

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Податкова системи як інструмент формування доходів бюджету»

Студента 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 072

Матусяк Наталії
Олександрівни

«Фінанси, банківська справа
та страхування»

спеціалізації «Державні
фінанси»

Науковий керівник
науковий ступінь
вчене звання

Василенко Антоніна
Василівна

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і
техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ.....	7
...	
1.1 Економічна сутність, структура та функції податкової системи.....	7
1.2 Зарубіжний досвід побудови податкових систем.....	12
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ ЗА РАХУНОК ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ.....	17
2.1 Місце податків у формуванні доходів Зведеного бюджету України.....	17
2.2. Проблеми реалізації фіскальної функції податків в Україні.....	26
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ.....	45
3.1. Покращення адміністрування податків і зборів.....	45
3.2. Шляхи оптимізації фіскальної функції податків в Україні.....	54
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	65
ДОДАТОК А – Розподіл доходів за бюджетами 2013-2017 роках у складі зведеного бюджету України.....	71
ДОДАТОК Б – Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету України за 2013-2017 роки	
ДОДАТОК В – Структура податкових надходжень зведеного бюджету України за період 2013-2017 років	

ВСТУП

Вагома роль у формуванні доходної частини державного бюджету належить податкам. Без податків не може існувати держава, власне, їх виникнення пов'язують із виникненням держави. Однак раніше податки мали форму безсистемних платежів, що справлялися в натуральному вигляді, а в постійне і вагоме джерело державних доходів вони перетворилися із плином віків. Сьогодні податки розглядаються як невід'ємний елемент держави, об'єктивно необхідне і загальновизнане економічне явище. Податкова форма одержавлення ВВП стала не тільки фінансовою основою існування держави, а й мірилом її можливостей у світовому економічному просторі, знаряддям досягнення соціального миру та злагоди, за ними закріпилася провідна роль у системі фінансових відносин та функція згладжування вад ринкового саморегулювання, створення додаткових стимулів підвищення підприємницької, ділової, інвестиційної активності, вирішення проблем мотивації до праці, зниження рівня безробіття, соціального захисту населення. Як наслідок, носії фіскальної суті перетворилися у вагомий важіль регулювання макро- та мікроекономічних пропорцій.

З ухваленням Податкового кодексу України реформування її податкової системи не завершилося. Надзвичайно важливе значення для подальших змін мають дослідження й аналіз економічних і фіскальних наслідків запровадження цього Кодексу. Крім того, в умовах надмірного зростання державного боргу набуває актуальності питання підвищення фіскальної ефективності податків. Саме тому аналіз ролі прямих та непрямих податків у формуванні доходів Зведеного бюджету України а також реалізація фіскальної функції податків в сучасних умовах набуває вагомого значення.

Проблеми, пов'язані з фіскальною ефективністю податків перебувають у центрі уваги науковців та практиків. На їх розв'язання спрямовані наукові праці В.А. Ільяшенко, В.В. Озерчука, Ж.В. Піскової, В.Л. Андрущенка, Ю. Б. Іванова, А. І. Крисоватого, І.О. Луніної, В.М. Мельника, А.М. Соколовської, В. М. Федосова,

Б. П. Яреми, В.П. Вишневського, І.Я. Чугуновата ін. Проте залишаються актуальними подальші дослідження шляхів вдосконалення оподаткування в Україні, використовуючи світовий досвід і положення сучасної фінансової науки.

Метою роботи є аналіз податкової системи як інструменту формування доходів зведеного бюджету України та розробка напрямів її розвитку. Відповідно до означеної мети в дипломній роботі необхідно вирішити наступні завдання:

- розглянути теоретичні основи побудови податкової системи;
- проаналізувати зарубіжний досвід побудови податкових систем;
- визначити місце прямих та непрямих податків у формуванні доходів

Зведеного бюджету України;

- виявити проблеми реалізації фіскальної функції податків в Україні;
- виявити напрями покращення адміністрування податків і зборів;
- розробити шляхи оптимізації фіскальної функції податків в Україні.

Об'єктом дослідження є податкова система України.

Предметом дослідження дипломної роботи є фінансові відносини, що виникають у процесі формування доходів бюджету між державою і платниками податків.

Сферою застосування результатів дослідження є експертні підрозділи Державної фіскальної служби України.

Методи дослідження, які використовувалися при написанні дипломної роботи, – це, насамперед, метод аналізу та синтезу, метод спостереження, експертний метод, метод коефіцієнтів (при визначенні фіскальної ефективності податків).

Інформаційну базу дослідження складають закони та підзаконні акти України, наукові статті і публікації, дані Державної фіскальної служби, Державної казначейської служби, Державної служби статистики, Національного банку України, сайту Верховної Ради України, дані Інтернет-ресурсів.

Наукова новизна полягає у розробці напрямів оптимізації системи оподаткування для посилення її фіскально-регулюючої дії.

Дипломна робота містить вступ, три розділи, висновки, три додатки, список використаних літературних джерел, 14 рисунків та 7 таблиць.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

1.1 Економічна сутність, структура та функції податкової системи

Податкова система є одним з основних джерел доходів державного бюджету, основою фінансового механізму бюджетного регулювання. Держава, накопичуючи податки в бюджет, фінансує найважливіші сфери, такі як освіта, соціальний захист, медицина, збройні сили, культура та спорт, сільське господарство, паливно-енергетичний комплекс, та інші. Дуже важливо відзначити, що саме за рахунок податкових надходжень державі вдається задовольнити різні потреби громадян.

Проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі й формується відповідними державними структурами, виступає податкова система країни.

При визначенні податкової системи необхідно розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, податкова система – це сукупність податків і податкових платежів, які законодавчо закріплені в державі. По-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю й відповідальності за порушення податкового законодавства[18, с. 11].

Таким чином, податкова система – це сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкова система є інструментом, що втілює систему заходів, запроваджених Урядом країни, по вирішенню певних короткострокових та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством за допомогою системи оподаткування країни.

До довгострокових завдань належать досягнення економічного зросту, максимального рівня зайнятості населення країни, росту рівня його благополуччя. Короткостроковими цілями відносно податкової політики можуть бути наповнення

державного бюджету, досягнення його збалансованості, стимулювання інвестиційної діяльності[36].

Податкова система представляє собою діяльність держави у сфері встановлення та стягнення податків, зборів та обов'язкових платежів. Загальна стратегія податкової системи повинна включати пріоритетні цілі, пов'язані з функціонуванням системи оподаткування, та методи їх досягнення. Перспективнішою є така податкова система, яка здатна викликати майбутній ефект, тобто реалізація певних заходів сьогодні дасть можливість забезпечити в майбутньому реалізацію інших заходів[24, с.15].

Отже, податкова система – це складний економічний механізм. Кожне з вище наведених визначень визначає податкову систему з якоїсь однієї сторони. Недоліком кожного з запропонованих визначень є відсутність системного підходу. У визначенні Є.Н. Євстигнєєва податкова система ототожнюється з податками, у визначенні, що міститься на сайті Державної фіскальної служби України, податкова система розглядається лише як інструмент державного регулювання економіки. У визначенні С.В. Каламбета податкова система трактується лише як діяльність держави.

Ми переконані в тому, що визначити таке складне явище комплексно у одному визначенні неможливо. Тому усі наведені визначення мають право на існування.

Пропонуємо власне визначення податкової системи: це структурна складова фінансового механізму держави, що має на меті її забезпечення податковими надходженнями згідно чинного законодавства.

Податкова система України регулюється спеціальним законодавством, основу якого складає Податковий кодекс України[7],

Податкова система держави має свою структуру, яку наведено на рис. 1.1. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови наводиться наступне визначення: «Структура(лат.structura, англ.structure, рос.структура, нім.Struktur) – це характеристика складу та просторова картина складу об'єкта...»[15]. Тому ми будемо вживати терміни «структура» та «склад» як тотожні.

Податкова система, її різноманітність, залежать від типів і суб'єктів господарської діяльності та його організації. У більшості країн виділяють чотири складові частини податкової системи (рис. 1.1).

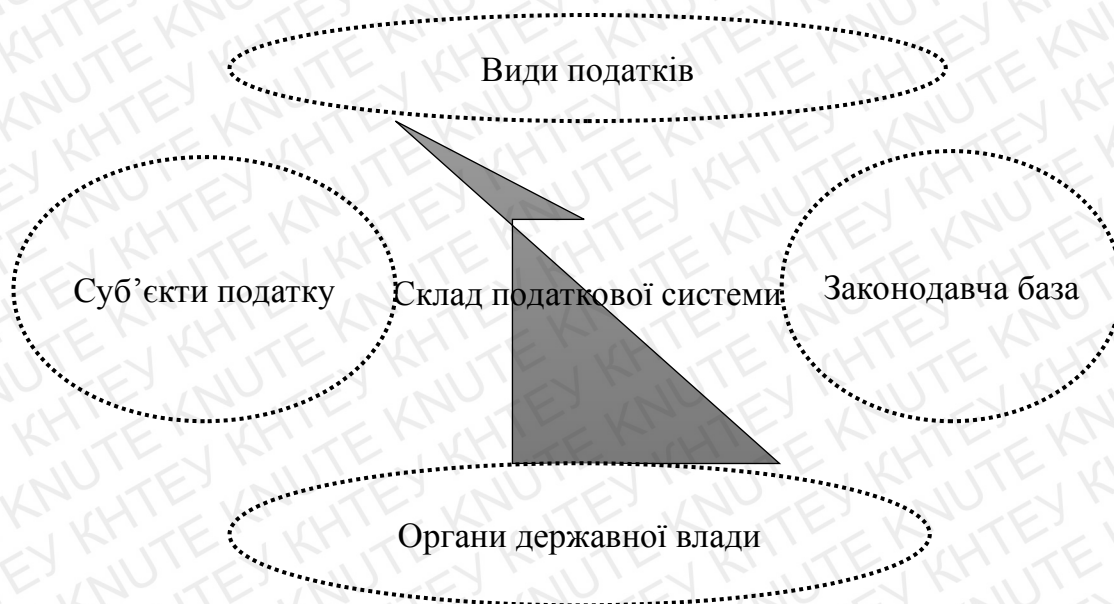


Рис. 1.1. Склад податкової системи (розроблено автором за [24])

Науковці визначають такі чинники, що впливають на структуру податкової системи:

- рівень економічного розвитку (розвитку продуктивних сил);
- суспільно-економічний устрій суспільства (поєднання ринку і держави);
- пануюча в суспільстві економічна доктрина (нейтральність податкової системи або активне втручання в економіку країни);
- державний устрій країн (федеративний чи унітарна держава)[47, с. 296].

Залежно від принципу класифікації розрізняють декілька видів податкової системи.

У шедулярній податковій системі весь дохід, отримуваний платником податків, поділяється на частини – шедули. Кожна з цих частин оподатковується особливим чином. У глобальній податковій системі всі доходи фізичних і юридичних осіб обкладаються однаково. Така система полегшує розрахунок податків і спрощує планування фінансового результату для підприємців[18, с. 12].

Головні принципи оподаткування – це рівномірність і визначеність. Рівномірність – це єдиний підхід держави до платників податків з точки зору загальності, єдності правил, а так само рівній мірі збитку, який понесе платник податків. Сутність визначеності полягає в тому, що порядок оподаткування встановлюється заздалегідь законом, так що розмір і термін сплати податку відомий завчасно. Держава так само визначає заходи стягнення за невиконання цього закону.

В Податковому кодексі України закріплені наступні принципи[7]:

- загальність оподаткування;
- невідворотність настання відповідальності;
- стабільність;
- єдиний підхід;
- рівність всіх платників перед законом;
- соціальна справедливість;
- економічність оподаткування;
- зручність та рівномірність сплати.

Податкова система як єдине ціле і кожен окремий податок мають низку функцій. Функції податкової системи (рис. 1.2) є похідними від об'єктивних функцій податків.

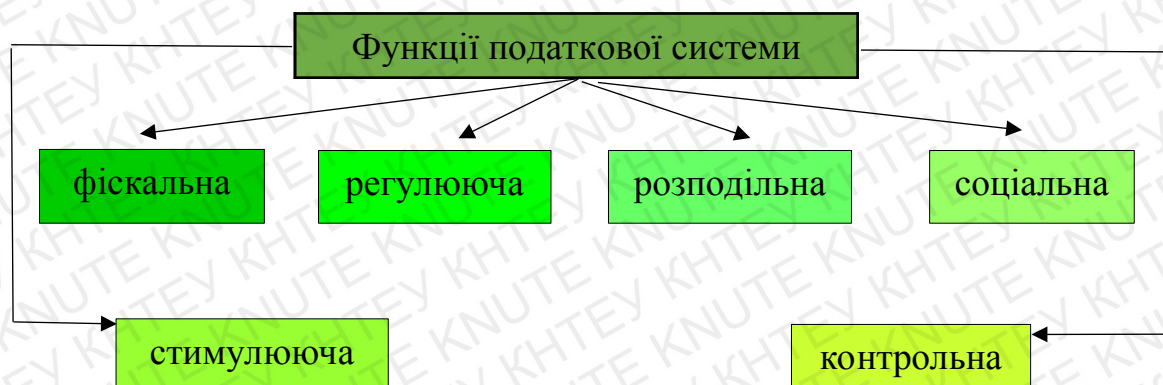


Рис. 1.2. Функції податкової системи України (розроблено автором за [18])

Фіскальна функція полягає у забезпеченні доходів державної бюджетної системи та перебуває під особливим контролем і впливом держави, в центрі його фінансової політики. Переважаючий інтерес держави до реалізації бюджетної

(фіскальної) функції природним чином проявляється у прагненні максимально збільшити податкові джерела, що може привести до домінування фіскальної функції перед іншими функціями і завданнями податкової системи та податкової політики.

Регулююча функція податків і податкової політики полягає в регулюванні макроекономічних процесів, сукупного попиту і пропозиції, темпів зростання та зайнятості.

Розподільна функція податкової системи виявляється в тому, що податки виступають важливим інструментом розподілу і перерозподілу ВВП, доходів юридичних і фізичних осіб.

Соціальна функція податків полягає в тому, що держава традиційно несе значні обов'язки перед населенням. Багато соціальних витрат в країні фінансуються державою за рахунок податків (освіта, охорона здоров'я, пенсійні видатки, соціальне страхування та ін.). Соціальна функція податків виявляється і безпосередньо через механізм податкових пільг і податкових ставок, тобто входить у внутрішній механізм дії податку.

Стимулююча функція податкової системи є однією з найважливіших. Її також називають функцією мікроекономічного регулювання, оскільки вона безпосередньо взаємодіє з економічними інтересами юридичних і фізичних осіб. Як і будь-яка інша функція, стимулююча функція виявляється через специфічні форми й елементи податкового механізму: систему пільг і заохочень, заборонні та обмежені ставки та інші інструменти податкового механізму.

Контрольна функція податків виступає як свого роду захисна функція: вона забезпечує відтворення податкових відносин держави і підприємств. Без контрольної функції інші функції податків не можуть бути здійснені, або їх реалізація підринається у своїй основі. Контрольна функція податків, спираючись на правові механізми, ефективно може реалізовуватися тільки на основі підпорядкування силі державної влади і закону[47, с. 296].

1.2. Зарубіжний досвід побудови податкових систем

У різних країнах світу податкові системи відрізняються за типом побудови, кількістю податків, ставками податкових платежів, методикою їхнього розрахунку, видом стягнення тощо. Але всі вони базуються на загальних принципах. Одним із основних є стабільність законодавчої бази. Вона не може бути незмінною протягом десятиліть, але принципові положення сплати податків повинні не змінюватись тривалий час. У більшості країн світу перед платником податків не стоїть питання, платити чи не платити податки. Основна увага в побудові податкових систем за кордоном приділяється розвитку підприємницької діяльності та залученню інвестиційних коштів як вітчизняними, так і іноземними особами. Для цього в державі створюються умови для стимулювання усіх видів діяльності. У більшості країн значні пільги надаються підприємствам, що експортують свою продукцію. Варто підкреслити, що податкові системи розвинених країн світу надзвичайно гнучкі. Наприклад, у Великобританії платник податку (наприклад, податку на доходи фізичних осіб) може самостійно вибирати такий варіант оподаткування, який для нього є найефективнішим. Це уможливорює зменшення кількості платників, які бажають перейти у тіньовий сектор економіки або ухиляються від сплати податків.

Податкова система США складається із трьох рівнів, що відповідають рівням державної влади[17]:

- вищий (федеральний рівень);
- середній (рівень штатів);
- нижчий (рівень муніципалітетів, округів тощо).

Головними федеральними податками США є федеральний прибутковий податок з населення, федеральний податок на прибуток корпорацій, податкові відрахування до фондів соціального страхування (здійснюють і роботодавці, і наймані працівники), федеральний податок на спадщину та дарування; федеральні акцизи, мито[41, с. 31]. На противагу США у Канаді на федеральному рівні

запроваджено податок на додану вартість, який має переважно фіскальне значення. При цьому на рівні багатьох територій діє податок із продажів.

На основі критичного узагальнення низки наукових праць виділимо основні особливості податкової системи США:

- у цілому прогресивний характер оподаткування, що вважається одним із виявів справедливості податкової системи (ефективна податкова ставка для платників із найвищими доходами досягає 50%);
- дискретність податкових відрахувань (кожну вищу ставку податку можна застосовувати лише до чітко визначеної частини бази оподаткування);
- висока гнучкість податкової системи, що виявляється зокрема в регулярних змінах на законодавчому рівні чинних ставок податків залежно від економічної динаміки;
- висока розвиненість пільгового оподаткування (наявність великої кількості податкових пільг та винятків);
- чітке розмежування податкової системи і системи соціального страхування;
- наявність неоподаткованого мінімуму індивідуального доходу.

У деяких країнах існують дуже складні і багаторівневі системи оподаткування. Значення одних і тих самих податків в різних країнах неоднакове. Так у Франції частка непрямих податків у доходах бюджету дорівнює 62,7%, у Голландії – 41,3%. Особливий вид податків, що застосовується у деяких країнах - членах ЄС – податок на приріст капіталу. У більшості країн цей податок стягується не в момент цього приросту, а в момент його реалізації (наприклад, після продажу акцій). У Бельгії і Франції цей податок стягується по ставці, яка нижче ставки податку на прибуток. У Німеччині, Голландії, Італії податок з громадян на приріст капіталу при довгострокових інвестиціях взагалі не стягується[19].

У таких європейських країнах як Швеція, Данія, Велика Британія застосовується найбільш ефективна, прозора та проста системи сплати податків – Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всім податкам та зборам та стовідсотково запобігає помилкам при перерахуванні коштів. При цьому податкова

служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а саме - ситуація, коли у одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому податковий борг є неможливою[30].

Важливим елементом фіскальної політики європейських держав є податок на додану вартість. Так, якщо в Іспанії базова ставка ПДВ – 18% (знижена 8% або 4%), в Німеччині – 19% (низька 7%), то у Франції діє ставка 19,6% (крім того, існують ще ставки 5,5% і 2,1 %), в Данії і Швеції – 25%. У Нідерландах існують дві ставки ПДВ: загальна – 19 % та 6% – для продовольчих товарів і медикаментів. Щодо товарів, які визначені для експорту то вони звільняються від ПДВ. В Італії існують чотири ставки ПДВ: мінімальна – 4% (для товарів першої необхідності), а також ставки 9 і 13%, і найбільш поширена – 19%[19].

Фіскальний потенціал податкової системи реалізується через оподаткування індивідуальних доходів населення (у структурі податкових надходжень майже 40% займає частка податку на доходи фізичних осіб). Ставки прибуткового податку у європейських країнах суттєво розрізняються (рис. 1.3).

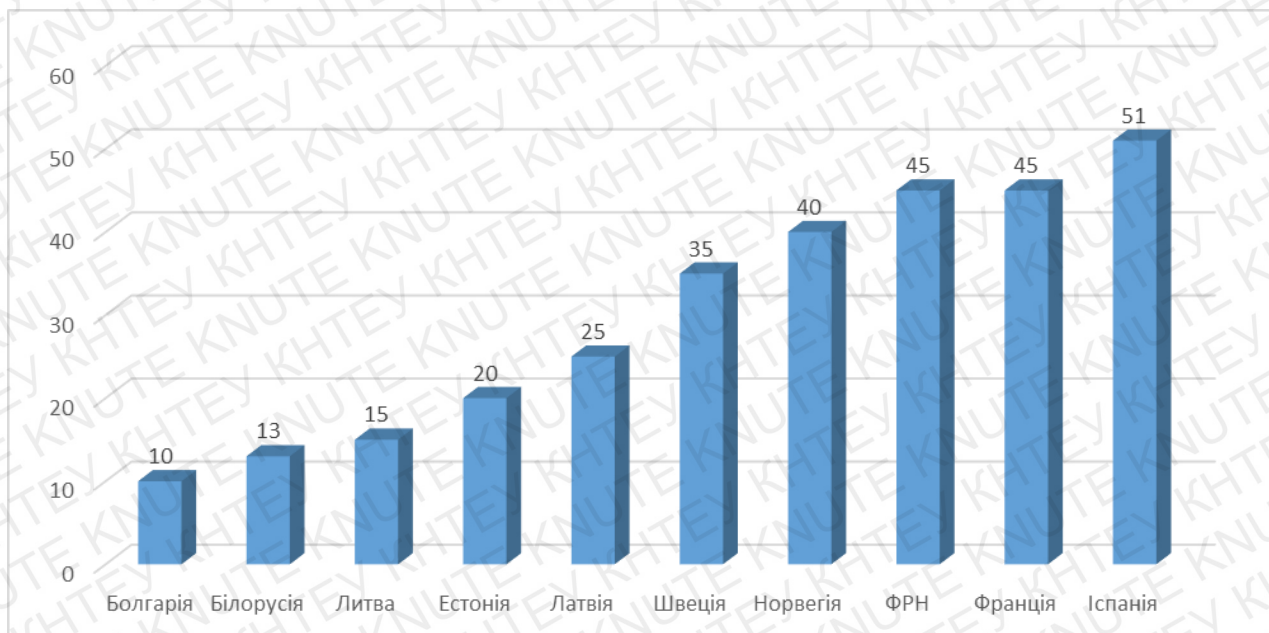


Рис. 1.3. Граничні ставки прибуткового податку в деяких європейських країнах
(складено автором за [19, 42])

В деяких європейських країнах, де є прогресивне оподаткування, ставки прибуткового податку суттєво змінюються залежно від бази оподаткування: у Великобританії – від 20 до 45%, у Федеративній Республіці Німеччина – від 2,56 до

45%, у Франції – від 5,5 до 45%, у Італії – від 23 до 45%, у Іспанії – від 24 до 51%[43].

Для переважної більшості індивідуальних платників (фізичних осіб) ефективна податкова ставка становить близько 25%.

В країнах Євросоюзу частка особистого прибуткового податку в середньому у структурі податкових надходжень становить понад 25 %. Серед високо розвинутих країн світу завдяки цьому податку акумулюються надто великі податкові надходження: в Данії – 53,2%, Австралії – 38,5%, США – 37,7%, Канаді – 35%, Фінляндії – 31,2%, Швеції – 30,4%. Відносно незначна фіскальна роль особистого прибуткового податку спостерігається у Словаччині – 10,2%, Чехії – 12,8%, Греції – 14%, Франції – 17,3%[52]. У країнах останньої групи основна частина податкового навантаження перенесена на споживання.

Іноземні системи прямого оподаткування мають випробувану часом практику становлення та розвитку усвідомлення громадянами свого конституційного обов'язку – сплати податків. Важливим кроком у реформуванні податкової системи є позитивне ставлення платників податку до сплати податків та інших обов'язкових платежів, що є тривалим та складним процесом.

Досліджуючи зарубіжний досвід з позиції адміністрування особистого прибуткового податку, необхідно згадати, що адміністрування передбачає розробку та підтримку ефективної та раціональної організації системи управління, яка забезпечує виявлення та вирішення проблем, пов'язаних із справлянням податку. Така система включає: приймання та обробку податкової звітності; надання консультацій і роз'яснень порядку застосування податкового законодавства; організацію обліку нарахованих і сплачених грошових зобов'язань платників податків; оскарження рішень контролюючих органів; податковий контроль (інформаційно-аналітичне забезпечення, облік платників податків, податкові перевірки); погашення податкового боргу; відповідальність за порушення податкового законодавства платників і контролюючих органів.

У зарубіжних країнах платник податків перебуває на обліку в податковій службі, а не в окремому органі податкової служби виконавчого рівня. Зокрема, платники податків можуть подавати заяви та податкову звітність, отримувати різноманітні документи та консультації у будь-якому органі податкової служби або по телефону чи в електронному вигляді.

Характерною відмінністю адміністрування податків, зокрема особистого прибуткового, в більшості розвинених країн (наприклад, США, Великобританії, Швеції, Франції, Німеччині) є система, побудована на принципі самооподаткування, тобто самостійне визначення суми податку та її сплата згідно з заповненою платником податку декларацією. В той же час у цих країнах основну увагу приділяють масово-роз'яснювальній і консультативній роботі, оскільки податкове законодавство є досить громіздким і складним.

Отже, усе вище наведене, доводить до висновку, що податкова система – є вкрай складний та багатоплановий механізм, завдяки якому держава забезпечується доходами і формує власний бюджет; вона складається з чотирьох секторів (державного, комерційного, фінансового та сектору домогосподарств) і виконує шість функцій (фіскальну, розподільчу, регулюючу, стимулюючу, соціальну та контролюючу), головною з яких є фіскальна. Податкові системи бувають шедулярними та глобальними, прогресивними, регресивними та пропорційними.

Дослідження зарубіжного досвіду побудови податкових систем дозволяє констатувати, що у країнах Європи вони мають як спільні риси, так і відмінності. Спільними рисами є такі: у багатьох країнах превалює частка непрямих податків у доходах бюджету; досить значною (до 40%) є частка податку на доходи фізичних осіб, ставки якого є високими і в багатьох країнах суттєво розрізняється в залежності від доходу. Серед непрямих податків переважають податок на додану вартість та акцизи.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ ЗА РАХУНОК ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ

2.1 Місце податків у формуванні доходів Зведеного бюджету України

У фінансовій системі України, частиною якої є податкова система, центральне місце займає державний бюджет. Проблема наповнення державного бюджету України на сьогодні є однією з найголовніших, а наповнення за рахунок податкових надходжень – одне із головних завдань чинної податкової системи.

Надходження бюджету – всі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансфери, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ) повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів.

На рис. 2.1 наведемо дані про виконання законів України про Державний бюджет відповідного року аналізованого періоду (фактичні дані).

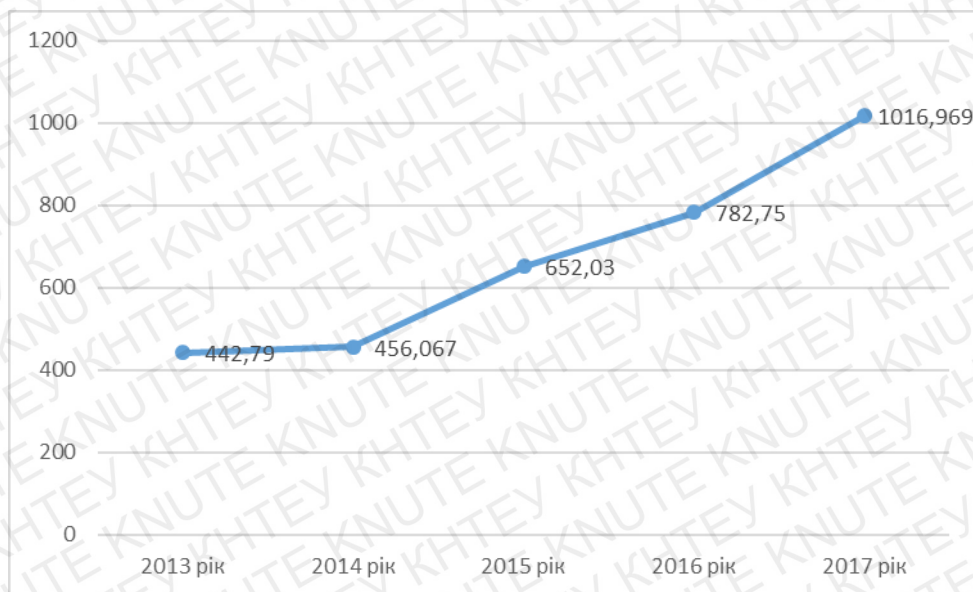


Рис. 2.1. Динаміка фактичних доходів зведеного бюджету України за 2013-2017 роки, (складено автором на основі [2, 3])

Отже, доходи зведеного бюджету України за останні п'ять років зросли майже у 2.3 рази, найбільш швидко вони зростали у 2015-2017 роках.

Проаналізуємо структуру доходів зведеного бюджету України за видами бюджетів.

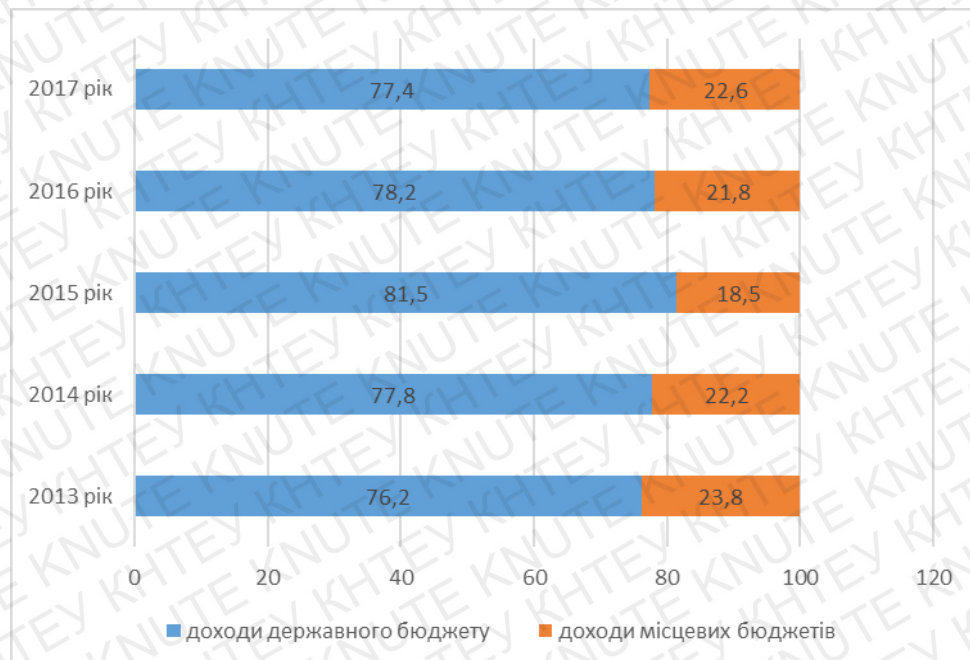


Рис. 2.2. Структура доходів зведеного бюджету України за видами бюджетів, %
(Складено автором за даними [2, 3])

Як видно, протягом 2013-2017 років лівову частку доходів зведеного бюджету України складали доходи державного бюджету, і приблизно 22% - доходи місцевих бюджетів.

За даними статистичного збірника «Бюджет України 2017» проаналізуємо, за рахунок яких джерел формувалися доходи зведеного бюджету України, тобто розглянемо структуру доходів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Структура доходів зведеного бюджету України за період 2013-2017 років, %

Показники	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
1	2	3	4	5	6
Податкові надходження	79,9	80,6	77,9	83,1	81,4
Неподаткові надходження	19,2	17,7	21,5	16,0	15,2

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
Доходи від операцій з капіталом	0,4	0,4	0,3	0,2	0,2
Доходи від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	0,3	1,7	0,3	0,6	0,2
Цільові фонди	0,2	0,1	0,1	0,1	3,0

Отже, головним джерелом формування доходів зведеного бюджету України залишаються податкові надходження, частка яких у доходній частині бюджету складала протягом аналізованого періоду близько 80%. Частка неподаткових надходжень зменшилася протягом аналізованого періоду на 4%. У сумі податкові на неподаткові надходження забезпечували приблизно від 96 до 99% усіх надходжень зведеного бюджету України.

Продемонструємо наочно структуру доходів зведеного бюджету у 2017 році (рис. 2.3).

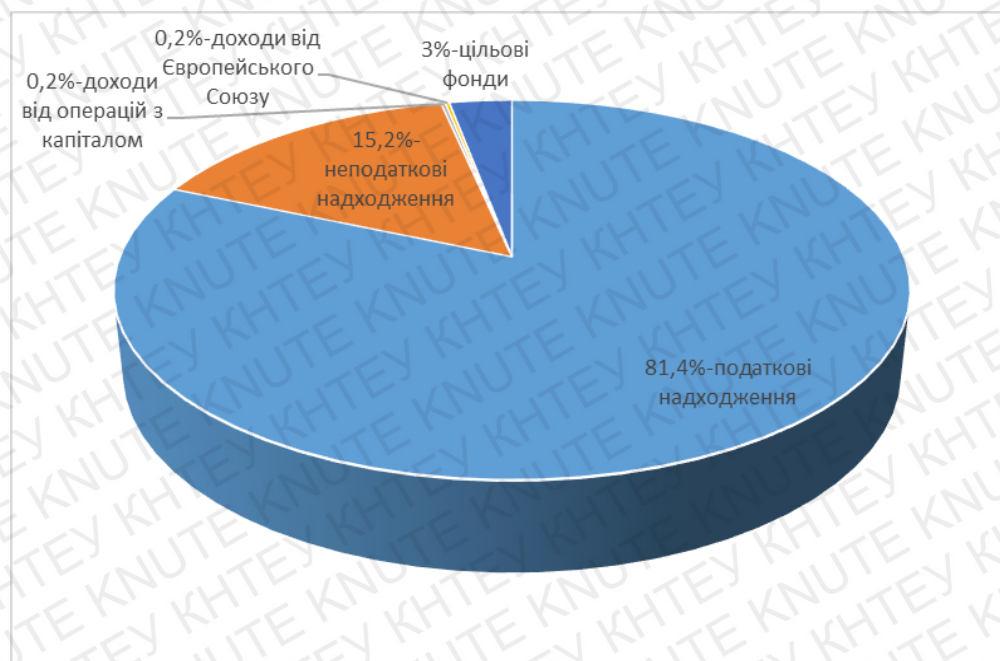


Рис. 2.3. Структура доходів зведеного бюджету у 2017 році (Складено автором за даними [2, 3])

Отже, протягом аналізованого періоду суттєво збільшилися лише доходи від цільових фондів – до 3%. Частка інших надходжень (доходи від операцій з капіталом, доходи від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ) змінилися несуттєво. Таким чином, структура доходів зведеного бюджету протягом аналізованого періоду змінилася незначно.

Природа податкових вилучень обумовлює характер утворення податкових надходжень бюджету, формування яких здійснюється державою шляхом вилучення частини доходів чи інших активів платників податків на основі реалізації конституційного права на суверенітет в оподаткуванні. Податкові надходження посідають провідне місце серед різних методів мобілізації бюджетних ресурсів та інструментів державного регулювання економіки, вони є найбільш адекватним і об'єктивним відображенням стану національної економіки (економічного зростання або спаду). Податкові та неподаткові надходження становлять близько 97% сукупного доходу. Причому з кожним наступним роком податкові надходження становлять все більший відсоток від загальної кількості доходів. Збільшення зумовлене змінами у податковому законодавстві. Обсяги податкових надходжень бюджету визначаються станом розвитку економіки країни, кількістю економічних агентів та їх активністю, які відповідно до положень національного податкового законодавства зобов'язані здійснювати відрахування на користь держави, а також потребами держави щодо перерозподілу ВВП та фінансового забезпечення реалізації державних програм. Природа податкових вилучень обумовлює характер утворення податкових надходжень бюджету, формування яких здійснюється державою шляхом вилучення частини доходів чи інших активів платників податків на основі реалізації конституційного права на суверенітет в оподаткуванні. Податкові надходження посідають провідне місце серед різних методів мобілізації бюджетних ресурсів та інструментів державного регулювання економіки, вони є найбільш адекватним і об'єктивним відображенням стану національної економіки (економічного зростання або спаду)[16].

Проаналізуємо, за рахунок яких податків формувалися доходи зведеного бюджету України (Додаток Б).

Протягом аналізованого періоду збільшилися усі податкові надходження. Найбільш за все зросли такі податки, як вивізне мито – на 726% та єдиний податок – на 263%, але їхня частка у сукупних податкових надходженнях залишається незначною. Суттєво збільшилися податок та збір на доходи фізичних осіб – на 157%, та податок на додану вартість – на 145%. Найменш за все зріс податок на прибуток підприємств – на 33%. В цілому темпи зростання непрямих податків за 2013-2017 роки були більшими, ніж темпи зростання прямих податків.

Проаналізуємо, як змінювалася структура податкових надходжень зведеного бюджету України протягом аналізованого періоду (Додаток В).

Розглянемо укрупнену структуру податкових надходжень зведеного бюджету України (рис. 2.4).

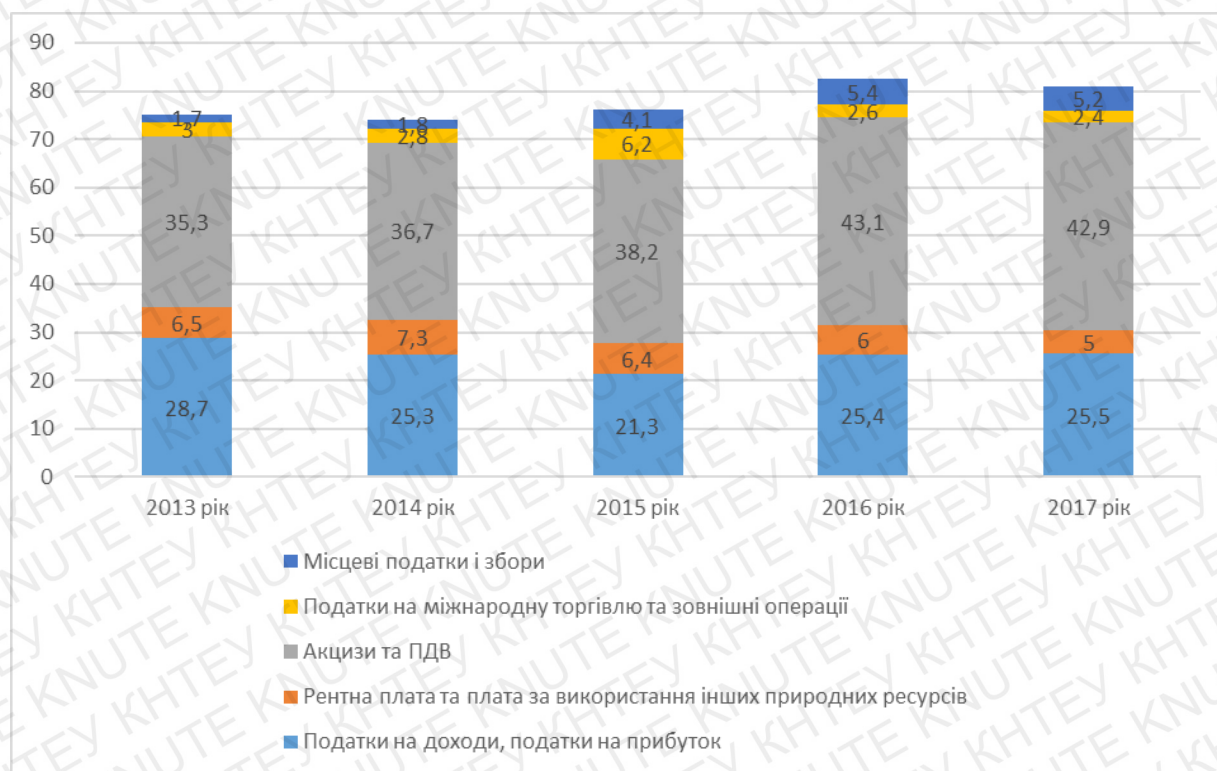


Рис. 2.4. Укрупнена структура податкових надходжень зведеного бюджету

України за 2013-2017 роки (Розраховано і складено автором за даними [2, 3])

У структурі податкових надходжень зведеного бюджету, як видно, переважають непрямі податки – податок на додану вартість та акцизи, частка яких протягом аналізованого періоду суттєво збільшилася – на 7,6%. В цілому протягом аналізованого періоду частка головних непрямих податків зросла з 38,3% до 45,3%, тобто на 7%. Частка прямих податків (податки на доходи, податки на прибуток,

рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів) зменшилася протягом аналізованого періоду на 4,7%. І на початок аналізованого періоду у структурі доходів зведеного бюджету переважали непрямі податки, але у 2017 році їхня частка збільшилася. А це є свідомством того, що держава здійснює лише фінансову функцію і не підтримує економічне зростання в країні.

У структурі податкових надходжень до державного бюджету України за 2013-2017 роки кардинальних змін не відбулося. Щороку основними надходженнями є надходження від податку на додану вартість (ПДВ), податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податку на прибуток підприємств (ППП). Так у 2013 році основними джерелами дохідної частини Державного бюджету України були: податок на додану вартість (181 717 млн. грн., питома вага 53,8 %); податок на прибуток підприємств (54 318 млн. грн., питома вага 16,08%); акцизний податок (35 309 млн. грн., питома вага 10,5%). Вже у 2017 році питома вага ПДВ склала 55,1%. Друге місце займає акцизний податок з питомою вагою у сумарних податкових надходженнях Держбюджету у розмірі 13,7%. Різке збільшення таких доходів пояснюється підвищенням ставок акцизного податку. На третьому місці надходжень до бюджету податок на доходи фізичних осіб, у 2017 році питома вага склала 9,46%. Можна помітити коливання у сумі податку на прибуток підприємств, це пов'язано з проблемою тіньової економіки, яка, в свою чергу, породжена значним податковим навантаженням на підприємства.

Склад та структура бюджетоутворюючих доходів державного та місцевих бюджетів суттєво розрізняються. Державний бюджет у 2017 році утворюється за рахунок наступних податків (рис. 2.5).

У структурі бюджетоутворюючих доходів державного бюджету зовсім непомітною є роль податку на прибуток підприємств а також податку на доходи і збори фізичних осіб. Натомість у США основними федеральними податками виступають саме федеральний прибутковий податок з населення та федеральний податок на прибуток корпорацій.

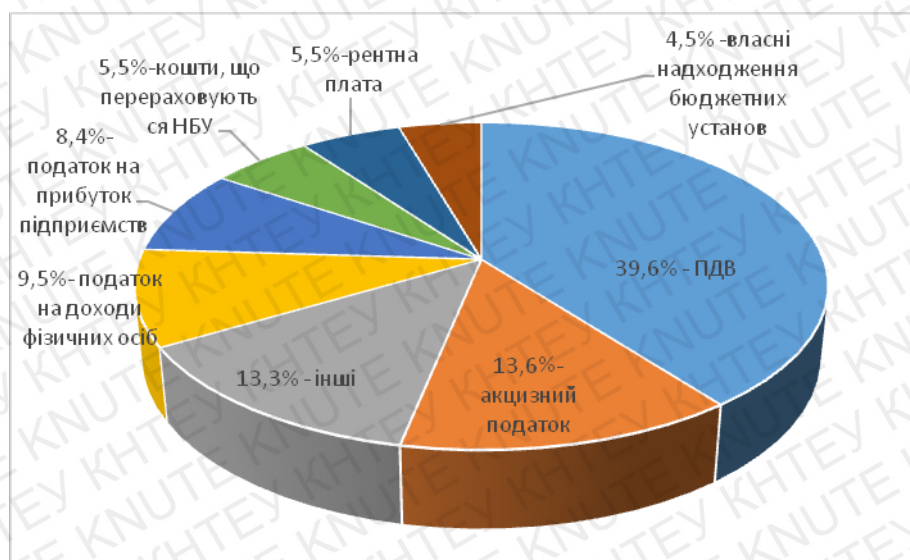


Рис. 2.5. Структура бюджетоутворюючих доходів державного бюджету України у 2017 році (побудовано автором за даними [3])

Таким чином, українська податкова система характеризується переважанням непрямих податків у структурі податкових надходжень державного бюджету, а податкова система США – переважанням прямих податків.

Розглянемо склад та структуру бюджетоутворюючих доходів місцевих бюджетів на прикладі податкових надходжень 2017 року (рис. 2.6).

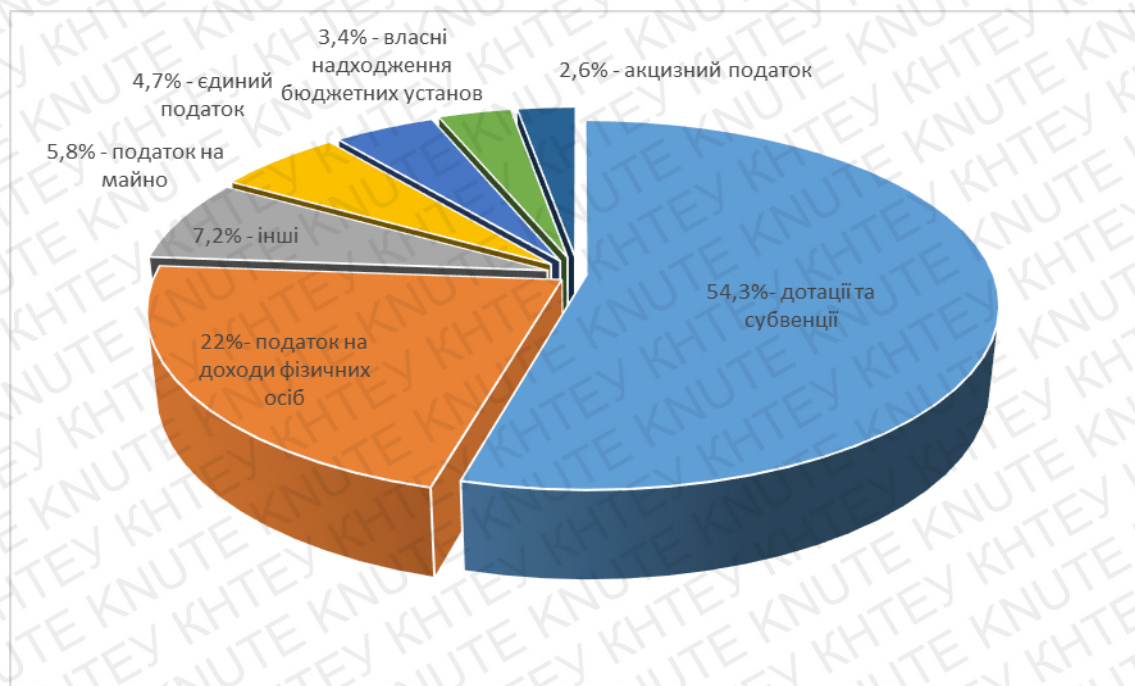


Рис. 2.6. Структура бюджетоутворюючих доходів місцевих бюджетів 2017 року у складі зведеного бюджету України (побудовано автором за даними [2, 3])

Аналіз розподілу доходів за бюджетами 2013-2017 роках у складі зведеного бюджету дозволив виявити такі тенденції:

- протягом аналізованого періоду значно збільшилася частка податку та зборів на доходи фізичних осіб, яка надходить до державного бюджету – майже у 4 рази;
- дещо зменшилася частка податку на прибуток підприємств – на 7,8%, яка надходить до державного бюджету;
- значно збільшилася частка рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів – майже у 2 рази;
- незначно, на 7,1% збільшилася частка акцизного податку, що надходить до державного бюджету.
- майже на 38% збільшилася частка власних надходжень бюджетних установ, яка надходить до місцевих бюджетів.

Доходи державного бюджету збільшилися з 2013 по 2017 роки з 339226,9 млн. грн. до 793441,9 млн. грн., тобто на 134%, а доходи місцевих бюджетів – з 221019,4 млн. грн. до 502098,3 млн. грн., тобто на 127% [3] Таким чином, розподіл податків між доходами державного та місцевих бюджетів усе більше здійснюється на користь державного бюджету, тобто підсилюються процеси централізації податкових надходжень. Аналіз показує, що у більшій мірі централізуються ті податки, які є бюджетоутворюючими.

Виявлені тенденції у зміні розподілу доходів за бюджетами 2013-2017 роках у складі зведеного бюджету доводять до висновку, що політика держави у галузі формування доходів зведеного бюджету спрямована лише на здійснення фіскальної функції податків. Податки перестають виконувати інші свої функції – стимулюючу, соціальну.

До факторів, що впливають на обсяг податкових надходжень до бюджету, відносять макроекономічні чинники, які змінюються з кожним роком: розмір ВВП, структура платіжного балансу, законодавча база. Крім цього, на обсяг податкових надходжень до бюджету впливають і мікроекономічні чинники: вибір підприємствами виду свого оподаткування, наявність у підприємств податкових

пільг, рівень прибутковості суб'єктів господарювання, розмір їх валового доходу, витрати на оплату праці в структурі собівартості продукції підприємства, середньооблікова чисельність працюючих, ефективність податкового менеджменту підприємств тощо. Податкові доходи бюджету визначаються також і суттю податкової політики, яку проводить держава на конкретному етапі її розвитку, адже податки є фактором впливу на економічну діяльність підприємств, держави, вони можуть змінювати структуру діяльності окремих підприємств, структуру галузей економіки, структуру національної економіки загалом. Зокрема податки можуть бути застосовані для вирівнювання доходів громадян та забезпечення певного рівня соціальної рівності, сприяти створенню нових робочих місць через надання преференцій розвитку малого бізнесу та індивідуального підприємництва, бути інструментом стримування інфляції, а також бути регулятором експортно-імпортних операцій[16].

З даних, які зафіксовано на рис. 2.5, можна побачити, що частка місцевих податків і зборів зведеного бюджету України протягом аналізованого періоду зменшилася на 3,3%. Як відомо, місцевим бюджетам завжди не вистачає коштів на поточні витрати, таким чином, загострюється проблема фіскального федералізму. Так, у 2017 році доходи зведеного бюджету України на 22,6% формувалися за рахунок місцевих бюджетів (у 2013 році – на 23,8%), у той час як 46,4% видатків зведеного бюджету спрямовується у місцеві бюджети (у 2013 році – 43,1%).

Отже, розгляд ролі прямих та непрямих податків у формуванні доходів Зведеного бюджету України доводить до висновку, що протягом аналізованого періоду головна роль у формуванні зведеного бюджету припадала на непрямі податки – податок на додану вартість та акцизи. Суттєво зменшувалася роль прямих податків, надходження від яких зростали значно меншими темпами та все більше підлягали перерозподілу на користь державного бюджету. Аналіз продемонстрував зовсім незначну роль податку на прибуток підприємств, який у інших країнах відіграє ключову роль у формуванні центрального бюджету, і частка якого продовжувала зменшуватися протягом аналізованого періоду у доходах зведеного бюджету. Таким чином, державна політика з питань формування дохідної частини

зведеного бюджету спрямована на зайву централізацію коштів, що наносить шкоду місцевим бюджетам, і місцеві органи влади у 2013-2017 роках були не в змозі вирішувати свої найголовніші проблеми за рахунок власних коштів.

2.2. Проблеми реалізації фіскальної функції податків в Україні

Ефективність державної податкової політики оцінюється за ступенем виконання державою покладених на неї функцій з точки зору виконання державного бюджету. Фіскальну ефективність податків можна трактувати як показник наповнення бюджету податками, зборами (обов'язковими платіжками) при мінімальних затратах на процес їх адміністрування. Саме фіскальна функція податків є первинною, і нехтування цим може призвести до серйозних фінансових проблем держави. За допомогою цієї функції реалізується головне призначення податків: формування і мобілізація фінансових ресурсів держави, а також акумулювання в бюджеті засобів для виконання загальнодержавних чи цільових державних програм. Всі інші функції оподатковування можна назвати похідними від фіскальної.

І Цимбалюк вважає, що до принципів податкової політики належить принцип фіскальної ефективності, який передбачає наступні елементи: достатність доходів, мінімізацію видатків на збирання доходів і запобігання ухиленню від сплати платежів до бюджету, еластичність податкової системи, рівномірний розподіл податків між адміністративно територіальними одиницями[49, с. 59].

Практична цінність проведення оцінювання фіскальної ефективності окремих видів податків полягає у визначенні співвідношення податкових надходжень до доходів бюджету і ВВП країни; якими є витрати фінансових ресурсів щодо надання послуги (збір податку); чи отримують платники податків (споживачі послуг) задоволення від їх сплати (споживання продукту) тощо. Крім того, оцінювання – процес, що потребує постійного удосконалення через специфічність призначення: здатність отримувати об'єктивну інформацію, за допомогою якої простежується рівень розвитку об'єкта оцінювання, визначати напрямки покращення існуючого

стану і вносити корективи, як у діяльність, так і безпосередньо в саму систему оцінювання щодо критеріїв та показників. Важко переоцінити важливість проведення систематичного оцінювання для бюджетного процесу.

Для визначення того, як основні податки виконують свою фіскальну функцію, розрахуємо показники їхньої ефективності. Показники, що тільки перелічені у статті О.В. Озерчука[33, с. 63], ми представимо у вигляді формул.

Частку податку у ВВП розрахуємо за формулою (2.1):

$$d = \frac{T}{Y} * 100\% \quad d = \frac{T}{Y} * 100\% , \quad (2.1)$$

де d – частка податку у ВВП;

T – сума податкових надходжень від відповідного податку;

Y – ВВП України.

Ефективну ставку визначимо за формулою (2.2):

$$E = \frac{T}{C} * 100\% \quad E = \frac{T}{C} * 100\% , \quad (2.2)$$

де E – ефективна ставка податку;

C – кінцеві споживчі витрати домогосподарств.

Коефіцієнт ефективності розрахуємо за формулою (2.3):

$$K_E = \frac{E}{t} \quad K_E = \frac{E}{t} , \quad (2.3)$$

де t – стандартна ставка податку.

Коефіцієнт продуктивності розрахуємо за формулою (2.4):

$$, \quad (2.4)$$

де K_p – коефіцієнт продуктивності податку.

Коефіцієнт фіскальної значимості окремого податку у бюджеті держави характеризує фіскальну ефективність податкового управління при певній системі реалізованих податкових рішень, відображає питому вагу податкових надходжень в доходах бюджету. Розраховується за формулою (2.5):

$$, \quad (2.5)$$

де Z_f – коефіцієнт фіскальної значимості окремого податку у бюджеті держави;

D – доходи державного бюджету за рік.

Розрахуємо показники фіскальної ефективності податку на додану вартість (табл. 2.3). В Україні застосовуються дві ставки ПДВ – стандартна (20 %) та нульова. Стандартна ставка ПДВ не змінювалася з травня 1995 року.

Таблиця 2.3

Розрахунок фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні за період 2013-2017 років

Показники	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Податок на додану вартість, млн. грн.	128269,3	139024,3	178452,4	235506,0	313980,6
ВВП, млн. грн.	1410609	1365123	1430290	2034430	2445587
Частка податку у ВВП, % (d)	9,1	10,2	12,5	11,6	12,8
Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млн. грн.	1047096	1120876	1317110	1544582	1921043
Ефективна ставка, %	12,3	12,4	13,5	15,2	16,3

Коефіцієнт ефективності, %	61,3	62,0	67,7	76,2	81,7
Коефіцієнт продуктивності, %	45,5	50,9	62,4	57,9	64,2
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	442788,7	456067,3	652031,0	782859,5	1016969,5
Коефіцієнт фіскальної значимості, %	29,0	30,5	27,4	30,1	30,9

Розраховано автором на основі [3, с.20]

Отже, за останні п'ять років ефективна ставка податку на додану вартість збільшилася на 4%, коефіцієнт ефективності – на 20,4%, коефіцієнт продуктивності – на 18,7%, тобто протягом аналізованого періоду спостерігалися їхні високі значення. Таке зростання зумовили як об'єктивні макроекономічні чинники (збільшення ВВП, імпорту, обороту роздрібною торгівлі), так і штучне управління фінансовими потоками (переплата податку; затримання відшкодування ПДВ). Трохи збільшився і коефіцієнт фіскальної значимості.

Зростання ефективної ставки ПДВ за постійної номінальної ставки є інструментом, за допомогою якого можна суттєво збільшити бюджетні ресурси держави, з урахуванням інтересів споживачів, і послабити регресивний вплив ПДВ. Однак в Україні, протягом усього періоду застосування ПДВ, вирішальним фактором при визначенні ставки було лише забезпечення надходження достатніх коштів до бюджету. При цьому не враховувалося, чи відповідає рівень ставки можливостям споживача та інтересам виробника.

Невикористання повною мірою потенціалу ПДВ зумовлене податковими пільгами, заборгованістю платників перед бюджетом та ухиленням від його сплати. Варто також зазначити, що при розрахунках показників ефективності ПДВ в Україні (табл. 2.5) не бралася до уваги сума невідшкодованого ПДВ, який штучно збільшив його надходження понад обсяг, який бюджет мав отримати, тобто ефективна ставка податку була б нижчою. Але в умовах відсутності інформації щодо суми невідшкодованого державою ПДВ такі розрахунки зробити неможливо.

Для визначення фіскальної ефективності акцизного податку необхідно розрахувати стандартну ставку, бо її, на відміну від ПДВ, не існує. Розрахунок

стандартної ставки акцизного податку має певні труднощі, оскільки для різних товарів такі ставки не однакові і встановлюються за різними методиками. Базою оподаткування акцизним податком є:

1) При обчисленні податку за специфічними ставками у твердих сумах з одиниці товару (продукції) з вироблених на митній території України, імпортованих на митну територію України підакцизних товарів (продукції) є їх кількісна величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках (л, кг, шт., куб. см);

2) При обчисленні податку за адвалорними ставками (в процентах) базою оподаткування є вартість реалізованого (ввезеного) такого товару, визначена за встановленими виробником (імпортером) максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

Для обчислення стандартної ставки акцизного податку будемо використовувати необхідні дані про тютюнові вироби, що містяться на офіційних сайтах Державної служби статистики, Державної фіскальної служби, а також коментарі офіційних осіб. Для розрахунків обираємо тютюнові вироби, оскільки це товар нееластичного попиту, він не має близьких замінників, і є товаром щоденного попиту.

Так, акцизи на тютюнові вироби включають як специфічну ставку, так і адвалорну. Згідно даних заступника міністра фінансів України у 2015 році Олени Макєєвої[11] адвалорний компонент діючої ставки акцизного податку в Україні у 2013-2015 році становив 12%. У 2013 році специфічний компонент у гривневому еквіваленті становив 96,21 грн. за 1000 штук сигарет тютюнових з фільтром. А 1000 штук сигарет медіум-класу коштувала у 2013 році 775 грн.[35] Таким чином, специфічний компонент акцизного податку у відсотковому виразі становив 12,4%, а у сукупності з адвалорним компонентом – 24,4%. Специфічний компонент акцизного податку у 2014-2015 році становив 227,33 грн. Згідно розрахунків, ставка акцизного податку у відсотковому виразі становила 26,7% у 2014 році, а у 2015 році за даними Олени Макєєвої[11] – 37%. У 2016 році специфічний компонент акцизного податку у відсотковому виразі у сукупності з адвалорним компонентом

становив 52,3%. У 2017 році специфічний компонент акцизного податку у гривневому еквіваленті становив 596,05 грн., вартість 1000 штук сигарет медіум-класу – 1138 грн.[35], у сукупності з адвалорним компонентом ставка акцизу становила 67,4%.

Визначимо показники фіскальної ефективності акцизного податку (табл. 2.4).

Отже, як видно, показники фіскальної ефективності акцизного податку порівняно з фіскальною ефективністю податку на додану вартість є набагато нижчими, що можна пояснити тим, що частка цього податку у ВВП є значно меншою за ПДВ, а стандартна ставка – набагато вищою за ПДВ.

Таблиця 2.4

Розрахунок фіскальної ефективності акцизного податку в Україні за період 2013-2017 років

Показники, %	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
1	2	3	4	5	6
Акцизний податок, млн. грн.	36668,2	45099,6	70795,2	101750,7	121449,4
ВВП, млн. грн.	1410609	1365123	1430290	2034430	2445587
Частка податку у ВВП, % (d)	2,6	3,3	4,9	5,0	5,0
Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млн. грн.	1047096	1120876	1317110	1544582	1921043
Ефективна ставка, %	3,5	4,0	5,4	6,6	6,3
Стандартна ставка, %	24,4	26,7	37	52,3	67,4
Коефіцієнт ефективності, %	14,4	15,1	14,5	12,6	9,4
Коефіцієнт продуктивності, %	10,7	12,4	13,4	9,6	7,4
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	442788,7	456067,3	652031,0	782859,5	1016969,5
Коефіцієнт фіскальної значимості, %	8,3	9,9	10,9	13,0	11,9

(Розраховано автором)

Таким чином, акцизний податок у меншій мірі, ніж ПДВ, виконує свою фіскальну функцію. Але фіскальна значущість цього податку зростає протягом аналізованого періоду на 3,6%. Ставки акцизного податку підвищувалися кожного року і темп зростання податкових надходжень був одним з найвищих серед найвагоміших з бюджетоутворюючих податків.

Визначимо показники фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб (табл. 2.5). Згідно даних Міністерства фінансів України[37] у 2013-2015 роках не було однієї ставки податку на прибуток фізичних осіб: у 2013-2014 роках було 2 ставки – 15% та 17%, у 2015 році також дві ставки - 15% та 20%. Для розрахунків обримо найменшу ставку, оскільки саме за цією ставкою сплачувало податки більшість населення країни, тому саме ставку у 15% слід вважати за стандартну.

Таблиця 2.5

Розрахунок фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб в Україні за період 2013-2017 років

Показники, %	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Податок на доходи фізичних осіб, млн. грн.	72151,1	75202,9	99983,2	138781,8	185686,1
ВВП, млн. грн.	1410609	1365123	1430290	2034430	2445587
Частка податку у ВВП, % (d)	5,1	5,5	7,0	6,8	7,6
Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млн. грн.	1047096	1120876	1317110	1544582	1921043
Ефективна ставка, %	6,9	6,7	7,6	9,0	9,7
Стандартна ставка, %	15	15	15	18	18
Коефіцієнт ефективності, %	45,9	36,7	46,6	37,9	42,2
Коефіцієнт продуктивності, %	34,1	36,7	46,6	37,9	42,2
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	442788,7	456067,3	652031,0	782859,5	1016969,5
Коефіцієнт фіскальної значимості, %	16,3	16,5	15,3	17,7	18,3

(Складено і розраховано автором на основі [2, 3])

Порівнюючи отримані результати з попередніми, можна констатувати, що показники фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб є вищими за

аналогічні показники акцизного податку, але меншими, ніж показники податку на додану вартість.

В цілому протягом аналізованого періоду фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб була високою, що залишає це податок одним з бюджетоутворюючих податків. Фіскальна значущість ПДФО зросла протягом аналізованого періоду на 2%, хоча ставка податку на прибуток фізичних осіб зростала не так швидко, як ставки акцизного податку.

Розрахуємо показники фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств (табл. 2.6). При розрахунках не будемо враховувати пільги з податку на прибуток підприємств, оскільки їх було небагато протягом 2013-2017 років.

Таблиця 2.6

Розрахунок фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств в Україні за період 2013-2017 років

Показники, %	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
1	2	3	4	5	6
Податок на прибуток підприємств, млн. грн.	54993,8	40201,5	39053,2	60223,2	73396,8
ВВП, млн. грн.	1410609	1365123	1430290	2034430	2445587
Частка податку у ВВП, % (d)	3,9	2,9	2,7	3,0	3,0
Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млн. грн.	1047096	1120876	1317110	1544582	1921043
Ефективна ставка, %	5,3	3,6	3,0	3,9	3,8
Стандартна ставка, %	19	18	18	18	18
Коефіцієнт ефективності, %	27,6	19,9	16,5	21,7	21,2

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт продуктивності, %	20,5	16,4	15,2	16,4	16,7
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	442788,7	456067,3	652031,0	782859,5	1016969,5
Коефіцієнт фіскальної значимості, %	12,4	8,8	6,0	7,7	7,2

(Складено і розраховано автором на основі [2, 3])

Порівняємо отримані результати з попередніми. Податок на прибуток підприємств виявив меншу фіскальну ефективність, ніж податок на додану вартість та податок на доходи фізичних осіб, але був більш ефективним, ніж акцизний податок. Протягом аналізованого періоду погіршилися усі показники фіскальної ефективності податку. Коефіцієнт ефективності зменшився у 2017 році порівняно з 2013 роком на 6,4%, коефіцієнт продуктивності – на 3,8%, ефективна ставка – на 1,5%, частка податку у ВВП – на 0,9%. А це означає, що податок на прибуток підприємств з часом перестає виконувати фіскальну функцію. Це говорить про те, що фіскальна ефективність податкового управління при певній системі реалізованих податкових рішень погіршується і фіскальна значимість податку на прибуток підприємств у бюджеті держави знижується, реальна величина надходжень від цього податку зменшується. Так як цей показник характеризує перерозподіл ВВП через бюджет держави, можна стверджувати, що податок на прибуток підприємств має невелику фіскальну значимість, яка постійно зменшувалася, протягом аналізованого періоду – на 5,2%.

Причинами зниження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств є закриття багатьох підприємств в Україні у 2014-2017 роках, втрата частини підприємств на тимчасово окупованих територіях, висока інфляція витрат, яка робить виробництво продукції нерентабельним.

На збільшення фіскальної ефективності безпосередньо прямих податків впливають такі вагомні чинники як рівень доходів юридичних і фізичних осіб, можливість нарощування ними власного капіталу, інвестиційний клімат в економіці в цілому та у галузевому розрізі, рівень доходів і витрат населення, інфляція в країні, стабільність та передбачуваність змін податкового законодавства тощо.

Україна в рейтингу «Оподаткування 2018» піднялася на 43 позицію з 190 країн порівняно з 84 місцем за результатами в рейтингу «Оподаткування 2017»[42] і вдвічі покращила свої позиції у рейтингу оподаткування. З огляду на дані оприлюдненого дослідження, Україна порівняно з показниками минулого року, поліпшила свої позиції майже вдвічі - на 41-відсотковий пункт. Позитивна тенденція пов'язана з єдиним соціальним внеском, який знизився з 2017 року. Саме цей податок здійснив найбільший вплив на поліпшення позицій країни у рейтингу і мало позитивний вплив на загальне податкове навантаження в Україні.

Ми спираємось на дослідження «Оподаткування-2018» (Paying Taxes 2018), що є однією зі складових дослідження «Ведення бізнесу 2018» (Doing Business 2018) і становить собою спільний щорічний проект Групи Світового банку та компанії PwC, у рамках якого оцінюється кількісні та якісні аспекти сплати податків в 190 країнах. Рейтинг визначається на основі чотирьох індикаторів: загальна ставка податку, час на подання звітності та сплати податків, кількість платежів, індекс ефективності роботи податкових органів після подання звітності (індекс пост-подачі).

Згідно з оприлюдненими даними, загальне податкове навантаження в Україні становить 37,8%, в Європейському Союзі - 40,5%, тоді як загальний світовий показник - 39,6%. Позитивний тренд Україна показує відносно кількості податкових платежів на рік - їх п'ять, за середнього показнику в світі - 24, в ЄС - 12.

Водночас на підготовку і подання податкової звітності в Україні в середньому потрібно 327,5 години на рік, тоді як в ЄС цей показник - 161 година, а загальний світовий - 240 годин, свідчать дані рейтингу «Оподаткування-2018».

За індексом пост-подачі український показник досяг 85,95 за загального світового в 59,51 і європейського - 81,6 [42].

Україна програє іншим країнам в правилах заповнення податкової звітності. Як повідомив партнер компанії «PwC Україна» В. Власов на презентації результатів рейтингу в Києві, це демонструє рейтинг з року в рік. Крім того, в інших країнах, розташованих вище України в рейтингу, існує реальний електронний документообіг між бізнесом і фіскальними органами. Електронний кабінет функціонує не просто як поштова скринька, а документообіг, що здійснюється в електронному вигляді[48].

Наведемо дані про ставки податку з доходів фізичних осіб. У деяких країнах ЄС здійснено перехід до пропорційного оподаткування доходів громадян, однак за значно вищою ставкою, зокрема, в Естонії – 24 %, у Латвії – 25 %, Литві – 33 %, Словаччині 19 %. У результаті, ставка за якою справляється податок з доходів фізичних осіб в Україні, перебуває на рівні, значно нижчому, ніж у інших членах ЄС. Ставка податку на прибуток підприємств є також нижчою, ніж у розвинутих країнах – членах ЄС (у середньому 30,1%). В Україні діюча ставка податку з доходів фізичних осіб складає 18%, воєнний збір – 1,5%, тобто всього – 19,5%.

Проаналізуємо наведені дані. Так, дійсно, в нашій країні діє, на перший погляд, низька ставка оподаткування доходів фізичних осіб, але рівень доходів – найнижчий у Європі. Україна помітно поступається Естонії, Латвії, Литві а також Словаччині за рівнем ВВП на одну особу. Згідно даних МВФ рівень ВВП на одну особу за підсумками 2017 року у Естонії становив 19840 доларів, у Литві – 16730, у Латвії – 15547, у Словаччині – 17664[54], тоді як станом на 2018 рік ВВП України на душу населення становить 2820 доларів (тобто він у 6-7 нижче, ніж у зазначених європейських країнах), країн, що розвиваються – 5490, середній по світу – 11730, розвинених країн – 48970[29]. До того ж, у більшості європейських країн, у яких існує прогресивне оподаткування доходів фізичних осіб, зовсім невелика частина населення сплачує податки за граничними, тобто найбільш високими ставками, а більшість сплачує за ставками 5-20%. Таким чином, стартові умови для впровадження більш високих ставок оподаткування в Україні суттєво розрізняються від умов європейських країн. Для країн з низькими доходами, до яких належить Україна, МВФ розробляє окремі стандарти та правила, що містяться у відповідних рекомендаціях.

Рекомендоване МВФ значення загального податкового навантаження для країн, що розвиваються, становить 25%, для розвинутих країн – 40%[39]. Таким чином, існуюче загальне податкове навантаження в Україні на 12,8% вище за рекомендоване значення, тому і податковий тиск є досить помітним.

Для європейців високі податки з їхніми високими доходами не здаються такими високими саме тому, що вони мають ці високі доходи. До того ж, сплачуючи високі податки, європейці отримують від держави гідну компенсацію у вигляді багатьох соціальних програм, тому і культура сплати податків є високою.

В нашій країні доходи залишаються досить низькими. МВФ визначає рівень 10000 доларів ВВП на одну особу як рівень бідності, а в Україні цей показник набагато нижчий. Тому і культура сплати податків залишається на низькому рівні, що і є однією з проблем податкової системи.

Усе вище наведене доводить до висновку, що податкова система України сьогодні значною мірою не відповідає інтересам суспільства і має значні проблеми (рис. 2.7).

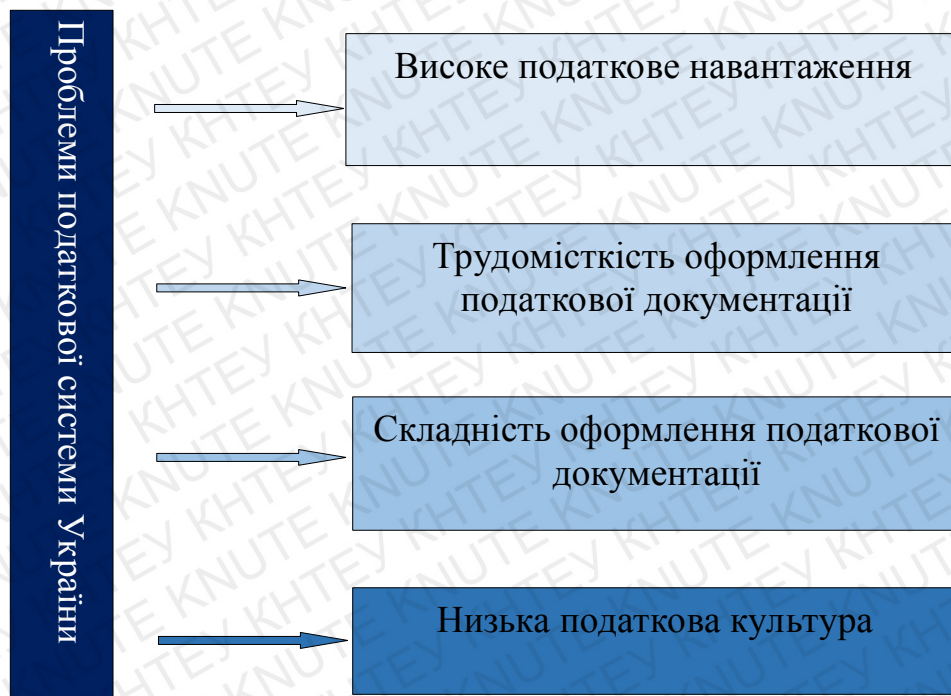


Рис. 2.7. Проблеми податкової системи України (побудовано автором)

При будь-якій домінуючій податковій політиці її важливою складовою завжди є фіскальна складова, яка відповідає за наповнюваність бюджету для здійснення державою своїх конституційних функцій. Держава повинна гарантовано мати певний обсяг фінансових ресурсів для здійснення зовнішньої оборони, наведення внутрішнього порядку, що відповідає її конституції, забезпечення функціонування державного управління, системи освіти та охорони здоров'я.

Усвідомлення зазначених факторів має важливе значення, оскільки вони визначають політику оподаткування суб'єктів господарської діяльності, домогосподарств, і, отже, є орієнтирами для всіх суб'єктів економіки, фінансових менеджерів для формування і здійснення своєї податкової стратегії.

При будь-якій домінуючій податковій політиці її важливою складовою завжди є фіскальна складова, яка відповідає за наповнюваність бюджету для здійснення державою своїх конституційних функцій. Держава повинна гарантовано мати певний обсяг фінансових ресурсів для здійснення зовнішньої оборони, наведення внутрішнього порядку, що відповідає її конституції, забезпечення функціонування державного управління, системи освіти та охорони здоров'я.

Процес реалізації фіскальної функції податків в Україні стикається з проблемами, що зображені на рис. 2.8.

На відміну від країн ЄС, податкова система України не стала інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяла зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість та суперечності перехідної економіки, сформована в умовах високих соціальних зобов'язань держави і тому має переважно фіскальний характер.

Отже, головні проблеми у реалізації фіскальної функції податкової системи України пов'язані зі специфікою розвитку трансформаційної економіки України, якій притаманні такі риси, як наявність великого тіньового сектору економіки, високі соціальні зобов'язання держави.



Рис. 2.8. Проблеми і наслідки реалізації фіскальної функції податків в Україні (побудовано автором)

Проведемо аналіз фіскальної ролі оподаткування юридичних осіб на прикладі Офісу великих платників податків ДФСУ. Офіс великих платників податків має 5 управлінь і 8 відділів податкового супроводження підприємств в обласних центрах, які діють в його складі.

З метою покращення адміністрування податків Державною фіскальною службою було виділено категорію «Великі платники податків» (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Характеристика великих платників податків

Показники	2017 рік	2018 рік (9 місяців)
Кількість великих платників податків	2500	1364
Сума податкових надходжень від великих платників податків, млрд. грн.	47,8	69,1
Сума податкових надходжень до зведеного бюджету, млрд. грн.	841,089	640,838
Частка податкових надходжень від великих платників податків у загальній сумі податків, %	5,68	10,78%

(складено автором за даними [36])

Критерії великого платника податків вдалося змінити, піднявши обсяг доходу з 1 млрд. грн. до 50 млн. євро, а суми сплачених податків – з 20 млн. грн. до 1 млн. євро, зокрема, не менше 500 тис. євро податкових платежів. Якщо в 2017 році ДФС обслуговувала 2,5 тисячі великих підприємств, то з урахуванням нових критеріїв до Реєстру на 2018 рік було відібрано 1364[36].

Як відзначив очільник ДФС, такі зміни були зумовлені постійною міграцією платників між податковими органами, що було не ефективним з точки зору податкового контролю та призводило до нарікань з боку підприємств.

У 2017 році було отримано приріст кількості великих платників на 45% в порівнянні з 2016 роком, і це відбулося в умовах, коли критерії великого платника були переглянуті шляхом збільшення обсягу доходу з 500 млн. грн. до 1 млрд. грн. і суми сплачених податків – з 12 до 20 млн. грн.

Однак такі зміни не змогли стати перешкодою для переходу в Офіс великих платників фірм-одноденки, які не створені для сплати податків, а використовувалися в схемах формування ризикового податкового кредиту з ПДВ.

Крім цього, з урахуванням інфляції збільшилася кількість підприємств, які за обсягом доходів досягли критеріїв ВПП, однак через короткий час «просіли» і випали з-поміж великих платників. Тому зменшення практично вдвічі кількості

великих платників дозволить уникнути такої ситуації в майбутньому та підвищити якість податкового обслуговування в Офісі, що, у свою чергу, сприятиме збільшенню надходжень податкових платежів[36].

Як видно з даних таблиці 2.7, зменшення кількості великих платників податків майже вдвічі сприяло збільшенню суми податкових надходжень від них, завдяки чому зросла майже вдвічі їхня частка у загальній сумі податків. Цьому сприяли заходи з поліпшення адміністрування податків, які було запроваджено усіма управліннями Офісу великих платників податків ДФСУ. Так, Дніпропетровське управління Офісу великих платників податків ДФСЗ метою забезпечення прозорості, достовірності та відкритості інформації про діяльність Дніпропетровського управління, інформування платників податків та громадян про доступ до публічної інформації проведені наступні заходи (з урахуванням показників Криворізького управління/відділення).

Проводиться роз'яснювальна робота з питань застосування положень Закону України «Про доступ до публічної інформації» шляхом розміщення в друкованих виданнях, на веб-сайтах, інформаційних стендах, інформації, зазначеної у статті 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації», оприлюднення та оновлення інформації про свою діяльність.

Інформаційні матеріали щодо питань доступу до публічної інформації протягом звітного кварталу були оприлюднені в наступних засобах масової інформації: Дніпропетровському обласному радіо (ДОТРК), радіо та телекомпанія «Рудана», газета «Рекламные окна Кривбасса»; на Інтернет-сайтах – газети «Вісті Придніпров'я», Криворожский ресурсный центр, офіційному веб-сайті Дніпропетровської міської ради, – всього 14 повідомлень.

З метою інформування та надання допомоги фахівцям інспекції на внутрішньому веб-сайті розміщувались матеріали в рубриці «Адмін. послуги» по розділам: «Інформаційні картки», «Технологічні картки», «Перелік адміністративних послуг» (Державної фіскальної служби та послуг), «Звітність» (щомісячні показники та зразок оновленої таблиці контролю).

З метою безперешкодної реалізації права громадян на особистий прийом, Графік особистого прийому громадян посадовими особами оприлюднювався на суб-сайті Офісу великих платників ДФС з урахуванням кадрових змін.

Проведено виступи на практикумах з великими платниками податків на теми: «Порядок складання та подання запитів на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні Державної фіскальної служби України, форми подання запиту на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні Державної фіскальної служби України. Право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності розпорядників інформації запитувачами публічної інформації. Порядок проведення особистого прийому громадян. Надання адміністративних послуг структурними підрозділами»: протокол № 1 від 10.03.2016.

З метою підвищення професійного рівня в роботі зі зверненнями громадян, забезпечення дотримання вимог, визначених законодавчими актами при розгляді звернень громадян, у тому числі тих, які надходять на антикорупційний сервіс ДФС «Пульс», проведено виступи на занятті з економічного навчання працівників інспекції.

Аналогічні заходи запроваджуються і іншими управліннями Офісу великих платників податків ДФСУ[36].

Отже, можна зробити висновок, що оподаткування юридичних осіб, яке було розглянуто на прикладі Офісу великих платників податків ДФСУ, поліпшується, а значить, фіскальна роль оподаткування юридичних осіб підвищується. Це має велике значення тому, що саме юридичні особи виступають головними «наповнювачами» зведеного бюджету України податками.

Запроваджений аналіз формування доходів зведеного бюджету дозволяє констатувати, що головним джерелом формування доходів зведеного бюджету України залишаються податкові надходження, частка яких у доходній частині бюджету складала протягом аналізованого періоду близько 80%. Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України за 2013-2017 роки суттєво не змінилася: щороку основними надходженнями були надходження від податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток

підприємств. У структурі податкових надходжень зведеного бюджету переважають непрямі податки – податок на додану вартість та акцизи, частка яких протягом аналізованого періоду суттєво збільшилася – на 7,6% в основному за рахунок акцизного податку. Зовсім незначною залишається частка місцевих бюджетів у структурі зведеного бюджету України.

Аналіз реалізації фіскальної функції податків в Україні доводить автора до висновку, що фіскальна ефективність та фіскальна значущість різних бюджетоутворюючих податків була різною протягом аналізованого періоду. Найвищу фіскальну ефективність має податок на додану вартість, друге місце посідає податок на доходи фізичних осіб, третє – податок на прибуток підприємств, четверте – акцизний податок. Протягом останніх п'яти років ефективність акцизного податку знижувалася, що, за переконанням дипломанта, є наслідком занадто високих ставок цього податку.

В ході аналізу виявлено проблеми податкової системи, а також проблеми і наслідки реалізації фіскальної функції податків в Україні, з чого зроблено висновок про те, що Податкова система країни сьогодні значною мірою не відповідає інтересам суспільства.

Аналіз фіскальної ролі оподаткування юридичних осіб, запроваджений на прикладі Офісу великих платників податків ДФСУ, дозволив зробити висновок, що оподаткування юридичних осіб поліпшується, а фіскальна роль оподаткування юридичних осіб підвищується. Покращення адміністрування податків, яке було запроваджено усіма управліннями Офісу великих платників податків ДФСУ, дозволило підвищити майже вдвічі суми податкових надходжень від великих платників податків у 2017 році порівняно з 2016 роком.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ

3.1. Покращення адміністрування податків і зборів

Підвищення ефективності податкового адміністрування та покращення податкової роботи спрямовані на досягнення максимального наповнення бюджету. Адміністрування податків – це форма комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю й стягнення податків, заснована на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні само ініціативи платників податків[50, с. 156].

Про те, що проблема з адмініструванням податків в країні існує, свідчать дані Державної фіскальної служби. Так, частка податкових декларацій, які подані із дотриманням вимог законодавства у загальній кількості поданих податкових декларацій (рівень своєчасного подання податкових декларацій) у 2016-2017 роках становила 97%-98%. Але є і деякі позитивні кроки в цьому напрямку. З 1 січня 2017 року в Україні діє електронний кабінет платника податків, що стало важливим кроком на шляху збільшення ефективності податкового адміністрування та сплати податків у нашій державі[36].

Іще одним підтвердженням того, що проблема з адмініструванням податків існує, є дані консалтингової компанії BostonConsultingGroup[42], за підрахунками якої українські підприємства щороку недоплачують у бюджет 25 млрд. дол. США. Майже 20% прибутку приховується від сплати податків. Тому проблема адміністрування податків є найголовнішою для оптимізації їхньої фіскальної функції.

Управління оподаткуванням в ринкових умовах – це певна система, якій повинні бути властиві такі якості: вона повинна бути здатна пристосовуватися до нових цілей державного управління, які продиктовані вимогами часу; суб'єкти адміністративно-державного управління повинні співпрацювати і керувати змінами з метою протистояння кризам; повинен бути ієрархічно-зворотний зв'язок між

ланками прийняття і реалізації управлінських рішень для взаємної участі у процесах планування; мають бути забезпечена відкритість комунікацій.

Адміністрування являє собою безперервний цілеспрямований процес, який включає сукупність взаємопов'язаних процедур, функцій, операцій і методів, спрямованих на здійснення мотивуючого впливу на платників податків і персонал органів, які здійснюють роботу в рамках адміністрування податків. При цьому лінійні і функціональні можливості даної системи залежать від змісту і обсягу реалізації елементів адміністрування. До особливостей адміністрування можна віднести жорстку ієрархічність структур, необхідність уніфікації функцій на різних рівнях управління, врахування регіональних відмінностей платників податків, а також динамічність законодавчої бази з питань регулювання оподаткування. Організація адміністрування податків по суті є комплексною діяльністю, направленою на створення специфічного продукту, який здатний задовольняти потреби суспільства у збиранні податків, що вказує на дворівневий характер функцій адміністрування: з одного боку – необхідно наповнити бюджет, з іншого – не зашкодити господарській діяльності платників податків.

Організація процесу адміністрування податків повинна передбачати, по-перше, мінімальні витрати на організацію процесу адміністрування, по-друге, мінімальне спілкування платників податків з податковими органами. Саме тому важливо визначити, які види робіт мають належати до сфери адміністрування податків в цілому та до сфери адміністрування податкових зобов'язань зокрема.

До видів діяльності, що стосуються такого напрямку адміністрування податків, як адміністрування податкових зобов'язань, належать:

- постановка на облік;
- декларування податкових зобов'язань;
- визначення податкових зобов'язань контролюючими органами;
- зміна термінів виконання податкових зобов'язань;
- повернення зайво сплачених податків;
- стягнення несплачених податків;

- застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкове поручительство, адміністративний арешт активів);
- оскарження рішень контролюючих органів;
- масово-роз'яснювальна та консультативна робота;
- прогнозно-аналітична робота;
- контрольно-перевірочна робота.

Процедура адміністрування податків має особливий об'єкт управління, який характеризується, по-перше, нематеріальною сферою виробництва, по-друге, великими обсягами інформації, а також специфікою праці. З огляду на це податкове адміністрування містить шість елементів (рис. 3.1).

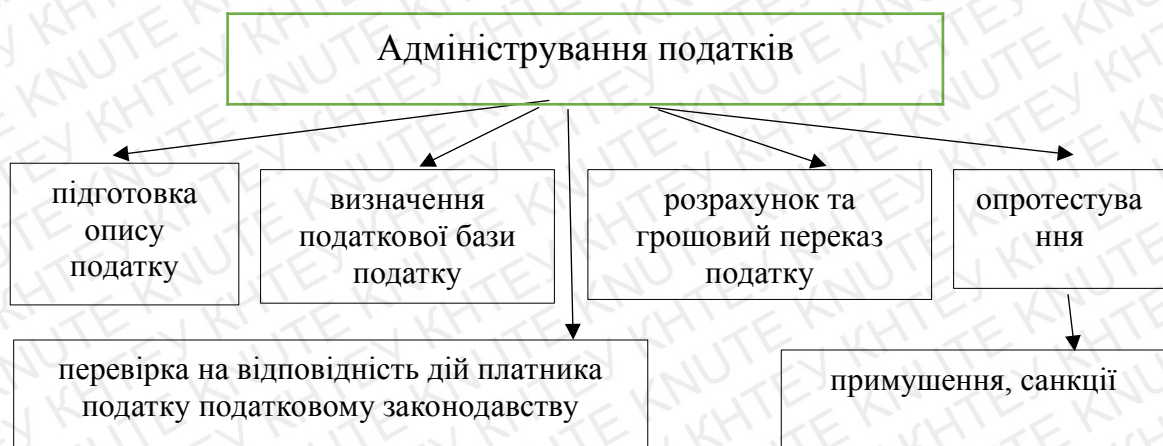


Рис. 3.1. Система адміністрування податків (Складено автором на основі [50])

Адміністрування податкових зобов'язань розповсюджується на мікрорівень, фактично воно покликане здійснити задум фіскального адміністрування через систему реєстрації, обліку податкових платежів, контрольно-перевірочну та масово-роз'яснювальну роботу з платниками податків. Від того, наскільки вдало буде організований адміністративний процес на місцях, залежить не тільки ступінь наповнення бюджету держави, але і відношення платників податків до податкової системи в цілому. В даному випадку головним є пошук оптимальної лінії спілкування платників податків і органів адміністрування податкових зобов'язань.

Сфера адміністрування податків охоплює наступні дії (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Види робіт у сфері адміністрування податків (побудовано автором на основі [25])

Як видно з рис. 3.2, на сферу фіскального адміністрування та адміністрування податкових зобов'язань припадає приблизно однакове функціональне навантаження. Дія фіскального адміністрування розповсюджується в основному на макрорівень і широко використовує методи економічного прогнозування. Від якості фіскального адміністрування залежить ефективність податкової політики держави в цілому.

Таким чином, об'єктом адміністрування податків можна визначити стан нарахування і сплати податків до бюджету, а об'єктом адміністрування податкових

зобов'язань – процес узгодження і погашення податкових зобов'язань платників податків.

Мета адміністрування податків полягає у забезпеченні своєчасного наповнення бюджету держави в необхідному обсязі за рахунок податкових надходжень при мінімальному негативному впливі на економічну діяльність платників податків. Мета адміністрування податкових зобов'язань лежить в межах мети адміністрування податків і полягає у забезпеченні погашення податкових зобов'язань платників, запобіганні виникненню недоїмок та необґрунтованих переплат, шляхом оптимального втручання в господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених адміністративних механізмів і контрольних процедур. Ефективність податкової сфери залишається одним із ключових чинників економічного розвитку держави та фактором фінансової стабільності. Фіскальна політика держави вимагає цілеспрямованих дій по забезпеченню ринкових перетворень, гармонізації податкових відносин та наповненню бюджетів усіх рівнів[41].

Вирішення проблем, пов'язаних з адмініструванням податків, сьогодні є важливим науковим напрямом діяльності та напрямом, пов'язаним з практичною діяльністю органів оподаткування. Необхідність досягнення, з одного боку, довіри платників податків, а з іншого – забезпечення фіскальних потреб держави, призводить до ситуації, в якій органи, що забезпечують податкові надходження для вирішення практично необхідних задач, змушені шукати резерви для покращення ефективності своєї роботи та подолання існуючих проблем:

- проблем, що вирішуються покращенням внутрішнього менеджменту;
- проблем, що потребують вдосконалення прийомів, направлених на процеси оподаткування.

За висновками українських науковців, отриманими на основі аналізу практики, адміністрування податків у нашій країні поки що має низку недоліків організаційного та методичного характеру, серед яких головними є:

- у питаннях облікової роботи – необґрунтований поділ платників з віднесенням частини з них до «великих»; нагромадження специфічних процедур у зв'язку із забезпеченням функціонування пільгових систем оподаткування;

- у питаннях масово-роз'яснювальної та консультативної роботи – організаційне поєднання підрозділів, відповідальних за даний напрям, з функціонуванням інших підрозділів податкової служби, у тому числі за напрямом контролю, що не слугує підвищенню рівня довіри платників та становленню атмосфери партнерства;

- у питаннях прогнозно-аналітичної роботи – недосконалість методики факторного аналізу надходжень та аналізу податкоспроможності суб'єктів господарювання;

- у питаннях контрольно-перевірочної роботи – надмірний адміністративний тиск на платників через відносно короткі міжперевіркові інтервали (порівняно із практикою розвинених країн)[25, с.62].

Покращення адміністрування процесів оподаткування сприятиме:

- підвищенню ефективності збору податків;
- спрощенню технологічних процедур;
- забезпеченню найбільш повного обліку платників податків;
- створенню умов для підвищення вірогідності прогнозування податкових надходжень;
- підвищенню податкової грамотності платників податків;
- зростанню рівня добровільної сплати;
- зменшенню витрат на утримання органів оподаткування.

Подальший розвиток Державної фіскальної служби має здійснюватися на усвідомленні необхідності докорінної зміни філософії спілкування з платниками податків. Фіскальне стягнення податків має бути замінене на добровільну їх сплату, що потребує переходу до світових цивілізованих норм в оподаткуванні. Сутність підходу до побудови взаємовідносин у податковій сфері з позицій інтересів передбачає не тільки суворе дотримання усіма її учасниками податкового законодавства, а й вимагає збалансування інтересів приватних інвесторів, платників

податків і публічних інтересів держави та суспільства. У даному випадку взаємовідносини між суб'єктами податкових стосунків будуються на основі принципу співпраці і партнерства[36]. Державна фіскальна служба в сучасних умовах повинна стимулювати економічний розвиток країни, сприяти створенню умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, сприяти зниженню податкового тягара, отриманню сталих доходів до державного бюджету. Необхідно трансформувати державну фіскальну службу в провідну демократичну та підзвітну суспільству високоефективну державну установу, яка діє на правових засадах та користується довірою і підтримкою суспільства.

Основними напрямками вдосконалення роботи податкових органів мають бути:

1) створення умов для добровільної сплати податків і зборів та дотримання вимог податкового законодавства платниками податків шляхом:

- удосконалення податкового законодавства у частині порядку адміністрування податків;
- спрощення механізму обчислення податків;
- уніфікації форм податкової звітності та вдосконалення інструкцій щодо їх заповнення;
- впровадження покращеної системи адміністрування податкового боргу платників податків;
- удосконалення системи приймання податкової звітності від платників податків в електронному вигляді;
- удосконалення контрольно-перевірочної роботи на базі ризико-орієнтованої системи, налагодження системи обміну оперативною та аналітичною інформацією з правоохоронними органами та іншими контролюючими організаціями.

2) Забезпечення передбачуваності, компетентності, прозорості та неупередженості діяльності податкової служби за допомогою:

- надання своєчасних та якісних послуг платникам податків;
- забезпечення формами податкової звітності, поясненнями щодо їх заповнення;
- надання платникам податків консультацій та пояснень податкового законодавства за допомогою створення інформаційно-довідкового центру;

- впровадження в закладах освіти програми навчання щодо системи оподаткування, що дасть змогу встановити взаємовідносини з майбутніми платниками податків;

- висвітлення результатів діяльності органів податкової служби через ЗМІ;
- впровадження програм антикорупційних заходів;
- проведення періодичних опитувань платників податків щодо оцінки їх стосунків з податковою службою України та оприлюднення результатів опитувань.

3) Розробка та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури, що має на увазі:

- розробку та впровадження організаційної структури, побудованої за функціональним принципом;
- консолідацію органів державної фіскальної служби, раціональне використання їх кадрових та матеріальних ресурсів;
- удосконалення державної системи контролю за сплатою податків, зборів;
- удосконалення системи обліку надходжень до бюджету та функціонування системи приймання податкової звітності в електронному вигляді;
- розробку офіційної зовнішньої звітності податкових органів;
- створення системи контролю за достовірністю звітності органів ДФС;
- розробку системи інформаційної взаємодії з міністерствами та відомствами.

Результатом роботи щодо удосконалення організаційної структури ДФС України має стати така її побудова, яка дозволить підвищити ефективність діяльності податкових органів за рахунок покращення якості виконання функцій та завдань, покладених на них, і яка наблизить її до потреб, що необхідні платникам податків[20].

Модернізація ДФС без належної трансформації системи оподаткування не вирішить в повній мірі проблем, які можуть виникнути під час адміністрування податків. Ефективність управління податковими органами, як і ефективність модернізації податкових органів в цілому, є взаємозалежною від трансформації функціонального об'єкта управління податкової системи[36].

Особливу увагу слід звернути на залучення зарубіжного досвіду до вирішення певного кола проблем, пов'язаних із підвищенням ефективності адміністрування податків. Іноземні системи прямого оподаткування мають випробувану часом практику становлення та розвитку усвідомлення громадянами свого конституційного обов'язку – сплати податків. Важливим кроком у реформуванні податкової системи є позитивне ставлення платників податку до сплати податків та інших обов'язкових платежів, що є тривалим та складним процесом.

Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн можна назвати універсальними і використовувати їх для вдосконалення діяльності податкових органів в Україні. Необхідно взяти на «озброєння» такі напрями податкового контролю:

- налагодження довірчих відносин платника податків та податкових органів;
- робота над «правовою» освіченістю та поінформованістю суспільства;
- посилення співробітництва органів державної влади та розробка комплексних заходів протидії ухиленню від сплати податків і зборів та дотримання положень податкового законодавства;
- спрощення умов оподаткування фізичних осіб шляхом позбавлення громадян від збирання і надання інформації про самих себе в податкові органи шляхом об'єднання баз даних різних відомств;
- автоматизація форм податкового контролю, поліпшення методики податкового контролю[25, с. 64].

Всі вищезазначені дії спрямовані на підвищення ефективності роботи Державної фіскальної служби, що, в свою чергу, дасть змогу підвищити податкову дисципліну серед платників податків та збільшити обсяги податкових надходжень до бюджету.

Основними напрямами підвищення ефективності системи адміністрування прямих податків на підприємствах як інструмента зростання рівня інвестиційної ефективності прямого оподаткування суб'єктів господарювання можуть бути уніфікація підходів до процесу адміністрування прямих податків відповідно до наявних зарубіжних напрацювань, стандартизація, уніфікація та усунення

розбіжностей між податковим і бухгалтерським обліком валових доходів та витрат підприємства, а також способу обчислення фінансового результату господарювання підприємств до оподаткування, установлення тісних професійних взаємозв'язків із платниками прямих податків, а також формування статистичної інформації з питань податкового адміністрування податку на прибуток підприємств[27, с. 44].

Державна фіскальна служба в сучасних умовах повинна стимулювати економічний розвиток країни, сприяти створенню умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, сприяти зниженню податкового тягаря, отриманню сталих доходів до державного бюджету. Необхідно трансформувати державну фіскальну службу в провідну демократичну та підзвітну суспільству високоефективну державну установу, яка діє на правових засадах та користується довірою і підтримкою суспільства.

3.2. Шляхи оптимізації фіскальної функції податків в Україні

Потенціал податкових надходжень державного бюджету фактично може бути значно більшим, зважаючи на оцінку експертів Світового банку про те, що в Україні рівень тіньового бізнесу складає близько 48 %, наявність значної кількості необґрунтованих пільг з оподаткування та інше. А відтак, зусилля урядовців, науковців і практиків повинні бути спрямовані на удосконалення системи оподаткування, яка сприятиме зниженню рівня ухилення від сплати податків, легалізації тіньового сектору економіки, перегляд наданих пільг з оподаткування. Реформування системи оподаткування повинні привести її у стан впорядкованості, функціональної єдності, перетворити її на логічне цілісний і злагоджений механізм, спрямований на розв'язання таких завдань:

- побудова стабільної, зрозумілої та єдиної в межах України податкової системи, яка визначала б збалансовані підходи до фінансового перерозподілу у масштабах країни та обґрунтовані ставки податків;

- перетворення податків на реальний чинник розвитку завдяки системі пріоритетів технологічного, галузевого характеру, а головне – відповідно до вимог формування соціально-економічного устрою інформаційного типу;
- вдосконалення податкового адміністрування, вироблення ефективного механізму контролю та звітності, взаємодії між суб'єктами податкової системи;
- подолання конфлікту між справедливістю та ефективністю, забезпечення збалансованості загальнодержавних та приватних інтересів з метою сприяння розвитку підприємництва, активізації інвестиційної діяльності відповідно до завдань нарощування національного багатства України, добробуту її громадян;
- забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків у взаємостосунках з податковими органами, запровадження поняття навмисного і ненавмисного порушення податкового законодавства;
- формування ефективної системи співробітництва держави та платників податків, відповідальності за податкові правопорушення з боку як платників податків, так і представників податкової адміністрації.

Стягування податків в Україні є достатньо високим і гальмує розвиток економіки. Важливим завданням є оптимізація податкового навантаження. Необхідно віднайти рівновагу між тягарем і вигодами оподаткування, між примусом і свідомим вибором сплати податків та зборів, тобто забезпечити баланс потреб і можливостей держави і промисловості, публічними і приватними інтересами. Для цього необхідно забезпечити певні умови (рис. 3.3).

Ці заходи допоможуть вивести з «тіні» значну частину економіки, зменшать кількість правопорушень податкового законодавства та активізують підприємницьку діяльність, тобто будуть створювати сприятливі умови для економічного розвитку країни.

Оцінивши досвід зарубіжних країн в сфері податкових надходжень до бюджету, варто відзначити, що для України застосування такого досвіду є необхідним, але реалізація потребує подальшого правового регулювання у сфері податків, адже роль такого джерела поповнення Державного бюджету України є досить значною, більше того саме податкові надходження формують основну

частину доходів бюджетів, тобто ефективна податкова система забезпечує в цілому можливості держави щодо формування необхідного обсягу коштів для реалізації соціальних програм, підвищення життєвого рівня населення, підтримання національного бізнесу.



Рис. 3.3. Напрями зменшення податкового навантаження шляхом оптимізації фіскальної функції (складено автором на основі [34])

Вдале використання дієвих заходів щодо податкового регулювання, на базі зарубіжного досвіду, дозволить сформувати необхідні передумови для прозорості господарської діяльності, що наразі знаходиться в тіні, зрівняння податкового

навантаження серед населення із різним рівнем доходу та в цілому для забезпечення добробуту в Україні.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є привабливим для органів місцевого самоврядування як стабільне та фінансово значуще джерело власних надходжень до бюджету.

На нашу думку, необхідна зміна ставок податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб. У перші роки введення податку на нерухомість доцільно було б встановити мінімальну його ставку у розмірі 0,25 відсотка від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року, та відмінити усі існуючі пільги по даному платежу. Це дозволить максимізувати надходження до бюджету органів місцевого самоврядування та зменшить соціальну напругу в суспільстві щодо даного платежу. Крім цього, впродовж перехідного періоду це сприятиме формуванню чіткої інформаційної бази щодо об'єктів оподаткування нерухомості та їх характеристик. Надалі ставку відсотка з податку на нерухомість можна поступово підвищувати до 0,5% від мінімальної заробітної плати. Пропонуємо надати право визначення ставок відсотка з податку на нерухомість місцевим органам влади.

В усіх розвинутих країнах ставка податку на нерухомість складає 0,5-2% від вартості об'єкту нерухомості. Отже, цей податок у інших країнах є набагато вагоміший, ніж той, що буде діяти в Україні згідно нашим пропозиціям.

Зробимо прогноз суми мінімальних податкових надходжень за рахунок податку на нерухомість. У першому кварталі 2018 року в Україні нараховувалося 14934,9 тис. домогосподарств, мінімальна заробітна плата у цьому ж році складає 3723 грн.[35] Отже, якщо усі домогосподарства сплатять у 2019 році податок на нерухомість, сума мінімальних податкових надходжень складе:

$$ПН_{\text{податку на нерухомість}} = 3723 \times 0,0025 \times 14934,9 = 139006,6 \text{ тис. грн.}$$

Запроваджені розрахунки не враховують, що одне домогосподарство може мати не один, а декілька об'єктів нерухомості. Отже, реальна сума податкових

надходжень від податку на нерухомість перевищить 140 млн. грн., а кожен обласний бюджет отримає у середньому близько 6 млн. грн. додатково. Сума мінімального податку на одне домогосподарство (якщо в нього є лише один об'єкт нерухомості), складе 93,06 грн на рік, що не є важким податковим навантаженням.

Згідно Податкового кодексу України відповідальними за справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є Державні податкові інспекції, які не володіють повною інформаційною базою щодо наявного нерухомого майна. Вважаємо, що налагодження взаємодії між податковими органами із органами місцевого самоврядування забезпечить значно вищу ефективність нарахування і справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. З огляду на це, доцільно зобов'язати податкові органи надавати інформацію про хід процесу сплати податку в межах певного населеного пункту перед органами місцевого самоврядування. Оскільки мова йде про недоотримання місцевим бюджетом певної суми платежів, то органи місцевого самоврядування будуть зацікавлені впливати на членів територіальної громади, які не сплатили податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Необхідно також зняти усі пільги на цей податок. І хоча його величина буде незначною, навіть таку незначну суму податку сплачувати добровільно забажають не всі. Тому місцева влада має пояснити населенню, що ці кошти залишаться саме у місцевому бюджеті, а, отже, будуть використані на першочергові потреби розвитку: ремонт доріг, освітлення та прибирання вулиць, утримання дитячих садків та інших об'єктів соціальної інфраструктури.

Важливим напрямом оптимізації фіскальної функції податків в Україні, на нашу думку, є впровадження нового податку – податку на доходи фрилансерів. Зараз в країні сформувався значний прошарок людей, які отримують доходи, але не сплачують податки. До їх кола належать майстри будівельної галузі, які ремонтують квартири, магазини, та інші споруди; репетитори, працівники ІТ-індустрії, продавці і т. і. Це сприятиме значною мірою виходу економіки з «тіні», бо ці люди взагалі не легалізовані і не сплачують податки, хоча частіше отримують доходів набагато більше, ніж наймані робітники, що працюють у приватному секторі або в державних

установах. Не варто сподіватися на те, що фрилансери добровільно будуть сплачувати податки за ставками на доходи фізичних осіб. Небажання сплачувати податки є цілком природним, оскільки будь-який суб'єкт господарювання прагне захистити своє майно, в тому числі й від держави. І це прагнення практично не залежить від ступеня законослухняності: негативні емоції виникають незалежно від волі і бажання.

Ми пропонуємо встановити досить низьку ставку оподаткування для фрилансерів – у перші три роки 5%, і лише для того, щоб вивести їх з «тіні». Потім поступово ставку оподаткування можна збільшувати: до 7% у 4-6 роках, до 9 – у 7-9 роках і так далі, доки ставка не зрівняється зі ставкою оподаткування доходів фізичних осіб, яка буде діяти у той момент часу.

Одночасно необхідно встановити штрафи за ухилення від сплати податків, і розмір цих штрафів повинен втричі перебільшувати звичайні штрафні санкції, що діють у таких випадках. Така необхідність мотивована досить низькою ставкою оподаткування доходів фрилансерів

Розглянувши основні недоліки та проблеми системи прямого оподаткування в Україні як інструменту формування доходів Державного бюджету України, можна зробити висновки, що дана система потребує покращення. Податкова реформа буде мати найвагоміший вплив на подальше поліпшення системи доходів Державного бюджету України при перенесенні центру ваги з фіскальної функції прямих податків до регулюючої.

Отже, процес покращення адміністрування податків і зборів має відбуватися як на макрорівні, так і на рівні окремого економічного суб'єкта. В роботі обґрунтовано основні напрями покращення адміністрування податків: створення умов для добровільної сплати податків і зборів та дотримання вимог податкового законодавства платниками податків; забезпечення передбачуваності, компетентності, прозорості та неупередженості діяльності податкової служби; розробка та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури. Пропонується покращення системи податкового адміністрування податків та зборів, забезпечення її прозорості; вдосконалення систем податкового контролю, які

запобігають ухиленню платників від сплати податкових платежів; зменшення та ефективне використання податкових пільг; помірне зниження і пропорційність розподілу податкового навантаження між платниками залежно від виду діяльності.

Необхідно відмінити усі існуючі пільги по податку на нерухомість, встановити мінімальну ставку податку для об'єктів житлової нерухомості у розмірі 0,25% від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року, тобто змінити базу оподаткування. Це дозволить місцевим бюджетам отримати за нашими розрахунками як мінімум 140 млн. грн. у перші роки. Надалі ставку відсотка з податку на нерухомість можна поступово підвищувати до 0,5% від мінімальної заробітної плати, і це право надається місцевим органам влади.

Оптимізація фіскальної функції податків в Україні потребує насамперед вивід економіки з «тіні». З цією метою обґрунтована пропозиція щодо впровадження нового податку – податку на доходи фрилансерів з низькою ставкою оподаткування у перші три роки - 5% і поступовим її підвищенням у подальшому. Пропонується зниження ставки оподаткування доходів фрилансерів порівняно зі ставками на доходи фізичних осіб, та розширення за рахунок цього бази оподаткування, і, таким чином, збільшення кількості платників податків.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Усе вище викладене у трьох розділах дипломної роботи дозволяє зробити наступні узагальнення.

1. У першому розділі дипломної роботи виявлено, що податкова система – є вкрай складний та багатоплановий механізм, завдяки якому держава забезпечується доходами і формує власний бюджет; вона складається з чотирьох секторів (державного, комерційного, фінансового та сектору домогосподарств) і виконує шість функцій (фіскальну, розподільчу, регулюючу, стимулюючу, соціальну та контролюючу), головною з яких є фіскальна. Податкові системи бувають шедулярними, у яких весь дохід, отримуваний платником податків, поділяється на частини – шедули, кожна з яких оподатковується особливим чином, та глобальними, у яких всі доходи фізичних і юридичних осіб обкладаються однаково. Залежно від відношення суми податку до доходу податкові системи бувають прогресивними, регресивними та пропорційними. У ході дослідження виявлено, що головними принципами оподаткування виступають рівномірність і визначеність.

2. Оцінивши досвід зарубіжних країн в сфері податкових надходжень до бюджету, варто відзначити, що для України застосування такого досвіду є необхідним, але реалізація потребує подальшого правового регулювання у сфері податків, адже роль такого джерела поповнення Державного бюджету України є досить значною, більше того саме податкові надходження формують основну частину доходів бюджетів, тобто ефективна податкова система забезпечує в цілому можливість держави щодо формування необхідного обсягу коштів для реалізації соціальних програм, підвищення життєвого рівня населення, підтримання національного бізнесу. Вдале використання дієвих заходів щодо податкового регулювання, на базі зарубіжного досвіду, дозволить сформувати необхідні передумови для прозорості господарської діяльності, що наразі знаходиться в тіні, зрівняння податкового навантаження серед населення із різним рівнем доходу та в цілому для забезпечення добробуту в Україні.

3. У другому розділі дипломної роботи запроваджено аналіз формування доходів бюджету за рахунок податкових надходжень. У ході дослідження виявлено, що головним джерелом формування доходів зведеного бюджету України залишаються податкові надходження, частка яких у доходній частині бюджету складала протягом аналізованого періоду близько 80%. Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України за 2013-2017 роки суттєво не змінилася: щороку основними надходженнями були надходження від податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. У структурі податкових надходжень зведеного бюджету переважають непрямі податки – податок на додану вартість та акцизи, частка яких протягом аналізованого періоду суттєво збільшилася – на 7,6% в основному за рахунок акцизного податку. Зовсім незначною залишається частка місцевих бюджетів у структурі зведеного бюджету України.

4. Аналіз реалізації фіскальної функції податків в Україні доводить автора до висновку, що фіскальна ефективність та фіскальна значущість різних бюджетоутворюючих податків була різною протягом аналізованого періоду. Розраховані показники фіскальної ефективності головних податків показали, що найвищу фіскальну ефективність має податок на додану вартість, друге місце посідає податок на доходи фізичних осіб, третє – податок на прибуток підприємств, четверте – акцизний податок. Протягом останніх п'яти років ефективність акцизного податку знижувалася, що, за переконанням дипломанта, є наслідком занадто високих ставок цього податку.

5. Аналіз фіскальної ролі оподаткування юридичних осіб, запроваджений на прикладі Офісу великих платників податків ДФСУ, дозволив зробити висновок, що оподаткування юридичних осіб поліпшується, а фіскальна роль оподаткування юридичних осіб підвищується. Покращення адміністрування податків, яке було запроваджено усіма управліннями Офісу великих платників податків ДФСУ, дозволило підвищити майже вдвічі суми податкових надходжень від великих платників податків у 2017 році порівняно з 2016 роком.

6. В третьому розділі дипломної роботи встановлено, що процес покращення адміністрування податків і зборів має відбуватися як на макрорівні, так і на рівні окремого економічного суб'єкта. Непрямі податки збираються автоматично, а от з адмініструванням прямих податків виникають певні труднощі. В роботі запропоновано уніфікувати підходи до процесу адміністрування прямих податків відповідно до наявних зарубіжних напрацювань, усунути розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком валових доходів та витрат підприємства, а також способу обчислення фінансового результату господарювання підприємств до оподаткування, установлення тісних професійних взаємозв'язків із платниками прямих податків, а також формування статистичної інформації з питань податкового адміністрування податку на прибуток підприємств. Запропоновано відмінити усі існуючі пільги по податку на нерухомість, встановити мінімальну ставку податку для об'єктів житлової нерухомості у розмірі 0,25% від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року. Це дозволить місцевим бюджетам отримати за нашими розрахунками як мінімум 140 млн. грн. у перші роки. Надалі ставку відсотка з податку на нерухомість можна поступово підвищувати до 0,5% від мінімальної заробітної плати, і це право запропоновано надати місцевим органам влади.

7. Оптимізація фіскальної функції податків в Україні потребує насамперед вивід економіки з «тіні». З цією метою пропонується зміна ставок податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, у розмірі 0,25 відсотка від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року, та відмінити усі існуючі пільги по даному платежу. Обґрунтована пропозиція щодо впровадження нового податку – податку на доходи фрилансерів з низькою ставкою оподаткування у перші три роки - 5% і поступовим її підвищенням у подальшому. Таким чином, пропонується збільшення кількості платників податків; покращення системи податкового адміністрування податків та зборів, забезпечення її прозорості; вдосконалення систем податкового контролю, які запобігають ухиленню платників від сплати податкових платежів; зменшення та ефективне використання податкових

пільг; помірне зниження і пропорційність розподілу податкового навантаження між платниками залежно від виду діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. - [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nred=2542-14>
2. Бюджет України 2014: Статистичний збірник. – К., 2015. [Електронний ресурс]. - [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Офіційний сайт Державної служби статистики України. - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
3. Бюджет України 2017: Статистичний збірник. – К., 2018. [Електронний ресурс]. - [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Господарський кодекс від 16 січня 2003 р. № 436-IV. – Відомості Верховної Ради України, 2003. - № 18, № 19-20, № 21-22.
5. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV. [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2018/03/08.pdf>
6. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності (із змінами): Закон України від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2018/03/08.pdf>
7. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
8. Положення «Про державну фіскальну службу України». – [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: // <http://www.sfs.gov.ua>
9. Про стратегію розвитку системи управління державними фінансами: постанова Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 № 744-р. [Електронний ресурс].

– [Інтернет-портал]. – Електронні дані. – Режим доступу :<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>.

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи. Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII // [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

11. Акцизний податок на сигарети: цифри та факти. – Економічна правда. – [Електронний ресурс]. [Інтернет-портал]. – Електронні дані.– Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2015/12/23/573727>

12. Бандурка О. М. Податкове право : [навч. посіб.] / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 312 с.

13. Барабанова В. В. Сучасний стан адміністрування податків [Електронний ресурс]. / В. В. Барабанова // Динаміка еволюції людського інтелекту, етико-естетичного сприйняття світу та художньої творчості : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. – Режим доступу : **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

14. Богославець Т. І. Аналіз податкового навантаження та його вплив на кінцеві результати діяльності суб'єкта господарювання / Т. І. Богославець // Вісник Національного транспортного університету : в 2-х ч. – Ч. 1. – К. : НТУ, 2012. – Вип. 19. – С. 1–5.

15. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.). – 5-те вид. / уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. –К.; Ірпінь: Перун, 2005. – 1728 с.

16. Городецька Т.Е. Аналіз податкових надходжень в системі доходів бюджету. [Електронний ресурс] / Т.Е. Городецька, А.С. Поровай. –[Інтернет-портал]. – Електронні дані.Режим доступу: <http://www.molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/2/59.pdf>

17. Грузіна І.А. Дослідження зарубіжного досвіду побудови бюджетної системи / І.А. Грузіна // Бізнесінформ. - електронне наукове фахове видання. – Електронні дані. – 2016. - №11. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.bussines-inform.net>

18. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: учебн. пособие. – 2-е изд. [Текст] / Е.Н. Евстигнеев. - М.: ИНФРА - М, 2013. – с. 11.
19. Жулин О.В. Податкова система: європейський і національний досвід / О.В. Жулін, Є.Л. Хаврюта // Збірник наукових праць НТУ. - Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. – Київ : НБУВ, 2013-2015. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua
20. Журавський В.Л. Ефективність управління податковими органами в контексті модернізації податкової служби України [Електронний ресурс]. /В.Л. Журавський [Інтернет-портал]. – Електронні дані.– Режим доступу: <http://www.asta.nudpsu.com.ua/images/stories/Kafedri/stat/tez/24.pdf>.
21. Звіти Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
22. Ільяшенко В.А. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету [Електронний ресурс]. / В.А. Ільяшенко // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. – Електронні дані. – [Дніпропетровськ : Дніпропетров. держ. аграрний ун-т : ТОВ "ДКС Центр", 2013]. - №4. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1953>
23. Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління: [наукова монографія] [Текст] / С.В. Каламбет. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2011. - с. 15.
24. Кармінська-Белоброва М.В. Напрями реформування механізму адміністрування податків / М.В. Кармінська-Белоброва // Теорія та практика державного управління. – 2010. – Вип. 3. – С. 268–275.
25. Князькова В.Я. Особливості податкового адміністрування в умовах розбудови ринкових відносин в Україні // В.Я. Князькова, Л.К. Сергієнко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – Серія Економічні науки. Науковий журнал. – 2016. – №1 (78). – С. 58-66.
26. Коломієць І.Ф. Напрямки удосконалення адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від нерухомої ділянки / І.Ф. Коломієць, А.О. Пелехатий //

Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. – Київ : НБУВ, 2013-2015. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua

27. Ліпіч Л. Адміністрування як інструмент підвищення інвестиційної ефективності прямого оподаткування підприємств / Л. Ліпіч, Р. Гринюк // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки, 2016. - №1. – С. 41-46.

28. Малишко В.В. Аналіз доходів державного бюджету України / В.В. Малишко // Економічний вісник університету, 2016. – Випуск №28/1. – С. 208-212

29. МВФ прогнозує 50% зростання ВВП України на душу населення протягом 5 років. [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <https://www.mind.ua/news/20188740-mvf-prognozue-50-zrostannya-vvp-ukrayini-na-dushu-naselennya-protyagom-5-rokiv>

30. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та Україні. [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. Режим доступу: http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print59283.html

31. Мотузка О.М. Статистичний аналіз доходів державного бюджету України / О.М. Мотузка // Статистика України, 2015. - №1. – С. 23-27.

32. Ніпіаліді О. Ю. Податкова реформа в Україні: позитивні та негативні наслідки / О. Ю. Ніпіаліді / Соціально-економічні аспекти розвитку економіки та менеджменту : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 25–26 верес. 2015 р.) / ГО «Львівська економічна фундація». – Львів : ЛЕФ, 2015. –С. 113–115.

33. Озерчук О.В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О.В. Озерчук // Наукові праці НДФІ, 2014. - №2 (67). – С. 59-70.

34. Онищенко О.В. Оптимізація податкового навантаження в Україні / О.В. Онищенко, Д.О. Омельченко // Вісник ОНУ імені Мечникова, 2015. – Том 20. – Випуск 5. – С. 240-244.

35. Офіційний сайт Державної служби статистики України. - [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані.- Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
36. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані.- Режим доступу: // <http://www.sfs.gov.ua>
37. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. - [Інтернет-портал]. – Електронні дані.- Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
38. Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані.- Режим доступу: <http://bank.gov.ua>
39. Офіційний сайт МВФ. - [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані.- Режим доступу: <https://www.imf.org/external/index.htm>
40. Піскова Ж.В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика / Ж.В. Піскова // Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2016. – Серія Економіка. – Випуск 2 (6). – С. 174-180.
41. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування / К.П. Проскура // Економічний часопис XXI, 2015. - №7-8. – С. 30-33.
42. Рейтинг «Оподаткування 2018» [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані.- Режим доступу:<http://ua.interfax.com.ua/news/general/463520.html>
43. Рейтинг PayingTaxes 2017: яке місце посіла Україна? [Електронний ресурс]. [Інтернет-портал]. – Електронні дані.– Режим доступу:<https://lawyers.ua/uk/rejting-paying-taxes-2017-yake-mistse-zajnyala-ukrayina.html>
44. Романюк М.В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М.В. Романюк // Фінанси України. – 2009. - № 12. – С. 66-71.
45. Рудюк Л. В. Аналіз ефективності податкової системи України / Л. В. Рудюк, К. Б. Рудюк // Фінансові аспекти діяльності підприємств в умовах кризи : зб. тез доп. III Міжвузівської наук. конф., м. Київ, 25 берез. 2016 р. – К. : Ун-т «Україна», 2016. – С. 76–81.

46. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. [Електронний ресурс].- / Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»Електронні дані. – [Дніпропетровськ : Дніпропетров. держ. аграрний ун-т : ТОВ "ДКС Центр",2015]. - №6– Режим доступу: [http:// www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua)
47. Турянський Ю.І. Податки як суспільно-економічна категорія, їх функції та види /Ю.І. Турянський, К.А. Львівська // Науковий вісник НЛТУ України, 2014. – Вип. 24.1. – С. 296-302.
48. Україна вдвічі покращила свої позиції у рейтингу оподаткування. - [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://ua.interfax.com.ua/news/general/463520.html>
49. Цимбалюк І. О. Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики /І.О. Цимбалюк // Ринокцінних паперів України. – 2014. – № 7. – С. 57-63.
50. Щитнік Ю. О. Сучасна система адміністрування податків в Україні / Ю. О. Щитнік // Молодий вчений. – 2015. – № 2 (17). – С. 156–158.
51. Юхименко П.І. Теорія фінансів / П.І.Юхименко, В.М.Федосов, Л.Л. Лазебник та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с. [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: [http:// pidruchniki.com/10000210/finansiv/teoriya_finansiv](http://pidruchniki.com/10000210/finansiv/teoriya_finansiv).
52. Taxation trends in the European Union. Data for the EU MemberStates and Norway. [Електронний ресурс]. –[Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Luxembourg: Eurostat- 2016 edition.
53. TuanMinhLeEstimationthe VAT Base: MethodsandApplications // [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/tax/46TI0203-Le.pdf>
54. World Economic Outlook Database-April 2018. InternationalMonetaryFund 17 April 2018.- [Електронний ресурс]. – [Інтернет-портал]. – Електронні дані. - Режим доступу: <https://www.ru.wikipedia.org/wiki/>

Таблиця А.1

**Розподіл доходів за бюджетами у 2013-2017 роках у складі зведеного бюджету
України¹**

Показники, %	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
1	2	3	4	5	6
Податок та збір на доходи фізичних осіб					
- до державного бюджету	10,5	16,8	45,1	43,1	40,4
- до місцевих бюджетів	89,5	83,2	54,9	56,9	59,6
- Податок на прибуток підприємств					
- до державного бюджету	98,8	99,4	89,0	90,2	91,2
- до місцевих бюджетів	1,2	0,6	11,0	9,8	8,8
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів					
- до державного бюджету	48,0	56,7	94,9	94,6	95,2
- до місцевих бюджетів	52,0	43,3	5,1	5,4	4,8
Податок на додану вартість					
- до державного бюджету	100	100	100	100	100
- до місцевих бюджетів	-	-	-	-	-
Акцизний податок					
- до державного бюджету	96,3	99,6	89,1	88,6	89,2
- до місцевих бюджетів	3,7	0,4	10,9	11,4	10,8
Ввізне мито					
- до державного бюджету	100	100	100	100	100
- до місцевих бюджетів	-	-	-	-	-

¹ Бюджет України 2017: Статистичний збірник. – К., 2018. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Вивізне мито					
- до державного бюджету	100	100	100	100	100
- до місцевих бюджетів	-	-	-	-	-
Єдиний податок					
- до державного бюджету	100	100	100	100	100
- до місцевих бюджетів	-	-	-	-	-

Продовження таблиці А1

Доходи від власності та підприємницької діяльності					
- до державного бюджету	98,6	98,8	99,3	96,7	96,8
- до місцевих бюджетів	1,4	1,2	0,7	3,3	3,2
Власні надходження бюджетних установ					
- до державного бюджету	76,6	69,7	63,3	69,6	67,8
- до місцевих бюджетів	23,4	30,3	36,7	30,4	32,2

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1

Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету України за 2013-2017 роки²³

Показники, млн. грн	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Темпи зростання 2017 р. порівняно з 2013 р. %
Податок та збір на доходи фізичних осіб	72151,1	75202,9	99983,2	138781,8	185686,1	157,4
Податок на прибуток підприємств	54993,8	40201,5	39053,2	60223,2	73396,8	33,5
Рентна плата та плата за використання інших	28863,0	33596,7	41958,2	46608,4	51132,3	77,2

² Бюджет України 2014: Статистичний збірник. – К., 2015. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

³ Бюджет України 2017: Статистичний збірник. – К., 2018. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

природних ресурсів						
Єдиний податок	6640,5	7413,3	10975,1	17167,1	24083,4	262,7
Доходи від власності та підприємницької діяльності	33744,2	28806,8	71563,0	53364,5	73894,6	119,0
Податок на додану вартість	128269,3	139024,3	178452,4	235506,0	313980,6	144,8
Акцизний податок	36668,2	45099,6	70795,2	101750,7	121449,4	231,2
Ввізне мито	13264,6	12388,6	39881,0	20001,3	23898,4	80,2
Вивізне мито	77,9	220,1	419,8	369,7	643,5	726,1
Власні надходження бюджетних установ	37903,0	31672,0	41692,7	48949,7	52658,8	38,9

Таблиця В.1

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України за період 2013-2017 років⁴⁵

Показники, %	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	28,7	25,3	21,3	25,4	25,5
У тому числі:					
- податок та збір на доходи фізичних осіб	16,3	16,5	15,3	17,7	18,3
- військовий збір	-	0,6	1,4	1,5	1,5
- податок на прибуток підприємств	12,4	8,8	6,0	7,7	7,2
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	6,5	7,3	6,4	6,0	5,0
Внутрішні податки на товари та послуги	37,2	40,4	38,2	43,1	42,8
У тому числі:					
- акцизи	6,3	6,2	10,8	13	12
- ПДВ	29,0	30,5	27,4	30,1	30,9
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,0	2,8	6,2	2,6	2,4
Місцеві податки і збори	1,7	1,8	4,1	5,4	5,2

⁴ Бюджет України 2014: Статистичний збірник. – К., 2015. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

⁵ Бюджет України 2017: Статистичний збірник. – К., 2018. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.