

Нестеренко О. П.

кандидат економічних наук, доцент,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Україна;
e-mail: nesterenkoo@knu.ua; ORCID ID: 0000-0003-0886-8173

Демиденко Л. М.

кандидат економічних наук, доцент,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Україна;
e-mail: demydenko@knu.ua; ORCID ID: 0000-0003-1340-8374

Рейнська В. Б.

кандидат економічних наук, старший викладач,
Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне, Україна;
e-mail: v.b.reinska@niwmt.edu.ua

Волкова М. В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту і публічного адміністрування,
Харківський Національний університет міського господарства
імені А.М. Бекетова, Україна;
e-mail: milaha7432@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-2590-90055

ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ВІД КВАЗІ-ЛІБЕРАЛЬНОЇ РЕТРОСПЕКТИВИ ДО НЕОЛІБЕРАЛЬНОЇ ПЕРСПЕКТИВИ?

*Добре оподаткування – фундамент суспільного
бюджету – це одна з головних ознак демократії*
Річард А. Мастерейв

Анотація. Проаналізовано ретроспективу становлення, розвитку та реформування податкової системи України, яка поступово формувалася під впливом багатьох зовнішніх та внутрішніх факторів у період незалежності. Автори намагалися вирішити важливу наукову проблему — з'ясувати особливості сучасного етапу еволюції податкової системи в Україні в контексті необхідності продовження ліберальної податкової реформи та врахування найкращого міжнародного досвіду реформаторської діяльності у сфері оподаткування. У результаті дослідження запропоновано авторську періодизацію розвитку податкової системи України на основі визначення сутнісних рис та особливостей кожного з етапів, а саме: формування вітчизняної податкової системи квазі-ліберального типу; формування жорсткої (репресивної) моделі податкової системи з елементами силового тиску; етапів удосконалення та подальшої інституціоналізації податкової системи України.

Акцентується увага на суб'єктивно-психологічному вимірі теорії і практики оподаткування, вивчення якої було започатковано австрійською економічною традицією та поглиблено австрійською неоліберальною економічною теорією. З'ясовано, що врахування суб'єктивних оцінок платників податків щодо форм та способів оподаткування, стану адміністрування податків та інших суб'єктивних та індивідуалістичних факторів у практиці господарювання суттєво модифікує усталені підходи до побудови податкової системи і має посприяти відродженню суб'єктивістської традиції в економічній та фінансовій науках. Водночас вказується на конгруентності окремих елементів податкової реформи в Україні та країнах ЄС в контексті європейської інтеграції. Автори встановлюють ключову якісну особливість вітчизняної податкової системи — її квазі-ліберальність, розкривають зміст останніх змін в оподаткуванні та окреслюють подальші перспективи розвитку податкової системи в контексті неоліберальної теорії.

Ключові слова: структура податкових надходжень, оподаткування, податкова система, ліберальна податкова реформа, неоліберальна економічна теорія.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 3; бібл.: 14.

Nesterenko O. P.

*Ph. D. in Economics, Associate Professor,
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine;
e-mail: nesterenkoo@knu.ua; ORCID ID: 0000-0003-0886-8173*

Demydenko L. M.

*Ph. D. in Economics, Associate Professor,
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine;
e-mail: demydenko@knu.ua; ORCID ID: 0000-0003-1340-8374*

Reinska V. B.

*Ph. D. in Economics, Senior Lecturer,
National University of Water Management and Nature Management, Rivne, Ukraine;
e-mail: v.b.reinska@nuwm.edu.ua*

Volkova M. V.

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Management and Public Administration,
O. M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv, Ukraine;
e-mail: milaha7432@gmail.com; ORCID ID:0000-0002-2590-9005*

TAX SYSTEM OF UKRAINE: FROM QUASI-LIBERAL RETROSPECTIVE TO NEOLIBERAL PERSPECTIVE?

Abstract. This article analyzes the retrospective of the formation, development and reformation of the tax system of Ukraine, which gradually formed under the influence of many external and internal factors during the period of independence. The authors attempted to solve an important scientific problem — to find out the peculiarities of the current stage of the evolution of the taxation system in Ukraine in the context of the need for the continuation of liberal tax reform and taking into account the best international experience of reformist actions in the field of taxation. As a result of the study, author's periodization of the development of the tax system of Ukraine was proposed based on the definition of the essential features and characteristics of each stage: the formation of the domestic tax system of the quasi-liberal type; formation of a rigid (repressive) model of the tax system with the elements of force pressure; stages of improvement and institutionalization of the tax system of Ukraine. The article also focuses on the subjective-psychological dimension of the theory and practice of taxation, the study of which was initiated by the Austrian neo-liberal economic school. Taking into account the subjective assessments of taxpayers regarding the forms and methods of taxation, the state of tax administration, etc. substantially modifies the established approaches to the construction of the tax system. At the same time, it is indicated the congruence of certain elements of tax reform in Ukraine and the EU countries in the context of European integration. The authors establish a key qualitative feature of the domestic tax system — its quasi-liberalism, reveal the content of recent changes in taxation, and outline the future prospects for the development of the tax system in the context of the neoliberal theory.

Keywords: structure of tax revenues, taxation, tax system, liberal tax reform, neo-liberal economic theory.

JEL Classification B53, H20, H21

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 3; bibl.: 14.

Нестеренко Е. П.

*кандидат экономических наук, доцент,
Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Украина;
e-mail: nesterenkoo@knu.ua; ORCID ID: 0000-0003-0886-8173*

Демиденко Л. М.

*кандидат экономических наук, доцент,
Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Украина;*

e-mail: demydenko@knu.ua; ORCID ID: 0000-0003-1340-8374

Рейнская В. Б.

*кандидат экономических наук, старший преподаватель,
Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно, Украина;*

e-mail: v.b.reinska@nuwm.edu.ua

Волкова М.В.

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры менеджмента и публичного администрирования,
Харьковский Национальный университет городского хозяйства
имени А.Н.Бекетова, Украина;*

e-mail: milaha7432@gmail.com; ORCID ID:0000-0002-2590-9005

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА УКРАИНЫ: ОТ КВАЗИ-ЛИБЕРАЛЬНОЙ РЕТРОСПЕКТИВЫ К НЕОЛИБЕРАЛЬНОЙ ПЕРСПЕКТИВЕ?

Аннотация. Проанализируем ретроспективу становления, развития и реформирования налоговой системы Украины за время независимости. Предложена периодизация развития налоговой системы Украины на основе определения сущностных черт и особенностей каждого из этапов. Акцентируем внимание на субъективно-психологическом измерении налогообложения, которое существенно модифицирует устоявшиеся подходы к построению налоговой системы. Указано на конгруэнтность отдельных элементов налогового реформирования в Украине и странах ЕС в контексте евроинтеграции. Авторы устанавливают ключевую качественную особенность отечественной налоговой системы — ее квази-либеральность, раскрывают содержание последних изменений налогообложения и определяют дальнейшие перспективы развития налоговой системы в контексте неолиберальной теории.

Ключевые слова: структура налоговых поступлений, налогообложение, налоговая система, либеральная налоговая реформа, неолиберальная экономическая теория.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 3; библи.: 14.

Вступ. Сучасна податкова система України сформувалась за роки незалежності під впливом багатьох зовнішніх та внутрішніх чинників, і наразі має арсенал податків, зборів, обов'язкових платежів, подібних до запроваджених у країнах Європейського Союзу. Разом з тим, важливою науковою проблемою є з'ясування особливостей сучасного етапу еволюції системи оподаткування в Україні в контексті необхідності продовження ліберального податкового реформування та врахування кращого міжнародного досвіду реформаторських дій у сфері оподаткування.

Аналіз досліджень та постановка завдання. В теорію і практику оподаткування та побудови ефективних податкових систем вагомий внесок здійснили такі зарубіжні вчені: Ч. Адамс, Дж. Б'юкенен, Р. Дорнбуш, К. Емерсон, Дж. М. Кейнс, П. Кругман, А. Лаффер, Р. Лукас, Р. Масгрейв, Дж. Стігліц, М. Фрідман, Е. Хансен, Дж. Хікс та інші.

Незважаючи на те, що питанням формування вітчизняної податкової системи присвячені праці багатьох українських учених, зокрема З. Варналія, Ю. Іванова, М. Крупки, І. Лук'яненко, І. Луніної, І. Лютого, Л. Сідельникової, А. Соколовської, В. Федосова, І. Чугунова, К. Швабія та ін., тема лібералізації податкової системи України залишається достатньо гострою та актуальною.

Метою статті є здійснення ретроспективного аналізу і дослідження сучасного стану еволюції податкової системи України, а також визначення основних тенденцій податкових змін та процесу реформування оподаткування в Україні в контексті неолиберальної економічної теорії та євроінтеграції.

Результати дослідження. За адміністративно-територіальним устроєм Україна є унітарною державою — відповідно, вітчизняна податкова система забезпечує доходами два рівні бюджетної системи, що зумовлює поділ податків на загальнодержавні та місцеві. Так,

загальнодержавні податки та збори є обов'язковими до сплати на усій території України, а місцеві встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [1].

Податкова система України виконує функцію розподілу та перерозподілу ВВП, що забезпечило, зокрема, надходження до зведеного бюджету України на рівні 81,4 % у 2017 році. У попередньому 2016 році рівень податкових надходжень у зведеному бюджеті сягнув найвищої позначки у 83,1 %, а за період 2012—2017 років обсяг податкових надходжень коливався у межах 77,9—83,1 % доходів зведеного бюджету (табл. 1).

У контексті обраного Україною європейського вектору інтеграції варто розуміти особливості формування і реалізації податкової політики у Європейському Союзі. Так, кожні 10 років у ЄС ухвалюється стратегія економічного розвитку, в якій визначаються її ключові завдання та пріоритети. Стратегія Євро-2020 для розумного, сталого та всеосяжного економічного зростання, заснована на посиленій координації економічної політики, була започаткована 3 березня 2010 року. Усі держави-члени взяли на себе зобов'язання досягти цілей Євро-2020.

Таблиця 1

Податкові надходження, їх частка у ВВП та у доходах
Зведеного бюджету України у 2012—2017 роках

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Номінальний ВВП, млн грн (СНР 2008)*	1 459 096,0	1 522 657,0	1 586 915,0	1 988 544,0	2 383 182,0	2 982 920,0
Доходи зведеного бюджету, млн грн	445 525,3	442 788,7	456 067,3	652 031,0	782 859,5	1 016 788,3
Податкові надходження зведеного бюджету, млн грн	360 567,2	353 968,1	367 511,9	507 635,9	650 781,7	828 158,8
Податкові надходження до ВВП, у %	24,7	23,2	23,2	25,5	27,3	27,8
Податкові надходження у зведеному бюджеті, у %	80,9	79,9	80,6	77,9	83,1	81,4

Джерело: складено та розраховано на основі фактичних даних Звіт про виконання зведеного бюджету за 2012—2017 роки [2] та оновлених показників ВВП за методикою СНР2008 Державної служби статистики України; починаючи з 2014 року дані наведені без врахування АР Крим та частини Донецької та Луганської областей [3].

З метою координації зусиль держав-членів Європейська Комісія створила щорічний цикл координації економічної політики, що називається Європейським семестром. Відповідно, податкова політика сприяє досягненню кожного з пріоритетів, визначених на міждержавному рівні. Досягнення головних цілей Європейського семестру базується на реалізації таких пріоритетів податкової політики: перенесення податкового навантаження з робочої сили до інших, менш згубних податкових баз; цільове скорочення податкового навантаження на робочу силу задля сприяння зайнятості; розширення податкової бази; податкові заходи щодо зменшення заборгованості в житлово-комунальному та корпоративному податках; добре розроблені податки, спрямовані на сприяння зростанню та конкурентоспроможності, зокрема в сфері житлового, екологічного та науково-технічного оподаткування; заходи щодо покращення податкового законодавства [4].

У дослідженнях європейських учених відношення податкових надходжень до ВВП називають «податковим коефіцієнтом» (tax ratio), який розраховується з урахуванням платежів на загальнообов'язкове соціальне страхування. За аналогією з показником ВВП, який слугує центральним індикатором вимірювання економічного та суспільного прогресу, загальний податковий коефіцієнт часто використовується як найважливіший показник для оцінки податкової системи країни. Рівень податкового коефіцієнта в промислово розвинутих країнах ЄС становить близько 40 відсотків ВВП у середньому, отже, податкова політика

суттєво впливає на рішення фірм та домогосподарств щодо виробництва та споживання, на пропозицію та попит на робочу силу та на інші складові добробуту суспільства. Крім того, податкова політика має значний потенціал щодо зміни розподілу доходів та багатства і є важливим фактором, що впливає на індивідуальний добробут і соціальну єдність [5]. Автори дослідження щодо перспектив оподаткування в ЄС зазначають, що за 20 років так і не сформовано спільний тренд щодо податкового коефіцієнту на рівні ЄС: «Економіки країн ЄС мають високий рівень оподаткування, що дозволяє фінансувати європейські соціальні моделі з високим рівнем громадських та соціальних витрат. У 2012 році податковий коефіцієнт до ВВП склав 39,4 % — для всього ЄС; 40,4 % — для Єврозони, у порівнянні з 39,4 % для Японії та 24,5 % для США. Втім, існують великі розбіжності між країнами ЄС. Співвідношення податку до ВВП у Данії, Бельгії та Франції перевищує 45%, у Швеції, Фінляндії, Італії та Австрії — від 45 % до 40 %, нижче 35 % у Греції, Іспанії, Польщі та Португалії; 30 % у Словаччині, Ірландії, Румунії та Болгарії» [6].

Отже, кожна країна-учасниця ЄС вирішує власні завдання соціально-економічного розвитку, використовуючи при цьому весь арсенал прямих, непрямих податків та соціальних внесків [7]. Подібним чином діє й Україна, формуючи і вдосконалюючи вітчизняну податкову систему. Так, до прямих податків в Україні належить ПДФО, податок на прибуток підприємств, податок на майно, до непрямих — ПДВ, акцизний податок, мито, важливе значення має єдиний соціальний внесок (ЄСВ). Податковий коефіцієнт в Україні останніми роками становив: 34,9 % у 2015 році, 32,8 % в 2016 році, 33,9 % — в 2017 році.

Лібералізація податкової системи чи не найяскравіше відбилась на зміні його ставок: з 2016 року ставка ЄСВ була суттєво знижена для роботодавців із середнього рівня 44% до єдиної ставки 22 % від фонду оплати праці, а ЄСВ з працівників було скасовано. Основний зміст цього кроку з реформування податкової системи полягав у забезпеченні зниження витрат підприємців на робочу силу та підвищення конкурентоздатності бізнесу в цілому.

Суттєве зниження ставки ЄСВ з 2016 року не призвело до значного скорочення податкового коефіцієнту, хоча частка ЄСВ у ВВП скоротилась з 9,3 % у 2015 році до 5,5 % у 2016 році, у 2017 році вона зросла до 6,1 % за рахунок розширення бази оподаткування, зокрема за рахунок оподаткування фізичних осіб-підприємців навіть за відсутності доходів. Як доводять сучасні дослідження [8], зниження ставки ЄСВ сприяє зростанню ВВП й обсягів споживання за одночасного зниження інфляції, причому ці ефекти значні у коротко- та середньостроковій перспективі. Зокрема, у короткостроковому періоді вплив зниження оподаткування заробітної плати значно сильніший у випадку застосування монетарної політики інфляційного таргетування, що призводить до суттєвого піднесення економіки. Таким чином, результати свідчать на користь проведеного зниження ставки єдиного соціального внеску, тобто послаблення тягаря оподаткування праці в Україні.

Дискусії щодо прогресивності/пропорційності податків, видів та форм податкових платежів, незмінності / рухливості податкової системи залишаються актуальними упродовж багатьох століть [9]. Однак реальна проблема, на якій потрібно зосередити увагу — це визначення тієї частини індивідуального доходу, якою кожен громадянин зобов'язаний профінансувати державу. Тому в будь-яких суспільствах і національних економіках, на будь-яких стадіях розвитку залишаються актуальними низка питань, наведених нижче. Яка частина суспільного продукту може бути утримана з кишень виробників і споживачів? Чиї інтереси повинні бути першочерговими: платників податків чи фіскальні інтереси держави? Яку частку доходів і ресурсів можливо і потрібно примусово вилучати на користь держави, розуміючи при цьому, що вилучення будуть використані на користь не-виробників, або неефективних виробників, або соціальних перерозподільчих запитів?

Неоліберальний підхід до проблем оподаткування ґрунтується на тому, що будь-які рішення і дії щодо систем, видів і принципів оподаткування вивчаються з позицій індивіда, а не держави. У цьому контексті цікавою видається та шквальна критика, якій прихильники австрійської ліберальної традиції піддають, здавалося б, своїх ідейних однодумців — представників економічного неоконсерватизму. Маємо на увазі критичне ставлення

австрійських неолібералів, зокрема М. Ротбарда і Ф. фон Хайека, до загальновідомої кривої А. Лаффера. З 80-х років ХХ ст. і донині більшість економістів послуговується цим емпіричним інструментом, а державні органи перетворили аналітичні висновки з кривої Лаффера на «керівництво до дії». Ще в добу панування економічного неоконсерватизму М. Ротбард заявив про підміну понять, адже прихильники економіки пропозиції стверджували, що необхідно прагнути до такої податкової ставки, яка максимізує податкові надходження. На питання австрійського неоліберала про те, чому ми повинні вважати максимізацію доходів уряду цільовою функцією оподаткування (оптимальним рівнем ставки оподаткування), прихильники економіки пропозиції так і не відповіли [10, р. 82]. Більш логічною видається протилежна ситуація, коли прихильники економічного неоконсерватизму виступали б за мінімізацію внесків до державного бюджету, захищаючи інтереси приватного сектора. Тому констатуємо, що представники економіки пропозиції фактично опікувалися державними, а не приватними інтересами, керувалися тим, що результат податкових змін повинен бути нейтральним щодо доходів бюджету. Така спрямованість аргументів неоконсерваторів автоматично виключила з обговорення питання щодо загального обсягу податкових вилучень.

Суб'єктивно-психологічний підхід, заснований австрійською економічною традицією, активно використовується сучасним австрійським неолібералізмом, та поширюється й на податкову теорію. Так, неоліберали наголошують, що платники податків здійснюють суб'єктивне оцінювання форми оподаткування, причому воно не залежить безпосередньо від загальної суми, що вилучається. Тобто, якщо суми податку I і податку II, що вилучаються, є однаковими, це не означає, що у платника податку сформоване однакове ставлення до процесу оподаткування. Порівняємо, наприклад, ставлення громадян до податку на особисті доходи з одного боку та податку на споживання, з іншого.

Сплата особистого прибуткового податку відбувається шляхом примусового, інколи нав'язливого дослідження податковим органом багатьох аспектів життя платника податків. Трансакційні витрати адміністрування такого податку для індивіда високі — йому доводиться вести облік своїх доходів, витрат, податкових відрахувань, старанно заповнювати податкові декларації тощо. Сплата акцизного податку або податку на додану вартість (як приклади податків на споживання) не передбачає втручання в особисте життя або вивчення джерел доходів, тому право особи на приватність в цілому не порушується. Більш того, сплата акцизів є психологічно менш обтяжливою, оскільки в процесі оподаткування платник, він же споживач, отримує бажаний товар або послугу, на відміну від прибуткового оподаткування, коли відбувається одностороння сплата коштів, а жодної компенсації, еквіваленту не отримується. Саме з урахуванням вищезазначених мотивів у Франції ще у 50-х роках ХХ ст. було запроваджено податок на додану вартість як універсальний акциз, що забезпечує стабільні суттєві надходження до бюджету та не є психологічно обтяжливим, подібно до податків на доходи чи прибуток.

Індивід, оцінюючи переваги або недоліки різних видів оподаткування, вочевидь буде обирати заплатити вищу ціну, аби уникнути втручання податкової служби в своє особисте життя [10]. Разом з тим за допомогою акцизів можна свідомо обмежувати або стимулювати споживання тих чи інших благ. Ще однією перевагою податків на споживання є їх майже автоматична пропорційність, або навіть регресійність щодо доходів платників, тоді як оподаткування доходів в розвинених країнах переважно прогресивне.

Роль основних груп податків на основі бюджетної класифікації податкових надходжень представлено у *табл. 2*.

Найбільший внесок до зведеного бюджету України наразі надходить від групи внутрішніх податків на товари і послуги (розглянутих нами податків на споживання в неоліберальній термінології кінця ХХ ст.) — тобто від ПДВ та акцизних податків, сплата яких не зачіпає особистих інтересів індивіда та визнається більш прийнятною.

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України
у 2012—2017 роках, %

№	Податкові надходження	Рік					
		2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	<i>Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, з них:</i>	34,4	35,9	31,4	27,4	30,6	31,3
	податок та збір на доходи фізичних осіб	18,9	20,4	20,5	19,7	21,3	22,4
	податок на прибуток підприємств	15,5	15,5	10,9	7,7	9,3	8,9
2	<i>Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів</i>	4,9	8,2	9,1	8,3	7,2	6,2
3	<i>Внутрішні податки на товари та послуги, з них:</i>	49,2	46,6	50,1	49,1	51,8	52,6
	акцизні податки	10,7	10,4	12,3	13,9	15,6	14,7
	ПДВ	38,5	36,2	37,8	35,2	36,2	37,9
4	<i>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції</i>	3,7	3,8	3,4	7,9	3,1	3,0
5	<i>Місцеві податки</i>	1,5	2,1	2,2	5,3	6,5	6,4
6	<i>Інші податки та збори</i>	6,4	3,5	3,7	2,0	0,8	0,6
	Всього податкових надходжень зведеного бюджету	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Джерело: складено та розраховано на основі фактичних даних Звітів про виконання зведеного бюджету за 2012-2017 роки [2].

Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку податкової системи ми прагнемо розглядати в нерозривному взаємозв'язку з її історико-еволюційним поступом. Отже, формування податкової системи України розпочалося ухваленням Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-ХІІ, який втратив чинність 1 січня 2011 року у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України 2 грудня 2010 року [1]. Стаття 67 Конституції України, в свою чергу, декларує, що кожен громадянин зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і в розмірах, встановлених законом.

Аналіз теоретико-методологічних основ, законодавчих і нормативних актів та практичної діяльності в царині оподаткування дозволяє виокремити основні етапи еволюції податкової системи України (табл. 3). Кожен з етапів базувався на ухваленні низки нормативно-правових актів (законів, стратегій, концепцій), що визначали базові правила оподаткування та відповідне бачення розвитку вітчизняної податкової системи.

Закономірно, що з проголошенням Україною незалежності у 1991 році почалась розбудова вітчизняної податкової системи, особливістю якої була відсутність будь-якого досвіду справляння основних податків як інструментів регулювання соціально-економічного розвитку країни. Ухвалення Податкового кодексу України у 2010 році знаменувало етап інституціоналізації податкової системи, на якому відбулось виключення з переліку загальнодержавних та місцевих податків малоефективних та не діючих податків, та у 2014 році відбулось подальше скорочення їх кількості шляхом об'єднання діючих до 7 загальнодержавних та 4 місцевих [1]. Так, податок на майно ввібрав у себе 3 податкові платежі: податок з нерухомого майна, податок на землю та податок на транспортні засоби, аналогічна ситуація відбулась з рентною платою.

Наступні роки віддзеркалюють пошук прийнятної структури оподаткування доходів населення. Запроваджується військовий збір у розмірі 1,5 % від фонду оплати праці як тимчасовий захід на час проведення антитерористичної операції на Сході, у 2015 році підвищується гранична ставка ПДФО до 20 %. 2016 рік знову приніс зміни податку на доходи фізичних осіб, де замість малопрогресивної шкали, що діяла у 2015 році з двома ставками — 15 % — до заробітної плати та інших прирівняних до неї доходів які не перевищували 10 мінімальних заробітних плат і 20% — на суму перевищення, було введено

одну пропорційну ставку — 18 %, знизивши таким чином податок на доходи, що перевищували 10 мінімальних заробітних плат.

У процесі реформування податкової системи необхідно враховувати, що вона не є замкненою структурою, а відіграє провідну роль у функціонуванні публічних фінансів. Забезпечення ідеалів соціальної справедливості (інколи ілюзорних) базується на політиці перерозподілу доходів, центральною ланкою для забезпечення якої є система оподаткування. В контексті неоліберальної теорії окреслимо підходи до питання перерозподілу доходів, деякі успіхи й проблеми української податкової системи.

Таблиця 3

Етапи еволюції податкової системи України

Назва етапу	Основний зміст
1 етап (1991—1996) становлення вітчизняної податкової системи квазі-ліберального типу	характеризується частими змінами законодавства, низьким рівнем сплати податків і кваліфікації податкових органів; протягом 1994 року декілька разів змінювався об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств, розмір відрахувань на загальнообов'язкове страхування складав до 90 % фонду оплати праці; у 1995 році об'єктом оподаткування визначено балансовий прибуток і запроваджено диференційовані ставки податку на прибуток підприємств залежно від виду діяльності; прибутковий податок з громадян (сучасний ПДФО) запроваджено за прогресивною шкалою 0 %, 10 %, 15 %, 20 %, 30 %, 40 % яка проіснувала до 2003 року
2 етап (1997—2003) формування жорсткої (репресивної) моделі податкової системи з елементами силового тиску	формується система фіскального контролю за суб'єктами оподаткування, створюється податкова поліція, посилюється податковий та митний тиск, запроваджується пропорційна шкала оподаткування податку на прибуток підприємств зі ставкою 30 %, скасовується нульове оподаткування прибутку підприємств з іноземними інвестиціями; запроваджується існуюча донині модель оподаткування доданої вартості зі ставками 20 % та 0 %; з 1998 року впроваджується спрощена система оподаткування малого бізнесу — єдиний податок
3 етап (2004—2010) удосконалення вітчизняної податкової системи	вводиться пропорційна ставка податку з доходів фізичних осіб 13 % замість прогресивної шкали, з подальшим підвищенням до 15 %; замість неоподаткованого мінімуму доходів громадян запроваджуються податкові соціальні пільги та податкові знижки; змінюється термін перенесення збитків з податку на прибуток з 60 місяців до 36, в подальшому — до 12 місяців; у липні 2010 року об'єднують 4 внески на загальнообов'язкове соціальне страхування в один єдиний внесок (ЄСВ)
4 етап (з 2011 по теперішній час) інституціоналізація податкової системи України	з ухваленням ПКУ відбувається формальне скорочення з 29 до 18 загальнодержавних та з 14 до 5 місцевих податків та зборів (за рахунок малоефективних і не діючих податків); змінюється методика обчислення податку на прибуток (відбувається перехід від податкового обліку до бухгалтерського обліку, проте з податковими різницями); ставка податку на прибуток підприємств поступово знижується з 25 % до 18 %; запроваджується малопрогресивна шкала податку з доходів фізичних осіб з граничною ставкою 17 %, а з 2015 року — 20 %; у 2016 році відбувається повернення до пропорційного оподаткування доходів зі ставкою 18 %. З 2014 року розширюється база оподаткування за рахунок пасивних доходів фізичних осіб, впроваджується військовий збір з фізичних осіб у 1,5 % фонду оплати праці та інших доходів. Вводиться ПДВ на лікарські засоби за ставкою 7 %.

Джерело: складено авторами.

Одним із традиційних елементів політики перерозподілу є акумулювання до бюджету частини високих доходів через механізми прогресивного оподаткування юридичних та фізичних осіб. Однак неоліберали стверджують [10; 11], що внаслідок дії цих механізмів попередні отримувачі високих доходів не можуть залишатися в межах звичних видів діяльності, змушені скорочувати обсяг фінансування чи переглядати й обмежувати напрямки вкладання коштів. Якщо ж рівень особистих доходів стає недостатнім для підтримання звичного рівня життя осіб, які виконують складні спеціальні функції, то спостерігається соціальна апатія, негативні тенденції у наукомістких і технологічних секторах тощо. Намагаючись компенсувати таке становище, держава перебирає на себе функції

забезпечення заощаджень і капіталовкладень, субсидування і контролю окремих сфер діяльності, утримання значної кількості індивідів.

Зауважимо, що перерозподіл доходів стає мотивом для виправдання подальшого зростання суспільних витрат і породжує замкнене коло: централізація капіталовкладень і надання соціальних послуг демонструють, що наслідком перерозподілу є розширення ролі держави, а умови розширення економічних функцій держави безпосередньо створюються заходами перерозподільчої політики. Тому практична реалізація перерозподільчих функцій державою, як правило, обмежує економічні права і свободи громадян, а інколи й суперечить ідеї справедливого розподілу. У цьому контексті існуюча в Україні фактично пропорційна система оподаткування не викривлює значною мірою стимули та мотивацію економічних агентів, реалізуючи в цілому ознаки неоліберальної моделі податкової системи.

Разом із тим, деякі дослідники справедливо зауважують, що пропорційна система оподаткування сприяє перенесенню податкового тягаря з багатих верств населення на середній клас, що істотно зменшує соціальну роль податків, адже поступово відбувається податковий зсув, підвищення податкового навантаження на доходи більшості осіб з середнім та низьким рівнем доходів [12]. Перехід до єдиного податку та усереднення ставки податку на доходи фізичних осіб є проявами цього процесу. Отже, особливою проблемою, що зберігає свою актуальність в Україні, є те, що перерозподільчий процес не набуває чітко вираженого «вертикального» характеру, визначеної спрямованості від найбагатших до найбідніших. Вертикальна спрямованість оподаткування відіграє більшою мірою психологічну, аніж фінансову роль, проте вона все ж справляє позитивне враження на пересічного українця.

Уявлення про перерозподіл державою грошей від багатих до бідних виправдане незначною мірою, проте активно риторично-пропагандистськи підтримується, щоб приховати дійсний стан справ. Останнім часом доводиться констатувати позитивні зрушення свідомості платників — незалежно від прогресивності чи пропорційності шкали, серед них зростає розуміння, що саме вони фінансують державні видатки і мають право цікавитися їх застосуванням.

Непряме оподаткування доходів фізичних осіб в Україні не завжди досягає поставленої мети перерозподілу з різних причин: фактичної відсутності податків «на розкіш»; використання єдиної ставки ПДВ незалежно від товарних груп; розкрадання державних надходжень від підакцизних товарів, які мали б спрямовуватися, в тому числі, й на потреби соціально незахищених верств населення. Пряме оподаткування фізичних осіб, як зазначалося, залишається «вигідним» більш заможним громадянам не лише через практичну відсутність прогресивного збільшення ставок, а й через одвічну проблему — перебування значної частини отримуваних доходів «у тіні». Детінізацію доходів, як зазначалося, частково забезпечила лібералізація розміру єдиного соціального внеску [8]. Проте вона стає можливою тільки за умови виконання вимог збільшення фонду оплати праці, середньої зарплати на підприємстві та ін.

Оподаткування пасивних доходів у формі дивідендів не відповідає завданню нівелювання соціальної диференціації, адже апіорі ставить знак рівності між цими доходами незалежно від їх суми (дивіденди пересічних громадян, заможних людей та олігархів оподатковуються за пропорційною ставкою. Щодо оподаткування надвисоких доходів олігархату, то в цьому напрямку ситуація ще гірша — процвітає фактично компрадорський капітал, який безжально виводить прибутки з країни і лише частина з яких, під виглядом «кіпрських інвестицій», повертається до вітчизняної економіки.

Таким чином, реальний перерозподіл доходів є горизонтальним: кошти, які перерозподіляються, переважно мають джерелом свого утворення ті ж самі соціальні верстви, до яких здійснюється їх подальше спрямування.

Поруч з проблемними питаннями необхідно вказати і на позитивні зрушення в реформуванні податкової системи, передусім щодо її оцінювання у міжнародних порівняльних рейтингах. Так, у звітах, що періодично публікує World Bank Group [13], на початку 2010-х років податкову систему України було віднесено до числа найменш

сприятливих для розвитку бізнесу. На основі цього деякі дослідники робили висновки про те, що використання ліберальних рецептів реформування і впровадження зарубіжного, зокрема європейського, податкового досвіду не привело до бажаних результатів. Дозволимо собі заперечити подібні твердження, адже подальше ліберально орієнтоване реформування української податкової системи призвело до суттєвого покращення позицій країни у багатьох міжнародних рейтингах.

Так, за інтегрованим показником «Сплата податків» / Paying Taxes міжнародного рейтингу DoingBusiness у 2012 році Україна посідала 181 місце із 183 країн, разом з тим у 2018 році — вже 43 місце із 190 країн світу, що засвідчує стрімку позитивну динаміку, вагоме покращення рівня розвитку податкової системи. Цього результату було досягнуто, передусім, за рахунок зниження єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування та удосконалення електронної системи адміністрування ПДВ [13].

Висновки. Дослідження сучасного стану та ретроспективний аналіз становлення, розвитку та реформування податкової системи України дозволяє зробити висновки про: латентний характер реформування податкової системи; компромісний шлях впровадження податкових змін в економіці України; поступове пом'якшення податкового навантаження на юридичних та фізичних осіб, що відбувається повільними темпами; істотний вплив ситуаційних рішень і кон'юнктурних факторів, обумовлених передусім політичними і наразі воєнними чинниками. Означені фактори уможливають характеристику ретроспективи розвитку вітчизняної податкової системи як квазі-ліберальної та окреслюють перспективи розвитку податкової системи в контексті неоліберальних настанов.

Суб'єктивні оцінки платників податків щодо форм і методів оподаткування, стану адміністрування податків та іншого мають значення і повинні враховуватись податковими органами та інституціями, відповідальними за розробку і впровадження стратегії податкового реформування. Актуалізація суб'єктивних та індивідуалістичних факторів у практиці господарювання, на нашу думку, має посприяти відродженню суб'єктивістської традиції в економічній та фінансовій науках, витоки якої сягають ще австрійської суб'єктивно-психологічної школи, а сучасним її втіленням є австрійська неоліберальна теорія. Неприпустимою є ситуація, коли зміни в податковій системі обумовлюються виключно фіскальними потребами.

Продумане і поступове зниження рівня оподаткування спроможне підвищити конкурентоздатність економіки, зменшити відтік капіталу за кордон, рівень тінізації економіки і, в кінцевому підсумку, забезпечити розвиток української економіки, що в довгостроковій перспективі здатне стабілізувати доходи бюджетів усіх рівнів. Однак одночасне зростання ВВП та доходів бюджетів може бути забезпечене виключно поживанням підприємницької діяльності, яке й стане відповіддю на зменшення податкового навантаження. Зниження податкових вилучень позитивно вплине на економічне зростання, оскільки збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні юридичних та фізичних осіб зумовить їх більш ефективне використання на основі ринкового механізму. Разом із тим, відзначаємо складність одночасного забезпечення зростання податкових надходжень в умовах недопущення посилення (або навіть послаблення) податкового тиску, чого й вимагає неоліберальна теорія.

Література

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20150101>.
2. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=359194&&documentList_stind=21.
3. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/vvp/vvp_ric/vvp_u.htm.
4. Garnier G. A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020 / G. Garnier, E. György, K. Heineken, M. Mathé, L. Puglisi, S. Ruà, A. Skonieczna, A. V. Mierlo // *Reflète et perspectives de la vie économique*. — 2014. — Vol. LIII. — Is. 2. — P. 75—111. doi:10.3917/rpve.532.0075.
5. Schratzenstaller M. Sustainable tax policy. Concepts and indicators beyond the tax ratio / M. Schratzenstaller // *Revue de l'OFCE*. — 2015. — № 141. — Vol. 5. — P. 57—77. doi:10.3917/reof.141.0057.

6. Mathieu C. What future for taxation in the EU? / C. Mathieu, H. Sterdyniak // *Revue de l'OFCE*. — 2015. — № 141. — Vol. 5. — P. 5—13. doi:10.3917/reof.141.0005.
 7. Taxation trends in European Union 2017 [Electronic resource] / European Union. — 2017. — Available at : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf.
 8. Енглеp Ф. Економічні результати зниження єдиного соціального внеску в Україні / Ф. Енглеp, С. Войтс, Р. Кірхнер, О. Бетлій // *Вісник Національного банку України*. — 2016. — № 237. — С. 20—26.
 9. Charles A. Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization / A. Charles. — (n. s.): Madison Books, 1999. — 541 p.
 10. Rothbard Murray N. The Consumption Tax: A Critique / Rothbard Murray N. // *The Review of Austrian Economics*. — 1994. — № 2. — Vol. 7. — P. 75—90.
 11. Hayek F. A. Law, Legislation and Liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy [Electronic resource] / F. A. Hayek. — 2015. — Available at : <https://libsa.files.wordpress.com/2015/01/hayek-law-legislation-and-liberty.pdf>.
 12. Карлін М. І. Особливості податкових реформ та механізм приховування податків в Україні / М. І. Карлін, І. О. Цимбалюк, Н. В. Проць // *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. — 2018. — Т. 1. — № 24. — С. 123—130. doi:10.18371/fcaptp.v1i24.128327.
 13. Paying Taxes 2018 [Electronic resource] / Pricewaterhouse Coopers and the World Bank Group. — 2017. — 106 p. — Available at : https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf.
 14. Doing Business 2018 [Electronic resource] / The World Bank. — 2018. — Available at : <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>.
- Стаття рекомендована до друку 28.02.2020* © Нестеренко О. П., Демиденко Л. М., Рейнська В. Б., Волкова М. В.

Referenses

1. The Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Podatkovyi kodeks Ukrainy Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI]*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20150101> [in Ukrainian].
2. Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy. (2017). www.treasury.gov.ua. Retrieved from http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=359194&&documentList_stind=21 [in Ukrainian].
3. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. (2017). ukrstat.gov.ua. Retrieved from http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/vvp/vvp ric/vvp_u.htm [in Ukrainian].
4. Garnier, G., György, E., Heineken, K., Mathé, M., Puglisi, L., Ruà, S., Skonieczna, A. & Mierlo, V. A. (2014). A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020. *Reflète et perspectives de la vie économique, LIII*, 2, 75—111. doi:10.3917/rpve.532.0075.
5. Schratzenstaller, M. (2015). Sustainable tax policy. Concepts and indicators beyond the tax ratio. *Revue de l'OFCE*, 141, 5, 57—77. doi:10.3917/reof.141.0057.
6. Mathieu, C. & Sterdyniak, H. (2015). What future for taxation in the EU? *Revue de l'OFCE*, 141, 5, 5—13. doi:10.3917/reof.141.0005.
7. European Union. (2017). Taxation trends in European Union. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf.
8. Enhler, F., Vojts, S., Kirkhner, R. & Betlij, O. (2016). Ekonomichni rezultaty znyzhennia yedynoho sotsialnoho внеску v Ukraini [Economic results of reducing the single social contribution in Ukraine]. *Visnyk Natsionalnoho banku Ukrainy — Bulletin of the National Bank of Ukraine*, 237, 20—26 [in Ukrainian].
9. Charles, A. (1999). Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization. Madison Books.
10. Rothbard Murray N. (1994). The Consumption Tax: A Critique. *The Review of Austrian Economics*, 2, 7, 75—90.
11. Hayek, F. A. (1998). Law, Legislation and Liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy. Retrieved from <https://libsa.files.wordpress.com/2015/01/hayek-law-legislation-and-liberty.pdf>.
12. Karlin, M. I., Tsybaliuk, I. O. & Prots, N. V. (2018). Osoblyvosti podatkovykh reform ta mekhanizm prykhovuvannia podatkov v Ukraini [Features tax reform and mechanism of hiding taxes in Ukraine]. *Finansovo-kredytna diial'nist': problemy teorii ta praktyky — Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 1, 24, 123—130. doi:10.18371/fcaptp.v1i24.128327 [in Ukrainian].
13. PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group. (2017). Paying Taxes 2018. Retrieved from https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf.
14. The World Bank (2018). Doing Business 2018. Retrieved from <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>.

The article is recommended for printing 28.02.2020 © Нестеренко О. П., Демиденко Л. М., Рейнська В. Б., Волкова М. В.