

Затверджено
Наказ Вищого навчального закладу
Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П - 4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**
Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій
Форма навчання денна
Кафедра фінансів та банківської справи

Допускається до захисту
Завідувач кафедри _____ О. В. Яріш
(підпис, ініціали та прізвище)
«_____» _____ 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

**СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА
ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РОЗВИТКУ**

зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітня програма «Фінанси і кредит»
освітнього ступеня магістра

Виконавець роботи Шкарупа Євгеній Олександрович

(підпис, дата)

Науковий керівник к.е.н., доц. Тимошенко Оксана Валеріївна

(підпис, дата)

Рецензент Кропивка Павло Анатолійович

Полтава 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ	6
1.1 Економічна сутність прямих податків та їх роль у забезпеченні економічного розвитку країни	6
1.2 Особливості механізму прямого оподаткування	15
1.3 Податкові пільги та їх місце у механізмі прямого оподаткування	27
Висновки за розділом 1.....	40
РОЗДІЛ 2 ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	42
2.1 Моніторинг реальних можливостей прямого оподаткування для забезпечення економічного розвитку країни	42
2.2 Аналіз сучасного стану прямого оподаткування в розрізі видів податків	54
2.3 Оцінка втрат бюджетних ресурсів від надання пільг за прямими податками	66
Висновки за розділом 2.....	76
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ	78
3.1 Перспективні напрями удосконалення прямого оподаткування в Україні на основі світового досвіду.....	78
3.2 Реформування системи адміністрування прямих податків з метою збільшення бюджетних ресурсів держави.....	91
3.3 Прогнозування надходжень прямих податків до бюджету країни	103
Висновки за розділом 3.....	111
ВИСНОВКИ.....	113
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	117
ДОДАТКИ.....	127

ВСТУП

Ефективне функціонування податкової системи є однією з основних та визначальних складових діяльності держави. Від діючих у податковій системі податків залежать забезпеченість держави фінансовими ресурсами та виконання завдань і функцій. Податки є одним з інструментів вилучення частини доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави та територіальних громад. Особливе значення мають прямі податки, що справляються залежно від отриманих доходів платника, завдяки чому вважаються більш досконалішими.

Тому до розробки системи прямого оподаткування держава має підходити особливо виважено, враховуючи при цьому не лише фіскальні інтереси, а й економічне становище платників, стимулюючи їх на реалізацію стратегічної мети розвитку національної економіки.

Проте механізм реалізації сучасної системи прямого оподаткування України залишається переважно фіскальним і потребує подальшого реформування та удосконалення в контексті забезпечення повноцінної інтеграції України в світову систему господарювання.

Для забезпечення стійкого зростання необхідною і доцільною видається переорієнтація прямого оподаткування з переважно фіскального важеля до системи з органічним поєднанням її фіскальної, регулюючої та стимулюючої складових. Ця трансформація має стимулювати бізнес на створення та розширення високопродуктивних виробництв, активізувати інвестиційну та інноваційну діяльність, забезпечувати підтримку соціально-економічної рівноваги, орієнтуватися на зміцнення державних фінансів.

Питання теорії і практики податкових відносин, зокрема системи прямого оподаткування розглядає у свої працях такі вчені: В. Л. Андрущенко, Л. В. Барабаш, О. В. Борисюк, О. С. Дроздовська, Л. В. Козаренко, Т. А. Коляда, А. І. Крисоватий, І. М. Лавренкова, В. В. Лащак, В. М. Мельник,

О. Є. Найденко, О. В. Озерчук, Н. С. Педченко, О. В. Покатаєва, А. М. Соколовська, В. Ю. Стрілець, В. І. Теремиський, О. В. Тимошенко, О. В. Яріш та інші.

Проте, у вітчизняній літературі залишаються недостатньо висвітленими механізми і важелі дії прямих податків на окремі макроекономічні процеси, концептуальні засади фінансового забезпечення держави за рахунок прямих податків. Потребують практичного вирішення питання удосконалення чинного законодавства про оподаткування прибутку підприємств та доходу фізичних осіб, забезпечення раціонального й ефективного процесу адміністрування прямих податків, моделювання і прогнозування розвитку прямого оподаткування. Актуальність і необхідність поглиблених досліджень в зазначених вище напрямках зумовили вибір теми дипломної роботи та окреслили її мету й завдання.

Метою дипломної роботи є удосконалення теоретико-прикладних засад прямого оподаткування та визначення ролі прямих податків у забезпеченні економічного розвитку країни.

Для досягнення мети поставлено наступні завдання:

- обґрунтувати економічну сутність прямих податків та їх роль у забезпеченні економічного розвитку країни;
- дослідити особливості механізму прямого оподаткування;
- вивчити склад та місце податкових пільг за прямими податками у механізмі прямого оподаткування;
- провести моніторинг реальних можливостей прямого оподаткування в Україні та виявити макроекономічні індикатори оцінки його розвитку;
- здійснити аналіз сучасного стану прямого оподаткування в розрізі видів податків;
- оцінити втрати бюджетних ресурсів від надання пільг за прямими податками;
- розробити перспективні напрями удосконалення прямого оподаткування в Україні на основі світового досвіду;

- запропонувати шляхи реформування системи адміністрування прямих податків з метою збільшення бюджетних ресурсів держави;
- здійснити прогнозування надходжень прямих податків до бюджету країни.

Об'єктом дослідження є система прямого оподаткування. Предметом дослідження – теоретичні та практичні аспекти прямого оподаткування та ролі прямих податків у забезпеченні економічного розвитку країни.

У роботі використано низку загальнонаукових та специфічних методів дослідження: метод порівняльно-історичного аналізу застосовувався для дослідження еволюції механізмів функціонування прямих податків в історичній ретроспективі; системно-функціональний – для узагальнення сучасних теоретичних концепцій створення та функціонування механізму прямого оподаткування; аналізу та синтезу – для вивчення предмету дослідження в цілісності, єдності, взаємозв'язку його складових частин; економіко-статистичні – при вивченні та узагальненні статистичної інформації задля виявлення ролі прямого оподаткування у формуванні бюджетних ресурсів; графічний – для графічного відображення отриманих результатів; порівняння – для зіставлення тенденцій розвитку прямого оподаткування в Україні та інших країнах світу.

Інформаційну основу дослідження склали законодавчі та нормативно-правові акти України з питань прямого оподаткування, звітні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України, Державної служби статистики України, монографічні дослідження та публікації вітчизняних й зарубіжних науковців.

Результати проведеного дослідження опубліковано у Збірнику наукових праць магістрів та апробовано на XLIII Міжнародній науковій студентській конференції за підсумками науково-дослідних робіт студентів за 2019 рік «Актуальні питання розвитку науки та забезпечення якості освіти у XXI столітті», що проходила 7-8 квітня 2020 р. в м. Полтава (додатки А, Б).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1 Економічна сутність прямих податків та їх роль у забезпеченні економічного розвитку країни

В сучасних умовах важливим завданням, що визначає ефективність господарської діяльності суб'єктів господарювання та економічного розвитку країни в цілому, є правильна побудова та гармонізація податкових відносин між суб'єктами, що здійснюють підприємницьку діяльність, громадянами та державою.

Податки є одним із найважливіших елементів економічної системи, оскільки забезпечує функціонування і соціально-економічний розвиток держави в цілому. Разом з тим податки є інструментом формування та управління фінансовою політикою держави. Сьогодні податкова система України характеризується низьким рівнем податкової культури та недосконалістю податкового законодавства. На реалізацію таких процесів впливають чинники об'єктивного та суб'єктивного характеру, серед яких особливої уваги набувають чинники фіскального характеру, що визначають необхідність та можливість забезпечення достатніх обсягів податкових надходжень. Тому для підвищення рівня конкурентоспроможності економіки та її стабілізації необхідним є вдосконалення національної податкової системи.

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

В сучасній фінансовій науці та практиці проходить постійне

розмежування усіх податкових платежів на прямі та непрямі як основної ознаки їх класифікації. Варто зазначити, що історично першими виникли прямі податки, що встановлювалися на окремі об'єкти майна та результаті господарювання фізичних та юридичних осіб. Проте всі види податків мають спільну характеристику, а саме, є специфічною формою економічних відносин між платниками та одержувачами податків з приводу перерозподілу створеної вартості.

Податки в історії розвитку суспільства існували з часів формування перших держав та були спрямовані насамперед на виконання військових функцій держави. Перші податки були встановлені у Стародавньому Римі, Греції, а пізніше і в Російській імперії. Цілком відомо, що засновником теорії оподаткування є А. Сміт, який сформулював основні принципи оподаткування: рівномірності, визначеності, зручності та дешевизни, що не втратили своєї актуальності і до сьогодні.

С. І. Юрій та О. Д. Василик під податком розуміють обов'язковий платіж до бюджету фізичними або юридичними особами для фінансування витрат держави, пов'язаних із виконанням покладених на неї функцій [8].

Відповідно до наявної системи оподаткування, всі податки класично поділяються за такими основними ознаками: за формою оподаткування (прямі та непрямі), за місцем зарахування (регулюючі та закріплені), за рівнем запровадження (загальнодержавні та місцеві), за платниками податків (з юридичних та фізичних осіб), за формою сплати (натуральні та грошові).

Проте найбільш привертає увагу науковців класифікація податків за їх формою. За формою оподаткування усі податки поділяються на прямі та непрямі. Класично вважається, що прямі податки сплачуються суб'єктами оподаткування, стосовно яких встановлений такий податок і, як правило, об'єктом оподаткування є їх майно та доходи. Непрямі податки є фактично податками на споживання та не пов'язані із доходами платника.

Так, А. М. Соколовська під прямими податками розуміє обов'язкові платежі, базою сплати яких є доходи підприємницьких структур або населення.

Серед таких податків виділяють податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок, податки на власність та інші види податків [74].

Колектив авторів О. С. Дроздовська та О. В. Озерчук зазначають, що прямі податки є податками на окремі об'єкти майна або на доходи окремих осіб, що зменшують суму доходів їх платників [16].

О. Д. Василик у визначенні сутності прямих податків також звертає свою увагу лише на одну характеристику – об'єкт оподаткування – прибуток, землю, капітал або дохід юридичної чи фізичної особи, а також стверджує, що обсяг такого податку залежить від величини певної власності [8].

Застосування податків, зокрема прямих, є одним з економічних методів керування і забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів із комерційними інтересами підприємців і підприємств, незалежно від відомчої підпорядкованості, форм власності й організаційно-правової форми підприємства. Система оподаткування регулює зовнішньоекономічну діяльність, включаючи приплив іноземних інвестицій, формує госпрозрахунковий прибуток і прибуток підприємства. За допомогою податків держава одержує у своє розпорядження ресурси, необхідні для виконання своїх суспільних функцій, а також фінансує витрати по соціальному забезпеченню, що змінюють розподіл доходів.

Отже, прямі податки є вагомим фінансовим регулятором соціально економічних процесів. Вони є не лише важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, але й важливим інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших важливих чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства.

Прямі податки поділяються на дві підгрупи: особисті й реальні (рис.1.1). Особисті податки встановлюються персонально для конкретного платника. Видами особистих податків є податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок. Реальні податки передбачають оподаткування майна за зовнішніми ознаками. До них належать плата за землю,

податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, екологічний податок.

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, що сплачується підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

Податок на доходи фізичних осіб – плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок згідно з Податковим кодексом України.

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

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

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

Транспортний податок стягується з власників елітних транспортних засобів, визначеної ринкової вартості і термін використання яких має бути менше п'яти років.

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів.

Складність у визначенні сутності та ролі прямих податків, на наш погляд,

полягає ще й в тому, що самі податки можна розглядати як з макроекономічної точки зору, так і з мікроекономічної. На макроекономічному рівні податки є джерелом формування фінансових ресурсів держави та забезпечують виконання нею покладених функцій. З іншого боку, відносини з приводу оподаткування суб'єктів підприємництва є елементом фінансових відносин підприємства.

Проте, сучасні визначення та підходи науковців не відображають у цілому економічного змісту прямих податків та враховують лише характеристики, що пов'язані з їх обов'язковістю та базою сплати. Разом з тим ознака обов'язковості є притаманна усім видам податків, що стягуються до бюджетів усіх рівнів. Тому, на наш погляд, варто визначити характеристики, якими наділені прямі податки та які дозволяють провести більш чітку межу між різними їх видами.

Основні характеристики прямих податків, на погляд окремих науковців, представлені на рис. 1.2.

Проте, за результатами проведеного дослідження, вважаємо, що прямі податки мають й інші характеристики, причому такі ознаки відображають економічну сутність прямих податків. Так, на наш погляд, окрім об'єкта оподаткування варто виділити ознаку безповоротності, оскільки такий платіж підприємства має однонаправлений рух, тобто його вартість не повертається на підприємство. Обсяги сплаченого підприємством прямого податку залежать від вартості його власності чи доходу, що свідчить про залежність результатів діяльності суб'єктів господарювання та обсягу фінансових ресурсів держави. Разом з тим обсяг сплаченого податку на прибуток зменшує чистий прибуток підприємства, тим самим знижує рівень самофінансування підприємницьких структур.

Оскільки обсяг прямого податку, що стягується із суб'єктів господарювання, залежить від вартості об'єкта оподаткування (найчастіше ним виступає прибуток підприємства), то й величина сплачених податків може суттєво коливатися, а також піддаватися складному розрахунку та контролю за

правильністю його визначення.

Вищезазначене дозволяє виділити основні позитивні та негативні риси прямих податків для суб'єктів господарювання (рис. 1.3).

У сучасних умовах економічного розвитку прямі податки є базисом податкових систем держав з розвиненою ринковою економікою, тому що вони мають значні переваги порівняно з непрямими. Можна виділити основні з них:

- пряме оподаткування дає можливість державі впливати на економічні процеси (інвестиційну активність, накопичення капіталу, сукупне споживання, ділову активність), наприклад, податок на прибуток має порівняно невисоку питому вагу у доходах бюджету через низьку рентабельність, і існує можливість його широкого використання як важеля регулювання економіки;

- прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його відрахуваннями в бюджет, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градування ставок.

Справедливість прямого оподаткування не є автоматично діючою аксіомою, вона реалізується через шкалу ставок податків;

- прямі податки розподіляють тягар так, що той, хто має високі доходи, платить до бюджету більше, ніж той, хто має більш низькі доходи.

Таким чином, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють стимулюючими можливостями щодо безпосередніх товаровиробників. Їх вплив на відтворювальні процеси здійснюється безпосередньо, через зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається в розпорядженні платників податків. 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 або, насамкінець, пом'якшити недоліки,

які на даному відрізку часу важко усунути чи запобігти [33, с. 70]. 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.

Стосовно ж недоліків, що притаманні прямим податкам, то вони значною мірою пов'язані з тим, що:

- пряма форма оподаткування потребує складного механізму бухгалтерського обліку об'єкта оподаткування і стягнення податків, є труднощі з визначенням того, що належить до доходів;

- стягнення прямих податків потребує високого рівня контролю, розширення податкового апарату, оскільки мають місце приховування доходів і ухилення від оподаткування;

- прямі податки пов'язані з можливістю ухилення від сплати податків через недосконалість фінансового контролю і наявність комерційної таємниці;

- пряме оподаткування потребує певного розвитку ринкових відносин, оскільки тільки в умовах реального ринку може сформуватися реальна ринкова ціна, а отже, і реальний прибуток.

Отже, пряме оподаткування – це економічні відносини з приводу безповоротного руху вартості від суб'єктів господарювання до централізованого фонду фінансових ресурсів держави, базою сплати яких є доходи підприємницьких структур або населення, що використовуються для забезпечення розширеного відтворення, розвитку економіки країни в цілому та виконання нею соціальних функцій, а їх обсяги залежать та впливають на суму доходів суб'єктів оподаткування.

Підсумовуючи зазначимо, що подолання або зменшення недоліків прямих податків та системи їх адміністрування має бути пріоритетним напрямом забезпечення економічного зростання країни. При цьому, система прямого оподаткування повинна забезпечувати формування дохідної частини бюджету, обмежувати інфляцію та зростання рівня цін, стимулювати

інноваційний та інвестиційний розвиток держави. В Україні поки прямі податки переважно реалізують лише фіскальну функцію і відображають рух вартості від юридичних та фізичних осіб до держави та не забезпечують виконання системою оподаткування стимулюючої та інвестиційної функції.

1.2 Особливості механізму прямого оподаткування

Досвід справляння прямих податків в Україні за останні роки показує багато погрішностей, які обумовлені невирішеністю як суто теоретичних проблем, так і невизначеністю багатьох технічних процедур – механізму обчислення, переваги у наданні пільг та плануванні. Вищезазначене підтверджує актуальність дослідження питання функціонування механізму прямого оподаткування з метою підсилення їх ролі у забезпеченні економічного розвитку країни.

Залучення механізму прямого оподаткування до розв'язання проблем економічного розвитку країни має об'єктивний характер. З одного боку, через податкові механізми формуються економічні відносини з приводу задоволення потреб держави у фінансуванні суспільних товарів і послуг. З іншого боку, цей механізм як органічна складова економічного механізму визначає ринкову поведінку економічних агентів, зацікавлених у збереженні власних доходів як джерела забезпечення приватних потреб та інвестицій у виробниче відтворення.

Механізм прямого оподаткування як важлива складова податкового механізму держави є сукупністю організаційно-правових та економічних форм, способів, методів та інструментів організації, регулювання та управління податковими відносинами між державою і платниками податків щодо справляння прямих податків до бюджету.

Механізм прямого оподаткування в Україні охоплює представлені на рисунку. 1.4 елементи. При побудові та функціонуванні механізму прямого

оподаткування в Україні проблемними питаннями є обґрунтування податкових пільг, створення Державного реєстру нерухомого майна та забезпечення повноти й актуальності інформації в ньому, розроблення методики ринкового оцінювання нерухомого майна, транспортних засобів та землі з метою переходу в майбутньому до використання ринкової вартості як бази податку на майно тощо.

Ефективне формування та функціонування механізму прямого оподаткування має передбачати такі етапи:

- обґрунтування принципів побудови та функціонування механізму оподаткування доходів та майна;
- визначення функцій податків, встановлення їх пріоритетності;
- обґрунтування вимог до прямих податків;
- визначення мети та завдань відповідного механізму;
- аналіз чинників, що впливають на формування механізму прямого оподаткування в Україні та визначення способів запобігання можливим негативним ефектам;
- прогнозування результатів, очікуваних від справляння прямих податків, реформування підходів до їх адміністрування.

При розробленні механізму прямого оподаткування насамперед необхідно дослідити їх основні елементи та особливості стягнення в Україні.

Одним з основних бюджетоутворюючих прямих податків в Україні є податок на прибуток підприємств, основні елементи якого представлено в таблиці 1.1.

Цікаво, що у європейських державах (крім Естонії, Грузії та Латвії, у яких справляється податок на виведений капітал) у тому чи іншому вигляді функціонує аналог нашого податку на прибуток – корпоративний податок. При цьому правила оподаткування є досить різноманітними (від найпростіших до досить вимогливих) і діють різні податкові ставки. В Україні за нині діючою системою оподаткування прибутку оподатковується валовий прибуток підприємства, у той час як у деяких країнах Європейського Союзу оподатковується як валовий прибуток, так і чистий прибуток у формі дивідендів [10].

Серед прямих податків, що сплачуються фізичними особами, вагоме місце належить податку на доходи фізичних осіб (ПДФО). Платниками даного податку є: фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент (рис. 1.5).

Ключовим недоліком механізму оподаткування доходів громадян в Україні, на наш погляд, є зрівнялівка в застосуванні податкових ставок. На наше переконання, цей підхід до прибуткового оподаткування є вкрай негативним, адже статистичні дані свідчать, що в українському суспільстві понад 90% населення мають низькі доходи, а лише біля 10% надвисокі [36]. Тому можна стверджувати, що, завдяки єдиним ставкам податку на доходи фізичних осіб, громадяни України з порівняно невисокими доходами стали сплачувати податок за тих співвітчизників, доходи яких є значно вищими.

Заслуговує на увагу механізм справляння єдиного податку. Механізм нарахування і сплати єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва ще в 2011–2012 рр. зазнав суттєвих змін, наслідком яких було розширення переліку

категорій його платників, збільшення граничних розмірів обмежень для фізичних і юридичних осіб, що можуть бути суб'єктами цього спеціального податкового режиму за величиною їх річних валових доходів. Відносно ж прямого оподаткування доходів більшості організованих аграрних формувань, то їх основним податковим платежем донедавна в Україні був фіксований сільськогосподарський податок, об'єктом оподаткування яким були земельні угіддя сільськогосподарського призначення, а базою справляння – нормативна грошова оцінка аграрних угідь [60].

З прийняттям змін до Податкового кодексу України від 2014 року єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва та фіксований сільськогосподарський податок було об'єднано в одну податкову форму – єдиний податок. Крім того, якщо до 2015 р. Податковий кодекс України передбачав шість груп платників єдиного податку та одну групу платників фіксованого сільськогосподарського податку, то механізм справляння податку, що об'єднав зазначені дві податкові форми, передбачає чотири групи його платників [**Error! Reference source not found.**]. З перелічених груп платників оновленого єдиного податку перші три групи – це суб'єкти малого підприємництва (табл. 1.2).

До четвертої групи платників сучасного єдиного податку відповідно до вимог Податкового кодексу України [**Error! Reference source not found.**] віднесено аграрних товаровиробників, що до 2015 р. були платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Варто зазначити, що сучасний порядок справляння єдиного податку як з суб'єктів малого підприємництва, так і з аграрних підприємств є досконалішим від механізмів справляння єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку, що функціонували до 2015 р., оскільки ним суттєво спрощено порядок оподаткування малого бізнесу, зменшено кількість груп платників єдиного податку та проіндексовано базу справляння для аграрних підприємств (колишнього фіксованого сільськогосподарського податку), що стали платниками єдиного податку.

Відповідно до Податкового кодексу України три інші прямі податки,

зокрема податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та плата за землю, консолідовані в податок на майно. Проте дослідження механізму майнового оподаткування необхідно здійснювати в розрізі групи податку на майно.

Правове регулювання відповідних майнових податків в Україні має певну специфіку, оскільки здійснюється на двох рівнях: загальнодержавному та місцевому. Тобто майнові податки встановлюються державою, а регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування. При цьому, органи місцевого самоврядування, обов'язково, на території поширення її повноважень устанавлюють податок на майно в частині транспортного податку та плати за землю. Запровадження іншого майнового податку (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) є виключно правом місцевих рад, тобто є факультативним.

Вагоме значення для економічного розвитку України, адаптації національного законодавства до Європейських стандартів, стало введення податку на нерухомість. З одного боку, він має ознаки, які є найбільш прийнятними для місцевого оподаткування (низька мобільність його бази оподаткування та спроможність забезпечувати місцеві бюджети стабільними податковими надходженнями). З іншого боку, оскільки діяльність місцевої влади спрямована на підвищення вартості об'єктів житлової нерухомості, даний податок можна розглядати як своєрідну плату за надані суспільні блага.

Варто зауважити, що за час свого функціонування механізм адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні зазнав суттєвого реформування. Порядок його справляння з 2015 року набув ознак, які можуть його ідентифікувати із зарубіжними аналогами. Положення Податкового кодексу України якими місцевій владі надається можливість впливати на оподаткування нерухомості представлені на рис. 1.6.

Перше відповідне положення органів місцевого самоврядування пов'язане з необов'язковим характером впровадження цього податку, проте відсутність його в переліку місцевих податків і зборів знизить і без того

слабкий податковий потенціал органів місцевого самоврядування. Це можливо лише в депресивних територіальних громадах.

Інше положення податкового законодавства дає змогу місцевим радам звужувати базу оподаткування податкового платежу і тим самим регулювати категорії платників податків. У цьому випадку податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, можна розглядати як елемент оподаткування надмірного багатства (стосується осіб, що володіють нерухомістю великої площі або декількома об'єктами).

Третє і найголовніше положення стосується звільнення від оподаткування фізичних осіб виходячи з їхнього майнового стану та рівня доходів. Така соціальна ініціатива хоча й важлива за своєю сутністю, утім небезпечна в алгоритмі реалізації органами місцевого самоврядування.

На наш погляд, законодавці підійшли дещо формально до встановлення механізму розрахунку податку на нерухомість. Реформа майнового оподаткування не буде мати успіху, оскільки при розрахунку податку на нерухоме майно:

- не враховується територіальне розташування нерухомості;
- прирівняне обкладення нежитлової нерухомості суб'єктів господарювання, використання якої призводить до одержання прибутку, і фізичних осіб, у яких у більшості випадків нежитлова нерухомість використовується на неприбуткові господарські цілі (господарські споруди на дачах і у приватному секторі тощо);
- у механізм розрахунку податку не закладена ринкова вартість нерухомості. Якщо б оцінка нерухомості для оподаткування проводилась за її ринковою вартістю, це стимулювало б до її більш раціонального використання.

Тому сьогодні в Україні слід провести інвентаризацію майна, створити сучасну інформаційну систему обліку бази оподаткування нерухомості та розробити єдину методику грошової оцінки. При здійсненні оціночної вартості також доречно було б ураховувати коригуючі коефіцієнти, що віддзеркалюють місце розташування об'єкта нерухомості.

Новацією податкової реформи України у 2015 році також стало введення транспортного податку. З одного боку, він в усіченій формі, як і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, являє собою податок на розкіш або на багатство. З іншого боку, його прообразом можна вважати податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, який був одним з інструментів фінансування утримання, будівництва, реконструкції та ремонту автомобільних шляхів. Метою ж впровадження «нового» податку стало приведення у відповідність до загальносвітових вимог вітчизняної підсистеми підхід до оподаткування транспортних засобів. Проте на відміну від оподаткування транспортних засобів за кордоном, в Україні відповідний податок виконує тільки фіскальну функцію (табл. 1.3).

Транспортний податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування, обов'язковий для встановлення місцевими радами, що дає змогу забезпечити доходи місцевих бюджетів додатковими фінансовими ресурсами. Суттєвими недоліками цього податку, на нашу думку, є необґрунтовано встановлена ставка податку, що не залежить від вартості та марки автомобіля, терміну його використання, типу платника податку. Тому вважаємо за доцільне провести диференціацію ставок цього податку.

Плата за землю в Україні стягується у вигляді земельного податку та орендної плати [60], що залежить від якості та місця знаходження ділянки, виходячи з кадастрової оцінки землі, при цьому величина податку не залежить від результатів господарської діяльності власників або користувачів (табл. 1.4). Податком обкладається вся земельна ділянка, включаючи площу, на якій є будівлі та споруди.

На нашу думку, досить нелогічною виглядає українська практика віднесення орендної плати за землю до власне оподаткування землі, адже орендна плата за своєю суттю не є податком – це лише плата за можливість користування майном, яка має компенсувати орендодавцю витрати на утримання майна та надавати прибуток.

Таким чином в процесі дослідження виявлено особливості справляння прямих податків в розрізі їх видів. Доведено, що механізм прямого оподаткування – це взаємодоповнююча сукупність елементів, а також форм і методів зовнішнього приведення в дію цих елементів з метою впровадження прямих податків, обслуговування процесу оподаткування та мобілізації відповідних надходжень до бюджету.

1.3 Податкові пільги та їх місце у механізмі прямого оподаткування

У сучасних економічних реаліях проблеми пільгового прямого оподаткування і забезпечення ефективного цільового використання вивільнених за рахунок пільг коштів набувають особливої уваги та актуальності, оскільки значна дохідна частина бюджету України формується за рахунок надходжень від прямих податків, а пільги безпосередньо впливають на їх обсяг. При цьому, неефективне, економічно необґрунтоване надання податкових пільг за прямими податками сприяє багатомільярдним втратам доходів бюджету.

У чинному вітчизняному податковому законодавстві, як і в податковому законодавстві інших країн, податкова пільга має статус одного з елементів системи оподаткування. Аналізуючи визначення податкових пільг, які наводяться у вітчизняній і зарубіжній науковій літературі, необхідно констатувати, що не всі з них є вичерпними та коректними. Автори, як правило, підкреслюють один або декілька критеріїв поняття «податкова пільга», залишаючи інші ознаки без належної уваги.

Так, більшість вітчизняних фахівців розглядає податкові пільги як звільнення платників від сплати податку. До представників такого підходу належить Л. В. Козарезенко, який визначає пільги як «повне або часткове звільнення платників (юридичних осіб і громадян) від сплати податків» [22].

Досить близьке трактування цього терміна використовують Н. А. Абрамченко, П.К. Бечко, Л.В. Барабаш, Н.В. Лиса та О.К. Любчик уточнюючи, що звільнення це стосується певного кола фізичних і юридичних осіб [1; 4; 34].

Дійсно, податкові пільги надаються окремим групам фізичних і юридичних осіб – платників податків. Проте такий підхід вважається неповним, оскільки він не поширюється на пільги, надані у відмінній від звільнення від сплати податку формі.

Інший підхід В.М. Помулевої, Ю. В. Сибірянська та А. С. Волочай, який полягає в тому, що податкові пільги розглядаються винятково з позиції застосовуваних ставок податків і зборів – як диференціація ставок – зниження або підвищення податкової ставки для окремих платників [64; 73]. Разом з тим, зведення економічної сутності податкових пільг винятково до зменшення податкової ставки також серйозно звужує це поняття.

Усі вищерозглянуті підходи до визначення пільг так чи інакше пов'язані з сумою податків або податкових зобов'язань. Утім такий підхід все-таки не вичерпує всіх привілеїв, які можуть бути пов'язані з наданням пільг за прямими і непрямими податками. Так, збільшення тривалості податкового періоду за тієї самої загальної суми податкових зобов'язань дає змогу платникові розосередити в часі податкові платежі й знизити адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням.

Характер інших визначень свідчить, що автори не враховують того, що пільга – це виняток із правил, який не може стосуватися усіх платників податків. Пільга – це надання будь-кому переваг, часткове звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання [35]. Виходячи з цього, пільга є привілеєм, відхилення від загальних правил на користь окремих осіб або соціальних груп.

Відповідно до Податкового кодексу України, податковою пільгою є передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, а також сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності особливостей, що

характеризують певну групу платників податків, вид їх господарської діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [60].

На нашу думку, податкова пільга має досліджуватися як категорія, що розкриває соціальну сутність податків і соціально-економічну спрямованість податкової політики держави. За допомогою пільг держава має можливість забезпечувати певні параметри соціальної системи, забезпечуючи її відтворення, цілісність і розвиток. Так, податкові пільги за прямими податками використовуються з метою соціальної підтримки та пом'якшення соціальної нерівності. Зокрема, це податкові пільги багатодітним сім'ям, переселенцям із-за кордону на свою історичну батьківщину, студентам та особам, які підвищують свою кваліфікацію; вирахування з особистих доходів і прибутку, що використовуються для оплати освітніх, медичних і страхових послуг, житлового будівництва тощо.

У цьому контексті найбільш точно, на нашу думку, сутність даної категорії відображає визначення, відповідно до якого податкова пільга за прямими податками – це повне або часткове звільнення платників податків від необхідності сплачувати податки за наявності підстав, визначених податковим законодавством.

В Україні податкові пільги за прямими податками надаються шляхом:

- а) податкового вирахування (для податку на доходи фізичних осіб). Вирахування – це вид пільги, спрямований на виключення з оподатковуваного доходу окремих предметів. Вирахування можуть бути:
- повні (надаються всім платникам) та часткові (надаються певним категоріям платників);
 - постійні (діють протягом тривалого періоду часу), тимчасові (діють протягом обмеженого періоду часу) та надзвичайні (надаються у випадку появи певних надзвичайних обставин);
 - майнові (відраховується певна частина оподатковуваного майна) та

прибуткові відрахування (застосовуються до частини доходу платника);

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору або податкова знижка (для податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств). Знижки – другий вид податкових пільг – зменшує суму податку на певні величини. Знижки можуть бути:

- лімітовані, розмір яких є прямо чи опосередковано обмеженим;
- нелімітовані, коли податкова база може бути зменшена на всю суму витрат платника;
- встановлення зниженої ставки оподаткування;
- звільнення від сплати податків та зборів;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору (для податку на прибуток підприємств);

г) звільнення від сплати податку та збору (майже для всіх прямих податків) [15].

Враховуючи вищезазначене, варто звернути увагу на низку вимог до пільгового оподаткування за прямими податками (рис. 1.7).

По-перше, пільга – це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, оскільки, на нашу думку, пільги як елемент податкового механізму з'явилися у його складі як відповідь на необхідність реалізації стимулюючої функції податків, з одного боку, та розвитку соціально-фінансових відносин, з іншого.

По-друге, звільнення можливе в повному обсязі, якщо платника цілком звільнено від сплати, і в частковому – якщо скорочується податковий тиск за рахунок зменшення об'єкта (бази оподаткування) чи відстрочки сплати податку.

По-третє, запроваджуючи звільнення від сплати податків, держава має на меті встановлення певного рівня соціального або економічного захисту відповідної категорії платників. Тому враховують особливості платника, які можуть стосуватися як його безпосередньо, характеризуючи особу (інвалід першої чи другої групи, підприємство з іноземними інвестиціями тощо), так і

конкретний вид діяльності, яку він здійснює (охорона здоров'я, наука, культура, спорт). Таке звільнення має на меті два основних завдання, зокрема:

1) дотримання соціальної спрямованості шляхом надання умовно-фінансової допомоги для підтримки вразливих верст населення. Такі пільги застосовуються задля покращення рівня життя населення, від чого залежать споживчий попит та нормальне функціонування економіки. Відповідно до законодавства України до таких пільг відносять пільги при сплаті податку на доходи фізичних осіб, зокрема: доходи, які не включаються до сукупного оподаткованого доходу, податкову соціальну пільгу і податкову знижку [73];

2) дотримання економічної спрямованості, тобто стимулювання економічного зростання суб'єкта господарювання за рахунок надання йому можливості накопичення обігових коштів для подальшого інвестування. Стимулювання економічної діяльності за допомогою пільг виявляється у формі або пониженої ставки податку, або звільнення на деякий час платників від сплати певного податку. Як правило, така пільга застосовується не до конкретного суб'єкта господарювання, а до галузі. Прикладом надання пільги є особливості оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку з впровадженням енергоефективних технологій, а саме звільнення від оподаткування 80% прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, установленим Кабінетом Міністрів України [20]. Іншим прикладом є надання значних преференцій суб'єктам господарювання вітчизняної індустрії програмної продукції для розвитку цієї сфери. Зокрема, право на застосування ставки податку 5% отримують ті суб'єкти господарювання, які відповідають критеріям, визначеним у Податковому кодексі України, та отримують свідоцтво про реєстрацію як суб'єкта індустрії програмної продукції.

Але власне надання пільг призводить, особливо на першому етапі впровадження, до певних утрат бюджету, тому постає питання, коли застосування пільг як елементу податкового механізму призводить до виправданих утрат, а коли є тільки обтяжливим для бюджету. В Україні перелік

пільг за прямими податками та їхній поділ, на такі, що призводять та не призводять до втрат бюджетних надходжень, встановлюється Довідником податкових пільг, який щоквартально складає та оприлюднює Державна податкова служба України [14].

Отже, з одного боку, застосування податкових пільг породжує ряд негативних наслідків. Водночас, за певних умов податкові пільги можуть бути економічно обґрунтованими і доцільними (табл. 1.5).

Отже, цілком ефективно, якщо переважна більшість податкових пільг за прямими податками будуть спрямовані суб'єктами господарювання на розширення своєї виробничої діяльності, покращення науково-технічного забезпечення, оновлення основних засобів та інше, що в майбутньому призведе до збільшення податкових надходжень у бюджет.

У цьому контексті більшість науковців вважають, що податкові пільги мають надаватися виключно лише на реальний сектор економіки та впровадження інновацій, що забезпечить цільове використання вивільнених від оподаткування коштів [4; 21; 34]. Поширеною також є думка, що податкова система України надмірно деформована системою пільг за прямими податками, що не сприяє досягненню в державі макроекономічної та фінансової стабілізації, рівномірному розподілу податкового навантаження на платників, призводить до необґрунтованого перерозподілу фінансових ресурсів у суспільстві та недоотриманню фінансових ресурсів регіонами України.

Аналіз економічної літератури дозволив узагальнити існуючі суттєві проблеми податкових пільг за прямими податками в такі групи (рис. 1.8).

Розгляд суті кожної податкової пільги, яка діяла до та після введення в дію Податкового кодексу України, дозволяє більш точно визначити міру оновлення їхнього переліку та обраний напрям розвитку пільгового оподаткування в країні.

Так, за податком на прибуток підприємств оновлення пільг внаслідок прийняття Податкового кодексу України відбулось не стільки за рахунок зміни податкової політики стосовно пільгового оподаткування, скільки внаслідок

відміни так званого податкового обліку, що зумовило припинення дії низки пільг щодо коштів, які можна було включати до складу валових витрат або не вносити до складу валових доходів, та прийняттям нових, схожих за змістом на вилучені. Відмінністю між ними є те, що замість понять «податкові витрати» і «податкові доходи» використовуються поняття «витрати» і «доходи» та їх складові. Вищевикладене дає можливість зробити висновок, що зміни в пільговому оподаткуванні прибутку підприємств мають здебільшого формальний характер, викликаний зміною порядку обліку податків платниками, аніж зміною завдань соціально-економічного розвитку держави.

Як було зазначено вище, застосування податкових пільг саме за податком на доходи фізичних осіб дозволяє регулювати податкове навантаження на малозабезпечені верстви населення, підвищити споживчу платоспроможність, збільшити ту частину доходів, яка йде на заощадження. У той же час спірним є питання ефективного використання пільг, оскільки вони порушують принцип однакового підходу до платників податків, сприяють ухиленню від податків, зменшують надходження до бюджету та призводять до значних втрат.

Так, для зниження податкового тиску на доходи малозабезпечених громадян Податковим кодексом України передбачені податкові соціальні пільги, проте їх перелік обмежений і застосовується до вузького кола платників. Податкова соціальна пільга (або неоподатковуваний дохід) застосовується до нарахованого місячного доходу у вигляді заробітної плати, який не перевищує 140% прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня звітного року [60]. При цьому, до запровадження податкового кодексу така податкова соціальна пільга становила 100% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, після введення в дію кодексу – лише 50 %. У багатьох розвинених країнах в основу визначення сум неоподатковуваних доходів покладено прожитковий мінімум у 100 %-ому розмірі.

Проте варто зауважити, що навіть застосування в Україні податкової соціальної пільги для більшості фізичних осіб не є гарантією отримання достатнього обсягу доходу для задоволення своїх потреб, оскільки отриманий дохід після утримань податку на доходи фізичних осіб та військового збору є нижчим прожиткового рівня, і для таких громадян відсутня можливість належного існування, не кажучи про забезпечення самих необхідних потреб на освіту, оздоровлення, підвищення культурного рівня тощо. Громадяни при таких низьких доходах можуть задовольнити лише вкрай необхідні матеріальні потреби, і саме вони є найбільш незахищеними та вразливими

Однією з найбільш часто використовуваних пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб є податкова знижка, надана у зв'язку з компенсацією вартості освіти самого платника податку або його родича першого ступеня споріднення (приватним підприємцям податкова знижка не надається). Наразі орієнтовний розмір податкової знижки складає 18% від фактично сплаченої суми за навчання. При цьому якщо раніше до знижки входила лише оплата в закладах професійної та вищої освіти, то з 2019 року податкову знижку можна отримати також на оплату навчання дитини в закладах дошкільної, позашкільної та загальної середньої освіти [60]. Цей інструмент є дуже прогресивний, проте, на наш погляд, він не враховує сучасні тенденції освіти, а саме потребу у постійному підвищенні кваліфікації працівника. Оскільки знання є необхідним в процесі побудови економіки інноваційного типу, а підвищення кваліфікації за рахунок бюджетних коштів часто є неможливим, то більш ефективним було б стимулювання громадян здобувати необхідні їм навички та вміння за власний кошт, але з можливістю отримувати знижку на суму понесених витрат.

Податкова знижка на суму, що сплачена у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, що зареєстровані в Україні, повинна сприяти активізації благодійної діяльності. Але при цьому обмеження її розміру (не більше 4 % суми загального оподаткованого доходу звітного

року) є у певній мірі стримуючим. З огляду на важкі соціальні наслідки проведення антитерористичної операції та бажання багатьох людей надавати благодійну допомогу офіційно, вважаємо за доцільне підняття порогового значення до 10% від загальних доходів.

Податкова знижка на сплату страхових платежів та пенсійних внесків є одним з інструментів активізації ринку фінансових послуг України. Проте рівень життя, курс додала, ситуація в країні зумовлюють низький інтерес громадян до здійснення таких витрат. Також варто зазначити, що розмір податкової знижки залежить від того, чи сам платник податку нею користується, чи він це робить в інтересах члена своєї сім'ї першого ступеня спорідненості.

Також до податкової знижки можуть бути віднесені частина суми процентів, сплачених платником податків за користування іпотечним житловим кредитом, сума видатків на будівництво (придбання) доступного житла та процентів за ним. Варто зазначити, що остання практика в державах-членах ЄС щодо цього питання є досить суперечливою. Незважаючи на необхідність підтримання іпотечного кредитування, це може призвести до значної заборгованості платників податків та нестабільності на ринку житла. Наприклад, у Португалії та Ірландії скасовано знижку на відсотки за іпотечними кредитами, а в Нідерландах, Люксембурзі, Чехії та Естонії вона була істотно знижена [68]. Проте в Україні ризик різкого зростання вартості житла є нижчим, а також існує проблема стабільності банківського сектору. Це часто має наслідком високу вартість іпотечних кредитів, що робить їх недоступними для значної частини сімей, які не мають власного житла. А тому надання податкової знижки для цих цілей є необхідним інструментом податкового регулювання.

Законодавчо передбачена можливість віднесення оплати допоміжних репродуктивних технологій та оплати вартості державних послуг, що пов'язані з усиновленням дитини. Також згідно з Податковим кодексом України можливе застосування податкової знижки при переобладнанні транспортного засобу на

використання біопалива [60].

Про низьку регулятивну ефективність податкових знижок з податку на доходи фізичних осіб свідчить той факт, що відношення кількості їх одержувачів серед зайнятого населення у віці 15-70 років не перевищує 1% [50; 52]. Фактично цим і визначається вся подальша статистика надання податкових знижок з податку на доходи фізичних осіб.

Спираючись на чинне українське законодавство варто відмітити, що Податковим кодексом України було скасовано можливість встановлення пільг з плати за землю органами місцевого самоврядування. На сьогодні цікавим є той факт, що Довідник пільг Державної податкової служби України містить інформацію щодо пільг з плати за землю для юридичних осіб, проте відсутні дані про наявність таких пільг для фізичних осіб [14]. Водночас ст. 281 Податкового кодексу України встановлює, що від сплати податку на землю звільняються: інваліди першої і другої груп; фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років; пенсіонери (за віком); ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи. Підставою для надання пільги з плати за землю є особливості, що характеризують певну групу платників податків.

Податковим кодексом України передбачена також пільга і для платників єдиного податку I і II груп, які не використовують працю найманих осіб. Вони звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Один раз за кожний базовий податковий період передбачена пільга зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у вигляді зменшення бази оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (рис. 1.6). Проте, пільга не застосовується, якщо площа таких об'єкта/об'єктів перевищує п'ятикратний розмір неоподатковуваної площі,

визначеної законодавством, та якщо вони використовуються власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності).

Відповідно до Податкового кодексу України звільнення від сплати екологічного податку мають суб'єкти господарювання, які: розміщують відходи на власних територіях як вторинну сировину (сировину, що може вживатися для виробництва повторно); уклали договори про повернення за межі України іонізуючих джерел опромінення, мають справу з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок аварії на ЧАЕС, деякі спеціалізовані підприємства; здійснюють викиди двоокису вуглецю, але не більше 500 тон на рік; здійснюють тимчасове розміщення відходів, наприклад акумуляторів, люмінесцентних ламп, автомобільних шин тощо для їх подальшої передачі на утилізацію комунальним чи спеціалізованим підприємствам. Фізичні особи, які не зареєстровані як підприємці, екологічний податок теж не сплачують.

Якщо вважати транспортний податок податком на розкіш, то логічним є відсутність у Податковому кодексі України встановлених пільг та звільнення від його сплати. Тобто всі фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що відповідають об'єкту оподаткування, не звільняються від обов'язку сплати транспортного податку.

За результатами проведено дослідження, слід зазначити, що ставлення до податкових пільг за прямими податками у фінансовій науці є швидше негативним. Якщо податкові пільги все ж використовуються, то застосовуючи їх, важливо враховувати чинники, які впливають на результативність їх надання. Найбільш впливовими можна вважати такі чинники:

- макроекономічна ситуація в країні (рівень інфляції, рівень доходів і тип безробіття в країні тощо);
- рівень розвитку ринкових інститутів (конкуренції, фондового ринку, банківського сектору);
- наявність ефективної системи адміністрування податків;

– політична стабільність.

Зокрема, високий рівень інфляції може звести нанівець спроби стимулювання податковими методами заощаджень та інвестицій. Податкові пільги для заощаджень не спрацьовують і за низького рівня доходів громадян, приріст яких, досягнутий внаслідок зниження ставок податку на доходи, використовується на збільшення поточного споживання, а не на заощадження. Обмеження свободи переливання капіталу внаслідок нерозвиненості фондового ринку, недостатнього обсягу кредитних ресурсів чи ускладнення доступу до них впливає на ефективність застосування податкових пільг, спрямованих на структурну перебудову економіки. Відсутність ефективної системи адміністрування податків призводить до того, що пільги використовуються для уникнення податків.

Підсумовуючи, варто зазначити, що незважаючи на суперечливі наслідки надання пільг за прямими податками, вони використовуються всіма країнами світу. Причинами їх використання є: підпорядкування податкової системи вимогам не лише економічної ефективності, а й справедливості; намагання держави штучно посилити ефекти, які створює кожен податок, з метою спрямування економічних і соціальних процесів у бажаному напрямку; забезпечити вирішення тих проблем, які не можуть бути вирішені ринковими методами.

Висновки за розділом 1

В першому розділі дипломної роботи проведено узагальнення теоретичних основ прямого оподаткування.

В результаті дослідження виявлено, що прямі податки є вагомим фінансовим регулятором соціально-економічних процесів. Вони є не лише важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, але й важливим

інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших важливих чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства. Доведено, оскільки обсяг платежів за прямими податками прямо пропорційно залежить від отриманого доходу юридичними або фізичними особами, то система прямого оподаткування повинна забезпечувати сприятливі умови для здійснення господарської діяльності економічних суб'єктів з метою зміцнення позицій національної економіки на світовому ринку.

Визначено, що механізм прямого оподаткування являє собою взаємодоповнюючу сукупність організаційно-правових та економічних форм, способів, методів та інструментів організації, регулювання та управління податковими відносинами між державою і платниками податків щодо справляння прямих податків до бюджету. Проведено характеристику особливостей механізму справляння прямих податків в Україні в розрізі їх видів, що дозволило виявити проблемні місця у системі їх адміністрування. Обґрунтовано, що механізм прямого оподаткування до розв'язання проблем економічного розвитку країни має об'єктивний характер, з одного боку, з приводу задоволення потреб держави у фінансуванні суспільних товарів і послуг, з іншого – як джерела забезпечення приватних потреб та інвестицій у виробниче відтворення.

Обґрунтовано, що регулююча функція в частині пільгового оподаткування не завжди спрацьовує, оскільки пільги як елемент механізму прямого оподаткування не мають однозначного впливу на життєздатність суб'єктів економіки, тобто наявність пільги з певного виду прямого податку не гарантує успішну діяльність та підвищення фінансової спроможності фізичних та юридичних осіб. Виявлено, що застосування пільг за прямими податками здебільшого виконує соціальну функцію, а їх кількість обтяжує бюджет та є економічно необґрунтованою, оскільки в існуючій податковій практиці встановлення та запровадження податкових пільг ефект від їх застосування оцінюється виключно на стадії надання, без подальшої оцінки її дії.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Моніторинг реальних можливостей прямого оподаткування для забезпечення економічного розвитку країни

Система прямого оподаткування, що функціонує в Україні, має тенденцію до постійних змін та удосконалення. Періодично змінювалися база оподаткування, відсоткові ставки за податками, механізм справляння таких податків, розширювалося або звужувалося коло податкових преференцій для платників податків, а також процедури адміністрування прямих податків.

Здійснивши огляд законодавчої бази та критичний огляд наукової літератури, вважаємо, що у розвитку прямого оподаткування в Україні в хронологічному аспекті та з врахуванням особливостей функціонування системи прямого оподаткування, можна виділити такі етапи

Отже, оцінка реальних можливостей прямого оподаткування в Україні в контексті забезпечення економічного розвитку країни дозволила виявити основні тенденції та проблемні моменти. За результатами проведеного дослідження вважаємо, що реформування процесу справляння прямих податків є необхідною умовою, особливо при ініціюванні вступу України до Європейського союзу. Це допоможе вирішити проблему тінізації економіки, питання неправильно розподіленого податкового навантаження серед галузей економіки та ефективного наповнення бюджетів країни.

У сучасних економічних реаліях проблеми пільгового оподаткування і забезпечення ефективного цільового використання вивільнених за рахунок податкових пільг коштів набувають особливої уваги та актуальності, оскільки дохідна частина бюджету України формується, в основному, за рахунок податкових надходжень, а пільги безпосередньо впливають на обсяг податків та зборів. Неєфективне, економічно необґрунтоване надання податкових пільг

сприяє багатомільярдним втратам доходів бюджету.

Для країн з розвинутою ринковою економікою податкові пільги використовуються, як правило, з метою сприяння розвитку депресивних регіонів. Для країн, що розвиваються, в яких відсутня політична стабільність та має місце низький рівень податкової культури платників, податкові пільги найчастіше є джерелом зловживань, легального уникнення сплати податків, у результаті чого відбувається суттєве зменшення податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. В Україні маємо аналогічну ситуацію. Вітчизняна система пільгового оподаткування призводить, на нашу думку, до істотного зростання податкових втрат бюджетних ресурсів держави. Більш того, надання податкових пільг в Україні порушує принцип нейтральності та має деструктивний вплив на макроекономічну і фіскальну стабільність.

Тож питання доцільності застосування податкових пільг за прямими податками завжди було й буде актуальним для України. Багато дискусій вчених та науковців зосереджено навколо порівняльної ефективності двох моделей прямого оподаткування: у першій широко застосовуються податкові пільги за доволі високими ставками податків, у другій – пільг немає, але ставки податків нижчі, ніж у першій моделі. На сучасному етапі розвитку податкових пільг актуальним є визначення їх впливу на доходи бюджету та інвестиційно-інноваційну діяльність суб'єктів господарювання, виявлення проблем пільгового оподаткування, пошук можливих шляхів їх вирішення, вдосконалення законодавчого та адміністративного регулювання процесу пільгового оподаткування та дієвість, ефективність та раціональність наданих податкових пільг.

При висвітленні теоретичних аспектів, передусім слід звернути увагу на вкладення законодавцем досить широкого змісту в дефініцію «податкова пільга», що передбачає звільнення платника від нарахування та сплати (сплати в меншому розмірі) податку чи збору за визначених підстав [60]. Таке звільнення має на меті декілька завдань. До них можна віднести:

- надання умовно-фінансової допомоги для підтримки вразливих

верст населення (соціальна спрямованість);

– стимулювання економічного зростання суб'єкта господарювання за рахунок надання йому можливості накопичення обігових коштів для подальшого інвестування (економічна спрямованість);

– надання преференцій для економічної підтримки виробництва, яке дає змогу реалізувати функцію збалансованості інтересів (протекціонізм).

Враховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне розмежовувати поняття «податкова пільга» та «податковий стимул», оскільки вони, насамперед, відображають призначення інструменту, що в підсумку має полегшити оцінку соціальної чи економічної ефективності тих чи інших пільг.

Відповідно, податкові пільги – це звільнення на основі характеру та суспільного значення здійснюваних платником витрат, які не підлягають скачуванню, оскільки виконують соціальні функції, тому й оцінюються за їх соціальною ефективністю. В свою чергу податковий стимул – це звільнення, що ґрунтується на використанні коштів на збільшення обсягів інвестицій та виробництва, створення додаткових робочих місць тощо. В своїй основі вони мають містити наступні принципи: оцінка доцільності використання на основі досягнутих результатів, адекватність пріоритетам економічної політики, відсутність негативних наслідків для конкуренції. Доцільність введення таких податкових стимулів оцінюватиметься залежно від їх економічної ефективності та за умови необґрунтованості такі стимули мають скасовуватися.

Іншою проблемою в теоретичній площині слід виділити відсутність критеріїв, за якими б визначалися пільги та за якими б відбувався їх поділ у довіднику пільг на «пільги, які є втратами бюджету» та на «інші пільги», що зумовлює певні суперечності. Починаючи з 1997 р., податкові органи щоквартально формують та затверджують довідник пільг, що передбачені чинним податковим законодавством. В різні роки пільги обліковувались за різними методиками: протягом 2011-2013 років було визначено класифікацію податкових пільг відповідно до бюджетних витрат за певними категоріями: А- не

призводять до втрат бюджету; В- призводять до втрат бюджету; Н – переваги в оподаткуванні, що за економічною суттю не є фінансовою підтримкою платника та Z - зменшують надходження [49]; починаючи з 2014 року залишилося тільки дві групи – ті, які є втратами та ті, які втратами не вважаються. До того часу усі пільги почали визначати як загальні втрати бюджету. До 2011 року включно у довіднику пільг зазначалися операції, що не були об'єктами оподаткування податків і зборів. Все це свідчить про відсутність системного підходу при визначенні переліку податкових пільг, що спричинює неправильне розуміння сутності пільгового звільнення, а низка суперечностей унеможлиблює збір достовірної інформації для оцінки та аналізу наявних пільг щодо їх доцільності та ефективності.

Станом на 1 січня 2018 року відповідно до Довідника пільг [14], залишилось дві їх групи – ті, що є втратами, та ті, що втратами не вважаються. Зауважимо, що у Податковому кодексі України не вважаються такі види податкових пільг як зменшення (обмеження) бази оподаткування, застосування спрощеної системи оподаткування, збільшення податкового (звітного) періоду, відстрочення й розстрочення сплати податкових зобов'язань, хоча на сторінках цього законодавчого акту мова про них йдеться [60]. Відповідно, вищезазначені пільги не враховані в Довідниках податкових пільг.

Кількість законодавчо встановлених в Україні податкових пільг за період аналізу, у тому числі за прямими податками, відображено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Динаміка кількості податкових пільг у розрізі податків і зборів згідно з довідниками пільг за 2010-2019 роки

Види податків	Роки									
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1. Прямі податки	122	138	134	146	49	51	50	68	75	69
у тому числі:										
- по податку на прибуток підприємств	72	87	90	95	23	29	28	41	46	42
- по платі за землю	50	51	44	51	25	21	21	26	28	26
- по податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	x	x	x	x	1	1	1	1	1	1

2.Непрямі податки	178	143	165	176	158	169	172	171	177	185
у тому числі:										
- по податку на додану вартість	151	106	125	130	119	125	129	127	131	134
- по акцизному податку (збору)	27	37	40	46	39	44	43	44	46	51
3. Місцеві податки і збори	7	2	2	2	2	2	2	2	2	2
4. Плата за користування надрами	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Джерело: складено автором на основі [14; 49]

Цікавим є той факт, що найбільша кількість пільг, відповідно до чинного Податкового кодексу України, надається платникам ПДВ. При цьому, попри зменшення кількості пільг з ПДВ за період аналізу, їх частка в загальній кількості пільг перевищує в середньому 53% (табл. 2.7).

Щодо пільг за прямими податками варто відмітити суттєве збільшення їх кількості по податку на прибуток підприємств у 2011 році після введення у дію Податкового кодексу України. Фактично Податковим кодексом України було скасовано чимало діючих пільг, але запроваджено ще більше нових. Проте заслуговує на увагу зміна їх кількісного складу з 2014 року, зокрема зменшення кількості пільг за прямими податками у 3 рази, у зв'язку з початком відновлення та реформування економіки країни, удосконаленням бюджетно-податкового законодавства. Однак, в останні звітні періоди кількість пільг за прямими податками зростала переважаючими темпами порівняно з непрямими податками. Так, якщо кількість пільг за непрямими податками у 2019 році порівняно з 2014 роком зросла на 17,1% або в 1,2 рази, то по прямим податкам – на 40,8% або в 1,4 рази.

Також цікавим є той факт, що кількість та частка пільг за прямими податками, що призводять до втрат доходів бюджету, за відповідний період аналізу (2014-2019 рр.) зазнали суттєвого збільшення (табл. 2.8, рис. 2.12). Це пояснюється тісною залежністю політико-економічних процесів в Україні та їх впливом на прийняття змін до законодавчих актів. Фактично під гаслом

підтримки бізнесу під час кризи народні депутати почали активно надавати бізнесу (або окремим галузям економіки) нові податкові пільги.

Таблиця 2.8 – Динаміка кількості податкових пільг у розрізі прямих податків згідно з довідниками пільг за 2014-2019 роки

Роки	Податок на прибуток підприємств		Плата за землю		Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	
	кількість пільг, що призводить до втрат бюджету	кількість інших пільг	кількість пільг, що призводить до втрат бюджету	кількість інших пільг	кількість пільг, що призводить до втрат бюджету	кількість інших пільг
2014	5	18	7	18	1	-
2015	8	21	13	8	1	-
2016	5	23	13	8	1	-
2017	13	28	16	10	1	-
2018	18	28	18	10	1	-
2019	14	28	16	10	1	-

Джерело: складено на основі [14; 49]

Відповідно до рис. 2.12 частка пільг, що є втратами доходів бюджету, у загальній кількості пільг доволі значна, хоча за розглянутий період має тенденцію до скорочення. При цьому, варто зазначити, що частка відповідних пільг за прямими податками зросла за період аналізу вдвічі з 6,2% у 2014 році до 12,1% у 2019 році при зменшенні частки пільг, що є втратами доходів бюджету, за непрямими податками з 27,4% до 18,7%.

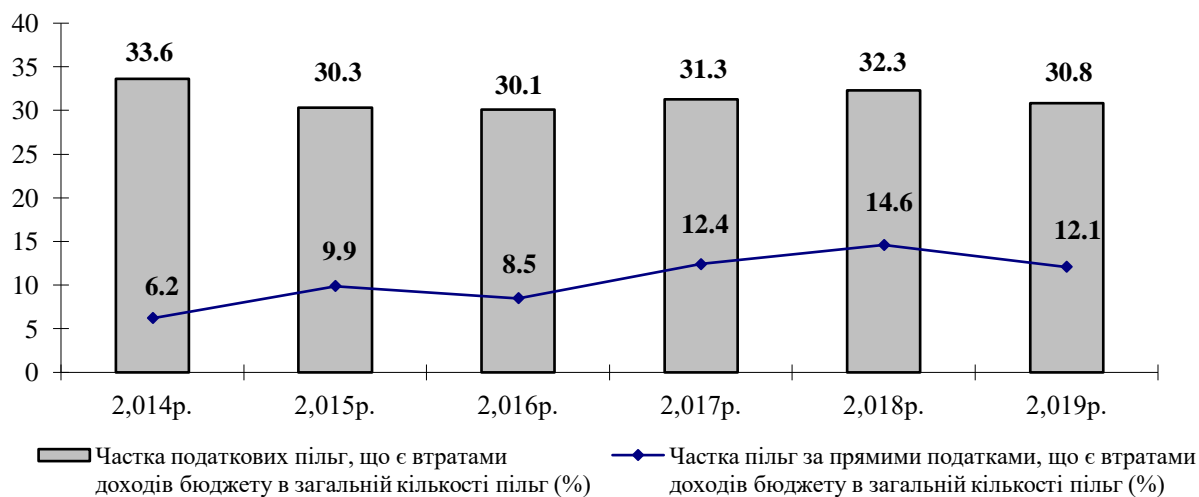


Рисунок 2.12 – Питома вага податкових пільг, що є втратами доходів

бюджету за 2014-2019 рр.

Джерело: складено на основі [14; 49]

Необхідно відмітити, що на сьогодні питома вага пільг, що є втратами доходів бюджету, серед загальної кількості пільг за прямими податками становить 45% проти 26,5% у 2014 році (табл. 2.8-2.9, рис. 2.13). І ця тенденція насторожує.

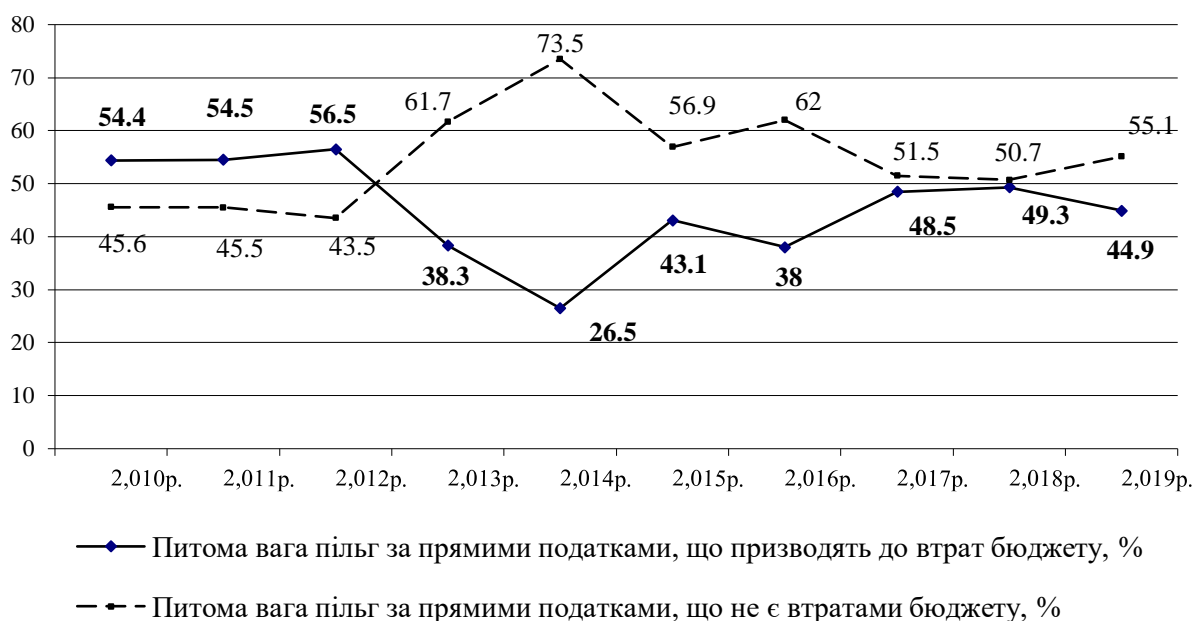


Рисунок – 2.13. Динаміка структури пільг за прямими податками за 2010-2019 роки (станом на початок року)

Джерело: складено на основі даних [14; 49]

Вищезазначені зміни щодо кількісного складу податкових пільг, у тому числі за прямими податками, негативно вплинули на формування бюджетних ресурсів. Так, за даними податкової служби, у 2010 році через надання пільг держбюджет недоотримав 37,1 млрд. грн., або 15,4% доходів, за результатами 2015 року (періоду кардинальних змін бюджетно-податкового законодавства України) – 55,3 млрд. грн. або 9,7% доходів бюджету, в останні роки кількість наданих пільг та обсяг втрат від них державного та місцевих бюджетів почали зростати (рис. 2.14, табл. 2.9).

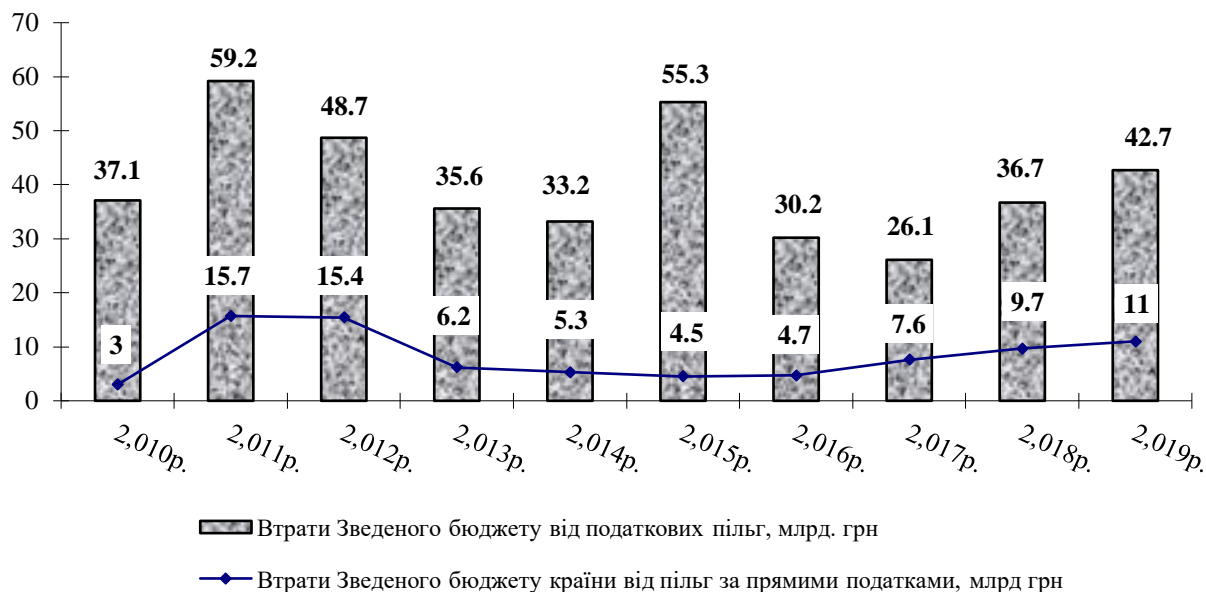


Рисунок 2.14 – Динаміка втрат Зведеного бюджету України від надання податкових пільг у 2010-2019 роках

Джерело: побудовано на основі [14; 49]

Відсутність стабільної тенденції спостерігаємо і щодо втрат зведеного бюджету від пільг за прямими податками. При цьому, варто звернути увагу на наступне, якщо втрати бюджетних ресурсів від надання податкових пільг за період аналізу зросли в 1,1 рази, то від пільг за прямими податками маємо суттєве зростання – в 3,7 рази. А це доходи, якими держава могла б фінансувати додаткові медичні, освітні, соціальні послуги громадянам чи розвиток інфраструктури. Варто зауважити, що податкові пільги вигідні передусім великому бізнесу. Чим більше підприємство, яке може розраховувати на пільгу, тим більше коштів воно може залишити собі.

Таблиця 2.9 – Динаміка втрат зведеного бюджету України внаслідок надання пільг за прямими податками у 2010-2019 роках (млрд. грн.)

Роки	Втрати зведеного бюджету України	у тому числі за рахунок пільг з:		
		податку на прибуток підприємств	плати за землю	податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
2010	3,1	2,1	0,9	-
2011	15,7	15,4	0,2	-
2012	15,4	15,1	0,3	-

2013	6,2	5,5	0,7	-
2014	5,3	4,6	0,4	0,3
2015	4,5	0,5	0,2	3,8
2016	4,7	0,3	0,2	4,2
2017	7,6	1,4	0,1	6,1
2018	9,7	1,6	0,1	8,0
2019	11,0	1,7	0,1	9,2

Джерело: складено на основі даних [14; 49]

Найбільший обсяг коштів, який залишається в бізнесу через надання податкових пільг за прямими податками, припадає на податок на майно, який сплачується до місцевих бюджетів. З року в рік обсяг втрат у даному сегменті стрімко зростає: за шість років з моменту його заснування обсяг цієї пільги зріс у тридцять разів – з 0,3 млрд. грн. до 9,2 млрд. грн., за рахунок встановлення пільги з податку сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад.

На другому місці – пільга з податку на прибуток, тут обсяг недонаходжень до бюджету у 2019 році становив 1,7 млрд грн. Збільшення кількості пільг за цим податком в останні роки (табл. 2.8) дозволило залишити в платників податків унаслідок дії цієї пільги обсяг коштів, що зріс у 5,6 рази (табл. 2.9). Ключовий драйвер цього зростання – запровадження у 2017 р. пільг для літакобудівної промисловості та фінансової діяльності.

Щодо втрат бюджету від надання пільг з плати за землю варто відмітити, що незважаючи на збільшення кількості пільг (табл. 2.8), обсяг недоотриманих бюджетом коштів від цього податку на сьогодні не перевищує 1% (табл. 2.9).

Виявлені тенденції впливу пільгового оподаткування за прямими податками на формування бюджетних доходів підтверджують значення показників, що представлені на рис. 2.15.

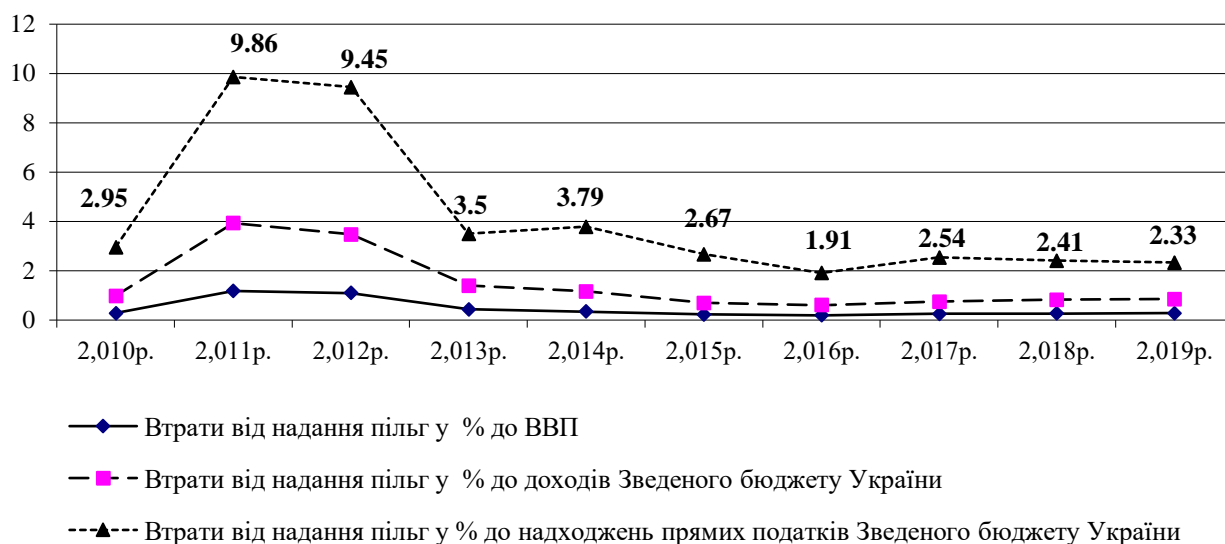


Рисунок 2.15 – Співвідношення втрат від надання пільг за прямими податками й обсягу ВВП, доходів зведеного бюджету України та надходження прямих податків впродовж 2010-2019 рр.

Джерело: складено на основі даних [14; 49; 50]

Отже, процес забезпечення формування доходів бюджету залежить не від кількості наданих пільг, а від їх змістовного складу. Кардинальні зміни бюджетно-податкового законодавства України 2015 року хоча і підвищили ефективність пільгового оподаткування за прямими податками та сприяли зменшенню втрат бюджетних доходів, проте ще не забезпечили досягнення рівня показників розвитку держави докризового періоду.

Зазначене актуалізує необхідність виявлення проблемних питань системи пільгового прямого оподаткування та перегляду їх кількісного та якісного складу для перетворення на ефективний інструмент фіскальної політики держави. Доречно відмітити, що певні податкові пільги в Україні неправомірно застосовуються для легальної мінімізації податкового навантаження. Так, зокрема, значна кількість суб'єктів підприємництва фіктивно використовує працю інвалідів з метою зменшення суми податку на прибуток підприємств.

Варто зазначити, що на сьогодні у державі не створено цілісної та

ефективної системи державного контролю за діючими податковими пільгами, відсутня методика оцінки державними органами, що ініціюють запровадження пільг, ефективності їх надання з метою контролю втрат і переваг кожної пільги. При цьому, ні уряд, ні парламент не мають чіткої політики надання податкових пільг. У проєкті стратегії Міністерства фінансів України до 2023 року «Самодостатність» в розділі «Податкові стимули для розвитку економіки» йдеться про намір запровадити ще одну пільгу – звільнення від оподаткування частки прибутку підприємств, яка витрачається на інвестування [52].

Цікавим є те, що 96-99% втрат бюджетних доходів від пільг за податком на прибуток підприємств забезпечується підприємствами паливно-енергетичного комплексу (ПЕК) [53], які складають лише 0,6% кількості підприємств України [50]. При цьому, реального покращення фінансово-господарського стану тих підприємств, що мали податкові пільги, не відбулося. Лише третина підприємств ПЕК, які мали податкові пільги, за останні роки збільшила прибуток [20]. Отже, мета запровадження пільг за податком на прибуток для підприємств ПЕК не була досягнута. На нашу думку, суб'єктам підприємництва слід дбати про дотримання принципу самостійності у формуванні власних інвестиційних ресурсів, а не розраховувати виключно на державну допомогу та ще й мати від цього додаткову вигоду.

Таким чином, режим пільгового оподаткування в Україні не характеризується прозорістю, виступає конкурентною перевагою для окремих суб'єктів, порушуючи тим самим основні принципи оподаткування (нейтральності, справедливості, ефективності). Враховуючи, що одним із наслідків пільгового оподаткування є втрати бюджету, а, відтак, недофінансовані статті його витрат, вважаємо актуальним підвищення ефективності пільгового оподаткування за прямими податками в Україні.

Висновки за розділом 2

Проведений аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні

дозволив сформулювати наступні висновки.

Виявлено, що політика прямого оподаткування юридичних осіб в Україні протягом періоду дослідження була відносно ефективною, оскільки зміни внесені до податкового законодавства України з метою підвищення інвестиційної функції податків не призвели до зростання податкової складової надходжень до бюджету, ні у вигляді економічного зростання, ні у вигляді підвищення інвестиційної привабливості окремих суб'єктів господарювання. Доведено, що суттєвою проблемою забезпечення ефективності прямого оподаткування фізичних осіб є наявність тінізації доходів в Україні. Обгрунтовано, що проблемою є не стільки те, що держава не доотримує надходження до державного та місцевих бюджетів, а і те, що тіньова економіка конкурує з легальною і використовує несплату податків, як конкурентну перевагу на ринку.

У результаті проведеного аналізу доведено, що зростанню надходжень податку на прибуток підприємств посприяло поступове зменшення ставки даного податку з 25 до 18%, передбачене Податковим кодексом України, що дозволило частково вивести з тіні діяльність вітчизняних підприємств. Податок на доходи фізичних осіб прямо впливає на економічний розвиток держави, незважаючи на те, що він стягується з доходів громадян, зменшуючи тим самим їх реальну купівельну спроможність. Виявлено, що одним із нововведень Податкового кодексу України стало запровадження загальнодержавного екологічного податку, на заміну колишнього збору за забруднення навколишнього природного середовища.

Незважаючи на зміни в податковому законодавстві, система надання пільг за прямими податками концептуальних змін не зазнала. Значна кількість пільг або залишилась незмінною, або була трансформована шляхом деталізації (укрупнення), зберігаючи при цьому сутнісне значення. Вважаємо, що недоліки чинної системи надання пільг за прямими податками частково можна було б усунути, ввівши до Податкового та Бюджетного кодексів норму про включення податкових пільг до бюджетного процесу, задекларувавши таким

чином концепцію податкових витрат бюджету. Це посилить прозорість надання пільг за прямими податками, спрятиме підвищенню ефективності їх використання та посиленню контролю.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

3.1 Перспективні напрями удосконалення прямого оподаткування в Україні на основі світового досвіду

Провідні країни світу вже давно усвідомили роль прямих податків не тільки як фіскального інструмента формування дохідної частини державного бюджету, а також як важливого інструмента регулювання процесів, що відбуваються у ринкових економіках. При цьому 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. Саме тому питання вдосконалення вітчизняної системи прямого оподаткування із застосуванням передового зарубіжного досвіду є актуальним для сучасної економіки України та потребує нагального вирішення.

Варто зазначити, що у більшості зарубіжних країн частка прямого оподаткування значно переважає частку непрямих. 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.

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).

Одним з найвідоміших і поширених податків є саме індивідуальний (особистий) прибутковий податок. Іноземні системи прямого оподаткування

спрямовані на формування кінцевого доходу домогосподарств таким чином, аби кожна фізична особа мала в користуванні після оподаткування дохід, достатній для фінансування всіх необхідних витрат на задоволення власних потреб. При цьому, економічно розвинені країни характеризуються не тільки високим рівнем доходів населення, а й високими ставками індивідуального прибуткового податку, що значно вищі, ніж в Україні (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Ставки оподаткування доходу фізичних осіб в різних країнах світу

Країна	Прогресивна шкала		Країна	Прогресивна шкала	
	кількість ставок	ставка (мінімальна-максимальна), %		кількість ставок	ставка (мінімальна-максимальна), %
Австрія	7	від 25 до 55	Латвія	3	від 20 до 31,4
Бельгія	4	від 25 до 50	Литва	2	від 20 до 27
Кіпр	5	від 20 до 35	Люксембург	23	від 8 до 42
Фінляндія	4	від 6 до 31,25	Мальта	4	від 15 до 35
Франція	5	від 14 до 45	Нідерланди	4	від 9 до 51,75
Німеччина	5	від 0 до 45	Польща	2	від 18 до 32
Греція	4	від 22 до 45	Португалія	7	від 14,5 до 48
Ірландія	2	від 20 до 40	Словаччина	2	від 19 до 25
Італія	5	від 23 до 43	Словенія	5	від 16 до 50
Іспанія	5	від 9,5 до 22,5	<i>Країна</i>	<i>Фіксована ставка, %</i>	
Швеція	2	від 20 до 25	Болгарія	10	
Хорватія	2	від 24 до 36	Чехія	15	
Великобританія	3	від 20 до 45	Данія	8	
Японія	6	від 5 до 50	Естонія	20	
США	н/д	від 10 до 35	Угорщина	15	
			Румунія	10	
Україна	Базова ставка 18% (окремі види доходів оподатковуються за ставками 0, 5, 9%)				

Джерело: складено на основі [58; 59; 71; 86]

На відміну від України, де порядок, ставки, правила оподаткування податком на доходи фізичних осіб установлюються винятково на загальнодержавному рівні, в іноземних державах місцевим органам влади надано досить широке право у сфері податкової юрисдикції цього податку. У таких країнах Європи, як Болгарія, Кіпр, Естонія, Греція, Латвія, Норвегія та Румунія, особистий прибутковий податок належить до місцевих податків, а в Бельгії, Данії, Фінляндії, Швеції та Швейцарії органи місцевого самоврядування самостійно визначають ставки, за якими оподатковуватимуться доходи громадян [86]. Варто зауважити, що у більшості країн застосовується

так звана прогресивна шкала – що більший дохід, то вища ставка податку.

Світова практика свідчить про існування в більшості країн справедливого підходу до оподаткування доходів громадян. Так, за даними Європейської комісії з 28 держав-членів ЄС лише у 6 країнах встановлена єдина фіксована ставка податку на доходи громадян (табл. 3.1). В інших країнах ставка податку на доходи громадян диференційована, та залежить від рівня отриманого доходу. В таких країнах застосовуються від 2 до 7 ставок податку (в Люксембурзі – 23-ти рівнева шкала). На наш погляд, такий підхід в оподаткуванні доходів громадян більш точно відповідає принципу соціальної справедливості. При цьому в майже половині країн ЄС максимальна ставка податку за шкалою становить більше 40% від бази оподаткування, а в 4 країнах – ставка податку дорівнює або перевищує 50%.

Одна з найбільш розвинених систем індивідуального прибуткового податку із широкою системою податкових відрахувань діє в Нідерландах. У цій країні існує п'ять видів податкових відрахувань, що залежать від віку, кількості дітей, доходу батьків і відрізняються сумою, на яку дозволено зменшувати оподатковуваний дохід (в євро на одну дитину) [70]. 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.

У Польщі оподаткуванню підлягають доходи фізичних осіб незалежно від джерела надходження. Підприємці-фізичні особи мають право обрати фіксований податок у розмірі 19 %. Закон «Про податки з фізичних осіб» передбачає більше ніж 100 видів діяльності, що звільнені від податку на доходи або передбачають певні пільги. Середньою ставкою податку на доходи фізичних осіб у розмірі 19 % обкладаються дивіденди та надходження від частки у прибутках юридичних осіб. Податком на доходи фізичних осіб 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. Для визначення загальної суми оподаткування дохід зменшується на суму страхових внесків на пенсійне страхування за віком та станом здоров'я, на лікарняне страхування та страхування від нещасних випадків, що передбачено у положеннях про систему соціального страхування.

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 [Error! Reference source not found.8]. Якщо сукупний 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 %.

Податкова система Японії характеризується множинністю податків. Усього в країні нараховується близько тридцяти державних і стільки ж місцевих прямих податків. Вони поділяються на три основні групи:

I – прямі прибуткові податки з юридичних та з фізичних осіб;

II – прямі податки на майно (земельний податок, податок на спадщину та дарування, податок на нерухомість та ін.);

III – прямі споживчі податки (гербовий збір та ін.).

В Японії налічується 47 префектур, що об'єднують 3045 міст, селищ, районів, кожен з яких має самостійний бюджет. Вагому роль у його наповненні відіграють префектурні (податок на проживання в префектурі; податок з підприємців на кількість співробітників; податок на придбання власності; податок на видовища; податок з транспортних засобів й інші) та муніципальні податки та збори (податок на проживання в конкретному населеному пункті; майновий податок; податок «на легкі» транспортні засоби; податок на землю, що знаходиться у власності; податок на розвиток міст та ін). При цьому місцеві

податки не домінують у місцевих бюджетах, складаючи менше половини їхньої дохідної частини. Це відрізняє японську податкову систему від північноамериканської, де місцеві податки перевищують 2/3 бюджету муніципалітетів. Закон про місцеві податки визначає їхні види і граничні ставки, регулювання ж ведеться місцевими органами влади. Основу всіх податкових надходжень у державному бюджеті Японії – близько 70 % – складають прибутковий податок та корпоративний податок. Фізичні особи (наймані працівники та самозайняті 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 [**Error! Reference source not found.**].

Головне місце у федеральній податковій системі США також посідають три податки: індивідуальний прибутковий; на прибуток корпорацій; на майно. Федеральний індивідуальний прибутковий податок стягується з усього працездатного населення США. Ним оподатковуються практично всі види доходів, які можуть бути одержані населенням. Не підлягають оподаткуванню доходи від відсотків, які отримують утримувачі деяких видів цінних паперів, що випускаються урядами штатів. Частково оподатковуються пенсії та допомога із соціального страхування. Другим за значенням із федеральних податків є податок на соціальне страхування, що стягується лише з доходів від заробітної плати і дарування (тому його іноді називають податком на заробітну плату). Цей податок має низку специфічних рис. Перш за все, він стягується рівними частинами з робітників, наймодавців та підприємців. Це означає, що підприємець сплачує за кожного зайнятого в нього на підприємстві суму, яка дорівнює розміру податку, що стягується з цього робітника. 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 винятково для виплати пенсій престарілим, інвалідам, сім'ям, котрі втратили годувальника, і можуть

бути використані на інші заходи. Третім великим федеральним податком є податок на прибуток корпорації. Ним оподатковується валовий перерозподільний прибуток корпоративного бізнесу [**Error! Reference source not found.**].

У Великобританії податок на доход (прибуток) – фіскальний й соціально найбільш важливий податок. Він передбачає низку пільг для осіб старшого віку; неповним сім'ям, які мають дітей віком до 16 років; неповним сім'ям, діти яких навчаються у вищих навчальних закладах денної форми навчання. Крім цього, оподатковуваний дохід зменшується на суму витрат на спецодяг чи обладнання для роботи, а також на суми внесків до пенсійних і благодійних фондів, медичної страховки для людей старших 65 років, процентних платежів по позиках на придбання житла та власності. До речі, величина знижок щорічно індексується залежно від рівня інфляції. До цього ж, на відміну від інших країн Європи, у Великобританії існує дещо інший принцип побудови та нарахування податку на прибуток, який розподіляє дохід на певні групи (шедули) залежно від джерела отриманого доходу:

- група А – доходи від власності та орендованого майна (землі, будинку, квартири, якщо це буде навіть автофургон чи яхта, пристосовані для постійного проживання); оподатковуваний дохід вираховується як різниця між доходами від власності чи володіння майном і експлуатаційними видатками на його утримання; до цієї групи відносяться також доходи від колишньої групи В (комерційна експлуатація лісів, що знаходяться у приватній власності);
- група С – доходи від облігацій державних позик;
- група D – доходи від виробничо-комерційної діяльності (наприклад, прибуток власника магазину), від надання послуг особами вільних професій (адвокатами, лікарями і т. д.), аліменти, гонорари, доходи британських підданих від цінних паперів і майна, що знаходиться за кордоном);
- група Е – заробітна плата, пенсії з приватних пенсійних фондів, оподатковувані соціальні допомоги;
- група F – дивіденди та інші виплати, здійснювані компаніями.

Загалом, система поділу на групи має низку переваг, що дозволяє визначити кількість платників по кожній із окремих груп доходів [Error! Reference source not found.].

Підходи до адміністрування корпоративного податку (аналогу нашого податку на прибуток) у країнах світу також є досить різноманітними (від найпростіших до досить вимогливих) і діють різні податкові ставки. Наприклад, лідирує за рівнем корпоративного податку на прибуток Франція зі ставкою у 38%. У п'ятірці лідерів рейтингу також Португалія й Італія, де податок на прибуток компаній становить 31,5% і 31,4% відповідно, у Німеччині корпоративний дохід становить 30,2%, а в Польщі наближається до українського рівня і становить 18%. Майже така сама ставка, як і в Україні, у Швейцарії – 17,95%, у Польщі – 19% і в Румунії – 16% [86].

За нині діючою системою оподаткування прибутку в Україні оподатковується валовий прибуток підприємства, у той час як у деяких країнах ЄС оподатковується як валовий прибуток, так і чистий прибуток у формі дивідендів. Наприклад, у ФРН, Іспанії й Португалії закон передбачає можливість зменшення оподаткування на рівні компанії. За цією схемою прибуток компанії ділиться на такий, що розподіляється і не розподіляється. Для прибутку, що розподіляється у формі дивідендів, установлюються або нижчі ставки податку (ФРН, Португалія), або часткове звільнення від податку (Фінляндія, Іспанія). У деяких країнах прибуток, що розподіляється, повністю звільняється від податку на рівні компанії (Греція) або на рівні акціонерів (Італія). При цьому слід мати на увазі, що національне законодавство може поєднувати способи розрахунку корпоративного податку й передбачати можливість застосування різних схем залежно від конкретних цілей податкової політики.

Як свідчить світова практика оподаткування, в податковому регулюванні іноземних країн одним із пріоритетних напрямків виступає застосування комплексу податкових засобів стимулювання інвестицій. При цьому найбільш розгалуженою є система інструментів, що застосовується в прямому

оподаткуванні. Для створення сприятливого інвестиційного клімату в Україні виключно важливим є узагальнення та врахування іноземного досвіду податкової підтримки інвестицій, оцінка тенденцій податкового регулювання.

Інвестиційні пільги, що застосовуються при справлянні податку на прибуток (дохід), у всіх західних країнах схожі: прискорена амортизація, інвестиційний податковий кредит, інвестиційна податкова знижка, податкові канікули та неоподатковувані резерви інвестиційного призначення. Вказані форми пільг дають аналогічні результати при їх застосуванні – це збільшення прибутку підприємства після сплати податку (чистого прибутку). Відмінності між ними полягають не тільки у часі розподілу економії податків для фірми, що їх використовує, але й у механізмі їх впливу на економіку підприємства. Пільги інвестиційно-економічного характеру, що застосовуються з податку на прибуток в країнах Європейського Союзу представлені в табл. 3.2.

Економічний сенс прискореної амортизації полягає у тому, щоб у перші роки експлуатації об'єкта амортизації забезпечити списання більшої частини його вартості і, таким чином, зменшити базу оподаткування більшою мірою, ніж при використанні звичайних методів амортизації.

Іншою податковою пільгою, що сприяє збільшенню ефективності інвестиційної діяльності, є податкові канікули. Зміст цієї пільги полягає у тому, що суб'єкт господарювання звільняється на визначений час та при додержанні певних умов від сплати податку на прибуток. Це дозволяє тимчасово зменшити податкове навантаження на таких платників, що дає їм змогу вивільнити певну суму коштів для розвитку підприємницької діяльності, в тому числі й для фінансування інвестицій.

Ще одним досить поширеним в європейських країнах інструментом податкового регулювання є створення неоподатковуваних фінансових резервів. Зміст цієї пільги полягає в тому, що частина прибутку до оподаткування резервується для здійснення певних витрат.

Серед інших інструментів податкового регулювання інвестицій в закордонній практиці слід виділити також введення знижених (або нульових)

ставок оподаткування прибутку, що інвестується в активну частину основного капіталу. Так, знижена до 25 % ставка застосовується в Люксембурзі для

Таблиця 3.2 – Пільги з податку на прибуток, що застосовуються в країнах Європейського Союзу

Країна	Диференційовані ставки оподаткування	Неоподатковувані Резерви	Прискорена Амортизація	Інвестиційна податкова знижка	Інвестиційний податковий кредит	Податкові Канікули	Спрощений режим оподаткування
Австрія	-	+	+	-	-	-	-
Бельгія	+	+	+	+	-	-	+
Великобританія	+	+	+	+	-	-	+
Греція	+	+	+	-	-	-	+
Данія	+	+	+	+	-	-	+
Ірландія	+	+	+	-	+	-	+
Італія	+	+	+	+	-	+	-
Іспанія	+	+	+	+	+	-	+
Люксембург	+	+	+	-	+	-	-
Нідерланди	+	+	+	+	-	-	+
Німеччина	-	+	+	-	-	-	-
Португалія	+	+	+	+	+	+	-
Фінляндія	-	+	+	-	-	-	+
Франція	+	+	+	-	+	+	-
Швеція	+	+	+	-	-	-	-

Джерело: складено автором на основі [15; 34; 73]

оподаткування прибутків нового бізнесу та нової діяльності протягом 8 років, причому розмір ставки визначається обсягами інвестицій в основні фонди. Зменшені ставки податку на прибуток застосовуються також у Франції, Італії та деяких інших державах.

У більшості розвинутих країн (Японія, Великобританія, Франція, США) розповсюджені заходи стимулювання інноваційної діяльності у формі інвестиційних податкових кредитів або знижок. Вони сприяють заохоченню науково-дослідницьких і дослідно-конструкторських розробок (НДДКР), дозволяють стимулювати розвиток перспективних наукоємних галузей виробництва (електроніка, робототехніка, телекомунікації, біотехнологія), сприяють реалізації інвестиційних програм загальнонаціонального характеру та вважаються локомотивом інноваційного розвитку [15].

Інвестиційна податкова знижка передбачає право підприємств зменшувати прибуток до оподаткування на певний відсоток зазначених витрат. Тобто надається термінова податкова знижка (пільга) підприємствам, що здійснили інвестиції капітального характеру та витрати на НДДКР через пряме зменшення оподаткованого прибутку на повний чи частковий обсяг зазначених витрат підприємств. Інвестиційний податковий кредит - це відстрочка плати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений строк із метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм із наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, отриманого внаслідок реалізації інноваційних програм.

Багатьма країнами апробовано різні можливі види вищезазначених пільг та варіанти їх поєднання, але з метою вибору оптимального та найбільш підходящого варіанту для України необхідно провести попередні оціночні розрахунки. Для цього застосуємо сценарний підхід та використаємо фактичні статистичні дані щодо фінансового результату до оподаткування, надходжень від податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України та витрат на НДДКР. Під час проведення розрахунків розглянемо наступні

сценарії:

- 1) надання податкового кредиту у розмірі 10% витрат на НДДКР;
- 2) надання податкового кредиту у розмірі 50% витрат на НДДКР;
- 3) надання податкової знижки в обсязі 50% витрат на НДДКР.

Сума пільги при застосуванні податкового кредиту визначатиметься з урахуванням фактичних витрат на НДДКР та ставки кредиту. Формула розрахунку буде наступна:

$$VB_{кр} = V_{НДДКР} * K_{кр}, \quad (3.1)$$

де: $VB_{кр}$ – втрати бюджету від надання дослідницького податкового кредиту;

$V_{НДДКР}$ – витрати на НДДКР за рахунок власних коштів та коштів замовників;

$K_{кр}$ – коефіцієнт, що позначає ставку податкового кредиту (0,1 або 0,5 відповідно до запропонованих варіантів).

Для визначення втрат бюджету від надання податкової знижки необхідно знайти різницю між сумою податкових надходжень, яка була б отримана в разі ненадання знижки, та сумою податкових надходжень в умовах надання пільги. Формула для розрахунку матиме наступний вигляд:

$$VB_{зн} = ППП_{б/зн} - ПН_{зн}, \quad (3.2)$$

де: $VB_{зн}$ – втрати бюджету від надання дослідницької податкової знижки;

$ППП_{б/зн}$ – обсяг податкових надходжень без надання податкової знижки;

$ПН_{зн}$ – обсяг податкових надходжень в умовах надання податкової знижки.

Розмір податкових надходжень визначимо за допомогою статистичних даних щодо фінансового результату до оподаткування за формулами:

$$ППП_{б/зн} = \Phi P * C_{ППП}, \quad (3.3)$$

$$ПН_{зн} = (\Phi P - B_{НДДКР} * K_{зн}) * C_{ППП}, \quad (3.4)$$

де: ΦP – фінансовий результат до оподаткування;

$K_{зн}$ – коефіцієнт, що позначає ставку податкової знижки (відповідно до запропонованого варіанту 0,5);

$C_{ППП}$ – коефіцієнт, що позначає ставку податку на прибуток підприємств.

Вихідні дані та розрахункові показники втрат бюджету від надання податкової дослідницької знижки та податкового дослідницького кредиту наведені у табл. 3.3. Проведені розрахунки свідчать, що втрати бюджету від надання податкового кредиту за ставкою 10% будуть приблизно такими, як від надання податкової знижки за ставкою 50%.

Таблиця 3.3 – Вихідні дані та розрахункові показники втрат бюджету від надання податкової дослідницької знижки та податкового дослідницького кредиту за 2017-2019 роки

Роки	Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн.	Витрати на НДДКР, млн. грн.	Втрати бюджету від надання податкового кредиту (10%)	Втрати бюджету від надання податкового кредиту (50%)	Втрати бюджету від надання податкової знижки (50%)
2017	287813,4	10454,8	1045,5	5227,4	940,9
2018	433265,8	13017,2	1301,7	6508,6	1171,5
2019	671902,4	13514,2	1351,4	6757,1	1216,2

Джерело: складено на основі [50]

Отже, необхідно вибрати між цими двома видами пільг. Перевагами податкової знижки є те, що вона, порівняно з податковим кредитом аналогічної величини, не надто витратна для бюджету. Проте слід відзначити, що застосування податкової знижки призводить до погіршення фінансового результату підприємства. Крім того, недоліком податкової знижки є те, що вона

в умовах збиткової діяльності підприємства має низьку ефективність, що досить характерно для тих періодів діяльності, коли підприємство посилює інноваційну активність [15; 34; 76]. Перевагою податкового кредиту є те, що він, по-перше, зменшуючи не прибуток, а вже нарахований податок, не впливає на фінансовий результат підприємства. По-друге, оскільки витрати компенсуються оперативно, він є прозорим і зручним. По-третє, податковий кредит немає підґрунтя для мінімізації оподаткування, оскільки нарахований податок є джерелом додаткових фінансових ресурсів.

Враховуючи вищенаведені аргументи можемо зробити висновок, що надання податкового кредиту за ставкою 10% додатково до 100% списання витрат на НДДКР є найбільш прийнятним варіантом пільги. При цьому, ставку податкового кредиту, на наш погляд, можна диференціювати, що призведе до більш суттєвого нарощування витрат на науково-технічну діяльність. Диференціація ставок пропонується наступна:

- 10% витрат на НДДКР – для всіх суб'єктів господарювання, які понесли такі витрати;
- 20% – якщо приріст таких витрат перевищує 20 %;
- 30% – якщо приріст таких витрат перевищує 30 %;
- 50% – якщо приріст таких витрат перевищує 50 %.

Надання визначених пільг може бути занадто витратним для бюджету, однак це умовний, оціночний розрахунок. Тим паче, далеко не всі витрати зможуть претендувати на підвищену чи максимальну ставку, адже зараз інноваційна активність невисока. Загальний обсяг витрат на НДДКР у 2019 р. склав 17,2 млрд. грн. (з них приватні кошти склали лише 13,5 млрд. грн.), що складає 0,43% ВВП, а для досягнення визначених законодавством 1,7% ВВП такі витрати повинні зрости більш, ніж у 3,9 рази [50]. Тому застосування такої диференціації є виправданим, це стимулюватиме підприємців нарощувати витрати на НДДКР, стимулюючи інноваційний розвиток економіки України.

Отже, вивчивши податкові системи різних країн, їхні принципи функціонування та підходи до адміністрування, можемо констатувати, що у

системі прямого оподаткування кожної окремої країни є свої особливості, які можна і треба переймати в Україні, використовуючи накопичений світовий досвід. Формувати ефективну систему прямого оподаткування самостійно дуже важко, саме тому пропонуємо переймати передовий досвід інших країн та детально вивчити їхні реформи та концепції їх проведення. Відповідні дослідження повинні використовуватись для створення ефективної вітчизняної системи оподаткування, оскільки часто повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, що вже не раз негативно впливали на економічний розвиток держави.

Висновки за розділом 3

Узагальнення основних напрямів удосконалення прямого оподаткування в Україні з метою забезпечення економічного розвитку країни дозволило сформулювати наступні висновки.

У процесі пошуку напрямів удосконалення прямого оподаткування в Україні доведено необхідність вивчення світового досвіду з гармонізації прямого оподаткування. За результатами дослідження запропоновано оптимізувати співвідношення між прямими та непрямими податками; підвищити рівень відповідальності платників податків за своєчасну і повну сплату належних до бюджету платежів; упорядкувати перелік пільг за прямими податками для юридичних і фізичних осіб та ліквідувати необґрунтовані з них. З метою стимулювання інноваційної діяльності суб'єктів господарювання обґрунтовано доцільність запровадження інвестиційних податкових кредитів або інвестиційних податкових знижок.

Доведено, що з метою нарощення бюджетних ресурсів слід підвищити фіскальну ефективність прямих податків за рахунок заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал, виявлені та обґрунтовані

позитивні та негативні сторони запровадження відповідної моделі оподаткування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання. Доведено необхідність вживання заходів щодо перенесення тягара оподаткування саме на верстви населення із високими доходами та реформування податку на нерухомість шляхом диференціювання ставки податку для житлової та нежитлової нерухомості.

Виявлено, що у процесі розробки прогнозів важливого значення набуває подальший розвиток і вдосконалення методології прогнозування. Обґрунтовано доцільність врахування при прогнозуванні надходжень податку на доходи фізичних осіб таких чинників – фонд заробітної плати, оподатковуваний дохід, ставка податку, погашення заборгованості з виплати зарплати, чисельність працівників за категоріями, надані пільги; для податку на прибуток – сума валових доходів платника, амортизаційних відрахувань, величини прибутку прибуткових підприємств, наданих пільг. На основі використання часових трендів при прогнозуванні надходжень основних бюджетоутворюючих прямих податків до Зведеного бюджету України виявлено, що й надалі лідером є податок на доходи фізичних осіб.

ВИСНОВКИ

Дослідження ролі прямих податків у забезпеченні економічного розвитку країни дозволило сформулювати ряд узагальнень та пропозицій щодо підвищення фіскальної ефективності відповідних податкових платежів.

1. Виявлено, що прямі податки є вагомим фінансовим регулятором соціально економічних процесів. Обґрунтовано, що Вони є не лише важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, але й важливим інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших важливих чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства. Доведено, що в умовах гострої потреби у фінансових ресурсах як суб'єктів господарювання, так і держави в цілому, система прямого оподаткування повинна забезпечувати сприятливі умови для здійснення господарської діяльності економічних суб'єктів з метою зміцнення позицій національної економіки на світовому ринку.

2. Визначено, що механізм прямого оподаткування – це сукупність організаційно-правових та економічних форм, способів, методів та інструментів організації, регулювання та управління податковими відносинами між державою і платниками податків щодо справляння прямих податків до бюджету. Обґрунтовано, що механізм прямого оподаткування до розв'язання проблем економічного розвитку країни має об'єктивний характер, з одного боку, з приводу задоволення потреб держави у фінансуванні суспільних товарів і послуг. з іншого – як джерела забезпечення приватних потреб та інвестицій у виробниче відтворення. Виявлено проблемні питання його побудови та функціонування в Україні. Доведено необхідність вивчення механізму прямого оподаткування в розрізі елементів окремих видів податків, що дасть змогу виявити проблемні місця щодо адміністрування, обліку, фіскальної ефективності та доцільності надання пільг за прямими податками.

3. Обґрунтовано, що регулююча функція в частині пільгового оподаткування не завжди спрацьовує, оскільки пільги як елемент механізму прямого оподаткування не мають однозначного впливу на життєздатність суб'єктів економіки, тобто наявність пільги за прямими податками не гарантує успішну діяльність та підвищення фінансової спроможності фізичних та юридичних осіб. Виявлено, що застосування пільг за прямими податками здебільшого виконує соціальну функцію, а їх розмір і загальну суму визначити неможливо, оскільки офіційна податкова звітність не містить інформацію щодо їх вартісної оцінки. Крім того, важко оцінити непрямі ефекти від застосування податкових пільг.

4. Доведено доцільність аналізу макроекономічних показників при діагностиці прямого оподаткування. Обґрунтовано, що ефективність системи прямого оподаткування підприємств полягає у досягненні інвестиційного ефекту та зростанні можливостей для розширеного відтворення шляхом самофінансування, оптимізації ставок прямих податків та рівня податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання. В системі прямого оподаткування фізичних осіб індикатором ефективності політики справляння цих податків є порівняння темпів зростання доходів населення та темпів зростання надходжень за податком на доходи фізичних осіб, а також темпів зростання доходів від підприємницької діяльності та самозайнятості й темпів зростання надходжень єдиного податку сплаченого фізичними особами.

5. Виявлено, що структура податкових надходжень в розрізі прямих податків за період аналізу майже не змінилася. Доведено, що з позиції формування доходів бюджету прямі податки поступаються непрямим щодо своєчасності надходжень, але в контексті виконання принципу соціальної справедливості система прямого оподаткування набуває домінуючого значення, у порівнянні з непрямим оподаткуванням. З'ясовано, що основними прямими податками, що формують доходи різних рівнів є податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, єдиний податок та плата за землю. Доведено, що податок на доходи фізичних осіб, попри спрямування його частки

до державного бюджету, продовжує зберігати позицію найвагомішого за обсягом джерела прямих податків. Виявлено, що на обсяг надходжень основних бюджетоутворюючих податків впливають зміни, що відбуваються в податковій базі; масштаби та структура економічного зростання, динаміка основних макроекономічних показників; масштаби ухилення та уникнення від сплати податків.

6. Доведено, що фіскальний потенціал податкової системи України реалізується не в повній мірі. Однією з причин є нераціональна побудова системи податкових пільг, яка порушує принципи справедливості в оподаткуванні, спричинює нерівномірне податкове навантаження та практично не стимулює інноваційну діяльність. Протягом останнього десятиліття втрати бюджету від наданих податкових пільг зросли більш ніж у п'ять разів, що становить 15-20% податкових надходжень Зведеного бюджету України. При чому значна частина всіх пільг припадає на прямі податки - податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та податок на прибуток підприємств, що, зокрема зумовлено значною кількістю пільг за ними.

7. Оцінка позитивного світового досвіду з гармонізації прямого оподаткування дозволяє стверджувати, що податкова система України вимагає суттєвого реформування, в основі якого має бути встановлення реального податкового навантаження на доходи суб'єктів оподаткування. В результаті вивчення світоого досвіду прямого оподаткування запропоновано оптимізувати співвідношення між прямими та непрямими податками; підвищити рівень відповідальності платників податків за своєчасну і повну сплату належних до бюджету платежів; упорядкувати перелік пільг за прямими податками для юридичних і фізичних осіб та ліквідувати необґрунтовані з них. З метою стимулювання інноваційної діяльності суб'єктів господарювання обґрунтовано доцільність запровадження інвестиційних податкових кредитів або інвестиційних податкових знижок.

8. Вважаємо, що підвищити фіскальну ефективність прямих податків можна за рахунок: заміни податку на прибуток підприємств податком на

виведений капітал; вживання заходів щодо перенесення тягаря оподаткування саме на верстви населення із високими доходами; запровадження непрямих методик контролю за сплатою податків; збільшення стимулів до активізації та легалізації ведення малого та середнього бізнесу; диференціації ставок податку для житлової та нежитлової нерухомості; поступового проведення грошової оцінки нерухомості з метою зміни бази оподаткування нерухомого майна (з площі нерухомості на її вартість) та запровадження диференціювання ставки податку для житлової та нежитлової нерухомості.

9. Обґрунтовано важливість процесу прогнозування нарахувань прямих податків при плануванні обсягів надходження сум до бюджету, що мають справляти державні податкові органи. На основі використання часових трендів при прогнозуванні надходжень основних бюджетоутворюючих прямих податків виявлено, що й надалі лідером є податок на доходи фізичних осіб. Доедено, що з метою отримання максимального рівня надходження прямих податків особливої уваги під час прийняття управлінських рішень стосовно підвищення ефективності податкового адміністрування заслугоує гармонізація відносин між платниками та податковою службою, оптимізації податкового тиску та врахуванні всіх визначальних факторів, що впливають на податкові платежі.

Запропоновані підходи до удосконалення справляння прямих податків дозволять забезпечити економічний розвиток країни.

