

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:
**ПРЯМІ ПОДАТКИ ЯК СКЛАДОВА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ
БЮДЖЕТУ**

Студента 2 курсу, 4м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Погребняка
Олександра
Дмитровича

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Василенко
Антоніна Василівна

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

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ.....	5
1.1. Прямі податки як підсистема бюджетно-податкового регулювання економіки.....	5
1.2. Зарубіжний досвід прямого оподаткування.....	10
РОЗДІЛ 2. ПРЯМІ ПОДАТКИ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ В УКРАЇНІ.....	15
2.1. Місце прямих податків у формування доходів зведеного бюджету України.....	15
2.2. Проблеми розвитку системи прямого оподаткування.....	24
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	32
3.1. Підвищення рівня податкової культури в Україні.....	32
3.2. Оптимізація механізму прямого оподаткування.....	43
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	56
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Податки являють собою основу формування бюджету країни, котрий, в свою чергу, розподіляється та перерозподіляється між економічними суб'єктами. Прямі податки мають важливе значення в системі оподаткування, адже саме вони становлять суттєву частину надходжень до Зведеного бюджету України, а отже вирішення проблем прямого оподаткування має стати першочерговим на даному етапі.

Найбільш вагомий внесок у розвиток наукових та прикладних аспектів формування ефективної системи оподаткування в Україні здійснили такі відомі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, як В. Андрущенко, О. Василик, А. Гальчинський, А. Крисоватий, Я. Литвиненко, М. Мельник, М. Мітіліно, В. Опарін, А. Соколовська, С.Юрій, І. Лукінов, І. Луніна, К. Макконел, В. Мельник, П. Мельник, Ф. Меньков, Н. Мікеладзе, М. Мітіліно, В. Найд'онов, Є. Нікбахт, С. Огородник, І. Озеров. Однак, незважаючи на наявність вихідної концептуально-методологічної бази дослідження, існують теоретичні прогалини, пов'язані з недостатнім опрацюванням методичних основ формування моделі прямого оподаткування в умовах реформування податкової системи країни, що ускладнюють формування системно-цілісного уявлення про предмет дослідження.

Об'єктом дослідження є система прямого оподаткування.

Предметом є фінансові відносини між державою та платниками прямих податків, що виникають у процесі формування доходів бюджетів.

Метою роботи є дослідження теоретичних основ та практичних аспектів прямого оподаткування.

Відповідно до мети перед написанням дипломної роботи було поставлено такі **завдання**:

- дослідити прямі податки як підсистему бюджетно-податкового регулювання економіки;
- вивчити зарубіжний досвід прямого оподаткування;

- проаналізувати місце прямих податків у формування доходів Зведеного бюджету України;
- дослідити проблеми розвитку системи прямого оподаткування;
- обґрунтувати шляхи підвищення рівня податкової культури в Україні;
- напрями оптимізації механізму прямого оподаткування.

Методи дослідження. Науково-теоретичною й методологічною базою дослідження є системне загальнотеоретичне осмислення об'єктивних процесів становлення і розвитку прямих податків, їх функцій, принципів оподаткування та використання їх у практиці державного регулювання країн з перехідною і ринковою економікою. Реалізація поставлених завдань здійснюється за допомогою конкретно-історичного та логічного методу, методу системного аналізу, індукції та дедукції, а також економіко-статистичних і економіко-математичних методів. Теоретичною основою дослідження стало ґрунтовне опрацювання досягнень світової та вітчизняної економічної думки з проблем використання прямих податків як підсистеми бюджетно-податкового регулювання економіки.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правова база України, наукова, спеціальна література, періодичні видання, первинна документація, дані Державної фіскальної служби України.

Наукова новизна та практичне значення дослідження полягає в обґрунтуванні напрямів удосконалення прямого оподаткування в Україні шляхом використання світового досвіду в контексті підвищення рівня податкової культури в Україні та оптимізації механізму прямого оподаткування.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота викладена на 53 сторінках містить 15 таблиць, 2 рисунки, 89 джерел літератури та 2 додатки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Прямі податки як підсистема бюджетно-податкового регулювання економіки

Податкові надходження займають найбільшу частку серед інших методів централізації бюджетних ресурсів, адже податкам належить провідна роль у забезпеченні виконання державної функції щодо регулювання економічних процесів. Податки є необхідною частиною економічних відносин суспільства та є основою у формуванні доходів держави. Система оподаткування як один із елементів податкової системи включає в себе сукупність існуючих податків та зборів, механізми і способи розрахунку та сплати. Тобто система прямого оподаткування являє собою сукупність прямих податків, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку.

Податкова система складається з:

- системи оподаткування, яка включає в себе систему податків і зборів та механізми і способи розрахунку та сплати податків і зборів;
- платників податків (юридичні та фізичні особи);
- контролюючих органів (Державна фіскальна служба України).

Основною складовою податкової системи є прямі податки, адже вони проявляються у всіх сферах суспільного життя та поєднують в собі реалізацію економічних інтересів усіх суб'єктів національної економіки. Прямі податки являють собою обов'язкові платежі, які не мають конкретного цільового призначення та стягуються державою з доходів чи майна платників податків і платники яких є безпосередньо власниками цих доходів або майна. Тобто розмір прямих податків для окремого платника визначається величиною його доходів.

Прямі податки виступають дієвим фінансовим регулятором доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання тощо. При цьому вони справляють значний вплив на

саму державу, яка повинна забезпечити умови для ефективного розвитку виробництва, адже якщо обсяг вітчизняного виробництва продукції зростає, то більшими стають і надходження до бюджету. Закономірне підвищення ролі прямих податків може бути забезпечене тільки внаслідок загальної зміни економічної ситуації в країні – економічного зростання, підвищення рівня доходів юридичних і фізичних осіб, тобто внаслідок створення сприятливого фінансового середовища для розвитку ринкових відносин. В Україні згідно із Податковим Кодексом до переліку загальнодержавних прямих податків та зборів включено такі їх види [58, ст. 9]:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- екологічний податок;
- рентна плата.

До місцевих прямих податків та зборів Податковим Кодексом України віднесено [58, ст. 10]:

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Прямі податки є однією з найважливіших фінансових категорій. Історично це найважливіша форма фінансових відносин між державою і членами суспільства. Саме виникнення держави спричинило появу платежів та внесків до державної скарбниці.

Прямі податки - це податки, що стягуються в результаті придбання й акумуляції, матеріальних благ, які залежать від доходу або майна, і платниками яких безпосередньо є власники цих доходів або майна. Прямі податки майже не впливають на ціни, але зменшують доходи платників – тим самим впливаючи на об'єми інвестиційного і споживчого попиту [55].

Їх розмір залежить від масштабів об'єкта оподаткування (податок на прибуток підприємств, на землю, з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, на нерухоме майно (нерухомість)).

У свою чергу, прямі податки поділяються на дві групи: особисті та реальні. Особисті податки встановлюються персонально для конкретного платника. Видами особистих податків є прибутковий, майновий, на спадщину та дарування (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Класифікація прямих податків [55]

Варто зазначити, що головним джерелом формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів є податки. Вони віддзеркалюють фінансові відносини між державою і платниками з метою створення централізованого фонду коштів, що перебувають у розпорядженні держави. У Конституції України закріплено обов'язок кожного громадянина сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, встановлених законом, та визначено, що система оподаткування встановлюється виключно шляхом прийняття відповідних законів.

Видатний український вчений М. Кучерявенко зазначає, що сукупність прямих податків являє собою досить цільну систему, яка передбачає об'єднання платежів в дві підсистеми, орієнтовані на зв'язок з доходами або майном при оподаткуванні. Відповідно до цього прямі податки поділяються на особисті (податки, що сплачуються платником податків за рахунок і

залежно від отриманого ним доходу (прибутку) і враховують платоспроможність платника) і реальні (податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід) [40, с. 127].

До загальних рис прямого реального податку належать такі:

- законність встановлення податку, що полягає у встановленні його визначеним Конституцією державним органом та відповідно до встановленої процедури (принцип, що не завжди виконується в нашій державі в частині строків внесення змін до елементів відповідних податків);
- публічність податку, що полягає в односторонній реалізації державою права на встановлення податку на власній території (реалізація податкового суверенітету), якому кореспондує публічно-правовий обов'язок платника сплачувати податок;
- обов'язковість сплати податку, що передбачає загальнообов'язковість виконання платниками їх публічних зобов'язань із сплати податків;
- майновий характер податку, що передбачає сплату податку передусім грошима, в окремих випадках - іншим майном;
- перехід права власності в процесі сплати податку, що передбачає примусове відчуження частини майна платника в процесі оподаткування на користь держави;
- встановлений порядок сплати податку, що передбачає належне виконання податкового зобов'язання платника податку лише при дотриманні всіх встановлених процедур з його сплати (обрахування податку, подання декларації, сплати податку);
- нецільовий характер податку, ще передбачає зарахування податку до загального фонду державного або місцевого бюджету без заздалегідь встановленої мети його використання. В Україні вказана ознака порушується саме щодо непрямих податків, ціла низка з яких передбачає цільове використання коштів, отриманих у процесі оподаткування як виключення із загального правила (напр., акцизний податок на нафтопродукти);

- примусовий платіж, що передбачає можливість державного примусу в процесі оподаткування, не виключаючи сплату податку за загальним правилом добровільно;

- безумовність, що передбачає сплату податків незалежно від умов та неможливість повернення сплаченого відповідно до законодавства податку;

- індивідуальна безвідплатність, що передбачає неможливість одержання платником податку індивідуального зустрічного еквівалентного задоволення від держави за сплату ним податку та водночас передбачає обов'язок держави забезпечити гарантовані соціальні стандарти життєдіяльності для власних громадян-платників податку, що мають на це право відповідно до закону [11, с. 30].

Водночас прямі реальні податки мають свої особливості. Серед таких особливостей ми можемо виділити такі.

Основні переваги та недоліки прямих податків в Україні представлено у табл.1.1.

Таблиця 1.1

Переваги та недоліки прямих податків в Україні [11, с. 31]

Переваги	Недоліки
дають можливість державі впливати на економічні процеси (інвестиційну активність, накопичення капіталу, сукупне споживання);	пряма форма оподаткування потребує складного механізму бухгалтерського обліку об'єкта оподаткування і стягнення податків;
дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його відрахуваннями в бюджет, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градуювання ставок;	стягнення прямих податків потребує високого рівня контролю, розширення податкового апарату, оскільки мають місце приховування доходів і ухилення від оподаткування;
прямі податки розподіляють податковий тягар так, що той, хто має високі доходи, платить до бюджету більше, ніж той, хто має більш низькі доходи;	прямі податки пов'язані з можливістю ухилення від сплати податків через недосконалість фінансового контролю і наявність комерційної таємниці.

Таким чином, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють стимулюючими можливостями щодо безпосередніх товаровиробників. Їх вплив на відтворювальні процеси здійснюється безпосередньо, через

зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається в розпорядженні платників податків.

У процесі реформування системи оподаткування в Україні важливою проблемою є не лише рівень податкового тягаря, а й оптимальне поєднання прямих і непрямих податків. Слід зазначити, що в останні роки у вітчизняній системі оподаткування спостерігається тенденція до збільшення частки прямих податків, що відповідає практиці розвинутих країн. Непрямі податки хоч і зручніші для фіскальних органів з позиції їх стягнення, однак їх сплата лягає тягарем на плечі кінцевого споживача. Тому переваження справедливих прямих податків дасть змогу уникнути таких негативних наслідків, як зубожіння більшості населення, подальший спад і занепад вітчизняного виробництва, нездатного конкурувати з дешевою продукцією іноземних фірм тощо.

Отже, прямі податки є однією з найважливіших фінансових категорій і основним видом державного доходу. Податкові заходи впливають на економічну діяльність суб'єктів і стимулюють економічну та інвестиційну активність. За допомогою цих податків поповнюється державний бюджет України.

1.2. Зарубіжний досвід прямого оподаткування

Пряме оподаткування відображає один з важливих принципів функціонування податкової системи країни в цілому – принцип справедливості. Це обґрунтовується тим, що прямими податками прямо пропорційно залежить від отриманого доходу юридичними або фізичними особами. Система прямого оподаткування повинна забезпечувати сприятливі умови для здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання з метою зміцнення позицій національної економіки на світовому ринку. Особливої актуальності це набуває в умовах гострої потреби у фінансових ресурсах як суб'єктів господарювання, так і держави в цілому. На наш погляд система прямого оподаткування повинна забезпечувати формування доходної частини бюджету, обмежувати інфляцію та зростання рівня цін,

стимулювати інноваційний розвиток держави. Протягом останніх років у вітчизняній системі оподаткування ми спостерігаємо прогресивні тенденції в напрямках посилення ролі прямого оподаткування в забезпеченні ефективного розвитку національної економіки. Але в цілому структура податків залишається недосконалою, потребує запровадження нових механізмів справляння податків, спрямованих на реалізацію розподільчих і стимулюючих функцій прямого оподаткування.

Сучасний розвиток світової економіки вимагає постійного розвитку та вдосконалення національної системи оподаткування, а для цього необхідно швидко реагувати на зміни, яких вимагає час, адже від ефективності дій цієї системи залежить добробут кожного окремого громадянина та держави загалом.

Економічно розвинені країни характеризуються не тільки високим рівнем доходів населення, а й високими ставками індивідуального прибуткового податку. При цьому в більшості країн застосовується так звана прогресивна шкала – що більший дохід, то вища ставка податку. На відміну від України, де порядок, ставки, правила оподаткування ПДФО устанавлюються винятково на загальнодержавному рівні, в іноземних державах органам місцевого самоврядування надано досить широке право у сфері податкової юрисдикції такого податку.

У таких країнах Європи, як Болгарія, Кіпр, Естонія, Греція, Латвія, Норвегія та Румунія, особистий прибутковий податок належить до місцевих податків, а в Бельгії, Данії, Фінляндії, Швеції та Швейцарії органи місцевого самоврядування самостійно визначають ставки, за якими оподатковуватимуться доходи громадян [71, с. 96].

Необхідно зазначити, що ставка ПДФО у країнах світу є значно вищою, ніж в Україні. Серед держав-членів ЄС найвищі прогресивні ставки податку мають Данія – 38,9 %, Бельгія – 42,8 %, Австрія – 34 %, Німеччина – 39,9 %. Найнижчі ж обсяги зафіксовано у Ізраїлі – 15,5 %, Чехії та Литві – 15 %, Мексиці – 9,5 % [71, с. 108].

Одна з найбільш розвинених систем індивідуального прибуткового податку із широкою системою податкових відрахувань діє в Нідерландах. У

цій країні існує п'ять видів податкових відрахувань, що залежать від віку, кількості дітей, доходу батьків і відрізняються сумою, на яку дозволено зменшувати оподатковуваний дохід (в євро на одну дитину). Тому з метою нівелювання певних негативних наслідків, посилення соціальної складової системи та стимулювання демографічної ситуації в нашій країні, дієвим буде прив'язати розмір і право на надання податкової соціальної пільги до сімейного складу одружених платників із урахуванням кількості неповнолітніх дітей [73].

У Польщі оподаткуванню підлягають доходи фізичних осіб незалежно від джерела надходження. Підприємці-фізичні особи мають право обрати фіксований податок у розмірі 19 %. Закон «Про податки з фізичних осіб» передбачає більше ніж 100 видів діяльності, що звільнені від податку на доходи або передбачають певні пільги. З 1 січня 2009 р. у Республіці Польщі введено два види податку від фізичних осіб. Якщо платник податку протягом року отримував дохід у розмірі до 85 528 польських злотих (30 545 дол. США), то повинен сплатити податок у розмірі 18 % від доходу. Усі доходи платника податку, які перевищуватимуть вищезгадану суму, сплачуватимуть податок у розмірі 32 %. Середньою ставкою ПДФО у розмірі 19 % обкладаються дивіденди та надходження від частки у прибутках юридичних осіб. ПДФО обкладаються фізичні особи, які постійно проживають у Польщі, та особи, які перебувають у країні понад півроку. Також оподатковуються доходи осіб, що проживають за кордоном, якщо джерело цих доходів знаходиться у Польщі [74].

Податкова система Швеції містить безліч прямих податків. Найбільш важливий вид національного податку в Швеції – прибутковий, що розподіляється на три категорії: податок на трудові доходи фізичних осіб, майновий та корпоративний. Якщо скупний прибуток фізичної особи не перевищує 170 тис. крон, податок складає 31 %, при перевищенні вказаної суми ставка податку може зростати до 50 %. Майновий податок стягується із розрахунку вартості майна: до 800 тис. крон – ставка нульова; до 1,5 млн крон - 1,5 %; до 3,5 млн крон – 12 тис. крон + 2,5 %; на майно більшої

вартості - 62 тис. крон + 3 %. Корпоративний податок стягується з підприємств за ставками в межах від 20 до 30 % [56].

Податкова система Японії характеризується множинністю податків. Усього в країні нараховується близько тридцяти державних і стільки ж місцевих податків. Вони поділяються на три основні групи: I - прямі прибуткові податки з юридичних та з фізичних осіб; II - прямі податки на майно (земельний податок, податок на спадщину та дарування, податок на нерухомість та ін.); III - прямі споживчі податки (гербовий збір та ін.).

Головне місце у федеральній податковій системі США також посідають три податки: індивідуальний прибутковий; на прибуток корпорацій; на майно. Федеральний індивідуальний прибутковий податок стягується з усього працездатного населення США. Ним оподатковуються практично всі види доходів, які можуть бути одержані населенням: заробітна плата і допомога; прибуток від приватної підприємницької діяльності; відсотки за внесками в кредитно-ощадні установи; дивіденди; рента; допомога по безробіттю, що виплачується приватними компаніями. Не підлягають оподаткуванню доходи від відсотків, які отримують утримувачі деяких видів цінних паперів, що випускаються урядами штатів. Частково оподатковуються пенсії та допомога із соціального страхування. Другим за значенням із федеральних податків є податок на соціальне страхування, що стягується лише з доходів від заробітної плати і дарування (тому його іноді називають податком на заробітну плату). Цей податок має низку специфічних рис. Перш за все, він стягується рівними частинами з робітників, наймодавців та підприємців. Це означає, що підприємець сплачує за кожного зайнятого в нього на підприємстві суму, яка дорівнює розміру податку, що стягується з цього робітника [75].

У Великобританії податок на прибуток – фіскальний й соціально найбільш важливий податок. Він передбачає низку пільг: неоподатковуваний мінімум складає 3445 фунтів стерлінгів на рік; для осіб, старших 64 років, – 4200 фунтів стерлінгів; для осіб старших 74 років – 4370 фунтів стерлінгів; неповним сім'ям, які мають дітей віком до 16 років; неповним сім'ям, діти яких навчаються у вищих навчальних закладах денної форми навчання;

оподатковуваний дохід зменшується на суму витрат, пов'язаних з одержанням доходу (спецодяг, обладнання для роботи), а також на суми внесків до пенсійних і благодійних фондів, медичної страховки для старших 65 років, процентних платежів по позиках на придбання житла та власності (максимум 30 тис. фунтів стерлінгів). До речі, величина знижок щорічно індексується залежно від рівня інфляції.

Отже, проаналізувавши податкові системи різних країн, їхні принципи функціонування та реформи, можемо констатувати, що у системі прямого оподаткування кожної окремої країни є свої особливості, які можна і треба переймати, використовуючи накопичений світовий досвід. Формувати ефективну систему оподаткування самостійно дуже важко, саме тому пропонуємо переймати передовий досвід інших країн та детально вивчити їхні реформи та концепції їх проведення. Необхідно вчитися на здобутках і помилках інших країн. Дослідження еволюції податкової системи повинно використовуватись для створення ефективної системи оподаткування, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток держави.

РОЗДІЛ 2. ПРЯМІ ПОДАТКИ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ В УКРАЇНІ

2.1. Місце прямих податків у формування доходів зведеного бюджету України

Стабільне економічне зростання – основне завдання будь-якого уряду. Проте без ефективної системи оподаткування досягти цього майже неможливо. Саме тому податкова система України завжди була і залишається в центрі уваги законодавців, які неодноразово переглядали та вдосконалювали її [51]. Динаміка дохідної частини зведеного бюджету України, 2012-2017 рр. подана в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка дохідної частини державного бюджету України у 2012-2017 рр.,
млн. грн. [12]

Роки / Доходи	Сума, млрд. грн.						Темп приросту, %				
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2013/2012	2014/2013	2015/2014	2015/2016	2017/2016
Податкові надходження у т. ч.:	333,21	330,48	367,51	409,40	503,88	407,71	-0,82	11,20	11,40	23,08	-19,09
ПДФО	68,09	72,15	75,20	99,98	114,15	122,83	5,96	4,23	32,95	14,17	7,60
Податок на прибуток підприємств	54,46	54,93	40,2	39,05	53,44	66,9	0,86	-26,82	-2,86	36,85	25,19
ПДВ	136,99	127,32	139,02	178,45	182,01	188,20	-7,06	9,19	28,36	1,99	3,40
Акцизний податок	24,57	25,41	28,24	38,78	35,01	38,44	3,42	11,14	37,32	-9,72	9,80
Інші податки	49,10	50,67	84,85	90,05	116,80	126,96	3,20	67,46	6,13	29,71	8,70
Неподатков	36,07	44,19	80,61	140,1	103,6	110,5	22,5	82,42	73,8	-	6,70

і надходження				5	4	8	1		6	26,0 5	
Інші доходи	1,24	1,79	7,96	9,56	9,44	10,32	44,3 5	344,6 9	20,1 0	- 1,26	9,30
Доходи	370,5 2	376,4 6	456,0 8	652,0 3	616,2 8	655,5 8	1,60	21,15	42,9 6	- 5,48	6,38

У 2013 р. відбулося незначне падіння доходів – на 1,44%. Основними причинами такої тенденції є зменшення ставки податку на прибуток з 23% (у 2011 р.) до 18% (у 2014 р.), а також уведення з 2013 р. авансових платежів щодо сплати податку. Ця система не виправдала себе, оскільки законодавчо не розглянуто всіх аспектів та проблем щодо сплати податку на прибуток.

У 2014 р. порівняно з 2013 р. спостерігається значне зменшення податку на прибуток підприємств – на 14 792,3 млн. грн. Цьому сприяло зменшення ставки податку на прибуток з 19% до 18%. У 2015 р. порівняно з 2014 р. відбулося незначне зменшення надходжень податку на прибуток – на 1 148,4 млн. грн., або на 2,86%. У 2016 р. порівняно з 2015 р. відбулося збільшення надходжень податку на прибуток на 3 502,2 млн. грн., або на 8,99%.

Такий стан був зумовлений тим, що в 2014 р. ліквідувалося кожне четверте велике підприємство, майже кожне шосте середнє та мале підприємство, кожне восьме мікропідприємство. У 2015 р. ситуація дещо стабілізувалася, проте кількість великих підприємств, згідно з даними Держкомстату, скоротилася ще на 15%. Станом на кінець 2017 р. кількість великих та середніх підприємств скоротилася більше ніж на 28%, тоді як малих та мікропідприємств – на 8% і 5% відповідно. Однією з причин зниження кількості платників податків є тимчасова анексія Криму та воєнний конфлікт на сході України, а також девальвація гривні, висока інфляція, скорочення реальної купівельної спроможності населення.

При формуванні системи показників фіскальної ефективності податків на макрорівні слід дотримуватись співвідношення кінцевого результату (у вигляді національного доходу, валового внутрішнього продукту, діяльності органів ДФС України) й ефекту до залучених ресурсів. Ефективність розкриває характер причинно-наслідкових зв'язків. Вона показує не сам

результат, а те якою ціною його досягнуто. Факт, що ефективність представлена в різних видах, а саме ефективність державної податкової політики, ефективність оподаткування, ефективність податкової системи, є причиною використання для її кількісної оцінки різних показників, їх упорядкованість, розміщення, наприклад, від загальних показників ефективності до часткових, створює відповідну систему. На збільшення фіскальної ефективності безпосередньо прямих податків впливають такі вагомні чинники як рівень доходів юридичних і фізичних осіб, можливість нарощування ними власного капіталу, інвестиційний клімат в економіці в цілому та у галузевому розрізі, рівень доходів і витрат населення, інфляція в країні, стабільність та передбачуваність змін податкового законодавства тощо.

Механізм оцінки фіскальної ефективності податків включає, на нашу думку, такі напрями дослідження:

- аналіз впливу податкового навантаження на економіку держави;
- аналіз ефективності збору податкових надходжень, які складаються з аналізу ефективності окремих видів податків та аналізу ефективності діяльності ДФС України;
- аналіз рівномірності надходжень окремих видів податків до бюджету.

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

оцінювання щодо критеріїв та показників. Важко переоцінити важливість проведення систематичного оцінювання для бюджетного процесу, який можна значно покращити шляхом оцінки відповідності рівня послуг витратам коштів. Вищезазначені напрями дослідження передбачають застосування як кількісного, так і якісного аналізу фіскальної ефективності податків на основі відповідних показників. Розглянемо фіскальну значимість ППП у бюджеті та ВВП держави (табл. 2.2, 2.3).

Таблиця 2.2

Вихідні дані для знаходження коефіцієнта фіскальної значимості ППП у державному бюджеті країни в 2013-2017 рр [10]

Рік	Податок на прибуток підприємств (ППП), млрд. грн.	Доходи державного бюджету, млрд. грн.	Частка ППП у доходах державного бюджету (фіскальна значимість ППП), %
2013	54,93	376,46	14,59
2014	40,2	456,08	8,81
2015	39,05	652,03	5,99
2016	53,44	612,1	8,73
2017	66,9	781,2	8,56

Як свідчать дані табл. 2.2, фіскальна значимість ППП у бюджеті держави має тенденцію до зниження. Так, якщо у 2013 р. частка ППП складала 14,59%, то у 2017 р. вона зменшилась до 8,56%. Це говорить про те, що фіскальна ефективність податкового управління при певній системі реалізованих податкових рішень погіршується і фіскальна значимість ППП у бюджеті держави знижується, реальна величина надходжень від цього податку зменшується.

Розрахунки, які наведені у табл. 2.3, відповідають загальнодержавній тенденції збільшення адміністративних витрат в Україні.

Таблиця 2.3

Оцінка витрат на справляння податків в Україні в 2013 – 2017 рр., млрд. грн.

[20]

Рік	Витрати на утримання апарату ДФС України, млрд. грн.	Кількість постійного населення, осіб.	Витрати на справляння податків на душу населення, грн./ос.
2013	4,04	45782592	88,21
2014	4,20	45598179	92,17
2015	4,00	45453282	87,91
2016	5,66	45372692	124,75
2017	5,26	45245894	116,18

Отже, зменшення рівня витрат на 7%, проте як кількість постійного населення за цей період зменшилась лише на 1%. Тобто, рівень витрат населення на утримання апарату ДФС України зменшується швидшими темпами, аніж кількість самого населення, що є позитивним моментом.

Таблиця 2.4

Вихідні дані для знаходження коефіцієнта ефективності ППП [20]

Рік	Податок на прибуток підприємств (ППП), млрд. грн.	Витрати на адміністрування ППП, млрд. грн.	Коефіцієнт ефективності ППП
2013	54,93	4,04	13,60
2014	40,2	4,2	9,57
2015	39,05	4	9,76
2016	53,44	5,68	9,41
2017	66,9	5,27	12,69

Як свідчать дані табл. 2.4, коефіцієнт ефективності ППП має позитивну тенденцію до зростання, хоча й у 2014 р. порівняно з 2013 р. знизився. Загалом витрати на адміністрування ППП протягом 2013-2017 рр. мають тенденцію до збільшення. Це говорить про досить незначну фіскальну ефективність ППП, а подальша мінімізація витрат на його збирання та запобігання ухиленню від сплати податку до бюджету будуть сприяти збільшенню ефективності цього показника. Розглянемо ефективність надходження ППП у ВВП (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Динаміка показника відношення ефективності податку у ВВП [20]

Рік	Податок на прибуток підприємств (ППП), млрд. грн.	ВВП., млрд. грн.	Частка ППП у ВВП	Ефективність надходжень ППП
2013	54,93	1454,90	3,78	0,51
2014	40,20	1566,70	2,57	0,25
2015	39,05	1979,50	1,97	0,19
2016	53,44	2383,20	2,24	0,21
2017	66,90	2982,90	2,24	0,23

Наведені розрахунки у табл. 2.5 свідчать, що ефективність надходжень податку на прибуток підприємств є нестабільною і зменшується з 0,51 у 2013 році до 0,23 у 2017 році.

Розглянемо фіскальну значимість ПДФО у бюджеті та ВВП держави (табл. 2.6, 2.7).

Таблиця 2.6

Вихідні дані для знаходження коефіцієнта фіскальної значимості ПДФО у бюджеті держави [20]

Рік	Податок на доходи фізичних осіб підприємств (ПДФО), млрд. грн.	Доходи державного бюджету, млрд. грн.	Частка ПДФО у доходах державного бюджету	Фіскальна значимість ПДФО, %
2013	72,15	376,46	0,19	19,17
2014	75,20	456,08	0,16	16,49
2015	99,98	652,03	0,15	15,33
2016	114,15	616,28	0,19	18,52
2017	122,83	655,58	0,19	18,74

Як свідчать дані табл. 2.6, фіскальна значимість ПДФО у бюджеті держави має тенденцію до зниження. Так, якщо у 2013 р. частка ПДФО складала 19,17%, то у 2017 р. вона зменшилась до 18,74%. Це говорить про те, що фіскальна ефективність податкового управління при певній системі

реалізованих податкових рішень погіршується і фіскальна значимість ПДФО у бюджеті держави знижується, реальна величина надходжень від цього податку зменшується.

Фіскальна значимість ПДФО у ВВП держави має тенденцію до зниження (табл. 2.7). З метою нівелювання цінового фактора у розрахунках застосовуємо реальний ВВП, який відображає ринкову вартість кінцевих товарів і послуг, вироблених у країні за рік і виміряний у постійних цінах (грошах, які мають незмінну купівельну спроможність) і є точнішим (у порівнянні з номінальним ВВП) показником функціонування національної економіки.

Таблиця 2.7

Вихідні дані для знаходження коефіцієнта фіскальної значимості ПДФО у ВВП держави [20]

Рік	Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), млрд. грн.	ВВП р., млрд. грн.	Частка ПДФО у ВВП	Фіскальна значимість ПДФО, %
2013	72,15	1454,93	0,05	4,96
2014	75,20	1566,73	0,05	4,80
2015	99,98	1979,46	0,05	5,05
2016	114,15	2383,18	0,05	4,79
2017	122,83	2982,92	0,04	4,12

Оскільки цей показник характеризує перерозподіл ВВП через бюджет держави, можна стверджувати, що податок на доходи фізичних осіб має невелику фіскальну значимість, яка постійно зменшується.

Розрахунки, які наведені у табл. 2.8, відповідають загальнодержавній тенденції збільшення адміністративних витрат в Україні.

Таблиця 2.8

Оцінка витрат на справляння податків в Україні в 2013 – 2017 рр., млрд. грн.

[20]

Рік	Витрати на утримання апарату ДФС України, млрд. грн.	Кількість постійного населення, осіб.	Витрати на справляння податків на душу населення, грн./ос.
2013	3,84	45782592	83,83
2014	3,99	45598179	87,50
2015	3,80	45453282	83,60
2016	5,38	45372692	118,51
2017	5,00	45245894	110,44

Отже, зменшення рівня витрат на 7,2%, проте як кількість постійного населення за цей період зменшилась лише на 0,9%. Тобто, рівень витрат населення на утримання апарату ДФС України зменшується швидшими темпами, аніж кількість самого населення, що є позитивним моментом.

Показник навантаження на працівника органів ДФС України зі збору податку на доходи фізичних осіб ДФС України щодо кількості платників ПДФО по підприємств розрахувати неможливо у зв'язку з Україні.

Таблиця 2.9

Вихідні дані для знаходження коефіцієнта ефективності ПДФО [20]

Рік	Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), млрд. грн.	Витрати на адміністрування ПДФО, млрд. грн.	Коефіцієнт ефективності ПДФО
2013	72,15	3,84	18,79
2014	75,20	3,99	18,85
2015	99,98	3,8	26,31
2016	114,15	5,38	21,22
2017	122,83	5	24,57

Як свідчать дані табл. 2.9, коефіцієнт ефективності ПДФО має позитивну тенденцію до зростання, хоча й у 2014 р. порівняно з 2013 р.

знизилися. Загалом витрати на адміністрування ПДФО протягом 2013-2017 рр. мають тенденцію до збільшення. Це свідчить про досить незначну фіскальну ефективність ПДФО, а подальша мінімізація витрат на його збирання та запобігання ухиленню від сплати податку до бюджету будуть сприяти збільшенню ефективності цього показника.

Розглянемо ефективність надходження ПДФО у ВВП (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Динаміка показника відношення ефективності податку у ВВП [20]

Рік	Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), млрд. грн.	ВВП р., млрд. грн.	Частка ПДФО у ВВП	Ефективність надходжень ПДФО
2013	72,15	1454,9	0,05	0,93
2014	75,20	1566,7	0,05	0,90
2015	99,98	1979,5	0,05	1,33
2016	114,15	2383,2	0,05	1,02
2017	122,83	2982,9	0,04	1,01

Наведені розрахунки у табл. 2.10 свідчать, що ефективність надходжень податку на доходи фізичних осіб є стабільною і зростає з 0,93 у 2013 році до 1,01 у 2017 році.

Отже, загалом, в процесі оцінки фіскальної ефективності прямого оподаткування можна визначити основні особливості:

- податок на прибуток є фактором стимулювання або стримування інвестиційної активності та інструментом регулювання ділової активності;
- податок на доходи фізичних осіб відіграє визначальну роль в процесі реалізації державної фіскальної політики.

Крім того, система прямого оподаткування в Україні характеризується значним обсягом пільг, що спричиняє втрату істотного обсягу фінансових ресурсів дохідної частини бюджету. Така ситуація зумовлює зменшення фіскальної ефективності прямого оподаткування [15].

Досліджуючи фіскальну ефективність прямих податків, доцільно детально оцінити особливості справляння податку на доходи фізичних осіб, який забезпечує майже половину надходжень від прямих податків до Зведеного бюджету України.

2.2. Проблеми розвитку системи прямого оподаткування

Податкова система України на сьогодні повною мірою не може забезпечити реалізацію цілей і прав як державної політики, так і платників податків. Цілий ряд недоліків, які були допущені при створенні системи оподаткування, призвели до того, що податки не можуть повноцінно виконувати свої основні функції, а саме фіскальну, соціальну та регулюючу.

Негативно впливають на якість роботи платників податків, а також працівників податкових служб, які контролюють правильність нарахування і сплати податків, наявні розбіжності, сумнівні тлумачення окремих термінів, положень, визначених у законах і підзаконних актах.

Одним із недоліків податкової системи України, на який є багато нарікань із боку платників податків, — це досить часті перевірки їхньої діяльності працівниками податкових органів та інших державних структур.

Таким чином, можна констатувати, що в Україні розроблено законодавчу базу, яка регламентує справляння податків, і створено адміністративні органи, які контролюють виконання законодавства суб'єктами господарювання, але сказати, що податкова система є ефективною і досягає свого функціонального призначення, не можна.

Рівень податкової ставки повинен враховувати можливості платника податку, тобто рівень його доходів. Оскільки можливості різних фізичних і юридичних осіб неоднакові, для них мають бути встановлені диференційовані податкові ставки. Платежі кожного до бюджету мають бути пропорційні його доходам, і винятки для окремих осіб недопустимі.

Порушення цього принципу призведе до того, що додаткове податкове навантаження ляже на законослухняних платників податків або на тих, хто має можливість ухилитися від оподаткування.

Нині прямі податки є одним із фундаментальних факторів розвитку економічної системи держави, разом із цим вони проникають у всі сфери суспільного життя та поєднують у собі реалізацію економічних інтересів усіх суб'єктів національної економіки.

Прямі податки повинні відповідати таким важливим вимогам:

- не пригнічувати, а розвивати виробництво;
- використовуватися як державний інструмент для регулювання суспільних процесів;
- забезпечити бездефіцитний бюджет держави.

Світовий досвід свідчить, що податок на прибуток можна використати як потужний механізм для інвестиційної діяльності та прискорення економічного розвитку. Фіскальна функція цього виду податку вже давно поступилася місцем регуляторній та стимуляційній.

В Україні практично запроваджена класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств, яка є найпоширенішою в країнах ЄС та ОЕСР. Згідно із цією моделлю, базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який коригується на податкові різниці, визначені у розділі III Податкового кодексу України. При цьому в Україні діє одна з найнижчих в Європі ставка податку на прибуток підприємств — 18%. Однак норми податкового законодавства прописані таким чином, що для платників податку на прибуток механізм нарахування податку виявляється досить складним, що негативно впливає на сприятливість інвестиційного клімату в Україні. З одного боку, існують численні випадки ухилення від оподаткування, з іншого — значні суми переплат податку, що свідчить про наявність вищого податкового навантаження на сумлінних платників. Перш ніж приймати рішення щодо доцільності прийняття тих чи інших змін, варто

проаналізувати основні тенденції в динаміці та структурі надходжень податку на прибуток підприємств, оцінити наслідки попередніх податкових реформ [81].

До незаконних способів потрібно віднести способи, які фахівці трактують по-різному (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Схема незаконних способів ухилення від сплати податків із точки зору різних фахівців [81]

Крім зменшення кількості платників податку на прибуток, спостерігається тенденція збільшення різноманітних схем ухилення від сплати податків. У різних країнах ухилення від оподаткування має різні відмінності, які залежать від положення чинного національного податкового законодавства, але всі вони зводяться до таких основних принципів:

сплата товарів чи послуг з вигодою для виробника у формі позик, які нерідко є безпроцентними;

оподаткування стає менш обтяжливим, якщо представлення капіталу є у формі позик;

шляхом використання механізму виплати дивідендів для перетворення доходу в капітал або прибуток на капітал;

використання юридично оформленої спільної власності на паритетних засадах щодо доходів чи активів, які можуть бути передані особі, яка користується звільненням від сплати податків чи оподатковується за нижчими ставками.

Представники органів Державної фіскальної служби зазвичай розуміють під мінімізацією податків зменшення податків за допомогою використання «прогалин» та «лазівок» у законодавстві й негативно ставляться до суб'єктів господарювання, які використовують такий шлях мінімізації податків.

Для протидії цим злочинним явищам украй необхідно розробити спеціальні та загально-соціальні заходи, які мають бути науково обґрунтованими, зрозумілими і прозорими.

Закономірне підвищення ролі прямих податків може бути забезпечене тільки внаслідок загальної зміни економічної ситуації в країні: економічного зростання, підвищення рівня доходів юридичних і фізичних осіб, тобто внаслідок створення сприятливого фінансового середовища для розвитку ринкових відносин. Реалізація співвідношення функцій податків залежить від досконалості механізму їх стягнення, здатності податкових систем звести до мінімуму ухиляння від оподаткування, рівня податкової культури, традицій оподаткування, загальної орієнтації на соціальний компроміс і вирішення соціальних проблем.

Нині прямі податки є одним із фундаментальних факторів розвитку економічної системи держави, разом із цим вони проникають у всі сфери

суспільного життя та поєднують у собі реалізацію економічних інтересів усіх суб'єктів національної економіки [81].

Процеси ринкової трансформації в Україні зумовили зміни в розподілі національного багатства між різними соціальними верствами населення, що призвело до поглиблення диференціації доходів, зростання масштабів бідності. Діючий механізм розподілу продовжує посилювати соціально-економічне розшарування в доходах населення.

Потенціал податку на доходи фізичних осіб визначається рівнем доходів основної частини населення України, і незважаючи на певні позитивні зрушення останнім часом, рівень доходів залишається на низькому рівні. Характерною особливістю є подальше поширення бідності працюючого населення через низькі стандарти оплати праці. Зайнятість не є гарантом зростання доходів населення та захисту від бідності. Вагомим фактором, який також справляє негативний вплив на формування високого рівня доходів населення є відсутність факторів стимулювання та відповідно низька економічна активність, прагнення та ініціатива до додаткових заробітків, підприємництва чи самозайнятості [74].

Можна виокремити такі чинники, які здійснюють негативний вплив на рівень фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб:

- невідповідність існуючого розподілу податкового навантаження рівню платоспроможності фізичних осіб. Мало- та середньозабезпечені верстви населення приймають на себе основний важіль оподаткування. Заходи щодо підвищення податкового навантаження на населення із вищими доходами часто спричиняють наслідки впливу податкового тягаря тільки на середній клас суспільства. Також, заходи із здійснення перерозподілу рівня податкового навантаження на населення із високим рівнем доходів майже не реалізуються на практиці [74];
- нерівномірний розподіл податкового навантаження між різними джерелами доходів. Сучасна сплата податку на доходи фізичних осіб перетворилася в податок на заробітну плату, яку отримують наймані

працівники прозорого для фінансових органів сектору економіки. Водночас забезпечені верстви населення отримують дохід, який є відмінним від заробітної плати непроцентні доходи, доходи від власності, дивіденди тощо. Відповідно, ці види доходів оподатковуються за значно нижчими ставками, ніж доходи у вигляді заробітної плати, або не оподатковуються взагалі і податкове навантаження забезпеченого населення є набагато меншим ніж середньо- та малозабезпечених. Така ситуація зумовлена насамперед прогалинами вітчизняного податкового законодавства [16];

- висока тінізація економіки. Приховування доходів від оподаткування руйнує будь-яке уявлення про характер утворення, розподілу та перерозподілу доходів різних соціальних верств населення та зменшує здатність держави впливати на дані процеси. Така ситуація суттєво знижує фіскальний потенціал податку на доходи фізичних осіб та розрахунки економічної нерівності [77].

Загалом, досліджуючи особливості справляння прямих податків в Україні, можна виокремити наступне:

- фіскальний потенціал прямого оподаткування в Україні є досить потужним, проте, незважаючи на зростання обсягів справляння прямих податків, у структурі податкових надходжень прямі податки мають тенденцію до зменшення своєї частки;

- основним бюджетоутворюючим прямим податком є податок на доходи фізичних осіб, обсяги надходжень якого складають майже половину всіх прямих податків;

- обсяги надходжень податку на прибуток протягом останніх років зменшуються, що зумовлено основним чином зменшенням ставки податку. Проте, таку динаміку не слід оцінювати негативно, адже зниження ставки податку відіграє стимулюючу роль для розвитку підприємництва. Незважаючи на це, обсяги надходжень від підприємницької діяльності не збільшуються;

- поступово підвищується фіскальна ефективність від справляння єдиного податку;
- стримуючими факторами до підвищення фіскальної ефективності прямих податків справляють такі фактори як невідповідність існуючого розподілу податкового навантаження рівню платоспроможності фізичних осіб, нерівномірний розподіл податкового навантаження між різними джерелами доходів та висока тінізація економіки.

Загалом, досліджуючи особливості справляння прямих податків в Україні можна виокремити такі його проблеми:

- фіскальний потенціал прямого оподаткування в Україні є досить потужним, проте, незважаючи на зростання обсягів справляння прямих податків, у структурі податкових надходжень прямі податки мають тенденцію до зменшення своєї частки;
- негативний вплив на фіскальну ефективність прямого оподаткування справляє наявність значних обсягів пільг (податкова соціальна пільга та ін.);
- основним бюджетоутворюючим прямим податком є податок на доходи фізичних осіб, обсяги надходжень якого складають майже половину всіх прямих податків;
- обсяги надходжень податку на прибуток протягом останніх років зменшуються, що зумовлено основним чином зменшенням ставки податку. Проте, таку динаміку не слід оцінювати негативно, адже зниження ставки податку відіграє стимулюючу роль для розвитку підприємництва. Незважаючи на це, обсяги надходжень від підприємницької діяльності не збільшуються;
- поступово підвищується фіскальна ефективність від справляння єдиного податку;
- стримуючими факторами до підвищення фіскальної ефективності прямих податків справляють такі фактори як невідповідність існуючого розподілу податкового навантаження рівню платоспроможності фізичних

осіб, нерівномірний розподіл податкового навантаження між різними джерелами доходів та висока тінізація економіки.

Виходячи за наведених проблем, з метою підвищення фіскальної ефективності прямого оподаткування доцільним буде вжиття таких заходів:

- перенесення тягаря податкового навантаження на населення з високим рівнем доходу;
- оптимізації системи податкових пільг, особливо з податку на прибуток підприємств;
- запровадження оподаткування багатства та предметів розкоші [9].

Для зменшення обсягів тінізації економіки важливо створювати стимулюючі фактори для бізнесу, коли буде вигідно сплачувати податки до державного та місцевого бюджетів, запроваджувати вищі стандарти продукції. Відкритий ринок для інших товарів та зменшення податкового навантаження буде сприяти «здоровій» конкуренції між підприємцями, модернізації технологічних та виробничих процесів на підприємствах.

Таким чином, проаналізувавши стан сучасної системи оподаткування України загалом та прямого оподаткування зокрема, можна зробити висновок, що вона має серйозні недоліки, а саме: нестабільність податкової системи. Часті зміни в законодавчих актах щодо окремих податків негативно впливають на розвиток підприємницької діяльності; основним є фіскальне спрямування податкової системи; відсутні єдині та порівняно стабільні нормативи відрахувань від загальнодержавних податків до місцевих бюджетів тощо. Регулювання сучасних економічних відносин в Україні потребує гнучкої податкової політики держави, яка дала б змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами підприємництва. Безумовно, створити таку податкову систему майже неможливо. Для створення оптимальної системи оподаткування необхідно керуватися такими основними принципами, як соціальна справедливість, рівнонапруженість, економічна ефективність, стабільність, гнучкість. В Україні ж ці принципи на сучасному етапі ігноруються, що породжує проблеми визначення розміру, кількості податків, способу їх стягнення.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Підвищення рівня податкової культури в Україні

Найкращим способом наповнення державної казни через забезпечення повної та своєчасної сплати податків є підвищення рівня добровільної сплати податкових платежів. Довіра населення до податкової системи тут відіграє не останню роль, тому таке поняття, як «податкова культура» потребує вивчення, однак не всі розуміють дане поняття правильно.

Податкова культура – це частина загальнонаціональної культури країни, пов'язана з діяльністю учасників відносин, регульованих законодавством про податки і збори і державою, яка відображає рівень знання і дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати (перерахування) до бюджетної системи України податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов'язків, що складається з розуміння усіма громадянами важливості для держави і суспільства сплати податків [7, с. 78].

Процес формування податкової культури стикається з безліччю проблем, серед яких варто відзначити наступні:

- недосконалість, нестабільність податкового законодавства України;
- недостатнє інформування, консультування громадян, рекламно-інформаційні заходи, використання каналів ЗМІ;
- незадовільна якість виконання податкових процедур;
- недовіра населення до податкових органів.

Формування і розвиток податкової культури -

це постійний процес взаємодії держави і громадян, який має вплив на ефективність податкової політики. Дослідження зарубіжного досвіду, а також передового досвіду деяких регіонів нашої країни, дозволяє виділити деякі конкретні заходи, реалізація яких сприятиме підвищенню податкової

грамотності населення. Удосконалення податкової політики для отримання бажаного ефекту повинно торкнутися всіх елементів існуючої податкової системи. Побудова відносин між державою і платниками податків - складне завдання, вирішення якої можливе при реалізації наступних напрямків підвищення рівня податкової культури:

- підвищення інформування, розвиток податкового консультування громадян, рекламно-інформаційні заходи, використання каналів ЗМІ, пропаганда податкової культури, дисципліни і відповідальності;
- підвищення якості виконання податкових процедур;
- підвищення ефективності взаємодії податкових органів з платниками податків;

Для вирішення першого завдання необхідно вдосконалювати роз'яснювальну роботу з громадянами, пропагувати податкову культуру (через ЗМІ, освіту), скласти тлумачний словник основних податкових термінів, щоб підвищити рівень податкової грамотності, повернути в податкові органи відділи інформації та громадських зв'язків або створити позавідомчий податковий консалтинг. Серед найбільш ефективних заходів, які вже застосовуються в Україні, є створення офіційних сайтів України, телефонна довідкова служба, друковані ЗМІ, телебачення.

Для підвищення якості виконання податкових процедур необхідні розробка і впровадження стандартів обслуговування платників податків та адміністративних регламентів в податкових органах, запровадження механізмів протидії корупції, модернізація системи інформаційного забезпечення, підвищення ефективності взаємодії з платниками податків, зростання професіоналізму і посилення мотивації працівників податкових служб, поліпшення науково-методичного забезпечення їх праці.

Для вирішення останнього завдання необхідне створення умов для підвищення рівня виконання платниками податків податкових зобов'язань, підвищення податкової інформованості суб'єктів підприємницької діяльності

та громадян, розширення спектра послуг, що надаються податковими органами платникам податків.

Для досягнення фінансової стабільності держави і забезпечення економічної безпеки країни вдосконалення податкового адміністрування необхідно проводити у взаємозв'язку з формуванням податкової культури суспільства. Головним показником нового рівня співпраці держави і платників податків повинні стати професіоналізм і взаємна відповідальність, висока податкова культура і податкова дисципліна.

Для того, щоб розглянути інституціональні основи організації податкової культури, перш за все, необхідно визначити структуру її системи формування (табл. 3.1) [66, с. 78].

Таблиця 3.1

Складові податкової культури за рівнями прояву і суб'єктами впливу
[66, с. 78]

Рівні реалізації – Суб'єкти	Платники податків	Контролюючі органи	Держава
Індивідуальний рівень (мікро)	Інтеріоризація індивідом соціальних структур (габітус)	Поведінкові паттерни та диспозиції	Норми громадянського суспільства
Соціальний рівень	Соціальний капітал	Культура діяльності податкових органів	Суспільна довіра
Державний або соціетальний рівень (макро)	Податкова мораль	Політика в сфері адміністрування податків	Податкова політика

Механізм формування податкової культури включає в себе три взаємопов'язані рівні, які становлять його внутрішній зміст. Такий розподіл не свідчить про відокремлене існування різнорівневих форм податкової культури, ідеться про один і той самий феномен з різних ракурсів [66, с. 81].

Гармонійний розвиток суспільства будь-якої держави пов'язане з ефективністю, що діє в ньому податкової системи. В різні часи саме податки в рамках реалізованої політики держави багато в чому впливали на стабільний розвиток суспільства.

Податкова діяльність держави має на увазі організацію оподаткування та забезпечення його здійснення з метою задоволення своєї потреби в грошових коштах. Податкова діяльність держави складається з кількох напрямків, а саме:

- формування податкової системи держави шляхом встановлення і введення податків і їх взаємного узгодження (гармонізації);
- визначення компетенції органів державної влади в сфері оподаткування, розподіл їх повноважень у цій сфері;
- формування системи спеціалізованих податкових органів держави (формування податкової адміністрації) та забезпечення їх належного функціонування;
- організація та здійснення податкового контролю за дотриманням податкового законодавства;
- здійснення збору податків шляхом їх примусового стягнення самостійної сплати платниками податків;
- примусове стягнення недоїмок і пені, нарахованих за прострочення сплати податків;
- підтримання режиму дотримання законності в сфері оподаткування, включаючи встановлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства та притягнення до відповідальності осіб, які допустили це порушення.

У зв'язку з цим держава цілком і повністю націлена на дотримання принципу своєчасності і повноти формування дохідної частини державного бюджету. Платники податків ж в силу ряду обставин і причин не завжди можуть здійснювати розрахунки з бюджетом відповідно до встановлених положеннями Податкового кодексу України. Наслідком виникають підстав в рамках не сплатив податків та інших обов'язкових платежів є формування недоїмки, а саме нарахованої, але не сплаченої в строк суми податкових платежів до державного бюджету. В результаті, у кожного платника податків

формується своя власна думка про ступінь справедливості системи оподаткування тієї чи іншої країни.

Видаткова частина державного бюджету реалізується за певними статтями витрачання, яка націлена на фінансування різних напрямків, які входять в сферу курирування держави. В процесі своєї діяльності держава в особі своїх органів зусиль щодо забезпечення умов, стимулювати і регулювати всі свої галузі і сфери господарювання. В рамках даної діяльності за державою законодавчо закріплено фінансування програм, планів, ряду заходів, які є складовою частиною економічних процесів, спрямованих на розвиток економіки України.

Серед платників податків існує думка про несправедливість оподаткування, про нагальну потребу зниження податкових ставок і надання пільг і стимулів. В дійсно, скарги з боку платників податків про високий податковому тягаря обґрунтовані, але навіть якщо знизити, наприклад, ставку якогось певного податку до 1%, знайдеться незадоволений платник податків, який скаже: «а чому не 0,5%?». Саме тому зниження податкових ставок не може бути винятковим гарантом формування ефективної системи оподаткування.

У зв'язку з цим податкова діяльність держави в рамках реалізації податкової політики повинна передбачати використання інструментів, спрямованих на формування високої платіжної дисципліни платників податків.

Податкова культура формує в платника податків певну поведінку з властивими йому думками, надаючи на нього, тим самим, управлінський вплив. Важливе місце тут також має бути приділено налагодженню плідних зв'язків платника податків з податковими органами, і навпаки. Зазначена міра, в першу чергу буде, сприяти формуванню податкової культури в державі.

На сьогоднішній день ще багато платників податків незалежно від сфери їх діяльності недостатньо компетентні в основах економічної теорії,

зокрема в основах оподаткування. У зв'язку з цим в рамках формування податкової культури необхідно викликати інтерес населення до процесів стягнення, поповнення та витрачання коштів державного бюджету. Необхідно спонукати платників податків до сумлінного виконання ними податкових зобов'язань. Доречним буде зіставлення понять «освічений» і «культурний» платник податків.

В умовах ринкової економіки будь-які процеси ринкових відносин вимагають оволодіння значним рівнем грамотності і економічної культури, зокрема податкової культури суспільства. Але це досить складний і багатоступінчастий процес, який неможливо реалізувати в один момент, до реалізації потрібно підходити планово, з огляду на різні фактори, основними з яких є сфера професійної діяльності і рівень підвищення податкової грамотності серед підростаючого покоління.

Основний пріоритет вдосконалення податкової системи - підвищення податкової культури суспільства, зокрема підростаючого покоління, іншими словами формування культури має бути закладено в людині від початку, адже набагато складніше сформувати інше ставлення суспільства в цілому.

Підростаюче покоління має мати уявлення про економічні перетворення з позиції цілісності, тобто повинні чітко уявляти цілі, завдання та результати оподаткування.

В умови «тіньової» економіки дуже часто може сформуватися неправильне уявлення про сферу оподаткування, взагалі, і характер податкових відносин, зокрема. Тому освіта і виховання має будуватися на принципі випередження, в зв'язку з цим одним з пріоритетних напрямків сучасної освіти є економічне, мета якого - формування податкової культури особистості.

На сьогоднішній день податкова діяльність повинна бути спрямована на реалізацію наступних тактичних завдань:

- збільшення числа законослухняних платників податків;
- налагодження платіжної дисципліни;

- підвищення рівня знань.

Стратегічною метою податкової діяльності має стати досягнення підвищення податкової культури суспільства в державі.

Таким чином, резюмуючи вищевикладене, можна відзначити, що податкова культура є основою ефективної податкової діяльності держави. У зв'язку з цим підвищення рівня податкової культури має стати визначальним пріоритетом податкової діяльності держави в рамках вдосконалення податкової системи України.

Виходячи з вищевикладеного можна запропонувати визначення податкової культури. Податкова культура являє собою систему цінностей, норм, встановлених правил і принципів у сфері податкових відносин. Дана модель включає в себе правомірні дії, як платників податків, так і податкових органів. Кожен суб'єкт податкових відносин самостійно визначає для себе рівень його податкової культури, що відрізняється нормами, правилами і цінностями [3, с. 79].

Важливою передумовою ефективного функціонування податкової системи є податкова грамотність населення. Громадяни розвинених країн чітко розуміють необхідність та неминучість сплати податків, що значно підвищує рівень добровільності їх сплати. Податкова культура настільки глибоко лежить у свідомості американця, що складається враження про її генетичне закріплення [11, с. 45].

Не менш важливим чинником для взаємодії між платниками податків та податковою системою є добровільна сплата податків та власні ініціативи від підприємців. Значна частина платників податків ще не усвідомлює та й не вірить в те, що добровільна і повна сплата податків «повернеться» до них у вигляді певних суспільних послуг і соціальних гарантій. Якщо говорити про підприємців як платників, то рівень добровільності сплати ними податків значною мірою залежить від легкості ведення бізнесу.

Світовий банк щорічно оприлюднює рейтинг «Paying Taxes». Суть рейтингу – порівняти всі країни світу за критеріями, які безпосередньо

пов'язані з легкістю і простотою ведення бізнесу. Усього існує три критерії [88, с. 12]:

- перший – *рівень податкового тягара* (економісти підраховують, який відсоток від прибутку підприємства становлять усі податки, що сплачуються);
- другий – *індикатор періодичності здійснення податкових платежів*, тобто інформація про те, скільки разів на рік бізнесу потрібно подавати податкову звітність та сплачувати податки;
- третій – *кількість часу, який підприємець витрачає на дотримання податкового законодавства* (загальна кількість годин на рік на підготовку, складання, подання звітності та здійснення податкових платежів).

Результати рейтингу по кожному критерію протягом 2015-2017 рр. зображено в додатку А.

У наведених в додатку А даних простежується позитивна тенденція в українській сфері оподаткування. Позиції України в рейтингу міцніють з кожним роком. Це свідчить про те, що шлях реформування податкової сфери та адаптування до європейських стандартів є правильним. Загальна кількість годин на рік на підготовку, складання, подання звітності та здійснення податкових платежів зменшується, що не може не радувати підприємців. Цей показник зменшився на 141 годину, що складає 28,72 % від значення у 2015 р. В Україні прослідковуються позитивні зміни, що стосуються української податкової системи, проте працювати є ще над чим. Саме тому ще навесні 2017 р. значна кількість підприємницьких асоціацій та визначних фахівців об'єднала свої зусилля для розробки проекту податкової реформи, що стимулювала б економіку, була б простою і водночас виконувала завдання наповнення бюджету. Розроблені пропозиції відображали запит суспільства на припинення взаємної брехні між владою, бізнесом і громадянами, на боротьбу з корупцією шляхом спрощення системи і зменшення прав чиновників, а також на стрімке відновлення економічного зростання [34, с. 163].

З вищенаведеного можна узагальнити, що для підвищення рівня податкової культури населення, зокрема підприємців, державі потрібно дати їм можливість простіше провадити свою діяльність. Бізнесмен, який розумітиме, що він віддає частину свого прибутку, але держава забезпечить його цільове використання на суспільно корисні потреби, який менше часу проводитиме за розбиранням нововведень та складностей податкового законодавства та який усвідомлюватиме, що працівники контролюючих органів можуть пояснити та допомогти, буде добровільно сплачувати податки.

Так, поняття податкової культури варто розглядати поряд із поняттям податкової дисципліни платників податків та службової дисципліни посадових осіб контролюючих органів.

Податкова дисципліна – це систематичне навчання, розвиток і контроль моральних і фінансових здібностей і можливостей платника податків розраховуватися з бюджетами з урахуванням синхронності взаємодії контролюючих органів з приймання й оформлення податків і податкових зобов'язань [66, с. 56].

Таким чином, до поняття податкової культури входить діяльність як платників податків, так і податкових інспекторів. При цьому цю діяльність доцільно розглядати у взаємозв'язку: з одного боку, культура діяльності контролюючих органів справляє принциповий вплив на платника податків, створюючи додаткові моменти тиску; з іншого боку, платники податків чинять певний тиск на контролюючі органи. Якщо цей тиск виходить за рамки загальної культури, то між платником податків і податковим інспектором виникає конфлікт. Безумовно, конфліктна ситуація в контролюючому органі призводить до гальмування сплати податків платниками [66, с. 92].

З року в рік податкове навантаження на платників стає все більшим, що спонукає їх шукати легальні та нелегальні методи ухилення від сплати податків. Лише за 2017 р. загальний економічний ефект від проведених по-

датковою міліцією заходів з перекриття злочинних схем щодо ухилення від сплати податків складає близько 14,6 млрд. грн. [62].

У додатку Б наведено результати проведення контрольно-перевірочної роботи органами ДФС України за перше півріччя 2018 р. Результатом проведення перевірок є донарахування податкових зобов'язань на суму 973,55 млн. грн., що ілюструє низький рівень податкової культури в нашій державі. Контингент платників податків - далеко не єдиний чинник впливу на підвищення податкової культури і зміцнення податкової дисципліни. Діяльність контролюючих органів, їх працівників та всього персоналу відіграє дуже важливу роль у процесі утримання податків, а головне - у реалізації цього процесу платниками добровільно.

Професійна компетентність державного службовця, у тому числі посадової особи органів ДФС України, - це певний рівень його інтелектуального, психологічного та функціонального стану, який відображає конкретні сфери професійної діяльності та зумовлює у своїй єдності якісну визначеність професіонала. Це також наявність глибоких фахових знань у податковій та митній сферах, уміння аналізувати та прогнозувати розвиток ситуацій та використовувати здобуті на практиці знання щодо вирішення певних проблем, а також правомочність їх вирішувати їх [62].

Новітніми формами підвищення професійної діяльності в органах ДФС є заочно-дистанційне навчання та навчання за тренінговими програмами.

З цією метою Департаментом спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС за участю Департаменту персоналу 15-16 липня 2018 р. на базі Головного управління ДФС у м. Києві організовано та проведено тренінг на тему «Інструменти ефективного управління». У вересні – жовтні проведено тренінги за темою «Інструменти ефективного управління» та навчання заочно-дистанційною формою за темою «Ділова англійська мова: участь у ділових зустрічах, нарадах» [62].

Коли бракує точних відомостей, дефіцит інформації замінюється чутками та плітками. Ці плітки ніколи не бувають позитивними. Тому для покращення податкової культури необхідно інформувати населення про зміни.

Для роботи на випередження керівники всіх рівнів, а особливо керівники з регіонів, повинні тримати руку на пульсі суспільства. В їх розпорядженні – моніторинги публікацій у ЗМІ, результати опитувань, рейтинги, скарги та звернення платників тощо. Постійно вивчаючи цей масив інформації, органи ДФС повинні чітко сформулювати відповіді на такі питання: що турбує платників, яку необхідно дати відповідь, як донести її до людей і за даною інформацією діяти [35].

З метою надання населенню своєчасної, повної та достовірної довідкової інформації громадянам працює інформаційно-довідковий департамент ДФС (далі – ІДД ДФС). У табл. 3.2 наведено дані щодо роботи ІДД ДФС України. При порівнянні двох періодів простежується збільшення кількості звернень громадян, і значний відсоток цих звернень здійснюється телефоном (97,6 % у 2016 р. і 98 % у 2017 р.). Також помітне зниження надання інформації іншими методами, тобто вони стають менш актуальними. Загальний приріст звернень громадян становить +2,5 %.

Таблиця 3.2

Кількість наданих відповідей ІДД ДФС за 2016-2017 рр. [20]

Кількість наданих відповідей	2016	2017	Абсолютна	Відносна
Телефоном	1 162 893	1 197 434	34 541	3%
Електронною поштою та факсом	27 807	24 087	-3 720	-13,40%
У письмовій формі	998	491	-506	-50,70%
Голосовими повідомленнями	483	114	369	-76,40%
Усього	1 192 181	1 222 127	29 947	2,50%

Формування та розвиток податкової культури є важливим напрямом реформування податкової системи України. Розвиток податкової культури безпосередньо пов'язаний із процесами реформування національної економіки України. Комплексне реформування податкової системи дозволить

реалізувати податкову культуру як складову податкового потенціалу України.

Податкова культура складається з розуміння громадянами всієї важливості для держави і суспільства сплати податків, знання своїх прав і обов'язків по їх сплаті. Платник податків повинен усвідомлювати, що податкові надходження до бюджету потрібні для виконання державою своїх функцій (утримання армії, флоту, міліції, забезпечення отримання гідної освіти, надання послуг у сфері охорони здоров'я і т. д) [62].

Наразі ми не спостерігаємо комплексу взаємодій між державою і платниками, які би мали ґрунтуватися на основі реципрокності взаємовідносин. Вони не допускають і думки про те, що податкові надходження можуть повернутися до них у вигляді тих чи інших послуг, і, здається, твердо переконані, що цим грошам належить безслідно зникнути десь у надрах держави. Звідси – роздратування з приводу можливих нововведень у податковій системі та підозра, що метою будь-яких інновацій є виключно експропріація простих громадян. У зв'язку з цим необхідно формувати і розвивати податкову культуру як населення, так і працівників податкових органів [62].

3.2. Оптимізація механізму прямого оподаткування

Оптимізація фіскальної політики у сучасних умовах є пріоритетним напрямком в національній економіці не тільки України, а й в інших країнах. Результатом ефективних дій у цій сфері будуть підвищення дохідної частини бюджету та раціональне використання податкового потенціалу, що в свою чергу призведе до соціально-економічного розвитку держави в цілому.

Завдяки покращенню та оптимізації податкового потенціалу буде можливим створити фундамент для зростання економічної активності суб'єктів господарювання та відновлення довіри між платниками податків та

державою. Фіскальна політика потребує постійного перегляду та коригування відповідно до сучасних умов як внутрішніх, так і зовнішніх. На разі погіршення в цілому економічної ситуації в Україні потребує змін у фіскальній політиці, а саме у напрямку вдосконалення безпосередньо податкових механізмів за принципом «позитивний економічний ефект з мінімальними втратами для бюджету».

Воєнні дії на сході країни призводять до зменшення виробничого потенціалу країни, так як значна кількість промислових підприємств знаходилась саме в цій частині України. Як результат, процес вчасної та повної сплати податків стає неможливим. Крім того, у зв'язку з появою додаткових непередбачуваних видатків на проведення АТО, урядом був введений обов'язковий військовий збір у розмірі 1,5 % [64].

Звертаючись до досвіду зарубіжних країн в напрямку прийняття заходів по коригуванню фіскальної політики в умовах глобальної інституалізації, можна розглянути деякі приклади світових фіскальних тенденцій по кожному з видів податків окремо. По-перше, однією з глобальних тенденцій є проведення лібералізації фіскальної політики. В теорії, зниження податків до мінімально допустимого рівня має викликати приплив капіталів в національну економіку. Але для досягнення такого ефекту необхідно мати гарну та розвинену інфраструктуру, а також висококваліфіковані кадри. В іншому випадку, зниження податків нижче оптимально допустимого рівня в довгостроковій перспективі може спричинити відплив раніше залучених капіталів.

Податок на прибуток потребує також деякого втручання, так як він є одним із бюджетоутворюючих. Його частка у структурі доходів бюджету у докризовий період (2002-2008 рр.) коливалася податку на прибуток до 16 %, на сьогодні він складає 18 %. Попередньо заплановане зниження було неможливим у зв'язку з економічною ситуацією в цілому, так як воно могло призвести до погіршення фіскальної ефективності. Але якщо аналізувати податок на прибуток в глобальному вимірі, то в останні роки можна виявити

тенденцію все ж таки до зниження базової ставки даного податку з метою залучення великих корпоративних інвесторів (табл. 3.3).

4 липня 2018 року Президент України направив до Верховної Ради України проект закону Про податок на виведений капітал (Проект), який був зареєстрований і став доступний для ознайомлення. В усьому цивілізованому світі підприємства (юридичні особи та прирівняні до них утворення) сплачують податок на приріст капіталу. Його різновидом якраз і є звичний для нас податок на прибуток, в ідею якого покладено оподаткування різниці між доходами та витратами підприємства. Держава може не визнавати певні витрати, вимагати коригувати прибуток на певні суми. В основу розрахунку, як правило, покладений або бухгалтерський прибуток (наприклад, більшість країн ЄС, Україна зараз) або особливі податкові правила визнання доходів і витрат (наприклад, США, Україна з 1997 по 2010 роки). Суть податку на прибуток – це оподаткування чистого притоку ресурсів до підприємства, що призводять до зростання його капіталу [59].

Таблиця 3.3

Відмінності податку на прибуток та податку на вилучений капітал [59]

Об'єкт оподаткування	
Прибуток	Вилучений капітал
Фінансова звітність	
Фінансова звітність є невід'ємною частиною декларації з податку на прибуток та подається до ДФ	Фінансова звітність ДФС уже не потрібна, так як не визначає базу оподаткування

Після ознайомлення з перерахованими ключовими ідеями податку на вилучений капітал виникає цілком резонне питання: навіщо це все? Подумаєте, що знову як і з нещодавнім законом про валюту це все пов'язано з Євроінтеграцією та вимогами МВФ? А от і ні. Насправді, на цей раз на рівні від 15 % до 21,2 %, а у структурі податкових надходжень - від 20 % до 28,3 % [16]. Хоча у 2014 році Податковим кодексом України було передбачено зниження прямого зв'язку немає. Більше того, зазначимо, що: у Європі податок на вилучений капітал є тільки в Естонії (з 2000 р.) та Латвії, Македонії та

Молдови. Ще є Грузія (з 2017 р.). Всі інші користуються податком на прибуток; МВФ взагалі зазначив, що слід обережно ставитися до цього експериментального та новітнього податку й наслідки його впровадження потребують певної компенсації. Якою буде у нас компенсація втрати податку на прибуток поки що невідомо. Наприклад, у Грузії це було підвищення акцизів та податків на автомобілі [59].

Податок на виведений капітал (ПВК) – не є поширеною європейською практикою та належить до експериментальних, нових, нестандартних і малопоширених систем оподаткування. Офіційно влада декларує введенням цього податку наступні наміри: збільшити притік інвестицій – відсутність подвійного оподаткування (див. вище), збільшення простоти оподаткування та зменшення корумпованості; детінізація – зменшення необхідності використання офшорів (адже при відсутності виведення капіталу податок нульовий), відпадання потреби в використанні схем оптимізації через єдиноподатників. Хоча все це спірно; стимулювання розвитку бізнесу – подібна система оподаткування робить вигіднішим залишати прибуток в межах підприємства, в розвитку бізнесу; полегшення адміністрування податків – податок на виведений капітал легший в розрахунку, не потребує від податківців знань з МСФЗ/П(С)БО, аналізу формування показників фінансової звітності [59].

Таблиця 3.4

Динаміка ставок податку на прибуток підприємств в Україні та світі
2006-2017 рр., у відсотках [89]

Країна/Рік	2006	2009	2013	2016	2017
Україна	25	25	19	18	18
Польща	19	19	19	19	19
США	40	40	40	40	40
Німеччина	38,34	29,44	29,55	29,58	29,57
Японія	40,69	40,69	38,01	35,64	35,62

Якщо більш детально розглянути дані показники, то у Японії за період 2006-2016 рр. була одна з найвищих ставок. І якщо бути точними, то даний

податок у них має назву прибуткового податку з юридичних осіб. На разі з 2006-2009рр. він знизився з 40,69 % до 35,64 %.

Ставка податку на прибуток у США становить приблизно 40 %, хоча гранична ставка федерального прибуткового податку становить 35 %. Державні і місцеві органи влади також можуть накласти податок на прибуток від 0 % до 12 %.

У Німеччині ставка даного податку також є достатньо високою. Але вона зазнала зниження з 38,34 % у 2006 році до 29,58 % у 2016 р. На сьогодні ставка даного податку включає в себе: податок на прибуток у розмірі 15 %, додаткову солідарну плату -5,5 % від корпоративного прибуткового податку і місцевий торговий податок, що коливається від 7 % до 17,15 %.

Україна також намагалася не відставати від світових фіскальних тенденцій, поступово зменшуючи ставки податку на прибуток за роки незалежності. Так, якщо з 2004 по 2010 рр. ставка становила – ще 25 %, а із прийняттям Податкового кодексу: з 1 квітня 2011 р. – 23 %, з 1 січня 2012 р. – 21 %, з 1 січня 2013 р. – 19 %, а з січня 2014 р. по сьогодні – 18 % [16].

Аналізуючи ставку податку на прибуток підприємств в Україні, порівняно із іншими державами, бачимо, що вона є досить низькою. Але просто занижена ставка не виступає гарантією поживлення бізнес-середовища. Таким чином Україні, зокрема уряду та відповідним органам, необхідно звернути увагу не лише на номінальне зменшення податкового навантаження, а й використати дану ставку як потужний механізм для підвищення привабливості країни шляхом гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств, мінімізації розриву між ефективною та нормативною ставкою податку, покращення рівня податкової культури платників, зниження рівня ухилення від сплати податків. Щодо податку на доходи фізичних осіб, то його ставка коливалась в межах 15-17 % для різних рівнів доходу, а станом на сьогодні складає 18 %. Підвищення або введення нової максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб в Україні не буде доцільним для досягнення зрушень в

детінізації доходів населення. Адже при наявних масштабах ухилення від податку на доходи фізичних осіб подальше підвищення податкового навантаження на високі доходи (посилення прогресивності), не тільки не забезпечить помітного зростання доходів бюджету, але й може спричинити збільшення масштабів виплати зарплати «в конвертах» тих, хто офіційно отримують високі доходи. Отже, з вище наведеного, можна зробити висновок, що на сьогодні в Україні зафіксованими є наступні ставки: ставка податку на прибуток – 18 %, єдиний соціальний внесок роботодавця – 22 %, податок на доходи фізичних осіб – 18 %, ПДВ – 20 %, а також ПДВ для фармакологічної продукції у розмірі 7 % та 0 % для експортерів [12].

Ставки податків це лише один з напрямів, які потребують втручання та вдосконалення з боку уряду нашої країни. Для ефективного функціонування фіскальної сфери не менш важливим є врегулювання кількості податків та часу на їх здійснення. Необхідно зазначити, що на сьогодні в Україні проблему складають не стільки кількість податків чи їх величина, як неналежне їх адміністрування. Тому, при відсутності суттєвих заходів та дій у напрямі адміністрування податків, запропоновані дії та зміни в корегуванні ставок податків будуть мати лише поверховий характер.

Отже, в умовах глобальної інституалізації фіскальна політика України є недосконалою та потребує втручання. Порівняльний аналіз нашої держави з зарубіжними країнами, на основі останніх досліджень та публікацій, даних Світового банку, свідчать про те, що рівень податкового навантаження в Україні є достатньо високим. Це призводить до значної тінізації економіки, ухилення від сплати податків, стримування розвитку національної економіки, а також погіршення інвестиційного клімату країни. Тому важливим та першочерговим завданням є оптимізація податкового навантаження.

В цілому непроста ситуація із збалансуванням державних фінансів змушують більшість країн спрямовувати увагу та свої дії на досягнення фіскальної стабільності. При цьому зарубіжні країни вдаються до

підвищення або зниження ставок податків, керуючись міркування про ціль та наслідки таких кроків.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження було визначено проаналізувати стан здійснення фіскальної політики шляхом аналізу таких показників як ставки податків та рівень податкового навантаження, та проаналізувати досвід зарубіжних країн враховуючи можливість його застосування нашою державою.

Для ефективного здійснення фіскальної політики були запропоновані наступні кроки: акцентувати увагу на загальні фіскальні тенденції та досвід зарубіжних країн, особливо в можливості встановлення так званих тимчасових кризових податків. Визначено необхідність врівноваження та збалансування можливостей держави та громадян, застосування комплексного підходу в адмініструванні податків, шляхом удосконалення інструментів податкового регулювання, в першу чергу за рахунок електронного сервісу, який допоможе знизити час на здійснення оплати та подання звітності.

Отже, прямі податки повинні відповідати таким важливим вимогам:

- не пригнічувати, а розвивати виробництво;
- використовуватися як державний інструмент для регулювання суспільних процесів;
- забезпечити бездефіцитний бюджет держави.

Таким чином, з огляду на проведене дослідження і з урахуванням недоліків наявної системи прямого оподаткування, можна запропонувати такі шляхи:

- запровадження у вітчизняну практику загальноприйнятих у міжнародній практиці методів обчислення та оптимізації податкових різниць відповідно до податку на прибуток підприємств;
- удосконалення середовища оподаткування (необхідно створити середовище, сприятливе для активізації підприємницької діяльності, забезпечити рівність усіх платників перед діючою системою законодавства);

- поетапне зниження податкового навантаження на національну економіку з урахуванням збалансованості бюджетної системи;
- спрощення податкової системи шляхом скорочення кількості податків та зборів. Податок на прибуток повинен мати інтегрований характер;
- підвищення фіскальної ефективності податку на прибуток за рахунок удосконалення системи адміністрування, оптимізації податкових пільг та розширення податкової бази за рахунок зменшення масштабів ухилення від оподаткування;
- підвищення рівня відповідальності платників податків за своєчасну і повну сплату належних до бюджету платежів, включаючи встановлення матеріальної та кримінальної відповідальності, з одночасним заохоченням і моральним стимулюванням до сплати податків;
- удосконалення порядку адміністрування прямих податків;
- формування податкової культури населення та платників податків.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

1. Податкові надходження займають найбільшу частку серед інших методів централізації бюджетних ресурсів, адже податкам належить провідна роль у забезпеченні виконання державної функції щодо регулювання економічних процесів. Прямі податки є однією з найважливіших фінансових категорій. Історично це найважливіша форма фінансових відносин між державою і членами суспільства. Саме виникнення держави спричинило появу платежів та внесків до державної скарбниці. Прямі податки - це податки, що стягуються в результаті придбання й акумуляції, матеріальних благ, які залежать від доходу або майна, і платниками яких безпосередньо є власники цих доходів або майна. Прямі податки майже не впливають на ціни, але зменшують доходи платників - тим самим впливаючи на об'єми інвестиційного і споживчого попиту.

2. Пряме оподаткування відображає один з важливих принципів функціонування податкової системи країни в цілому – принцип справедливості. Це обґрунтовується тим, що прямими податками прямо пропорційно залежить від отриманого доходу юридичними або фізичними особами. Проаналізувавши податкові системи різних країн, їхні принципи функціонування та реформи, можемо констатувати, що у системі прямого оподаткування кожної окремої країни є свої особливості, які можна і треба переймати, використовуючи накопичений світовий досвід. Формувати ефективну систему оподаткування самостійно дуже важко, саме тому пропонуємо переймати передовий досвід інших країн та детально вивчити їхні реформи та концепції їх проведення. Необхідно вчитися на здобутках і помилках інших країн. Дослідження еволюції податкової системи повинно використовуватись для створення ефективної системи оподаткування, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток держави.

3. Нині прямі податки є одним із фундаментальних факторів розвитку економічної системи держави, разом із цим вони проникають у всі сфери суспільного життя та поєднують у собі реалізацію економічних інтересів усіх суб'єктів національної економіки. У 2013 р. відбулося незначне падіння доходів – на 1,44%. Основними причинами такої тенденції є зменшення ставки податку на прибуток з 23% (у 2011 р.) до 18% (у 2014 р.), а також уведення з 2013 р. авансових платежів щодо сплати податку. Ця система не виправдала себе, оскільки законодавчо не розглянуто всіх аспектів та проблем щодо сплати податку на прибуток. У 2014 р. порівняно з 2013 р. спостерігається значне зменшення податку на прибуток підприємств – на 14 792,3 млн. грн. Цьому сприяло зменшення ставки податку на прибуток з 19% до 18%. У 2015 р. порівняно з 2014 р. відбулося незначне зменшення надходжень податку на прибуток – на 1 148,4 млн. грн., або на 2,86%. У 2016 р. порівняно з 2015 р. відбулося збільшення надходжень податку на прибуток на 3 502,2 млн. грн., або на 8,99%. Станом на кінець 2017 р. кількість великих та середніх підприємств скоротилася більше ніж на 28%, тоді як малих та мікропідприємств – на 8% і 5% відповідно. Однією з причин зниження кількості платників податків є тимчасова анексія Криму та воєнний конфлікт на сході України, а також девальвація гривні, висока інфляція, скорочення реальної купівельної спроможності населення. Загалом, в процесі оцінки фіскальної ефективності прямого оподаткування можна визначити основні особливості: податок на прибуток є фактором стимулювання або стримування інвестиційної активності та інструментом регулювання ділової активності; податок на доходи фізичних осіб відіграє визначальну роль в процесі реалізації державної фіскальної політики. Фіскальна значимість податку на прибуток підприємств (ППП) у бюджеті держави має тенденцію до зниження. Результатом проведеного аналізу фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств є те, що податкове управління при певній системі реалізованих податкових рішень погіршується і фіскальна значимість

податку на прибуток підприємств у бюджеті та ВВП держави знижується, реальна величина надходжень від цього податку зменшується.

4. Виокремлено такі чинники, які здійснюють негативний вплив на рівень фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб: невідповідність існуючого розподілу податкового навантаження рівню платоспроможності фізичних осіб; нерівномірний розподіл податкового навантаження між різними джерелами доходів; висока тінізація економіки. Приховування доходів від оподаткування руйнує будь-яке уявлення про характер утворення, розподілу та перерозподілу доходів різних соціальних верств населення та зменшує здатність держави впливати на дані процеси. Найкращим способом наповнення державної казни через забезпечення повної та своєчасної сплати податків є підвищення рівня добровільної сплати податкових платежів. Довіра населення до податкової системи тут відіграє не останню роль, тому таке поняття, як «податкова культура» потребує вивчення, однак не всі розуміють дане поняття правильно.

5. З огляду на проведені дослідження і з урахуванням недоліків наявної системи прямого оподаткування, можна запропонувати такі шляхи: запровадження у вітчизняну практику загальноприйнятих у міжнародній практиці методів обчислення та оптимізації податкових різниць відповідно до податку на прибуток підприємств; удосконалення середовища оподаткування (необхідно створити середовище, сприятливе для активізації підприємницької діяльності, забезпечити рівність усіх платників перед діючою системою законодавства); поетапне зниження податкового навантаження на національну економіку з урахуванням збалансованості бюджетної системи; спрощення податкової системи шляхом скорочення кількості податків та зборів. 4 липня 2018 року Президент України направив до Верховної Ради України проект закону Про податок на виведений капітал (Проект), який був зареєстрований і став доступний для ознайомлення. В усьому цивілізованому світі підприємства (юридичні особи та прирівняні до них утворення) сплачують податок на приріст капіталу. Його різновидом

якраз і є звичний для нас податок на прибуток, в ідею якого покладено оподаткування різниці між доходами та витратами підприємства.

Податок на виведений капітал (ПВК) – не є поширеною європейською практикою та належить до експериментальних, нових, нестандартних і малопоширених систем оподаткування. Офіційно влада декларує введенням цього податку наступні наміри: збільшити притік інвестицій – відсутність подвійного оподаткування (див. вище), збільшення простоти оподаткування та зменшення корумпованості; детінізація – зменшення необхідності використання офшорів (адже при відсутності виведення капіталу податок нульовий), відпадання потреби в використанні схем оптимізації через єдиноподатників.

6. Податок на прибуток повинен мати комплексний характер; підвищення фіскальної ефективності податку на прибуток за рахунок удосконалення системи адміністрування, оптимізації податкових пільг та розширення податкової бази за рахунок зменшення масштабів ухилення від оподаткування; підвищення рівня відповідальності платників податків за своєчасну і повну сплату належних до бюджету платежів, включаючи встановлення матеріальної та кримінальної відповідальності, з одночасним заохоченням і моральним стимулюванням до сплати податків; удосконалення порядку адміністрування прямих податків; формування податкової культури населення та платників податків. З огляду на проведені дослідження і з урахуванням недоліків наявної системи прямого оподаткування, можна запропонувати такі шляхи: запровадження у вітчизняну практику загальноприйнятих у міжнародній практиці методів обчислення та оптимізації податкових різниць відповідно до податку на прибуток підприємств; удосконалення середовища оподаткування (необхідно створити середовище, сприятливе для активізації підприємницької діяльності, забезпечити рівність усіх платників перед діючою системою законодавства); поетапне зниження податкового навантаження на національну економіку з урахуванням збалансованості бюджетної системи; спрощення податкової

системи шляхом скорочення кількості податків та зборів. Податок на прибуток повинен мати інтегрований характер; підвищення фіскальної ефективності податку на прибуток за рахунок удосконалення системи адміністрування, оптимізації податкових пільг та розширення податкової бази за рахунок зменшення масштабів ухилення від оподаткування; підвищення рівня відповідальності платників податків за своєчасну і повну сплату належних до бюджету платежів, включаючи встановлення матеріальної та кримінальної відповідальності, з одночасним заохоченням і моральним стимулюванням до сплати податків; удосконалення порядку адміністрування прямих податків; формування податкової культури населення та платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Податкова система: навч. посіб. [Електронний ресурс]. – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 416 с. – Режим доступу: http://culonline.com.ua/Books/Podatkova%20sistema_Andrushenko.pdf
2. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменярь, 2000. – 151 с.
3. Артус М. М. Бюджетна система України: [навч. посіб.] / М.М. Артус, Н.М. Хижа. - К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 220 с.
4. Барановська І.В. Проблеми реформування податкової системи у умовах кризи / І.В. Барановська // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 8. – С. 193-197.
5. Бараулін С. В. Податки як ціна послуг держави / С.В. Бараулін // Юридична Україна. – 2004. – № 10. – С. 30-35.
6. Будаговська С., Кілієвич О., Луніна І. та ін. Мікроекономіка і макроекономіка: підруч. – у 2 ч.; [за заг. ред. С. Будаговської]. – К. : Основи, 2007. – 307 с.
7. Буряковський В. В. Податки: [навч. посіб.] / В.В. Буряковський [та ін.]; за ред. В.В. Буряковського. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 614 с.
8. Бюджетна система України: Навчальний посібник / [С.І. Юрій, Й.М. Бескид, В.Г. Дем'янішин та ін.]. – К.: НІОС, 2013. – 400 с.
9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
10. Бюджетний моніторинг. Аналіз виконання бюджету станом на 01.06.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/publications/monitoringcategories/shchomisyachnuu>
11. Василик О. Д. Податкова система України: Навч. посібник / Василик О.Д. – К. : ПАТ "Поліграфкнига". – 2010. – 478 с.
12. Виконання Зведеного бюджету України за 2012-2017 роки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua>.

13. Геращенко О. Doing business in Ukraine. Оподаткування [Електронний ресурс] / О. Геращенко. – Режим доступу: <http://www.segodnya.ua/opinion/oleksiygeraschenkoco/doing-business-in-ukraine-opodatkovannya-671109.html>.
14. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
15. Дєєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. та ін. Оподаткування в Україні: Навч. посіб. / За ред. Н.І. Редіної. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 544 с.
16. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т.І.Єфименко, А.М. Соколовської. – К.: ДННУ “Академія фінансового управління”, 2014. – 491 с.
17. Доповідь «Оподаткування 2018» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/ua/uk.html>
18. Закон України «Про державний бюджет на 2017 рік» від 22.12.2016 № 4282-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4282-17#n170>
19. Звіт міністерства фінансів України. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files> / Звіт міністерства фінансів України.pdf
20. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2018 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/104887.pdf>
21. Звіт про виконання Плану роботи Інформаційно-довідкового департаменту ДФС на 2017 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-spetsializovan-departament-ta-org/informatsiyno-dovidkoviy-departament/plani-ta-zviti-roboti/183495.html>
22. Звіти Державної казначейської служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>

23. Зубач Н. Європейський досвід оподаткування: Угорщина [Електронний ресурс] / Н. Зубач. – Режим доступу: <http://rionews.com.ua/mixed/all/now/n1228916190>
24. Ібатулліна А. В. Розвиток місцевого оподаткування в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук. – К. : Ін-т аграр. економіки УААН, 2009. – С. 6.
25. Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю.Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні: Науковий журнал. – 2013. – №19. – С.36 – 43.
26. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система. Підручник. – К.: Атіка, 2006. – С.59.
27. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень / Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської систем України [Електронний ресурс] // <http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/>
28. Калінеску Т. В. Причини та тенденції ухилення від сплати податків / Т.В. Калінеску, А. Ю. Ширяєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://filelibsnu.at.Ua/naukovi/Naukovi_visti/PDF_10_2013/7.pdf.
29. Кармазіна М. О. Співвідношення бюджетних доходів та надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів) / М. О. Кармазіна // Форум права. – 2016. – № 2. – С. 220-226.
30. Кирилов О. Д. Проблеми формування податкової культури в Україні / О. Д. Кирилов, Е. В. Ткаличева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69
31. Крисоватий А. І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації: [монографія] / А.І. Крисоватий, Т.Л. Томнюк. – Тернопіль: Економічна думка, 2012. – 212 с.
32. Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. ... доктора економічних наук: 08.04.01 / Крисоватий Андрій Ігорович. – К., 2013. – 437 с.

33. Крисоватий А. І. Податкова система: навчальний посібник / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – Тернопіль: Картбланш, 2004. – 464 с.
34. Крихівська Н. О. Особливості реформування податкової системи України в умовах економічної нестабільності / Н. О. Крихівська, М. В. Вацеба // Молодий вчений. – 2018. – № 5.
35. Круліковська Л. Формування податкової культури як взаємодії ДПС та бізнесу / Любов Круліковська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/krulikovska-l-formuvannya-podatkovoyi-kulturi-yak-vzaemodiyi-dps-ta-biznesu>
36. Курс экономической теории / Под ред. М.Н. Чепуриш, Е.А. Киселевой. – Киров: Изд-во АСА, 1996. – С. 39-41.
37. Куценко Т. Ф. Бюджетно–податкова політика: Навч.–метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К. : КНЕУ, 2002. – 256 с.
38. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР». 2009. С.95.
39. Кучерявенко М. П. Основи податкового права: [навч. посіб.] / За ред. М.П. Кучерявенко. – Харків : Нац. юрид. акад. України, 2003. – 564 с.
40. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – Т. I: Ученье о налоге. – 127 с.
41. Лащак В.В. Непрямі податки як регулятор споживчих цін в Україні [Електронний ресурс] / В.В. Лащак // Науковий вісник Буковинського державного фінансово–економічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 26. – С. 219–228 – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa_2014_26_29.pdf.
42. Лондар С.Л. Фінанси: навчальний посібник / Лондар С.Л., Тимошенко О.В. – Вінниця: Нова Книга, 2015. – 384 с.
43. Лучковська С.І. Фінансове право: [навч. посіб.] / С.І. Лучковська. – К. : КНТ, 2010. – 296 с.
44. Маршалл А. Принципы политической экономии. – М.: Прогресс, 1983, т. 1. – С. 85.

45. Мельник Н.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / Н.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій // – К. : Вид-во "Знання України", 2008. – 675 с.
46. Милль Дж.С. Основы политической экономии. – В 3 т. ; [пер. с англ.]. – Т. 3. – М. : Прогресс, 1981. – С. 156-182.
47. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн / Л.О. Миргородська. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 468 с.
48. Міронова Л. О. Фінансовий потенціал регіону: теоретичний аспект / Л. О. Міронова, О. В. Моїсеєнко // Вісник ДДФА. – 2016. – № 2. – С. 141–149.
49. Мірчев О. В. Проблеми і шляхи нарощування податкового потенціалу у світлі реалізації окремих принципів податкового кодексу України / О.В. Мірчев // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 2(14). – С. 134-138.
50. Міщенко Д. А. Механізми державного регулювання розвитку аграрного сектору економіки України: теорія та методологія. монографія / Д. А. Міщенко. – Дніпропетровськ: ДДФА, 2017. – 400 с.
51. Молодецька О. М. Трансформація податкової системи України [Електронний ресурс] / О.М.Молодецька, Л.А. Буркова, Т.В. Семеняка // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Сер.: Економіка і суспільство. – 2016. – №2. – С. 710-714. – Режим http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/126.pdf
52. Петти В. Избранные работы. Трактат о налогах и сборах ; [пер. с англ.]. – М. : Ось–89, 1997. – С. 27–32.
53. Письменний В.В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень : автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Тернопіль: Терноп. нац. екон. ун–т., 2008. – С. 6.
54. Підсумки рейтингу «Paying Taxes». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ardf.org.ua/rating-elit-juniors-veteran-2018/>
55. Податкова система України : підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 2010. – 320 с.

56. Податкова система Швеції // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia>.
57. Податкова система Японії // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-56582.html>.
58. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
59. Податок на виведений капітал замість податку на прибуток 2019. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://www.golovbukh.ua/article/7344-podatok-na-vivedeniy-kaptal-zamst-podatku-na-pributok-protses-zapushcheno#anc_4
60. Податок на виведений капітал: Порошенко назвав ризики // УКРІНФОРМ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2355770-podatok-na-vivedenij-kapital-porosenko-nazvav-riziki.html>.
61. Поліванцев А. С. Вплив фіскальної політики на міжнародний торговельно–економічний обмін : авто– реф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.02 / А.С. Поліванцев ; Харк. нац. ун–т ім. В. Н. Каразіна. – Харків, 2013. – 20 с.
62. Прес-служба Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/178454.html>
63. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України № 71 від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.
64. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів: Закон України від 31 липня 2014 року № 1621 [Текст]. – Верховна Рада України (ВВР). – 2017. – № 39. – ст. 2006.
65. Радионова С. А. Принцип/ Новейший философский словарь. – Минск, 1999. – С. 544.

66. Реверчук С.К. Малий бізнес: методологія, теорія, практика. – К.: ІЗМН, 1996. - С. 15.
67. Рейтинг «PayingTaxes» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes>
68. Рикардо Д. Сочинения. – В 4 т. ; [пер. под ред. М.Н. Смит]. – Т. 1. Начала политической экономии и налогового обложения. – М. : Госполитиздат, 1955. – С. 129-132.
69. Ручкіна В. Н. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин / В. Н. Ручкіна // Економіка промисловості. – 2016. – № 1-2. – С. 194-200.
70. Рябушка Л. Б. Бюджетно-податкова політика і в системі регулювання економічного розвитку держави / Л.Б. Рябушка, Д.В. Веремчук // Вісник Сумського державного університету: зб. наук. праць. – Суми: Вид-во СумДУ. – 2014. – № 3. – С. 182-187.
71. Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування податків / В. А. Савчук // Університетські наукові записки Хмельницького університету управління та права. – 2013. – № 2 (46). – С. 357.
72. Світовий досвід оподаткування: Великобританія // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/uk>.
73. Світовий досвід оподаткування: Нідерланди // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/netherlands>.
74. Світовий досвід оподаткування: Польща // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/poland>.
75. Світовий досвід оподаткування: США Офіційний сайт Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/usa>.

76. Сергеев Д. А. Реформування прямого оподаткування у процесі вдосконалення податкової системи України / Д. А. Сергеев // Всеукраїнська науково-практична конференція молодих учених та студентів «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (22 квітня 2016 року). – Харків:ХНЕУ, 2016 – С.309-313. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12359/36/36.pdf>
77. Сідельникова Л. П. Податкова система: [навч. посіб.] /Л.П. Сідельникова, Т.П. Сідельникова, Н.М. Костіна. – К.:Ліра-К, 2016. – 424 с.
78. Сідорська О. З. Роль податкових органів України у підвищенні ефективності податкової дисципліни та культури платників податків / О. З. Сідорська, В. М. Кміть // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2016. - № 4 (1). - С. 111-115 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vchnu_ekon_2016_4n) 21.pdf
79. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов ; [пер. с англ.]. – М. : Соцэкгиз, 1962. – С. 588-589.
80. Соколов А. А. Теория налогов /А. А. Соколов. – М. : ООО "ЮрИнфоР-Пресс", 2013. – С. 102.
81. Чижова Т.В. Сучасні реалії прямого оподаткування в Україні та перспективи розвитку. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-20-2017/28-vipusk-20-gruden-2017-r/3664-chizhova-t-v-suchasni-realiji-pryamogo-opodatkuvannya-v-ukrajini-ta-perspektivi-rozvitku>
82. Шлафман Н. Л. Реформування податкової системи України в контексті адаптації досвіду розвинених країн [Електронний ресурс] / Н. Л. Шлафман, М. П. Волохова // Економічні інновації. – 2013. – Вип. 52. – С. 211-216. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn_2013_52_23
83. Экономика: Учебн. по курсу "Экономическая теория"/ Под ред. А.С. Булатова. – М.: БЭКМ, 1977. – С. 3-12.

84. Юрій С.І. Фінанси: [підручник] / За ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 611 с.
85. Bird R. M., Wallich C. Financing Local Government in Hungary, Policy Research / The World Bank. Washington, D.C. // Working Paper. – 1992. – Series 869. – P. 59.
86. Doing Business 2018. Going Beyond Efficiency // World- Bank [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.doing-business.org/reports/global-reports/doing-business-2018>
87. Robert W. McGee "The Philosophy of Taxation and Public Finance". Kluwer Academic Publishers, 2014. – 255 p.
88. Taxation trends in the European Union. Data for theEUMemberStates, IcelandandNorway [Електроннийресурс] // EurostatStatisticalbooks. — 2017 edition. – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF
89. World bank group Paying taxes [Electronic resource]. – Available at: <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>

ДОДАТКИ

Додаток А

Підсумки рейтингу «Paying Taxes» за 2015-2017 рр. [54]

Країна	Позиція в рейтингу			Загальне податкове навантаження, %			Кількість платежів			Кількість годин, витрачена для дотримання податкового законодавства		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Білорусія	136	141	63	64	57	55	11	11	7	357	337	193
Німеччина	76	94	72	49	52	52	10	10	10	219	230	230
Польща	120	119	92	46	44	41	19	19	19	302	302	302
Україна	174	173	114	59	58	56	30	30	5	519	412	370
Росія	68	43	52	57	54	46	7	7	7	187	187	178
Румунія	144	142	55	47	45	52	43	41	15	228	211	168

Додаток Б

Результати проведення контрольно-перевірочної роботи органами ДФС
України за перше півріччя 2018 р. [12]

Зміст заходу	Донараховано податкових зобов'язань, млн грн
Проведення позапланових (виїзних або невиїзних) документальних перевірок суб'єктів господарювання, які віднесені до категорії ризикових	387,60
Проведення позапланових перевірок підприємств, щодо яких розпочато процедуру реорганізації (припинення) або подано заяву про зняття з обліку, та перевірок, що проводяться на прохання платника	0,69
Проведення фактичних перевірок суб'єктів господарювання	63,19
Проведення позапланових документальних перевірок за матеріалами підрозділів Головного слідчого управління фінансових розслідувань та Головного оперативного управління, постановами (ухвалами) судів, органів досудового розслідування, слідчого, прокурора, винесеними ними у кримінальних провадженнях	159,98
Аналіз діяльності суб'єктів господарювання - юридичних осіб та/або фізичних осіб з метою розподілу їх за ступенями ризику	119,09
Організація роботи територіальних органів ДФС щодо перевірок діяльності суб'єктів господарювання, які порушують податкове законодавство при виплаті заробітної плати та інших доходів громадянам	298,20
Усього	1028,75