

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«ПРЯМІ ПОДАТКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ»

Студентки 2 курсу, 2 групи,
спеціальності 072

«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Скороход Ірини
Анатоліївни

Науковий керівник
науковий ступінь
к.е.н., доцент кафедри фінансів КНТЕУ

Василенко
Антоніна Василівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Макогон Валентина
Дмитрівна

Завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП.....	4
------------	---

РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ	7
---	---

1.1 Прямі податки у фінансовій системі держави	7
--	---

1.2. Зарубіжний досвід використання інструментів прямого оподаткування у державному регулюванні економіки	13
--	----

РОЗДІЛ 2 ПРЯМІ ПОДАТКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....	22
---	----

2.1.Роль прямих податків у формуванні доходів бюджетної системи України.....	22
---	----

2.2. Особливості прямого оподаткування в Україні	29
--	----

РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ	29
---	----

3.1.Перспективні напрями побудови ефективної системи прямого оподаткування в Україні	40
---	----

3.2. Підвищення рівня податкової культури як необхідна умова реалізації фіскально-регулюючого потенціалу прямих податків	45
---	----

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	52
------------------------------	----

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:.....	56
----------------------------------	----

ДОДАТКИ	
---------	--

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДПС	Державна податкова служба
ПДВ	Податок на додану вартість
ПДФО	Податок на доходи фізичних осіб
ПКУ	Податковий кодекс України
ПнБК	Податок на виведений капітал
ПнПП	Податок на прибуток підприємств
ЄП	Єдиний податок
РРО	Реєстратор розрахункових операцій

ВСТУП

Актуальність теми. Податкова система в кожній державі є одним із найважливіших регуляторів соціально-економічного розвитку. В податковій системі України, яка діє на сьогоднішній день більшість податків виконують переважно покладену на них фіскальну функцію, що зумовлено важким економічним становищем в державі: більшість підприємств не працює чи працює на півсили, життєвий рівень населення продовжує падати, збільшується кількість безробітних та малозабезпечених.

Такі обставини призводять до того, що для виконання покладених на державу функцій потрібно значно збільшувати бюджетні видатки, тобто наповнювати доходну частину бюджету. Прямі податки мають важливе значення в системі оподаткування, тому як податкові надходження до Зведеного бюджету України становлять суттєву частку.

Недосконалість нинішньої системи оподаткування та постійні зміни податкового законодавства породжують нові проблеми в даній сфері. Одним із головних недоліків прямого оподаткування в Україні залишається його надмірний фіскальний характер і недостатність стимулюючих заходів та підтримки з боку держави суб'єктам господарювання, тому питання ефективної політики прямого оподаткування залишається відкритим.

Необхідність запровадження ефективної системи прямого оподаткування в Україні диктується не тільки потенційними можливостями підприємницького сектору, але й нестабільним економічним станом в країні, яке потребує негайного врегулювання через прийняття виважених та обґрунтованих рішень щодо податкової політики для досягнення не тільки фіскальної забезпеченості бюджетів, а й стимулювання суб'єктів господарювання через виконання регулюючої функції.

На сьогоднішній день існує велика кількість наукових досліджень, які присвячені проблемам вивчення системи прямого оподаткування та особливостям її реалізації в Україні. Досить вагомий внесок у розвиток

наукових та прикладних аспектів формування ефективної системи прямого оподаткування в Україні здійснили такі вчені-економісти, як В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, В. Гесць, В. Козаченко, А. Гальчинський, А. Крисоватий, Я. Литвиненко, М. Мельник, М. Мітіліно, В. Опарін, А. Соколовська, С. Юрій та інші.

Безумовно здобуток вітчизняної науки в питанні оподаткування прибутку підприємств є вагомим. Проте, враховуючи ряд конструктивних змін у податковому законодавстві, спрямованих на зміну механізму справляння прямих податків, необхідним є подальше дослідження можливості приведення податкової системи України до зразків країн з розвинутою ринковою економікою, де ці податки виконують функцію стимулювання.

Мета дослідження полягає в аналізі особливостей функціонування прямих податків в системі регулювання економіки України, їх ролі в формуванні доходної частини бюджету України, та визначенні перспективних напрямів і розробці шляхів подальшого реформування та вдосконалення системи прямого оподаткування.

Завданнями дослідження є наступні:

- розкрити роль податків у фінансовій системі держави;
- розглянути зарубіжний досвід використання інструментів прямого оподаткування у державному регулюванні економіки;
- дослідити роль прямих податків у формуванні доходів до бюджетної системи України;
- проаналізувати особливості прямого оподаткування в Україні;
- визначити перспективні напрямки побудови ефективної системи прямого оподаткування в Україні.
- запропонувати пріоритетні напрями для підвищення рівня податкової культури в Україні.

Об'єктом дослідження є система прямого оподаткування України.

Предмет дослідження – сукупність фінансових відносин між державою та платниками прямих податків у процесі функціонування і реформування системи прямого оподаткування.

Методи дослідження. У ході дослідження використовувалися загальнонаукові методи, методи порівнянь, групувань, спостереження, обстеження, комплексної оцінки, методи теоретичного узагальнення, комплексного аналізу, системного аналізу, статистичного.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених, статистичні матеріали, звіти Державної податкової служби України, а також матеріали наукових конференцій; періодичної преси.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у дослідженні та узгодженні існуючих теоретико-методологічних і методичних засад функціонування системи прямого оподаткування та в обґрунтуванні науково-практичних рекомендацій щодо її реформування з урахуванням світового досвіду.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи розкриті у статті «Прямі податки в системі державного регулювання економіки» та опубліковані у збірнику наукових праць студентів денної форми навчання КНТЕУ «Розвиток фінансової системи України в сучасних умовах».

Практичне значення одержаних результатів. полягає в тому, що, розроблені висновки та рекомендації, можуть бути використані в процесі реформування системи прямого оподаткування України.

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновку та списку використаних джерел з 48 найменувань, 9 таблиць, 2 рисунка, 3 додатка. Матеріали роботи викладено на 64 сторінках, у тому числі основний текст займає 48 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1 Прямі податки у фінансовій системі держави

Податкова політика як складова частина фінансової політики забезпечена певною самостійністю, яка виявляється у специфічних проявах впливу на розвиток економіки. В силу цього вона може здійснювати як позитивний так і негативний вплив на стан фінансової системи держави: в одних випадках через проведення політичних заходів створюються умови для економічного зростання в інших – це зростання гальмується[26].

Податки – обов’язковий елемент фінансової системи у всі часи й у всіх державах незалежно від того, яку модель економічного розвитку вона обирає. Відсутність податків паралізує фінансову систему загалом, роблячи її недієздатною, а в остаточному підсумку – позбавленою будь-якого сенсу.

Питанням дослідження прямого оподаткування займалися такі вчені, як: В. Андрущенко, О. Василик, М. Дем’яненко, Д. Деми, О. Кириленко, А. Крисоватий, А. Поддєрьогін, А. Соколовська, Л. Сідельникова та ін (Додаток А).

Податки займають вагоме місце у фінансовій системі держави. Вони забезпечують наступні функції:

- фінансову (акумуляцію державних доходів, необхідних для виконання державних функцій);
- регулюючу (шляхом зміни податкових ставок, запровадження одних податків та зміни інших, зміни джерел та розмірів інвестицій, рівня цін, структури галузей народного господарства тощо);
- стимулюючу (стимулювання залучення наукових і технічних напрацювань у виробництво, створення ефективних стимулів діяльності підприємств тощо);
- розподільчу (полягає в перерозподілі розподілених частин сукупного доходу для вирішення народногосподарських проблем).

У світовій практиці виокремлюють чотири моделі залежно від частки надходження певних податків до бюджету.

По-перше, це англосаксонська модель, орієнтована на прямі податки з фізичних осіб, при цьому частка непрямих податків незначна.

По-друге, це євроконтинентальна модель, яку характеризує значна частка непрямих податків і значна частка відрахувань на соціальне страхування.

По-третє, це латиноамериканська модель, в основі якої лежить непряме оподаткування, яке є найбільш сприятливим за умов інфляції.

І, по-четверте, це змішана модель, яка має риси попередніх моделей і яку держави обирають з метою урізноманітнення структури доходів задля запобігання залежності бюджету від окремих видів податків [11].

Сутність прямих податків можна охарактеризувати з правової, економічної та суспільної позиції. Правовий аспект категорії «прямі податки» проявляється через законодавчу дефініцію податку. Згідно з Податковим кодексом України податок – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку[1].

В економічному аспекті прямі податки – це економічні відносини між державою та платниками податків з метою створення централізованого фонду коштів.

Суспільний зміст податків дозволяє державі впливати на сферу економічних відносин у суспільстві.

До податкової системи України входять такі прямі податки:

- прибуткові податки, представлені податком на прибуток підприємств і податком на доходи фізичних осіб, які є загальнодержавними;
- податок на майно, що складається відповідно з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, плати за землю.

Для детальнішого розгляду прямих податків, доцільним буде класифікувати їх за ознаками представленими в таблиці 1.1 .

Таблиця 1.1

Класифікація прямих податків*

Ознака	Група податків			
	особисті			реальні
	податок на прибуток	ПДФО	єдиний податок	податок на майно
За формою оподаткування	прямий	прямий	прямий	прямий
За рівнем установлення	загальнодержавний	загальнодержавний	місцевий	місцевий
За економічним змістом об'єкта оподаткування	на доходи	на доходи	на доходи	на майно
За способом стягнення	на основі декларації	із джерела	кадастровий (1, 2 та 4 групи), на основі декларації (3 група)	кадастровий
За суб'єктами оподаткування	з юридичних осіб	з фізичних осіб	1, 2, 3 групи (з фізичних осіб), 3, 4 групи (з юридичних осіб)	з юридичних осіб та фізичних осіб
За характером оподаткування	глобальний	глобальний	глобальний	глобальний

* Складено автором за даними [1]

Основними характеристиками прямих податків є:

- 1) прямі податки стягуються з кожного окремого суб'єкта господарювання та включаються в ціну продукції на етапі виробництва, а отже, впливають на процеси відтворення на підприємствах;
- 2) прямі податки впливають на інвестиційну активність, ділову активність, обсяги споживання та накопичення капіталу, а також на розвиток інфляційних процесів, оскільки зменшують доходи платників;
- 3) розмір прямих податків та їх відрахування до бюджету безпосередньо залежить від отриманих доходів платником податків [11].

В Україні згідно із Податковим Кодексом до переліку загальнодержавних прямих податків включено наступні:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);

- екологічний податок;
- рентна плата.

До місцевих прямих податків та зборів Податковим Кодексом України віднесено:

- податок на майно;
- єдиний податок [1].

Прямі податки поділяються також на особисті й реальні (рис. 1.1).



Рис 1.1 Розподіл прямих податків за критерієм приналежності до особи*

** Складено автором за даними [11]*

Позитивною стороною прямих податків є їх прогресивність. За допомогою прямих податків можливо вирівняти розподіл доходів і податкового навантаження. Що в свою чергу дозволяє мінімізувати тенденцією несприятливого розміщення ресурсів усередині недержавного сектора. Податок вважається пропорційним, якщо податкова ставка постійна і не залежить від обсягу доходу та від масштабу об'єкта оподаткування. Податок є прогресивним, якщо податкова ставка підвищується в міру зростання розміру об'єкта оподаткування. Ставка регресивного податку зменшується в міру

підвищення об'єкта оподаткування. Такий податок використовують для стимулювання росту доходу, прибутку, майна.

Таким чином, з метою впливу на економічну активність і охоплення всіх видів доходів платників податків розробляються різні податкові стягнення, які відрізняються між собою по об'єктах, формах, умовам сплати. Крім цього, безліч прийнятих форм податків істотно згладжують податкове навантаження на економіку в цілому. Податки, перш за все, являють собою сукупність фінансових відносин, які складаються в процесі перерозподілу доходів, необхідних для вирішення загальнодержавних завдань. При певних умовах податкова політика може бути таким же ефективним інструментом боротьби з інфляцією, як і кредитно-грошова [10].

Прямі податки виступають вагомим фінансовим регулятором соціально-економічних процесів. Вони являються не тільки важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, а й інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства.

Розглядаючи податки як вихідну категорію, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів, можна визначити правильний орієнтир для аналізу різних фінансових понять і категорії у чіткій відповідності з процесом економічного розвитку. За сучасних умов економічного розвитку прямі податки постають базисом податкових систем держав з розвиненою ринковою економікою, оскільки вони мають відчутні переваги порівняно з непрямими, але їм властиві і недоліки [13]. На рис. 1.2 узагальнено більш явні характеристики прямих податків.

Актуальність ролі прямих податків як регулятора економіки у фінансовій системі держави з кожним днем зростає. Держава стимулює чи обмежує розвиток окремих галузей або сфер економіки через встановлення ставок податків та їх видів. Так, держава сприяє науково-технічному потенціалу

шляхом звільнення від оподаткування сум, що йдуть на технологічний розвиток виробництва, зокрема на впровадження інновацій та модернізацію.



Рис. 1.2 Схематичне зображення загальних характеристик прямих податків*

** Складено автором за даними [12]*

Таким чином, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють стимулюючими можливостями щодо безпосередніх товаровиробників. Їх вплив на відтворювальні процеси здійснюється безпосередньо, через зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається у розпорядженні платників податків. З точки зору макроекономіки, регулюється

як інвестиційний, так і споживчий попит та пропозиція. Одночасно держава впливає на напрями використання національного доходу.

Прямі податки за певних умов (які не обмежуються рівнем податкової ставки) спроможні повністю знищити стимули до вдосконалення виробництва та накопичення капіталів. Натомість ефективно побудована система прямого оподаткування, що володіє необхідною гнучкістю, здатна досягти чітко поставлених цілей а також пом'якшити недоліки, які на даному відрізку часу важко усунути чи запобігти [5]. Об'єктивно закладені в прямих податках суттєві стимулюючі можливості пояснюють широке використання та постійне вдосконалення їх механізму в країнах, що поставили за мету досягнення високого рівня економічного розвитку на базі розширення та підвищення ефективності суспільного виробництва [37].

1.2. Зарубіжний досвід використання інструментів прямого оподаткування у державному регулюванні економіки

Удосконалення системи прямого оподаткування України потребує вивчення досвіду розвинутих країн, податкові системи яких мають багатолітню історію. Система прямого оподаткування в Україні спрямована на виконання лише однієї функції – фіскальної, перебуває у кризовому стані, а отже, потребує подальшого реформування та удосконалення в контексті забезпечення повноцінної інтеграції нашої країни у світову систему господарювання.

Вивчення світового досвіду супроводжується порівнянням податкової системи України з податковими системами розвинутих країн, яке стає підставою для визначення шляхів удосконалення податкової системи України.

Система прямого оподаткування, що склалася в Україні сьогодні, є достатньо наближеною до податкових систем країн Європи. Причому варто зазначити, що саме у цих країнах частка прямого оподаткування значно

переважає частку непрямого. Це можна пояснити тим, що розвинуті країни, які мають більший, ніж Україна, досвід регулювання податкових відносин при ринковій економіці, виробили свої моделі побудови системи прямого оподаткування, спеціальних контролюючих органів, встановили певний інститут відповідальності за порушення вимог податкового законодавства тощо.

Іноземні системи прямого оподаткування спрямовані на формування кінцевого доходу домогосподарств таким чином, щоб кожна фізична особа мала в користуванні після оподаткування дохід, достатній для фінансування всіх необхідних витрат на задоволення власних потреб. У більшості країн світу до системи прямого оподаткування належать такі податки, як: індивідуальний (особистий) прибутковий податок, податок на прибуток корпорацій та податок на майно (власність).

Індивідуальний (особистий) прибутковий податок – один з найвідоміших і поширених податків. Належить до прямих і особистих податків, входить до групи податків на доходи і є джерелом доходів місцевих бюджетів. Він охоплює значну частину населення тієї чи іншої країни. Економічний зміст цього податку проявляється в регулюванні як рівня суспільного виробництва, так і рівня споживання і рівня доходів населення [16].

Економічно розвинені країни характеризуються не тільки високим рівнем доходів населення, а й високими ставками індивідуального прибуткового податку. При цьому в більшості країн застосовується так звана прогресивна шкала – що більший дохід, то вища ставка податку.

Відмінною рисою оподаткування ПДФО в Україні та в іноземних державах є рівень податкової юрисдикції. Так, в Україні ставки, порядок, правила оподаткування ПДФО встановлюються виключно на загальнодержавному рівні. В той самий час, коли у таких країнах Європи, як Болгарія, Кіпр, Естонія, Греція, Латвія, Норвегія та Румунія, особистий прибутковий податок належить до місцевих податків, а в Бельгії, Данії, Фінляндії, Швеції та Швейцарії органи

місцевого самоврядування самостійно визначають ставки, за якими оподатковуватимуться доходи громадян [28, с. 96]. Загалом механізми сплати ПДФО в Україні та країнах ЄС мають цілий ряд як спільних так і відмінних риси (додаток Б).

Іноземні системи прямого оподаткування доходів фізичних осіб мають уже досить апробовану часом практику становлення та розвитку на базі глибокого усвідомлення кожним платником податку свого конституційного обов'язку — сплати податків.

Значні соціальні видатки та постійна увага держави до платника податків поступово виховали свою податкову культуру, яка зовсім інша від вітчизняних реалій.

Також інакше розуміється і сутність категорії "податок":

- в Німеччині — це підтримка, яку громадяни надають державі;
- у Великобританії — це обов'язок перед державою;
- у США податок розуміється як "такса";
- у Франції — як обов'язкова плата.

Для нашої держави розуміння такої фінансової категорії зводиться лише до примусового платежу [18].

Прикладом найбільш розвиненої системи індивідуального прибуткового податку із широкою системою податкових відрахувань, є податкова система, що діє в Нідерландах. У цій країні існує п'ять видів податкових відрахувань, які залежать від віку, доходу батьків, кількості дітей і відрізняються сумою, на яку дозволено зменшувати оподатковуваний дохід (в євро на одну дитину).

Тому з метою нівелювання певних негативних наслідків, посилення соціальної складової системи та стимулювання демографічної ситуації в нашій країні, дієвим буде прив'язати розмір і право на надання податкової соціальної пільги до сімейного складу одружених платників із урахуванням кількості неповнолітніх дітей [30].

У Японії найбільш значні доходи державі приносить прибутковий податок. Фізичні особи сплачують державний прибутковий податок по прогресивній шкалі, що має шість ставок — 5, 10, 20, 30, 40 і 50%, які нараховуються залежно від суми отриманого доходу. Сплачується він щорічно на всі види доходів, отриманих протягом календарного року. Мінімальна ставка 5% застосовується до доходу, одержаного до 1950000 ієн (17355\$) [25].

В Австралії, при прийнятті працівника на роботу, йому повідомляють його заробітну плату за 12 місяців. При доході за рік до 18200\$ податок не утримується, якщо зарплата від 18201\$ до 37000\$ — податок утримується — 19 центів із суми, більшої за 18200\$; зарплата від 37001\$—87000\$ — 3572\$ плюс 37 центів з кожного 1\$, який перевищує 37000\$ і так далі по шкалі.

Сучасна британська податкова система хоч і зберігає деякі риси, обумовлені історичною традицією, в цілому мало відрізняється від тенденцій оподаткування в економічно розвинених і соціально успішних країнах [33].

В Англії встановлена прогресивна шкала прибуткового податку— від 9 до 50%. За аналогією з мінімальною зарплатою ставки переглядаються щороку 1 квітня. Сума доходу, яка не підлягає оподаткуванню становить 11 500 фунтів (15127\$) на рік. Це положення не поширюється на річні заробітки, які перевищують 123 000 фунтів.

З 1 січня 2009 року у Республіці Польща введено два види податку від фізичних осіб. Якщо платник податку протягом року отримував дохід у розмірі до 85 528 польських злотих (30545 дол. США), то повинен сплатити податок у розмірі 18% від доходу. Всі доходи платника податку, які перевищуватимуть вищезгадану суму доходу, сплачуватимуть податок у розмірі 32%.

Середньою ставкою податку з доходів у розмірі 19% обкладаються дивіденди та надходження від долі у прибутках юридичних осіб. Податком з доходу обкладаються фізичні особи, які постійно проживають у Польщі та особи, які перебувають у країні понад півроку. Також оподатковуються

доходи осіб, що проживають за кордоном, якщо джерело цих доходів знаходиться у Польщі [31].

Податкова система Швеції містить безліч прямих податків. Найбільш важливий вид національного податку в Швеції – прибутковий, що розподіляється на три категорії: податок на трудові доходи фізичних осіб, майновий та корпоративний. Якщо скупний прибуток фізичної особи не перевищує 170 тис. крон, податок складає 31 %, при перевищенні вказаної суми ставка податку може зростати до 50 %.

Майновий податок стягується із розрахунку вартості майна: до 800 тис. крон – ставка нульова; до 1,5 млн крон – 1,5 %; до 3,5 млн крон – 12 тис. крон + 2,5 %; на майно більшої вартості – 62 тис. крон + 3 %. Корпоративний податок стягується з підприємств за ставками в межах від 20 до 30 % [24].

У США дуже складна, але в той же час гнучка податкова система. Головне місце у федеральній податковій системі США посідають три податки: індивідуальний прибуток; на соціальне страхування; на прибуток корпорацій.

Федеральний індивідуальний прибутковий податок стягується з усього працездатного населення США. Ним оподатковуються: заробітна плата і допомога; прибуток від приватної підприємницької діяльності; відсотки за внесками в кредитно-ощадні установи; дивіденди; рента; допомога по безробіттю, що виплачується приватними компаніями. Не підлягають оподаткуванню доходи від відсотків, які отримують утримувачі деяких видів цінних паперів, що випускаються урядами штатів.

Другим за значенням із федеральних податків є податок на соціальне страхування, що 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.

Податок на прибуток корпорацій у США заснований на шкалі прогресивних ставок, він справляється за восьми розрядною шкалою: найнижча ставка – 15 %, а найбільша ставка – 39 %. Така прогресивна шкала ставок податку сприяє розширенню виробництва, підвищенню зайнятості населення, розвитку інновацій. Для корпоративного податку в США передбачається велика кількість податкових пільг, що дозволяють зменшити ставку податку на прибуток у середньому на 30%. Зниження ставки відбувається, коли підприємство застосовує різні альтернативні види сировини та електроенергії. Але при цьому в США застосовуються і підвищені ставки, коли компанія отримує занадто високі прибутки, коли вона стає монополістом [38].

У Болгарії та Казахстані ставка прибуткового податку складає 10%.

В Україні ставка податку з доходів фізичних осіб складає 18%. Податкова соціальна пільга в розмірі 960,5 грн застосовується до доходу одержаного до 2690 грн. Досконалої податкової системи не існує в жодній країні світу. Проте доцільно розглянути і проаналізувати досвід деяких з них.

Економічно розвинені країни характеризуються не тільки високим рівнем доходів населення, а й високими ставками податків. При цьому в більшості країн застосовується так звана прогресивна шкала — зі збільшенням доходу зростає ставка податку[39]. В таблиці 1.2 представлено ставки оподаткування доходів у різних країнах світу.

Загалом варто відзначити, що ставка ПДФО у країнах світу є значно вищою, ніж в Україні. Серед іноземних найвищі прогресивні ставки податку мають Бельгія – 54 %, Данія – 52%, Австрія – 50%, Німеччина – 47%. Найнижчі ж обсяги зафіксовано у Нідерландах – 0 %, Китаї – 5 %, Фінляндії – 7% та Бразилії – 7,5%.

Таблиця 1.2

Ставки оподаткування доходів у різних країнах*

Країна	Ставка (%)	Країна	Ставка (%)	Країна	Ставка (%)
Австрія	21-50	Болгарія	10	Велика Британія	9-50
Бельгія	54	Словенія	16-41	Данія	52
Естонія	21	Китай	5-45	Латвія	26
Індія	10-30	Кіпр	20-30	Словаччина	19
Литва	15	Німеччина	14-47	Бразилія	7,5-27,5
Мальта	15-35	США	15-39	Канада	15-29
Угорщина	41	Фінляндія	7-30,5	Чехія	15
Нідерланди	0-52	Туніс	15-35	Туреччина	15-35

* Складено автором за даними [47]

В усьому світі в системі податкових відносин важливе місце посідає показник "граничний дохід" — мінімальний розмір отриманого доходу, з якого починається сплачуватися податок. У розвинутих країнах світу система прибуткового оподаткування будується таким чином, що показник "граничний дохід" залежить від кількості дітей, сімейного стану платника та способу оподаткування за єдиною чи роздільною системою.

У таких країнах, як Ірландія, Корея, Мексика, Туреччина, середньозважена величина граничного доходу (неоподатковуваного мінімуму), з якого починається сплачуватись податок з доходів фізичних осіб становить 30% від середньої заробітної плати у виробничому секторі. Якщо порівнювати з нашою державою, то ця цифра становить 17 грн, тобто приблизно лише 3% від мінімальної заробітної плати, що є зовсім не відповідним. За ці мізерні кошти людина не може задовольнити навіть свої мінімальні потреби.

Проаналізувавши податкове право різних країн, слід відмітити, що прибутковий податок залежить від рівня доходу. Проте в податковому

законодавстві України податки утримуються незалежно від рівня доходу, а встановлено стабільну ставку 18%.

Податкова соціальна пільга — сума, на яку платник податку з доходів фізичних осіб має зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати. Податкова соціальна пільга не застосовуватиметься до доходів переважної більшості працівників, бо розмір їх зарплати має бути вищим за 4173 грн, а граничний дохід для застосування ПСП на 2019 рік — 2690 грн.

Якщо порівнювати податкове законодавство щодо стягнення податку з доходів фізичних осіб в Україні із зарубіжними країнами, то при отриманні мінімальної заробітної плати в розмірі 4173 грн до неї навіть не застосовується податкова соціальна пільга.

В Австралії та Англії при такій заробітній платі цей податок взагалі б не утримувався. В Японії його ставка була б 5%. Проаналізувавши досвід розвинених країн, можна зробити висновок, що в основу оподаткування доходів громадян покладений принцип соціальної справедливості, за яким більше платять ті члени суспільства, котрі мають вищі доходи.

Відтак держава регулює доходи громадян, впливає на збільшення їх платоспроможності, стимулювання попиту, розмір споживання та заощадження, що, в свою чергу, призводить до підвищення темпів економічного зростання.

Отже, так звану "плоску шкалу податку з доходів фізичних осіб", що є особливістю податкової системи України, можна розглядати як певну сходинку на шляху досягнення основної мети — розбудови податкової системи, адекватної вимогам сталого розвитку.

Основним напрямом подальшого удосконалення законодавчої бази у цій сфері, має стати зменшення податкового навантаження на соціально

незахищені верстви населення та зростання відповідальності платників податку за ухилення від оподаткування.

Отож, проаналізувавши податкові системи різних країн, їхні принципи функціонування та реформи, можна зробити висновок, що у системі прямого оподаткування кожної окремої країни є свої особливості, які можна і треба переймати, використовуючи накопичений світовий досвід.

Необхідно вчитися на здобутках і помилках інших країн. Дослідження еволюції податкової системи повинно використовуватись для створення ефективної системи оподаткування, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток держави.

РОЗДІЛ 2 ПРЯМІ ПОДАТКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

2.1. Роль прямих податків у формуванні доходів бюджетної системи України

Податкові надходження завжди посідали чинне місце у процесі формування бюджету. Така роль податків та зборів зумовлена в більшості історично і сформувалась у вигляді плати за те чи інше благо. Існування ефективної податкової системи є передумовою державної забезпеченості коштами, які в подальшому спрямовуються на оплату праці державним службовцям, виконання соціальних програм, гарантування соціальних виплат, тобто забезпечення необхідних умов для покращення життя населення.

Сьогодні податкова система України забезпечує близько 80% доходів бюджету. Оподаткування було й залишається важливим чинником наповнення державного бюджету.

Провідне значення у формуванні дохідної частини бюджету відіграють прямі податки. За роки незалежності в Україні податкова система зазнавала значних змін: від високого рівня податкових ставок і високого податкового навантаження до скорочення кількості податків та оптимізації пільг.

Згідно Бюджетного Кодексу України прямі податки розподілені між державним та місцевими бюджетами; отже, їх аналіз повинен здійснюватися як на загальнодержавному, так і місцевому рівнях .

Саме за рахунок податкових надходжень формується значна частка дохідної частини бюджету України, яка згідно Бюджетного кодексу України [2] визначається як податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України. Роль податків підсилилась тривалими процесами приватизації державного майна.

Для дослідження ефективності надходжень прямих податків до Держбюджету необхідно проаналізувати динаміку їх надходжень до зведеного бюджету України у 2014 – 2018 роках та їх частку у загальному обсягу доходів.

Таблиця 2.1

**Динаміка надходження прямих податків до зведеного бюджету
України у 2014-2018 рр.***

Показник	2014 рік		2015 рік		2016 рік		2017 рік		2018 рік	
	Млн. грн.	Частка у доходах, %	Млн. грн.	Частка у доходах, %	Млн. грн.	Частка у доходах, %	Млн. грн.	Частка у доходах, %	Млн. грн.	Частка у доходах, %
Доходи	456067	100%	652031	100%	782749	100%	1016788	100%	1184278	100%
Податкові надходження	367512	81%	507636	78%	650782	83%	828159	81%	986349	83%
ПДФО	75203	16%	99983	15%	138782	18%	185686	18%	229901	19%
ПнПП	40202	9%	39053	6%	60223	8%	73397	7%	106182	9%
Рентна плата	33597	7%	41958	6%	46608	6%	51132	5%	50087	4%
Єдиний податок	7413,3	2%	10975,1	2%	17167,1	2%	24083,4	2%	29564,2	3%
Інші місцеві податки	641,9	0,1%	16066,1	3%	25094,4	3%	29198,6	3%	31462,2	3%
Прямі податки	157056,3	34%	208035,8	32%	287874,9	37%	363497,2	36%	447196,2	38%

* Складено автором за даними [4]

Виходячи з даних, наведених у табл. 2.1, можна зробити висновки, що прямі податки хоч і становлять меншу частину податкових надходжень, поступаючись надходженням від непрямих податків, проте все ж становлять близько третини усіх доходів, коливаючись у межах від 29% до 38%. При цьому їх частка у структурі надходжень протягом останніх чотирьох років поступово зростає.

Значну частку формування доходів Держбюджету України складають ПДФО (15%-19%) та ПнПП (6%-9%). На це впливають доволі високі ставки, посилення адміністрування та контролю за своєчасністю і повнотою сплати,

підвищення платоспроможності підприємств, зменшення податкового боргу за цим податком, стимулювання дисципліни платників за допомогою податкових пільг, введення диференційованих ставок за пріоритетними галузями тощо [34]. Найменшу ж частку надходжень до Держбюджету України становлять єдиний податок та інші місцеві податки, близько 2%-3%.

Треба зазначити, що структура податкових надходжень з прямих податків є неоднорідною і постійно зазнавала змін. Дані структурні коливання є наслідком проблем, які загалом зводяться до:

- недосконалої системи збору податків;
- ухилення населення від сплати податкових надходжень;
- тінізація економіки України;
- кризовий стан економіки протягом останніх років [11].

На відміну від прямих непрямі податки складають найбільшу частину доходів бюджету. Це обумовлено тим, що ухилення від непрямого податку практично неможливе, тому що сума податку утримується в ціні товару, що купується на ринку [12]. Саме вищезазначені фактори зумовлюють необхідність наочного відображення співвідношення прямих та непрямих податків (табл. 2.2), яке нині спостерігається.

Аналізуючи таблицю 2.2, можна зробити висновок, що протягом досліджуваного періоду доходи, отримані від непрямих податків, більше, ніж удвічі, перевищують відповідні доходи Держбюджету України від прямих податків. Це пояснюється тим, що непрямі податки ефективніші в фіскальному аспекті, оскільки оподатковують споживання, яке є більш стабільною і негнучкою величиною, ніж прибутки. Непрямі податки не впливають на процеси нагромадження, але вони регресивні в соціальному аспекті і значно впливають на загальні процеси ціноутворення.

Таблиця 2.2

**Податкові надходження до Державного бюджету України в розрізі
прямих і непрямих податків у 2012-2018рр.***

Показник	Роки						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Непрямі податкові надходження, млрд грн	189,01	176,85	196,58	281,81	345,99	446,72	520,44
Прямі податкові надходження, млрд грн	85,71	85,93	83,6	127,61	157,89	180,43	233,38
Частка непрямих податкових надходжень у загальній структурі, %	68,80	67,30	70,16	68,83	68,67	71,23	69,04
Частка прямих податкових надходжень у загальній структурі, %	31,20	32,70	29,84	31,17	31,33	28,77	30,96

**Складено автором за даними [4]*

Загалом до факторів, що впливають на обсяг прямих та непрямих податків Державного бюджету України, відносять макрофінансові показники, які змінюються під впливом часу: розмір ВВП, сальдо платіжного балансу, сукупний попит та сукупна пропозиція, рівень тінізації економіки (як зазначалося вище) [12]. Крім цього, на обсяг податкових надходжень Держбюджету впливають зміни у податковому законодавстві та мікроекономічні чинники й показники: вибір підприємствами виду оподаткування, наявність податкових пільг, рівень прибутковості суб'єктів господарювання, розмір їх валового доходу, витрати на оплату праці в структурі собівартості продукції підприємства, середньооблікова чисельність працюючих, ефективність податкового менеджменту підприємств тощо [12].

Також доцільним буде аналіз абсолютної та відносної зміни надходжень від непрямих податків. За даними таблиці 2.3 можна сказати, що потягом останніх п'яти років спостерігається щорічне зростання надходжень від прямих податків (у середньому на 30%), при цьому темп зростання непрямих податків у 2018 році перевищує загальний темп зростання доходів на 6,5%. Також у 2018 році найвищий темп приросту має ПнПП (44,7%) та ПДФО (23,8%), рентна плата в той же час єдиний серед показників, що знизився на 2% порівняно з минулим роком.

Таблиця 2.3

**Динаміка надходжень прямих податків до зведеного бюджету
України, у 2014-2018рр.***

Показник	2014		2015		2016		2017		2018	
	Абсолютне відхилення млн. грн.	Темп приросту %	Абсолютне відхилення млн. грн.	Темп приросту %	Абсолютне відхилення млн. грн.	Темп приросту %	Абсолютне відхилення млн. грн.	Темп приросту %	Абсолютне відхилення млн. грн.	Темп приросту %
Доходи	13279,6	3%	195963,7	43,0%	130717,5	20,0%	234039,8	29,9%	167489,8	16,5%
Податкові надходження	31544	9,38%	140124	38,1%	143145,8	28,2%	177377,1	27,3%	158189,7	19,1%
ПДФО	3052,3	4,2%	24780,3	33,0%	38798,6	38,8%	46904,3	33,8%	44214,5	23,8%
ПнПП	-14791,1	-26,9	-1148,3	-2,9%	21170	54,2%	13173,6	21,9%	32785,5	44,7%
Рентна плата	7624,4	17,5%	8361,5	24,9%	4650,2	11,1%	4523,9	9,7%	-1045,4	-2,0%
Єдиний податок	4251,2	42,7%	3561,8	48,0%	6192	56,4%	6916,3	40,3%	5480,8	22,8%
Інші місцеві податки	13451,1	17,6%	15424,2	24,9%	9028,3	56,2%	4104,2	16,4%	2263,6	7,8%
Прямі податки	38629,4	26,5%	50979,5	32,5%	79839,1	38,4%	75622,3	26,3%	83699	23,0%

*Складено автором за даними [4]

Важливу роль у системі прямого оподаткування відіграє податкове регулювання, його економічна сутність забезпечуються регулятивною

функцією податків, яка на відміну від фіскальної функції впливає на відтворення суспільного продукту, стимулюючи або стримуючи темпи його розширення, збільшуючи або зменшуючи накопичення капіталу, підвищуючи або знижуючи платоспроможний попит населення та економічний стан держави загалом [29].

Податкове регулювання здійснюється через надання пільг та застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Податкові пільги забезпечують виконання податковою системою регулятивної функції. Проте нераціональне використання податкових пільг може сприяти створенню конкурентних переваг для окремих фізичних чи юридичних осіб, порушуючи при цьому принцип справедливості й рівності оподаткування [29].

Для визначення впливу податкових пільг на Державний бюджет, проаналізуємо такий вплив на прикладі сум податкових пільг у м. Києві за 2017-2018рр.

Протягом 2018 року 11690 платників податків, зареєстрованих у ГУ ДПС у м. Києві прозвітували про використання пільг в оподаткуванні, з них: 11575 (99%) – юридичні особи та 115 (1%) – фізичні особи. У порівнянні з 2017 роком загальна кількість пільговиків зросла на 48% (на 3804 платника).

Всього протягом 2018 року використано близько 35008 млн. грн пільг, з них пільги, які призводять до втрат бюджету складають 26% (8947,9 млн. грн.) від загальної суми пільг. При цьому загальна сума пільг використаних у 2018 році на 37% (на 9386,7 млн. грн.) перевищує рівень 2017 року.

Бачимо, що значний обсяг пільг, використаних у 2017 та 2018 роках припадає саме на пільги за прямим оподаткуванням. Так пільги по податку на прибуток у 2017 році становили 12447,4 млн грн (49% від загального обсягу витрат на пільги), а в 2018 – 17016,3 млн. грн. (також 49% від загального обсягу витрат на пільги), по податку на майно пільги склали у 2017 році 1466,9 млн.

грн (5% від загального обсягу витрат на пільги) і 1358,7 млн. грн (4% від загального обсягу витрат на пільги) у 2018 році.

Таблиця 2.4

Динаміка використання пільг у розрізі податків по ГУ ДПС у м. Києві за 2017-2018рр.*

Найменування платежів	Суми пільг, тис.грн.		Відхилення тис. грн.	Відхилення %
	2017	2018	2018р до 2017	2018р до 2017
Всього	25620235,7	35007975,5	9386677,7	136,6%
Податок на прибуток	120447403,2	17016330,3	4568927,1	136,7%
ПДВ	11812744,5	16502692,5	4689948,0	139,7%
Акцизний податок з вироблених товарів	1372,7	20948,3	19575,6	1526,1%
Акцизний податок з ввезених товарів	0	1062,1		
Податок на майно	1358715,3	1466942,3	108227	108%

*Складено за даними ГУ ДПС м. Києва

В цілому, через використання пільг в оподаткуванні Державний бюджет у 2018 році недоотримав 30329,7 млн. грн. – це 87% від загальної суми пільг, місцеві бюджети недоотримали 4678,3 млн. грн., що відповідно складає 13% від загальної суми пільг. Натомість сума пільг наданих за рахунок Державного бюджету за цей період, порівняно з 2017 роком зросла на 49% (на 9904,5 млн. грн.), а за рахунок місцевих бюджетів скоротилась на 10% (на 5168 млн. грн.).

Отже, підвищення ролі прямих податків у формуванні доходів бюджетної системи України може бути забезпечене тільки внаслідок загальної зміни економічної ситуації в країні: економічного зростання, підвищення рівня доходів юридичних і фізичних осіб, тобто внаслідок створення сприятливого фінансового середовища для розвитку ринкових відносин. Реалізація співвідношення функцій податків залежить від досконалості механізму їх стягнення, здатності податкових систем звести до мінімуму ухиляння від

оподаткування, рівня податкової культури, традицій оподаткування, загальної орієнтації на соціальний компроміс і вирішення соціальних проблем.

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

Задля успішного розвитку економіки України необхідно посилити систему стягнення податків та продемонструвати суспільству позитивні результати фінансування видатків за рахунок податкових надходжень. Це може позитивно вплинути на збільшення частки прямих податків, що певною мірою зробить Україну більш цікавою для інвесторів, та на реструктуризацію доходів бюджету і, як наслідок, гнучкість в плані менеджменту в фінансуванні видатків, що дасть змогу досягти профіциту наступних бюджетів, а результатом цього буде зменшення величини державного боргу та бюджетного дефіциту.

2.2. Особливості прямого оподаткування в Україні

Податкова система кожної країни є індивідуальною, і має свої особливості та структуру. Загалом структура податкової системи визначається економічним становищем та політичними силами, що знаходяться при владі. Податкова система України розвивається поступово, але з часом зазнала як позитивних так і негативних змін.

Тому важливим є розкриття суті, змісту та особливостей системи прямого оподаткування що склалася нині в Україні, як інструменту який регулює ті чи інші соціально-економічні процеси.

Одним з головних бюджетоутворюючих податків є податок на прибуток.

Податок на прибуток – це прямий загальнодержавний податок, який стягується з прибутку із джерелом походження з України та за її межами і

визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку) [41, с. 34]. Платниками цього податку можуть бути як резиденти, так і нерезиденти.

Найбільше надходжень із податку на прибуток здійснюється за рахунок приватних підприємств, а найменше – за рахунок банків та страхових компаній. Такі зміни зумовлені кризою в країні, нестабільністю валюти та податковим тягарем.

Потрібно зауважити, що з 2015 р. спостерігається тенденція до зниження надходжень податку на прибуток до Державного бюджету України через застосування авансового механізму сплати податку, за яким розмір податкового зобов'язання визначається з огляду на результати попередніх років. Сплату податку до бюджету зменшили підприємства усіх секторів, за винятком державного. Порівняно з 2017 роком обсяг скорочення у 2018 році становив 16,3%. Надходження податку підприємств державного сектору показали позитивну динаміку, продемонструвавши незначне збільшення, а саме на 0,1 млрд грн, або на 3,2%. Як наслідок – вже у 2018 р. податок на прибуток посів третє місце в доходах бюджету, поступившись податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податку на додану вартість (ПДВ).

Як відомо, згідно зі ст. 136.1 ПКУ в Україні використовується базова ставка податку на прибуток, яка становить 18% і належить до найнижчих у Європі. Разом з тим, поряд з базовою ставкою, діють й інші ставки для окремих видів діяльності та операцій (Додаток В).

Нині в механізм оподаткування податком на прибуток не передбачає жодних інструментів, які б могли стимулювати промислову, інвестиційну чи інноваційну діяльність. Згідно ПКУ передбачено лише звільнення від оподаткування у випадках прибутку підприємств та організацій:

- які засновані громадськими організаціями інвалідів;
- Чорнобильської АЕС;

- отриманого від господарської діяльності з використанням газу (метану) вугільних родовищ та/або похідної сировини газу (метану) вугільних родовищ (до 1 січня 2020 року);

– суб'єктів літакобудування (до 1 січня 2025 року);

Окрім цього, станом до 31 грудня 2021 року застосовується ставка нуль відсотків для платників податку на прибуток, у яких річний дохід, не перевищує 3 млн. грн. та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) кожному з працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим як дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від п'яти до 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від п'яти до 50 осіб [1].

Відповідно до зазначених вище критеріїв чисельність платників податку на прибуток є надзвичайно обмеженою, оскільки річний дохід у розмірі 3 млн. грн. за рік – це досить незначна сума оборотів господарської діяльності. За даними Всесвітнього економічного форуму Україна посідає 43-тє місце у світі зі 100 аналізованих країн за поточним рівнем розвитку промисловості та відноситься до країн у яких рівень розвитку промислового потенціалу є нижчим за середній в порівнянні з іншими країнами у світі. Причиною цього

є перш за все недостатня інноваційна активність. Так, за рівнем витрат на дослідження та розробки Україна посідає 50-те місце, а за обсягами впровадження бізнесу нових технологій – 71-ше місце, значно відстаючи від країн-сусідів. Також, до гальмування інноваційного розвитку призводить і низький рівень державних закупівель високотехнологічних товарів (72-ге місце) та залучення іноземних інвестицій (46-те місце; початок 2018 року обсяг прямих іноземних інвестицій зменшився порівняно з початком 2014 року на 27,1%) [42с. 11; 43 с. 11–12.].

Відтак на сьогодні лише 5% компаній в Україні сплачують податок на прибуток підприємств, результатом є низькі доходи від цього податку по відношенню до ВВП, проблеми з накопиченням збитків підприємствами (що особливо актуально для України у зв'язку з курсовими різницями) та агресивні схеми податкового планування, що використовуються великими компаніями з метою уникнення оподаткування[44].

Зважаючи на таку негативну тенденцію податку на прибуток підприємств, як такого, що розраховується як різниця між доходами та витратами (фінансовий результат), через його широку дискретність в українських реаліях і миттєво породжує корупцію. З осені 2018 року фахівці почали активно обговорювати можливість його заміни на податок на виведений капітал.

Ідея запровадження цього податку ґрунтується на тому, що він повинен зменшити відтік капіталу з України та створити сприятливі умови для зростання інвестицій. Власники бізнесу за таких умов зможуть реінвестувати зароблений прибуток у підприємство, а не сплачувати податок з цього прибутку [45.].

У Мінфіні навіть підготували оновлений III розділ Податкового кодексу (проект № 8557). Однак Верховною радою дані зміни так і не були обговорені і законопроект було відкликано. А такі світові організації, як МВФ і Світовий банк досить стримано поставилися до даної ініціативи і висловили свої

застереження щодо високих ризиків його впровадження, головним з яких є ймовірність недоотримання надходжень до Державного бюджету.

З початком 2019 року питання про податок на виведений капітал практично не обговорювалось, але зі зміною Президента та Верховної ради ідея заміни податку на прибуток на податок на виведений капітал постала знову у липні.

Невдовзі, вже 29 серпня на сайті ВРУ було зареєстровано законопроект №1185 щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон.

Згідно з пояснювальною запискою до законопроекту №1185, передбачається замінити з 1 січня 2021 року податок на прибуток підприємств податком на виведений капітал. При цьому сума дивідендів, що виплачується за 2020 рік, не буде оподатковуватись податком на виведений капітал у межах обсягу оподаткованого прибутку, з якого раніше був сплачений податок на прибуток підприємств.

Для того, щоб проаналізувати доцільність заміни податку на прибуток податком на виведений капітал потрібно провести порівняння цих податків (табл. 2.5).

На основі даних таблиці цілком можна проаналізувати, що зміна податку на прибуток підприємства податком на виведений капітал в короткостроковій перспективі призведе до того, що Державний бюджет недоотримає певну кількість податкових надходжень. Однак в довгостроковій перспективі така заміна ймовірніше за все матиме позитивний економічний вплив на інвестиції за рахунок полегшення контролю за дотриманням законодавства та відсутності перенесення збитків на майбутні періоди, а також внаслідок непрямого ефекту від поліпшення інвестиційного клімату.

Таблиця 2.5

Порівняльна характеристика податку на прибуток підприємств та податку на виведений капітал*

Критерії порівняння	Податок на прибуток	Податок на виведений капітал
База оподаткування	Фінансовий прибуток компаній (відповідно до МСФЗ / національних стандартів обліку) з несуттєвими коригуваннями	Розподілений прибуток (дивіденди) та інші види виведеного з податкової системи капіталу, лише здійснені транзакції
Ставка податку	18% податок на прибуток +5% податок на доходи фізичних осіб + 1,5% військовий збір на дивіденди. Ефективна ставка податку 23,33%	– 15% – до операцій з виведення капіталу; – 20% – до операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу (крім зазначених нижче операцій, що оподатковуються за ставкою 5%); – 5% – до коштів, сплачених на виконання боргових зобов'язань пов'язаним особам – нерезидентам
Оподаткування інвестицій	Оподаткування за ставкою 18%, якщо фінансують за рахунок нерозподіленого прибутку; зараховано до видатків, якщо фінансування за рахунок кредиту. Прискорені норми амортизації для обладнання: 2 роки	-
Міжнародні транзакції, до яких застосовують правила трансфертного ціноутворення	Коригування фінансового результату щодо трансфертного ціноутворення	Транзакції оподатковують, якщо є необхідними коригування відповідно до правил трансфертного ціноутворення
Оподаткування видатків, які не стосуються бізнесу	Неділові види видатків повинні фінансуватись з прибутку. Перевірки за фінансовою звітністю	Оподатковують податком на доходи фізичних осіб
Вплив від зміни обмінного курсу	Може суттєво впливати на базу оподаткування. Різне знецінення гривні призводить до великих збитків, які декларують та переносять на майбутні періоди платники податків	-
Оподаткування операцій з пов'язаними особами щодо товарів/послуг/прав власності	Всі видатки бізнесу, які включено як витрати при розрахунку бази оподаткування, повинні відповідати принципу звичайних цін	Лише контрольовані операції (лише товари) з неплатниками, використання методу «звичайної ціни» з оподаткуванням перевищень за ставкою 20%
Оподаткування кредитів / відсотків за кредитами від пов'язаних осіб	Правило тонкої капіталізації обмежує відсотки, які включено до податкових витрат, з врахуванням розміру боргу по відношенню до розміру статутного капіталу	Відсотки, сплачені пов'язаним особам (нерезидентам) оподатковують за ставкою 20% в частині, яка перевищує 50% максимальної ставки Національного банку України

*Складено автором за даними [1]

Отже ухвалення рішення щодо його запровадження передусім повинно залежати від можливості компенсувати короткострокові втрати бюджетних доходів та наявності достатньо високого очікуваного адміністративного та економічного ефекту, щоб проводити такі масштабні зміни законодавства.

Ще одним важливим бюджетоутворюючим податком який забезпечує формування місцевих бюджетів є податок на доходи фізичних осіб (далі — ПДФО), який водночас виконує роль соціального регулятора, оскільки стосується кожного члена суспільства.

ПДФО в Україні можна розглядати як найбільш вагомий в системі прямого оподаткування. Особливості оподаткування в Україні ПДФО полягають в тому, що даний податок оплачується безпосередньо з доходу (суми доходу, який отримав платник податків в результаті всіх різновидів підприємництва в Україні та який нарахований, як в матеріальній, так і в нематеріальній формі, за звітний період) платників- фізичних осіб.

Порядок оподаткування доходів фізичних осіб в Україні регулюється розділом IV ПКУ, відповідними статтями якого виділяються основні елементи ПДФО. Це – платники податку, об’єкт оподаткування, база оподаткування, податковий період, ставки, пільги тощо. Важливий елемент ПДФО – суб’єкт оподаткування. Податковим кодексом України визначені такі категорії платників ПДФО:

- фізична особа-резидент – отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа-нерезидент – отримує доходи з джерела їх походження в Україні (крім нерезидентів, які отримують доходи в Україні безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї міжнародним договором України діяльності);
- податковий агент – юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, інвестор за угодою про розподіл продукції [1].

Об'єкт оподаткування ПДФО визначається залежно від статусу платника податку. Відповідно до ПКУ об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування;
- іноземні доходи – прибутки, отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування

Українська система оподаткування надає платникам ПДФО три види пільг:

- не включення до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу окремих видів доходів;
- отримання податкової знижки;
- отримання податкової соціальної пільги (ПСП).

Основними недоліками ПДФО є:

- 1) недотримання принципу соціальної справедливості під час оподаткування доходів громадян;
- 2) нерівномірне навантаження на доходи населення, в результаті чого значна частина податкових надходжень до бюджету відбувається за рахунок доходів осіб з низьким рівнем доходу;
- 3) функціонування тіньового сектору економіки, де переважає заробітна плата в конвертах;
- 4) надмірна орієнтованість спочатку лише на фіскальну складову з одночасним забуванням про податок як один з ключових методів перерозподілу національного доходу;
- 5) високий рівень податкового навантаження.

Відмінною рисою оподаткування ПДФО в Україні та в іноземних державах є рівень податкової юрисдикції. Так, в Україні ставки, порядок, правила оподаткування ПДФО встановлюються виключно на загальнодержавному рівні. В той же час в деяких країнах (Бельгія, Данія, Фінляндія, Швеція та Швейцарія) визначенням ставок, за якими будуть оподатковуватися доходи громадян належить до компетенції органів місцевого самоврядування, також в багатьох країнах, зокрема в Естонії, Греції, Латвії, Норвегії та інших, особистий прибутковий податок належить до місцевих податків.

Одним з основних напрямів державної підтримки малого підприємництва є запровадження спрощеної системи оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності. Згідно з положенням ПКУ, спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати таких податків та зборів, а саме:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – третьої груп (фізичної особи) та оподатковані згідно із цією главою;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, котрі обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 ПКУ, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;
- 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [1].

Таблиця 2.6

Показники груп платників за спрощеною системою оподаткування*

Критерії	Характеристика груп ЄП (крім групи 4)		
	1	2	3
	Тільки ФОП	Тільки ФОП	ФОП і юрособи
Ставка податку	У 2019 р. - 192,10 грн / місяць (10% прожиткового мінімуму на 01 січня)	У 2019 р. - 834,60 грн / місяць (20% мінімальної заробітної плати на 01 січня)	3% доходу - для платників ПДВ ; 5% доходу - для неплатників ПДВ
Макс. допустимий обсяг доходу за кал. рік	≤ 300 000 грн	≤ 1 500 000 грн	≤ 5 000 000 грн (без ПДВ)
Наявність і кількість найманих працівників	0 чол.	0-10 чол	Без обмежень
Дозволена сфера діяльності	Тільки роздрібний продаж на ринках та / або надання побутових послуг населенню (перелік послуг в п. 291.7 ПКУ).	Надання послуг, в т.ч. побутових, тільки платникам єдиного податку та / або населенню; виробництво та / або продаж товарів; діяльність у сфері ресторанного господарства (з алкогольних напоїв можна продавати тільки пиво і столове вино).	Всі види діяльності, крім заборонених в п. 291.5 ПКУ
Дозволені способи розрахунків	Виключно в грошовій формі (готівковій та / або безготівковій) (п. 291.6 ПКУ). Заборонені бартер, взаємозаліки, використання векселів, виплата зарплати в натуральній формі заборонені.		
РРО	Не застосовуються	Не використовуються, якщо дохід <1 млн грн	Не використовуються, якщо дохід <1 млн грн. Для юросіб - на загальних підставах.
Реєстрація платником ПДВ	Не є платниками ПДВ		За умови вибору ставки 3% можна бути платником ПДВ . При виборі ставки 5% можна не реєструватися навіть при перевищенні обсягу доходу в 1 млн грн.

*Складено автором за даними [1]

Четверта група - це особлива група, де можуть знаходитися тільки сільськогосподарські товаровиробники. Причому до недавнього часу там могли бути тільки юридичні особи, однак, пояснювальна записка до Державного бюджету на 2019 рік містить інформацію про плани приєднати до 4 групі фізичних осіб-підприємців, які здійснюють діяльність виключно в межах фермерського господарства.

Платники податку даної групи крім земельного податку також звільняються від рентної плати за спеціальне використання води.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Таким чином пряме оподаткування в Україні базується на чотирьох основних видах податків: податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб, земельний податок та єдиний податок. Рівень прямого оподаткування в Україні останніми роками мав тенденцію до зниження, однак спостерігаються і позитивні зрушення, проте до сьогодні однією із основних проблем системи прямого оподаткування залишається переважаючий її фіскальний характер, що гальмує потенційний розвиток підприємницького сектору економіки.

Тому політика прямого оподаткування повинна бути направлена в першу чергу на стимулювання розширення діяльності суб'єктів господарювання, їх заохочення до реалізації фінансово-господарської діяльності в національно-стратегічних галузях економіки України, які є і можуть стати спеціалізацією національної економіки на світовому ринку.

РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

3.1.Перспективні напрями побудови ефективної системи прямого оподаткування в Україні

Для стабільного функціонування держави необхідно щоб здійснювалась ефективна податкова політика. На даному етапі розвитку економіка України має велику кількість недоліків, серед яких можна виділити наступні:

- збільшується кількість збиткових підприємств;
- зростає безробіття;
- ускладнюється соціально-економічна ситуація в країні.

Зумовено це тим, що акцент у податковій політиці зроблено на фінансовій функції, при цьому її регулююча та стимулююча роль фактично не виконуються. Відтак проблема побудови ефективної податкової системи залишається однією з найбільш актуальних у процесі становлення ринкових відносин і закладання підвалин для економічного зростання України.

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.

Прямі податки повинні відповідати наступним важливим вимогам, зокрема, повинні:

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

Діюча на сьогоднішній день система прямого оподаткування має суто фінансовий характер, тобто односторонньо орієнтована на здобуток коштів для бюджету, в результаті чого не в змозі забезпечити бюджет необхідною

кількістю надходжень, а лише спрямована на максимальне вилучення коштів підприємств. Це, в свою чергу, фактично позбавляє підприємств прибутку – головної мотивації їхньої діяльності. Необхідність розв’язання невідкладних проблем бере гору над завданням щодо забезпечення економічного зростання, знецінення фінансового становища підприємств і перешкоджає розширенню податкової бази на перспективу [21].

Важливим завданням для економіки України постає реформування існуючої податкової системи, що необхідно провадити шляхом послаблення податкового тиску щодо тих, хто платить податки й інвестує кошти у виробництво. Для цього насамперед слід знизити кількість податків, тому що податкове законодавство цим переобтяжене.

Система прямого оподаткування має стимулювати інноваційну та інвестиційну діяльність, що потребує зменшення податкового тиску, посилення захисту платників податків, максимальне спрощення процедури оподаткування [22].

Безумовно, створити ідеальну податкову систему, яка могла б задовольняти одночасно інтереси і держави, і платників податків, практично неможливо. За умов 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 із цим, одним з пріоритетних напрямів податкової реформи, має стати реальне полегшення податкового тиску на економіку за допомогою розширення переліку об’єктів оподаткування [23].

З метою реалізації на практиці процесу удосконалення системи оподаткування доходів громадян в Україні, доцільним є:

1. Передбачити можливість залучення до оподаткування всіх доходів (у тому числі тих, які виплачують із державних цільових фондів як компенсацію,

відшкодування певних витрат, доходи від інтелектуальної власності) тим самим розширити базу оподаткування ПДФО.

2. Враховуючи те, що в Україні найважливішою складовою бази оподаткування ПДФО є заробітна плата, стимулювати зростання доходів фізичних осіб, створення робочих місць, збільшення інвестицій в економіку, що в свою чергу збільшить надходження до бюджету.

3. Вжити заходів щодо зменшення тіньового сектору економіки, виведення доходів українців з тіні.

4. Запровадити прогресивні ставки оподаткування доходів фізичних осіб, що дасть змогу підтримати не лише малозабезпечені верстви населення, але й дасть поштовх розвитку середнього класу в Україні.

5. Встановити неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб на рівні прожиткового мінімуму для працездатної особи.

6. Вдосконалити пільгову політику з ПДФО.

7. Удосконалити податкове законодавство та звітність шляхом їх спрощеного та зрозумілого викладення для платників податку, що дасть змогу підвищити ефективність податкового контролю для подолання зловживань щодо ухилення від сплати податків.

Реалізація на практиці цих заходів стане запорукою підвищення довіри до державних інституцій, відновлення принципу справедливості, сприятиме виведенню з тіні доходів, зменшенню податкового тягаря й конфліктності між платниками податків і контролюючими органами та покращенню податкової дисципліни.

Для удосконалення податку на прибуток підприємств України, що в свою чергу дозволить активізувати промислову, інвестиційну та інноваційну діяльність підприємств, доцільним буде:

1. Запровадити механізм надання податкових пільг для промислових підприємств, які впроваджують інвестиції і інновації у пріоритетних напрямках і реалізують конкурентоспроможну продукцію;

2. Відновити податкові канікули для підприємств, діяльність яких спрямована на підвищення енергетичної незалежності України (реалізація енергоефективних проектів, виробництво енергоефективного обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів і т.п.);

3. Запровадити податкові канікули на 5–10 років для новостворених підприємств за умови створення робочих місць без встановлення додаткових обмежень щодо розміру річного доходу підприємства та заробітних плат найманих працівників (компенсатором втрат бюджету стане нарахування обов'язкових платежів на витрати на оплату праці податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок);

4. Запровадити для високотехнологічних виробництв методу нарахування прискореної «податкової» амортизації, суть якої полягає у використанні підвищених коефіцієнтів амортизації залежно від строків експлуатації обладнання.

5. Знизити податкове навантаження, що стимулюватиме вивільнення коштів підприємств для інвестицій, у міру фіскальної пруденційності та здійсненості;

6. Розширення спектра джерел інвестування шляхом залучення зовнішніх ресурсів сприятиме фінансовому оздоровленню економіки в цілому;

Для удосконалення системи прямого оподаткування в цілому, і особливо з метою зупинення подальшого зменшення долі прямих податків у податковій системі України, можна запропонувати такі шляхи:

- запровадження у вітчизняну практику загальноприйнятих у міжнародній практиці методів обчислення та оптимізації податкових різниць відповідно до податку на прибуток підприємств;

- удосконалення середовища оподаткування (необхідно створити середовище, сприятливе для активізації підприємницької діяльності, забезпечити рівність усіх платників перед діючою системою законодавства);

- поетапне зниження податкового навантаження на національну економіку з урахуванням збалансованості бюджетної системи;
- спрощення податкової системи шляхом скорочення кількості податків та зборів;
- підвищення рівня відповідальності платників податків за своєчасну і повну сплату належних до бюджету платежів, включаючи встановлення матеріальної та кримінальної відповідальності, з одночасним заохоченням і моральним стимулюванням до сплати податків;
- удосконалення порядку адміністрування прямих податків;
- формування податкової культури населення та платників податків;
- ліквідація необґрунтованих пільг щодо прибуткового оподаткування, які деформують вартісні показники в економіці та знижують конкурентоспроможність виробників.

Отже, реформування системи прямого оподаткування має здійснюватись цілеспрямовано, системно, відкрито, виваженою (обґрунтованою макроекономічним аналізом та актуарними розрахунками), опираючись на зарубіжний досвід і найголовніше, поступово у часі, що сприятиме створенню стабільних умов для підприємницької та інвестиційно-інноваційної діяльності. Це дозволить Україні удосконалити та гармонізувати свою податкову систему та прискорити інтеграцію у Європейський простір.

Результатом реформування системи прямого оподаткування України повинно стати створення більш ефективної та раціональної податкової системи, яка забезпечить сприятливі умови для ведення бізнесу, реалізації інвестиційно-інноваційної політики, зростання споживчого попиту на внутрішньому ринку за одночасного динамічного збільшення обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів та оптимальний рівень перерозподілу ВВП через податкову систему.

3.2. Підвищення рівня податкової культури як необхідна умова реалізації фіскально-регулюючого потенціалу прямих податків

На сьогодні Україна потребує модернізації державної податкової політики, що спрямована на побудову стабільної та справедливої системи оподаткування, зменшення податкового тиску й забезпечення збалансованості фіскальних інтересів держави та соціальних потреб платників податків.

Для населення податки втратили свою роль регулятора економічних процесів. Як результат, у громадян не сформувалося патріотичне ставлення до важливості такого інституту, як податок. Соціалізмдовгий час асоціювався з відсутністю приватної власності, інститутів громадянського суспільства, та перевагою держави над всім іншим [20].

У зв'язку з цим для подальшого удосконалення вітчизняної податкової політики, усе частіше порушується питання про необхідність вироблення державної стратегії формування податкової культури учасників податкового процесу.

Світовий досвід у цьому сегменті державного управління свідчить про те, що наявність морального обов'язку в платників податків розвинутих країн забезпечує високий рівень дотримання податкового законодавства та відрізняє їх від платників податків решти світу, в тому числі і українських.

Ухилення від оподаткування в таких країнах, як Німеччина, Великобританія, США, Японія та ін., може завдати значної шкоди діловій репутації суб'єкта господарювання.

Натомість в Україні це вже стало нормою поведінки. Якщо у розвинених країнах людина, яка ухиляється від сплати податків викликає громадський осуд то в нашій країні занадто низький рівень податкової культури, щоб суспільство змогло засуджувати тих, хто ухиляється від сплати податків. Для критично великої частини громадян усвідомлення податкових обов'язків є набагато слабшими, аніж моральних. Тому ухиляючись від сплати податків, багато платників податків не відчувають моральної вини і забувають, що їхне

ухилення від сплати податків, зобов'яже збільшити стягнення податків з чесних платників податків.

Головна характеристика, якою можна описати поведінку сучасного українського платника податків – правовий нігілізм. Знання того, що будь-яку проблему можна вирішити неформальним способом, в обхід закону, глибоко вкоренилося у свідомості громадянина України й це стосується не лише податкової сфери [32, 15].

Ще однією причиною низького рівня податкової культури українських платників податків, виступають численні змінами в податковому законодавстві. Значна частина правопорушень у сфері податкових взаємовідносин виникає внаслідок непоінформованості платників податків про зміни в податковому законодавстві.

Варто зазначити, що в Україні все-таки приділяють увагу розвитку податкової культури. Зокрема, органами Державної податковою служби щороку для інформування громадськості щодо напрямів і результатів своєї діяльності розміщуються на офіційному сайті інформаційні повідомлення, прес-релізів. Також, органами ДПС постійно організовуються та проводяться семінари і практикуми для платників податків [2].

Але сучасних умовах державна податкова політика повина ґрунтуватися на формуванні ефективної системи взаємодії платників податків та держави і саме тому процес формування податкової культури у громадян є надзвичайно важливою умовою для забезпечення реалізації фінансово-регулюючого потенціалу прямих податків.

Під податковою культурою прийнято розуміти рівень розвиненості податкових відносин, які ґрунтуються на професіоналізмі, відповідальності, правових знаннях представників законодавчої та виконавчої влади, що в результаті забезпечує відповідну соціально активну і культурно-етичну поведінку платників податків. Податкову культуру в інституціональному аспекті можна визначити як переконання, цінності, знання, які передбачають

своєчасну сплату податків і обов'язкових відрахувань відповідно до умов чинного законодавства держави [8].

Для вивчення питання податкової культури, як системи балансу інтересів суспільства, держави та суб'єктів господарювання, потрібно враховувати всіх учасників податкових відносин (державу, органи податкової служби і суб'єктів оподаткування), які мають різні функціональні обов'язки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Складові податкової культури за рівнями прояву і суб'єктами впливу*

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

*Складено автором за даними [8,27,32]

Функція вищих органів державної влади полягає в розробці виваженої науково-обґрунтованої податкової політики, а також в формуванні податкового законодавства, яке б відповідало економічному, соціальному, демографічному, екологічному стану суспільства[27]. Оскільки саме від його сприйняття значною мірою залежить соціально-активна поведінка платників податків, адже з розвитком демократичних процесів єдиним виправданням податків вважається задоволення попиту платників податків на якісні суспільні блага.

Середню ланку у податкових відносинах між державою і суб'єктами оподаткування займають працівники органів податкової служби. Їх функція заключається в професіоналізмі, етиці спілкування, проведенні якісної масово-роз'яснювальної роботи, оскільки таким чином вони превентивно впливають на податкову сумлінність юридичних і фізичних осіб.

Наступними учасниками податкових відносин є суб'єкти оподаткування, відтак, податкова культура платників податків, з одного боку, фокусує податкову культуру владних структур, а з іншого - виступає зовнішнім проявом загальної культури суспільства, сформованих морально- етичних цінностей. Вона є реакцією суспільства на рівень ефективності діяльності влади [9].

Отже, податкова культура охоплює як діяльність платників податків, так і діяльність працівників контролюючих органів у сфері оподаткування в тісній взаємодії один з одним.

Культура діяльності контролюючого органу чинить принциповий вплив на платника податків, створюючи додаткові моменти тиску або стимулювання; з іншого боку, платники податків чинять певний тиск на податкові органи, обґрунтовуючи характером своєї поведінки дії (зміна облікових даних, застосування санкцій, здійснення позапланових перевірок, оперативно-розшукові заходи). Якщо цей тиск виходить за межі загальної культури, то між платником податків і податковим інспектором виникає конфлікт. Тому цю діяльність слід розглядати у взаємозв'язку.

З урахуванням вищесказаного на рисунку 3.1 представлені елементи, категорії і результат існування феномена податкової культури, що в комплексі відображає її сутність.

Податкова культура	Складається з таких елементів: - податкові знання; - оцінка механізмів оподаткування, соціальної корисності законів; - реальна поведінка у податковій сфері
	Проявляється через категорії: - податкову письменність; - податкову свідомість; - податкову дисципліну; - податкові девіації
	Зумовлює результат: - рівень податкової культури; - рівень податкової дисципліни; - рівень фактичного та потенційного фіскального потенціалу держави

Рис. 3.1 Декомпозиція сутності податкової культури*

*Складено автором за даними[17]

Однією з найвпливовіших на рівень податкової культури категорій, є податкова дисципліна. Вона формує та розвиває етичні й фінансові здібності платників податків стосовно виконання їхніх податкових зобов'язань [32, 17]. Тому у реаліях сьогодення рівень добровільно вчасно сплачених податків і зборів до бюджету країни є одним із найбільш важливих показників ступеня зростання цивілізованості взаємовідносин між державою та платниками податків [2].

Вплив податкової культури на розвиток оподаткування відіграє важливу роль. Проблеми, які виникають в результаті низької податкової культури пов'язані в першу чергу із несвідомістю платника податків. Серед проблем формування податкової культури визначають наступні:

- недосконалість та нестабільність податкового законодавства;
- недостатній рівень інформування та консультування громадян;
- незадовільна якість виконання податкових процедур;
- недовіра громадян до податкової служби;

- проблема загальної соціальної відповідальності громадян, бізнесу та держави;
- низький рівень престижності роботи в фіскальній службі, низьку соціальну мотивацію, велику плинність кадрів;
- процес глобалізації, як причина росту конкуренції в бізнесі та, як наслідок, постійний пошук суб'єктами господарювання способів мінімізації сплати податків.

Підвищувати податкову культуру і мотивувати платників податків до підтримки податкової дисципліни можна різними способами і комплексами заходів. Головним у цьому питанні є обґрунтований вибір тих, які прийнятні для умов конкретної країни, ментальності, рівня і якості життя, життєвого циклу економічного розвитку.

З метою підвищення рівня податкової культури в Україні можна запропонувати такі пріоритетні напрямки :

- 1) спрощення і вдосконалення податкового законодавства;
- 2) підвищення якості виконання податкових процедур;
- 3) удосконалення механізму вирішення податкових конфліктів;
- 4) підвищення якості інформування, розвиток податкового консультування громадян, дисципліни та відповідальності;
- 5) забезпечення дотримання працівниками податкових органів встановлених етичних правил;
- 6) підвищення іміджу податкової служби та престижу роботи у контролюючих органах;
- 7) удосконалення системи взаємодії податкових органів із платниками податків та підвищення її ефективності;
- 8) подальший розвиток електронних сервісів під час надання послуг податковими органами;

9) створення основ для системного виховання податкової культури наступних поколінь (економічне виховання молоді, соціальна реклама на податкову тематику; громадські тематичні заходи).

Отже, з метою реалізації фіскально-регулюючого потенціалу системи прямого оподаткування, та для функціонування правової держави в цілому, тому необхідною умовою є наявність високого рівня податкової культури у населення. В той самий час формування високого рівня культури є неможливим за відсутності активного, доступного, відкритого і масштабного інформування населення.

Відтак механізм формування податкової культури в Україні в аспекті державного управління повинен передбачати поетапну заміну процесу спонтанного вироблення мотивації платників податків до сплати податків, розробки нових форм і методів організації податкових відносин на регульований і прогнозований процес у рамках державної стратегії програми формування податкової культури в Україні .

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження зроблено наступні висновки:

1) Сучасна податкова система України постійно зазнає значних змін, які відбуваються в результаті руху тренду наближення до європейського податкового законодавства та загальної євроінтеграції. Нововведення включають в себе як скорочення кількості податків, зміну ставок та груп платників податків, так і порядок адміністрування податків, його спрощення та переведення в електронний режим. Роль прямих податків як складника податкової системи України є вагомою, і полягає у фінансовому регулюванні соціально-економічних процесів. Прямі податки являються не тільки важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, а й інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства.

2) Податкова політика як складова частина фінансової політики забезпечена певною самостійністю, яка проявляється у певних специфічних проявах впливу на розвиток економіки. В результаті цього актуальність ролі прямих податків як регулятора економіки у фінансовій системі держави з кожним днем зростає. За рахунок системи прямого оподаткування держава може стимулювати чи обмежувати розвиток окремих галузей або сфер економіки шляхом встановлення ставок податків та їх видів. Так, держава сприяє науково-технічному потенціалу шляхом звільнення від оподаткування сум, що йдуть на технологічний розвиток виробництва, зокрема на впровадження інновацій та модернізацію.

3) Система прямого оподаткування, що склалася в Україні сьогодні, є достатньо наближеною до податкових систем країн Європи, але разом з тим одночасно має ряд своїх особливостей і недоліків. Це зумовлено тим, що на

ранніх етапах розвитку власної податкової справи в Україні була допущена стратегічна помилка — копіювання діючої податкової системи європейського зразка, яка орієнтована на країни з усталеною ринковою економікою та спрямована на власний тип господарювання. І, як результат, такий крок спричинив деструктивний та руйнівний характер, що стало причиною фіскальних проблем, які призвели згубний вплив на економічну та соціальну сферу. Тому така система потребує постійного реформування та пошуку шляхів її оптимізації.

4) Системи прямого оподаткування кожної окремої країни характеризуються своїми особливостями, які можна і треба переймати, використовуючи накопичений світовий досвід.

Дослідження еволюції податкової системи повинно використовуватись для створення ефективної системи прямого оподаткування, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток держави. Але при вивченні здобутків і помилок інших країн у системі прямого оподаткування, важливо пам'ятати про особливості податкової системи в Україні яка вже існує.

5) Податкові надходження завжди посідали чинне місце у процесі формування бюджету. Існування ефективної податкової системи є передумовою забезпечення держави коштами, які в подальшому повинні бути спрямовані на оплату праці державним службовцям, виконання соціальних програм, гарантування соціальних виплат, тобто забезпечення необхідних умов для життя населення.

Нині податкова система України забезпечує близько 83% доходів бюджету, в тому числі за рахунок прямих податків -38% . Тому оподаткування було й залишається важливим чинником наповнення державного бюджету.

6) Податкова система кожної країни є індивідуальною, і має свої особливості та структуру. Тому важливим є розкриття суті, змісту та особливостей системи прямого оподаткування що склалася нині в Україні, як

інструменту який регулює ті чи інші соціально-економічні процеси. Сучасна система прямого оподаткування в Україні в основному базується на чотирьох видах податків: податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб, земельний податок та єдиний податок. Рівень прямого оподаткування в Україні останніми роками мав тенденцію до зниження, однак спостерігаються і позитивні зрушення, але на сьогодні залишається проблема переважання фіскального характеру в системі оподаткування прямих податків.

7) Для забезпечення успішного розвитку економіки України та збільшення частки надходжень прямих податків до Держбюджету України необхідно посилити систему стягнення податків та продемонструвати суспільству позитивні результати фінансування видатків за рахунок податкових надходжень. Такі дії повинні позитивно вплинути на збільшення частки прямих податків, що в свою чергу зробить Україну більш цікавою для інвесторів, та на реструктуризацію доходів бюджету і, як наслідок, гнучкість в плані менеджменту в фінансуванні видатків, що дасть змогу досягти профіциту наступних бюджетів, а результатом цього буде зменшення величини державного боргу та бюджетного дефіциту.

8) Політика прямого оподаткування повинна бути направлена на покращення ефективності податкового регулювання, з метою розширення діяльності суб'єктів господарювання, їх заохочення до реалізації фінансово-господарської діяльності в національно-стратегічних галузях економіки України, які є і можуть стати спеціалізацією національної економіки на світовому ринку.

Встановлюючи та реалізуючи методи і способи податкового регулювання, важливим є дотримання сприятливого паритету між фіскальною та регулюючою функціями податків. Досягнення балансу між цими функціями проявляється через диференціацію та оптимізацію податкових ставок.

9) Для стабільного функціонування держави необхідно щоб здійснювалась ефективна податкова політика. Діюча на сьогоднішній день система прямого

оподаткування має ряд недоліків, вагомим з яких є те, що прямі податки мають суто фінансовий характер, тобто односторонньо орієнтовані на здобуток коштів для бюджету, в результаті чого не в змозі забезпечити бюджет необхідною кількістю надходжень, а лише спрямовані на максимальне вилучення коштів.

10) Реформування системи прямого оподаткування має здійснюватись цілеспрямовано, системно, відкрито, виваженою (обґрунтованою макроекономічним аналізом та актуарними розрахунками), щоб в результаті зупинити подальше зменшення долі прямих податків у податковій системі України, удосконалити та гармонізувати податкову систему України та прискорити інтеграцію у Європейський простір.

11) Нині вагомим деструктивним недоліком податкової системи України є несприйняття населенням податку у ролі регулятора економічних процесів. Як результат, у громадян не сформувалося патріотичне ставлення до важливості такого інституту, як податок. Це має надзвичайно негативні наслідки, оскільки результатом є велика частка тіньової економіки у державі і недофінансування бюджетного сектору.

Необхідно підвищувати податкову культуру і мотивувати платників податків до підтримки податкової дисципліни можна різними способами і комплексами заходів. Головним у цьому питанні є обґрунтований вибір тих, які прийнятні для умов конкретної країни, ментальності, рівня і якості життя, життєвого циклу економічного розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
3. Державна податкова служба України. URL: <http://sfs.gov.ua>
4. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua>
5. Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/>.
6. Александров И.М. Налоги и налогообложение / И.М. Александров. – М. : Дашков и Ко, 2010.-228с.
7. Андрущенко В.Л. Податкова система : [навч. посіб.] / За заг. ред. В.Л. Андрущенка. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.
8. Башинський І. А. Податкова культура: генезис та сталі погляди на зміст поняття / І. А. Башинський // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління. - 2014. - № 1. - С. 7-14
9. Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні / А.В. Василенко // Економічний вісник Переяслав-Хмельницького університету. – 2011. – № 17/1. – С. 189-192
10. Волобуєва Д. В., Ісаєва А. А. Роль системи оподаткування в економіці держави /Д. В. Волобуєва, А.А. Ісаєва// Молодий вчений. - 2017. - №2. - С. 377-379.
11. Гринюк Р. М. Розвиток системи прямого оподаткування в Україні / Р. М. Гринюк // Моделювання регіональної економіки. - 2011. - № 1. - С. 280-286.
12. Захожай К. В. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України / К. В. Захожай, О. Ю. Жам // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент. - 2019. - № 18. - С. 103-114.

13. Т.С. Івашків. Переваги та недоліки в системі прямого і непрямого оподаткування/ Т.С. Івашків, М.Ю. Петрина, О.Ю. Кушлик, Л.С. Вербовська. // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. - 2013. - № 7. - С. 333-338.
14. Калінеску Т.В. Причини та тенденції ухилення від сплати податків / Т.В. Калінеску, А.Ю. Ширяєва// Наукові вісті Далівського університету. - 2013. - № 10.
15. Качур В.О. Науково-методологічні підходи до розуміння категорії "правова культура" у правознавстві. / В.О. Качур // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Право. - 2015. - Вип. 232. - С. 12-19.
16. Кміть В., Яскевич О. Зарубіжний досвід функціонування системи прямого оподаткування та доцільність його застосування у національній практиці./ В. Кміть, О. Яскевич //Український журнал прикладної економіки. 2017. Т. 2. № 3. С. 96–106.
17. Костюк Б. В. Стимулюючий вплив податкового аудиту на рівень податкової дисципліни. / Б. В. Костюк //Ефективна економіка. 2018. № 3.
18. Круковська О.В. Ключові зміни в реформуванні податкової системи України: реалії та перспективи / О.В. Круковська // Мукачівський державний університет. — 2016. — № 2. — С. 702—709
19. Кучерявенко М.П. Основи податкового права : [навч. посіб.] / За ред. М.П. Кучерявенко. – Харків : Нац. юрид. акад. України, 2003. – 564 с.
20. Лисак Л. М. Інституційні аспекти формування та розвитку податкової культури в Україні / Л. М. Лисак // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 16. - С. 136-141.
21. Мартинець І. Г. Фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб в системі прямого оподаткування України / І. Г. Мартинець // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2015. - № 2. - С. 114-124.

22. Мельник П.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій та ін./ за ред. З.С. Варналія. – К. : Видавництво «Знання України», 2014. – 675 с, с.675
23. Науковий блог НАУ. Шляхи вдосконалення податкової системи. URL: <http://naub.ua.edu.ua/2015>
24. Податкова система Швеції // Офіційний сайт Державної податкової служби України URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvidrozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia>
25. Податкова система Японії // Офіційний сайт Державної податкової служби України URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print56582.html>.
26. Рубан, М. О. Податкова політика як інструмент регулювання економічного розвитку/ М. О. Рубан // Науковий вісник Ужгородського національного університету : Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. – Ужгород : Видавничий дім «Гельветика». – 2017. – Вип. 13. Ч. 2. – С. 105–109.
27. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин./ В.М. Ручкіна// Економіка промисловості. – 2013. № 1–2 (61–62). С. 194–200.
28. Савчук, В. А. Світовий досвід адміністрування податків / В. А. Савчук // Університетські наукові записки Хмельницького університету управління та права. – 2013. – № 2 (46). – С. 357.
29. Свищук А. Методологічні засади податкового регулювання / А. Свищук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2014. - № 5. - С. 89-104.
30. Світовий досвід оподаткування: Нідерланди //Офіційний сайт Державної податкової служби України // URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvidrozvitk/svitovui-dosvid/netherlands>

31. Світовий досвід оподаткування: Польща // Офіційний сайт Державної податкової служби України URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvidrozkvitk/svitovui-dosvid/poland>
32. Синчак В. П. Податкова культура як фактор зменшення ризиків у відносинах сільгоспвиробників із бюджетами / В. П. Синчак // Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики : зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. конф.– 2013. С. 724–727.
33. Слепцова, Н. В. Зарубіжний досвід оподаткування доходів фізичних осіб та реалії адміністрування ПДФО в Україні/ Н. В. Слепцова, Л. В. Кочура // Економіка та держава. - 2019. - № 4. - С. 82-85.
34. Сущенко О.М. Прямі і непрямі податки. Їх вплив на розвиток економіки. /О.М. Сущенко, К.Р. Галкіна.// – К. Знання, 2015. – 245 с.
35. Ткачик Л. П. Особливості застосування методів та способів податкового регулювання підприємницької діяльності / Л. П. Ткачик // Науковий вісник НЛТУ України. - 2015. - Вип. 25.7. - С. 106-113
36. Толочко В. М. Огляд механізму стягування податків в Україні та деяких країнах світу. України / В. М. Толочко, Т. Ф. Музика // Современная фармация. – 2016. – С. 71-74.
37. Фрадинський О.А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О.А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – С. 79- 82.
38. Хомутенко.А. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики/ А. Хомутенко, Ю. Бзова // Науковий вісник одеського національного економічного Університету –2016. - № 7. - С. 112-131
39. Шевчук І. В. Іноземний досвід оподаткування доходів фізичних осіб та можливості його адаптації в Україні. України / І. В. Шевчук // Вісник ЖНАЕУ. – 2011. – № 1, т. 2. – С. 333–342

40. Юрій С.І. Фінанси : [підручник] / За ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова.
– К. : Знання, 2008. – 611 с.
41. Ковач С.О. Бухгалтерський облік і аудит. Облік і звітність
розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих
змін / С. О. Ковач, К. В. Безверхий// Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. №
4. С. 34–43, с. 34
42. Томнюк Т. Л. Фіскальні та регулюючі аспекти оподаткування
прибутку підприємств в Україні. / Т. Л. Томнюк //Ефективна економіка. –
2019. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7117>
43. Дейнеко Л.В. Розвиток промисловості для забезпечення зростання
та оновлення української економіки : науково-аналітична доповідь / Л.В.
Дейнеко// НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогноз. НАН України». – К.,
2018. – 158 с.
44. Томнюк Т. Л. Фактори забезпечення економічного зростання в
Україні. . / Т. Л. Томнюк //Ефективна економіка. – Ефективна економіка.
2018. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6399>
45. Аналіз регуляторного впливу проекту Закону України «Про
внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений
капітал» // Погодження законопроекту Державною регуляторною службою
України. - 2017
46. Klier, D. (2007), “The current issue of disclosure, reporting and
processing of tax evasion”, Croatian Annual of Criminal Law and Practice, vol. 2,
pp. 785–800.
47. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States,
Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2018. — 312 p

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Множинна точка зору науковців, щодо питання прямого оподаткування*

Автор	Визначення
В.Л. Андрущенко [7]	Основний складник системи державних доходів як сукупності надходжень грошей і матеріальних цінностей з усіх джерел, використовуваних для фінансування державних потреб на різних рівнях: публічно-правових, адміністративно-територіальних і який стягується безпосередньо з доходів або майна платника.
П.В. Мельник [22]	Законодавчо оформлена, примусова форма отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант ефективного виконання державою її суспільних функцій та інструмент регулювання економічного розвитку що стягується за рахунок платника податку.
Т.В. Калінеску [14]	Обов'язковий платіж, який сплачують юридичні та фізичні особи в державні бюджети всіх рівнів, у формі відчуження, господарського ведення або оперативного управління коштами для фінансового забезпечення діяльності держави або муніципальних утворень.
Н.П. Кучерявенко [19]	Форма примусового відчуження результатів діяльності юридичних та фізичних осіб у власність держави, внесений у бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі акту компетентного органу державної влади, що й виступає як нецільовий, безвідплатний, безповоротний, безумовний та обов'язковий платіж
С.І. Юрій, В.М. Федосов [40]	Обов'язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується напряму юридичними та фізичними особами в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюється у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.
Отже, прямий податок - це обов'язковий платіж до Державного бюджету відповідного рівня, який стягується за рахунок коштів чи майна фізичної або юридичної особи-платника податків.	

*складено автором за даними [7,14,19,22,40]

Спільні та відмінні риси механізмів сплати ПДФО в Україні та країнах ЄС*

Спільні риси	Відмінні риси
Податок на доходи фізичних осіб застосовується в усіх країнах світу	Прозорість та відкритість оподаткування ПДФО
Декларування доходів громадян	Прогресивна шкала оподаткування доходів
Передбачено застосування спрощених технологій оподаткування	Існує нульова ставка оподаткування доходів громадян за низького рівня доходів
Існує знижка оподатковуваного доходу залежно від кількості дітей у сім'ї	Правила оподаткування ПДФО в ЄС встановлюються органами місцевого самоврядування, а не на загальнодержавному рівні
Державний контроль та адміністрування	Надання соціальних пільг у справлянні податку з доходів фізичних осіб не окремим фізичним особам, а сім'ям
Надання соціальних пільг у справлянні податку з доходів фізичних осіб не окремим фізичним особам, а сім'ям	Надання соціальних пільг у справлянні податку з доходів фізичних осіб не окремим фізичним особам, а сім'ям
Надання соціальних пільг у справлянні податку з доходів фізичних осіб не окремим фізичним особам, а сім'ям	Надання соціальних пільг у справлянні податку з доходів фізичних осіб не окремим фізичним особам, а сім'ям
Однакова сутність та риси податкових систем України та країн ЄС	Майже у всіх європейських країнах існує податок на розкіш
Податкові системи України та країн ЄС розвиваються під впливом економічних, соціальних і політичних процесів у тій чи іншій країні	

* складено автором за даними [36,39]

Ставки податку на прибуток*

Сфера застосування	Ставка	Чим установлено	Примітки
Базова ставка податку на прибуток	18%	п. 136.1 ПКУ	
– “пільгова” ставка (тимчасово встановлена до 31 грудня 2021 р.)	0%	п. 44 підрозд. 4 розділу XX ПКУ	Пільга застосовується як до новостворених після 1 січня 2017 р. підприємств, так і до діючих
- дохід внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя, добровільного медичного страхування і пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення.	0%	пп. 136.2.2 ПКУ	Договір довгострокового страхування життя за ПКУ розглядається як договір страхування життя строком на 5 і більше років, який передбачає страхову виплату одноразово або у вигляді анuitету, якщо застрахована особа дожила до закінчення терміну дії договору страхування чи події, передбаченої у договорі страхування, або досягла віку, визначеного договором (пп. 14.1.52, 14.1.52-1, 14.1.52-2 і 14.1.116 ПКУ)
– дохід за договорами страхування;	3%	пп. 136.2.1 ПКУ	Об’єкт оподаткування: страхові платежі, внески, премії, нараховані за договорами страхування і співстрахування (пп. 141.1.2 ПКУ).
Букмекерська діяльність, азартні ігри (у т.ч. казино)	10%	пп. 136.4.1 ПКУ	Застосовується одночасно з базовою ставкою 18%. Об’єктом оподаткування є дохід, отриманий від азартних ігор із використанням гральних автоматів
	18%	пп. 136.4.2 ПКУ	Застосовується одночасно з базовою ставкою 18% дохід. Об’єктом оподаткування є дохід отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у т. ч. казино), за винятком доходу, отриманого з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплат, сплачених гравцями
Діяльність із випуску та проведення лотерей	26%	пп. 136.6 ПКУ	Об’єктом оподаткування є дохід суб’єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей. Прибуток суб’єктів, що здійснюють випуск та проведення лотерей, від здійснення іншої діяльності, яка не пов’язана із випуском та проведенням лотерей, нараховується та сплачується за базовою (основною) ставкою податку 18% (141.8 ПКУ).

Продовження додатку В

Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження з України	0%	п. 136.3 ПКУ	Об'єктом оподаткування є суми страхових виплат (відшкодувань) фізособам – нерезидентам за договорами з обов'язкових видів страхування, а також за договорами страхування “Зелена карта” та страхування пасажирських перевезень цивільної авіації (пп. 141.4 ПКУ)
	4%	п. 136.3) ПКУ	Об'єктом оподаткування є страхові виплати (відшкодування) за договорами страхування ризиків за межами України (пп. 141.4.5 ПКУ)
	6%	п. 136.3 ПКУ	Об'єктом оподаткування є суми фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту (пп. 144.4.4 ПКУ)
	12%	п. 136.3 ПКУ	Об'єктом оподаткування є страхові платежі, виплати на користь нерезидентів, у разі якщо не застосовуються ставки 0% і 4% (пп. 141.4 ПКУ)
	15%	п. 136.3 ПКУ	Об'єктом оподаткування є суми виплат нерезидентам у вигляді процентів, дивідендів, роялті, фрахту, доходів від інжинірингу, орендної плати, від продажу нерухомості тощо (пп. 141.4.2 ПКУ)
	20%	п. 136.3 ПКУ	Об'єктом оподаткування є суми виплат нерезидентам за виробництво та розповсюдження реклами (пп. 141.4.6 ПКУ)

** Складено автором за даними [1]*