

**Київський національний торговельно-економічний університет**  
**Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ  
В УКРАЇНІ**

Студента 2 курсу, 7-м групи,  
спеціальності 081 Право,  
спеціалізації  
«Фінансове право»

Волинського Вадима  
Миколайовича

Науковий керівник  
к. ю. н.

Сенченко Людмила  
Василівна

Гарант освітньої програми  
к. ю. н., доцент

Ніколаєва Людмила  
Вікторівна

**Київ 2019**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ СПРАВЛЯННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ</b>	
1.1. Процес становлення податкової системи в контексті прямого оподаткування в Україні.....	6
1.2. Поняття, ознаки та види прямих податків.....	15
1.3. Відмінність прямих та непрямих податків.....	22
<b>РОЗДІЛ 2. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ</b>	
2.1. Зарубіжний досвід справляння прямих податків.....	29
2.2. Проблеми правового регулювання справляння прямих податків та шляхи їх вирішення.....	39
2.3. Перспектива реформування податкової політики в Україні.....	45
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>55</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>60</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** На сучасному етапі розвитку ринкової економіки прямі податки мають важливе значення в системі оподаткування, так як становлять більшу частину наповнення бюджету. Прямі податки встановлюються безпосередньо щодо платників і їх розмір залежить від масштабів оподаткування. Такий принцип оподаткування більшістю економістів вважається найсправедливішим.

На відміну від України, у державах з розвинутою економікою більшу частину надходжень становить податок на доходи фізичних осіб, у нас же одним із головних наповнювачів бюджету можна вважати податок на прибуток підприємств. Таким чином, податкове навантаження на підприємства здійснює негативний вплив на економіку держави, так як у більшості випадків вони закриваються через нерентабельність, що, в свою чергу, призводить до такого причинно-наслідкового зв'язку як відсутність робочих місць та загального зубожіння населення. Тому необхідно поступово привести податкову систему України до зразків держав з розвинутою ринковою економікою, а саме – змінити переважання фіскальної функції на стимулюючу.

Застосування податків, а зокрема прямих, є одним з економічних методів керування і забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів із комерційними інтересами підприємців і підприємств, незалежно від відомчої підпорядкованості, форм власності й організаційно-правової форми підприємства. За допомогою податків регулюється зовнішньоекономічна діяльність, включаючи залучення іноземних інвестицій.

Аби покращити ситуацію у сфері справляння податків, необхідно насамперед виявити прогалини у законодавстві та виправити їх.

Питання оподаткування досліджено в роботах багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Вивченням питань реформування української податкової системи на основі досвіду економічно розвинутих держав займалися такі вітчизняні вчені та практики-юристи: Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Василик О.Д., Воронова Л.К., Геєць В.М., Гетьманцев Д.О., Крисоватий А.І.,



Кучерявенко М.П., Мельник П.В., Музика-Стефанчук О.А., Орлюк О.П., Пришва Н.Ю., Соколовська А.М., Суторміна В.М., Федосов В.М. та ряд інших.

Таким чином, актуальною у наш час є проблема прямого оподаткування, яке безпосередньо залежить від доходів підприємств чи фізичних осіб, а отже, здатне стимулювати їх діяльність, чи навпаки змушувати шукати методів ухилення від сплати податків.

**Мета і завдання роботи.** Метою роботи є всебічне ознайомлення з теоретико-правовими основами та особливостями справляння прямих податків в Україні, виявити проблеми, запропонувати шляхи і способи їх вирішення, використовуючи світовий досвід і вимоги міжнародних стандартів.

Для досягнення мети були поставлені наступні *завдання*:

- дослідити процес становлення податкової системи в контексті прямого оподаткування в Україні;
- розглянути сутність поняття, дослідити ознаки та види прямих податків;
- порівняти відмінності прямих та непрямих податків;
- проаналізувати зарубіжний досвід справляння прямих податків;
- визначити перспективні напрямки реформування податкової політики;
- виявити проблемні аспекти у сфері справляння прямих податків в Україні та надати пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання.

**Об'єктом** дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері справляння прямих податків.

**Предметом** дослідження є правове регулювання справляння прямих податків в Україні.

**Методологічна основа дослідження.** Відповідно до поставленої мети та завдань, предмета й об'єкта дослідження, використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання. Методологічною основою роботи є діалектичний метод пізнання, за допомогою якого встановлено та визначено зв'язок предмета і об'єкта даного дослідження, виявлено сутність прямих податків як складової системи оподаткування та податкової системи загалом. Метод системно-структурного аналізу використовувався для визначення місця прямих

податків в фінансовій системі і соціальній політиці України (підрозділи 1.1, 1.2). За допомогою формально-логічного методу здійснювався аналіз чинного законодавства України, яке регламентує правовідносини у сфері прямого оподаткування (підрозділ 1.2). Порівняльно-правовий метод застосовувався для порівняння національного законодавства в сфері прямого оподаткування із законодавством розвинених держав світу (підрозділ 1.3, 2.1). За допомогою історико-правового методу досліджувалось питання становлення та механізм справляння прямих податків в Україні (підрозділ 1.1). Використовувались методи моделювання та прогнозування для формулювання пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України у сфері справляння прямих податків (підрозділи 2.2, 2.3).

**Практична цінність.** Теоретична цінність та практична значущість роботи полягає в тому, що на основі комплексного аналізу законодавства у сфері прямого оподаткування було розроблено конкретні пропозиції щодо вдосконалення наявного правового регулювання.

**Структура і обсяг роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, шести підрозділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи складає 68 сторінок, з них основного тексту 50 сторінок. Список використаних джерел нараховує 82 найменування.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ СПРАВЛІННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

### 1.1. Процес становлення податкової системи в контексті прямого оподаткування в Україні

Проаналізуємо сутність змін у податковій системі України з перших років незалежності та на сучасному етапі.

На нашу думку, першим етапом генези податкової системи незалежної України, став прийнятий у 1994 р. у новій редакції Закон України “Про систему оподаткування” із наступними змінами та доповненнями [1], що визначив принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов’язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів із розподілом їх на загальнодержавні та місцеві, а також права, обов’язки і відповідальність платників. В Україні на початку 1994 р. почали формуватись податкові механізми, з’явилися місцеві податки та збори, почала запроваджуватися контролююча функція фізичних осіб шляхом створення державного реєстру фізичних осіб.

Наступним етапом у розвитку податкової системи стало прийняття Конституції України у 1996 р., де зазначено, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори [2]. Впродовж 1996 р. відбувалась зміна в структурі органів податкової системи – утворення Державної податкової адміністрації та місцевих податкових інспекцій. Із цього року також розпочато спроби послаблення податкового тиску, про що засвідчили Указ Президента України “Про заходи по реформуванню податкової політики” № 621/96 від 31.07.1996 р. та постанова Верховної Ради України “Про Основні положення податкової політики в Україні” № 561/96-ВР від 04.12.1996 р., згідно з якими передбачалося значне реформування правових норм оподаткування. Зокрема, передбачалося введення законів прямої дії та створення умов для



прийняття Податкового кодексу України, що має стати основним нормативним актом у процесі регулювання оподаткування.

Починаючи з другої половини 90-х рр. ХХ ст. бюджетно-податкова політика дедалі більше фокусувалася на вирішенні ще одного досить актуального завдання – зміцнення вітчизняного бізнесу. Ця тенденція була обумовлена посиленням впливу бізнесу на владу, а також розумінням політиками того факту, що відновлення виробництва можливе лише через розширення фінансових ресурсів корпоративного сектора. Політика підтримки національного капіталу на перших етапах дійсно була обґрунтованою. Водночас для досягнення поставлених цілей влада не завжди обирала адекватні та ефективні форми такої підтримки. Не викликає сумнівів, що позитивно вплинуло на економіку зниження ставок податків, приведення адміністрування податків до західних стандартів (передусім це стосується податку на прибуток підприємств), запровадження спрощеної системи оподаткування тощо [3].

Починаючи з 1995 р. створюються спеціальні економічні зони (далі – СЕЗ) та території пріоритетного розвитку (далі – ТПР) із розрахунком на те, що це сприятиме залученню інвестицій в Україну та розвитку нових технологій. Проте запровадження низки податкових пільг використовувалося здебільшого для мінімізації оподаткування без еквівалентних іноземних інвестицій та згодом стало неконтрольованим.

Починаючи з кінця 90-х рр. ХХ ст., держава почала надавати галузеві податкові пільги тим галузям промисловості, які вважалися пріоритетними: металургійна, гірнична, хімічна промисловість, авіа-, судно- та автомобілебудування, будівництво тощо. Надання цих пільг зводилося до повного або часткового звільнення від сплати податку на прибуток, та земельної плати; списання пені й штрафів, нарахованих за несвоєчасну сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів; відтермінування зобов'язань щодо сплати податків тощо, що мало на меті дати можливість підприємствам пріоритетних галузей підвищити обсяги виробництва та поліпшити фінансові показники своєї діяльності. Проте, реально, надання таких суттєвих пільг для галузей не призвело

до модернізації виробництва, зокрема і внаслідок відсутності дієвої системи контролю. До того ж, така політика держави призвела до недоотримання бюджетом значних податкових надходжень та, окрім того, за рахунок платників податків інших “непріоритетних” галузей, фактично і субсидіювалися “пріоритетні”, що також не могло сприяти покращенню фіскальної дисципліни [4, с. 242-243].

Встановлюючи високі ставки імпортного мита, уряд фактично закривав кордони для іноземних компаній, знижуючи конкуренцію на внутрішніх ринках. У такий спосіб фактично були закриті автомобільний ринок України та ринок нафтопродуктів. Через це український споживач отримував низькоякісний товар за завищеними цінами, а підприємства втрачали стимули для інвестицій у виробництво [3].

При цьому, на другому етапі розвитку податкової системи України (1994 – 1999 рр.) здійснено заходи щодо оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження на підприємства. У 1997 р. щодо окремих товарів запроваджена нульова ставка; податок на прибуток встановлено на рівні 30%. У цей період спостерігаються зміни у структурі податкових органів. Відбувається вихід державної податкової адміністрації зі складу міністерства фінансів і виокремлення в самостійний орган виконавчої влади (1996 р.). Запроваджуються альтернативні системи оподаткування (1998 р.) – єдиний податок та фіксований сільськогосподарський податок. У 1999 р. створюється Академія державної податкової служби України – відомчий вищий навчальний заклад для підготовки фахівців у галузі оподаткування [5].

Наступні роки (2003–2006 рр.) характеризуються формуванням законодавчої бази щодо покращення взаємовідносин державної податкової служби України з платниками податків, зміною тенденцій, що було поширено в попередні роки, пріоритетом податкової політики стає усунення податкової дискримінації суб’єктів господарювання та створення однакових умов для всіх платників податків. Зокрема, приймається низка законів і кодексів щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації



конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист, щодо професійної етики працівника Державної податкової служби України. Знижується вплив великого бізнесу на політику: Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” було ліквідовано більшість пільг щодо всіх видів податків [6]. Згаданим законом скасовано пільги з податку на прибуток, а також спеціальні режими оподаткування у СЕЗ та ТПР.

Скасування більшості податкових пільг та покращення платіжної дисципліни сприяло стрімкому збільшенню доходів бюджету. Так, вже у 2005 р. доходи державного бюджету зросли на 55% порівняно з 2004 р., та у 2006 р. на 28% порівняно з 2005 р. У структурі доходів бюджету відчутно зросла частка податкових надходжень, – вже у 2005–2006 рр. вона збільшилася до 73% порівняно з 2004 р., де вона становила 69% і аж до 93% у 2008 р.

Так, 2006 р. стає пріоритетним напрямом модернізації Державної податкової служби України – триває робота над покращенням професійного рівня працівників ДПС, удосконаленням податкової звітності, вдосконаленням системи адміністрування податків. У 2006 р. Національну академію державної податкової служби України було перетворено на Національний університет державної податкової служби України, якому, згідно з Указом Президента України № 279/2006 від 03.04.2006 р. було присвоєно статус національного – все це здійснено в рамках вдосконалення професійного рівня працівників ДПС.

До речі, тенденція до збільшення частки податкових надходжень у бюджеті характерна для більшості розвинених держав, а також для держав, які ефективно впроваджують ринкові реформи. Частка податкових надходжень у таких державах становить 85–90% [3].

У межах впровадження партнерських відносин між органами ДПС та платниками податків запроваджується ще один важливий напрям – подання звітності в електронному вигляді згідно з чинним законодавством (Наказ

Державної податкової адміністрації України “Про подання електронної податкової звітності” № 233 від 10.04.2008 р.).

І лише через 19 років незалежності, у грудні 2010 р., з метою досягнення балансу інтересів держави і платників податків Верховною Радою України ухвалено Податковий кодекс України, який підписано Президентом України, який набув чинності з 1 січня 2011 р. [7]. Головним позитивом у Податковому кодексі є значне скорочення переліку загальнодержавних (з 28 до 18) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів. Податковий кодекс передбачає зниження рівня оподаткування за основним податком – зменшення ставки податку на прибуток з 2011 р. із 25% до 19%, з 2014 р. – до 18%, а потім – до 17%. Спрямованість документу очевидна – розвиток податкового законодавства України у бік поступового зниження податкового тягара, що сприятиме піднесенню економіки.

При цьому у Податковому кодексі не обумовлено компенсаційні джерела, які б дали змогу покрити втрату доходів, яких зазнає бюджет унаслідок одночасного зниження ставок податку на прибуток підприємств, а це – прямий шлях до активної боргової політики уряду на внутрішньому ринку.

У 2012 р., згідно з Указом Президента України “Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади” № 726/2012 від 24.12.2012 р., відбулися зміни у структурі Державної податкової служби України та Державної митної служби, які реорганізовано в Міністерство доходів і зборів України.

Згодом, Постановою Кабінету Міністрів України “Про утворення Державної фіскальної служби” № 160 від 21.05.2014 р. була створена Державна фіскальна служба як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України шляхом перетворення Міністерства доходів і зборів України. Цей етап в історії фіскальної служби пов’язаний із створенням служби комплексного типу, яка виконує функції адміністрування та контролю за справлянням податків і зборів, митних платежів єдиного соціального внеску та є також службою сервісного типу. Статус органів ДФС і напрями її діяльності визначені Постановою Кабінету Міністрів України

“Про Державну фіскальну службу України” № 236 від 21.05.2014 р. із наступними змінами та доповненнями.

У 2015 р. згідно із Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” [8], які набули чинності з 01.01.2016 р., ставки окремих податків суттєво змінені (а саме знижено основну ставку єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування для платників до 22% від бази оподаткування, при діючих до цього ставках від 36,3% до 49,7%; збільшено ставку податку на доходи фізичних осіб – з 15% до 18% з 01.01.2016 р.). Збережено базову основну ставку на прибуток на рівні 18%.

На етапі розвитку ринкової економіки та системної трансформації суспільства набувають особливого значення проблеми становлення нових форм та поява чинників, які впливають на економічну стабільність сучасної держави. Злагоджена та ефективна податкова система є тим елементом економічної системи держави, котрий дозволяє долати кризові явища та розвиватися останній.

Податкова система забезпечує фінансову базу держави і є головним важелем реалізації державної економічної політики. На думку багатьох учених, саме податкова система закладає підвалини економічного благополуччя держави й народу, є центральною ланкою фінансово-економічної доктрини країни та її розвитку [9].

Як вважає А.І. Крисоватий, податкова система – це сукупність податків, зборів (обов’язкових платежів); механізмів і способів їх розрахунку і сплати, а також суб’єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів. Поділяють його погляди Ю.Б. Іванов та О.М. Десятнюк [9]. Не можна не погодитись із думкою висловленою авторами підручника «Податкова система» щодо неприпустимості ототожнення понять «податкова система» та «система оподаткування». На думку цих учених, система оподаткування – це сукупність установлених чинним законодавством податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів.



Разом із тим, податкова система – це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів [10, с.11].

До прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України), систему оподаткування визначав Закон України «Про систему оподаткування» (втратив чинність): «система оподаткування – це сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку» [11]. Якщо порівнювати ПК України та Закон України «Про систему оподаткування» (втратив чинність), можна сказати, що на той проміжок часу Закон України «Про систему оподаткування» (втратив чинність) виконував ту ж саму роль, що зараз виконує ПК України.

Наразі, п. 291.2 ст. 291 ПК України дає визначення поняття спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 ПК України, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [7].

У дисертаційному дослідженні Т.Я. Цимбал термін «система оподаткування» ототожнює із терміном «податкова система», зокрема, автор робить висновок, що «... суть цих термінів однакова і можна навіть сказати, що вони є синонімами» [12].

У системі правового регулювання прямого оподаткування, а саме податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств до набрання чинності ПК України діяли такі нормативно-правові акти, як: Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» (втратив чинність) та Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність), які з часом були удосконалені та кодифіковані.

Так, п. 7.1. ст. 7 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» встановлював ставку податку на рівні 15 відсотків від об'єкта оподаткування, що на сьогодні менше на 3 відсотки [13]. Це свідчить про те, що для належного функціонування держави, як органу, потрібні більші надходження до бюджетів як державного так і місцевого значення. І звісно ж, про те, що Україна поступово втілює податкову політику розвинених держав світу для відповідності міжнародним стандартам на шляху до євроінтеграції.

Згідно п. 10.1. ст. 10 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність) прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 25 відсотків до об'єкта оподаткування [14]. Пункт 136.1. статті 136 ПК України встановлює базову (основну) ставку податку у розмірі 18 відсотків [7].

Пришва Н.Ю., досліджуючи правову природу державних доходів, зауважила, що інститут доходів бюджету є частиною системи фінансового права. Він не в змозі охопити всю сукупність фінансово-правових норм у сфері регулювання державних доходів, оскільки останні не обмежуються лише бюджетом, а включають і доходи позабюджетних фондів. Тому є підстави стверджувати, що проблеми державних доходів знаходили своє висвітлення лише в частині доходів бюджету [15, с. 173].

Пришва Н.Ю. проаналізувала різні погляди стосовно державних доходів, дійшовши висновку, що більшість авторів ототожнюють поняття «державні доходи» та «фінансові ресурси», погодившись при цьому з тими науковцями, зокрема М.П. Кучерявенко, які розмежовуються ці два поняття [16, с. 22, 26]. Таку ж думку поділяють О.А. Музика, яка ґрунтовно досліджувала доходи місцевих бюджетів [17, с. 65], і Т.М. Ямненко, яка вивчала інститут правового регулювання державних доходів у фінансовому праві як навчальній дисципліні [18, с. 92].

Таким чином, ми можемо зробити висновок, що податкова система України поступово реформується, приводиться у відповідність до положень міжнародних стандартів, про що свідчить перехід від оподаткування прибутків підприємств до

оподаткування доходів фізичних осіб, тим самим стимулюючи розвиток та модернізацію підприємств, зменшення податкового тягара та підвищення рівня податкової культури до рівня європейців.

Загалом, підсумовуючи результати аналізу становлення і розвитку податкової системи в Україні, доцільно зазначити, що цей процес був досить складним, суперечливим і багато в чому спонтанним. Але загальний напрям цих процесів загалом все ж був правильним – формування податкової системи і встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової економіки. Процес трансформації податкової системи України навряд чи можна розглядати як податкові реформи. Реформа, фактично, відбулася ще в часи перебудови під час переходу на податкові основи взаємовідносин державних підприємств із бюджетом. Загалом ідеологія тієї реформи була ринковою, що й підтвердилося з часом. Проблеми ж у сфері оподаткування були пов'язані з труднощами перехідного періоду, що були (і є) об'єктивними. Водночас вони посилювалися суб'єктивними і досить часто непрофесійними діями влади. Не завжди ці проблеми вирішувалися своєчасно і правильно, але послідовність розвитку податкової системи України і ринкової спрямованості перетворень очевидні [19].

Отже, можна стверджувати, що податкова система України далека від досконалості, її формування продовжується – триває пошук подальшого вдосконалення податкового законодавства. На сьогодні можна стверджувати, що суб'єкти господарювання зазнають значних податкових навантажень і основою податкової політики залишається фіскальна функція. Водночас в особливо важких економічних умовах сьогодення необхідно приділити особливу увагу питанню стимулювання економічної активності суб'єктів підприємницької діяльності шляхом поступового провадження інвестиційної та соціальної податкової політики, заохочення підприємців до використання досягнень науково-технічного прогресу, запровадження ставок податків залежно від виду діяльності і розміру одержаного прибутку або доходу та системності податкового законодавства, оскільки часта зміна його норм негативно



позначається на діяльності суб'єктів підприємництва та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів.

## **1.2. Поняття, ознаки та види прямих податків**

Податкове право України є комплексною категорією. І хоча, з погляду юридичної науки, воно також є інститутом фінансового права, що характеризується своїм предметом, методом та єдністю змісту і структури, то, з іншого боку, податкове право є системою норм права, встановлених Конституцією України, Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами у сфері оподаткування, які є загальнообов'язкові для невизначеного кола суб'єктів і спрямовані на регулювання суспільних відносин, пов'язаних із встановленням, сплатою, стягненням податків та інших обов'язкових платежів у державі [20, с. 6].

У свою чергу, податки є важливою ланкою економічних відносин у суспільстві, і як форма фінансових відносин виникли одночасно з появою держави [21, с. 23]. Пройшовши історичний шлях разом з розвитком держави, одні податки виникали, інші – ліквідовувалися. У такий спосіб формувалася податкова система та вдосконалювалася форма сплати податків в Україні [22, с. 5].

Отже, податки є основним формуючим джерелом бюджету держави, які пройшли довгий еволюційний шлях, зазнавши від часу свого зародження до сьогодення значної трансформації.

Відповідно до ст. 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [23].

Пункт 6.1. ст. 6 ПК України тлумачить, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [7].

Згідно ст. 74 Конституції України, референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії [23]. Так, пункт 1 частини 2 статті 92 Конституції України вказує, що виключно законами України встановлюються: державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори ...[23].

Територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону, – ст. 143 Конституції України [23].

У Податковому кодексі України не міститься визначення поняття «прямі податки», натомість зазначено, які податки являються непрямими, як от, наприклад, пп. 14.1.4. п. 14.1. ст. 14 ПК України вказує визначення поняття акцизний податок або ж пп. 14.1.178. п. 14.1. ст. 14 ПК України надає визначення податку на додану вартість.

Однак, методичні рекомендації щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ у пп. 7 п. 1.2. ч. 1 надають визначення поняттю «прямі податки».

Прямі податки – податки на заробітну плату, прибутки, нерухомість, а також податки на прибутки, отримані у вигляді відсотків, у тому числі податки на доходи від користування позиками, орендної плати, роялті та всіх інших видів прибутків [24].

Враховуючи положення п. 6.1. ст. 6 ПК України, можна виділити наступні ознаки податку: 1) обов'язковість платежу – тобто, даний платіж є примусовим, і у випадку, якщо особа, на яку покладений обов'язок сплатити податок, цього не зробить – до неї держава може застосувати примус; 2) безумовність платежу – обов'язок сплатити платіж (податок) виникає в результаті формування об'єкта оподаткування, і його сплата не пов'язана з настанням певної події. З другого

боку, сплата податку платником, не породжує обов'язок державних органів щодо виконання певних дій, послуг стосовно платника; 3) податок сплачується до відповідного бюджету: державного або місцевого. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації й може йти за двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом або розподілу коштів від сплати податку між бюджетами [7].

Враховуючи положення статей 9-10 ПК України, до прямих податків відносять:

I. Загальнодержавні прямі податки: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; екологічний податок; рентна плата.

II. Місцеві прямі податки та збори: податок на майно; єдиний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір [7].

Відповідно до ч. 1 ст. 8 Закону України «Про оплату праці» держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати...[25].

Відповідно до ст. 29 Бюджетного кодексу України склад доходів державного бюджету України формується з таких прямих податків: податку на доходи фізичних осіб; військового збору; податку на прибуток підприємств; рентної плати; екологічного податку тощо [26].

Згідно ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» з 1 січня 2019 року встановлена мінімальна заробітна плата у місячному розмірі – 4173 гривні [27].

На підставі вищенаведеного можна зробити висновок, що податкове право взаємозалежне від бюджетного і навпаки. Так, як саме від розміру заробітної плати, встановленого державою, в особі уповноважених органів, можна спрогнозувати надходження податку на доходи фізичних осіб (ПДФО).

Надалі пропонуємо деталізувати податки по кожному із видів:

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей,



інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

Податок на прибуток підприємств відіграє велику роль у фінансовому регулюванні економіки. Регулюючий механізм цього податку реалізується через пільгове оподаткування. По-перше, розмежовуючи прибуткове оподаткування юридичних і фізичних осіб і встановлюючи для них різний рівень ставок, держава підтримує певні пропорції між фондом споживання і фондом нагромадження. Ці пропорції є одними з найважливіших у регулюванні економіки. По-друге, встановлюючи пільгове оподаткування (понижені ставки або повне звільнення) для окремих галузей і регіонів, держава стимулює відповідний перелив капіталу і веде певну структурну політику. По-третє, держава може встановлювати пільгове оподаткування тих напрямів формування і використання доходів, у яких зацікавлене суспільство. Регулююча функція податків найбільш притаманна саме цьому податку, пов'язаному з використанням доходів юридичних і фізичних осіб. Жоден інший податок не може забезпечити такий вплив на інтереси суб'єктів розподільних відносин у суспільстві. Саме з огляду на це, незважаючи на всі труднощі у стягненні цього податку, він використовується практично у всіх державах світу, в тому числі і в Україні.

Єдиний податок – це спрощена система звітності та оподаткування, яка може застосовуватися суб'єктами підприємницької діяльності: юридичними та фізичними особами-підприємцями.

Податок на землю – це обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Відповідно до п. «в» ч. 1 ст. 91 Земельного кодексу України власники земельних ділянок зобов'язані своєчасно сплачувати земельний податок [28]. Податок на землю відіграє відчутну роль у суспільстві й у фінансовій та податковій політиці. За відсутності суттєвих недоліків він має значні переваги як у фіскальному, так і в регулюючому планах:

по-перше, при стягненні податку на землю майже не існує можливості ухилення від сплати, так як земельну ділянку неможливо сховати. Як об'єкт оподаткування вона порівняно легко піддається чіткому обліку;

по-друге, в даному податку досить чітко реалізується принцип соціальної справедливості. При варіанті сплати пропорційно до розміру ділянки і родючості ґрунтів кожен платить залежно від того природного потенціалу, яким він володіє. Результати ж господарювання не впливають на суми податку, і тому існує прямий стимул працювати якомога краще;

по-третє, податок на землю є засобом вилучення земельної ренти, що надає усім платникам рівні можливості;

по-четверте, цей податок виступає важливим економічним інструментом у руках держави. Насамперед, з одного боку, він сприяє ефективному використанню основного природного багатства. Сама платність і механізм цієї платності змушують землевласника чи землекористувача отримувати дохід від землі. Безоплатне землекористування ніколи не було ефективним, про це свідчить, зокрема, досвід планового господарювання з переданням землі колгоспам. З іншого боку, він є інструментом регулювання розміщення продуктивних сил на території країни. Залежно від родючості ґрунтів та від місця знаходження земельної ділянки, держава регулює розподіл суспільного капіталу. Для регіонів, які потребують додаткового розвитку, встановлюються пільгові понижені ставки або застосовується звільнення від оплати земельного податку. Навпаки, в індустріально перенасичених регіонах необхідно вдаватися до підвищених ставок.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки — обов'язковий місцевий податок, який стягується з фізичних та юридичних осіб, в тому числі нерезидентів, які є власниками об'єктів житлової нерухомості.

Місцеві ради обов'язково встановлюють податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Професор Чугунов І. [29, с. 4] розглядає податок на доходи фізичних осіб як один із інструментів державного регулювання економічних процесів. Методологія та практика оподаткування доходів населення ґрунтовно висвітлена у статтях та монографії Швабія К. [30]. Сідельникова Л., Найденко О. розкривають сучасні теоретико-практичні аспекти реалізації принципу соціальної справедливості щодо податку на доходи громадян [31]. Субботович Ю.Л. акцентувала увагу на вагомості ПДФО при формуванні доходів місцевих бюджетів, що є беззаперечним і в сьогоденних умовах [32]. У статті Носової Є. щодо реформування оподаткування доходів фізичних осіб висвітлено основні зміни податкового законодавства у 2015 році, зроблено висновок про дискримінаційний характер застосування податкової соціальної пільги при оподаткуванні окремих категорій платників [33, с. 24].

Прогресивна модель ПДФО – збільшення ставок у залежності від величини отриманого доходу фізичними особами має на меті реалізацію принципу соціальної справедливості, тобто оподатковувати за більшими ставками більш високі доходи та знижувати ставки, або звільняти від оподаткування соціально незахищені, малозабезпечені верстви населення. Проте в умовах України такий підхід важко реалізувати, оскільки у парламенті по факту відсутні політичні сили, які б відстоювали інтереси осіб з низькими доходами [34, 47].

Однією з головних економічних підстав для введення прогресивного оподаткування фізичних осіб є значна диференціація доходів від зайнятості. Так, у квітні 2019 р. середня зарплата в найбільш високооплачуваній галузі зайнятості (інформація та комунікації) перевищувала середню зарплату у найбільш низькооплачуваній (тимчасове розміщування і організація харчування) у 3,1 разу, а заробітну плату у такій соціально важливій і масштабній за кількістю зайнятих сфері як охорона здоров'я – у понад 3 рази [35, с. 9]. Водночас зарплати керівників державних підприємств у 4-6 десятків разів перевищують середню заробітну плату по країні [36].



Розглянувши сутнісну характеристику прямих податків, ми можемо виділити їхні основні переваги та недоліки.

Перевагами прямого оподаткування є те, що вони: а) надають можливості безпосереднього впливу на економічні процеси, стимулюючи чи дестимулюючи тенденції розвитку; б) забезпечують можливість більш точного прогнозування податкових надходжень; в) здійснюють розподіл податкового тягаря більш рівномірно, порівняно із системою непрямого оподаткування.

У свою чергу, недоліками прямого оподаткування є те, що: а) податкові надходження залежать від ринкової кон'юнктури, оскільки в моменти зниження ділової активності чи наявності негативних господарських тенденцій доходи платників істотно знижуються; б) характерна нерегулярність фіскальних надходжень, оскільки вони вносяться платниками нерівномірно, а через певні проміжки часу; с) механізм фіскального адміністрування вимагає ведення досить складної системи обліку й звітності, а також створення системи спеціальних контрольних-аналітичних процедур, що призводить до підвищення затрат на їх справляння; d) платники мають більше можливостей до ухилення від оподаткування, як законними, так і незаконними шляхами, що потребує створення відповідного репресивного апарату.

Отже, чинне податкове законодавство нараховує такі види прямих податків та зборів: 1. Загальнодержавні – податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; екологічний податок; рентна плата. 2. Місцеві податки – податок на майно, єдиний податок; місцеві збори – збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір.

Для впровадження нових податків, необхідно враховувати обов'язкові елементи податку: об'єкт оподаткування; базу оподаткування; ставку податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Податкове законодавство будується на таких принципах: 1) загальність оподаткування; 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної

законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 3) презумпція правомірності рішень платника податку; 4) фіскальна достатність; 5) соціальна справедливість; 6) економічність оподаткування; 7) нейтральність оподаткування; 8) стабільність; 9) рівномірність та зручність сплати; 10) єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Ознаки податку – обов'язковість, безумовність та сплата до відповідного бюджету (державного або місцевого значення).

### **1.3. Відмінність прямих та непрямих податків**

На наше переконання, для пересічного платника податків важко зрозуміти чим відрізняються прямі податки від непрямих в силу його низької податкової культури та правосвідомості. Тож вважаємо за першочергове завдання дослідити відмінності та провести порівняльний аналіз.

До прямих податків відносять: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, екологічний податок, рентна плата, податок на майно, єдиний податок.

Непрямі податки включають у себе: податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок та мито.

І так, чим же подібні та відмінні прямі та непрямі податки: 1) при сплаті непрямих податків здійснюється розрив між формальним і реальним платником податку; 2) при сплаті прямих податків платник реалізує всю сукупність податкових обов'язків, а при непрямих – цілісна система обов'язків фактично розривається і за реальним платником залишається обов'язок по сплаті податків, тоді як до формального платника переходить обов'язок по веденню податкового обліку та звітності; 3) підставами для розподілу цих податків є і об'єкти оподаткування (якщо при прямих – це майно або прибутки, то при непрямих – вартість обороту, в якому враховується приріст вартості).

Таким чином, непрямими є податки, які сплачуються з вартості обороту формальними платниками податків за рахунок коштів реальних платників,

обумовлюють розрив податкових обов'язків між ними та враховуються в ціні реалізації.

Для розуміння особливостей форм прямого та непрямого оподаткування, варто звернути увагу на таблицю 1.1.

Таблиця 1.1

### Особливості прямих і непрямих податків

Показник	Непрямі податки	Прямі податки
Складність вивчення податкового зобов'язання	Відносно прості розрахунки	Відносно складні розрахунки
Справедливість оподаткування (з погляду платоспроможності платників)	Соціально несправедливі	Соціально справедливі
Психологічний фактор	Психологічно сприймаються легко, оскільки сплачуються непомітно для споживача	Психологічно сприймаються важко
Можливість ухилення від сплати податків	Низька, майже відсутня	Досить висока
Реакція платників податків на обкладання податками	Стійкі надходження в бюджет поза прямою залежністю від динаміки доходів	Відносно нестійкі надходження в бюджет, зумовлені динамікою доходів підприємств і громадян
Характер оподаткування	Відносно регресивне	Відносно прогресивне
Можливість перекладання податків	Велика	Менша

При характеристиці непрямих податків А.Н. Гур'єв акцентував увагу на ряді способів при поділі прямих і непрямих податків: перший спосіб виходив із виділення розходжень прямих і непрямих податків за ознакою сплати (прямі – сплачуються до казни дійсними платниками; непрямі – перераховуються до казни



третіми особами, а потім перекладаються на дійсних платників); другий спосіб припускав як критерій класифікації зовнішню ознаку способу стягнення (прямі – стягуються по окладних аркушах, кадастрах; непрямі – сплачуються виходячи з тарифної системи); третій спосіб розглядав як основу класифікації економічну підставу стягнення податку (прямі – сплачуються з виробництва; непрямі – зі споживання) [37, с.7-10].

На складність визначення критеріїв розподілу податків на прямі і непрямі звертав увагу на початку ХХ сторіччя В.А. Лебедев. Систематизуючи підстави такої диференціації, він загострював увагу на трьох моментах і виділяв фінансові, юридичні та економічні підстави розподілу. За рахунок фінансових підстав до прямих податків можна було віднести ті, що діють як безпосередній висновок про існування й обсяг податної здатності, тоді як непрямі податки обумовлюють наявність лише посереднього, менш достовірного висновку. Юридичні підстави припускали аналіз розподілу податків на прямі й непрямі з позиції наявності прямого юридичного відношення або чийого-небудь посередництва [38, с. 86]. Економічні критерії дозволяли віднести до прямих податків ті, які податну здатність орієнтували на капітал або дії ними вироблені «...у результаті чого є дохід як податний об'єкт; непрямі податки – ті, для яких ознаки податної здатності вбачаються у вживанні виготовлених цінностей» [39, с. 465].

Так, український фахівець Л.К. Воронова, характеризуючи зв'язок прямих і непрямих податків, підкреслює, що прямі податки стягуються в момент придбання і накопичення матеріальних благ, тоді як непрямі (як податки на споживання) – у момент витрати матеріальних благ [40, с. 91]. У цьому випадку необхідно мати на увазі, що коли йдеться про момент витрати матеріальних благ при непрямому оподаткуванні, то безпосередня витрата є орієнтиром, а самі непрямі податки беруть участь у цьому при реалізації товарів, робіт, послуг з метою їх кінцевого споживання. Крім того, вважається, що прямі податки безпосередньо орієнтовані на платника (його доходи, майно), тоді як непрямі – на об'єкт [41, с. 35].

Така ж позиція простежується й у працях О.П. Орлюк, яка підкреслює, що «для цілей прямих податків, які здебільшого є персональними податками, необхідна інформація про майно й фінансові результати конкретного суб'єкта. Непрямі податки стягуються в процесі обміну й пов'язані з конкретними об'єктами» [42].

Для повноти дослідження пропонуємо розглянути позитивні та негативні риси прямого оподаткування на прикладі таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

### Переваги та недоліки прямого оподаткування

Переваги	Недоліки
Пряме оподаткування дає можливість державі безпосередньо впливати на інвестиційну активність, накопичення капіталу, ділову активність продавців та виробників товарів (робіт, послуг).	Потребують достатньо складного механізму бухгалтерського обліку об'єкта оподаткування та чіткого визначення складу доходів.
Застосування прямих податків дає змогу встановити пряму залежність між доходами платника та його податковими платежами в бюджет, що дозволяє реалізувати принцип справедливості оподаткування за допомогою застосування прогресивних податкових шкал.	Справляння прямих податків потребує високого рівня контролю, та відповідного апарату для запобігання приховуванню доходів.
Прямі податки розподіляють податковий тягар таким чином, що той хто має високі доходи, сплачує в бюджет більші суми, порівнянно з тими, хто має нижчі доходи.	Ефективність застосування прямого оподаткування залежить від рівня розвитку конкурентного середовища.

Переваги	Недоліки
–	Оподаткування прибутку в ринкових умовах не є гарантованим, тому податкові надходження від прямих податків залежать від кон'юктури ринку.

На зміст інституту непрямого оподаткування, його співвідношення з іншими видами обов'язкових платежів впливає багато чинників (тип адміністративно-територіального устрою, особливості етапу розвитку, на якому перебуває держава, інші). З цих позицій може бути доцільним погодитися з думкою Г.В. Бех, яка звертає увагу, що непрямі податки більш раціональні в умовах унітарних держав. Вона виходить із того, що за рахунок непрямих податків (у першу чергу, податку на додану вартість) здійснюється формування державного бюджету, тоді як майнові, прибуткові податки орієнтовані на формування дохідних частин регіональних або місцевих бюджетів [43, с. 22-23]. Треба враховувати, що дана проблема існує на межі податкового й бюджетного права, і розгляд її винятково з позицій податково-правового регулювання виглядає обмеженим.

Справляння непрямих податків практично виключає навіть видимість зв'язків між цілями й розмірами зібраних від оподаткування коштів і характером, спрямованістю, доцільністю їх використання й витратами. У той же час, при прямому оподаткуванні, використанні зборів податкового характеру, створюється реальна можливість чітко простежити зв'язок між зібраними за рахунок цих платежів коштами й профінансованими завданнями й цілями. В цьому випадку виникає можливість побудови моделі відповідальності за нецільове використання коштів (зібраних, приміром, у пенсійний фонд), що, безумовно, виключено в режимі непрямого оподаткування.



Принциповою особливістю характеристики непрямих податків є участь їх у формуванні ціни реалізації. Прямі податки, навпаки, беруть участь у цьому процесі на стадії виробництва й ураховуються самим виробником.

Сплата непрямих податків більш непомітна для платників, а при вдалому виборі об'єкта оподаткування, ними забезпечується більше надходження коштів у бюджети, ніж від прямих [44, с. 20]. Озеров І.Х. звертає в цій ситуації увагу на те, що прямі податки орієнтовані й ураховують платоспроможність населення, перевагою же непрямих податків є стійкість, стабільність надходжень у доходи держави [45, с. 246-247].

Тож, підсумовуючи вищенаведене, доцільно буде відобразити переваги та недоліки непрямого оподаткування у таблиці 1.3.

*Таблиця 1.3*

**Переваги та недоліки непрямих податків**

Переваги	Недоліки
Швидкість і регулярність надходження до бюджету.	Відсутність безпосередньої залежності від доходів платників та їх регресивний характер, що обумовлює соціальну несправедливість непрямого оподаткування.
Можливість ефективного регулювання споживчого попиту та непрямого впливу на виробництво відповідних товарів.	Відносно невелика тривалість податкового періоду, що змушує платників резервувати облігові кошти для своєчасної сплати податку.
Вирівнювання міжрегіонального розподілу доходів внаслідок практично рівномірного територіального розподілу споживання.	Непрямі податки є джерелом інфляційних процесів внаслідок їх прямого впливу на ціни.

Переваги	Недоліки
Залежність зростання бюджетних надходжень від зростання населення та підвищення рівня добробуту.	Непрямі податки мають переважно фіскальну спрямованість.
Відносна стабільність податкових надходжень (порівняно з прямими податками), що уявляється особливо важливим у нестабільній економіці.	Обмеження можливості їх використання для стимулювання виробництва.
Прозорість механізму визначення податкових зобов'язань, легкість контролю.	—

Отже, вдало застосувати концепцію рівної кількості прямих та непрямих податків, а також взаємозв'язку бюджетного законодавства з податковим, і лише за цих умов, вибудується злагоджена система справляння та накопичення фінансових ресурсів.

## РОЗДІЛ 2

# ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

### 2.1. Зарубіжний досвід справляння прямих податків

Для побудови надійної та сучасної податкової системи важливо вдало поєднувати досвід у сфері оподаткування розвинених держав світу. Тому вважаємо за необхідне дослідити структуру та механізм провідних сусідніх держав.

Франція – одна з небагатьох розвинутих держав, де податкова система орієнтована в основному на непряме оподаткування. У державі співвідношення прямих, непрямих податків та податків на соціальне страхування визначається як 22:38:40 відповідно.

Якщо звернути увагу на соціальний характер податкової системи Франції, то для неї властиві високі соціальні податки – платежі та внески до фондів соціального призначення (більше 40% загальної суми обов'язкових платежів і податків у співставленні з близько 30% у середньому по державах Європейського Союзу) [46, с. 27].

Характерною для податкової системи Франції є та особливість, що соціальні платежі дуже чітко поділені залежно від їх призначення. Окрім інших соціальних платежів, існує цільовий збір на професійну підготовку в розмірі 1,2% річного фонду оплати праці (ФОП) кожного працівника, встановлений із метою фінансування професійної підготовки (перепідготовки) на всіх приватних підприємствах, на яких кількість працюючих перевищує 10 осіб. Крім того, справляється додатковий збір (0,3% річного ФОП), який призначений для професійної підготовки молоді. Навіть такі платежі, як реєстраційний податок чи гербовий збір, мають соціально-економічну роль [47, с. 44].



Характерною ознакою французької податкової системи є її орієнтування на захист інтересів сімей. Для цього в їх податковій системі існує програма коефіцієнтів. Для цілей оподаткування загальна сума доходів сім'ї ( подружжя і дітей) ділиться на «частини», які визначаються з огляду на чисельність і склад сім'ї. Для наочності наведемо деякі позиції коефіцієнтів для розрахунку «частин» оподатковуваного доходу (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1

### Програма коефіцієнтів французької податкової системи

Склад сім'ї	Коефіцієнт (частини)
Самотні, розлучені, овдовілі без утриманців	1
Самотні, розлучені, овдовілі з однією дитиною, інвалідом або ветераном війни	1,5
Подружжя пара без дітей, розлучені або овдовілі з однією дитиною	2
Подружжя пара з однією дитиною, розлучені або овдовілі з двома дітьми	2,5
Подружжя пара або овдовілий із двома дітьми	3

Застосування цих коефіцієнтів здійснюється таким чином. Припустимо, сім'я, що складається з чоловіка, дружини і однієї дитини, отримала за підсумками податкового періоду загалом 100 000,00 євро оподатковуваного доходу. Для цілей оподаткування цей дохід має бути розділений на 2,5. Тоді податкові ставки будуть застосовуватися, зважаючи на суму доходу у 40 000,00 євро, тобто максимальна (гранична) ставка складе 30% [48, с. 242]. Таким чином, держава за допомогою податків здійснює соціальну програму підтримки сімей залежно від їх складу, соціального статусу тощо. Така практика є хорошим прикладом і може стати достойним запозиченням в українській податковій системі.

Враховуючи реформу децентралізації, яка нині реалізується в Україні, доцільно було б звернути увагу на таку ж особливість податкової системи

Франції. Суть її полягає в передачі значних повноважень у податковій сфері місцевим органам із метою забезпечити їхню фінансову самостійність шляхом наповнення бюджету місцевими податками.

Реформа децентралізації, проведена в Україні, хоч і є кроком вперед, має значну кількість недоліків, через які виникають такі явища, як величезний розрив (у співвідношенні) між місцевими бюджетами невеликих громад (малі міста, селища) та бюджетами великих урбанізованих міст. У цьому разі суспільство стикається із ситуацією, коли в одних бюджетах доходи значно перевищують втрати, а в інших, навпаки, доходів не вистачає навіть на фінансове забезпечення «захищених» витрат.

У результаті децентралізації управління питома вага місцевих бюджетів досягла 60% загального обсягу бюджетних коштів держави.

Для України важливо детально проаналізувати наявну податкову систему і ввести ті зміни, які завдадуть найменше шкоди платникам та при цьому зможуть ввести в нашу податкову систему ті аспекти, які покращать функціонування економіки, а, отже, призведуть до стабілізації позиції України на світовій арені.

Щодо США, то вона має дуже складну, але в той же час гнучку податкову систему. Головне місце у федеральній податковій системі США посідають три податки: на індивідуальний прибуток; на соціальне страхування; на прибуток корпорацій.

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.

Кожний платник податків має право на ряд знижок і відрахувань із свого валового доходу перед нарахуванням податку. Існують персональні відрахування та ряд цільових знижок з доходів, які підлягають оподаткуванню. На підставі наведеного дозволяється вираховувати із валового доходу частину витрат на

лікування та інше медичне обслуговування, яке перевищує 7,5% доходу за минулий рік.

Значна частина американців купує приватні житлові будинки на виплату, використовуючи спеціальний банківський кредит, що надається на строк до 30 років, але під високі річні відсотки. Виплати цих відсотків також вираховуються із річних доходів. Крім того, дозволяється вираховувати частину виплат відсотків за споживчим кредитом. Вираховуються із річного доходу кошти, виплачені у формі податків штатним і місцевим органам влади, а також пожертвування всіляким неприбутковим організаціям, головним чином, – релігійного та добровільного спрямування. Замість того, щоб робити всі ці знижки за статтями, платник податків на свій вибір має право застосувати так звану стандартну знижку, розмір якої залежить лише від сімейного стану, але не від величини доходу або яких-небудь статей витрат. Так, подружжя, котре використовує єдину стандартну знижку, застосовує її в розмірі 5 тис. дол., для одиноких вона становить 3 тис. дол., для несімейних, котрі мають на своєму утриманні хоча б одну особу, – 4,4 тис., а для подружжя, котре заповнює окремо податкові декларації, – 2,5 тис. дол. [49, с. 64-65].

Після того, як платник податків зробив усі дозволені законом вирахування зі свого валового річного доходу, сума, яка залишилася, безпосередньо оподатковується прибутковим податком. 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 ряд специфічних рис. Перш за все він стягується в рівних частинах 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 даного робітника. До того ж податком на соціальне страхування оподатковується не вся зарплата, а лише частина її до певного рівня, встановленого в законодавчому порядку (податкова база).



Збори від цього податку за законом визначено виключно для виплати пенсій престарілим, інвалідам, сім'ям, котрі втратили годувальника, і можуть бути використані на інші заходи.

Третім великим федеральним податком є податок на прибуток корпорації. Ним оподатковується валовий перерозподільний прибуток корпоративного бізнесу. Прибуток у розмірі 50 тис. дол. оподатковується за максимальною ставкою – 34% [51, с. 128].

Не оминемо увагою і більш віддалену від України податкову систему Австралії. Щорічно до Австралії приїжджає понад 4 млн. туристів, що дає можливість формувати бюджет з перевищенням дохідної частини над витратною.

Податкова система має три рівні: федеральний, тобто державний, регіональний та місцевий (рівень громад). Основним є перший рівень – державний, який практично фінансує усі інші [52].

Перелік податків, які мають досить велику питому вагу в загальному федеральному бюджеті: 1) податок на приріст капіталу – стягується з прибутку, одержаного від реалізації деяких активів (наприклад, акцій); 2) податок з дорогих автомобілів; 3) пенсійний збір у розмірі 1,5% фонду заробітної плати; 4) податки, які стягуються за способом у джерела з дивідендів, відсотків на капітал; 5) податок на нафтові ресурси і т.д [53].

Сучасна податкова реформа в Австралії проводиться шляхом спрощення системи оподаткування. Відбулися зміни і в порядку стягнення податків. В Австралії відновилася така форма сплати податків, як авансова система [54, с. 35].

Отже, при проведенні національної податкової реформи Україна має застосовувати зарубіжний передовий досвід, і приклад Австралії може стати в нагоді.

Для покращення соціального забезпечення, на нашу думку, не має пройти повз увагу така держава, як Швеція – держава з високим рівнем розвитку економіки і соціального забезпечення. Податки в Швеції дуже високі. Зазвичай людина, яка отримує гідну зарплату, близько 30% віддає державі у вигляді податків. При цьому роботодавець платить ще близько 25% на місяць за кожного

найманого працівника. Якщо людина має приватне підприємство, то платить усю суму, а саме 52-56% [55, с. 25].

У державі існує прогресивна шкала оподаткування. Наприклад, при заробітку до 100 тисяч крон на рік, громадянин заплатить 13% державі, при заробітку до 300 тисяч крон на рік, – податок становить 23%. А якщо його зарплата становить до 500 тисяч крон річних, – то податок уже 29%. Якщо заробітна плата ще вища, то громадянин платитиме всі 50%. Тому деякі шведи з високими зарплатами віддають перевагу можливості не отримувати «грошима», але брати більшу кількість вихідних.

У Швеції існує також податок на нерухомість у розмірі 0,7% від вартості житла на рік. Але житло, отримане в спадщину, таким податком не обкладається. Щодо ринку оренди житла, то приватні особи, як правило, не мають права здавати своє житло в оренду.

У Швеції існує податок на володіння автомобільним транспортом, і його розмір залежить від декількох факторів: розмір машини та шкідливість вихлопів, натомість більш «екологічні» автомобілі, які працюють на альтернативному паливі, звільнені від податків на декілька років.

У Швеції існує система повернення податків. Наприклад, за показником заробітної плати найманий працівник має платити 30% податків, і ці відсотки щомісячно отримуються з його заробітної плати. Але за результатами року, якщо були додаткові премії, річний дохід може бути суттєво більшим, і підлягати іншому відсотку оподаткування. Тоді податкове агентство зобов'язує його доплатити відсотки і навпаки, якщо ж працівник отримав менше, ніж той дохід, який оподатковується за ставкою 30%, податкове агентство повертає надлишково сплачені кошти [56].

Інший випадок, коли податкова може повертати громадянину його податки – це високі витрати на транспорт: якщо працівник витрачає більше 10 тисяч крон на рік на транспорт, в такому разі повертається частина податків, щоб сумарні витрати на транспорт на перевищували 10 тисяч крон на рік. Те саме стосується кредитів: податкове агентство має всю інформацію про клієнта –

щорічно частина відсотків за наявними кредитами повертається через механізм повернення податків.

Канада здатна надати своїм жителям високий рівень життя, гідні заробітні плати і дуже лояльну податкову систему. Податки в Канаді в порівнянні з іншими державами є не такими вже й високими.

Переважну частину бюджету Канади складають саме податкові платежі з населення (80%). Завдяки податкам уряд Канади зміг розробити досить стабільну програму соціального захисту населення (виплати пенсій і різних допомог).

У 2018 році відраховувати податки в державну казну повинні всі громадяни Канади, які на території цієї держави отримують дохід незалежно від роду їх діяльності. Іноземні громадяни також зобов'язані щомісячно виплачувати податкові внески. Але це стосується лише тих мігрантів, хто перебуває на території Канади більше 183 днів і отримує дохід [57].

Основну частину податкової системи складає прибутковий податок (32,3%), він відноситься до прямих виплат. У кожній області є свої податкові ставки на ті, чи інші виплати. На другому місці закріпилися неподаткові доходи. Їх частка складає приблизно 19,55% від загальної кількості. Податкам на прибуток відводиться всього 8,5%, а загальним податкам – 11%. Внески на соціальні потреби дорівнюють 6,6% від загальної кількості податкових внесків [58, с. 72-73].

Прибутковий податок в Канаді називається федеральним податком. Його розмір прямо залежить від рівня заробітної плати. Так, якщо оклад людини більше 7500,00 але менше 42 700,00 доларів на рік, застосовується ставка 15%. При заробітній платі від 42 700,00 до 85 400,00 доларів підлягає сплаті 22%. Якщо сума вище 85 400,00 доларів, але нижче 132 400,00 – 26%. Прибутковий податок за вищевказаними ставками сплачується виключно фізичними особами. Товариства, тобто юридичні особи, також зобов'язані платити федеральний податок [59].



Для юридичних осіб встановлена базова ставка, що дорівнює 30%. Але якщо підприємство використовує кредит, то податкова ставка може становити 13-22%.

У Канаді існує податок на користування нерухомістю, він встановлений на рівні 1-2% від загальної вартості майна. Податок сплачується один раз на рік. Відрахування йдуть на утримання державних установ і доріг. Аналогічний податок повинні платити і орендарі нерухомості [60].

Канада є однією з держав, де відсутній податок на спадок. Отже, доцільно розглянути питання щодо можливості впровадження в Україні позитивного податкового досвіду Канади.

На сьогодні Швейцарія знаходиться за середнім розміром оподаткування у списку європейських держав лише на трішки позаду Ірландії, що очолює список. Таким чином середній розмір податків, що сплачують підприємства у Швейцарії, становить 29,1%, тоді як в Ірландії 28,9%.

Податкова система Швейцарії містить значну кількість прямих та непрямих податків і різних зборів. Найважливішими прямими податками є місцевий та національний податок на прибуток і національний податок на капітал. Національний податок на прибуток стягується з резидентів із усього доходу, а з нерезидентів – з доходів, отриманих зі швейцарських джерел.

На федеральному рівні в Швейцарії сплачуються наступні види податків: 1) додаткові податки на вивіз дивідендів (35%); 2) федеральний податок на прибуток (3,63%–9,8%); 3) податок з обігу.

На кантональному рівні сплачуються: 1) кантональний податок на прибуток (20%–35% у залежності від кантону); 2) прибутковий податок з населення; 3) податок на спадщину й подарунки; 4) податок на доходи з капіталу [61, с.47].

Ставка податку на прибуток корпорацій встановлена в розмірі 21%, що становить один із найнижчих показників у світі. Не існує ніяких місцевих податків для корпорацій.

Підприємці також сплачують значні кошти у фонди медичного й пенсійного страхування, на забезпечення інших соціальних гарантій працівників.

Роботодавець зобов'язаний виплачувати внески в соціальні фонди за своїх працівників (резидентів Швейцарії) у розмірі 22,82% валової заробітної плати, включаючи вартість додаткових виплат і пільг. Знижена ставка внесків у розмірі 21,39% установлена на підприємницький і трудовий дохід громадян, вік яких перевищує 65 років. У деяких сільських північних районах Швейцарії діюча ставка може бути знижена на 5-10%. Попри те, що велику частину податку в соціальні фонди сплачує роботодавець, працівник, вік якого не перевищує 65 років, також повинен сплачувати внески на індивідуальне медичне страхування – 3,95% і пенсійне забезпечення 1% [62, с. 86].

Вагома роль у доходах бюджету різних рівнів належить прибутковому податку з громадян. Фізичні особи вважаються резидентами Швейцарії для цілей оподаткування, якщо вони присутні в державі понад 183 дні у рік. Дохід у розмірі не більше 30 500,00 швейцарських франків обкладається кантональним податком за ставкою приблизно 24%. Якщо дохід перевищує названу суму, з нього стягується ще федеральний податок у розмірі 19%. Таким чином, максимальна ставка прибуткового податку (кантонального і федерального 43%).

Податкова система Швейцарії дуже ефективна. Прибутковий податок громадяни сплачують за місцем проживання. Іноді буває так, що робітники, які отримують однакову зарплату, платять різні суми податків – тільки тому, що живуть в різних громадах, податкові тарифи яких різні [63].

У Швейцарії з приватних і юридичних осіб податки стягуються в меншому розмірі, ніж в сусідніх державах. Так, в Швейцарії сумарне оподаткування становить не більше 22% від чистого прибутку, в той час як в США і більшості держав Європи податки стягуються в розмірі від 30 до 55%.

Якщо порівняти швейцарський рівень податків з українським, то можна побачити, що сьогодні рівень оподаткування у Швейцарії значно нижчий, ніж в Україні. Це свідчить, що й у швейцарській системі є чимало переваг, яких бракує у нашій державі. По-перше, всі громадяни та підприємства Швейцарії наділені рівними правами, і немає такої кількості винятків, що існують наразі в Україні.

По-друге, система оподаткування у Швейцарії прозора, зрозуміла та стабільна, хоч ставки податків можуть знижуватися за вимогами часу.

Формування податкової системи України потребує вивчення досвіду розвинутих держав, податкові системи яких мають багатолітню історію. Вивчення світового досвіду супроводжується порівнянням податкової системи України з податковими системами розвинутих держав, яке стає підставою для визначення шляхів удосконалення податкової системи України.

Однією з характеристик сучасних податкових систем розвинутих держав є співвідношення прямих і непрямих податків. Це співвідношення має певні особливості у різних державах. Так у США, Японії, Канаді, Англії переважають прямі податки. Італія і Німеччина мають досить урівноважену структуру.

Важливим аспектом структури податкових систем розвинутих держав є структура прямих податків, яка характеризується певними закономірностями, а саме – співвідношення між податком на прибуток корпорацій і особистим прибутковим податком. В державах із розвинутою ринковою економікою у створеному національному доході переважають індивідуальні доходи, тому частка особистого прибуткового податку значно вища. Податок на прибуток корпорацій не має великого фіскального значення. Його питома вага у податкових надходженнях більшості розвинутих держав порівняно низька. Винятком можна вважати лише Японію, де податки на прибуток, що утримуються на всіх бюджетних рівнях і під різною назвою, становлять 21,5 %.

Отже, розглянувши систему прямого оподаткування розвинутих держав світу, можна сказати, що в ній переважає податок на доходи фізичних осіб, а податок на прибуток не має такого важливого значення у формуванні дохідної частини бюджету, як в Україні. Але за низького рівня оплати праці переважної частини населення переважання податку на прибуток над податком з доходів фізичних осіб є закономірністю. Якщо розглянути це з іншої сторони, то це свідчить про надмірний податковий тягар, який покладений на підприємства України, що є неприпустимим. Перш ніж використовувати теоретичну базу і



практичний досвід іноземних держав, все це має бути переусвідомлено й адаптовано до наших умов.

## **2.2. Проблеми правового регулювання справляння прямих податків та шляхи їх вирішення**

Податкове регулювання – це цілеспрямований вплив держави на учасників господарських відносин шляхом використання коштів та інструментів податкової політики.

Стратегічною метою реформування української економіки є створення соціально орієнтованої ринкової економіки, яка, спираючись на розвиток національної конкурентоспроможної продукції, забезпечить гідний рівень життя населення та добробут нації в цілому [64, с. 41].

Отже, основним завданням економічної політики держави є підвищення її конкурентоспроможності та створення відповідних умов для цього. У той же час у держави є важливий інструмент економічного впливу – податкова система.

Реформування податкової системи має здійснюватися відповідно до пріоритетів державної політики соціально-економічного розвитку та сприяти сталому економічному зростанню.

З метою забезпечення розвитку української економіки активізація підприємницької діяльності вимагає створення податкової системи, яка поряд із забезпеченням державних доходів зможе ефективно виконувати регулюючу функцію. Необхідне впровадження спеціальних інструментів податкового регулювання, спрямованих на стимулювання підприємницької діяльності.

Серед важливих завдань, які можна вирішити за допомогою податкового регулювання, ми вважаємо за доцільне висвітлити наступне: вплив на темпи інфляції; регулювання пропозиції та попиту; формування раціональної галузевої структури; стимулювання інвестиційних процесів; підтримка інноваційної діяльності; збільшення обсягів діяльності та розвиток конкурентного середовища [65].

В українській податковій системі є деякі особливості, і, відповідно, її регулювання не завжди ефективне. На нашу думку, основною проблемою існуючої податкової системи є окремі неоднозначні та суперечливі норми нормативно-правової бази оподаткування, що в деяких випадках не враховує нинішню економічну ситуацію в Україні. Існуючі особливості податкової системи спричинили такі системні проблеми, як:

1) значна частина податкової заборгованості платників перед бюджетом та державними цільовими фондами через відсутність ефективних механізмів відповідальності суб'єктів господарювання за невиконання своїх фінансових зобов'язань;

2) ухилення від сплати податків та сплата податків, на ступінь яких впливає високий рівень податкових ставок, нерівномірний розподіл податкового навантаження, порушення принципу рівності платників перед законом, складність та недосконалість закону, що регулює підприємницьку діяльність, неефективність державної бюджетної політики;

3) нерівномірний податковий тягар, що обумовлює його зростання для законослухняних платників податків, позбавлених податкових пільг [66].

Таким чином, особливості існуючої податкової системи вимагають реформ. Метою реформування податкової системи України є підвищення її ефективності та раціональності, що створює сприятливі умови для ведення бізнесу, здійснення інвестиційної та інноваційної політики, підвищення споживчого попиту на внутрішньому ринку.

Застосування заходів податкового регулювання обмежується тим, що вони, за умови широкого їх використання, можуть спотворювати вплив ринкових механізмів, спотворювати умови конкуренції та створювати штучні переваги для окремих платників податків. Ось чому вони повинні бути рівними щодо всіх суб'єктів господарювання.

Отже, вивчення сучасного стану податкової системи показує, що поточні проблеми переорієнтації податкової системи на стимулювання процесів соціально-економічного розвитку держави залишаються відкритими, вирішення

яких може бути кроком на шляху підвищення рівня конкурентоспроможності держави та сприяння розвитку української економіки.

Однією із проблем реалізації сучасної податкової політики є відсутність в Україні достатнього науково-практичного досвіду щодо стратегічного управління нею, тому державні органи влади повинні експериментувати у встановленні розмірів та видів податків, що може негативно позначитися на економіці.

Можна визначити, що однією із прогалин чинного податкового законодавства слугує наступний приклад: п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу передбачає фінансову відповідальність у вигляді штрафних санкцій та/або пені, що безпосередньо порушує ст. 61 Конституції України, відповідно до якої за одне правопорушення може бути одне покарання. Тобто здивування та посмішку може викликати вирок, де особу засудили одночасно до повішення та розстрілу, але чомусь зрозумілим стає застосування одночасно за одне податкове правопорушення штрафу та пені. Ще студенти на початкових курсах розмежовують санкцію як покарання та пеню як засіб забезпечення виконання обов'язку. В такому випадку їх одноставне застосування зрозуміле, але коли йдеться про них як різновиди санкцій – це безглуздя та підстава оскаржувати будь-який акт контролюючого органу, де нараховані штраф та пеня платникові. Крім того, ст. 113 Податкового кодексу називається «Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)», та чому б не назвати цю статтю просто – «Штраф» чи «Фінансові санкції» (або в однині бо єдиною фінансовою санкцією і є штраф) [67].

Розвиток сучасної вітчизняної економіки спрямований на євроінтеграцію, що вимагає вирішення ряду завдань. У даному аспекті держава повинна здійснити реформування політики оподаткування, а саме: перетворити звичайний фіскальний інструмент на ефективний засіб соціально-економічної стратегії держави. Податкова політика України повинна стимулювати підприємницьку діяльність, що потребує зменшення податкового тягаря та зростання прозорості та зрозумілості сплати податків. Сучасна податкова політика України має ряд недоліків, які заважають як розвитку податкової системи, так і економіки в цілому [68].



Найбільш важливими проблемами розроблення та реалізації ефективної податкової політики України є наступні: 1. високі ставки окремих податків, що спричиняють зниження попиту на ту чи іншу діяльність, пов'язану зі сплатою таких податків; 2. велика кількість обов'язкових платежів, що заважає швидкій оплаті та спричиняє заборгованість платників податків; 3. незрозумілість та непрозорість проведення вітчизняної податкової політики; 4. прихована діяльність держави щодо оподаткування, що призводить до недовіри населення, а отже, і зниження надходжень; 5. значне ухилення від податків, що спричиняє недостатність грошових надходжень до бюджету держави та призводить до неспроможності держави задовольняти свої потреби [69, с. 76].

Для удосконалення податкової політики України необхідно впроваджувати відповідні стимулюючі заходи, які будуть спрямовані на зменшення розміру податкового тиску, рівномірний розподіл податкових стягнень, активізацію інноваційної діяльності, сприяння розвитку малого та середнього бізнесу, відкритість та спрощення проведення оподаткування та скорочення обсягів ухилення від податків та шахрайства у податковій сфері [70].

Рівень добровільної сплати податкових зобов'язань платниками податків є одним з головних критеріїв оцінки якості податкової системи в цілому. Проте стабільні та повноцінні надходження податків здійснюються не там, де низькі ставки, а там, де висока добровільність участі платників податків у їх сплаті [71].

Отже, побудова та застосування механізмів податкового контролю має носити комплексний характер з урахуванням стратегії розвитку державних фінансів України, Стратегічних ініціатив розвитку ДФС до 2020 року та в поєднанні із інституційними ринковими реформами – створення стимулюючої податкової системи та конкурентної ринкової системи [72]. У нинішніх реаліях механізм податкового контролю в сфері оподаткування має будуватися та зазнавати змін в комплексі із структурними реформами, корелюватися із політикою бюджетних видатків, державною борговою політикою, націлюватися на збалансування бюджету вже у короткостроковій перспективі та мінімізацію випадків ухилення від оподаткування.

Однією із основних передумов забезпечення стабільності економіки на сучасному етапі розвитку України є ефективне функціонування податкової системи. Вагомим важелем регулювання розподілу прибутку як головного джерела інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств між державою та підприємствами всіх форм власності є податок на прибуток підприємств, що входить до складу податкової системи України. Покращення сучасного стану податку на прибуток підприємства знаходиться в числі найважливіших соціально-економічних проблем, від швидкого вирішення яких великою мірою залежить подальший розвиток малого та середнього бізнесу в Україні .

Як відомо, податок на прибуток підприємств – це прями́й податок, який сплачується підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій [73].

Сьогодні існує безліч недоліків в порядку нарахування та сплати податку на прибуток, а саме: непостійна ставка податку до 01.01 2016 р.; розбіжність між податковим та бухгалтерським обліком у визначенні доходів з метою оподаткування прибутку підприємств, собівартості реалізованої продукції та інших витрат; можливість перенесення на наступні податкові періоди від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств; недостатній рівень стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств через механізм справляння податку на прибуток [74].

Незважаючи на значні зміни, внесені з моменту прийняття Податкового кодексу, до розділу, присвяченому податку на прибуток підприємств, існують основні проблеми як, наприклад, постійна зміна звітного періоду, коригування методики декларування податку на прибуток, що перешкоджає даному податку виконувати свою функцію в повному обсязі.

Основні проблеми стягнення податку на прибуток в Україні:

- 1) невідповідність нормативного регулювання суті податку призводить до сплати податку у подвійному/потрійному розмірі без можливості використати переплату з податку;
- 2) нечіткість норм призводить до значної кількості податкових роз'яснень окремих норм для їх однакового застосування, а також виникнення податкових спорів;
- 3) нестабільність законодавства щодо податку на прибуток підприємств є наслідком нечіткості норм від початку;
- 4) непорозуміння із механізмом розрахунку та сплати авансових внесків, складний порядок розподілення податку між філіями, вимоги щодо значної кількості первинних документів, стають підставою для виникнення податкового спору та податкових донарахувань і т. ін.;
- 5) складність адміністрування податку на прибуток, зокрема через невідповідність форми декларації з податку на прибуток положенням Податкового кодексу України, стає підставою для виникнення податкового спору [75].

Усі недоліки чинного податкового законодавства дозволяють сформулювати деякі напрями подальшого вдосконалення порядку оподаткування прибутку підприємств: 1. усунення розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком; 2. відміна права платників на перенесення на наступні податкові періоди від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств; 3. звільнення від оподаткування частини прибутку підприємств, що використовується на фінансування інвестиційно-інноваційних проектів.

Перш за все, необхідним є проведення податкової реформи, зокрема і податку на прибуток підприємств, задля забезпечення економічного зростання України, але вона повинна бути дієвою, що вимагає істотної зміни чинних норм.

Альтернативним і по-справжньому реформаторським варіантом вбачаємо введення правила оподаткування розподіленого прибутку (так званий податок на дивіденди). Аналогічний податок із січня 2000 року запроваджений в Естонії. При цьому від податку звільненні будь-які інвестиції естонських компаній, серед них і



ті, що інвестуються в інші держави. Це стимулює економічне зростання, дає можливість створювати нові робочі місця та сприяє загальному зростанню суспільного добробуту, що підтверджено досвідом Естонії [76, с. 170].

У зв'язку з цим для України можна запропонувати наступний підхід:

Для великих підприємств – це запровадження податку на дивіденди, який передбачає оподаткування саме розподілу прибутку. Адже для цього правила трансфертного ціноутворення мають бути суттєво переглянуті у бік спрощення та прозорості, зокрема, механізм розрахунку звичайних цін має бути спрощений, а штрафи – зменшені. Для середніх та малих підприємств має бути альтернатива вибору або сплачувати податок на дивіденди як великі підприємства, або перейти на сплату єдиного податку у відсотку від обороту.

Підсумовуючи, слід відмітити, що сучасний порядок нарахування і сплати податку на прибуток підприємств має суттєві недоліки, зумовлені недостатніми фіскальними та регулюючими властивостями податкової форми, тому подальші наукові пошуки в даній галузі досліджень слід присвятити вивченню кращого зарубіжного досвіду щодо оподаткування прибутку підприємств, з метою його адаптації у вітчизняну практику прибуткового оподаткування.

### **2.3. Перспектива реформування податкової політики в Україні**

Серед численних економічних проблем, які постали перед Україною у період ринкових відносин ведення господарства, чільне місце посідає створення ефективної системи оподаткування юридичних і фізичних осіб. У цьому зацікавлена як держава, податкові органи, так і платники податків. Чинна податкова система потребує якісного реформування. Таке реформування має здійснюватися цілеспрямовано, системно, відкрито, виважено за складовими і поступово у часі.

Діюча сьогодні в Україні система оподаткування формувалась протягом останніх двох десятиріч. Вона відіграла свою позитивну роль на етапі становлення України як незалежної держави. Однак подальший розвиток

ринкових відносин та поглиблення ринкових перетворень все більше підкреслюють наявні в ній недоліки.

Податкова система в кожній державі є основою економічної системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – виступає головним важелем реалізації державної економічної політики. В умовах формування ринкової економіки виконання доходної частини Державного бюджету України є одним із актуальних завдань, успішне вирішення якого створює сприятливі умови для суспільного розвитку.

Діюча система прямого оподаткування сьогодні не задовільняє ні державу, ні платників податків. Цілий ряд прорахунків, які були допущені при її створенні, призвели до того, що податки не виконують повноцінно ні фіскальної, ні стимулюючої функцій. Сфера матеріального виробництва практично задужена податками, що веде до скорочення оподатковуваних оборотів, а значить, і до зменшення бюджетних надходжень. У результаті функціонуюча податкова система замість стимулювання виробництва спричиняє його скорочення, а замість поповнення доходної частини бюджету – призводить до його зубожіння. Суть проблеми полягає в тому, що при створенні цієї системи не було повною мірою враховано теоретичні принципи оподаткування, виведені на підставі багатовікового досвіду. Тому треба проаналізувати відповідність функціонуючої в Україні системи оподаткування існуючим теоретичним принципам.

Застосування першого принципу оподаткування А. Смітта [77] в Україні можна проаналізувати на прикладі податків на споживання (ПДВ, акцизний податок, мито). Ці податки повинні впливати на всі джерела доходів. Але тут слід врахувати той факт, що найбільший тягар цих податків лягає на кінцевого споживача. Вони знову ж таки впливають не на всі джерела доходів однаково, а в основному на заробітну плату. Цими податками ми найбільше скорочуємо платоспроможний попит населення, а значить, і обсяги виробництва товарів народного споживання. І знову ж, завдячувати треба саме нерівномірному розподілу податків між джерелами доходів. Звичайно, інакше непрямі податки впливати не можуть. Але, очевидно, при розробці ставок оподаткування

необхідно брати до уваги рівень реальних доходів населення. Не можна забувати аксіому: з падінням попиту з боку населення, згасає й виробництво.

Протягом всього періоду незалежності час від часу вводились у дію ставки податків заднім числом. Аналогічна справа з введенням чи скасуванням деяких пільг та інше. Закони в галузі оподаткування спішно приймалися, починали діяти, а їх публікація провадилась з великим відривом у часі. Мали місце випадки, коли законодавчі акти вже застосовувались на практиці, а інструкції щодо їх використання не були зроблені й надходили до виконавців через тижні, а то й через місяці. Все це породжує плутанину, постійну необхідність перерахунків, що призводить до великих труднощів в роботі фінансового апарату підприємств [64].

Звертаючись до засад управління податками, визначених свого часу А. Смітом можна зауважити, що ці принципи не завжди ефективно працюють у вітчизняній системі оподаткування. Так, варто пригадати еволюцію податку на додану вартість і податку на прибуток підприємств, часті зміни розмірів ставок мита та акцизів, досить високі тарифи відрахувань у державні цільові фонди соціального спрямування, відсутність стимулюючого впливу при справлянні прибуткового податку з громадян тощо. Не можна назвати простими і доступними для розуміння законодавчі акти щодо цих податків у тому вигляді, в якому вони існують сьогодні. Розрахунки цих податків стали заплутаними і незручними як для платників, так і для контролюючих органів [78].

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.

Надмірне підвищення норми прямого оподаткування призводить до збільшення доходів тіньової економіки і згортання легального бізнесу, а також до скорочення податкової бази. Тому важливе місце у здійсненні оптимальної податкової політики відводиться принципу фіскальної достатності, який полягає в здійсненні податкової політики, необхідної для забезпечення такої величини



податкових надходжень, яка оптимально бажана з огляду на проголошену економічну доктрину.

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 [79].

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 не має можливості ухилитися від оподаткування.

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 держав. Непрямі податки хоч і зручніші для фіскальних органів з позиції їх стягнення, однак їх сплата лягає тягарем на плечі кінцевого споживача. Тому переважання 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 [80].

Необхідно докорінно змінити ставлення до місцевих податків і зборів, суттєво підняти їх значення у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів. Найсуттєвішими вадами місцевого оподаткування, є незначна фіскальна роль податків і зборів та відсутність прав у органів місцевого самоврядування запроваджувати на своїй території власні податки і збори. Річ у тім, що на місцях завжди є свої особливі об'єкти оподаткування, які можуть відчутно наповнити місцеві бюджети, а отже, дати змогу спрямувати додаткові кошти на розв'язання економічних і соціальних проблем регіонів.

Як свідчить практика, неможливо побудувати ефективну податкову систему, не сформувавши платника податку як елемент податкової системи, як суспільний інститут.

Для цього потрібно проводити всебічну організаційну і просвітницьку роботу з платниками податків, урегулювати і вдосконалювати інформаційні потоки між платниками податків та органами контролю за їх сплатою, а також враховувати соціально-культурні й психологічні особливості громадян держави, усталені традиції при прийнятті рішень у галузі оподаткування.

Сплата прямих податків має носити обов'язковий характер. Система штрафів і санкцій, громадська думка у державі мають бути сформовані таким чином, щоб несплата або несвоєчасна сплата податків були менш вигідні платникові, ніж вчасне і чесне виконання зобов'язань перед бюджетом.

В умовах економічної нестабільності, існування різного роду механізмів приховування прибутків та ухилення від сплати податків, удосконалення системи оподаткування в Україні та підвищення її ефективності повинно йти шляхом пошуку найбільш надійних та стабільних джерел сплати податків. Поряд з цим, виходячи з вимог податкової реформи, одним з пріоритетних її напрямів має стати реальне полегшення податкового тиску на економіку за допомогою розширення переліку об'єктів оподаткування.

В даний час прямі податки є одними із визначальних чинників розвитку економічної системи держави, оскільки вони пронизують всі сфери суспільного життя та поєднують в собі реалізацію економічних інтересів усіх суб'єктів національної економіки [81].

Прямі податки повинні відповідати наступним важливим вимогам, зокрема, повинні: 1. не пригнічувати, а розвивати виробництво; 2. використовуватися як державний інструмент для регулювання суспільних процесів; 3. забезпечити бездефіцитний бюджет держави.

Однак, на жаль, сучасні прямі податки не відповідають жодній із цих вимог. Вони суто фіскальні, тобто односторонньо орієнтовані на здобуток коштів для бюджету і внаслідок цього не забезпечують бюджет необхідними коштами.

Податки у суб'єктів господарювання повинні справлятися з прибутку і в межах прибутку. Якщо справляти більше, то підприємства не зможуть забезпечити навіть просте беззбиткове виробництво, не говорячи вже про розвиток. В результаті товари навіть при безприбутковій роботі підприємства стають дорожчі імпортерів і не знаходять збуту. Підприємства несуть збитки, не відновлюють оборотний капітал, скорочують виробництво, звільняють працівників і припиняють свою діяльність.

У результаті виробництво і реальні доходи населення зменшуються, безробіття і ціни ростуть, збільшуються навантаження на бюджет.

Переважання прямих податків і їх значна роль в державах з ринковою економікою може свідчити не тільки про економічний розвиток, а й культуру населення, а особливо податкову культуру. Саме податкова культура впливає на ефективність стягнення податків, масштаби ухиляння від сплати, разом з іншими причинами створює умови для підвищення ролі прямих податків.

Аналіз розвитку податкових систем європейських держав свідчить про зростаючу роль прямого оподаткування, насамперед прибуткового оподаткування доходів громадян. Зростаюча податкова культура і свідомість платників прямих податків дає змогу забезпечувати сталі надходження до бюджету і використовувати податки як інструменти, що стимулюють прискорення науково-технічного прогресу, збільшення зайнятості, рівномірний розвиток територій та ін. Порівняння існуючих систем оподаткування громадян в ЄС і Україні виявляє багато суперечностей, які повинні бути вирішені найближчим часом. Основна ставка податку на доходи фізичних осіб в Україні становить 18 %, а середня ставка в європейських державах – не менше 30%. Проте Україна не має можливості застосовувати сьогодні більші ставки податку, оскільки доходи населення надзвичайно низькі, а протягом останніх років зменшуються на декілька процентних пунктів щороку. Удосконалення податкової системи України потребує реформування діючого податку на доходи фізичних осіб.

За допомогою змін щодо тактики оподаткування в європейських державах визначають правила та режими, які спрямовані на підтримку (пільги) чи



покарання (штрафи) тієї чи іншої діяльності або операції чи групи платників. Широко розповсюджений тактичний інструмент – звільнення від оподаткування певних категорій платників чи видів діяльності для заохочення інвестицій та найму робочої сили. Досить розповсюдженими формами є зниження бази оподаткування, застосування знижених ставок податку.

Досвід держав-учасниць ЄС засвідчив, що зниження верхньої межі оподаткування, по-перше, сприяло зростанню особистих нагромаджень населення, що дало змогу використовувати звільнені від оподаткування кошти на інвестиційні цілі. По-друге, сприяло збільшенню самого споживання, що, звичайно, дало імпульс для розвитку цілих галузей економіки, зменшило запаси товарної маси, вплинуло на зниження рівня цін. Завдяки цьому зменшився рівень інфляції, зміцніла національна валюта.

Отже, здійснення послідовної податкової політики з усвідомленням стратегічної мети економічної інтеграції України – приєднання до європейських організацій – сприятиме виходу її економіки з глибокої кризи і забезпечить умови для поступового зростання.

З урахуванням результатів проведених досліджень сформульовано концептуальне бачення подальших перспектив розвитку системи прямого оподаткування, в тому числі з урахуванням необхідності здійснення заходів щодо підвищення фіскальної ефективності прямих податків:

1. Доцільно привести мінімальний неоподаткований дохід у відповідність до прожиткового мінімуму, а також провести раціоналізацію переліку видів витрат, які враховуються при оподаткуванні доходів громадян.

2. Потребують подальшого удосконалення процедури адміністрування прямих податків. Необхідно вжити заходів з оптимізації системи обліку доходів і витрат суб'єктів підприємництва, а також забезпечити стабільність відповідних нормативних документів.

3. Слід посилити стимулюючий вплив податку на прибуток підприємств на розвиток високотехнологічних виробництв. Одним з елементів вирішення цього завдання має стати запровадження прискореної «податкової» амортизації, суть

якої полягає у використанні підвищених коефіцієнтів амортизації залежно від строків експлуатації обладнання, що призводить до розриву між податковою та економічною амортизацією та відповідного зменшення обсягів прибутку, який оподатковується.

4. З метою посилення позитивного впливу оподаткування на розвиток інвестиційної та інноваційної діяльності у промисловості необхідно розробити й запровадити дієвий механізм надання суттєвих пільг промисловим підприємствам, які впроваджують інвестиції і інновації на пріоритетних напрямках і реалізують конкурентоспроможну продукцію (встановлення податкових канікул тощо), використовувати позитивний зарубіжний досвід податкових пільг (інноваційні податкові кредити, податкове стимулювання ризику при купівлі нових технологій, прискорена амортизація, звільнення від оподаткування прибутку тощо), запровадити механізм постійного моніторингу ефективності податкових пільг, наданих підприємствам, які займаються інвестиційною та інноваційною діяльністю на пріоритетних напрямках.

Система прямого оподаткування має бути побудована так, аби збільшення виробництва призводило до зниження податкового навантаження на одиницю продукції, а збільшення доходів бюджету відбувалося не за рахунок збільшення кількості податків і ставок оподаткування, а за рахунок збільшення бази оподаткування (доходу або прибутку) у платників. Сума оподаткованого прибутку повинна зменшуватися на суми, спрямовані на реінвестування, тобто придбання основних засобів за рахунок частини отриманого прибутку.

Наприкінці, необхідно особливу увагу зосередити на оподаткуванні доходів фізичних осіб, адже саме вони є найбільшим джерелом фіскального навантаження. В даній проблематиці центральне місце займає потреба кардинального перегляду «політики доходів» держави через якісну, максимально наближену до реальності трансформацію системи державних соціальних гарантій та стандартів (реальних мінімальних рівнів прожиткової межі й заробітної плати, неоподаткованого мінімуму), що одночасно дозволить підвищити рівень доходів громадян та розширити податкову базу. За цієї умови можливим постане

й запровадження прогресивної шкали оподаткування високих (надвисоких) доходів заможних фізичних осіб [82].

Враховуючи сучасні темпи й тенденції економічного розвитку держави, доцільним було б зниження ставки з податку на доходи фізичних осіб до попереднього рівня, а можливо й навіть до межі 10 %. Це реально здійснити через механізм «фіскальної компенсації» – зменшення податку з доходів фізичних осіб за допомогою підвищення податкових надходжень до бюджету за рахунок інших податків. Втілення вказаних заходів дозволить ефективно стимулювати попит і споживання, що напряду приведе до зростання обсягів непрямих податків у бюджетних доходах, а також посилиться ймовірність впровадження майнового оподаткування, оскільки в підсумку джерело сплати всіх податків одне й те ж саме – доходи населення, а при незмінній економічній ситуації рівень податкового навантаження не тільки збільшиться, але й для більшості платників постане непосильним, різко знижуючи їх споживчу й фіскальну платоспроможність.

Отже, подальше вдосконалення адміністрування системи прямого оподаткування слід здійснювати за такими напрямками: 1) оптимізація системи обліку доходів і витрат суб'єктів підприємництва; 2) забезпечення стабільності нормативних вимог до адміністрування прямих податків; 3) запровадження податку на нерухомість (майно) і закріплення його за місцевими бюджетами; 4) удосконалення системи пільгового оподаткування шляхом її спрямованості на стимулювання інвестиційно-інноваційних процесів; 5) розробка порядку звітності та контролю за формуванням та використанням фінансових ресурсів, отриманих завдяки пільговому оподаткуванню, з правом стягнення їх до бюджету в разі неефективного або нецільового використання тощо; 6) оптимізація порядку амортизації основних засобів, у тому числі удосконалення механізму прискореної податкової амортизації.

Враховуючи вищевикладене, можемо дійти висновку, що завдяки зменшенню рівня корупції та тінізації, рівень податкової культури платників податків буде поступово підвищуватись, чим у свою чергу покращить



надходження податків до бюджетів загальнодержавного та місцевого значення. Але також потрібно враховувати історичний розвиток податкової системи та системи оподаткування України, аби політика держави була справедливою, соціальною та відповідала вимогам часу.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Здійснивши комплексне дослідження правового регулювання відносин, що складаються у сфері справляння прямих податків нами були зроблені наступні висновки.

1. Податок – це плата суспільства за виконання державою її функцій, відрахування частини вартості валового національного продукту на загальносуспільні потреби, без задоволення яких сучасне суспільство існувати не може.

Прямі податки виникли ще на початковому етапі формування податкової системи. Вони були першими зборами, які починали стягувати правителі держав. З самого початку такі податки стягувалися в основному з землі та з майна і, як правило, в натуральній формі.

Проаналізувавши процес становлення податкової системи України, нами виділено та названо 4 етапи: Становлення (1994–1999 рр.), Розвиток (2003–2006 рр.), Кодифікація (2008–2014 рр.), Модернізація (2014 р. – сучасні роки).

Основними функціями податків є: фіскальна, регулююча, стимулююча та розподільча. На наше глибоке переконання, поступово держава має змінити фіскальну функцію податків на стимулюючу та регулюючу.

2. Прямі податки – це податки, які встановлюються безпосередньо на доходи і майно платників і сплачуються ними з власних надходжень грошових коштів. В роботі розглянуто такі основні прямі податки: 1) податок на доходи фізичних осіб; 2) податок на прибуток підприємств; 3) податок на землю; 4) екологічний податок. До ознак податку відносять: 1) обов'язковість платежу; 2) безумовність платежу; 3) податок сплачується до відповідного бюджету: державного або місцевого.

Основним податком, який сплачує більшість населення України, є податок на доходи фізичних осіб. Механізм справляння цього податку регулюється розділом IV Податкового кодексу України.

Ознайомившись з основними нормативно-правовими документами, які стосуються прямих податків, ми можемо зробити висновки, що вони значною

мірою відповідають основним засадам та принципам, на яких ґрунтується податкове законодавство України. Проте, є ряд принципів, на які хотілося б звернути увагу, це: соціальна справедливість та нейтральність оподаткування. Щодо соціальної справедливості, то, на нашу думку, податки встановленні завищено відносно до платоспроможності платників податків.

Проаналізувавши податок на доходи фізичних осіб, можна зробити висновок, що як фіскальний, так і його соціально-регулюючий потенціал не використовується в повному обсязі. Важливим напрямом реалізації справедливого оподаткування виступає процес легалізації доходів фізичних осіб. Залучення до оподаткування прихованих доходів у подальшому дозволить розширити кількісний показник об'єкта оподаткування та реалізувати соціальну спрямованість механізму пільгового оподаткування доходів фізичних осіб.

3. Дослідивши відмінність прямого та непрямого оподаткування, можна дійти висновку, що проблемами на сьогодні для законодавства України є широке використання непрямих податків. Отже, має місце «приховане оподаткування» доходів споживачів послуг, товарів та робіт. Вважаємо, що Україна, як держава-претендент на вступ до Європейського Союзу повинна привести податкове законодавство у відповідність до вимог Директиви ЄС, зокрема Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість, яка передбачає 3 рівні оподаткування ПДВ, де встановлена ставка становить не більше 18%.

4. Проаналізувавши досвід справляння прямих податків таких зарубіжних країн як: Франція, США, Австралія, Канада, Швеція та Швейцарія, нами зроблено висновок щодо залучення позитивних елементів податкових систем у вітчизняну економіку та вдосконалення правового регулювання в цій сфері.

Дослідження питань правового регулювання прямого оподаткування розвинутих держав світу, дає підстави дійти висновку, що в податковій системі переважає податок на доходи фізичних осіб, а податок на прибуток не має такого важливого значення у формуванні дохідної частини бюджету. Але за низького рівня оплати праці переважної частини населення переважання податку на



прибуток є закономірністю. Це свідчить про надмірний податковий тягар, який покладений на підприємства України, що є неприродним.

5. Однією з проблем правового регулювання справляння прямих податків, а саме податку на прибуток підприємств, є недостатнє виконання ним регулятивних функцій. Важливим також є вирішення проблеми збільшення надходження податку на доходи фізичних осіб, у порівнянні з іншими державами, у зв'язку з переважанням непрямого оподаткування в контексті «споживач як регулюючий фактор», що притаманне Україні.

6. На нашу думку, для вдосконалення правового регулювання прямого оподаткування – необхідно диференціювати ставки податку залежно від розміру отриманого підприємством прибутку, враховуючи, що ступінь диференціації не повинен бути надто великим. Для удосконалення справляння податку на доходи фізичних осіб, ми вважаємо, що необхідні суттєві структурні зміни в економіці на макро- і мікрорівнях, які б забезпечили збільшення частки доходів громадян у структурі національного доходу.

7. Враховуючи результати проведеного дослідження, з метою вдосконалення чинного законодавства України у сфері справляння прямих податків, вважаємо за доцільне запропонувати наступні зміни:

– застосування прогресуючої ставки до податку на доходи фізичних осіб в Україні можливе лише за умов: 1) підвищення розмірів мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму до середніх показників держав-членів Європейського Союзу; 2) підвищення довіри платників податків до банківської системи, шляхом внесення змін до п. 167.3. ст. 167 ПК України, а саме: *«Ставка податку становить 0 відсотків бази оподаткування для пасивних доходів з джерел в межах території України отриманих резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності»*; 3) збільшення переліку витрат та умов, які дозволені до включення до податкової знижки, а саме пропонуємо змінити п. 166.3. ст. 166 ПК України у наступній редакції: пп. 166.3.3. *«суму коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої*

освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого та другого ступеня споріднення»; пп. 166.3.4. «суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого та другого ступеня споріднення...».

– доповнити п. 166.3. ст 166 ПК України реченням наступного змісту: «суму коштів у вигляді витрат на проїзд, призначених для виконання службових обов'язків згідно Кодексу законів про працю, підтверджених документально, фактично сплачених платником податку» (під терміном «для виконання службових обов'язків» маються на увазі витрати, пов'язані з приїздом та від'їздом найманого працівника на місце роботи).

– викласти п. 166.4 ст. 166 ПК України «Обмеження права на нарахування податкової знижки» у такій редакції: «166.4.3. якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право переноситься на наступний період, але не більше ніж на 1 рік».

– змінити пп. 14.1.170 п. 14.1. ст. 14 ПК України у наступній редакції: «податкова знижка для фізичних осіб, а також для фізичних осіб-підприємців – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати та прибутку...».

– можливість скористатися правом на застосування податкової соціальної пільги кожному з батьків та збільшення розміру пільги, зокрема змінити ст. 169 ПК України у наступній редакції: «...платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги: у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам...»; пп. 169.1.2. п. 169.1. «у розмірі, що

дорівнює 150 відсоткам суми пільги...»; пп. 169.1.3. п. 169.1. «у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги...»; пп. 169.1.4. п. 169.1. «у розмірі, що дорівнює 250 відсоткам суми пільги...»

— для того, щоб активізувати інвестиційну діяльність, необхідно запровадити відповідну модель адміністрування податку на прибуток підприємств. Для частини прибутку, яку підприємство планує інвестувати, повинні діяти спрощені податкові режими у формі знижених податкових ставок на прибуток. Таким чином, пропонуємо внести зміни до п. 136.1. ст. 136 ПК України, де зазначити наступне: *«Базова (основна) ставка податку становить 16 відсотків.»*



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про систему оподаткування: Закон України № 1251-ХІІ від 25.06.1991 р. (в редакції Закону № 3904-ХІІ від 02.02.1994) із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
2. Конституція України від 28 червня 1996 року: чинне законодавство станом на 3 берез. 2014 р. (Офіц., текст). Київ: Паливода А. В., 2014. с. 61.
3. Молдован О. О. Державні фінанси України. 380 с.
4. О. Бойко. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. вип. 2 (51). ч. 2, С. 241-247. URL: [http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo\\_1/edu\\_51/fail/28.pdf](http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/edu_51/fail/28.pdf). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
5. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи. URL: <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/25-2-22-2013.pdf>.
6. Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік та деяких інших законодавчих актів України”: Закон України № 2505-IV від 25 берез. 2005 р. із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2505-15>.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України № 909-VIII від 24.12.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
9. Іванов Ю.Б. Податкова система: підручник / за ред. Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк, 2006. 920 с.
10. Самсін І.Л. Тлумачення актів законодавства України про оподаткування: лекційно-практичний курс: навч. посіб. / 2-ге вид., перероб. та допов. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 488 с.

11. Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251- XII. (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed20110101>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
12. Цимбал Т.Я. Правове регулювання податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук: 12. 00. 07. Ірпінь, 2008. 221 с.
13. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 трав. 2003 р. № 889-IV. (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
14. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 груд. 1994 р. № 334/94-ВР. (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80#o970>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
15. Перощук З.І. Проблеми правового регулювання доходів та видатків бюджетів, що становлять бюджетну систему України. *Актуальні проблеми держави і права*, 2014. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp\\_2014\\_74\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2014_74_27). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
16. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: дис. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2004. 391 с.
17. Музика О.А. Поняття «доходи місцевих бюджетів» і відмежування його від суміжних бюджетно-правових категорій. *Право України*. 2004. № 10. С. 63-68.
18. Ямненко Т.М. Фінансове право: галузь права, навчальна дисципліна і наука: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2003. 206 с.
19. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: монографія / за наук. ред. В. Федосова. Київ: КНЕУ, 2002. 387 с.

20. Нонко А.В. Податки в Україні та державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2005. 16 с.
21. Замасло О.Т. Податкова система: навч. посібник / за ред. О.Т. Замасло, І.І. Приймак, О.В. Грін. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2011. 378 с.
22. Цимбал П.В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика: монографія. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2007. 320 с.
23. Конституція України: Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
24. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ: Наказ Державної податкової адміністрації України № 578 від 04 жовт. 2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0578225-04/conv/print>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
25. Про оплату праці: Закон України від 24 берез. 1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed20110101>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
26. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
27. Про Державний бюджет України на 2019 рік: Закон України від 23 лист. 2018 р. № 2629-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2629-19>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
28. Земельний кодекс України: Закон України від 25 жовт. 2001 року № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.



29. Чугунов І.Я. Податок з доходів фізичних осіб у системі фінансово-економічного регулювання / за ред. І.Я. Чугунова, А.Б. Ігнатенко. *Фінанси України*. 2006. № 4. С. 3-14.
30. Швабій К.І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: монографія. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2009. 296 с.
31. Сідельникова Л.П., Найденко О.Є. Реалізація принципу соціальної справедливості в оподаткуванні фізичних осіб. *Економіка розвитку*. 2017. № 2. С. 86-96. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escro\\_2017\\_2\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escro_2017_2_12). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
32. Субботович Ю.Л. Податок із доходів фізичних осіб у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів. *Економіка АПК*. 2009, № 4. С. 81.
33. Носова Є. Реформування оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. *Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Тараса Шевченка. Економіка*. 2016. URL: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2016/178-1/3>.
34. Демиденко Л.М., Тюріна М.М. Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід. *Оподаткування доходів громадян в Україні: Фіскальні новації*. № 16/2017. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/16\\_2017/10.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/16_2017/10.pdf). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
35. Коломієць О.О. Актуальні проблеми реформування оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. *Резюме* 14 с.
36. Скільки заробляють керівники державних компаній: ТОП-30. URL: [https://24tv.ua/skilki\\_zaroblyayut\\_kerivniki\\_derzhavnih\\_kompaniy\\_top\\_30\\_n1138786](https://24tv.ua/skilki_zaroblyayut_kerivniki_derzhavnih_kompaniy_top_30_n1138786). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
37. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. СПб., 1893. 120 с.
38. Гусева В.О. Особливості правового регулювання непрямих податків. *Форум права*. 2008. № 2. С. 86-89. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2008-2/08gvornp.pdf>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
39. Лебедев В.А. Финансовое право. Т.1. СПб., 1889. 778 с.
40. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.

41. Гетьманцев Д.О. Етапи розвитку непрямого оподаткування. *Фінансове право*. URL: [http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2015/5\\_2\\_2015/part\\_1/24.pdf](http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2015/5_2_2015/part_1/24.pdf). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
42. Орлюк О.П. Фінансове право. URL: [http://adhdportal.com/book\\_1038.html](http://adhdportal.com/book_1038.html). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
43. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: монография / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. 128 с.
44. Лебедев В.А. Финансовое право: Лекции. СПб.: Тип-я А.М. Вольфа, 1883-1885. 778 с.
45. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Москва: Тип-я И.Д. Сытина, 1908. 530 с.
46. Корецька С.О. Аналіз податкової системи Франції. *Економіка та держава*. 2017. № 12. С. 27-29.
47. Магурян Я.В. Особливості податкової системи Франції: досвід для України. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. С. 44-47.
48. Крисоватий А.І. Податкова система зарубіжних країн: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 242 с.
49. Пасісниченко А.П. Податкова система Америки як приклад для України. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. С. 63-66.
50. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посіб. / за ред. В.Л. Андрущенко, З.С. Варналія, І.А. Прокопенко, Т.В. Тучак. Київ: Кондор Видавництво, 2012. 222 с.
51. Брант М., Шаповал С. Бизнес в Украине и за ее пределами. Київ: Видавничий центр «Просвіта», 1997.

52. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение / Пер. с англ. М.: ЮНИТИ. 1997. URL: <https://www.twirpx.com/file/153489/>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
53. Зотович Є.Р. Податкова реформа в Австралії: позитивний досвід. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. с. 35-38.
54. Інформаційне агентство Мігранти. URL: <https://migranty.com/news/706>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
55. Гінкул А.О. Оподаткування в Швеції: позитивний досвід та можливості його застосування в Україні. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. С. 25-28.
56. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
57. Попазогло Г.П. Податкова система Канади як досвід для України. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. С. 72-75.
58. Антонова О.В. Податкові системи зарубіжних країн. 2010. URL: <http://epi.cc.ua/uroven-nalogooblojeniya-mirovoy.html>.
59. Податки: світовий досвід та вітчизняна практика. URL: [http://www.ufin.com.ua/analit\\_mat/sdu/110.html](http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/110.html). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
60. Електронний посібник з дисципліни: Податкова система. ЛНТУ. URL: <http://elib.lutsk-ntu.com.ua/book/fof/finansiv/2011/11-79/page27.html>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.



61. Григорук О.М. Огляд податкової системи Швейцарії. *Економіст*. 2013. № 6. С. 45-48.
62. Федоренко К.В. Оподаткування в Швейцарії: позитивний досвід та можливості його застосування в Україні. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. С. 85-88.
63. Офіційний сайт міністерства фінансів Швейцарії. URL: <https://www.efd.admin>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
64. Корчмар О.Д. Проблеми оподаткування в Україні та шляхи їх вирішення. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. С. 41-43.
65. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / за ред. Г. Нагорняк, Ю. Вовк. *Галицький економічний вісник*. 2014. № 2 (27). С. 140-152.
66. Демченко Т.М. Податкова політика як інструмент регулювання відтворювального процесу. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 2 (32). С. 69-75.
67. Кучерявенко М.І. Реформування Податкового кодексу України: знов ті ж граблі?... *Газета «Закон і Бізнес»*. URL: [https://zib.com.ua/ua/print/90444-mikola\\_kucheryavenko\\_reformuvannya\\_podatkovogo\\_kodeksu\\_ukrai.html](https://zib.com.ua/ua/print/90444-mikola_kucheryavenko_reformuvannya_podatkovogo_kodeksu_ukrai.html). Дата звернення 24 вересня 2019 р.
68. Гушан О.В. Проблеми і перспективи розвитку оподаткування в Україні / за ред. О.В. Гушан, А.Є. Громова. *Молодий вчений*. 2017. № 4 (44). С. 651-653. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/4/151.pdf>.
69. Руденко Т.С. Проблемні аспекти податкової політики в Україні. Матеріали студ. конф. «Проблеми податкової політики України та напрями її вдосконалення в контексті зарубіжного досвіду» (Одеса, 30 лист. 2018 р.). Київ. нац. торг.-економ. ун-т, Одес. торг.-економ. ін-т, 2018. С. 75-78.

70. Гончак О.О. Податкова політика України в сучасних умовах / за ред. О.О. Гончак, Т.С. Грушко. URL: [http://sophus.at.ua/publ/2016\\_10\\_28\\_kampodilsk/sekcija\\_section\\_3\\_2016\\_10\\_28/podatкова\\_politika\\_ukrajini\\_v\\_suchasnikh\\_umovakh/131-1-0-2061](http://sophus.at.ua/publ/2016_10_28_kampodilsk/sekcija_section_3_2016_10_28/podatкова_politika_ukrajini_v_suchasnikh_umovakh/131-1-0-2061). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
71. Податкова реформа: оцінка основних ініціатив. Міжнародний центр перспективних досліджень. URL: [http://icps.com.ua/assets/uploads/images/files/verstka\\_pr.pdf](http://icps.com.ua/assets/uploads/images/files/verstka_pr.pdf). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
72. Князькова В.Я. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2014. № 3. С. 116-123.
73. Карлін М.І. Фінанси країн Європейського Союзу. Київ: Знання. 2016. URL: <http://westudents.com.ua/glavy/101091-112-rozvitok-ta-osoblivost-podatkovy-sistemi-shvets.html>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
74. Непочатенко О.О. Оподаткування прибутку підприємств в Україні / за ред. О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, Б.Р. Щепелюк. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. № 1. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2015\\_1\\_28](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_1_28).
75. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 4. С. 133-137. URL: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/4\\_2017\\_ukr/28.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/4_2017_ukr/28.pdf). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
76. Сардчук І.І. Економічна суть податку на прибуток та особливості його розвитку / за ред. І.І. Сардчук, С.М. Зубчик. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Chem\\_Biol/Vnuvgrp/ekon/2009\\_3\\_2/v47ek081.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2009_3_2/v47ek081.pdf). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
77. Котляров Є. І. Проблеми реформування податку на прибуток у сучасних умовах. *Вісник ОНУ ім. Мечникова*. 2015. Т.20. Вип 4. URL: <https://docviewer.yandex.ua/view>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.

78. Сіліна І.В. Процес становлення нормативно-правової бази податку на прибуток в Україні. *Економічний простір*. 2015. № 101. С. 159-171.
79. Левочкин С.О. Податкова структура в Україні та шляхи її вдосконалення. *Економіка України*. 1999. № 8. URL: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?S21CNR=20&S21STN=1&S21REF=2&C21COM=S&I21DBN=REF&P21DBN=REF&S21All=%3C.%3EID%3DREF-0000013597%3C.%3E&&S21FMT=ASP\\_meta](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?S21CNR=20&S21STN=1&S21REF=2&C21COM=S&I21DBN=REF&P21DBN=REF&S21All=%3C.%3EID%3DREF-0000013597%3C.%3E&&S21FMT=ASP_meta). Дата звернення 24 вересня 2019 року.
80. Загородиш А.Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія / А. Г. Загородиш, А. В. Єлисеєв. Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2009. 152 с.
81. Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. URL: <http://sts.gov.ua>. Дата звернення 24 вересня 2019 року.
82. Кошелева Г. Пільги в країнах ЄС і система соціального забезпечення у США. *Соціальний захист*. 2005. № 5. С. 41-44.