

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ПРЯМІ ПОДАТКИ В СИСТЕМІ
ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ»**

**Студентки 2 курсу, 3-м групи,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»**

**Макарової
Дар'ї
Олександрівни**

**Науковий керівник
к.е.н., доцент**

**Пасічний
Микола
Дмитрович**

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

**Чугунов
Ігор Якович**

Київ-2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ

АДМІНІСТРУВАННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

1.1. Сутність прямого оподаткування як інструменту податкового регулювання 6

1.2. Зарубіжний досвід організації системи адміністрування прямих податків 11

РОЗДІЛ 2. ПРЯМІ ПОДАТКИ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

2.1. Оцінка надходжень зведеного бюджету від податку на доходи фізичних осіб 18

2.2. Оцінка надходжень зведеного бюджету від податку на прибуток підприємств 30

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ

АДМІНІСТРУВАННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. Підвищення ефективності адміністрування прямих податків 36

3.2. Стратегічні пріоритети сучасної податкової політики України 44

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ 53

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 57

ДОДАТКИ 67

ВСТУП

Актуальність теми. Однією з складових податкової системи України є прямі податки, які відіграють важливу роль у формуванні дохідної частини бюджету. Прямі податки встановлюються безпосередньо щодо платників і їх розмір залежить від масштабів оподаткування, такий принцип оподаткування більшістю економістів вважається найсправедливішим.

Застосування податків, а зокрема прямих є одним з економічних методів керування і забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів із інтересами підприємств, підприємців і працівників. За допомогою прямих податків здійснюється найбільший вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств, визначаються взаємовідносини юридичних і фізичних осіб з державними і місцевими бюджетами, із банками, а також із вищестоящими організаціями. За допомогою податків держава отримує у своє розпорядження ресурси, необхідні для виконання своїх суспільних функцій. За рахунок податків фінансуються також витрати по соціальному забезпеченню, що змінюють розподіл доходів.

Питаннями застосування інструментів податкового регулювання з метою певного корегування етапів економічного циклу, організації системи прямого оподаткування займалися вітчизняні вчені: С. Буковинський, О. Василик, В. Геець, А. Даниленко, І. Запатріна, Н. Крючкова, А. Нікітішин, Л. Лисяк, І. Лук'яненко, І. Луніна, І. Лютий, В. Опарін, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, І. Чугунов, С. Юрій та інших.

Метою роботи є розкриття та удосконалення механізму прямого оподаткування.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких завдань:

- розкрити сутність прямого оподаткування як інструменту податкового регулювання;
- узагальнити зарубіжний досвід організації системи адміністрування прямих податків;

- здійснити оцінку надходжень зведеного бюджету від податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств;
- визначити шляхи підвищення ефективності адміністрування прямих податків;
- розкрити стратегічні пріоритети сучасної податкової політики України.

Об'єктом дослідження є прямі податки.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання адміністрування прямих податків у системі державного регулювання економіки.

Методи дослідження. З метою досягнення поставленої мети в дослідженні використано загальнонаукові і спеціальні методи пізнання явищ і процесів у сфері адміністрування прямих податків. Системний та структурний методи використано при розкритті сутності та ролі прямих податків. За допомогою порівняльного та факторного методів узагальнено зарубіжний досвід організації системи прямого оподаткування. На основі системного підходу, синтезу, наукового абстрагування визначені шляхи підвищення ефективності адміністрування прямих податків.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативно-правові акти з питань забезпечення адміністрування прямих податків, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Рахункової палати України, відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених.

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми, визначено об'єкт, предмет, мету, завдання та методи дослідження, зазначено теоретичне та практичне значення випускної кваліфікаційної роботи.

У першому розділі досліджено теоретико-методологічні засади адміністрування прямих податків. Розкрито сутність прямого оподаткування як інструменту податкового регулювання. Узагальнено зарубіжний досвід організації системи адміністрування прямих податків.

У другому розділі розкрито механізм адміністрування прямих податків у податковій системі України. Здійснено оцінку надходжень зведеного бюджету від податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств.

У третьому розділі визначено напрями підвищення ефективності адміністрування прямих податків в Україні. Визначено шляхи підвищення ефективності адміністрування прямих податків, розкрито стратегічні пріоритети сучасної податкової політики України.

У висновках випускної кваліфікаційної роботи наведено теоретичне узагальнення матеріалу, представленого в науковому дослідженні.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

1.1. Сутність прямого оподаткування як інструменту податкового регулювання

Податкова система є відображенням податкової політики, яка проводиться державою. Податкова система – це сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету і державних цільових фондів, які діють у встановленому законом порядку. Сутність, структура і роль системи оподаткування визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її в країні самостійно, виходячи із завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги і фінансові санкції, а також і відповідальність, які виступають невід'ємною частиною системи оподаткування, держава ставить єдині вимоги до ефективного ведення господарства в країні [119].

Податки, як особлива сфера виробничих відносин, є своєрідною економічною категорією. Податки виражають реально існуючі грошові відносини, які проявляються під час використання частини національного доходу на загальнодержавні потреби. Сьогодні Україна вибудовує свою податкову систему, орієнтуючись на найрозвиненіші країни світу. Адже податкова система є найважливішою основою економічної системи кожної розвиненої країни. З одного боку вона забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Історично це найдавніша форма фінансових відносин між державою і членами суспільства.

Сутність податків полягає в обов'язковому перерозподілі національного доходу з метою формування державних фінансових фондів. Особливістю податків є їх примусовий, обов'язковий характер, який не потребує зустрічної індивідуальної оплатності з боку держави.

До основних термінів сучасної системи оподаткування в Україні відносяться [109]:

Суб'єкт, або платник податків, зборів та обов'язкових платежів – це особи, на яких Конституцією України та податковим законодавством покладено обов'язки: сплачувати податки, збори та обов'язкові платежі; нараховувати, утримувати та перераховувати податки, збори та обов'язкові платежі до бюджетів і до державних цільових фондів.

Платник податків може визнаватись суб'єктом оподаткування одним або декількома податками, зборами та обов'язковими платежами в залежності від діяльності, яку він провадить, володіння майном або інших обставин, у разі наявності яких виникають податкові зобов'язання.

Суб'єктом оподаткування може визнаватись й особа, на яку відповідно до податкового законодавства України покладено обов'язки щодо нарахування податків, зборів та обов'язкових платежів, утримання їх з платника та перерахування до бюджету.

Суб'єктами оподаткування або платниками податків, зборів та обов'язкових платежів є юридичні або фізичні особи, міжнародні об'єднання та організації, які відповідно до чинного податкового законодавства безпосередньо зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Податкове законодавство завжди розпочинається з визначення суб'єктів оподаткування або платників податків, зборів та обов'язкових платежів, оскільки необхідно чітко знати, хто повинен платити той чи інший вид платежу до бюджету чи до державного цільового фонду та хто несе перед державою відповідальність за несплату або несвоєчасну сплату цього платежу.

Об'єкт оподаткування – юридично обумовлений факт або подія, після настання яких у суб'єкта виникає обов'язок сплатити податок; з економічної точки зору об'єктом оподаткування можуть виступати доход, прибуток, майно, грошовий капітал або розмір споживання.

Кожен податок, збір та обов'язковий платіж має самостійний об'єкт оподаткування, який визначається чинним податковим законодавством. Об'єкт оподаткування повинен бути стабільним, чітко визначеним, мати безпосереднє відношення до платника податку.

Класифікація податків як економічної категорії проводиться: за формою оподаткування; за економічним змістом об'єкта оподаткування; в залежності від рівня державних структур, які їх встановлюють; за способом їх стягнення (в залежності від територіального рівня); в залежності від способів встановлення ставок оподаткування; в залежності від встановленого порядку використання; за суб'єктом оподаткування.

Історично, за формою оподаткування податки поділяються на прямі і непрямі. Критерієм такого поділу стала теоретична можливість перекладання обов'язку сплати податку на іншу особу – на споживача продукції.

Прямі податки встановлюються відносно платників. Їх розмір залежить від розміру об'єкта оподаткування. Кінцевим платником прямих податків є той, хто одержує дохід, володіє майном.

Непрямі податки встановлюються на окремі товари, роботи, послуги і включаються до їх ціни. Кінцевими платниками непрямих податків є споживачі товарів, робіт і послуг, а самі податки включаються у вигляді надбавки до ціни на ці товари, роботи й послуги. Непрямі податки ще називають податками на споживання. Оскільки платниками непрямих податків є споживачі продукції, і самі податки включаються до ціни товарів, робіт і послуг, то їх розмір для окремого платника податку прямо не залежить від одержаних ним доходів або наявного у нього майна.

До прямих податків належать податки з таких доходів, як заробітна плата, прибуток, відсоток, а також з таких видів майна, як земля, будівлі, цінні папери. Прямий податок з юридичних осіб - податок на прибуток підприємств (фірм, компаній, корпорацій), їх майно, на землю (земельний). Прямий податок з фізичних осіб - податок на доходи фізичних осіб і помайновий податок з населення, податки на спадок і дари, транспортні засоби.

Розглянемо коротко сутність кожного виду податків з юридичних осіб. Першим видом прямого податку є податок на прибуток.

Податок на прибуток підприємств і організацій - податок на доходи юридичних осіб, який вилучається за прогресивною шкалою оподаткування.

Прогресивний податок - податок, ставка якого зростає у міру зростання величини оподатковуваного доходу.

Оподатковується цим податком чистий прибуток підприємства, який визначають як суму валової виручки за винятком усіх витрат і збитків. Іншими словами, об'єктом оподаткування є прибуток, отриманий від реалізації продукції, основних фондів та іншого майна і доходів, за винятком суми витрат, які виникають при здійсненні цих операцій.

Водночас оподаткування тієї частини прибутку, яка розподіляється на дивіденди, здійснюється по різному. В одних країнах (Швеція, Швейцарія, США, Україна тощо) ця сума спочатку оподатковується податком на прибуток підприємства, а потім - ще й особистим податком на фізичних осіб, тобто підлягає подвійному оподаткуванню. В інших державах (Австрія, Канада, Японія тощо) акціонери частково звільняються від сплати податків на дивіденди, незалежно від оподаткування цієї частини доходу податком на прибутки підприємств. У деяких країнах (Франція, Великобританія тощо) податок на прибуток підприємств частково зараховується при оподаткуванні дивідендів.

Величина податків на прибуток підприємств може зменшуватися на величину законодавчо встановлених податкових пільг і знижок.

Податкові пільги - часткове або повне звільнення окремих категорій фізичних та юридичних осіб від сплати податків.

Так, у США налічується майже 100 податкових пільг та знижок, які надаються різним видам підприємств, передусім дрібним, з метою стимулювання процесу впровадження нових досягнень науки і техніки, створення нових робочих місць та ін. Завдяки цьому реалізується насамперед стимулююча функція податків, яка здійснюється також внаслідок

прогресивного характеру оподаткування прибутків підприємств. Наприклад, у США прибуток підприємств до 50 тис. дол. оподатковується за ставкою 15% від 50 до 70 тис. - за ставкою до 25% і понад 75 тис. дол. - за ставкою 34%. В Україні прибуток підприємств оподатковується за ставкою 30%. Податок на додану вартість - 20%. У новому податковому кодексі передбачено скорочення його до 18%. Загалом в Україні з доходу підприємств вилучається понад 80%. Податок на фонд зарплати приблизно 40- 41%. У новому податковому кодексі планується певне зниження податкового тиску на підприємства.

Досвід розвинутих країн світу свідчить, що податки відіграють стимулюючу роль тоді, коли максимальна ставка на прибуток не перевищує 35%. У разі перевищення цієї ставки стимулююча функція податків пригнічується, а посилюються соціальна, регулююча. Загалом порушується оптимальне співвідношення між функціями. Аналогом податку на прибутки підприємств у США є податок на прибуток корпорацій.

Стимулююча функція податків значно посилюється у разі надання державою податкових кредитів, відстрочки від сплати податків тощо. Основним видом податкових кредитів є інвестиційний кредит - знижка загальної суми податку на прибуток, яка залежить від частки реінвестованого прибутку, тобто додаткових інвестицій до раніше інвестованих.

Відстрочка від сплати податків надається, як правило, новоствореним підприємствам. Так, у Франції новостворені акціонерні компанії перші два роки повністю звільняються від сплати податків, після цього до початку шостого року оподатковується лише 25% прибутків.

Другим видом прямих податків з підприємств і організацій є помайновий податок, який вилучається з майна підприємства і надходить у федеральний (центральный) та місцевий бюджети. Ставки цього податку у розвинутих країнах світу невисокі. Так, у ФРН вони становлять 0,6% від сукупної вартості всіх видів майна, причому за вартості майна менше 20 тис. марок цей податок не вилучається.

Третім видом податків з юридичних осіб є поземельний податок, тобто податок на земельні ділянки, які належать підприємствам і організаціям. Від сплати його звільняються лікарні, державні установи, церква та деякі інші організації.

Помайновий і поземельний види податків становлять податок на власність, який у деяких розвинутих країнах світу вилучається муніципальними органами залежно від величини вартості (а отже пропорційно).

1.2. Зарубіжний досвід організації системи адміністрування прямих податків

Податкова система США складається із трьох рівнів, що відповідають рівням державної влади [3]: вищий (федеральний рівень) – встановлення та збір федеральних податків, адміністрування яких регулюється федеральними законами і які надходять до федерального бюджету; середній (рівень штатів) – встановлення та збір місцевих податків, адміністрування яких регулюється законами штатів; надходження зараховуються до бюджетів штатів; нижчий (рівень муніципалітетів, округів тощо) – збір податків, що запроваджуються органами місцевого самоврядування; надходження спрямовуються до місцевих бюджетів.

Основні федеральні податки США: 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 [1].

На рівні штатів існують такі основні податки: податок із продажів, прибутковий податок з населення, податок на доходи корпорацій, податок на спадщину і дарування, акцизні податки, податок на корисні копалини,

ліцензійні збори, податок на капітал, відрахування на виплату допомоги з безробіття, податок на ділову активність.

Починаючи від 90-х рр. XX ст., податкова політика США базується на реалізації принципу бюджетного збалансування. Водночас спостерігаються «перехресні» ефекти податкової системи – приміром, при зниженні ставок оподаткування індивідуальних доходів застосовуються підвищені ставки відрахувань до фондів соціального страхування; використовується потенціал регресивного акцизного оподаткування, що сприяє вирівнюванню податкового тягаря. Параметри податкової системи США, починаючи від 2000 року, загалом є стабільними, за винятком ставок оподаткування, які можуть оперативно змінюватися повноважними законодавчими органами. 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 неоподатковуваного мінімуму індивідуального доходу. Центральним ядром органів податкового адміністрування у Сполучених Штатах є Державна служба збирання податків та фінансового контролю США. Основним елементом у її структурі є Служба внутрішніх доходів (СВД), яка оперативно підпорядкована Міністерству фінансів. СВД складається із таких підрозділів: центральний апарат (на федеральному рівні), податкові служби штатів, місцеві податкові служби.

З огляду на характер та напрями податкової реформи в Україні цікавим є досвід органів податкового адміністрування США у частині застосування норм пільгового оподаткування. На противагу нашій країні, де податкові пільги використовуються здебільшого з метою вирішення певних соціальних або вузькогалузевих завдань [5; 6], основна частина податкових пільг у США має за мету підтримати довгострокове економічне зростання. Вказаний напрям реалізується через встановлення податкових пільг та винятків переважно для операцій юридичних осіб і передбачає довгострокове фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності [7]. Система пільгового оподаткування США спрямована насамперед на використання інвестиційного потенціалу податків і містить такі основні елементи [1–4]: норми прискореної податкової амортизації основних засобів корпорацій, що дає змогу збільшувати частку витрат та відповідно зменшувати обсяг прибутку, що оподатковується (вказане стимулює інвесторів до здійснення витрат капітального характеру, оскільки переважання частки капітальних витрат у загальній структурі витрат на практиці дозволяє знизити податкове навантаження на одиницю виготовленого продукту); значні пільги, що передбачаються для інвесторів, які вкладають кошти в науково-дослідні проекти (розробки), у тому числі повне звільнення від оподаткування на певний строк результатів таких проектів; спеціальні податкові пільги (зазвичай у формі податкових знижок) компаніям, які використовують альтернативні види енергії у виробничій діяльності.

У США платники податків мусять подавати органам податкового адміністрування всі відомості, що можуть бути використані при визначенні бази оподаткування, навіть якщо вони містять інформацію не на користь платника. Органи податкової служби мають право перевіряти житло, листування, в тому числі особисте, чого не дозволяється жодній іншій державній службі [1]. Основна частина податкових перевірок – камеральні. У ході проведення таких перевірок органи податкового контролю зазвичай надсилають платнику повідомлення з вимогою надати додаткові відомості. За

результатами податкової перевірки може бути ухвалене рішення про донарахування податкових платежів або повернення надміру сплачених сум. У США широко використовується параметричний метод попереднього контролю, який на основі математичного підходу дозволяє виявити декларації з малоімовірними (імовірно недостовірними) даними. Вказані декларації ретельно аналізуються. За результатами аналізу може бути ухвалене рішення про проведення додаткової камеральної перевірки, а у складних випадках – виїзної перевірки. Агенти Служби внутрішніх доходів наділені повноваженнями здійснювати податкові аудити, які передбачають вивчення всієї діяльності платника за певний період. Якщо платник податків не згоден із результатами перевірки, він має право їх оскаржити у відділі оскаржень або суді. У США діє спеціалізований суд, який розглядає спори у сфері оподаткування, – податковий суд. У разі ухвалення рішення на користь платника йому будуть повернені всі адміністративні й судові витрати.

Витрати на адміністрування податкового законодавства у США складають приблизно 0,5–0,7% обсягу зібраних податків [2]. Податкова система Канади має трьохрівневу ієрархічну структуру, що відповідає загальній моделі організації виконавчої влади (федеральний рівень, провінції, територіальні утворення та муніципалітети). Податкова система Канади побудована на принципах податкового федералізму, що передбачає наявність значних повноважень регіональних і місцевих органів влади у сфері оподаткування. Водночас, система податкового адміністрування Канади має такі особливості [1; 3]: наявність конституційного розмежування податкових повноважень різних органів влади – федеральних і регіональних (провінційних); можливість федеральних та регіональних (провінційних) органів запроваджувати податки різного рівня, але з однаковою базою оподаткування; існування двох незалежних підсистем податкового адміністрування із власними податковими органами: федеральна і регіональні (провінційні), взаємодія між якими здійснюється на основі укладених юридичних угод.

До федерального (центрального) бюджету надходить близько 63–65% загальної суми податкових платежів, зібраних на території країни. На цьому рівні переважає пряме оподаткування. Основним федеральним податком виступає податок на доходи населення (він забезпечує 40% податкових надходжень, що зараховуються до федерального бюджету). Пільги за цим податком мають переважно соціальне значення (з бази оподаткування вираховуються витрати на сплату аліментів, догляд за дітьми, внески до пенсійних фондів та ін.). Податок на прибуток корпорацій відіграє регулятивну роль, оскільки найбільша кількість пільг встановлена саме за цим податком. У пільговому режимі оподатковуються підприємства малого бізнесу (із чисельністю працюючих до 100 осіб), що є елементом державної політики підтримки високої зайнятості. У режимі пільгового оподаткування працюють також окремі галузі економіки, у тому числі сільське господарство. Передбачено можливість прискореної амортизації для інноваційного обладнання, а також пільгові умови оподаткування приросту активів. Право на податкову пільгу за податком на прибуток корпорацій мають платники, що здійснюють витрати на науково-дослідні роботи.

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. У Канаді доволі високі ставки акцизного оподаткування. Акцизи мають не лише фіскальне та соціальне значення, вони виступають способом контролю з боку держави за переміщенням підакцизних товарів. Проблемою організації акцизного оподаткування в Канаді є наявність значної кількості контрабандних тютюнових виробів (у східних і південних провінціях країни), що постачаються переважно із США та окремих резервацій. Основні податкові надходження місцевих бюджетів формуються за рахунок оподаткування нерухомості (частка різних податків на нерухомість у доходах місцевих бюджетів подеколи досягає 40%) і підприємницької діяльності. Адміністрування податків у Канаді здійснює Канадське агентство митниці та

зборів, яке підзвітне парламенту через міністра з національних доходів. Це агентство також адмініструє більшість місцевих податків, але місцеві органи влади вносять за вказану послугу певну плату. В окремих провінціях адміністрування місцевих податків здійснюють регіональні органи влади (міністерство доходів певного регіону). Витрати на адміністрування податків у Канаді складають приблизно 1% обсягу зібраних податків [2].

За результатами вивчення досвіду побудови механізмів податкового адміністрування США та Канади можемо зробити такі узагальнення і висновки: висока ефективність податкової системи США базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі в частині вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають дані про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків; корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування; на основі досвіду Сполучених Штатів платникам можна дозволити самостійно користуватися податковими пільгами, але в такому разі на платника слід покласти обов'язок доведення правомірності застосування пільги (презумпція вини); податкові декларації у США приймаються податковим органом у будь-якому випадку, навіть якщо декларація заповнена неправильно; у Сполучених Штатах використовуються комп'ютерні методи первинної обробки даних та виявлення ризику можливого вчинення правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки; активно застосовується метод непрямого контролю, що передбачає вивчення видатків (витрат) платника з наступним співставленням обсягів видатків із доходами; у Канаді платники податків мають право вести весь облік господарських операцій і здійснювати формування податкової звітності в електронній формі, що на практиці дозволяє мінімізувати витрати платника на оформлення документів, а

податковим органам – підвищити можливості інформаційно-аналітичного забезпечення процесів реального оподаткування; у Канаді взаємини великих корпорацій та податкових органів регулюються не лише законодавчими актами, а й спеціальними угодами, у яких визначені особливості здійснення податкового контролю; у США і Канаді реалізовано так званий американський підхід до побудови системи відповідальності за вчинені податкові правопорушення, в тому числі податкові злочини, який відзначається жорсткістю санкцій та криміналізацією значної кількості податкових девіацій; покаранням за податковий злочин може бути як тривалий строк позбавлення волі, так і значна сума штрафу з конфіскацією майна платника.

РОЗДІЛ 2. ПРЯМІ ПОДАТКИ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

2.1. Оцінка надходжень зведеного бюджету від податку на доходи фізичних осіб

Прямі податки – податки, що стягуються державою безпосередньо з доходів або майна платника податків. Вони поділяються на податки з юридичних осіб і фізичних. Податки з фізичних осіб стягуються з особистих доходів громадян: заробітної плати, інших доходів, персоніфікованого прибутку підприємців. Податки з юридичних осіб справляються з доходу, у формі якого виступає прибуток, чистий або валовий дохід. Перевагами прямих податків є те, що рівень оподаткування їх прямо залежить від доходу, що створює рівні умови в оподаткуванні. Крім того, за допомогою прогресивних ставок можна збільшувати податковий тягар для доходів, вищих за середні, що має наслідком вирішення проблем соціальної справедливості і підвищує еластичність прибуткових податків відносно ВВП, та сприяє автоматичному регулюванню циклічного розвитку економіки. Крім того, у цих податків існують великі можливості для регулювання економіки як на мікро так і на макрорівні.

Податок з доходу фізичних осіб відіграє домінуючу роль у наповненні дохідної частини бюджету України. Він посідає друге місце, після ПДВ, за обсягами надходження.

Податок на доходи фізичних осіб є основним бюджетоутворюючим податком, який відіграє значну роль у перерозподілі доходів громадян та забезпеченні фіскальної достатності бюджету. За допомогою даного податку держава має можливість впливати на рівень доходів і накопичень громадян, він є соціальним регулятором, так як перерозподіляє доходи кожного члена суспільства, під час його сплати формуються взаємозв'язки платників з державою, так як кожен з них стає учасником бюджетного процесу щодо формування доходів держави.

У сучасних умовах поряд з фіскальною особливу увагу держава приділяє регулюючій функції ПДФО, так як вона чинить серйозний вплив на рівень і структуру доходів населення, його платоспроможний попит.

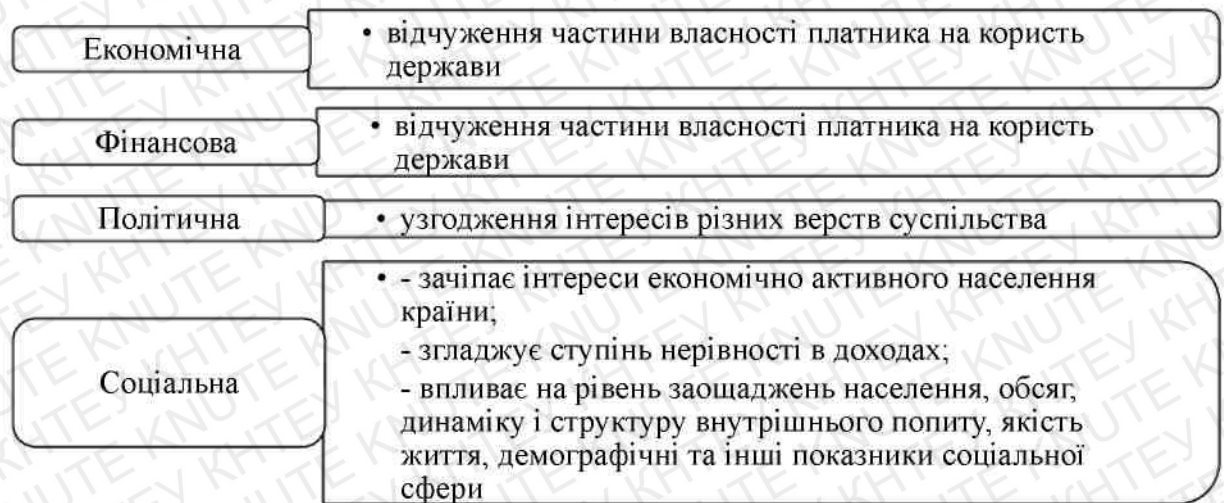


Рис. 2.1.1. Характеристики податку на доходи фізичних осіб

Значущість ПДФО обумовлена тим, що він:

- 1) безпосередньо зачіпає інтереси всіх без винятку верств економічно активного населення країни;
- 2) один з основних податків, який дозволяє в максимальному ступені реалізувати основні принципи оподаткування: справедливість і рівномірність розподілу податкового тягаря;
- 3) дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення без зміни відповідності між результатами праці та її оплатою;
- 4) впливає на структуру кінцевих доходів населення, а отже, і на структуру потреб населення;
- 5) дозволяє обкладати доходи, які отримуються з різних джерел

В Україні порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб регулюється розділом IV Податкового кодексу. Механізм нарахування і стягнення податку на доходи фізичних осіб повинен базуватися на складових елементах системи оподаткування та чинному податковому законодавстві (рис. 2.1.2.).

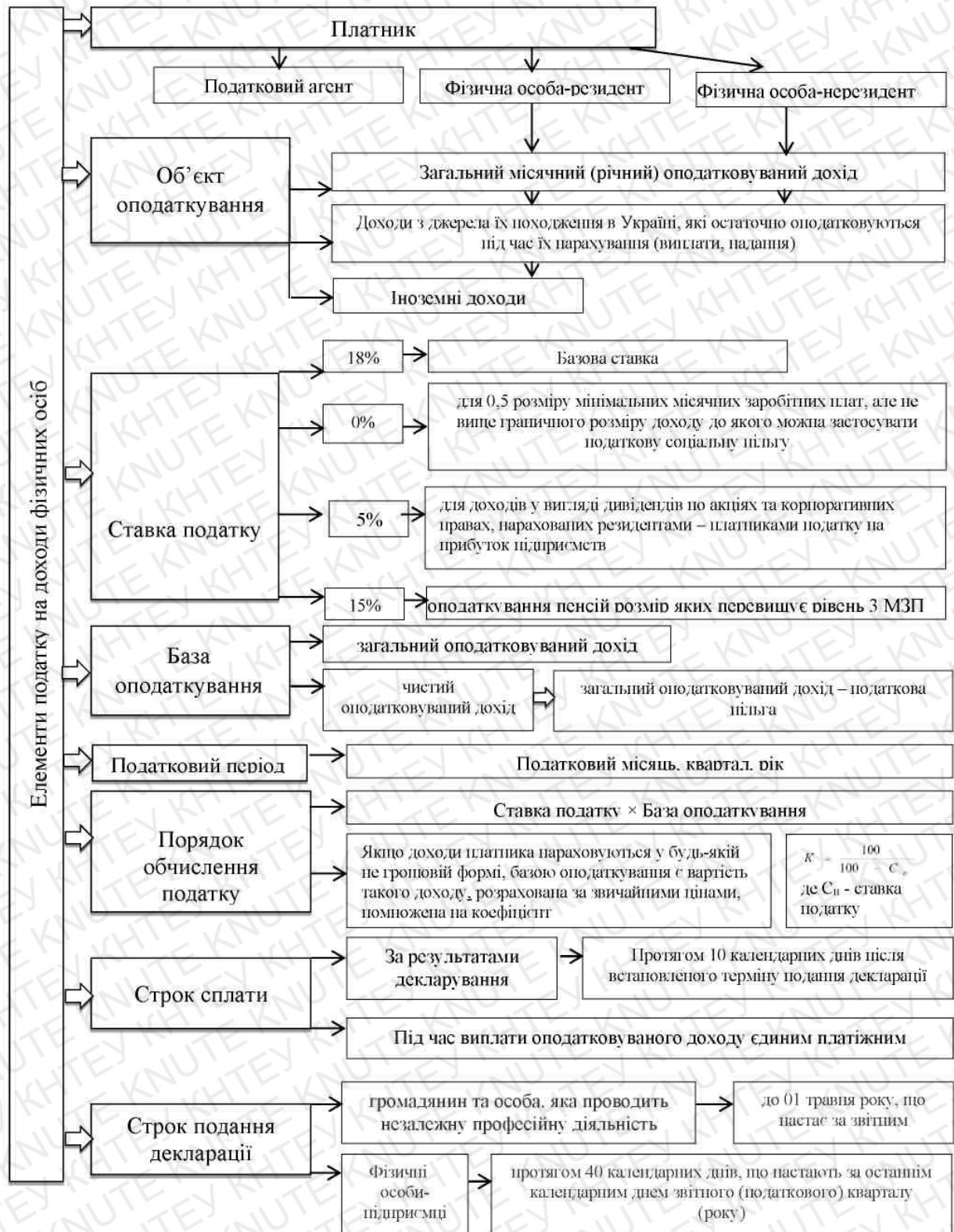


Рис. 2.1.2. Механізм стягнення податку на доходи фізичних осіб

При визначенні платника податку поєднуються принципи джерела походження доходу і принципу резидентства.

В ст. 162 Податкового кодексу України визначено, що платниками ПДФО є: фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент - юридична або самозайнята особа, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України [1].

При визначенні бази оподаткування платник має право скористатися податковою соціальною пільгою, на яку коригується загальний оподатковуваний дохід. Пільга може використовуватися виключно до заробітної плати тільки за одним місцем роботи і для її отримання працівник повинен подати заяву роботодавцю. Держслужбовці подають лише підтверджувальні документи для встановлення розміру пільги.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до:

- 1) доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;
- 2) заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;
- 3) доходу само зайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Розмір податкової соціальної пільги визначається виходячи з прожиткового мінімуму для працездатної особи (із розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року і протягом року не підлягає змінам. Розглянемо категорії платників і розмір пільг (табл. 2.2.1), які вони мають право застосувати до доходу, який повинен не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для

працевздатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

З вище зазначеного, можна визначити, що розмір податкової соціальної пільги не змінюється протягом податкового року і залежить від розміру мінімальної заробітної плати встановленої на 1 січня, проте недоліком є те, що гранична сума доходу до якої можна застосувати податкову соціальну пільгу також не змінюється, але номінальний рівень доходів громадян може зростати, що зумовлено плановими підвищеннями рівня мінімальної заробітної плати в країні та знеціненням грошей.

Нестабільність податкового законодавства впливає на зміну підходів щодо оподаткування та визначення ставок.

Зміни розміру відсоткових ставок залежать від впливу різноманітних чинників, зокрема, найбільший вплив спричиняють політичний та економічний. Протягом досить тривалого періоду часу в Україні існував диференційований підхід щодо оподаткування доходів громадян, який базувався на категоріях і групах платників, максимальні ставки оподаткування доходів громадян сягали до 50-60%.

Зниження податкового навантаження на громадян і можливість використання податкової соціальної пільги відбулося із переходом до 3-го етапу із затвердженням Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Прийняття в 2010 р. Податкового кодексу України зумовило зниження податкового навантаження на громадян, запровадження мало прогресивної, диференційованої шкали оподаткування. Максимальна ставка оподаткування знизилась до 30%. З 1 січня 2016р. вступили в дію зміни до Податкового кодексу України, і однією із новацій є відмова від диференційованого підходу щодо розміру доходів громадян і встановлення для всіх єдиної ставки 18%, крім доходів отриманих від пенсій (якщо пенсія більше 3-х розмірів МЗП, то сплачується податок за ставкою 15%).

Оцінити фіскальну функцію з податку на доходи фізичних осіб можна на основі динаміки надходжень з податку до бюджету України. Перш ніж

проводити аналіз доцільно визначити порядок розподілу ПДФО до бюджету, який відповідно до Бюджетного кодексу України на 2016 р. передбачає стягнення:

1. До доходів Державного бюджету України (ст. 29 БКУ):
 - 25 % податку на доходи фізичних осіб на відповідній території України (крім території міст Києва та Севастополя);
 - 60 % - на території міста Києва.
2. До доходів Місцевого бюджету України (ст. 64 БКУ):
 - 60% ПДФО по всій території України, крім міста Київ та Севастополь (крім пасивних доходів фізичних осіб (проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, проценти на вклад (депозит) у кредитній спілці);
 - 40% ПДФО у місті Києві (крім пасивних доходів фізичних осіб (проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, проценти на вклад (депозит) у кредитній спілці);
3. До обласних бюджетів - 15%.

Державна політика в сфері розподілу податку на доходи фізичних осіб між місцевими та державним бюджетом України протягом 2010-2016 рр. була неоднозначною. Протягом 2010-2014 рр. даний податок був джерелом наповнення місцевих бюджетів, частка надходжень від якого коливалась від 100% в 2010р. до 83,2% в 2014р. при цьому спостерігалась незначна тенденція щодо зниження його структури.

В 2015 р. реалізація Програми Кабінету Міністрів України «Відновлення України» зумовила зміну структури перерозподілу податку на доходи фізичних осіб між державним і місцевими бюджетами, що було затверджено в Законі України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» та Бюджетному кодексі України (рис. 2.1.3). Такі зміни призвели до суттєвого зниження частки надходжень до місцевих бюджетів до рівня 54,9% в 2015р. та зростання частки надходжень до державного бюджету до 45,1%. В 2016 році така тенденція збереглась.

В цілому сума надходжень від податку на доходи фізичних осіб в Україні протягом 2010-2016 рр. має стійку тенденцію щодо зростання з 51 029 млн. грн. до 116 627 млн. грн. на 30.08.2016 р. Тому, зміна підходів щодо визначення ставок податку в з диференційованого поступово на універсальний, а також зниження податкового навантаження на громадян за рахунок зниження ставок податку з максимальної 60% до 18%, впровадження податкової соціальної пільги для громадян з низьким рівнем доходів та інші фактори позитивно вплинули на розмір надходжень до бюджету від цього податку, легалізацію доходів громадян та налагодження їх податкової культури.

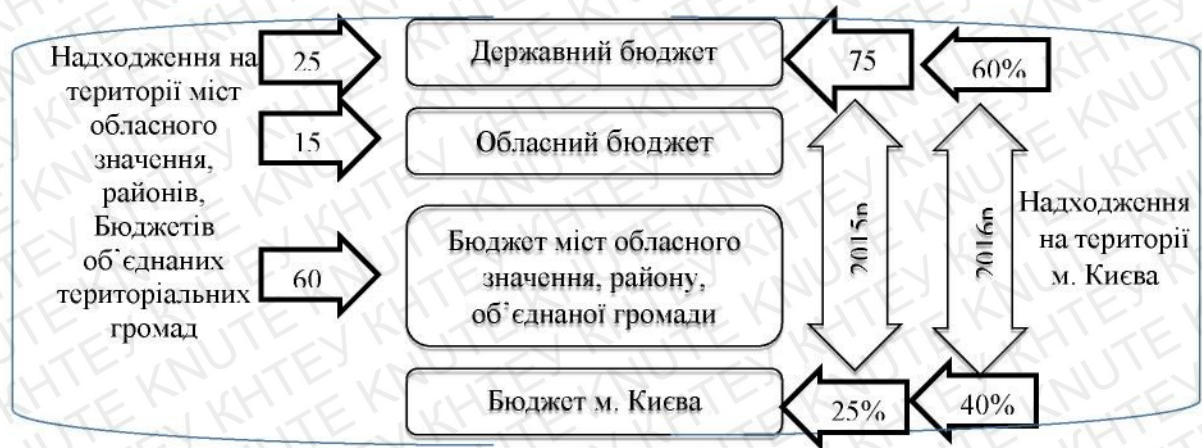


Рис. 2.1.3. Розмежування податку на доходи фізичних осіб відповідно до Бюджетного кодексу України

Позитивна тенденція надходжень з податку на доходи фізичних осіб не може об'єктивно характеризувати політику держави у сфері справляння даного податку. Так, як він залежить від ряду інших факторів, таких як: збільшення кількості платників податку; легалізація доходів платників; рівень заробітної плати в країні; рівень мінімальної заробітної плати в країні та можливість застосування податкової соціальної пільги; рівень зайнятості та зростання загального добробуту населення в країні; налагодження податкової культури серед платників та інші фактори. Оцінку податку на доходи фізичних осіб як фіскального показника доцільно здійснити за показниками наведеними в табл.2..2.

Оцінка податку на доходи фізичних осіб як фіскального показника

Показник	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.	2014р.	2015р.	30.08.2016р.
Податок на доходи фізичних осіб, млн. грн.	51029	60225	68092	72151	75203	99983	116627
Всього податкових надходжень, млн. грн.	246441	334692	360567	353968	367512	507636	612910
Частка ПДФО в структурі податкових надходжень, %	20,71	17,99	18,88	20,38	20,46	19,70	19,03
ПДФО у % до ВВП	4,7	4,6	4,8	5	4,8	5,1	5,1
ПДФО на 1 людину, грн.	1110	1316	1492	1584	1655	2329	2727
ПДФО на 1 працюючого, грн.	2518	2963	3345	3536	4161	6081	7108

В структурі податкових надходжень до бюджету податок на доходи фізичних осіб займає значну частку, яка коливається в середньому від 18 до 20,7%. Зростання надходжень від ПДФО свідчить про зростання номінальних доходів населення, в першу чергу за рахунок зростання номінальної заробітної плати і підвищення фіскальної ефективності податку. Частка ПДФО відносно ВВП складає протягом 2010-2016 р.р. приблизно 5% із відхиленням плюс (мінус) 3%, що характеризує податок на доходи фізичних осіб як стабільне джерело доходів бюджету.

Важливими показниками, що характеризують особливості формування надходжень від податку є податок на доходи фізичних осіб на 1 людину і 1 працюючого. З даних наведених у таблиці, видно, що податкове навантаження на 1-го працюючого суттєво зростає порівняно із одною людиною.

Якщо в 2010 році це відношення було 2 до 1, то у 2016р. воно становить майже 3 до 1, що може свідчити про приховування доходів громадян, які офіційно не зайняті, але при цьому активно працюють в тіньовому секторі економіки. Збільшення податку залежить від зростання рівня мінімальної заробітної плати в країні. Тому, подальша фіскальна політика у сфері справляння даного податку повинна бути спрямована на легалізацію доходів громадян, налагодження тісної співпраці між платниками і працівниками фіскальної служби, виявлення джерел походження об'єкта оподаткування (за рахунок переходу більшості розрахунків з готівкових на безготівкові), впровадження автоматичного стягнення податку при отриманні доходів з громадян, з будь-яких, джерел, які згідно Податкового кодексу України є об'єктом оподаткування. Налагодження податкової культури у платників і їх співпраці з працівниками фіскальної служби потребує певного часу, протягом якого повинні активно вестися роз'яснювальні роботи з боку працівники фіскальних органів та впроваджуватися система попереджувальних заходів щодо несплати податків платниками, або приховуванням ними доходів, а потім застосовуватися жорстка система штрафних санкцій до платника. За якої платнику стане не вигідно приховувати доходи, так як штраф може перевищувати його розмір. Ці заходи не лише забезпечать виконання регулятивної, але й фіскальної функції податку. Так як всі платники повинні бути рівні перед законом, і не ухилятися від їх сплати.

Річний план сукупних надходжень ПДФО до зведеного бюджету за результатами I півріччя 2017 року виконано на 51%, що є нижчим показником порівняно з аналогічними періодами 2015–2016 рр. (52% та 54% відповідно).

Водночас спостерігається значне перевиконання плану надходжень по окремих статтях ПДФО, а саме: ПДФО із заробітної плати - виконано на 80% від річного плану; ПДФО з доходів інших, ніж зарплата, - на 58%; ПДФО за результатами річного декларування - 75%.

Подібна тенденція з виконанням річних планових показників за результатами I півріччя спостерігалася і в попередні роки, тому однозначних висновків щодо реальних тенденцій у детінізації заробітних плат та впливу подвійного підвищення мінімальної заробітної плати на доходи населення й суми утриманих з них податків зробити не можна, особливо зважаючи на те, що:

темпи росту надходжень ПДФО із заробітної плати в I півріччі 2017 року навіть трохи скоротилися порівняно з 2016 роком (+43% проти +46% у I півріччі 2016 року);

темпи росту військового збору в 2017 році, основною базою нарахування якого є заробітна плата, становили +32%, що трохи вище за аналогічний період 2016 року (+27%);

план надходжень по ПДФО від заробітної плати на 2017 рік досить стриманий, особливо з огляду на двократне підвищення мінімальної зарплати і пов'язані з цим очікування Уряду: у 2017 році план надходжень ПДФО із зарплати становить 81,8 млрд грн, а це менше, ніж фактично було сплачено по цій статті в 2016 році (97,88 млрд грн). При цьому за підсумками I півріччя 2016 року річний план надходжень було виконано на 88%, а за підсумками року - на 160%. Враховуючи тенденцію що склалася, річний план надходжень ПДФО із заробітної плати у 2017 році також буде перевиконано.

У плані надходжень ПДФО до зведеного бюджету податок із заробітної плати становить не більше 50% у 2015-2017 рр. , що свідчить про завищення очікувань до інших джерел доходів, зокрема від оподаткування доходів у вигляді процентів по депозитах, річного декларування та сплати військового збору. Фактично ж, у 2015-2016 рр. ПДФО із заробітної плати становив у середньому 70% сукупних надходжень від цього податку.

В I півріччі 2016 року 25% військового збору та 34% ПДФО із доходів у формі заробітної плати було утримано з доходів працівників бюджетної сфери¹¹. У 2017 році їх частка знизилася до 23% та 29% відповідно. З одного боку, тенденція є позитивною, оскільки зростає частка податку, утриманого

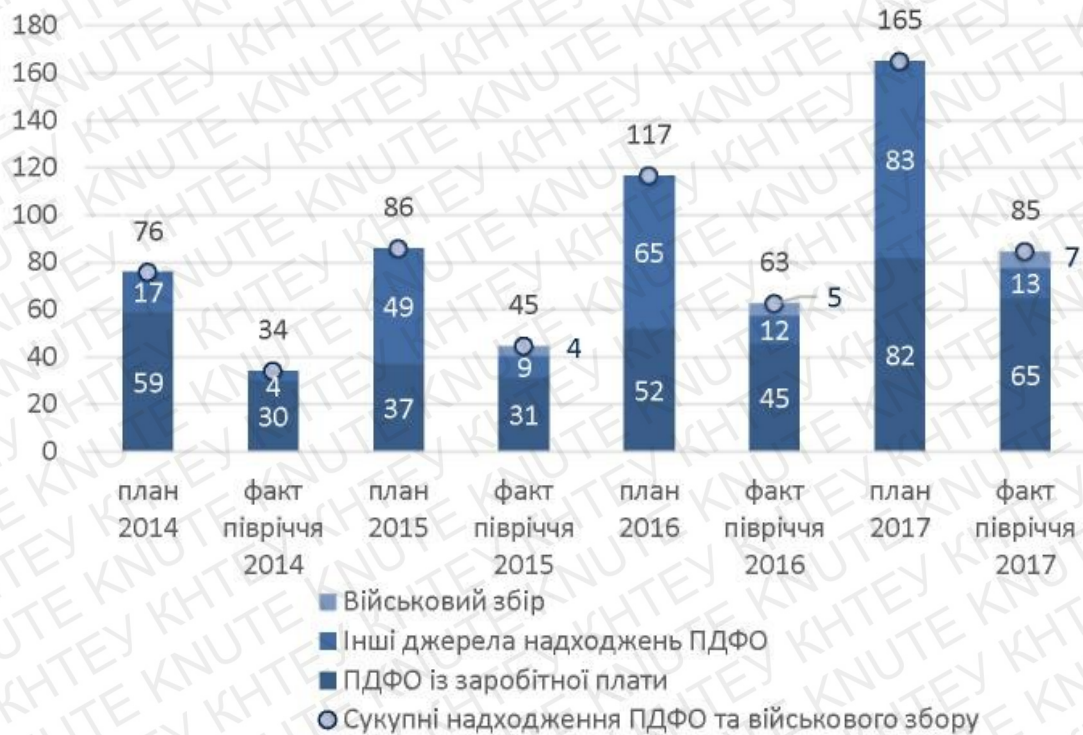


Рис. 2.1.4. Динаміка планових та фактично сплачених сум ПДФО до Зведеного бюджету України в I півріччі 2014–2017 рр., млрд грн

із заробітної плати працівників приватного сектору (небюджетників), проте, з іншого боку, збереження в структурі надходжень ПДФО досить високої питомої ваги податку, утриманого з працівників бюджетної сфери, може свідчити про відсутність реальних тенденцій у детінізації заробітних плат у приватному секторі економіки¹² або збереження зарплат на низькому рівні, що негативно позначається на реальній купівельній спроможності громадян та їхньому рівні життя.

При номінальному зростанні сум ПДФО, що надходять до місцевих бюджетів, роль цього податку в податкових надходженнях місцевих бюджетів у I півріччі 2017 року залишилася на рівні 2016 року (54,5% податкових надходжень місцевих бюджетів) та є нижчою порівняно з аналогічними періодами 2014–2015 рр. – 72% та 55% податкових надходжень місцевих бюджетів відповідно. У середньому, майже 67% ПДФО із доходів у формі заробітної плати, що сплачуються по Україні, зараховується до

місцевих бюджетів. Спостерігається також тенденція до поступового зростання частки ПДФО, що надходить до місцевих бюджетів (з 54,1% сплаченого у I півріччі 2015 року ПДФО по Україні в цілому до 59% у I півріччі 2017 року), проте рівня 2014 року так і не досягнуто (88,7% сплаченого ПДФО надходило до місцевих бюджетів).

Передбаченого «зниження податкового навантаження на заробітну плату в 2017 році у зв'язку із правом на отримання податкової соціальної пільги» не спостерігалось та не могло й бути, оскільки гранична сума доходу для отримання права на звичайну податкову соціальну пільгу є нижчою за мінімально допустимий розмір заробітної плати.

Згідно з українським законодавством, громадяни України мають право на отримання податкової соціальної пільги. Є три види пільг [4]:

I категорія (100 % ПСП) – 536 грн 50 коп. ($1073 \times 50 \%$), її може отримати, будь-який платник податку дохід якого не перевищує 1500 грн ($1073 \text{ грн.} \times 1,4$), або на утримання якого перебувають 2 чи більше дітей до 18 років (в розрахунку на кожную дитину);

II категорія (150 % ПСП) – 804 грн 75 коп. Вона надається платнику податку, якщо він: а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником; б) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; є інвалідом I або II групи; інші випадки.

III категорія (200 % ПСП) – 1073 грн. Застосовується до такого платника податку, який є: Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу"; учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи; колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни.

Найбільшою частиною податку на доходи фізичних осіб – майже дві третини, або 34,9 млрд грн, лишається податок на доходи у вигляді заробітної плати. П'ята частина надходить у вигляді військового збору (10,7 млрд грн), введений у 2014 році як тимчасовий засіб наповнення бюджету у надзвичайних умовах. Крім того, суттєву частку становлять надходження від оподаткування відсотків (4,7 млрд грн), хоча, порівняно з попереднім роком вона дещо зменшилась

Отже, досліджено зміну відсоткових ставок з податку на доходи фізичних осіб в процесі становлення фіскальної політики України. Оцінено фіскальну спрямованість податку на доходи фізичних осіб в цілому по Україні та в розрізі місцевого та державного бюджетів.



Основними напрямками подальшого дослідження є оцінка факторів та визначення їх впливу на розмір податку на доходи фізичних осіб, визначення джерел утворення податку та виявлення подальших тенденцій щодо їх розвитку.

2.2. Оцінка надходжень зведеного бюджету від податку на прибуток підприємств

Податок на прибуток підприємств має вагоме фіскальне значення, чим відрізняється від аналогічних податків в економічно розвинутих країнах. Це обумовлено, перш за все, пропорціями в розподілі ВВП, які склалися історично: у централізовано-плановій економіці основну масу доходів бюджету становили надходження від державних підприємств і досить незначну – податки з населення, оскільки штучно стримувався фонд споживання і збільшувався фонд нагромадження. У сучасних умовах поступово вирівнюється співвідношення між згаданими двома фондами, наслідком чого є поступове зменшення бюджетного значення податку на прибуток підприємств і збільшення — податку на доходи фізичних осіб.

Важливою характерною ознакою доходів зведеного бюджету як цілісної системи є структура, склад і динаміка їх розвитку. Структура доходів зведеного бюджету держави постійно змінюється, вдосконалюється відповідно до конкретного періоду суспільно-економічного розвитку. Податок на прибуток підприємств є одним із найвагоміших як в доходах зведеного бюджету України, так і в системі прямого оподаткування в цілому.

До таких прямих податків відноситься і податок на прибуток підприємств, який сплачується юридичними особами з прибутку одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів та сін. Податок на прибуток підприємств є одним із чотирьох бюджетоутворюючих податків та відіграє важливу регулюючу роль в економічній системі країни. Основне призначення даного податку є регулювання підприємницьких діяльності, стимулювання розвитку інвестиційних процесів та нарощення капіталу суб'єктів підприємництва. Але попри такі можливості сучасний стан прибуткового оподаткування юридичних осіб не відповідає покладеним на нього завданням. Показником цього є зниження фіскальної ефективності податку на прибуток, тобто зниження його частки в ВВП, доходах бюджету та податкових надходженнях. Надходження з податку на прибуток у ВВП у 2016 р. зменшилися на 1,7% порівняно з 2011 р., при тому, що податкові надходження у ВВП 2016 р. зросли на 1,6% порівняно з 2011 р.

Фіскальне значення податку може також розглядатися як здатність створювати ефекти щодо формування бюджетних ресурсів із метою забезпечення суспільно необхідних видатків. Важливим у цьому контексті є визначення питомої ваги податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету України в цілому та в податкових надходженнях зокрема [2]:

Доходи Зведеного бюджету зростають з року в рік, в тому числі, за рахунок податкових надходжень, але, як ми бачимо, податок на прибуток підприємств не відіграє значної ролі у цьому. Приріст цього податку протягом 2011-2016 рр. – 9%, в той час, як податкові надходження до

Зведеного бюджету та дохідна частина Зведеного бюджету збільшились відповідно на 94% та 96%.

При скороченні податкових надходжень на 0,9%, надходження від податку на прибуток підприємств скоротились на 6,1%. Ситуація з очікуваними надходженнями від цього податку в умовах економічного падіння та збитковості підприємств (в тому числі, у зв'язку із значним індексом інфляції – понад 40% за 2015 рік) дедалі погіршується.

Прописаний у законодавстві процес визначення прибутку об'єкта оподаткування доволі громіздкий, а норми закону написані так, що можуть трактуватися по-різному. Законом фактично створені можливості для представника фіскальних органів «вирішувати питання» на власний розсуд, зокрема: правила, які передбачають судження/оцінку з боку контролюючих органів і, як наслідок, допускають неоднозначне тлумачення; «виделки» у законі для застосування санкцій; можливість вибіркового застосування нездійсненого (або такого, який масово не виконується) закону; неоднозначні формулювання самого закону, що допускають різне трактування; протиріччя між нормативними актами тощо. Крім того, застосування різних схем «оптимізації», що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку. Податкове структурування призводить до неоподаткування одних платників податку з перенесенням всього тягара зі сплати цього податку на інших платників, в результаті чого основна частина надходжень з цього податку забезпечується 0,4% всіх платників податку [4].

Для розрахунку об'єкту оподаткування використовується фінансовий результат. Визначення фінансового результату та можливість його об'єктивної перевірки має істотні ризики виникнення спору, оскільки існує низька культура складання фінансової звітності та низький рівень знань стандартів бухгалтерського обліку і відсутність досвіду зі складанням фінансової звітності працівників фіскальних органів. Також значним недоліком є короткий період між датами складання фінансової звітності та

подачі декларації з податку на прибуток, що унеможливило перевірку достовірності визначення бази оподаткування.

На даний час в Україні діє європейська модель розрахунку податку на прибуток підприємств.

Введення в дію податку на розподілений прибуток в Україні допоможе вирішити проблему розрахунку об'єкта оподаткування, оскільки тут відсутні поняття «доходи» та «витрати», необхідність підтвердження витрат первинними документами. Встановлення простих і прозорих правил обчислення об'єкта оподаткування нівелює прояв дискреції у податковому законодавстві, зменшить кількість перевірок та податкових спорів і відповідно можливість тиску на підприємство з боку фіскальних органів. За рахунок того, що податківцям не потрібно перевіряти всі операції підприємства, оскільки контролюється тільки виведений капітал, це дозволить оперативно реагувати на можливе незаконне виведення грошей із системи.

У I півріччі 2017 року номінальні надходження податку на прибуток підприємств зросли на 28% порівняно з аналогічним періодом 2015–2016 рр., а річний план надходжень податку виконано на 55% (рис. 2.2.1).

У структурі надходжень податку на прибуток зросла роль приватних підприємств (у I півріччі 2017 року вони сплатили 22 млрд грн податку (або 64% надходжень податку до ЗБУ), у I півріччі 2016 року – 16 млрд грн (або 58% надходжень податку) (рис. 2.2.2.).

Відзначимо, що в надходженнях податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету за I півріччя 2017 року майже 73% становили суми податку, сплачені великими платниками податків (для порівняння в аналогічних періодах 2015–2016 рр. цей показник знаходився на рівні 68% та 73% відповідно).

У 2017 році в два рази збільшилися суми податку на прибуток, сплачені підприємствами державної форми власності (з 3 млрд грн до 6 млрд грн), їх роль у бюджеті зросла до 17% надходжень податку на прибуток підприємств.



Рис.2.2.1. Динаміка планових та фактично сплачених сум податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України в I півріччі 2014–2017 рр., млрд грн

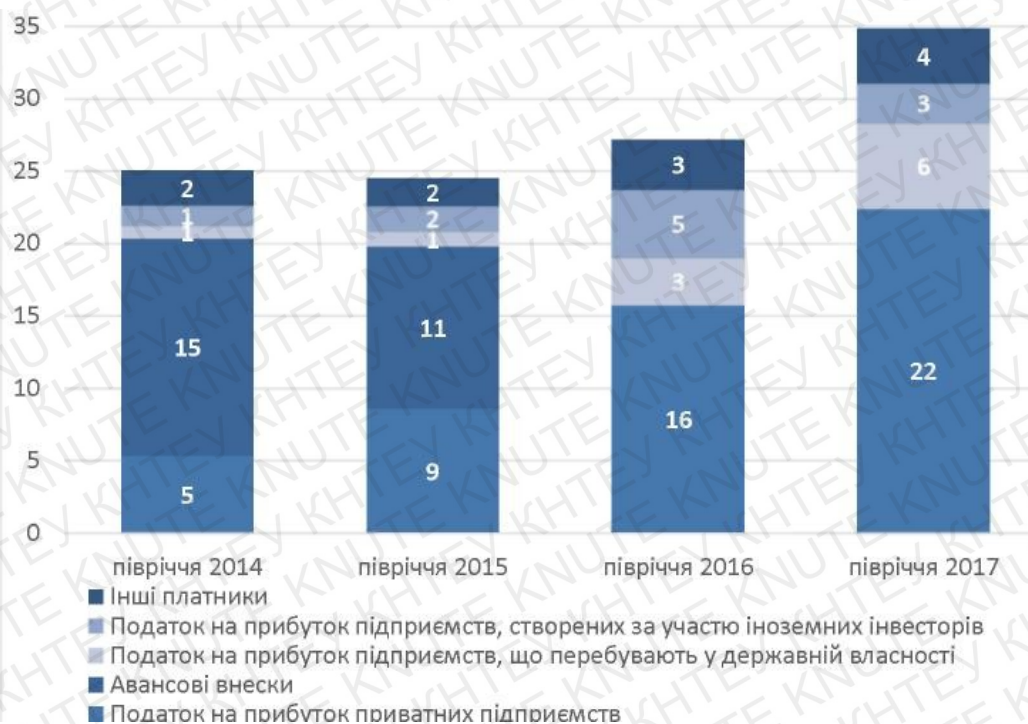


Рис.2.2.2. Структура надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України в I півріччі 2014–2017 рр., млрд грн

Суми податку на прибуток підприємств, що надходять до місцевих бюджетів, мають тенденцію до зростання: з 2,6 млрд грн у I півріччі 2015 року до 3,2 млрд грн у I півріччі 2017 року. Проте щороку на місцях залишається все менша частка податку на прибуток підприємств, сплаченого

по Україні в цілому: якщо в півріччі 2015 року 10,8% мобілізованого податку на прибуток спрямовувалося до місцевих бюджетів, то в I півріччі 2016 року – 9,9%, а в I півріччі 2017 року – 9,1%. Окрім того, знижується роль податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях місцевих бюджетів: з 6% у I півріччі 2015 року до 3,4% у I півріччі 2017 року. Отже, попри новації податкового законодавства в частині перерозподілу податку на прибуток між бюджетами, роль цього податку в забезпеченні фінансової самостійності місцевих органів влади поступово знижується.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

3.1. Підвищення ефективності адміністрування прямих податків

Обов'язок сплати законно встановлених податків є загальною і має публічно-правовий характер. У процесі організації та здійснення державою податкових вилучень виникають регульовані нормами законодавства про податки і збори суспільні відносини - податкові правовідносини. Оскільки держава як учасник цих правовідносин може у них брати участь тільки опосередковано, то для захисту своїх майнових інтересів воно створює спеціальні органи, які здійснюють контроль за належним виконанням публічної обов'язки по сплаті податків і зборів та визначає їх компетенцію. Далі держава в особі цих відповідних органів встановлює і вводить податки, формує на цій основі податкову систему, визначає режим оподаткування по кожному виду податку, встановлює відповідальність за порушення податкового законодавства і т.д.

Для належного виконання своєї діяльності податкові органи повинні бути наділені відповідними владними повноваженнями і для них необхідно визначити і закріпити законодавчо методи, форми, порядок і характер діяльності. Саме ці спеціалізовані органи покликані здійснювати податкове адміністрування як частина організаційно-управлінської системи реалізації податкових відносин.

Поняття "податкове адміністрування" є відносно новим, тому його сутність ще недостатньо досліджена. Різні дослідники по-різному трактують це поняття.

Податкове адміністрування можна розглядати як своєрідний механізм управління в податковій сфері, при цьому вона розкриває зміст даного терміну як "повсякденну діяльність податкових органів та їх посадових осіб,

що забезпечує своєчасну і повну сплату платниками податків до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів".

На думку О.А. Ногіна, під податковим адмініструванням розуміється комплекс заходів, спрямованих на повну і своєчасну сплату всіх податків в максимальному обсязі при мінімальних витратах.

А.Г. Іванов вважає, що податкове адміністрування представляє собою регламентовану законами та іншими правовими актами організаційну та управлінську діяльність уповноважених державних органів та інших уповноважених законами суб'єктів щодо забезпечення виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку і забезпечення надходження податків до бюджетної системи Російської Федерації.

При цьому зазначений дослідник поділяє адміністрування податків на дві основні стадії: добровільного виконання зобов'язаним суб'єктом податкового обов'язку і примусового виконання та залучення його до податкової відповідальності. Оптимальна реалізація податкового адміністрування, на його думку, буде полягати в ненастанні стадії примусового виконання платником податків його податкового обов'язку та притягнення до податкової відповідальності.

Податкове адміністрування в науковій літературі також визначається як врегульована нормами права діяльність державних уповноважених органів у податковій сфері, спрямована на реалізацію ефективної податкової політики. Зазначена діяльність включає в себе механізм реалізації законодавства про податки і збори.

На думку О.З. Дадашева і А.В. Лобанова, "податкове адміністрування як організаційно-управлінська система реалізації податкових відносин включає сукупність форм і методів, використання яких покликане забезпечити податкові надходження до бюджетної системи Росії. Основними методами податкового адміністрування є податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль. Кожному з цих методів притаманні свої форми реалізації, покликані забезпечувати вирішення певних завдань.

Метою податкового адміністрування, таким чином, є забезпечення планових податкових надходжень до бюджетної системи за умов оптимального поєднання методів податкового регулювання та податкового контролю".

Велике поширення одержала широке трактування податкового адміністрування, при якій воно розуміється як система управління податками або як система управління податковими відносинами. Але семантично адміністрування є більш вузьким поняттям порівняно з керуванням. Тому процес державного адміністрування є лише частина процесу державного управління, а податкове адміністрування - частина управління податковими відносинами.

Виходячи з цього, більшість дослідників розуміє податкове адміністрування у вузькому сенсі, як діяльність уповноважених органів виконавчої влади (податкових органів) з контролю за дотриманням норм і правил, що регулюють податкові відносини, та притягнення до відповідальності винних осіб за вчинення податкових правопорушень.

Цілями податкового адміністрування є: виконання платником податків податкового обов'язку; виконання податкової політики, тих завдань, які стоять перед державою на нинішньому етапі; зміцнення податкової дисципліни; упорядкування податкових відносин.

Для реалізації своїх інтересів при здійсненні податкових вилучень держава використовує певні організаційно-правові механізми. Найбільше значення має створювана державою система податкового контролю.

При цьому в структурному складі податкового адміністрування в науковій правовій літературі більшість авторів виділяють податковий контроль як відокремлену складову.

Зокрема, Т.М. Клементьєва вказує, що податкове адміністрування включає в себе такі категорії, як "податковий процес", "контроль" і "виробництво", що обумовлено правовим механізмом реалізації податкової політики.

А.І. Пономарьов та Т.В. Ігнатова визначають податковий контроль як головну складову податкового адміністрування, вказуючи при цьому, що критерієм його ефективності є перешкоджання незаконному ухиленню від сплати податків.

На думку О.З. Дадашева і А.В. Лобанова, податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль є методами податкового адміністрування.

Зазначимо, що включення вищевказаними авторами до складу адміністрування податків податкового планування тягне відділення зазначеної правозастосовчої діяльності від компетенції податкових органів. Податкове планування, також як і податкове регулювання, в силу специфіки російського законодавчого процесу, невід'ємно пов'язані з бюджетним процесом і відповідно з діяльністю органів, уповноважених у сфері фінансового контролю, а також з відповідними аспектами законотворчої діяльності Законодавчих Зборів Російської Федерації. Вищевказаний підхід кореспондує з підходом І.І. Кучерова, який відносить до органами податкового адміністрування ті державні органи, які наділені певними владними повноваженнями у сфері оподаткування, за винятком здійснюючих суто правоохоронну функцію.

Таким чином, більшість з вищеназваних авторів однозначно включають податковий контроль до складу податкового адміністрування як інтегрального терміну, що визначає діяльність податкових органів (а на думку ряду дослідників, та інших уповноважених органів, в тому числі органів законодавчої влади).

Податковий контроль як елемент управління оподаткуванням покликаний перешкодити відходу від податків, забезпечити своєчасність податкових надходжень до бюджетної системи. Саме в рамках податкового контролю відбувається реалізація державних інтересів у податковій сфері.

Контроль є невід'ємною складовою частиною процесу управління. Він покликаний забезпечити належне функціонування керованого об'єкта. У

наукових дослідженнях контроль розглядається в декількох аспектах: по-перше, як функція або метод діяльності органів управління, по-друге, як сукупність прийомів і способів, що застосовуються органами управління, по-третє, як форма зворотного зв'язку між керуючою системою і керованим об'єктом; по-четверте, як система спостереження і перевірки процесу функціонування керованого об'єкта з метою виявлення відхилень від заданих параметрів.

Податковий контроль можна визначити, як складову частину формованого державою організаційно-правового механізму управління, що надає собою особливий вид діяльності спеціально уповноважених державних органів з адміністрування податкової системи, в результаті якої забезпечується встановлене нормами податкового права виконання обов'язків осіб у сфері оподаткування, дослідження і виявлення підстав для здійснення примусових податкових вилучень у бюджетну систему, а також встановлення підстав для застосування заходів відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

При створенні системи податкового контролю основні цілі держави полягають у постійному виявленні і вилученні у бюджетну систему недоїмок з податків і зборів, а також у запобіганні вчинення порушень законодавства про податки і збори. Своєчасне формування податкових доходів бюджетів - ось одна з основних завдання, яке стоїть перед податковими органами. Сенс податкового контролю полягає в тому, щоб забезпечити реалізацію податкової обов'язки у визначений термін і в належних сумах.

Досліджуючи адміністрування прямих податків, необхідно спочатку звернутися до визначення базового терміну. Незважаючи на його широке застосування на практиці, перші спроби висвітлення наукової дефініції «адміністрування податків» в Україні були здійснені лише на початку 2000-их років за авторством В.М. Мельника [5]. В одній із публікацій автора: «адміністрування податків - управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування,

ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила» [6]. Серед основних напрямків управлінської діяльності з адміністрування податків В. М. Мельник називає такі: облікова робота (облік платників податків і облік надходження податків); масово-роз'яснювальна й консультативна робота; прогнозно-аналітична робота; контрольно-перевірочна робота. При їх реалізації, відповідно, використовуються облікові, соціальні, аналітичні і контрольні технології.

Основним документом, який сьогодні регулює процес адміністрування податкових зобов'язань в Україні, є Закон №2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

У сучасних умовах адміністрування процесів оподаткування є однією з найважливіших складових досягнення ефективного зростання підприємницької активності у всіх сферах економіки. Адміністрування процесів оподаткування має суто економічний зміст та об'єднує за допомогою однієї ідеї комплекс заходів, спрямованих на забезпечення виконання законодавчих та нормативно-правових актів. Сьогодні на шляху ефективного адміністрування в податковій сфері існує ряд проблем, які необхідно враховувати для забезпечення результативності цього процесу. До них можна віднести такі: велику кількість різних податків та зборів; проблеми міжбюджетних відносин; проблеми формування позабюджетних фондів; часті зміни законодавчих та нормативних актів; наявність різноманітних пілг із питань оподаткування; велику кількість ліцензійних видів діяльності; відсутність уніфікації діяльності контролюючих органів; низький рівень інформованості суспільства з питань оподаткування; інші, пов'язані з оподаткуванням, проблеми.

Необхідно зауважити, що невід'ємною складовою адміністрування будь-яких податків (і прямі тут не виключення) є ретроспективний та поточний аналіз надходжень, а також прогнозування можливих їх змін за сумою та часом потрапляння до бюджету. При цьому застосовуються елементи факторного аналізу (хоч і досить обмежено через недостатню розробленість спеціальної для потреб оподаткування методики та значний обсяг тіньових операцій в економіці, що унеможливорює виокремлення стабільних чинників впливу), прийоми спостережень та експериментів, анкетування та інтерв'ювання, економіко-математичного моделювання, експертних оцінок. Загалом прогнозно-аналітична робота має значний практичний результат - розрахунки очікуваних надходжень податків. Робота щодо їх підготовки ведеться спільно з Міністерством фінансів. Названі плани справляють надзвичайно потужний вплив на соціально-економічне життя всієї країни, оскільки саме на їх основі складаються проекти бюджетів.

Слід також зазначити, що 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, стосовно також і прямих податків, 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 напрямок, з функціонуванням інших підрозділів податкової служби, у тому числі за напрямком 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 міжперевірочні інтервали (порівняно із практикою розвинених країн).

Однак, варто зазначити, що адміністрування податків в Україні є в основному фіскально зорієнтованим. Цьому сприяє очевидне переважання сегмента контрольно-перевірочної роботи, але частка донарахувань за результатами перевірок правильності сплати прямих податків у доходах, забезпечуваних ними, є значно меншою, ніж загалом по всіх податках. Це можна пояснити тим, що механізм цих податків, на відміну від універсальних акцизів, не передбачає відшкодувань по масштабних господарських операціях (як то експортні). Звідси менша зацікавленість у їх використанні для проведення незаконних дій з метою отримання бюджетних коштів. Крім того, більшість прямих податків використовуються суспільством триваліший період часу, а відтак їх механізми є більш опробуваними та удосконаленими.

Разом з тим, процес адміністрування прямих податків складний, враховуючи конструкцію механізмів основних із них (а саме - прибуткових). Він вимагає значних трудових затрат службовців та, відповідно, фінансування на утримання підрозділів служби. У зв'язку з цим необхідно зазначити, що витрати на адміністрування податків знижують їх залишкову фіскальну ефективність, а тому зростання таких витрат не є бажаним.

Усвідомлення платниками податків необхідності своєчасної та повної сплати податків є однією з умов зміцнення економіки держави і добробуту кожної людини. Тому, створення сприятливого податкового клімату, реального зниження податкового навантаження на платників податків, створення сприятливих умов для добровільної сплати податків, виведення з „тіні" капіталу, набутого незаконним шляхом та забезпечення прозорості відносин між податковими органами та платниками податків є пріоритетним напрямом діяльності податкових органів країни.

Подальше удосконалення адміністрування системи прямого оподаткування слід здійснювати за такими напрямками: зменшення витрат на адміністрування прямих податків; забезпечення стабільності нормативних

вимог до адміністрування прямих податків; оптимізація системи обліку доходів і витрат суб'єктів підприємництва; усунення недоліків організаційного та методичного характеру адміністрування прямих податків.

3.2. Стратегічні пріоритети сучасної податкової політики України

Досвід існування незалежної України засвідчує, що чинну податкову систему потрібно не реформувати, а трансформувати. Треба зважитися на радикальні й нестандартні заходи, які використовувалися, наприклад, у деяких нафтовидобувних та нових індустріальних країнах Південно-Східної Азії, і дозволили прискорити позитивні зрушення в економіці. У нашої держави вже не залишилося інших варіантів, окрім негайної зміни системи координат: потрібно зняти з громадян надмірний податковий тягар і дати їм змогу власними силами заробляти та утримувати себе, оскільки наша країна сьогодні перебуває у тяжкому кризовому стані.

Для зміни ситуації і формування сучасної, конкурентоспроможної економічної моделі України податкову систему слід будувати на таких засадах:

- 1) трансформуючи податкову систему, потрібно виходити з того, яку частину свого доходу людина здатна віддавати добровільно на утримання державних інституцій, а не з того, скільки у неї можна відібрати фіскально-силовими методами.
- 2) податкова система повинна ґрунтуватися на тому ключовому положенні, що сплачувати податки має споживач, а не виробник.
- 3) податкову систему слід орієнтувати на масу надходжень, а не на кількість і величину податків. Прямих і непрямих податків має бути не більше чотирьох-п'яти, до того ж простих і зрозумілих в адмініструванні.
- 4) податкова система повинна стимулювати капіталотворення, забезпечувати процес розширеного суспільного відтворення.

5) держава як сукупність інституцій мусить використовувати податкові надходження насамперед для розвитку інтелекту нації, її молодого покоління, формування сучасної культури й освіти.

6) податкова система має враховувати передусім інтереси юридичних і фізичних осіб, що виробляють блага, а не тих осіб, які їх перерозподіляють та паразитично споживають.

7) система оподаткування не повинна порушувати прав і свобод громадян (зокрема не можна обкладати податком доходи людей, отримані від діяльності у вільний час, що виходить за межі 40 годин на тиждень).

8) формуючи нову податкову систему, потрібно досягти справедливого і стабільного балансу в розподілі податків між центром та громадами.

9) податкова система не повинна бути інструментом для збагачення кланово-корпоративних груп і збідніння широких верств населення [60].

Податкова політика України відрізняється своєю непослідовністю серед інших політик світу. Це пов'язано з постійною зміною влади в країні, що не дає можливості сформувати єдину послідовну стратегію сталого розвитку держави в сфері оподаткування. Влада формулює нові цілі, принципи й засади податкової політики, перекреслюючи надбання та здобутки, не враховуючи позитивного досвіду минулого для формування майбутніх стратегічних орієнтирів. Без досягнення єдиного бачення майбутнього країни в цілому правлячими колами, не можливо побудувати ефективну стратегію державного розвитку, а відтак і визначити стратегічні пріоритети податкової політики. Більшість науковців схиляються до думки, що оскільки Україна підписала асоціацію з ЄС, її податкова політика має формуватися з урахуванням вимог європейського податкового законодавства. Незважаючи на те, що реформа податкової системи почалась ще у 2007 році, цей процес не завершився і досі, а більшість проблемних аспектів оподаткування, які існували ще до початку реформи, залишилися невирішеними й до нині. Це пов'язано з відсутністю чітко сформульованої програми реформування податкової системи України. Для розробки такої

програми необхідно чітко усвідомити, якими є стратегічні пріоритети податкової політики країни. Розмитість уявлень щодо поступального розвитку податкової політики України обумовлює необхідність проведення подальшого наукового пошуку у цьому напрямку.

Реформа податкової системи України розпочалась з прийняття «Концепції реформування податкової системи України» [3] у 2007 році. У документі були визначені мета, стратегічні цілі та завдання податкової реформи. Важливим є те, що у цій Концепції чітко виділено особливості податкової системи України, якими вона відрізняється від систем оподаткування країн ЄС. Завершити реформування податкової системи планувалось до 2015 року. У 2009 році вищезазначена Концепція була відхилена і чинності набула нова «Стратегія реформування податкової системи». Згідно положень Стратегії, у планах на довгострокову перспективу було визначено побудувати соціально-орієнтовану конкурентоспроможну ринкову економіку та інтегрувати її у європейське співтовариство до 2018 року.

У 2010 році «Стратегія реформування податкової системи» втратила чинність. У 2013 році було прийнято «Стратегію розвитку системи управління державними фінансами», в якій було чітко визначено мету, що полягала в побудові сучасної справедливої фіскальної системи, забезпеченні рівності всіх її учасників та сталого розвитку держави. Зазначена Стратегія була ухвалена в межах дії Програми економічних реформ України на 2010-2014 рр., в якій у якості стратегічних пріоритетів розвитку податкової політики були визначені наступні завдання:

- посилення конкурентних переваг національних підприємств за рахунок зменшення здійсненого на них податкового навантаження;
- підвищення ефективності адміністрування податків;
- створення єдиної та досконалої законодавчої податкової бази, яка б відповідала вимогам ЄС;
- забезпечення рівних умов конкуренції для всіх учасників ринку;

- подолання соціальної нерівності у суспільстві.

Згідно положень «Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», яку було прийнято у 2015 році, стратегічною метою розвитку податкової політики визначено побудову простої та економічно справедливої податкової системи, яка характеризується мінімальними витратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує фіскальну достатність бюджетів всіх рівнів [10].

Основним пріоритетом податкової політики у довгостроковій перспективі є забезпечення сталого розвитку національної економіки на основі зменшення рівня податкового навантаження та адміністративного тиску на суб'єктів господарювання. Стратегічними пріоритетами є підвищення ефективності адміністрування податків та забезпечення соціальної справедливості. Можна стверджувати, що у Стратегії, яка була прийнята 2013 року, акцент здійснено на досягнення інвестиційно-інноваційного розвитку економіки шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства. У Стратегії, яка була прийнята у 2015 році, пріоритетом податкової політики обрано фіскальну достатність. Це пов'язано з кризою в Україні та воєнними діями на Донбасі, що, також, значно загострило проблему дефіциту Державного бюджету.

Якщо аналізувати зміни положень Податкового кодексу України в контексті стратегічних пріоритетів податкової політики, то у 2010 році стратегічною метою було зменшення податкового навантаження. Так, ставка податку на прибуток мала знизитись з 25% у 2010 році до 16% у 2014 році, але насправді на 01.01.2014р. вона була встановлена на рівні 18%; ставка податку на додану вартість залишилась незмінною – 20%, хоча планувалось зменшити її до 17%; ставка податку на доходи фізичних осіб у 2016 році зросла з 15% до 18% [7]. Зазначене демонструє непослідовність податкової політики, яка була спочатку зорієнтована на зменшення податкового навантаження, а потім різко змінила свою спрямованість на забезпечення фіскальної достатності з метою вирішення тактичних питань.

Тенденція до припинення зниження рівня податкових ставок є характерною для багатьох країн світу і пов'язана із необхідністю подолання наслідків глобальної фінансової кризи шляхом фінансування галузей державного сектору та покриттям бюджетного дефіциту [4, с. 91]. Загострення воєнних конфліктів у Сирії та Ізраїлі спонукає країни світу до спрямування своїх бюджетних ресурсів на посилення власної безпеки, що вимагає збільшення податкового навантаження на платників податків. Зазначені тактичні заходи податкової політики не є сприятливими для розвитку інвестиційного клімату, але безперечно є вимушеною відповіддю на виклики сьогодення.

Серед сучасних проблемних аспектів здійснення податкової політики науковці відзначають наступні: відсутність її комплексності, єдності завдань, цілей та пріоритетів; невизначеність щодо орієнтирів реформування податкової системи [5, с. 27].

Невизначеність податкової політики породжує наступне: наявність податкової заборгованості платників перед бюджетами і цільовими фондами; неможливість своєчасного відшкодування державою податку на додану вартість; ухилення від сплати податків; несправедливість розподілу податкового навантаження [12, с. 150-151].

До недоліків недосконалої податкової політики слід віднести: існуючі податки не є показниками конкурентоспроможності держави; податкове законодавство недосконале та нестабільне; існуюча податкова політика не сприяє формуванню ефективної структури підприємництва, за якої співвідношення між малими, середніми та великими підприємствами є оптимальним; неефективна система адміністрування податків; механізм розподілу податкових надходжень між державним і місцевим бюджетами є несправедливим і перешкоджає успішному розвитку регіонів.

У зв'язку з існуванням вищезазначених суперечних аспектів та враховуючи перспективи вступу України до Європейського Союзу, українські вчені вбачають удосконалення податкової політики у при веденні

її у відповідність стандартам ЄС. В Європейському Союзі не існує єдиного документу, що регламентує оподаткування. Податкова політика ЄС визначається окремими рішеннями його інститутів [6, с. 144]. Існує документ «Податкова політика в Європейському Союзі – пріоритети на найближчі роки» [13], за змістом якого регламентується спільна діяльність у сфері оподаткування ЄС на основі системи податкових принципів, що будується на субсидіарності та пропорційності, дотримання яких забезпечує збереження відповідності податкової політики структурі соціально-економічної системи окремої держави.

Як демонструє практика, оподаткування є чутливою та мінливою ланкою державних фінансів, що пов'язано з постійними макроекономічними змінами, які вимагають від податкової системи та податкової політики високого рівня адаптивності. Тому, наявність єдиного документу, що регламентує діяльність у сфері оподаткування, могла б забезпечити лише регулювання податкової системи на загальних засадах, а з метою врахування усіх нюансів означеного процесу та забезпечення принципу адаптивності податкової політики довелось би однаково розробляти відповідні положення та директиви.

Існування в Україні Податкового кодексу, з одного боку, спрощує пошук нормативних актів, що регламентують податкові відносини, а з іншого боку – ускладнює його, оскільки є громіздким, містить надмірну деталізацію деяких статей, що систематично змінюються. Недосконалість Податкового кодексу України – основного документу, який відображає податкову політику країни – викликає багато дискусійних питань, як у наукових колах, так і серед практикуючих юристів.

Для наближення вітчизняної податкової політики до європейських стандартів пропонуються наступні стратегічні пріоритети: боротьба з мінімізацією та ухиленням від сплати податків; оподаткування багатства та предметів розкоші; посилення ролі і значення екологічного оподаткування; удосконалення системи пільгового оподаткування; підвищення

ефективності адміністрування податків шляхом введення електронної звітності та зменшення кількості звітних форм [11].

В свою чергу, наступними стратегічними пріоритетами податкової політики України є: сприяння економічному розвитку країни; стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності; забезпечення умов для зростання рівня зайнятості населення; підвищення рівня життя та добробуту громадян України.

При цьому «реалізація структурної та стимулюючої функцій надає бюджетному процесу властивостей стратегії». Це означає, що під час формування стратегії податкової політики слід орієнтуватись не на фіскальну, а на регулюючу функцію податків. Зазначене сприятиме розвитку економіки, а, отже, буде вписуватись у загальну економічну державну стратегію.

Згідно положень «Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», стратегічною метою розвитку української економіки обрано впровадження європейських стандартів життя та вихід нашої держави на провідні позиції світу. Виходячи із зазначеного можна зазначити, що стратегічними пріоритетами податкової політики є наступні:

- створення законодавчої бази, яка б відповідала вимогам Європейського Союзу та, водночас, враховувала особливості української економіки та системи оподаткування;
- введення прогресивної шкали оподаткування для податків на доходи фізичних осіб та на прибуток підприємств;
- підвищення рівня податкової культури;
- скасування спрощеної системи оподаткування;
- створення зручної для ведення бізнесу системи оподаткування;
- подолання корупції в державних органах;
- розвиток вільних економічних зон та кластерів.

Підписана у 2014 році угода про асоціацію між Україною та ЄС передбачає, що законодавство нашої держави має бути асимільоване до законодавства європейської спільноти і виключати можливість існування

статей, які йому суперечать. Зазначене може призвести до копіювання європейського податкового законодавства, що ускладнює вираховування особливостей національної податкової системи та структури економіки. При цьому, використання досвіду західних країн щодо запровадження прогресивної шкали оподаткування прибуткових податків та зниження ставки податку на додану вартість, мало б позитивний вплив на розвиток податкової культури. Останнє є вагомим стратегічним пріоритетом для формування ефективної податкової політики. Без чіткого усвідомлення українським суспільством необхідності повної сплати податків неможливо проводити успішну податкову реформу.

Система оподаткування в Україні наразі не є справедливою. Це проявляється як у бізнесі, так і серед верств населення. Існування спрощеної системи оподаткування не дає стимулу до розширення бізнесу малих підприємців, а отже і не сприяє досягненню стратегічної мети – забезпечення сталого розвитку економіки. Вважаємо, що спрощена система оподаткування має бути скасована, але при цьому необхідно передбачити механізм державної підтримки для малих підприємств, які, наприклад, звільнятимуть суб'єктів господарювання від оподаткування протягом перших п'яти років діяльності, проте, контролюватимуться державою. Зазначена практика застосовується у багатьох провідних країнах світу, що сприяє розвитку підприємництва і, при цьому, не створює умов для зловживань у сфері оподаткування та безпосередньо діяльності.

Повне викорінення корупції у державних органах є головним стратегічним завданням, вирішення якого має зміцнити довіру до податкової служби та сприятиме зростанню податкових надходжень до усіх рівнів бюджету. Подолання корупції є однією з головних умов входження України до Європейського Союзу.

Для забезпечення сталого економічного розвитку в Україні слід розвивати вільні економічні зони з урахування вже існуючого досвіду. Хоча, зазначене завдання є одним з найбільш складним через обмеженість

бюджетних ресурсів для його вирішення, але як стратегічний пріоритет, для реалізації якого слід докласти усіх зусиль, неодмінно має існувати. Практика багатьох успішних країн зі створення вільних економічних зон демонструє їх ефективність, що сприяє економічному розвитку та стимулює зайнятість населення.

Таким чином, проаналізовано стратегії податкової політики попередніх років. Встановлено, що стратегічні пріоритети податкової політики постійно змінювались. Це призвело до того, що податкова політика останні 10 років не мала єдиної чітко визначеної стратегії. В країні кожного разу змінювались стратегічні пріоритети податкової політики, які закріплювались у відповідних нормативно правових актах Кабінету Міністрів України.

Визначено основні сучасні проблеми розвитку податкової політики. Встановлено, що податкова політика України не має чітких стратегічних цілей та пріоритетів, що обумовлює її невизначеність. Податкове законодавство постійно змінюється, що негативно впливає як на економічний розвиток, так і на формування податкової політики. Основними проблемами розвитку податкової політики є: неефективне адміністрування податків, недосконалість положень Податкового кодексу України; несправедливість розподілу податків; високий рівень ухилення від сплати податків тощо.

Сформульовано основні стратегічні пріоритети податкової політики з урахуванням загальноекономічних стратегічних цілей держави. Аналіз положень «Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» дав змогу визначити наступні стратегічні пріоритети податкової політики: створення законодавчої бази, яка б відповідала вимогам Європейського Союзу та водночас враховувала особливості української економіки та системи оподаткування; введення прогресивної шкали оподаткування для податків на доходи фізичних осіб та на прибуток підприємств; підвищення рівня податкової культури; скасування спрощеної системи оподаткування; створення зручної для ведення бізнесу системи оподаткування; подолання корупції в фіскальних органах; розвиток вільних економічних зон.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті проведеного дослідження теоретичних та практичних питань зроблені наступні висновки:

Податкова система є сукупністю податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету і державних цільових фондів, які діють у встановленому законом порядку. Сутність, структура і роль системи оподаткування визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її в країні самостійно, виходячи із завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги і фінансові санкції, а також і відповідальність, які виступають невід'ємною частиною системи оподаткування, держава ставить єдині вимоги до ефективного ведення господарства в країні. Податки, як особлива сфера виробничих відносин, є своєрідною економічною категорією. Податки виражають реально існуючі грошові відносини, які проявляються під час використання частини національного доходу на загальнодержавні потреби. Податкова система є найважливішою основою економічної системи кожної розвиненої країни. З одного боку вона забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Історично це найдавніша форма фінансових відносин між державою і членами суспільства.

Податкова система США складається із трьох рівнів, що відповідають рівням державної влади: вищий – встановлення та збір федеральних податків, адміністрування яких регулюється федеральними законами і які надходять до федерального бюджету; середній – встановлення та збір місцевих податків, адміністрування яких регулюється законами штатів; надходження зараховуються до бюджетів штатів; нижчий – збір податків, що запроваджуються органами місцевого самоврядування; надходження спрямовуються до місцевих бюджетів.

Податок з доходу фізичних осіб відіграє домінуючу роль у наповненні дохідної частини бюджету України. Він посідає друге місце, після ПДВ, за обсягами надходження.

Податок на доходи фізичних осіб є основним бюджетоутворюючим податком, який відіграє значну роль у перерозподілі доходів громадян та забезпеченні фінансової достатності бюджету. За допомогою даного податку держава має можливість впливати на рівень доходів і накопичень громадян, він є соціальним регулятором, так як перерозподіляє доходи кожного члена суспільства, під час його сплати формуються взаємозв'язки платників з державою, так як кожен з них стає учасником бюджетного процесу щодо формування доходів держави.

У плані надходжень ПДФО до зведеного бюджету податок із заробітної плати становить не більше 50% у 2015-2017 рр., що свідчить про завищення очікувань до інших джерел доходів, зокрема від оподаткування доходів у вигляді процентів по депозитах, річного декларування та сплати військового збору. Фактично ж, у 2015-2016 рр. ПДФО із заробітної плати становив у середньому 70% сукупних надходжень від цього податку.

Найбільшою частиною податку на доходи фізичних осіб – майже дві третини, або 34,9 млрд грн, лишається податок на доходи у вигляді заробітної плати. П'ята частина надходить у вигляді військового збору (10,7 млрд грн), введений у 2014 році як тимчасовий засіб наповнення бюджету у надзвичайних умовах. Крім того, суттєву частку становлять надходження від оподаткування відсотків (4,7 млрд грн), хоча, порівняно з попереднім роком вона дещо зменшилась.

У 2017 році в два рази збільшилися суми податку на прибуток, сплачені підприємствами державної форми власності (з 3 млрд грн до 6 млрд грн), їх роль у бюджеті зросла до 17% надходжень податку на прибуток підприємств.

Суми податку на прибуток підприємств, що надходять до місцевих бюджетів, мають тенденцію до зростання: з 2,6 млрд грн у I півріччі 2015 року до 3,2 млрд грн у I півріччі 2017 року. Проте щороку на місцях залишається все менша частка податку на прибуток підприємств, сплаченого по Україні в цілому: якщо в півріччі 2015 року 10,8% мобілізованого податку на прибуток спрямовувалося до місцевих бюджетів, то в I півріччі 2016 року

– 9,9%, а в I півріччі 2017 року – 9,1%. Окрім того, знижується роль податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях місцевих бюджетів: з 6% у I півріччі 2015 року до 3,4% у I півріччі 2017 року. Отже, попри новації податкового законодавства в частині перерозподілу податку на прибуток між бюджетами, роль цього податку в забезпеченні фінансової самостійності місцевих органів влади поступово знижується.

Подальше удосконалення адміністрування системи прямого оподаткування слід здійснювати за такими напрямками: зменшення витрат на адміністрування прямих податків; забезпечення стабільності нормативних вимог до адміністрування прямих податків; оптимізація системи обліку доходів і витрат суб'єктів підприємництва; усунення недоліків організаційного та методичного характеру адміністрування прямих податків.

Сьогодні на шляху ефективного адміністрування в податковій сфері існує ряд проблем, які необхідно враховувати для забезпечення результативності цього процесу. До них можна віднести такі: велику кількість різних податків та зборів; проблеми міжбюджетних відносин; проблеми формування позабюджетних фондів; часті зміни законодавчих та нормативних актів; наявність різноманітних пілг із питань оподаткування; велику кількість ліцензійних видів діяльності; відсутність уніфікації діяльності контролюючих органів; низький рівень інформованості суспільства з питань оподаткування; інші, пов'язані з оподаткуванням, проблеми.

Процес адміністрування прямих податків складний, враховуючи конструкцію механізмів основних із них (а саме - прибуткових). Він вимагає значних трудових затрат службовців та, відповідно, фінансування на утримання підрозділів служби. У зв'язку з цим необхідно зазначити, що витрати на адміністрування податків знижують їх залишкову фіскальну ефективність, а тому зростання таких витрат не є бажаним.

Подальше удосконалення адміністрування системи прямого оподаткування слід здійснювати за такими напрямками: зменшення витрат на адміністрування прямих податків; забезпечення стабільності нормативних

вимог до адміністрування прямих податків; оптимізація системи обліку доходів і витрат суб'єктів підприємництва; усунення недоліків організаційного та методичного характеру адміністрування прямих податків.

Основним пріоритетом податкової політики у довгостроковій перспективі є забезпечення сталого розвитку національної економіки на основі зменшення рівня податкового навантаження та адміністративного тиску на суб'єктів господарювання. Стратегічними пріоритетами є підвищення ефективності адміністрування податків та забезпечення соціальної справедливості.

Серед сучасних проблемних аспектів здійснення податкової політики є відсутність її комплексності, єдності завдань, цілей та пріоритетів; невизначеність щодо орієнтирів реформування податкової системи.

Стратегічними пріоритетами податкової політики України є: сприяння економічному розвитку країни; стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності; забезпечення умов для зростання рівня зайнятості населення; підвищення рівня життя та добробуту громадян України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / Амоша О., Вишневський В. // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 11–19.
2. Барулин С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. // М. : Экономист, 2006. – С. 135.
3. Безпалько І. Р. Досвід оподаткування доходів фізичних осіб у зарубіжних країнах/ Безпалько І. Р.// Регіональна економіка. – 2009. – №2. – С. 159- 165.
4. Біда С. О. Новації Податкового кодексу України щодо податку на доходи фізичних осіб / С. О. Біда // Формування ринкових відносин в Україні. - 2011. - № 4. - С. 198-201.
5. Білик М. Д. Податкова система України / М. Д. Білик, І. А. Золотко. – К. : КНЕУ, 2000. – 190 с.
6. [Білокудря Т. С. Методичні засади оподаткування доходів фізичних осіб / Т. С. Білокудря // Управління розвитком. – 2014. – №5. – С. 72-74.](#) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_5_34
7. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень – вересень 2017 року / [В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2017. – 86 с.
8. Бюджетний моніторинг. Аналіз виконання бюджету. – 2013-2017 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua>
9. Величко О., Дмитренко І. Іноземний досвід реформування податкової системи // Економіст. — 2010. — № 7-9. — С. 120-123.
10. Гавріш О. Податок з доходів фізичних осіб як важіль регулювання фінансово-господарської діяльності громадян/ Гавріш О.// Сучасні тенденції державних фінансів. – 2011.

11. Демиденко Л. М. Удосконалення прямого оподаткування у напрямку інтеграції в ЄС. / Л. М. Демиденко – Фінанси України. – 2000. – №4. – С. 124-128.
12. Державне фінансове регулювання економічних перетворень: монографія / І.Я. Чугунов, А.В. Павелко, Т.В. Канєва та ін.; за заг.ред. А.А.Мазаракі. – К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2015. – 376 с.
13. Державні фінанси в розвиткових та перехідних країнах : Зб. есеїв на честь Рич. Берда / [Р. Ткачук (пер. з англ.); Х. Мартинес-Васкес, Д. Ами (упоряд.); Л. Єльченко-Сюйва (Наук. ред.)]. – К. : К.І.С., 2006. – 400 с.
14. Досвід іноземних країн оподаткування доходів фізичних осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://naub.ua.edu.ua/2015/досвід-іноземних-країн-оподаткуванн/>
15. Доходи бюджету України: відомості. Ціна держави: [сайт проекту] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue>
16. Духновська Л. М Вплив ставки податку на доходи фізичних осіб на доходи громадян/ Духновська Л. М., Пономаренко Р. А.// — Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/17326/1/2.pdf>
17. Єпіфанов А.О, Сало І.В., Д'яконова І.І. Бюджет і фінансова політика України. – К.: Наук. думка, 2006. – 303с.
18. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19>
19. Зарубіжний досвід оподаткування доходів фізичних осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gufer.net/podatкова/94-zarubzhniy-dosvdopodatkuwannya-dohodv-fzichnih-osb.html>
20. Іванов Ю. Б. Податкова система / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк.–К. : «АТІКА», 2006. – 920 с.
21. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua>.

22. Інституційна трансформація фінансово-економічної системи України в умовах глобалізації/ В.Р.Сіденко, М.І.Скрипниченко, В.С.Пономаренко, І.Я.Чугунов та ін.; за ред. В.Р.Сіденка. – К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2017. – 648 с.

23. Історичні етапи еволюції оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.osvita.ua/vnz/reports/accountant/15895/>

24. Історичні передумови виникнення і розвитку податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://b-ko.com/book_291_glava_3_1.1._Історичні_пер.html

25. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн / М. І. Карлін. – К. : Кондор, 2004. – С. 146-151.

26. Коляда Т. А. Особливості фіскальної ефективності оподаткування доходів фізичних осіб в умовах інтеграції. / Т. А. Коляда, І. Є. Чуркіна // Фінанси України. – 2008. – №6. – С. 70-76.

27. Корнус В. Г. Удосконалення прибуткового оподаткування громадян в Україні. / В. Г. Корнус // Фінанси України. – 2005. – №10. – с. 19-27.

28. Коротун В. І. Соціально-економічні аспекти податкового регулювання в Україні / В. І. Коротун // Часопис економічних реформ. – 2011. – №. 4 – С. 42.

29. Кривицький В. Б. Адміністрування податку з доходів фізичних осіб / В. Б. Кривицький, А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2005. – № 9. – С. 34-39.

30. Крисоватий А. І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії / А. І. Крисоватий // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 4-11.

31. Крисоватий А.І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

32. Крупа В. Р. Удосконалення теоретико-методологічних підходів до встановлення державних соціальних стандартів в Україні/ Крупа В. Р.// Ефективна економіка. – 2013. – №12. – С. 18-21. [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2621>.

33. Крючкова Н.М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: Монографія / Н.М. Крючкова. – Одеса: Астропринт, 2011. – 190 с.
34. Кузнецов О. В. Особливості сучасної британської податкової системи / О. В. Кузнецов // Фінанси України. – 2010. – № 4. – С. 102-113.
35. Ломачинська І. А. Бюджетно-податкове регулювання соціальних аспектів економічного розвитку / І. А. Ломачинська // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 4. - С. 188-191.
36. Луніна І. О. Шляхи мінімізації впливу фінансової кризи на бюджет України. / І. О. Луніна, В. В. Баліцька, О. В. Короткевич, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2008. – №12. – С. 22-32.
37. Лютий І. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки / І. Лютий, В. Тропіна // Економіка України. – 2007. – №8. – С. 19-27.
38. Мельник В. М. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб в Україні : можливості зростання / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2007. – №12. – С. 38-48.
39. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : [монографія]. / П. В. Мельник. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
40. Накай А. Реформування податку з доходів фізичних осіб у контексті вимог сталого розвитку. / А. Накай. // Науковий вісник Національної академії ДФС України. – 2004. – №3 (25). – с. 78-83.
41. Налоги в Германии [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cleverinvest.ru/nalogooblozhenie/nalogi-v-germanii.php>
42. Непочатенко О. О. Оновлений механізм справляння податку на доходи фізичних осіб: проблеми та перспективи/ Непочатенко О. О., Боровик П. М., Парій Д. Ю./Економіка. Управління. Інновації. - №1 (16). – 2016. – С. 54-70.

43. Непрямі податки //Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. – 2-е вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011– 558 с.
44. Нікітішин А. О. Еволюція наукових поглядів на призначення і роль оподаткування в системі суспільних відносин / А.О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. - 2011. - N 1. – С. 26-32.
45. Нікітішин А. О. Податкове регулювання як складова соціального розвитку суспільства / А. О. Нікітішин // Бізнес Інформ. - 2017. - № 9. - С. 240-250.
46. Носова Є. Реформування оподаткування доходів фізичних осіб в Україні/ Носова Є.// Економіка. – 2016. - №1(178). – С. 18-25.
47. Оксентюк Б. А. Еволюція податкової системи / Б.А. Оксентюк // Сталий розвиток економіки. – 2012. - No5 (15) – С. 26-32.
48. Опарин В. М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины. / В. М. Опарин // Налогообложение: проблемы науки и практики : [монография] / Научно-исследовательский центр индустриальных проблем развития НАН Украины; Харьковский национальный экономический ун-т. – Х. : ИД „ИНЖЭК”, 2006. – С. 62-89.
49. Оподаткування в Україні / Н. М. Дєєва, Н. І. Редіна, Т. О. Дулік ; ред. : Н. І. Редіна. -К.: ЦУЛ, 2010. -544 с.
50. Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
51. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua
52. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.sta.gov.ua
53. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.
54. Паращук О. Податок на доходи фізичних осіб: світовий та вітчизняний досвід/ Паращук О.// XXIII Міжнародна наукова конференція студентів, аспірантів та молодих учених. – 2016. - №1. – С. 122.

55. Парнюк В. Пряме оподаткування витрат фізичних осіб на споживання / В. Парнюк // Економіка України. – Київ, 2009. – № 9 (574). – С. 28-39.
56. Податкова політика України / за ред. П.В. Мельника. – К.: Знання України, 2011. – 505 с.
57. Податковий кодекс України. – К.: ДП “ІВЦ ДФС України”, 2010. – 336 с.
58. Податкові джерела зростання доходів Державного бюджету України / Науковий блог НаУ «Острозька Академія». - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://naub.ua.edu.ua/2015/податкові-джерела-зростання-доходів/>
59. Показники виконання Державного бюджету України та Зведеного бюджету України / Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
60. Помулева В. М. Соціальні аспекти податку на доходи фізичних осіб: світовий та вітчизняний досвід/ Помулева В. М.// Сталий розвиток економіки. – 2013. - №1(18). – С. 355-357.
61. Постанова Кабінету Міністрів України «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2018–2020 роки» від 31.05.2017 р. № 411. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/411-2017-п>
62. Про Державний бюджет України на 2013 рік: Закон України за станом на 06.12.2012 р. [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 06.12.2012 № 5515-VI: Режим доступу:[http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
63. Про Державний бюджет України на 2014 рік: Закон України за станом на 31.12.2014 р. [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 31.12.2014 № 719-18: Режим доступу:[http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
64. Про Державний бюджет України на 2015 рік: Закон України за станом на 28.12.2014 р. [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 28.12.2014 № 80-VIII: Режим доступу:[http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
65. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України за станом на 25.12.2015 р. [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 25.12.2015 № 928-VIII: Режим доступу:[http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

66. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України за станом на 21.12.2016 № 1801-VIII. [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 21.12.2016 № 1801-VIII: Режим доступу:[http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

67. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України за станом на 07.12.2017 № 2246-VIII. [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 07.12.2017 № 2246-VIII: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2246-19>

68. Про Основні напрями бюджетної політики на 2013 рік : Постанова Верховної Ради України від 22 травня 2012 року № 4824-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>

69. Про Основні напрями бюджетної політики на 2014 рік : Постанова Верховної Ради України від 10 квітня 2013 року № 2769. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>

70. Про Основні напрями бюджетної політики на 2016 рік : Постанова Верховної Ради України від 31 березня 2015 року № 314-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>

71. Про Основні напрями бюджетної політики на 2017 рік : Постанова Верховної Ради України від 24 червня 2016 року № 478-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>

72. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2013 року № 774 // Урядовий кур'єр. – 2013. – № 199.

73. Про схвалення проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2018—2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 червня 2017 р. № 411-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>

74. Прокопчук О.Т. Специфіка податкових систем країн світу та України / О.Т. Прокопчук // Молодіжний економічний дайджест: наук. електронний журн. – К.: ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». – 2015. – № 2-3 (5-6). – С. 93-100.

75. Прямі податки //Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. – 2-е вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011– 558 с.
76. Роль ПДФО у формуванні доходів бюджету в Україні та в світі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stud24.ru/tax/rol-pdfouformuvann-dohodv/145593-426961page1.html>
77. Руденко Ю.М. Фінансові системи зарубіжних країн /Ю.М. Руденко, В.В. Токар// ДВНЗ «Київський нац. економічний університет ім. В. Гетьмана». - К.: КНЕУ, 2010. - 347 с.
78. Рябчук О. Г. Еволюція регулювання доходів населення шляхом їх оподаткування/ Рябчук О. Г.// Економіка та держава. – 2012. - №6. – С. 44-47.
79. Світовий досвід оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dpsukraini/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/>
80. Система оподаткування в США [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://united.org.ua/налогообложение-в-сша>
81. Сідельникова Л.П. Податкова система/ Сідельникова Л.П., Костіна Н. М. К: Видавництво, 2013. – 257 с.
82. Сміт Адам Дослідження про природу та причини добробуту націй /Адам Сміт, Є. Литвин (наук. ред.); пер. з англ. О. Васильєва. – К. : Port-Royal. 2001. – 594 с.
83. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М. : ЮрИнфо-Пресс, 2003. – С. 118–129.
84. Соколовська А. М. До стратегії реформування податкової системи України: [Електронний ресурс]. / А. М. Соколовська – Режим доступу : www.zn.kiev.ua
85. Соколовська А. М. Основи теорії податків / А. М. Соколовська. – К. : 2010. – 326 с.
86. Соколовська А. М. Податкова система держави : теорія і практика становлення. / А. М. Соколовська. – К. : Знання-прес, 2004. – 454 с.

87. Соціально-економічний розвиток України в умовах трансформаційних змін: виклики, тенденції, перспективи: колективна монографія/ В. І. Аранчій [та ін.] – П.: ТОВ НВП «Укрпромторгсервіс», 2013. – 250 с.
88. Степанова Г.М. Податкове регулювання соціально-економічного розвитку країни : матеріали всеукр. наук.-практ. конф. [«Фінансова політика у системі соціально-економічного розвитку України»], (Київ, 13–14 квіт. 2016 р.) / відп. за вип. І.Я. Чугунов. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – С. 107–109.
89. Сукненко О. Податок на доходи фізичних осіб в різних країнах світу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://enuftir.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/19252/1/196.pdf>
90. Тарангул Л. Л. Удосконалення податкової політики у контексті соціально-економічного розвитку регіонів. / Л. Л. Тарангул. // Фінанси України. – 2004. – №6. – С.8-16.
91. Тенденції тіньової економіки в Україні за 9 місяців 2015 р.: звіт Міністерства економічного розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/Qc92rS>
92. Управління державними доходами і видатками / за ред. Б.С. Малиняка. – Тернопіль: Астон, 2015. – 154 с.
93. Фадєєва Г. М. Аналіз сучасного стану податкової системи України та шляхи її удосконалення / Г. М. Фадєєва, О. Ю. Гладкова // Економічний простір. –2008. –№ 12/2. – С. 144 –149.
94. Фінанси / за ред. І.О.Лютого. – Київ : Видавництво Ліра-К, 2017. – 728 с.
95. Фрадинський О.А. Основи оподаткування/ О. А. Фрадинський. - Львів: Новий світ-2000, 2010. -344 с.
96. Худяков А. И. Основы налогообложения / А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский// М. : Европейский дом, 2002. – 432 с.
97. Цимбалюк І. О. Тенденції розвитку податкової системи Великобританії/ Цимбалюк І. О., Цуз О. В. / Наукові записки. Серія «Економіка». – 2012. - №17. – С. 169-176.
98. Чижова Т. В. Податок на доходи фізичних осіб: наукові

постулати та практичні аспекти функціонування/ Чижова Т. В.// Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - №6. – С.103-106.

99. Чугунов І. Я. Податок з доходів фізичних осіб у системі фінансово-економічного регулювання. / І. Я. Чугунов І.Я, А. Б. Ігнатенко. // Фінанси України. – 2006. – №4. – С. 3-14.

100. Чугунов І.Я. Бюджетно-податкова політика в умовах інституційних перетворень / І.Я. Чугунов, В.Д. Макогон // Вісник КНТЕУ. – 2014. – № 4. – С. 79–91.

101. Чугунов І.Я. Довгострокова бюджетна стратегія у системі економічної циклічності / І.Я. Чугунов // Вісник КНТЕУ. – 2014. – № 5. – С. 64–77.

102. Чугунов І.Я. Непряме оподаткування у системі регулювання економіки / І.Я. Чугунов, О.М. Жукевич // Економічний часопис-XXI: науковий журнал. – № 1-2 (1).– 2014. – С. 61–64.

103. Чугунов І.Я., Пасічний М.Д. Бюджетно-податкова політика економічного розвитку. Науковий вісник Полісся. 2018. № 1 (13). Ч. 1. С. 54-61.

104. Шабліста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. / Л. М. Шабліста. – К. : Інститут економіки НАН України, 2000. – 217 с.

105. Шамборовський Г. О. Динаміка та структура доходів населення в Україні 1991-2015 рр./ Шамборовський Г. О.// Агросвіт. – 2016.- №18. – С.14-20.

106. Шевченко Р. Ю. Розвиток оподаткування доходів фізичних осіб в умовах упровадження Податкового кодексу України/ Шевченко Р. Ю.// Наукові праці НДФІ. – 2010. - №4(50). – С. 11-19.

107. Шкарупа О.В. Аналіз проблем та напрямків удосконалення системи оподаткування в Україні / О. В. Шкарупа, А.В. Романченко // Механізм регулювання економіки. –2010. –№1. – С. 185-191.

108. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки : Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М. : Статут, 2002. - 555 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1.

Динаміка надходження ПДФО в 2012- 2016 рр.

Роки	2012	2013	2014	2015	2016
ПДФО,млн.грн	68 092	72 151	75 203	99 983	138 782
Темп приросту,%	13,06%	5,96%	4,23%	32,95%	38,81%
Зведений бюджет,млн. грн.	432 944	429 986	443 983	652 031	782 748
Частка ПДФО у Зв.бюджеті,%	15,73%	16,78%	16,94%	15,33%	17,73%

Додаток Б

Таблиця Б.1

Надходження ПДФО до Державного та Місцевого бюджету в 2012-2016 рр.

Роки	2012	2013	2014	2015	2016
ПДФО,млн.грн	68 092	72 151	75 203	99 983	138 782
Місцевий бюджет, млн.грн.	88 232	92 368	89 017	120 480	170 645
ПДФО в місцевому бюджеті млн.грн	61 066	64 586	62 557	54 921	78 971
Частка ПДФО в місц.бюджеті	69,21%	69,92%	70,28%	45,59%	46,28%
Державний бюджет, млн.грн.	344 711	337 618	354 966	531 551	612 103
ПДФО в Держ.бюджеті, млн.грн.	7 026	7 565	12 646	45 062	59 810
Частка ПДФО в Держ.бюджеті	2,04%	2,24%	3,56%	8,48%	9,77%

Додаток В

Таблиця В.1

Динаміка основних податків Зведеного бюджету України у 2003–2017 роках

Показники	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податок на додану вартість															
частка у доходах зведеного бюджету, %	16,73	18,25	25,19	29,34	27,01	30,92	30,99	27,44	32,64	31,16	28,98	30,49	27,37	30,08	31,03
частка у валовому внутрішньому продукті, %	4,71	4,84	7,66	9,26	8,24	9,71	9,26	7,97	9,99	9,84	8,82	8,87	9,02	9,88	10,93
Податок на доходи фізичних осіб															
частка у доходах зведеного бюджету, %	17,93	14,43	12,89	13,27	15,83	15,41	16,30	16,22	15,10	15,29	16,31	16,49	15,33	17,73	18,26
частка у валовому внутрішньому продукті, %	5,05	3,82	3,92	4,19	4,83	4,84	4,87	4,71	4,62	4,83	4,96	4,80	5,05	5,82	6,43
Податок на прибуток підприємств															
частка у доходах зведеного	17,53	17,70	17,51	15,25	15,64	16,08	12,09	12,85	13,80	12,53	12,42	8,82	5,99	7,69	7,22

бюджету, %															
частка у валовому внутрішньому продукті, %	4,94	4,69	5,32	4,81	4,77	5,05	3,61	3,73	4,22	3,95	3,78	2,57	2,00	2,53	2,54

Додаток Г

Таблиця Г.1

Частка основних податків у загальному обсязі доходів Зведеного бюджету України та ВВП, %

Показники	2002-2005	2006-2010	2011-2015	2016-2017	2002-2017
Податок на додану вартість					
<i>частка у доходах зведеного бюджету, %</i>	27,40	28,16	28,86	30,56	27,46
<i>частка у валовому внутрішньому продукті, %</i>	8,32	8,58	9,31	10,41	8,44
Податок на доходи фізичних осіб					
<i>частка у доходах зведеного бюджету, %</i>	15,46	15,28	15,34	18,00	15,89
<i>частка у валовому внутрішньому продукті, %</i>	4,66	4,63	4,85	6,13	4,85
Податок на прибуток підприємств					
<i>частка у доходах зведеного бюджету, %</i>	13,72	13,44	13,14	7,46	13,02
<i>частка у валовому внутрішньому продукті, %</i>	4,11	4,05	3,30	2,54	3,92

Додаток Д

Таблиця Д.1

Структура надходжень податку та збору на доходи фізичних осіб

Код бюджетної класифікації	Показники	2016 р.			
		Виконано за I квартал	Виконано за II квартали	Виконано за III квартали	Виконано за IV квартали
11010000	Податок та збір на доходи фізичних осіб	100,00	100,00	100,00	100,00
11010100	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати	71,65	72,60	71,34	70,53
11010200	Податок на доходи фізичних осіб з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу, що сплачується податковими агентами	6,30	6,11	5,91	5,92
11010400	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку інших ніж заробітна плата	4,05	4,01	5,61	6,58
11010500	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування	1,73	1,93	2,51	2,14
11010600	Фіксований податок на доходи фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю, нарахований до 1 січня 2012 р.	0,00	0,00	0,00	0,00
11010700	Надходження сум реструктурованої заборгованості зі сплати податку на доходи фізичних осіб	0,00	0,00	0,00	0,00
11010800	Податок на доходи фізичних осіб із доходу у вигляді процентів	7,35	6,49	5,98	5,48
11010900	Податок на доходи фізичних осіб від оподаткування пенсійних виплат або щомісячного довічного грошового утримання, що сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України	0,49	0,54	0,37	0,29
11011000	Військовий збір	8,42	8,33	8,28	8,26

Додаток Е

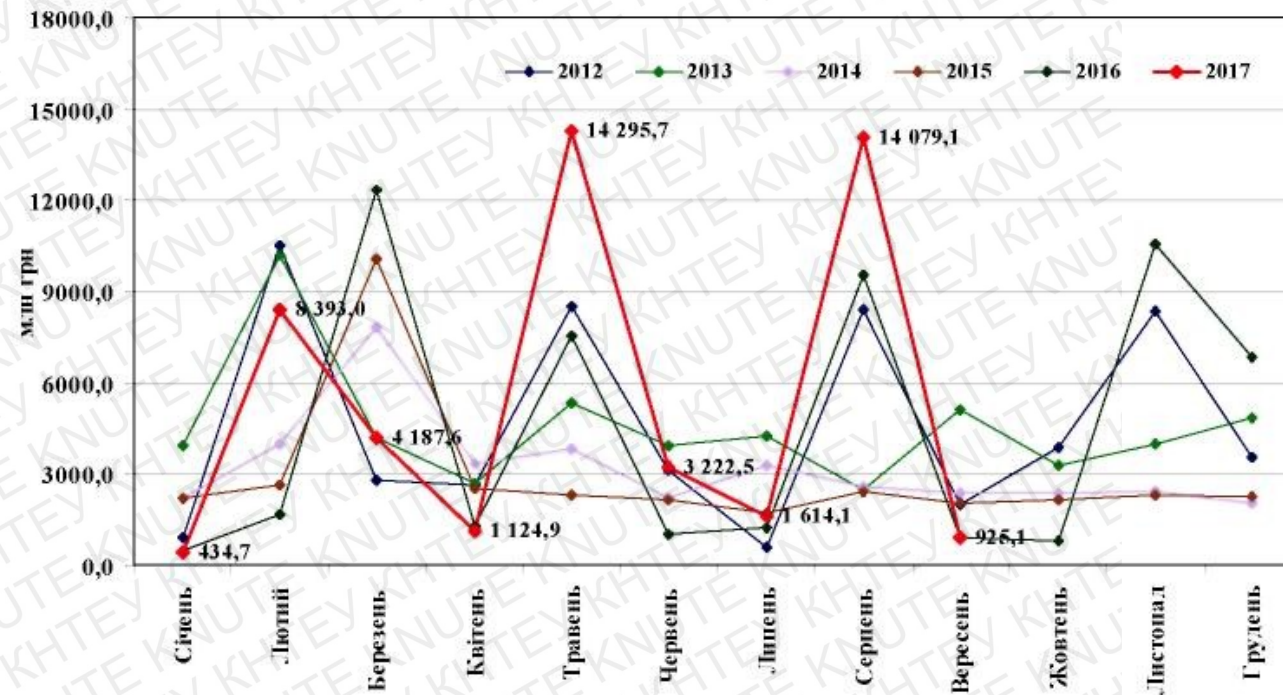


Рис. Е.1. Динаміка щомісячних надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету у 2012–2017 роках

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Динаміка основних податків Зведеного бюджету України у 2003–2017 роках

Показники	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податок на додану вартість															
частка у доходах зведеного бюджету, %	16,73	18,25	25,19	29,34	27,01	30,92	30,99	27,44	32,64	31,16	28,98	30,49	27,37	30,08	31,03
частка у валовому внутрішньому продукті, %	4,71	4,84	7,66	9,26	8,24	9,71	9,26	7,97	9,99	9,84	8,82	8,87	9,02	9,88	10,93
Податок на доходи фізичних осіб															
частка у доходах зведеного бюджету, %	17,93	14,43	12,89	13,27	15,83	15,41	16,30	16,22	15,10	15,29	16,31	16,49	15,33	17,73	18,26
частка у валовому внутрішньому продукті, %	5,05	3,82	3,92	4,19	4,83	4,84	4,87	4,71	4,62	4,83	4,96	4,80	5,05	5,82	6,43
Податок на прибуток підприємств															
частка у доходах зведеного	17,53	17,70	17,51	15,25	15,64	16,08	12,09	12,85	13,80	12,53	12,42	8,82	5,99	7,69	7,22

бюджету, %															
частка у валовому внутрішньому продукті, %	4,94	4,69	5,32	4,81	4,77	5,05	3,61	3,73	4,22	3,95	3,78	2,57	2,00	2,53	2,54

Додаток 3

Таблиця 3.1

Динаміка надходжень до зведеного та державного бюджету у 2015-2017 роках податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств

Доходи	Зведений бюджет			Державний бюджет		
	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Податкові надходження, у т.ч.:	76,8	87,7	80,4	75,9	89,3	76,0
– податок на доходи фізичних осіб	15,0	18,7	17,8	8,4	10,2	9,3
– податок на прибуток підприємств	6,7	7,6	7,2	7,4	9,3	7,5