровадити систематичну оцінку податкових пільг до їх запровадження; після запровадження податкові пільги підлягатимуть регулярному моніторингу (розділ 4.3.11 НСДУ) [66, с. 7, 99-103];

– Використання збалансованих стимулів для розвитку переробної промисловості. Зокрема, визначити шляхи модернізації існуючих заходів податкового стимулювання, які дозволять забезпечити їх рівну доступність для інвесторів внутрішніх та зовнішніх, незалежно від розміру інвестицій (розділ 4.3.12 НСДУ) [66, с. 7, 103-106];

– Провести аналіз різних варіантів оподаткування віртуальних активів, можливих в українському контексті, з метою розробки керівних принципів узгоджених правилами ЄС щодо обміну інформацією (DAC8) та ініціативами Глобального форуму ОЕСР [66, с. 7, 106-108].

Загалом, якщо коротко проаналізувати основні заходи, які плануються до впровадження, то їх можна розділити на дві групи: 1) зміни у роботі податкових органів та 2) підвищення податків. НСДУ передбачає доволі радикальні зміни у

роботі контролюючих органів. Серед них є: зменшення штатної чисельності працівників після функціонального обстеження їх роботи; забезпечення конфіденційності та деперсоніфікації даних про платників податків, що, на думку Мінфіну, має суттєво знизити корупційні ризики при виявленні порушень податкового законодавства, оскільки у працівників ДПС зникне можливість «бачити», яка компанія стоїть за тим чи іншим податковим номером; запровадження управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) у роботі податкових органів, стратегічна мета якого є постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства шляхом виявлення та визначення пріоритетності ризиків втрати податкових надходжень і впровадження заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків [66, с. 24; 67].

Не менш радикальні заходи пропонуються щодо підвищення податків. Так, в НДСУ передбачено: підвищення акцизів на пальне, алкоголь, тютюнові вироби до мінімального рівня ставок, який діє в ЄС; підвищення ставки оподаткування екологічним податком викидів вуглецю; зміну бази оподаткування податку на майно (пропонують його стягувати з оціночної вартості нерухомості); приведення у відповідність з директивами ЄС питання регулювання ПДВ (пропонують мінімізувати пільги з ПДВ, гармонізувати ставки і адміністрування у відповідності до законодавства ЄС); запровадження прогресивної шкали оподаткування ПДФО [66; 67].

Найбільш дискусійним питанням, що передбачене НДСУ, є реформування спрощеної системи оподаткування. На думку авторів НДСУ, чинна ССО ставить під загрозу кількість податкових надходжень до державного бюджету, адже не обов'язковість системи означає, що саме платники податків з найбільшими прибутками, тобто представники середнього та великого бізнесу, мають найбільший стимул обирати цю систему, що де-факто призводить до зменшення їхніх податкових зобов'язань. У зв'язку з цим реформа ССО має на меті повернути фокус на застосування цієї системи мікро та малими бізнесами, зокрема, стартапами, та уникнути можливостей її використання для середніх та

великих підприємств з метою зловживання перевагами, які передбачені ССО. Отже, держава хоче стимулювати розвиток малих підприємств та запобігати викривленню конкурентного середовища великими бізнесами через зловживання перевагами, що надає ССО [66, с. 58–59].

В межах реформи ССО пропонують:

– Заборонити перебування юридичним особам на спрощеній системі оподаткування, втім це буде зроблено поступово протягом перехідного періоду, який триватиме три роки, під час якого ставки єдиного податку будуть збільшуватись до значення, яке буде еквівалентним розміру звичайної ставки податку на прибуток (18 % від обсягу прибутку до оподаткування), що у свою чергу буде стимулювати юридичних осіб до самостійного переходу на загальну систему оподаткування;

– Об'єднати другу та третю групи ФОПів (далі – «Об'єднана друга група») та передбачити для них сплату податку від обсягу отриманого доходу на основі диференційованої шкали ставок (від 3% до 17%);

– Скоротити перелік видів діяльності, дозволених для участі в першій групі ССО, за рахунок високомаржинальних видів бізнесу;

– Скасувати фіксований розмір податку та застосовувати виключно податок з фактично отриманого доходу;

– Встановити обов'язок для Об'єднаної другої групи застосування реєстраторів розрахункових операцій (класичних РРО чи програмних РРО);

– Розширити базу оподаткування для селянських фермерських господарств (фізичних осіб), які залишаться в режимі четвертої групи ССО, з року, у якому буде запроваджено оподаткування землі на основі її масової оцінки;

– Збільшити ставки єдиного податку для виробників сільськогосподарської продукції (юридичних осіб) в бік збільшення до розміру еквівалентного загальному значенню ставки податку на прибуток;

– Zobov'язати здійснювати облік та документально підтверджувати походження товарів, що знаходяться в реалізації [66, с. 60–61].

Отже, слід виснувати, що прийняття Національної стратегії доходів України до 2030 року має позитивний характер, адже такий крок є критично важливим для стабільного економічного розвитку країни і покращення якості життя її громадян. Основні переваги такої стратегії включають:

- Підвищення бюджетних надходжень: ефективна національна стратегія доходів сприятиме збільшенню бюджетних надходжень, що дозволить уряду забезпечувати фінансування для соціальних програм, інфраструктури, охорони здоров'я, освіти та інших сфер важливих для розвитку країни;

- Зменшення бюджетного дефіциту: дохідна стратегія сприятиме зменшенню бюджетного дефіциту, що є важливим для забезпечення економічної стабільності та довіри інвесторів до економіки країни;

- Підтримка соціальної справедливості: збільшення доходів дозволить покращити соціальну справедливість шляхом забезпечення більш рівного розподілу благ у суспільстві та зменшення бідності;

- Залучення інвестицій: ефективне оподаткування і стабільні доходи привертають інвесторів та сприяють розвитку бізнесу, що стимулює економічний зріст.

Отже, прийняття НСДУ є ключовим кроком для покращення фінансової стійкості країни, забезпечення соціального розвитку та привертання інвестицій, що сприятиме загальному економічному процвітанню України. Втім, не усі запропоновані заходи та реформи наразі є доцільними та ефективними, про що мова піде далі.

3.2. Оцінка впливу запропонованих реформаційних процесів на сучасну податкову систему України

Реформування податкової системи України має циклічний характер й здійснюється майже не щороку. У зв'язку зі здійсненням збройної агресії РФ проти України нововведень в українське податкове законодавство вносилось по декілька разів на 2022-2023 роки. Вони загалом були пов'язані з реагуванням на поточний перебіг обставин в країні. Втім, до прийняття НСДУ вже обговорювались можливості проведення у майбутньому комплексних податкових реформ, доволі радикальних на перший погляд.

Так, в Офісі президента (далі – «ОП») обговорювалась нова концепція податкової реформи, яка отримала назву «10-10-10». Суть цієї реформи полягає в тому, щоб знизити податкові ставки основних податків до 10%, тобто ПДВ з 20% до 10%, ПДФО та ПП з 18% до 10%, а військовий збір підвищити з 1,5% до 3%. Причому ЄСВ взагалі пропонується скасувати. Окрім зниження ставок, в ОП пропонують скасувати всі податкові пільги, посилити відповідальність за порушення податкового законодавства і надати Державній податковій службі доступ до інформації про банківські рахунки платників податків, що передбачає скасування банківської таємниці [68].

Головним ідеологом й, по суті, автором зазначеної концепції є Ростислав Ігорович Шурма, заступник керівника ОП, тому запропоновану їм реформу називають ще «реформа Шурми» [68]. Проте варто зазначити, що пропозицію Р. І. Шурми як підтримали, зокрема представники бізнесу, хоча і з деякою опаскою, так і розкритикували у профільних органах, а саме Національному банку України (далі – «НБУ») та Міністерстві фінансів України.

Зі сторони бізнесу таку ідею підтримали засновник і керівник Ajax Systems Олександр Конотопський, який вважає ставки чудовими, які допоможуть бізнесу вийти з «тіні», та засновник UBC Group Ігор Гуменний, зазначивши, що найкращий у Європі податковий клімат виділить Україну з-поміж інших юрисдикцій [69]. Однак, наприклад, співзасновник «Нової Пошти» Володимир

Поперешнюк висловив побоювання таких радикальних змін, зазначивши, що такі зниження може буде знівельовано збільшенням пресингу з боку фіскальних органів, й наголосив на тому, що податки потрібно знижувати без жодних умов чи компенсацій. З його думкою певним чином погодився власник корпорації «Біосфера» Андрій Здесенко, який каже: «Головне питання – у відповідальності підприємства. З нашими судами та правоохоронними органами така система може швидко перетворитися на каральний інструмент» [69].

НБУ, в свою чергу, зазначив, що проведення такої радикальної реформи загрожує фінансовій стабільності й додав: «НБУ не може підтримати ініціативи, які зумовлюватимуть розширення бюджетного дефіциту. Такі кроки матимуть негативні макроекономічні наслідки, які ускладнюватимуть не тільки поточну макроекономічну ситуацію, а й повоєнне відновлення економіки» [68].

Міністерство фінансів України «реформу Шурми» коментує доволі стримано, зазначаючи, що будь-які зміни до податкового законодавства, у тому числі з метою лібералізації та зниження ставок податків, можуть бути здійснені після проведення всебічних економічних розрахунків та за умови винайдення відповідних компенсаторів [68].

Президент України, В. Зеленський, заявив, що ідея є сирію, їй не вистачає конкретики та розрахунків щодо впливу на економіку [69].

На наше переконання, такі радикальні дії мають право на існування та впровадження, особливо зважаючи на той факт, що в Україні вже знижувались податкові ставки, зокрема ПДВ (з 28% до 20%) та ПП (з 30% до 25% [70, с. 366], а потім й до 18%), однак, варто погодитись, що такі зміни наразі не на часі у зв'язку з перебуванням України у стані війни, де вся економіка працює в умовах воєнного стану й має покривати чималі витрати на утримання армії, не зважаючи на постійну допомогу західних партнерів. Тільки за підрахунками експертів від необдуманого запровадження концепції «10-10-10» втрати бюджету можуть становити 337 мільярдів гривень на рік, а Пенсійного фонду – 584 мільярди [68; 71]. У зв'язку з нинішніми українськими реаліями таку концепцію слід відкласти до кращих часів, коли економіка держави стабілізується та покращиться.

Окремо слід наголосити, що впровадження концепції «10-10-10» порушуватиме один із напрямків податкової політики України у вигляді приведення українського податкового законодавства до європейських стандартів та норм. Так, як уточнює провідна наукова співробітниця Інституту економічних досліджень та політичних консультацій Олександра Бетлій, згідно з директивами ЄС, а також зобов'язаннями країн, які долучаються до міжнародної ініціативи BEPS, мінімальні ставки ПДВ та податку на прибуток не можуть перевищувати 15% [69].

Інший підхід щодо майбутньої податкової реформи бачить Д. О. Гетманцев (на сьогодні як очільник Комітету Верховної Ради України з питань фінансової, податкової та митної політики має безпосередній стосунок до реформування податкової системи країни), який як у довоєнний період, так і в безпосередньо воєнний, орієнтується на реформуванні законодавства в частині оподаткування доходів фізичних осіб, об'єднавши ЄСВ, ПДФО та військовий збір і зменшивши загальну ставку до 25%. Він вважає, що такий підхід справді може призвести до детінізації зарплат «у конвертах», якщо, звісно, поєднати ці кроки з якісним адмініструванням [72]. Хоча такий підхід, на нашу думку, є дещо сумнівним у його реалізації, оскільки кожний з цих податків та зборів має своє окреме призначення та свій бюджет розподілу, які покликані виконувати вкрай важливі як для держави, так і для громадян єдині функції. Додатково заслуговує уваги той факт, що ПДФО є другим після ПДВ бюджетонаповнюючим податком [32, с. 6], втручання в який може спричинити, як і в концепції «10-10-10», дефіцит бюджету.

Обговорювався ще один напрям реформування податкової системи України у вигляді ліберальної податкової реформи, запропонованої Українським інститутом майбутнього (далі – «УІМ»), яка, за задумом, має стимулювати розвиток економіки завдяки комплексному зниженню податкового навантаження на українців. Відповідно до такої реформи пропонується взагалі скасувати ПДВ, ЄСВ, податок на прибуток, військовий збір та інші дрібні податки й встановити інші види податків та їх ставки: 1) податок з роздрібних продажів – 10% (замість

20% ПДВ), 2) 10% ПДФО (замість нинішніх 18%), 3) податок на виведений капітал – 10% (замість 18% податку на прибуток). Зрозуміло, що мова йде знову про спричинення дефіциту бюджету, проте експерти Українського інституту майбутнього, як і парламентарії – автори законопроекту № 6548, переконані: «Вже на третій рік дії нової податкової системи втрати бюджетних надходжень сповна компенсуються іншими податками і платежами, отриманими завдяки детінізації економіки» [73]. Виглядає, що така ліберальна реформа є жорсткішою навіть від концепції «10-10-10», котра покликана повністю змінити функціонування податкової системи України. Однак, вона є не більше як тимчасовою, оскільки абсолютно не відповідає законодавству ЄС й тільки сповільнить шлях України до євроінтеграції.

Додатковою пропозицією щодо реформування податкової системи України було впровадження змін до ПП, а саме введення в українське податкове законодавства податку на виведений капітал (далі – «ПнВК»), дискусії щодо цього ведуться щонайменше сім років. Як і в минулих концепціях, відповідні зміни потягнуть за собою скорочення надходжень до бюджету з чим, до речі, погоджуються прибічники ідеї реформування податку на прибуток. Але вже на третій рік ці платежі суттєво збільшаться, а темпи зростання українського ВВП підвищаться до 6-7%. Окрім того, як зазначають ті ж прихильники, новий податок стимулюватиме прихід в країну іноземних інвесторів, адже вони сплачуватимуть лише 15% податку замість 22-25%, як зараз [73]. Такий підхід є доволі цікавим, утім, є знову ж не на часі, оскільки доходи бюджету від отримання сплат ПП є доволі суттєвими (цей податок є третім за 2023 рік по доходу від нього [32, с. 6]), а тому відмова від нього саме зараз може спричинити катастрофічні збитки для української економіки.

Втім, наведені пропозиції щодо реформування податкової системи України відійшли на другий план, адже, як вже зазначалось, у грудні 2023 року було схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року, яка й визначить напрям реформування податкової системи України на найближчі шість років. Про конкретні заходи реформування, що передбачені в НСДУ, зазначалось у

підрозділі 3.1 цієї роботи, тому розглянемо, як на них відреагувала експертна спільнота.

Низка ініціатив, запропоновані до впровадження, мають вкрай негативний характер. Так, НСДУ пропонує розширити повноваження податкових органів України, зокрема, надати доступ до банківської таємниці щодо платників податків та накладати арешт на рахунки і майно без рішення суду. Олег Гетман (економіст, координатор експертних груп Економічної експертної платформи) попереджає: «Це просто шалено неадекватна пропозиція. В умовах наших корупційних органів це призведе лише до збільшення корупції, тінізації бізнесу, схем, тощо. Ні до чого доброго це не призведе». Він аргументує свою позицію тим, що в Україні недостатній рівень якості державного управління, як, наприклад, в країнах Європи [74], з чим важко не погодитись.

Обурення викликала ініціатива з реформування спрощеної системи оподаткування. Як небезпідставно констатує Олексій Лайтаренко, запропонована до реалізації реформа призведе до нівелювання цього податкового механізму для більшості суб'єктів господарювання, передусім для представників малого бізнесу (які при цьому є найбільш зацікавленими у такій системі).

«Збільшення податкового навантаження, а також встановлення щодо платників спрощеної системи оподаткування додаткових зобов'язань може призвести до зупинення (ліквідації) частини бізнесу (зокрема тієї, яка не використовує цю систему не за її прямим призначенням), оскільки останньому просто буде не вигідно працювати за новими правилами, з усіма наслідками такої зупинки (зменшення надходжень до бюджету, негативний вплив на зайнятість населення, посилення трудової міграції, релокація бізнесу за кордон тощо)» [75].

Окремо О. Лайтаренко вдало звертає увагу на відсутність в НСДУ позитивних очікувань від втілення запропонованої реформи ССО, наприклад запланованих обсягів збільшення надходжень до державного бюджету, що породжує необхідність в доопрацюванні цієї концепції [75].

Щодо фактичної відмови від спрощеної системи оподаткування також висловився й старший економіст центру соціально-економічних досліджень CASE Україна Володимир Дубровський:

«Попередня спроба знищити спрощену систему оподаткування за часів Азарова призвела до того, що країна втратила 2,2 млн легальних робочих місць у мікробізнесі. Вони перейшли в "тінь". І з того часу, залишаючись в "тіні", вони

складають нездорову конкуренцію чесним ФОПам, які сплачують податки. Якщо ж реалізувати передбачене Стратегією доходів, то ми отримаємо ще 2 млн підприємців у "тіні"» [74].

Тобто варто констатувати про необхідність доопрацювань ініціативи з реформування спрощеної системи оподаткування, адже наразі вона слугує чи не єдиною перевагою над країнами ЄС для ведення бізнесу в Україні.

Але НСДУ має і низку позитивних ініціатив й загалом, як зазначають експерти Центру аналізу публічних фінансів та публічного управління Київської школи економіки (КШЕ): «Стратегія, можливо, одна з перших носить не лише комплексний характер і вдало побудована (має чітке обґрунтування, виважену структуру, яка розкривається в доволі детальних заходах, покрокові етапи реалізації), а й залишає місце для дискусії в частині кращих підходів до реалізації, наприклад, прогресивного оподаткування» [74]. В ній визначені чіткі цілі реформування податкової системи, конкретні кроки для її реформування, зазначені часові межі виконання відповідних завдань, наведено критерії оцінки виконання цих завдань, запропоновано чимало ІТ-рішень, які слугують покращенню роботи контролюючих органів та їх взаємовідносин з платниками податків тощо.

Отже, враховуючи вищевикладене, констатуємо, що Україна знаходиться у перманентному пошуку шляхів реформування своєї податкової системи. До прийняття Національної стратегії доходів України до 2030 року, вже були наявні ініціативи з реформування, втім, усі вони не відповідають українським реаліям, частина із запропонованих реформаційних дій взагалі суперечить одному з напрямків податкової політики України, а саме її європейському курсу. З цього слідує, що усі запропоновані концепції не побудовані на єдиній податковій політиці, що тільки підтверджує її відсутність. Відповідні експертні пропозиції хоча і виглядають обґрунтованими, однак, мають здебільшого тимчасовий характер з точки зору невідповідності стандартам та нормам ЄС й дестабілізаційну природу для української економіки, особливо в умовах воєнного стану. Тому перед законодавцем з'явилась задача у розробленні єдиної, законодавчо закріпленої стратегії України, на базі якої і будуть відбуватись

необхідні реформування податкової системи. У зв'язку з цим була прийнята НСДУ, яка наразі є єдиним комплексним та обґрунтованим документом, що визначає майбутні кроки у реформуванні податкової системи України. Проте, НСДУ містить й свої недоліки, зокрема у розширенні повноважень контролюючих органів, котрі наразі слугують їх зловживаннями з боку останніх, аніж встановлення довірливих відносин з платниками податків; фактичне нівелювання спрощеної системи оподаткування як чи не єдиною конкурентною можливістю перед країнами ЄС; не врахування майбутніх задач у післявоєнному відновленні країни тощо. Низка ініціатив потребує серйозного їх перегляду та доопрацювання аби досягти наведених у НСДУ стратегічних та тактичних цілей.

3.3. Шляхи вдосконалення податкової системи України

Вивчаючи історію розвитку податкової системи України, Н. П. Мацелюх визначив, що вона складається з кількох періодів, що включають напрацювання законодавства, формування системи оподаткування, впровадження оподаткування підприємницької діяльності, а також формування та реформування фіскальних органів. У минулому було проведено численні реформи, що стосувалися принципів податкового законодавства, інструментів реалізації податкової політики, структури податків та зборів, форм та методів податкового контролю, а також механізмів фіскального адміністрування. Увага приділялася реформуванню параметрів податкового обліку та звітності, а також становленню та подальшій розбудові системи контролюючих органів у фіскальній сфері, вдосконаленню їх функціональних завдань та обов'язків. При цьому, як вдало підкреслює дослідник, податкова система України зазнає перманентного реформування. Ініціативи з проведення податкових реформ виникають, як правило, у відповідь на переформатування політичної влади в країні і нерелевантні з цілями конкретного етапу соціально-економічного розвитку України, а методи проведення податкових реформ мають точковий характер, спрямовані на покращення фіскальної спрямованості для фінансування основних статей витрат державного бюджету, що не сприяють реалізації ефективної податкової політики та створенню інституційного середовища, яке б відповідало інтересам громадянського суспільства, бізнесу та держави [76, с. 116, 122].

В цілях розбудови в Україні ефективної та справедливої податкової системи вчені, дослідники, народні депутати, державні посадовці акцентують увагу на необхідності вивчення іноземного досвіду.

Так, в контексті побудови кращої податкової системи, якій будуть слідувати наші сусіди, говорить Д. О. Гетманцев. Свого часу він висловився, що такий досвід буде корисний в роботі над трансфертним ціноутворенням, інститутом податкової відповідальності, податком на нерухомість тощо. При цьому він

підкреслив, що Україна не повинна сліпо наслідувати закордонний досвід, а напрацьовувати свій досвід. На його думку, запорука успіху податкових реформ лежить не стільки в площині законотворчості, скільки в площині податкової політики, в тому числі – це питання правосвідомості податківців, які власним прикладом мають демонструвати чітку законослухняну поведінку у сфері оподаткування [47]. Ми є свідками того, що вдосконалення податкового законодавства останніми роками відбувається дуже активно, в тому числі і з перелічених вище питань.

Втім, ми цілком підтримуємо позицію, що не варто забувати про іноземний досвід при розробленні стратегії реформи податкової системи, адже перш за все необхідно усвідомити досвід проведення податкових реформ в інших країнах, переосмислити сутність податкової діяльності держави та стратегії податкової політики [76, с. 118], і зазначимо, що такі ґрунтовні дослідження в Україні вже є і напрацьовані вони не учора, а значно раніше. Так, вивчивши досвід зарубіжних країн, вже згадувана дослідниця А. М. Соколовська у праці, опублікованій ще у 2004 році, виокремила перелік методологічних підходів до реформування податкової системи:

«1. Реформування податкової системи відбувається як у процесі її становлення, так і в процесі подальшого розвитку системи, що вже самовизначилась як певна система. Ці реформи можуть відрізнятися і за змістом, і за методами проведення.

2. Необхідність будь-якої податкової реформи зумовлена невідповідністю основних параметрів податкової системи цілям і завданням конкретного етапу соціально-економічного розвитку країни. При цьому якщо реформування зрілих податкових систем, як правило, спричинене зміною умов економічного розвитку та соціально-політичної організації суспільства, що потребують внесення змін до системи оподаткування, то реформування податкових систем, які перебувають у процесі становлення, – неможливістю одразу визначити параметри елементів оподаткування (висоту податкових ставок, величину податкової бази і пільг, механізм обрахування), які були б адекватними соціально-економічним і політичним умовам країни та потребам її розвитку внаслідок практики формування податкових систем методом спроб і помилок.

3. Методи проведення податкових реформ у розвинених країнах свідчать про еволюційний характер цих реформ. Вони передбачали внесення поступових змін податкового законодавства. Як правило, ці зміни запроваджувалися в декілька етапів.

4. Щодо змісту податкових реформ, то вони можуть включати як менш, так і більш радикальні зміни. До останніх можна віднести якісні зміни в системі оподаткування, пов'язані з «добудовою» чи «оновленням» її елементів, тобто

скасуванням одних і запровадженням інших податків; глибокі, принципові зміни в механізмі обрахування і стягнення податків, що відчутно позначаються як на доходах бюджету, так і на фінансовому стані платників; одномоментне, а не поступове зниження податкових ставок на істотну величину. До менш радикальних змін А. М. Соколовська відносить порівняно невелике одномоментне підвищення чи зниження податкових ставок, удосконалення механізму обрахування та стягнення податків, що не має суттєвих наслідків для бюджету і платників тощо.

5. Оскільки склад елементів зрілих податкових систем, процес становлення яких завершився, як правило, залишається стабільним, реформування таких систем відбувається шляхом перегляду податкових ставок, пільг і ступеня прогресії. При цьому якщо навіть спостерігається значне скорочення податкових ставок унаслідок поетапного проведення податкових реформ, одномоментні зміни величини ставок не були радикальними, до того ж супроводжувалися розширенням податкової бази, а тому не призводили до стрибкоподібних змін структури податкової системи і загального рівня податкового навантаження» [76, с. 118–119; 77, с. 340, 347].

Отже, як бачимо, є декілька шляхів реформування податкової системи як більш радикальні з повним або частковим переосмисленням парадигми податкової діяльності держави, так і ні, пов'язаних з реформуванням окремих елементів підсистем податкової системи, зокрема, системи оподаткування, системи податків та зборів, системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів тощо.

Якщо ж звернути увагу на минулий досвід України щодо реформування її податкової системи, то варто наголосити на тому, що здебільшого вони були спрямовані на введення окремих тактичних заходів, а не на розвиток комплексного підходу. Ба більше, непослідовність таких постійних змін та відсутність стійкої національної податкової політики не слугують створенню сприятливих умов для вітчизняних бізнесів та іноземних інвесторів. Це призводить до складнощів у розвитку економіки країни та її інвестиційного клімату.

Реформування потрібно бути направлене не тільки на вирішення точкових питань, які, до речі, також є важливими й не варто применшувати їх значення, адже саме на дрібницях й будується уся система, а й на вирішення цілісної системи задач як теоретико-методологічного, так і практичного характерів. В першу чергу, до таких задач має бути віднесено розроблення теоретичних, методологічних і практичних принципів вдосконалення існуючої податкової

політики. Вирішення найважливіших проблем, які постають перед податковою системою України, можливе лише шляхом розробки науково обґрунтованої податкової політики, концептуальні положення та принципи якої мають базуватися на врахуванні реального стану економічних відносин у державі, суспільно ефективної податкової регуляторної діяльності як сукупності конкретних рішень, заходів органів державної влади на різних рівнях її територіальної організації [78, с. 215-216]. Тобто головним напрямом вдосконалення податкової системи України є коригування податкової політики, яка повинна бути орієнтована на створення потужної правової держави з конкурентоспроможною на світових ринках економікою, збалансованістю соціально-економічних та екологічних аспектів розвитку і високою якістю життя населення, а її головною установкою мають стати гармонізація податкових відносин усіх учасників, насамперед, відносин держави і платників податків [78, с. 217].

Варто зазначити, що податкова система України за своєю структурою та сутністю вкрай схожа на податкові системи розвинених країн, утім, здійснювана в межах такої система податкова політика перетворила її, як вдало зазначає К. Швабій, на: «набір елементів податкової системи, який з поверхні й на загал вважається досить пристойним, але насправді є набором окремо функціонуючих, а не інтегрованих елементів єдиної системи, повним юридичних колізій та логічних суперечностей» [79].

Визначення податкової політики не є сталою та закріпленою законодавчо, що спричиняє нечіткість у шляхах, нормах та методах її виконання. Зокрема, наразі одним із напрямків податкової політики України є приведення українського законодавства до норм та правил ЄС, до речі, це було і, по суті, є основним пріоритетом Міністерства фінансів України у забезпеченні формування та реалізації державної податкової політики відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (далі – «Стратегія 2017-2020») [80; 81]. Втіленням цього кроку серед іншого є й імплементація податкових директив ЄС в українське законодавство. Проте

законодавцем не було враховано, що «сліпе» дотримання директив ЄС може спричинити негативні наслідки для держави. Наприклад, у 2017 році був ухвалений восьмирічний план підвищення акцизу на тютюн та тютюнові вироби з кінцевим результатом у 2025 році на європейському рівні податкового навантаження – €90 за 1000 сигарет. Протягом наступних двох років акциз підвищувався на 30%, а потім щорічно на 20%. Внаслідок цього, лише завдяки «строгому» дотриманню податкової директиви ЄС, без врахування реального стану справ в Україні (середнього рівня доходів населення і його фактичної купівельної спроможності, низької здатності контролюючих органів протидіяти обігу та виробництву контрабандної та контрафактної продукції) станом на кінець минулого року частка нелегального ринку тютюнових виробів зросла до 20,4%. Ту саму ситуацію з нелегальним виробництвом та реалізацією ми спостерігаємо за іншими товарними групами (бензин, алкоголь тощо) [79].

Отже, може констатувати, що в Україні до прийняття НСДУ було відсутнє єдине бачення стратегії податкової політики, що відповідала українським економічним реаліям. Так, безумовно, існувала Стратегія 2017-2020, котра основними завданнями ставила: 1) підвищення ефективності, стабільності та прогнозованості податкової системи, 2) підвищення якості та ефективності податкового адміністрування, 3) ефективне акумулювання ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій, 4) забезпечення справедливості та рівності податкової системи її адаптацію до норм та правил Європейського Союзу, 5) відсутність негативного впливу для ведення бізнесу та сприяння економічному розвитку, 6) розширення бази оподаткування [80; 81]. Проте, здебільшого зазначені завдання мали дещо декларативний характер, а сама податкова політика була орієнтована на усунення дефіцитності бюджету та зменшення боргового навантаження країни шляхом вилучення доходів підприємств. Така спрямованість підтверджується абзацом 2 розділу I нової Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки (далі – «Стратегія 2022-2025»), в якому визначено таке:

«фіскальна консолідація та відповідальна *бюджетно-податкова політика* дали змогу Україні протягом 2015-2019 років *знижити рівень дефіциту* сектору загального державного управління з 4,6 відсотка валового внутрішнього продукту (2014 рік) до 2 відсотків валового внутрішнього продукту (2019 рік) та *зменшити боргове навантаження* з 80,9 відсотка валового внутрішнього продукту у 2016 році до 50,3 відсотка валового внутрішнього продукту у 2019 році» [82].

Такий перебіг обставин змусив платників податків у зв'язку з надмірним податковим тягарем вдатись до «тінізації» власної діяльності та працювати за непрозорими схемами. Існує багато прикладів відкриття підприємств на короткий термін для виконання тільки кількох операцій, після завершення яких вони припиняють діяльність [83, с. 367]. Хоча, як влучно зазначають Т. Є. Литвиненко, О. М. Перевалова, А. В. Лищенко, світова практика доводить, що держава має стійку базу розвитку лише в тому разі, якщо вона здійснює податкову політику, яка стимулює розвиток підприємництва, використовуючи закономірність еластичної залежності між рівнем податкових ставок і ростом оподаткованої бази (зростанням виробництва) [83, с. 366], чого, на превеликий жаль, не вистачає Україні.

Наразі у Стратегії 2022-2025 визначено, що з метою забезпечення подальшого відновлення та економічного зростання у середньостроковій перспективі і реалізації європейського курсу України необхідно вжити заходів для *повернення до виваженої бюджетно-податкової політики*, підвищення ефективності видатків та податкового адміністрування, зменшення ролі держави в економіці та покращення інвестиційного клімату з урахуванням соціального та екологічного виміру [82]. Однак, що означає «виважена податкова політика» Стратегією 2022-2025 не розкривається.

НСДУ хоча і не має визначення податкової політики, втім окреслює її складові, які підлягатимуть реформуванню у майбутньому. Окрім того, НСДУ передбачає реформування інших елементів податкової системи України, що виходять за межу податкової політики, а саме елементів податкового адміністрування. Отже, НСДУ головними напрямками реформування податкової системи України визначає реформування окремих елементів податкового адміністрування та податкової політики України, які мають відповідати реаліям

економічного та політичного станів країни й інтересам як держави, так і платників податків.

Загалом удосконалення податкової системи України вимагає комплексного підходу і ряду заходів для покращення ефективності, прозорості та стимулювання економічного розвитку. Нам імпонують заходи, що викладені в НСДУ й вказану Стратегію можна брати за основу для визначення шляхів вдосконалення податкової системи України, втім не можна не погодитись з тим фактом, що деякі з запропонованих заходів, про які вже попередньо було зазначено в інших підрозділах, потребують суттєвого переосмислення та доопрацювання. Відповідні реформаційні процеси мають відповідати певним світовим методологіям їх здійснення і можуть бути як радикальні з повним або частковим переосмисленням парадигми податкової діяльності держави, так менш радикальних, пов'язаних з реформуванням окремих елементів підсистем податкової системи, зокрема системи оподаткування, системи податків та зборів, системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів тощо.

Висновки до розділу

1. Прийняття Національної стратегії доходів України до 2030 року має позитивний характер, адже такий крок є критично важливим для стабільного економічного розвитку країни і покращення якості життя її громадян. Основні переваги такої стратегії включають:

– Підвищення бюджетних надходжень: ефективна національна стратегія доходів сприятиме збільшенню бюджетних надходжень, що дозволить уряду забезпечувати фінансування для соціальних програм, інфраструктури, охорони здоров'я, освіти та інших сфер важливих для розвитку країни.

– Зменшення бюджетного дефіциту: дохідна стратегія сприятиме зменшенню бюджетного дефіциту, що є важливим для забезпечення економічної стабільності та довіри інвесторів до економіки країни.

– Підтримка соціальної справедливості: збільшення доходів дозволить покращити соціальну справедливість шляхом забезпечення більш рівного розподілу благ у суспільстві та зменшення бідності.

– Залучення інвестицій: ефективне оподаткування і стабільні доходи привертають інвесторів та сприяють розвитку бізнесу, що стимулює економічний зріст.

Таким чином, прийняття НСДУ є ключовим кроком для покращення фінансової стійкості країни, забезпечення соціального розвитку та привертання інвестицій, що сприятиме загальному економічному процвітанняю України. Втім, не усі запропоновані заходи та реформи наразі є доцільними та ефективними.

2. Україна знаходиться у перманентному пошуку шляхів реформування своєї податкової системи. До прийняття Національної стратегії доходів України до 2030 року, вже були наявні ініціативи з реформування, втім, усі вони не відповідають українським реаліям, частина із запропонованих реформаційних дій взагалі суперечить одному з напрямків податкової політики України, а саме її європейському курсу. З цього слідує, що усі запропоновані концепції не побудовані на єдиній податковій політиці, що тільки підтверджує її відсутність. Відповідні експертні пропозиції хоча і виглядають обґрунтованими, однак, мають здебільшого тимчасовий характер з точки зору невідповідності стандартам та нормам ЄС й дестабілізаційну природу для української економіки, особливо в умовах воєнного стану. Тому перед законодавцем з'явилась задача у розробленні єдиної, законодавчо закріпленої стратегії України, на базі якої і будуть відбуватись необхідні реформування податкової системи. У зв'язку з цим була прийнята НСДУ, яка наразі є єдиним комплексним та обґрунтованим документом, що визначає майбутні кроки у реформуванні податкової системи України. Проте, НСДУ містить й свої недоліки, зокрема у розширенні повноважень контролюючих органів, котрі наразі слугують їх зловживаннями з боку останніх, аніж встановлення довірливих відносин з платниками податків; фактичне нівелювання спрощеної системи оподаткування як чи не єдиною конкурентною можливістю перед країнами ЄС; не врахування майбутніх задач у післявоєнному

відновленні країни тощо. Низка ініціатив потребує серйозного їх перегляду та доопрацювання аби досягти наведених у НСДУ стратегічних та тактичних цілей.

3. Загалом удосконалення податкової системи України вимагає комплексного підходу і ряду заходів для покращення ефективності, прозорості та стимулювання економічного розвитку. Нам імпонують заходи, що викладені в НСДУ й вказану Стратегію можна брати за основу для визначення шляхів вдосконалення податкової системи України, втім не можна не погодитись з тим фактом, що деякі з запропонованих заходів, про які вже попередньо було зазначено в інших підрозділах, потребують суттєвого переосмислення та доопрацювання. Відповідні реформаційні процеси мають відповідати певним світовим методологіям їх здійснення і можуть бути як радикальні з повним або частковим переосмисленням парадигми податкової діяльності держави, так менш радикальних, пов'язаних з реформуванням окремих елементів підсистем податкової системи, зокрема системи оподаткування, системи податків та зборів, системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів тощо.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі було здійснено дослідження історичних етапів формування податкової системи України, визначено та розкрито поняття «податкова система» як з доктринальної, так і законодавчої точки зору, окреслено структуру та елементи податкової системи України, охарактеризовано значення та роль ключових принципів організації та функціонування податкової системи України, проаналізовано сучасний стан правового регулювання податкової системи України, виділено основні недоліки наявної податкової системи України, досліджено судову практику на предмет проблемних питань у правовому регулюванні податкової системи України, охарактеризовано стратегічні та тактичні цілі й завдання реформування податкової системи України в Національній стратегії доходів до 2030 року, надано аналіз наявним пропозиціям щодо реформування податкової системи України в Національній стратегії доходів до 2030 року, визначено шляхи вдосконалення податкової системи України.

Проведене дослідження дає змогу сформулювати ряд висновків та пропозицій з наведених питань:

1. Історична генеза становлення податкової системи пройшла тернистий шлях від належним чином не структурованої до створення єдиного нормативно-правового акту, який встановлює усі її елементи та регламентує модель її існування. Втім, наразі можна констатувати, що податкова система України має динамічний характер, зважаючи на постійне внесення змін до неї, що провокує на думку створення єдиної стратегії, котра це б регулювала, беручи до уваги як приватні інтереси з боку платників податків, так і публічні інтереси з боку держави.

2. Податкова система України являє собою комплексну та розгалужену надбудову, що складається з п'яти підсистеми, зокрема: з системи податкового законодавства; системи податків та зборів; системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів (контролюючі органи); системи

адміністрування податків і зборів; системи оподаткування. Кожна із наведених підсистем має свою власну структуру, що у свою чергу формують елементи усїєї податкової системи України.

3. З точки зору нормативного закріплення принципи, на яких базується організація та функціонування сучасної податкової системи України, повністю забезпечують захист інтересів платників податків, слугують підвищенню ефективності оподаткування та є адекватними з урахуванням ринкових перетворень. Утім, в Україні існують певні проблеми з їх дотриманням, про що свідчить судова практика в податкових спорах.

4. Сучасній податковій системі України притаманні численні недоліки, до яких, зокрема, можна віднести такі:

- 1) примат фіскальної спрямованості над регулюючими функціями податку;
- 2) порушення принципу стабільності податкового законодавства;
- 3) неоднозначність формулювань та суперечність норм податкового законодавства;
- 4) наявність значних витрат та недостатність технічного й кадрового забезпечення на адміністрування деяких податків;
- 5) недосконалість механізму оподаткування суб'єктів малого бізнесу за спрощеною системою;
- 6) неготовність чинного податкового законодавства до нових викликів, які пов'язані з розвитком цифрової економіки (digital economy).

Тож, існує необхідність у реформуванні наявної податкової системи України.

5. Не дивлячись на наявність чітких законодавчих норм та визначених правил поведінки, Верховний Суд вдається до власного тлумачення податкових норм, формулюючи при цьому власні правила поведінки для платників податків. Такі дії Верховного Суду можна розцінити як індикатор недосконалості правового регулювання податкової системи України, адже він вважає, що може всупереч своїм повноваженням створювати власні законодавчі положення,

підриваючи при цьому обґрунтовані очікування платників податків щодо тлумачення податкових норм контролюючими органами як представників держави. Подібні підходи ставлять платників податків у загрозливе становище, бо вони не розуміють на що їм розраховувати у тій чи іншій ситуації, що у свою чергу породжує невизначеність вибору моделі поведінки: чи то діяти як визначає законодавець, чи то діяти як вказує Верховний Суд.

6. Прийняття Національної стратегії доходів України до 2030 року має позитивний характер, адже такий крок є критично важливим для стабільного економічного розвитку країни і покращення якості життя її громадян. Основні переваги такої стратегії включають:

Підвищення бюджетних надходжень: ефективна національна стратегія доходів сприятиме збільшенню бюджетних надходжень, що дозволить уряду забезпечувати фінансування для соціальних програм, інфраструктури, охорони здоров'я, освіти та інших сфер важливих для розвитку країни.

Зменшення бюджетного дефіциту: дохідна стратегія сприятиме зменшенню бюджетного дефіциту, що є важливим для забезпечення економічної стабільності та довіри інвесторів до економіки країни.

Підтримка соціальної справедливості: збільшення доходів дозволить покращити соціальну справедливість шляхом забезпечення більш рівного розподілу благ у суспільстві та зменшення бідності.

Залучення інвестицій: ефективне оподаткування і стабільні доходи привертають інвесторів та сприяють розвитку бізнесу, що стимулює економічний зріст.

Таким чином, прийняття НСДУ є ключовим кроком для покращення фінансової стійкості країни, забезпечення соціального розвитку та привертання інвестицій, що сприятиме загальному економічному процвітання України. Втім, не усі запропоновані заходи та реформи наразі є доцільними та ефективними.

7. Україна знаходиться у перманентному пошуку шляхів реформування своєї податкової системи. До прийняття Національної стратегії доходів України до 2030 року, вже були наявні ініціативи з реформування, втім, усі вони не

відповідають українським реаліям, частина із запропонованих реформаційних дій взагалі суперечить одному з напрямків податкової політики України, а саме її європейському курсу. З цього слідує, що усі запропоновані концепції не побудовані на єдиній податковій політиці, що тільки підтверджує її відсутність. Відповідні експертні пропозиції хоча і виглядають обґрунтованими, однак, мають здебільшого тимчасовий характер з точки зору невідповідності стандартам та нормам ЄС й дестабілізаційну природу для української економіки, особливо в умовах воєнного стану. Тому перед законодавцем з'явилась задача у розробленні єдиної, законодавчо закріпленої стратегії України, на базі якої і будуть відбуватись необхідні реформування податкової системи. У зв'язку з цим була прийнята НСДУ, яка наразі є єдиним комплексним та обґрунтованим документом, що визначає майбутні кроки у реформуванні податкової системи України. Проте, НСДУ містить й свої недоліки, зокрема у розширенні повноважень контролюючих органів, котрі наразі слугують їх зловживаннями з боку останніх, аніж встановлення довірливих відносин з платниками податків; фактичне нівелювання спрощеної системи оподаткування як чи не єдиною конкурентною можливістю перед країнами ЄС; не врахування майбутніх задач у післявоєнному відновленні країни тощо. Низка ініціатив потребує серйозного їх перегляду та доопрацювання аби досягти наведених у НСДУ стратегічних та тактичних цілей.

8. Загалом удосконалення податкової системи України вимагає комплексного підходу і ряду заходів для покращення ефективності, прозорості та стимулювання економічного розвитку. Нам імпонують заходи, що викладені в НСДУ й вказану Стратегію можна брати за основу для визначення шляхів вдосконалення податкової системи України, втім не можна не погодитись з тим фактом, що деякі з запропонованих заходів, про які вже попередньо було зазначено в інших підрозділах, потребують суттєвого переосмислення та доопрацювання. Відповідні реформаційні процеси мають відповідати певним світовим методологіям їх здійснення і можуть бути як радикальні з повним або частковим переосмисленням парадигми податкової діяльності держави, так менш радикальних, пов'язаних з реформуванням окремих елементів підсистем

податкової системи, зокрема системи оподаткування, системи податків та зборів, системи органів влади, що забезпечують сплату податків і зборів тощо.

Список використаних джерел:

1. М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Становлення та розвиток податкової системи України. Монографія. Ужгород: Видавництво Олександра Гаркуші. 2021. 86 с.
2. Про систему оподаткування [Електронний ресурс]: Закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.
3. Про акцизний збір [Електронний ресурс]: Закон України від 18.12.1991 № 1996-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1996-12#Text>.
4. Про податок на добавлену вартість [Електронний ресурс]: Закон України від 20.12.1991 № 2007-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2007-12#Text>.
5. Про оподаткування доходів підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Закон України від 21.02.1992 № 2146-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2146-12#Text>.
6. Про прибутковий податок з громадян [Електронний ресурс]: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 13-92. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>.
7. Про місцеві податки і збори [Електронний ресурс]: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 56-93. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>.
8. Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання [Електронний ресурс]: Закон України від 18.11.1992 № 2796-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2796-12#Text>.
9. Про акцизний збір [Електронний ресурс]: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 18-92. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>.

10. Про податок на добавлену вартість [Електронний ресурс]: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text>.
11. Про податок на прибуток підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-92#Text>.
12. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР "Про систему оподаткування" [Електронний ресурс]: Закон України від 02.02.1994 № 3904-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3904-12#Text>.
13. Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби [Електронний ресурс]: Указ Президента України від 18.09.1995 № 849/95. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/849/95#Text>.
14. Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" [Електронний ресурс]: Закон України від 18.02.1997 № 77/97-ВР. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77/97-%D0%B2%D1%80#Text>.
15. Про податок на додану вартість [Електронний ресурс]: Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>.
16. Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [Електронний ресурс]: Закон України від 22.05.1997 № 283/97-ВР. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80#Text>.
17. Про внесення змін до Закону України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" [Електронний ресурс]: Закон України від 18.02.1997 № 75/97-ВР. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/97-%D0%B2%D1%80#Text>.
18. Про податок з доходів фізичних осіб [Електронний ресурс]: Закон України від 22.05.2003 № 889-ІV. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15#top>.

19. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
20. Податкова система [Текст]: Навчальний посібник. / за заг. ред. Андрущенко В. Л. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.
21. Варналій З. С. Податкова система: підручник / З. С. Варналій, М. В. Романюк. К.: Знання України, 2019. 567 с.
22. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн. К.: Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2004. 240 с.
23. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін. ; за заг. ред. О. М. Тимченко ; передм. Т. І. Єфименко. К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. 656 с.
24. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення: Монографія / А. М. Соколовська. К.: НДФІ, 2001. 371 с.
25. Шкарупа В. К. Адміністративне право України: конспект лекцій. Ірпінь: Національна академія ДПС України. 2005. 248 с.
26. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.
27. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. Ч. 1. 704 с.
28. Козюбра М. І. Судова правотворчість: аномалія чи іманентна властивість правосуддя. Право України, 2016. № 10. С. 38-48.
29. Радбрух Г. Філософія права. М., 2004. 240 с.
30. Митний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#top>.
31. Судова практика вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням законодавства про оподаткування суб'єктів підприємництва [Електронний

- ресурс] : Лист Верховного Суду України від 23.12.2003. Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/view/VS03405?an=193>.
32. Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2023 рік [Електронний ресурс] : Офіційний веб-портал Міністерства фінансів України. Режим доступу: https://mof.gov.ua/uk/budget_2023-582.
 33. Коваль О. О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні. Наше право, 2015. №. 1. С. 159-164.
 34. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. К.: Port-Royal, 2001. 596 с.
 35. Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування. Фінанси України, 2006. № 2. С. 101-112.
 36. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Вып. 1. Петроград: Наука и школа, 1919. 252 с.
 37. Нікітішин А. Сучасні принципи побудови податкової системи і реалізації податкової політики. Світ фінансів. 2010. № 3. С. 130–136.
 38. Вовк В. Принципи оподаткування та способи стягнення податків. Студентський науковий вісник, 2016. № 39. С. 141-143.
 39. Самуэльсон П., Нордхауз В. Экономика. М., 1991. 101 с.
 40. Principles of microeconomics / J. Vernon Henderson, William Poole. P.C. Heath and Company. Toronto, 1991. 630 p.
 41. Сломан Дж. Экономикс. 5-е изд.: Пер. с англ. под ред. С. В. Лукина. СПб.: Питер, 2005. 832 с.
 42. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
 43. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора. М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. 720 с.
 44. Сущестующая налоговая система сложная, непонятная, субъективная и коррупционная – Ярьсько. БУХГАЛТЕР.ua, 2015. URL:

https://buh.ligazakon.net/news/138738_sushchestvuyushchaya-nalogovaya-sistema-slozhnaya-neponyatnaya-subektivnaya-i-korrupsionnaya--yaresko.

45. Тульчинський Р.В. Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування / Р.В. Тульчинський, М.О. Змієнко. Економічний вісник НТУУ «КПІ» : збірник наукових праць, 2009. № 6. С. 42–47.
46. Станом на 01.01.2024 [Електронний ресурс] : Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/743304.html>.
47. Гетьманцев Д. А. Жертвуй частным для достижения общего [Електронний ресурс]. ZN.UA, 2015. № 20 (216). Режим доступу: <https://zn.ua/business/zhertvuya-chastnym-dlya-dostizheniya-obshchego-top-desyatka-voprosov-reformy-nalogovoy-sistemy-.html>.
48. Постанова Верховного Суду від 10.02.2021 у справі № 380/671/20 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94904871>.
49. Швабій К. Непродуктивні витрати непродуктивної економіки [Електронний ресурс]. ZN.UA, 2020. Режим доступу: <https://zn.ua/ukr/finances/neproduktivni-vitrati-neproduktivnoyi-ekonomiki-349880.html>.
50. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с.
51. Про віртуальні активи [Електронний ресурс]: Закон України від 17.02.2022 № 2074-ІХ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>.
52. Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / Упоряд.: д-р юрид. наук М. І. Смокович, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н. Л. Богданюк, д-р юрид. наук Ю. І. Пивовар,

О. С. Марценюк, канд. юрид. наук А. А. Барікова, канд. юрид. наук
О. В. Чавес Техеда, д-р філос. з журн. Х. А. Астапцева — Київ, 2022. —
264 с. Режим доступу:
https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/zbirnyk_01_0_07_2022_1.pdf.

53. Збірник правових позицій Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо вирішення податкових спорів. Рішення, внесені до ЄДРСР за період з 15.12.2017 до 28.02.2019 / Упоряд: д-р юрид. наук М. І. Смокович, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н. Л. Богданюк, В. Л. Котвицький, О. С. Марценюк, канд. юрид. наук В. П. Базов, канд. юрид. наук А. А. Барікова, М. Г. Дорошук. — Київ, 2019. — 110 с. Режим доступу:
https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Pravovi%20Pozyciyi_WEB.pdf.
54. Монаєнко А. Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, суду ЄС [Електронний ресурс]. Юридичне Газета online, 2023. Режим доступу: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html>.
55. Постанова Верховного Суду від 17.03.2021 у справі № 816/846/16 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95904447>.
56. Постанова Верховного Суду від 09.12.2019 у справі № 826/3644/17 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86305617>.
57. Постанова Верховного Суду від 09.06.2021 у справі № 814/1751/16 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97533717>.

58. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 у справі № 816/687/16 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775>.
59. Постанова Верховного Суду від 21.06.2022 у справі № 816/686/16 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104975551>.
60. Постанова Верховного Суду від 06.09.2022 у справі № 808/3463/17 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106091654>.
61. Постанова Верховного Суду від 25.02.2021 у справі № 580/3469/19 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95240811>.
62. Смичок Є.М. Принципи податкового законодавства крізь призму практики Верховного Суду. KELM (Knowledge, Education, Law, Management). 2020. № 8(36). Vol. 2. P. 191–198.
63. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р. Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/npras/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>.
64. Рада виконавчих директорів МВФ схвалила 15,6 мільярдів доларів США за новою Програмою в рамках Механізму розширеного фінансування (Extended Fund Facility - EFF) для України як частину загального пакету підтримки обсягом у 115 мільярдів доларів США [Електронний ресурс]. International Monetary Fund. 2023. Режим доступу: <https://www.imf.org/uk/News/Articles/2023/03/31/pr23101-ukraine-imf-executive-board-approves-usd-billion-new-eff-part-of-overall-support-package>.
65. Мінфін розповів про Національну стратегію доходів до 2030 року [Електронний ресурс]. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади

- України. 2023. Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-rozproviv-pro-natsionalnu-stratehiiu-dokhodiv-do-2030-roku>.
66. Національна стратегія доходів до 2030 року [Електронний ресурс]. Режим доступу:
https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf.
67. Вищі податки для ФОПів та перетворення митників на слідчих. Як держава планує зібрати більше доходів у наступні шість років? [Електронний ресурс]. Економічна правда, 2023. Режим доступу:
<https://www.epravda.com.ua/publications/2023/12/27/708168/>.
68. Вінокуров Я. Усе по 10%: скільки коштуватиме Україні радикальна податкова реформа [Електронний ресурс]. Економічна правда, 2022. Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/08/22/690660/>.
69. Заражевська С., Крицька І. Бізнес, економісти та топпосадовці сперечаються про ідею податкової реформи «10–10–10». «За», «проти» і що про це думає Зеленський [Електронний ресурс]. Forbes, 2022. Режим доступу: <https://forbes.ua/inside/biznes-ekonomisti-ta-topposadovtisi-sperechayutsya-pro-ideyu-podatkovoi-reformi-10-10-10-za-proti-ta-shcho-pro-tse-dumae-zelenskiy-20082022-7826>.
70. Литвиненко Т. Є. Основні напрями та перспективи реформування податкової системи України / Т. Є. Литвиненко, О. М. Перевалова, А. В. Лищенко // Фінансова система України: [зб. наук. пр.]. Острог: Вид-во Нац. ун-ту «Острозька Академія», 2008. Вип.10, ч.1. С. 365-372.
71. Горovenko А. Податкова реформа Шурми продиктована його прем'єрськими амбіціями, - експерти [Електронний ресурс]. РБК-Україна, 2022. Режим доступу: <https://www.rbc.ua/ukr/news/nalogovaya-reforma-shurmy-prodiktovana-premerskimi-1661246951.html>.
72. Якою буде податкова реформа у майбутньому: позиція Гетманцева [Електронний ресурс]. Дебет-Кредит, 2022. Режим доступу: <https://news.dtkk.ua/taxation/common/80783-iakoiu-bude-podatкова-reforma-u-maibutnyomu-poziciia-getmanceva>.

73. Обухов В. Податкова реформа-2022: який з варіантів обере влада? [Електронний ресурс]. Укрінформ, 2022. Режим доступу: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3398114-podatкова-reforma2022-akij-z-variantiv-obere-vlada.html>.
74. Жорсткі вимоги до ФОПів і нова податкова реформа: в уряді підготували низку змін для бізнесу. [Електронний ресурс]. РБК-Україна, 2024. Режим доступу: <https://www.rbc.ua/rus/news/zhorstki-vimogi-fopiv-i-nova-podatкова-reforma-1705413510.html>.
75. Лайтаренко О. Національна стратегія доходів до 2030 року — майбутнє спрощеної системи оподаткування. [Електронний ресурс]. Юридична газета online, 2024. №1 (779). Режим доступу: <https://jur-gazeta.com/dumka-eksperta/nacionalna-strategiya-dohodiv-do-2030-roku--maybutne-sproshchenoyi-sistemi-opodatkuvannya.html>.
76. Мацелюх Н. П. Податкова реформа як спосіб трансформації парадигми податкової діяльності держави. Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування, 2020. Вип. 4. С. 115-126.
77. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004. 454 с.
78. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, А.И. Крисоватого. К.: Кондор, 2011. 352 с.
79. Швабій К. Нові реалії податкової політики України [Електронний ресурс]. Економічна правда, 2022. Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/10/20/692850/>.
80. Податкова політика [Електронний ресурс]. Офіційний веб-портал Міністерства фінансів України. Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>.
81. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [Електронний ресурс] : Розпорядження

Кабінету Міністрів України; Стратегія від 08.02.2017 № 142-р. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>.

82. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України; Стратегія, План, Заходи від 29.12.2021 № 1805-р. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>.

83. Литвиненко Т. Є. Основні напрями та перспективи реформування податкової системи України / Т. Є. Литвиненко, О. М. Перевалова, А. В. Лищенко // Фінансова система України: [зб. наук. пр.]. Острог: Вид-во Нац. ун-ту «Острозька Академія», 2008. Вип.10, ч.1. С. 365-372.

