

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра фінансів

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

“___” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра
зі спеціальності

072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»

за освітньою програмою

«Управління публічними фінансами»

на тему: **«Фіскальні та регулюючі ефекти прямого
оподаткування»**

Виконавець:

студентка 7 групи 6 курсу ЦЗВФН

Андрєєва Надія Русланівна _____
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

Науковий керівник:

д.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)

Слатвінська Марина Олександрівна
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ	6
1.1 Економічна сутність прямих податків та їх роль у забезпеченні економічного розвитку країни.....	6
1.2 Основні функції та принципи оподаткування в сьогоденні.....	12
1.3. Нормативно-правове регулювання прямих податків.....	17
 РОЗДІЛ 2. ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	 28
2.1 Значення прямих податків у формуванні доходної частини бюджету	28
2.2 Аналіз фіскальної та регулюючої ролі прибуткових податків в Україні.....	36
2.3 Проблематика прямих податків в Україні.....	44
 РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	 53
3.1 Досвід прямого оподаткування в країнах Європи.....	53
3.2 Шляхи вдосконалення системи прямого оподаткування в Україні.....	62
 ВИСНОВКИ	 73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	77

ВСТУП

Актуальність теми. Одним з головних інструментів державного регулювання економіки є податкова система країни. Складові даної системи забезпечують більшу частину доходів бюджету, стимулюють або обмежують економічну діяльність та сприяють соціальній рівновазі. Крім того, податки забезпечують не тільки фіскальну функцію, але й регулюючу, тобто впливають на економічну поведінку платників податків та рівень соціальної справедливості, а також стимулюють інвестиції.

Вагому роль у системі оподаткування України відіграють прямі податки, зокрема податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств та майновий податок.

В сучасних умовах існує необхідність в удосконаленні системи вітчизняного прямого оподаткування, оскільки вона стикається з багатьма викликами, зокрема високим рівнем тіньової економіки, нерівномірним розподілом податкового навантаження та необхідністю підвищення її ефективності. Питання оптимізації фіскальних та регулюючих ефектів прямих податків є ключовими у контексті забезпечення стабільності державних фінансів та підвищенні довіри платників до податкової системи.

Досвід провідних країн вказує на те, що ефективно працююча система прямого оподаткування здатна забезпечити стабільні доходи бюджету, а також сприяти стимулювати економічне зростання. Проте Україна знаходиться на етапі реформування прямого оподаткування, тому аналіз його фіскальних та регулюючих ефектів є досить важливим процесом у формуванні збалансованої податкової політики.

Теоретичним та практичним аспектам проблематики прямого оподаткування присвячені наукові праці великої кількості вітчизняних та зарубіжних вчених таких, як Л. В. Трофімова, Л. Н. Бурко, Г. А. Білецька, які розглядають перспективні шляхи розвитку системи прямого оподаткування; А. Кліменко та А. Возна, які досліджують стан системи оподаткування в Україні,

зокрема прямого оподаткування; В. Процько, яка вивчає не лише вітчизняну систему прямого оподаткування, а й зарубіжний досвід з даного питання тощо.

Проте, незважаючи на досить велику кількість наукових здобутків, стан вітчизняного прямого оподаткування вимагає від наукових діячів поглиблення у економічну сутність даного питання та визначення обґрунтованих шляхів вдосконалення такої системи оподаткування.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження фіскальних і регулюючих ефектів прямого оподаткування в Україні та розробка рекомендацій щодо їх оптимізації для забезпечення стійкого соціального та економічного розвитку.

Для досягнення поставленої мети слід вирішити такі *завдання*:

- дослідити економічну сутність прямих податків та їх роль у податковій системі країни;
- охарактеризувати функції та принципи оподаткування;
- розглянути особливості механізму стягування складових системи прямого оподаткування;
- оцінити значення прямого оподаткування у формуванні дохідної частини бюджету України в 2019-2023 рр.;
- висвітлити фіскальні та регулюючі ефекти прибуткових податків;
- визначити проблематику вітчизняних прямих податків;
- розглянути досвід країн Європи у питанні справляння прямих податків та можливість його застосування у вітчизняну систему;
- розробити шляхи реформування системи прямого оподаткування.

Об'єктом дослідження є система прямого оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають в процесі оподаткування прибутків, доходів та майна суб'єктів господарювання.

Під час цього дослідження були застосовані такі методи: історичний метод (для аналізу становлення прямих податків), табличний метод (для збору, обробки та збереження даних), метод графічного зображення (для зображення статистичних даних), статистичний метод (для визначення тенденцій прямого оподаткування у надходженнях бюджетів), методи синтезу та аналізу, індукції та

дедукції, а також метод порівняння (для вивчення досвіду зарубіжних країн та оцінки можливості його застосування у вітчизняній практиці).

Інформаційною базою дослідження є наукові праці як українських фахівців, так і зарубіжних, а також законодавчі та нормативно-правові акти, періодична економічна література, підручники та навчальні посібники, статистичні матеріали Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, інтернет-ресурси.

Структура та обсяги роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (52 найменувань). Загальний обсяг роботи становить 82 сторінки. Робота містить 11 таблиць та 15 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

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

Податки, як економічна категорія, відіграють важливу роль не тільки у забезпеченні держави фінансовими ресурсами, а й приймають участь у економічному зростанні будь-якої країни. Така важливість даного поняття обумовлює чималу кількість праць як вітчизняних та і зарубіжних науковців в рамках вивчення даного питання. Проте і досі при визначенні сутності податків поміж вчених виникають суперечки. Це можна пояснити тим, що податок є складною економічною категорією, яка одночасно є господарським, правовим та економічним явищем. Тому щоб дати визначення сутності даного поняття варто розглянути як його характеризують різні наукові діячі.

Досліджуючи думки, які мали науковці про оподаткування у часи класичної школи, можна сказати, що А. Сміт, до прикладу, вважав оподаткування справедливою платою за послуги, які надає держава. Проте в той же час він був прихильником теорії неефективності державних послуг, що в певній мірі суперечить вище наведеному. З цього і випливають чотири основні принципи “доброї” податкової системи, які він сформулював у одній із своїх відомих праць. До таких принципів він відніс: справедливість, визначеність, зручність та економічність.

Натомість думка Д. Рікардо ґрунтувалася на тому, що податки перебувають у розпорядженні уряду і являють собою певну частку виробленої продукції та виконаної роботи. Крім того, він підкреслював, що податки можуть мати негативний вплив на капіталізацію та економічне зростання при умові, якщо вони мають занадто високі ставки. Даний вчений також вважав, що оподаткування певною мірою може негативно впливати на стимул праці та інвестицій, оскільки воно призводить до перерозподілу доходів.

Вивчаючи думки Жан-Батист Сея з даного питання, варто зазначити, що на його погляд економіка найкраще функціонує за обставин коли ринок самостійно регулює попит і пропозицію без значного впливу податків на цей процес. Тому

податки мають бути нейтральними щодо ринкових процесів і не повинні мати вплив на інвестиційні чи споживчі рішення.

Тобто, представники класичної школи вважали, що економічна категорія “податки” є необхідною, але її слід впроваджувати так щоб це не заважало ринковим механізмам і економічному зростанню країни.

Розглядаючи більш сучасні напрацювання, на нашу думку, варто виділити погляди таких науковців як: В. В. Буряковський, Л.О. Миргородська, В.Л. Андрущенко, Ю.Б. Іванов, А.І.Крисоватий, О.М.Десятнюк, М. П. Леоненко тощо.

Таблиця 1.1

Наукові погляди сучасних вчених на трактування терміну «податки»

Автори	Трактування терміну «податки»
В. В. Буряковський	Встановлені вищим органом законодавчої влади обов’язкові платежі, що сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом [3, с.4].
Л.О. Миргородська	Податки є індивідуальними безповоротними цільовими платежами юридичних та фізичних осіб в бюджет певного рівня в розмірах і терміни, встановлені законом [27, с.76].
В.Л. Андрущенко	Демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферу фінансових ресурсів із приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам [1, с.149].
Ю.Б. Іванов, А.І.Крисоватий, О.М.Десятнюк	Фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою її функцій [18, с.22].
М. П. Леоненко	Обов’язкові внески платників до бюджету та позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати яких регламентує податкове законодавство [26, с. 454].

Джерело: складено автором

Тобто проаналізувавши думки різних вчених, можна прийти до висновку, що податок являється в першу чергу обов’язковим платежем, який стягується з

фізичних та юридичних осіб з метою фінансування певних громадських та державних потреб.

Вивчаючи конкретно систему прямого оподаткування стає зрозуміло, що вона є важливим інструментом економічного регулювання, оскільки вона впливає на обсяг інвестицій та споживчий попит через зменшення доходів платників податків і має незначний вплив на ціни.

Даючи визначення такій системі, можна сказати, що «прямі податки — це певні платежі, що стягуються безпосередньо з доходів або майна фізичних і юридичних осіб» [41, с. 326].

Іншими словами, податок сплачується тією особою, на яку він офіційно накладений, без можливості перекласти його на іншу особу.

Варто зауважити, що такі податки вважаються особливо справедливими, оскільки механізми нарахування та сплати є прозорими і в більшості випадків джерело та об'єкт сплати збігаються.

Також під час охарактеризування сутності системи прямого оподаткування варто розглянути історію його становлення. Цікаво, що історично прямі податки виникають раніше за непрямі. Одним із перших таких податей був особистий податок, який стягувався з усіх осіб і ніяк не залежав від розміру доходу. Це пов'язано з тим, що у ті часи у суспільстві існувала рівність у забезпеченні кожного індивідуума. Тобто, особисте положення людей було на одному певному рівні, це і стало підґрунтям для вище наведеною податі. Саме це в свою чергу вважається першим проявом принципу справедливості в рамках оподаткування. Однак, під час суспільної еволюції увагу почали приділяти і іншим елементам платоспроможності. Тодішні науковці вивчаючи дану тематику дійшли до висновків, що люди мають у своїй власності абсолютно різну майнову нерухомість. Саме на цій стадії з'являється майнове оподаткування. Спочатку оподаткуванню підлягалося тільки нерухоме майно, проте у процесі удосконалення економічних процесів увагу почали приділяти також деяким формам рухомого майна. Таке збільшення об'єктів оподаткування відбулося через підвищення добробуту суспільства. На цьому етапі пряме оподаткування

починає становити вагому частину доходів держави, зокрема левину частину займало саме майнове оподаткування. Однак в умовах сьогодення значення даних податків у структурі податкових надходжень дещо відрізняється від вище наведеного.

Поглиблюючись у теоретичні аспекти прямих податків, варто визначити їх ознаки. Вивчаючи дане питання, можна сказати, що основними ознаками усіх податків прийнято вважати такі:

- обов'язковість — податки сплачують усі особи, які підпадають під податкове законодавство;
- безповоротність — податки не передбачають повернення платнику конкретних послуг або благ у розмірі, пропорційному сплаченій сумі;
- безеквівалентність — податки стягуються без прямої відповідності між сплатою податку і наданням конкретних вигод або послуг платнику;
- примусовий характер — податки стягуються примусово державними органами;
- законність — податки встановлюються тільки державою і регулюються на основі податкового законодавства;
- стягування без цільового призначення;
- одностороння спрямованість податкових відносин - кошти передаються лише від платника податків до держави;
- регулярність — податки стягуються на постійній або регулярній основі, зазвичай за встановлені періоди (рік, квартал, місяць).

Аналізуючи вище наведене, можна сказати, що ознаки оподаткування в певній мірі полегшують визначення сутності даної економічної категорії.

Також варто приділити увагу класифікації прямих податків. На сьогодні найчастіше такі податки класифікують за ступенем обліку фінансового стану. Таким чином, прямі податки поділяється на дві ланки, реальні та особисті податки (рис.1.1).

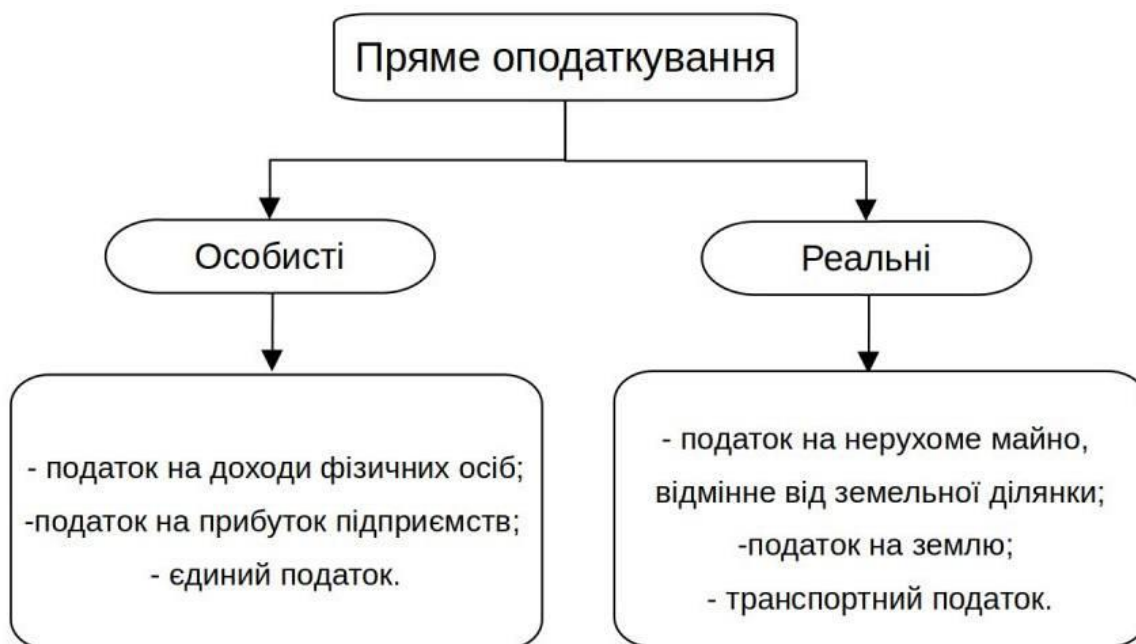


Рис. 1.1 Класифікація складових прямого оподаткування за ступенем обліку фінансового стану платника податків

Джерело: складено автором на основі [5].

Тобто, до особистого прямого оподаткування прийнято відносити податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств та єдиний податок. Цікаво, що перші два належать до загальної системи оподаткування, натомість як єдиний податок є проявом спрощеної системи.

Якщо розглядати реальні прямі податки, то до їх переліку входять: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; податок на землю; транспортний податок. В цілому вище наведені податки у законодавчо встановленому порядку є складовими одного єдиного податку на майно.

Як висновок можна сказати, що до особистого прямого оподаткування належать прибуткові податки, які стягуються як з підприємців так із громадян. Відповідно, до реальних прямих податків відносять майнове оподаткування.

Також важливим є розглянути переваги та недоліки прямого оподаткування. До недоліків можна віднести складний механізм їх стягнення, можливість ухилення від сплати податку через наявність комерційної таємниці та недосконалості фінансового контролю тощо. Проте складові прямого

оподаткування наділені економічними, регулюючими та соціальними привілеями. Тобто до переваг прямого оподаткування можна віднести наступне:

- прямі податки мають здібність регулювати деякі економічні процеси. До прикладу, через низьку прибутковість податок на прибуток підприємств займає відносно малу частку в дохідній частині бюджету і тому може бути використаним як важіль регулювання економіки;
- пряме оподаткування утворює залежність між доходами та сумою податків, яка стягується з суб'єктів господарювання. Це є, справедливим явищем, однак неабияку роль в цьому питанні відіграє вид шкали податкових ставок;
- поділ податкового навантаження в ідеальному середовищі відбувається пропорційно, тобто, чим більший дохід має платник, тим більше він сплатить у бюджет держави.

Крім того, пряме оподаткування має змогу як стимулювати, так і стримувати окремі види економічної активності. Тобто, більш низька ставка податку на прибуток може сприяти стимулюванню інвестицій та утворенню нових робочих місць, натомість завищена ставка даного податку ймовірно викличе небажані для держави економічні поведінки, до прикладу, такі як монополізація.

Важливим також є те, що оптимальне пряме оподаткування дозволяє громадянам витратити більше, що позитивно впливає на рівень попиту щодо товарів та послуг. До того ж, оптимальна система прямого оподаткування безпосередньо сприяє підвищенню інвестиційної привабливості будь-якої країни. Таке явище є цілком логічним, оскільки, бізнеси шукають сприятливі податкові умови для інвестицій, тому держави з нижчими податковими ставками чи наявними спеціальними пільгами можуть залучати більше іноземних інвестицій, що безпосередньо впливає на рівень економічного розвитку країни.

Роблячи висновки, можна стверджувати, що використання прямих податків, незалежно від їх організаційно-правової форми, форми власності та галузевої приналежності, є одним з найважливіших способів регулювання та

забезпечення взаємозв'язку між інтересами держави та суспільства. Така система оподаткування також регулює зовнішньоекономічну діяльність, у тому числі приплив іноземних інвестицій, і є важливим, якщо не основним, інструментом економічного розвитку будь-якої країни. Проте для забезпечення сталого економічного розвитку держави за допомогою прямих податків, їх система повинна бути гармонійною та оптимальною, як для держави, та і для фізичних та юридичних осіб.

1.2 Основні функції та принципи оподаткування в сьогоденні

Перш за все необхідно зазначити, що пряме оподаткування є важливою складовою загальної податкової системи, що безпосередньо впливає на дохід фізичних та юридичних осіб. Визначаючи сутність та роль системи прямого оподаткування варто також розглянути функції та принципи, які їй притаманні. Дане питання є надзвичайно важливим під час процесу визначення теоретичних засад оподаткування, оскільки основні функції податків відображають їхню роль у забезпеченні економічної стабільності та соціальної справедливості.

Проте також варто зазначити, що вчені не виділяють окремо функції які виконує непряме оподаткування, а які пряме. Вони визначають функції в цілому для всіх видів податків, що є складовою податкової системи будь-якої країни.

Таким чином, у класичній теорії оподаткування виділяють такі ключові функції як фінансову та регулюючу.

Фінансова функція є основною та історично першою функцією оподаткування. Її сутність полягає в акумулюванні коштів до бюджету держави для фінансування державних видатків. Це включає утримання державного апарату, фінансування охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення, оборони та інших суспільних потреб. Через цю функцію держава отримує фінансові ресурси для здійснення своєї діяльності.

Говорячи про думки науковців щодо сутності даної функції, то певна кількість науковців зазначають, що: «Фіскальна функція податків передбачає акумулювання за допомогою фіскальних платежів платників фінансових ресурсів бюджетів, подальше використання яких дозволить реалізувати державні програми із забезпечення суспільних потреб» [23, с.18].

Безумовно фіскальна функція є необхідною для забезпечення потреб держави та суспільства. Така важливість полягає в тому, що податки є основним джерелом доходів бюджету. Дефіцит бюджетних надходжень може спричинити зростання державного боргу, що в свою чергу, веде до негативних економічних наслідків, таких як зростання інфляції та уповільнення економічного розвитку. Фіскальна функція податків передбачає акумулювання за допомогою фіскальних платежів платників фінансових ресурсів бюджетів, подальше використання яких дозволить реалізувати державні програми із забезпечення суспільних потреб

Якщо говорити про регулюючу функцію, то її важливість полягає в тому, що завдяки її властивостям відбувається коригування економічних процесів у державі. Воно здійснюється шляхом зміни податкових ставок та пільг, які впливають на інвестиційну активність, споживання, структуру виробництва та розподіл доходів у суспільстві.

Крім того, можна стверджувати, що регулююча функція має набагато глибше значення ніж фіскальна. Податки завдяки цій функції мають змогу регулювати певні економічні процеси. Таким чином, регулююча функція дозволяє уряду коригувати економічні цикли, стимулювати розвиток певних галузей або навіть стримувати інфляцію та нерівномірність надходження доходів держави в розрізі певних податків.

Цікаво, що зазвичай реалізація регулюючої функції відбувається саме за рахунок прямих податків, тоді як складові системи непрямого оподаткування забезпечують виконання фіскальної функції. Проте в умовах перехідної економіки дана закономірність може бути непомітною. Крім того, значення

регулюючої функції суттєво зростає разом із ступенем втручання держави у економічні процеси.

Варто також зазначити, що певна кількість науковців визначають похідні цих двох основних функцій оподаткування. Тобто, на їх розсуд вище наведені функції складаються з окремих підфункцій.

Таким чином, повертаючись до фіскальної функції, можна сказати, що вона поділяється на контрольну та розподільну підфункції.

Для початку розглянемо більш детально розподільчу підфункцію. Її здійснення дозволяє зменшувати соціальну нерівність та підтримувати найменш захищені верства населення. Сутність розподільчої підфункції полягає в тому, що держава, в особі податкових органів, стягуючи податки з більш забезпечених громадян, перерозподіляє їх на користь тих, хто потребує державної підтримки у вигляді соціальних виплат, субсидій або певних державних послуг.

Яскравим прикладом виконання розподільчої підфункції є прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб чи юридичних осіб, яка допомагає рівномірно розділити податковий тягар, адже при такій системі оподаткування розмір ставки залежить напряму від розміру доходу тієї чи іншої особи. Така шкала оподаткування безумовно сприяє соціальній рівності громадян будь-якої держави.

Щодо контрольної підфункції, то її сутність полягає в тому, що через податки держава здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. Крім того, саме її доцільне виконання гарантує державі прозорість фінансових потоків, зниження рівня тіньової економіки, що в свою чергу зменшить ймовірність ухилення від сплати податку з боку платника.

Наприклад, зниження податків на прибуток підприємств може стимулювати інвестиції, що призведе до зростання економічної активності. У той же час, підвищення податків на шкідливі для екології види діяльності може зменшити негативний вплив на навколишнє середовище.

Тобто спираючись на вище наведене, можна стверджувати, що податкові органи, проводячи перевірку правильності нарахування та сплати податків,

виконують важливу роль у забезпеченні законності фінансових операцій і фінансової дисципліни.

Щодо складових регулюючої функції, то до них належить стимулююча та стримуюча підфункції.

Говорячи про першу, можна виділити, що для її реалізації необхідне використання деяких податкових інструментів для стимулювання розвитку певних галузей економіки, інновацій та науково-технічного прогресу. До таких інструментів відносять: податкові пільги; звільнення або зменшення податкових ставок для тих, хто інвестує у виробництво, науку, освіту чи охорону довкілля тощо. Таким чином, держава за допомогою системи пільг та заохочень може направляти інвестиції в ті галузі, які є пріоритетними для розвитку національної економіки.

Проте держава через податки може також і стримувати або зменшувати економічну активність. За це відповідальною є така підфункція як стримуюча. Умисне зменшення вище наведеної активності здійснюється в цілях запобігання негативних явищ в економіці. Прикладом таких явищ може бути інфляція або надмірне споживання суспільством певних ресурсів. Таке стримування в переважній частині випадків здійснюється за допомогою підвищення податкових ставок. Тобто, підвищення податків зменшує до прикладу кількість вільних коштів у населення та бізнесу, що знижує попит на товари та послуги, і в результаті допомагає зменшити інфляційний тиск на економіку. Крім того, через підвищення податків держава може зменшити рівень споживання, коли економіка перегрівається, і стимулювати таким чином збереження капіталу. Отже, основна мета цієї функції полягає у регулюванні макроекономічних процесів, які безпосередньо мають відношення до співвідношення попиту і пропозиції.

В цілому, можна сказати, що усі наведені підфункції є певним уточнення основних функцій оподаткування. Також ці підфункції дають можливість більш детально визначити сутність та особливості їх похідних.

До того ж важливим є розглянути принципи оподаткування, на яких безпосередньо і ґрунтується уся система оподаткування. Таким чином,

проаналізувавши певну кількість наукових джерел, можна визначити такі основні принципи як:

- принцип справедливості — передбачає пропорційний розподіл податкового тягаря відповідно до фінансових можливостей кожного окремого платника податків;
- принцип зручності — стягування податків повинно відбуватися в найоптимальніший для платника спосіб та час;
- принцип загальності — усі громадяни та суб'єкти господарювання повинні сплачувати податки, якщо вони отримують дохід або володіють майном, що підлягає оподаткуванню (виключенням є випадки передбачені Податковим кодексом України);
- принцип економичності — витрати на адміністрування та стягування податків повинні бути в певній мірі меншими за частку надходжень від оподаткування;
- принцип обов'язковості — усі платники податків повинні виконувати свої зобов'язання, що чітко визначені у чинному податковому законодавстві;
- принцип визначеності — кожен платник податків повинен знати які податки він сплачує, в якому розмірі, в які строки та в який спосіб необхідно сплачувати ці податкові зобов'язання;
- принцип ефективності — держава має досягти оптимального співвідношення податкових надходжень та витрат на адміністрування і сплату податків, за для мінімізації негативного впливу оподаткування на економічну діяльність;
- принцип простоти — усім платникам податків має бути зрозуміло умови, що стосуються сплати податків;
- принцип відповідальності — як платник, так і держава несе повну відповідальність за свої дії згідно з чинним ПКУ.
- принцип достатності — розмір стягнутих податкових платежів повинен бути достатнім щоб задовільнити базові потреби суспільства;
- тощо.

Отже, підсумовуючи можна стверджувати, що функції та принципи прямого оподаткування безпосередньо допомагають поглибити сутність даної економічної категорії, а також показують насправді яку важливу роль таке поняття як “податок” відіграє для економічного розвитку держави. Така важливість обумовлена тим, що функції оподаткування спрямовані на стабільність, розвиток та ефективність економічної системи будь-якої країни. В той час як принципи визначають яким чином забезпечити організацію вище наведеного, що в результаті дозволяє отримати прозорий, справедливий та ефективний розподіл податкового тягаря серед громадян.

1.3. Нормативно-правове регулювання прямих податків.

В умовах сьогодення механізм стягування та сплати прямих податків бузросередньо регламентується певними нормативно-правовими актами, в яких чітко прописано елементи з яких складається податкова система. До таких елементів відносять:

- об’єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- податкова ставка;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Тому необхідно розглянути окремо регулювання кожного податку, який є складовою системи прямого оподаткування.

Таким чином, порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств в першу чергу регламентується розділом III Податкового кодексу України.

Перш за все необхідно розпочати з того, що даний податок сплачують тільки юридичні особи, до їх числа входять як резиденти, так і нерезиденти України.

Об'єктом оподаткування цього податку є прибуток підприємства, який має джерело походження як на території України, так і за її межами. Тобто, можна сказати, що об'єкт оподаткування ППП (податок на прибуток підприємств) визначається, як фінансовий результат до оподаткування відкоригований певною податковою різницею. Проте, для нерезидентів об'єктом оподаткування цього податку виступає їх дохід, який походить з України та підлягає оподаткуванню відповідно до статті 160 ПКУ.

Наступним елементом податкової системи є база оподаткування, яка в даному випадку виступає грошовим вираженням безпосередньо його об'єкта оподаткування та регламентована статтею 135 ПКУ.

Щодо ставки оподаткування, то вона залежить від виду діяльності яку провадить той чи інший суб'єкт господарювання. Таким чином, усі можливі ставки податку на прибуток регламентовані статтею 136 Податкового кодексу України (табл. 1.2). Проте, варто зазначити, що основна ставка даного податку становить 18%. Ця ставка використовується у переважній кількості випадків, інші ж наведені ставки застосовуються на багато рідше, через достатньо специфічні види діяльності, на які вони встановлені.

Таблиця 1.2

Ставки податку на прибуток підприємств в Україні

Розмір ставки	Нормативно-правова база	Вид доходу
---------------	-------------------------	------------

18%	Пункт 136.1 стаття 136 ПКУ, підпункт 136.4.2 пункт 136.4 стаття 136 ПКУ	Базова (основна) ставка податку на прибуток підприємств. У більшості випадків податок нараховується саме за цією ставкою. Також вона діє для доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.
3%	Підпункт 136.2.1 пункт 136.2 стаття 136 ПКУ	За договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визначається у підпункті 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 цього Кодексу
0%	Підпункт 136.2.2 пункт 136.2 стаття 136 ПКУ	За договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, та визначених підпунктами 14.1.52, 14.1.52-1, 14.1.52-2 і 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.
0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20 %	Пункт 136.3 стаття 136 ПКУ	Застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених пунктом 141.4 статті 141 цього Кодексу.
10%	Підпункт 136.4.1 пункт 136.4 стаття 136 ПКУ	Від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів

Джерело: складено автором на основі [35].

Наступним елементом, який необхідно розглянути є порядок обчислення податку. Розраховується він шляхом віднімання суми витрат здійснених у даний податковий період від суми доходів отриманих у цей же період, відповідних до міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що у бухгалтерському обліку класифікація доходів, які може отримати підприємство за той чи інший період вказана у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Згідно з яким доходи підприємства поділяються на такі види як: «дохід (виручка) від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи» [37, П. 7].

Щодо витрат, то вони як і доходи за бухгалтерським обліком мають певну класифікацію. За своєю сутністю витрати підприємства являються вираженням певного обсягу спожитих підприємством ресурсів, що забезпечують здійснення його господарської діяльності. Таким чином, витрати зазвичай поділяють за такими групами як: «собівартість реалізованої продукції; витрати на збут; адміністративні витрати; інші операційні витрати; фінансові витрати; інші витрати» [38].

Повертаючись до порядку обчислення податку на прибуток, необхідно зазначити, що в деяких випадках враховуються певні податкові різниці, які можуть як збільшувати, так і зменшувати фінансовий результат підприємства. Згідно з чинним законодавством, податкова різниця визначається як обов'язкове коригування фінансового результату того чи іншого підприємства, яке здійснюється до оподаткування. Дане змінення фінансового результату виконується тільки у випадках, які вказані у Податковому кодексі України.

Таким чином, якщо підприємство має дохід більше ніж 40 мільйонів гривень за певний податковий період, то воно при розрахунку об'єкта оподаткування ППП обов'язково здійснює коригування свого фінансового результату на податкові різниці та має право використовувати правила трансферного ціноутворення. В загальному, можна виділити кілька видів податкових різниць, серед яких: різниці, що виникають під час нарахування амортизації необоротних активів; різниці, які формуються при створенні резервів; а також різниці, що з'являються в процесі проведення фінансових операцій тощо [35].

Тому підсумовуючи, можна сказати, що податок на прибуток підприємств має два методи обчислення. Перший для підприємств дохід яких не перевищує встановлену межу, а другий для суб'єктів господарювання, що мають дохід більше ніж 40 мільйонів гривень.

Говорячи про податкові звітні періоди, то у податку на прибуток підприємств є два базових податкових періоди, квартал та рік. Квартальний податковий період є так би мовити базовим, виключенням є випадки коли платник сам повідомляє контролюючі органи про бажання обрати річний період оподаткування. Тобто по суті базовими податковими періодами для юридичних осіб є квартал, півріччя, три квартали та рік. Цікаво, що кварталний період застосовується тільки з початку року, а декларація з податку на прибуток підприємств розраховується наростаючим підсумком. Також податковим законодавством визначено певні випадки коли податковим періодом у суб'єкта оподаткування може бути тільки рік. До таких випадків відносять «наступне:

- платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;
- виробників сільськогосподарської продукції;
- платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний період, не перевищує 40 млн. Гривень.» [35; ст.137].

Щодо подання декларації, то платнику зі звітним кварталним періодом надати декларацію з податку на прибуток підприємств необхідно протягом 40 календарних днів після закінчення кварталу, а підприємства з річним періодом протягом 60 календарних днів після закінчення року. Однак, не зважаючи на те, який податковий період у платника даного податку сплатити самостійно нараховану суму, яка була вказана у декларації, він має протягом 10 календарних днів, які починаються з наступного дня після закінчення певного строку подання декларації.

Після розглядання нормативно-правових аспектів прибуткового податку для юридичних осіб, необхідно приділити увагу оподаткуванню доходів фізичних осіб. Законодавчо даний податок регламентується розділом IV ПКУ.

Таким чином, об'єктом оподаткування податку на доходи фізичних осіб є місячні (річні) доходи фізичних осіб, що мають джерело походження як в Україні, так і за її межами. Базою оподаткування, як і в попередньому випадку, є об'єкт оподаткування у грошовому вираженні.

Таблиця 1.3

Ставки податку на доходи фізичних осіб в Україні

Розмір ставки	Нормативно-правова база	Вид доходу
18 %	п. 167.1 ст. 167 ПКУ	доходи, нараховані (виплачені, надані) (за виключенням деяких випадків) у тому числі, але не виключно у формі: - заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; - перевищення суми пенсії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), щомісячного довічного грошового утримання, які отримуються платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом; - пасивний дохід;
9 %	п. 167.5 ст. 167 ПКУ	доходи у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток;
5%	п. 167.2 ст. 167 ПКУ	доходи у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами - платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування);
0%	п. 167.3 ст. 167 ПКУ	вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення

Джерело: складено автором на основі [35].

Щодо ставок даного податку, то базовою ставкою даного податку є 18%. Проте законодавством передбачені випадки, коли дохід фізичної особи буде

оподатковуватися за іншими ставками. Усі передбачені Податковим кодексом України ставки податку на доходи фізичних осіб були розглянуті у таблиці 1.3.

Визначивши базу оподаткування та ставки даного податку, необхідним є розглянути наступний елемент складової податкової системи, тобто порядок обчислення ПДФО (податок на доходи фізичних осіб). Обчислюється він на основі наступного порядку:

$$\text{ПДФО} = (\text{Оподатковуваний дохід-ПСП}) * 18\%$$

Отже, податок на доходи фізичних осіб розраховується шляхом зменшення оподаткованого доходу на податкову соціальну пільгу, якщо така передбачена, та його множення на ставку.

Щодо податкових соціальних пільг, то вони регламентовані статтею 169 Податкового кодексу України. Тобто, до заробітної плати працівника можуть бути застосовані наступні соціальні пільги: 100%, 150% та 200%.

Соціальна пільга у розмірі 100% вважається базовою і надається платникам податків, які мають на утриманні двох або більше дітей віком до 18 років, причому застосовується окремо для кожної дитини зазначеного віку [35; п. 169.1.2].

Щодо 150% податкової пільги, то вона надається платникам ПДФО таким як: «батькам одинакам, вдові (вдівцю) або опікуну чи піклувальнику в розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; особі, яка утримує дитину з інвалідністю; особі, яка постраждала внаслідок аварії на ЧАЕС (1 та 2 категорії); особі, яка є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; особі з інвалідністю I або II групи, у тому числі з дитинства; особі, якій призначена довічна стипендія у зв'язку з переслідуваннями за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; учаснику бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни» [35; п. 169.1.3].

Остання податкова соціальна пільга у розмірі 200% майже не застосовується, однак на неї мають право такі категорії громадян як: «Героям України; особи, які нагороджені чотирма і більше медалями "За відвагу"; учасники бойових дій під час Другої світової війни; особи, які у період Другої

світової війни працювали в тилу; особи із інвалідністю I і II групи, які брали участь у бойових діях на території інших країн у період після Другої світової війни (але, важливо, що учасників АТО вона не стосується); колишні в'язні концтаборів, гетто та місць примусового утримання під час Другої світової війни; особи, які визнані репресованими чи реабілітованими» [35; п.169.1.4].

Крім того, варто зазначити, що базою для будь-якої пільги на сьогодні є 50% від мінімального прожиткового мінімуму, що встановлюється на 1 січня кожного року.

Також варто зазначити, що відрахування ПДФО здійснює податковий агент. До прикладу, якщо податок утримується з заробітньої плати, то податковим агентом виступає сам роботодавець. Проте якщо фізична особа отримує дохід від особи, що не являється податковим агентом, або ці доходи мають походження за територією України, платник зобов'язаний подати річну декларацію про майновий стан і доходи зі включенням вище наведеного до річного оподатковуваного доходу. У більшості випадків така декларація подається до 1 травня року, що є наступним за звітний.

Розглянувши, нормативно-правові аспекти реального прямого оподаткування, складові якого відносяться до загальної системи оподаткування, необхідно також приділити увагу особистому. До такого виду прямого оподаткування відносить податок на майно.

Регламентується вище наведений податок розділом XII Податкового кодексу України. Тобто, він має свої три складові до яких належать:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- земельний податок;
- транспортний податок.

Цікаво, що майнові податки є частиною місцевого оподаткування. Саме тому кожен орган місцевого самоврядування сам встановлює розмір ставки даних податків, в межах ПКУ.

Першим із зазначених оподатковується нежитлова та житлова нерухомість, до прикладу, квартира, комерційна нерухомість, житлові будинки тощо.

Виключенням є наступні будівлі такі як: школи, лікарні, релігійні організації або музеї. Щодо ставки даного податку, то вона не може перевищувати 1,5% від мінімальної заробітної плати за 1 квадратний метр площі об'єкта нерухомості.

Також законодавством визначено певні податкові пільги щодо даного податку. Таким чином, нерухомість квартирного типу не оподатковується до 60 метрів квадратних, а житлові будинки — до 120 метрів квадратних.

Наступною складовою майнового оподаткування є земельний податок. Їм оподатковуються усі земельні ділянки, що перебувають у власності чи користуванні юридичних та фізичних осіб. Ставки цього податку також встановлюються виключно місцевими радами, проте Податковим кодексом України встановлено певні обмеження. Виходячи з цього, для ріллі, до прикладу, граничним значенням ставки є 3% від нормативної грошової оцінки певного об'єкта, а для земель загального користування ставка не повинна бути більшою за 1%. Цікаво, що податковий період та спосіб нарахування земельного податку такі самі як і в податку на нерухоме майно.

Останньою складовою є транспортний податок, який стягується як з фізичних, так і з юридичних осіб. Цей податок сплачується за певні легкові автомобілі. Такий автомобіль повинен бути не старший за 5 років та мати середньоринкову вартість понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року. Цікаво, що у випадках коли такий транспортний засіб належить нерезиденту, але був зареєстрований в Україні, він також є об'єктом оподаткування транспортного податку. Якщо говорити про ставку, то вона є фіксованою та складає 25 000 грн за кожен автомобіль на рік [35; ст.267].

Важливо, що податковим періодом усіх складових податку на майно є календарний рік. Також варто зазначити, що нараховує даний податок для фізичних осіб саме контролюючий орган, натомість як юридичні особи повинні це зробити самостійно подавши певну декларацію до ДПС України не пізніше за 20 лютого поточного року. Дані у таких деклараціях вказуються на 1 січня звітного року.

Строки сплати даного податку для юридичних та фізичних осіб також відрізняються. Таким чином, фізична особа повинна сплатити даний податок протягом 60 днів з дня отримання повідомлення-рішення. Юридичні ж особи сплачують податок на нерухоме майно щоквартально до 30 числа наступного місяця за звітним кварталом.

Однак, якщо право власності на той чи інший об'єкт з'явилося протягом року, юридична особа повинна протягом 30 днів з дня виникнення такого права подати певну декларацію. Сплата податків у такому випадку починається з місяці у якому з'явилося право власності на нерухоме майно, земельну ділянку чи певний легковий автомобіль.

Отже, нормативно-правове регулювання будь-якого податку складається в першу чергу з чіткого законодавчого визначення кожного елементу податкової системи. Не є й виключенням складові прямого оподаткування загальної системи, що були детально розглянуті. Таким чином, податок на прибуток підприємств регламентується розділом III Податкового кодексу України, податок на доходи фізичних осіб - розділом IV, а податок на майно - розділом XII.

Тобто, після детального вивчення законодавчого регулювання оподаткування прибутку або доходу та майна суб'єктів господарювання, можна сказати, що складові як особистого так і реального прямого оподаткування мають низку своїх особливостей, а механізми стягнення даних податків є досить складними та потребують певного розвитку.

ВИСНОВКИ ЗА ПЕРШИМ РОЗДІЛОМ

Після визначення сутності такої економічної категорії, як податок, можна стверджувати, що вона відіграє надто важливу роль у процесі становлення будь-якої держави. Проте, не зважаючи на це, думки вчених стосовно визначення сутності даного поняття і досі мають певні розбіжності. Також було з'ясовано, що ознаки, функції та принципи податків допомагають детальнішому визначенню сутності даної категорії. Тобто ругуючі та фіскальні аспекти регулювання прямого оподаткування впливають не тільки на економічний стан держави, а й на соціальний добробут населення, оскільки при умові їх раціонального застосування можна підвищити рівень забезпечення базових потреб населення.

Говорячи саме про пряме оподаткування, варто зазначити, що воно є важливою складовою податкової системи усіх економічно розвинутих країн. Видів класифікування даного напрямку в оподаткуванні на сьогодні існує багато, проте найчастіше науковці поділяють прямі податки на реальні та особисті. Цікаво, що особисте оподаткування з'явилося раніше ніж реальне. Складові особистого прямого оподаткування безпосередньо пов'язані із доходами або прибутками суб'єктів господарювання. Таким чином, ППП та ПДФО є одними з найважливіших податків не тільки серед прямих податків, а й серед усіх складових податкової системи. Реальне ж оподаткування складається з податку на майно. Даний податок також є дуже важливим, особливо для місцевого бюджетного рівня. Така важливість обумовлена тим, що він опосередковано є фактором децентралізації місцевого рівня самоврядування. Тобто, податок на майно у повному обсязі надходить до місцевих бюджетів і наповнює такі бюджети власними коштами, що і дає змогу бути такому рівню бюджетів більш самостійними.

Розглянувши нормативно-правове регулювання кожного вище наведеного податку, можна стверджувати, що механізм нарахування та стягнення прямих податків в сьогоденні є досить складним і потребує певного законодавчого удосконалення.

РОЗДІЛ 2. ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1 Значення прямих податків у формуванні доходної частини бюджету.

Визначаючи значення прямого оподаткування у процесі формування доходної частини бюджету, можна сказати, що воно є дуже важливою складовою доходів Зведеного бюджету України. Це підтверджується питомою вагою прямих податків не тільки у податкових надходженнях, а й у доходах в цілому (таблиця 2.1, рис. 2.1)

Таблиця 2.1

Надходження від системи прямого оподаткування до Зведеного бюджету
України впродовж 2019-2023 рр.

Показники	2019	2020	2021	2022	2023
Прямі податки, млн.грн	466039,2	489043,1	603154,8	635251	755267,9
Податкові надходження, млн.грн	986348,5	1136687,1	1453804	1343225	1638085
Доходи, млн.грн	1184278	1376661,6	1662242,6	2196273,3	3104306,5
ВВП, млн.грн	3974564	4194102	5459574	5191028	6537825
Питома вага у:					
- податкових надходженнях, %	47,25	43,02	41,49	47,29	46,11
- доходах, %	39,35	35,52	36,29	28,92	24,33
- ВВП, %	7,57	7,78	7,67	7,43	7,39

Джерело: складено автором на основі [31;45].

Аналізуючи наведені у таблиці 2.1 дані, можна сказати, що надходження від прямого оподаткування протягом 2019-2023 мали постійну тенденцію до збільшення. Таким чином, порівнюючи показники 2023 року з 2019 роком бачимо, що надходження від даного оподаткування збільшилися 289228,7 млн. грн.

Проте якщо у абсолютному значенні надходження від прямого оподаткування мали стійку тенденцію до збільшення, то у відносному - ситуація дещо інакша. Тобто, на рис. 2.1 бачимо, що надходження від прямого оподаткування впродовж останніх п'яти років займають левину частку отриманих доходів від податків.

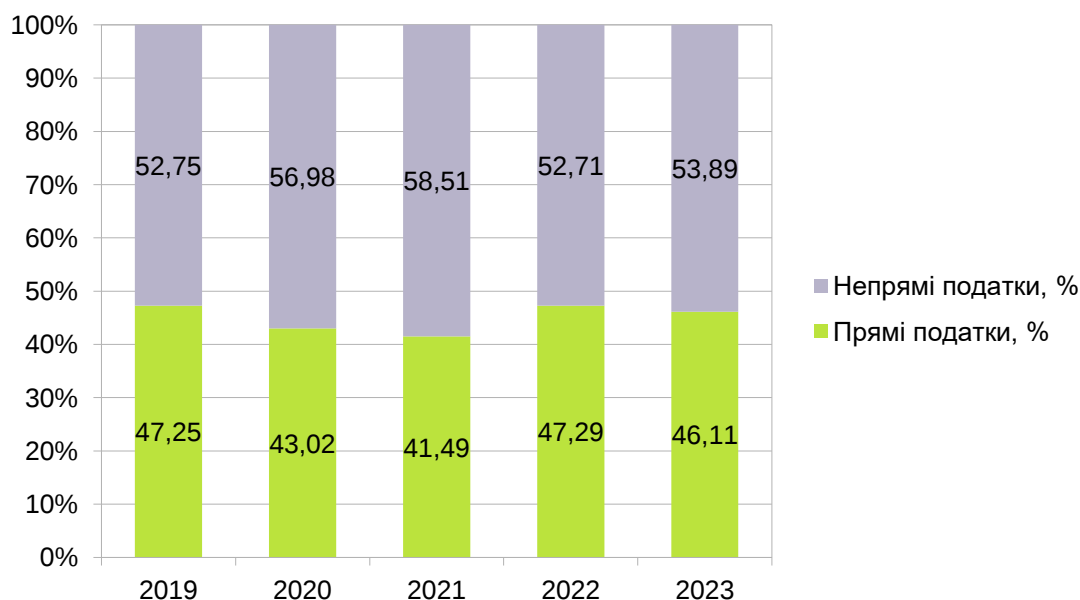


Рис. 2.1 Динаміка питомої ваги прямих податків у податкових надходженнях Зведеного бюджету України впродовж 2019-2023 рр., %
Джерело: складено автором на основі [31].

Однак, необхідно зауважити, що непрямі податки в сьогоденні переважають над прямими. Таким чином, у 2019 році прямі податки у податкових надходженнях зайняли 45,25%, у 2020 — 43,02 %, у 2021 — 41,49%, 47,29%, у

2022 — 47,29% та у 2023 році — 46,11%. З наведених даних бачимо, що питома вага прямого оподаткування у податкових надходженнях Зведеного бюджету України мала коливальний характер. Найбільшого значення вона набула у 2022 році, що є досить цікавою зміною, враховуючи повномасштабне вторгнення на території України. Однак, таку зміну можна пояснити збільшенням грошового забезпечення військовослужбовців та ростом фактичної ціни на природний газ. Найменшого ж значення прямі податки у структурі податкових надходжень зайняли у 2021. Проте у абсолютному значенні прямі податки у 2021 році мали приріст +23,33%. Такі дані нам говорять про те, що відсоткове відношення податків змінилося лише через стрімке збільшення надходжень від непрямого оподаткування.

Також важливим є розглядання питомої ваги прямого оподаткування у загальних доходах Зведеного бюджету України та валовому внутрішньому продукті (рис 2.2).

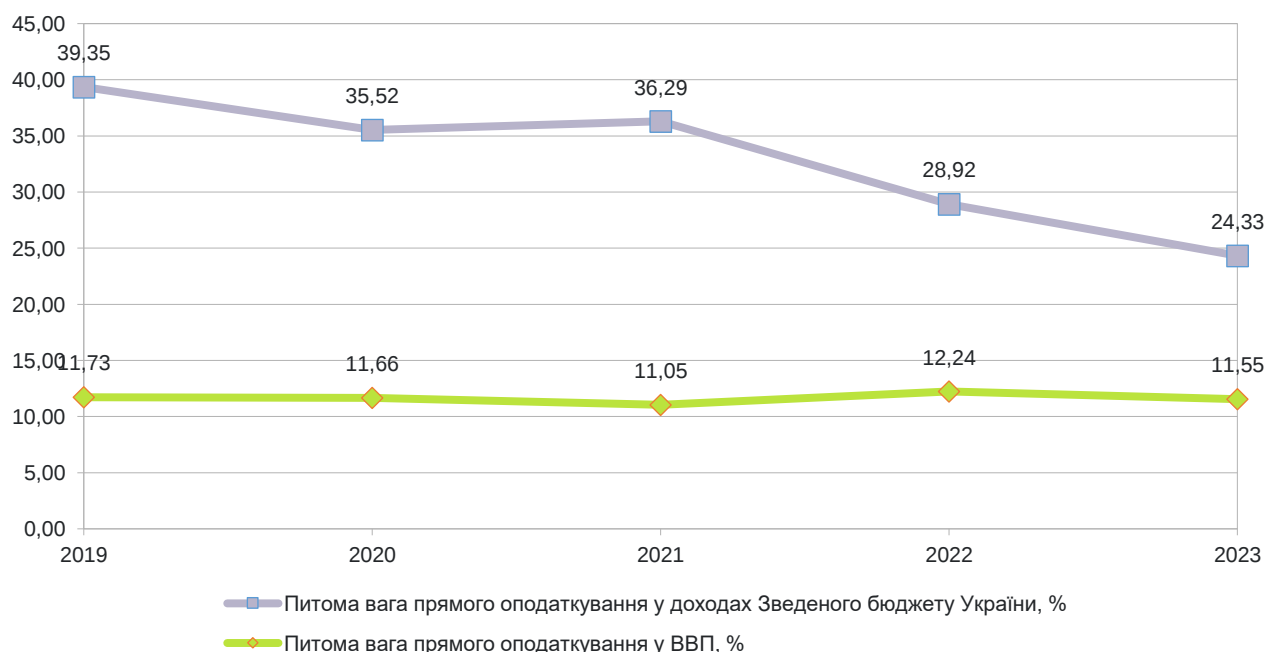


Рис. 2.2 Динаміка питомої ваги прямих податків у доходах Зведеного бюджету України та ВВП впродовж 2019-2023 рр., %

Джерело: складено автором на основі [31;45].

Говорячи про питому вагу даного виду оподаткування у загальних доходах Зведеного бюджету України, можна сказати, що чітка тенденція була наявна

протягом 2021-2023 років, проте вона є негативною, оскільки роль прямого оподаткування у доходах бюджету стрімко зменшується. Таке зменшення протягом трьох років становило майже 12%. Причиною цього є те, що з початком повномасштабного вторгнення сама структура доходів бюджету зазнала змін. Тобто, на таке зменшення питомої ваги прямих податків вплинуло на те, що у 2022 та 2023 році доходи бюджету значно збільшилися за рахунок коштів від закордонних країн і міжнародних організацій.

Говорячи про відношення прямих податків до ВВП, можна зазначити, що в цілому протягом останніх років цей показник був на одному рівні. Такий висновок можна зробити через те, що максимальне коливання показника впродовж 2019-2023 років відбулося у розмірі 1,19%. Так у 2019 році питома вага ПП у ВВП становила 11,73%, у 2020 — 11,66%, у 2021 — 11,05%, у 2022 — 12,24% та у 2023 році — 11,55%.

Крім того, необхідно розглянути саму структуру надходжень від прямого оподаткування (рис 2.3).

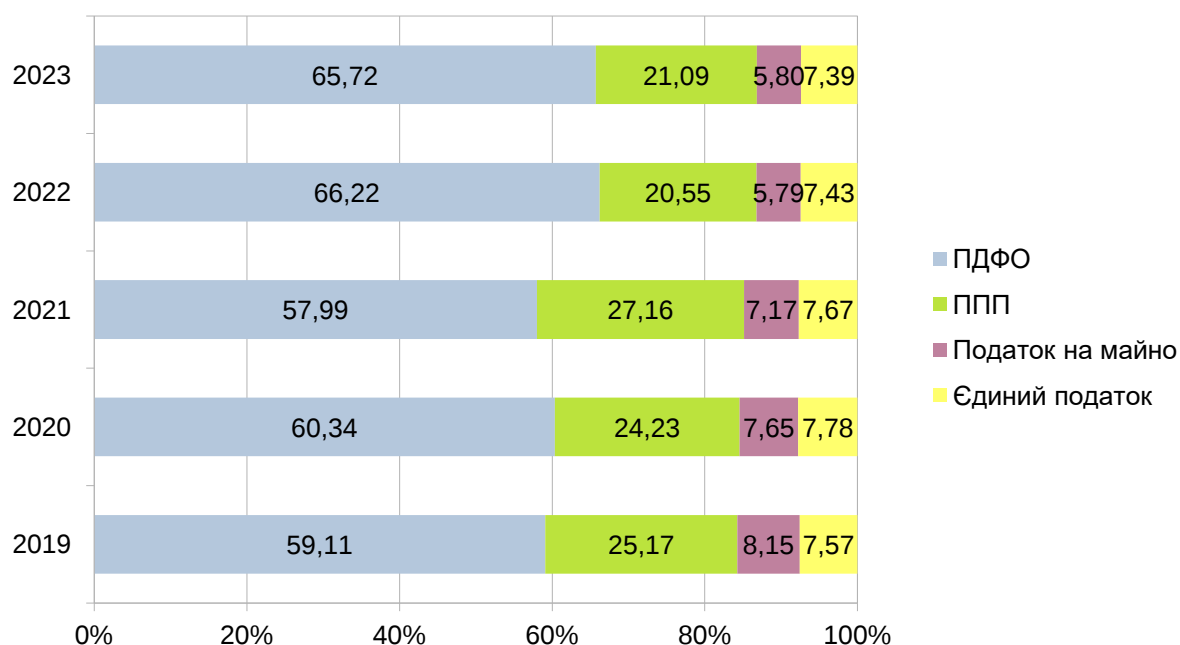


Рис 2.3 Структура системи прямого оподаткування впродовж 2019-2023
рр., %

Джерело: складено автором на основі [31].

Тобто, найвагомішим серед прямих податків є податок на доходи фізичних осіб. Найбільшого значення даний податок набуває у 2022 році та становить 66,22% у структурі прямого оподаткування, а найменшого у 2021 році — 57,99%.

Наступним за вагомістю є податок на прибуток підприємств, питома вага якого в середньому у період 2019-2023 років становила 23,66%. Найбільшого значення цей показник досягнув у 2021 році. Таким чином, питома вага ППП у системі прямого оподаткування у цей рік становила 27,16%, що на 2,93% більше ніж у 2020 році. Таке підвищення є цілком логічним оскільки саме 2021 рік став для більшості галузей економіки відновлювальним після початку пандемії. Крім того, на результати також вплинуло те, що саме в цей рік значно підвищилася ціна на залізну руду і відповідно це відобразилося на задекларованих результатах та сумах сплаченого податку підприємствами, які пов'язані з металургією.

Щодо інших складових прямого оподаткування, то варто зазначити, що тільки у 2019 році питома вага майнового оподаткування переважала над значністю єдиного податку. У 2020 році вони були майже на рівних позиціях, питома вага податку на майно становила 7,17%, а єдиного податку — 7,67%. Починаючи з 2022 року єдиний податок починає помітно переважати над майновим.

Тобто, як висновок, можна стверджувати, що у системі прямого оподаткування протягом останніх п'яти років перше місце посідає податок на доходи фізичних осіб, друге — податок на прибуток підприємств, третє — єдиний податок, четверте — податок на майно.

Також не менш важливим є детальне аналізування того, як дані податки впливають на дохідну частину бюджетів різних рівнів, а саме на доходи Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

Спочатку розглянемо доходи Державного бюджету України. Таким чином, у доходах бюджету цього рівня наявні такі представники прямого оподаткування як податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств (рис.2.4).

Щодо податку на доходи фізичних осіб, то від усіх надходжень отриманих від даного податку до Державного бюджету потрапляє 25%. Уся інша частина розподіляється між бюджетами конкретної громади та обласним.

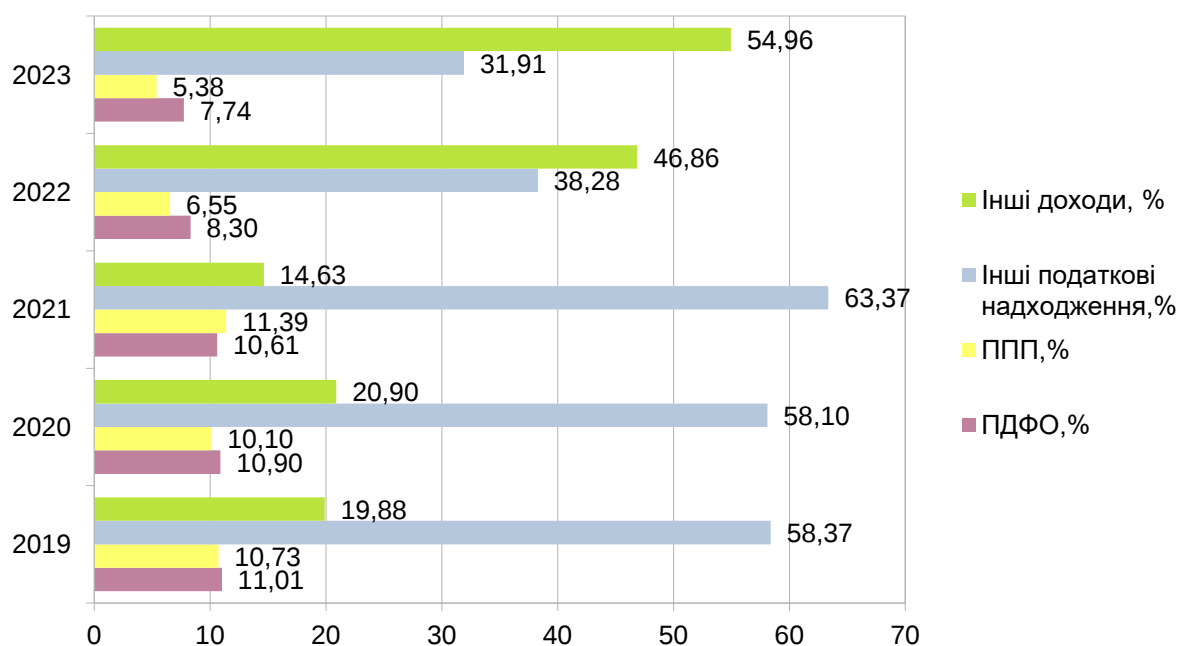


Рис. 2.4 Питома вага прямих податків у доходах Державного бюджету України впродовж 2019-2023 рр., %

Джерело: складено автором на основі [33].

Аналізуючи наведені дані, можна сказати, що податок на доходи фізичних осіб у відсотковому значенні мав стійку тенденцію до зменшення у доходах бюджету держави. Так протягом 2019-2023 років його питома вага зменшилася на 3,27%. Тобто, у 2019 році відсоткове значення ПДФО було 11,01%, а у 2023 році — 7,74%. Ці зміни можуть говорити про зменшення важливості даного податку для бюджету Державного рівня.

Говорячи про податок на прибуток підприємств, то у Державний бюджет України йде 90% надходжень від цього податку. В середньому, можна сказати, що у 2019 та 2020 роках питома вага ППП майже не змінювалася. У 2021 році відбулося збільшення на 1,29%, що є не дивним, оскільки для суб'єктів господарювання цей рік став відновлювальним після початку пандемії. Однак, у 2022 та 2023 році значення даного податку значно зменшилося. Так у 2022 році відсоткове значення становило 6,55%, що на 4,84% менше ніж у попередньому

році. А у 2023 році він становив 5,38%, що ще на 1,17% менше ніж у 2022 році. Таке зменшення питомої ваги саме цього податку говорить про те, що підприємства зазнають кризи через введення військового стану. Також на це вплинула безпосередньо окупація певних територій України.

Отже, проаналізувавши вище наведене, можна зробити висновок, що для Державного бюджету більш важливими є непрямі податки ніж прямі. Однак з місцевими бюджетами ситуація дещо інакша (рис.2.5).

Важливо зазначити, що єдиний податок та податок на майно надходять у місцеві бюджети України в повному обсязі. Це є цілком логічним тому, що раніше наведені податки відносять до місцевого оподаткування.

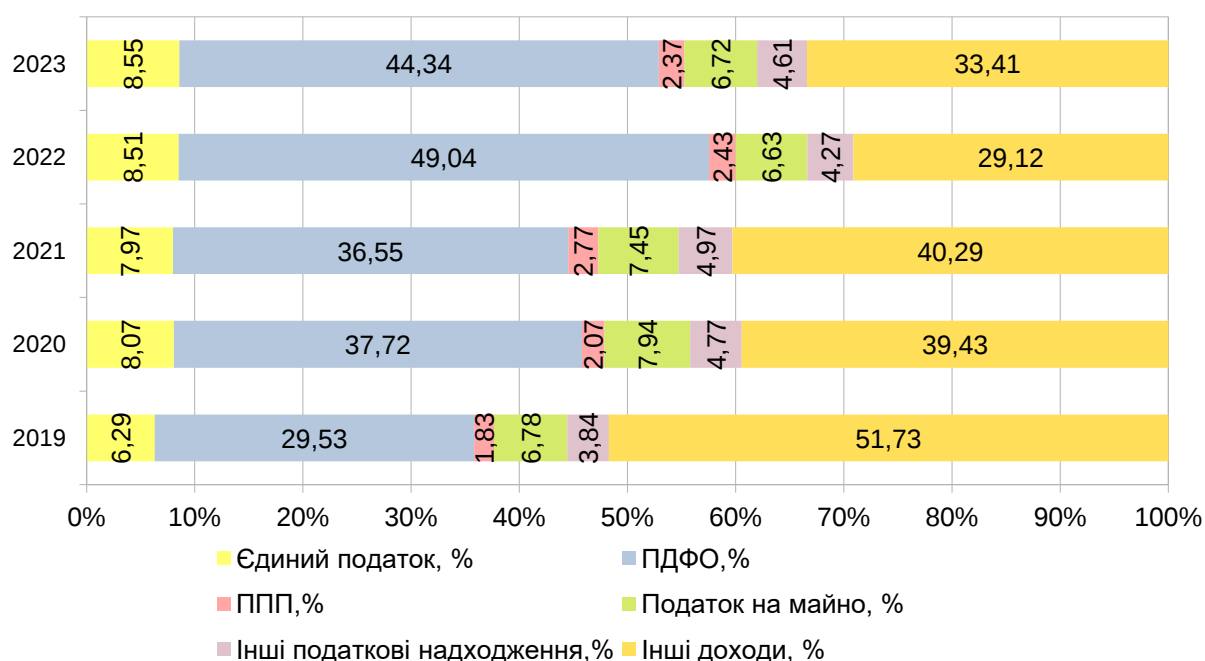


Рис. 2.4 Питома вага прямих податків у загальних доходах бюджетів місцевого рівня в Україні впродовж 2019-2023 рр., %

Джерело: складено автором на основі [33].

Як бачимо з наведених даних, саме представники прямого оподаткування займають більшу частину податкових надходжень місцевих бюджетів. Так податок на доходи фізичних осіб займає перше місце, його середнє значення протягом останніх років становить майже 40% від усіх податкових надходжень. На другому місті єдиний податок, його частка на багато менша ніж у попереднього податку, проте він також є важливою складовою податкових

надходжень. Його середнє значення протягом 2019-2023 років становило 7,88%. Далі за питомою вагою йде податок на майно з приблизно такими ж показниками як і у представника спрощеної системи оподаткування. І останнє місце займає податок на прибуток, відсоткова частка якого у сукупних доходах усіх місцевих бюджетів України не перевищує навіть 2,5%.

Також варто розглянути динаміку бюджетних втрат, які виникають внаслідок існування податкових пільг з певних прямих податків. Такі пільги є перевагою для суб'єктів господарювання, однак для бюджету це вагоме недоотримання можливих податкових надходжень. Пропонуємо провести таке дослідження на прикладі Зведеного бюджету України (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка суми отриманих податкових пільг прямого оподаткування
впродовж 2019-2023 років, млрд.грн

	2019	2020	2021	2022	2023 (плановий показник)
Прямі податки	10,9	15,4	15,2	17,4	16,3
У тому числі:					
- податок на прибуток підприємств	1,7	2,1	1,8	1,6	2,1
- податок на майно	9,2	13,3	13,4	15,8	14,2
Непрямі податки	30,9	26,9	35,8	58,9	46,3
Усього податкових пільг	41,8	42,3	51	76,3	62,6

Джерело: складено автором на основі [31].

Як бачимо, найбільша частина недоотриманих коштів протягом 2019-2022 років була від податкових пільг з непрямих податків. Також можна сказати, що від вище наведених бюджетних втрат страждає саме Державний бюджет України. Натомість Місцеві бюджети страждають від наявності податкових пільг з податку

на майно, який стоїть на другому місці за даними наведеними у таб.2.2. Отже, динаміка втрат від пільг з майнового оподаткування у грошовому вираженні мала чітку тенденцію до збільшення, найбільшого значення було наявне у 2022 році, а саме 15,8 млрд.грн. Останнє місце займають податкові пільги з податку на прибуток підприємств. Податкові витрати від цього податку впродовж даних років коливаються від 1,6 млрд.грн до 2,1 млрд.грн.

Отже, проаналізувавши значення прямого оподаткування для дохідної частини бюджетів України, можна сказати, що воно є важливою статтею доходів. Також після розглядання бюджетів різних рівнів, можна стверджувати, що до Державного бюджету України надходить лише четверть податку з доходів фізичних осіб та податок на прибуток підприємств майже в повному обсязі. До місцевих бюджетів в свою чергу надходять усі складові прямого оподаткування, найважливішою з яких є ПДФО, а потім вже єдиний податок та майнове оподаткування. Загалом, система прямого оподаткування важлива для усіх бюджетних рівнів, проте для бюджетів місцевого рівня вона відіграє особливу роль. Така важливість обумовлена тим, що надходження від цієї системи займають більше 50% доходів, що допомагає місцевим бюджетам бути більш самостійними.

2.2 Аналіз фінансової та регулюючої ролі прибуткових податків в Україні.

Після визначення ролі прямого оподаткування у формуванні дохідної частини бюджетів різних рівнів, можна стверджувати, що основними бюджетоутворювальними податками є податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств. Саме тому необхідним є розглядання їх фінансової та регулюючої спроможності.

Такі дослідження перш за все доречно розпочати з аналізу динаміки надходжень ППП та ПДФО до Зведеного бюджету України, дані про яку наведені на рис 2.6.

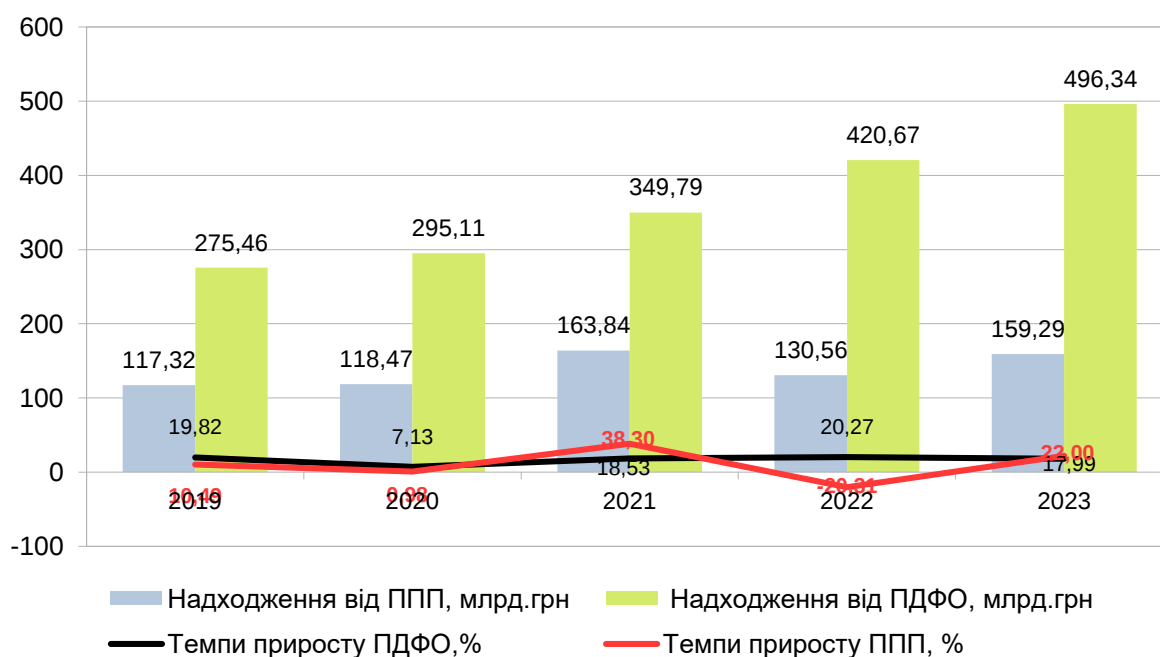


Рис. 2.6 Динаміка податкових надходжень від прибуткового оподаткування до Зведеного бюджету України впродовж 2019-2023 рр.

Джерело: складено автором на основі [33].

З наведених даних бачимо, що ПДФО протягом усього періоду мав чітку тенденцію до збільшення. Таким чином, у 2019 порівняно з попереднім роком темп приросту податку на доходи фізичних осіб становив 19,82%, у 2020 — 7,13%, у 2021 — 18,53%, у 2022 — 20,27% та у 2023 році збільшення становило 17,99%. Така динаміка є досить цікавою оскільки навіть у кризові роки надходження від даного податку мали тенденцію до зростання. Однак цьому є логічне пояснення. Так, до прикладу, у 2022 році сплачені податкові зобов'язання з ПДФО збільшилися за рахунок вимушеного збільшення грошового забезпечення працівників військових структур. Проте у 2021 році причиною збільшення даного податку у грошовому вираженні стало підвищення середньомісячної заробітної плати, що не є дивним, оскільки саме цей рік став відновлювальним після початку пандемії у 2020 році.

Говорячи про податок на прибуток підприємств, можна сказати, що його динаміка мала коливальний характер. Таким чином, у 2020 році порівняно з 2019 сума надходжень від даного податку майже не мала змін, темпи приросту становили 0,98%, що є несуттєвим зростанням, яке відбулося завдяки проведенню взаєморозрахунків між ПАТ «Укрнафта», НАК «Нафтогаз України» та бюджетом. Завдяки цьому до спеціального фонду Державного бюджету України надійшло понад 12,86 млрд грн. Однак вже у 2021 році надходження від ППП значно зросли і становили 349,79 млрд. грн., що на 38,30% більше ніж у 2020 році. Таке зростання напряду пов'язане з позитивною динамікою у роздрібній торгівлі та пожвавленням зовнішньоекономічної діяльності. Щодо 2022 року, то сума сплаченого податку на прибуток підприємств зменшилася більше ніж на 20% та становила 130,56 млрд грн. Такий суттєвий спад отриманих податкових надходжень обумовлений веденням воєнного стану та окупацією деяких українських територій. У 2023 році відбулося збільшення отриманих доходів від ППП, сума приросту становила 22%. Це може свідчити про те, що вітчизняний бізнес адаптувався до воєнних умов сьогодення, а також про посилення внутрішнього попиту на ту чи іншу продукцію.

Наступною складовою нашого дослідження є коефіцієнт фіскальної значущості даних податків у доходах Зведеного бюджету України та валовому внутрішньому продукті.

Аналізуючи наведені на рис. 2.7 дані, бачимо, що фіскальна значущість ПДФО у доходах Зведеного бюджету має стійку тенденцію до зменшення. Таким чином, у 2019 році вона становила 23,26 %, а вже у 2023 році 15,99%, що на 7,27 % менше.

Якщо говорити, про важливість ППП у доходах Зведеного бюджету України, то бачимо, що вона зазнавала постійних змін, проте останніх три роки вона також мала тенденцію до зменшення. Так у 2021 році частка становила 9,86%, а у 2023 — 5,13%, що значно менше на 4,73%.

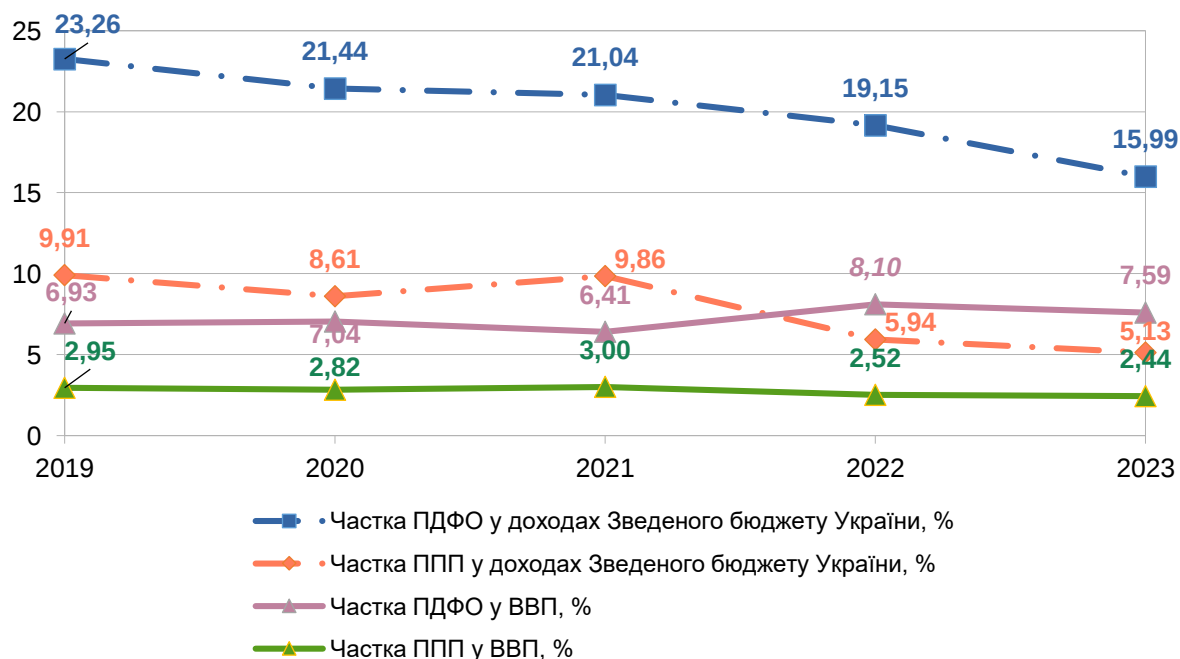


Рис. 2.7 Питома вага прибуткового оподаткування у загальних доходах та податкових надходженнях Зведеного бюджету України, а також у ВВП впродовж 2019-2023 рр., %

Джерело: складено автором на основі [33;45].

В цілому такі тенденції свідчать про те, що система фіскального управління при низці певних прийнятих податкових рішень зменшує свою ефективність, а разом з цим і зменшується фіскальна значущість податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб. Хоча реальна величина надходжень останнього протягом останніх п'яти років збільшувалася. Така поведінка може свідчити ще й про те, що можливо структура самих доходів зазнала змін в результаті економічної ситуації країни.

Щодо фіскальної важливості даних податків у ВВП, то частка ППП у номінальному валовому внутрішньому продукті протягом 2019-2023 років майже не змінювалася, її коливання сягало від 2,44% до 3%.

Розглядаючи частку податку на доходи фізичних осіб у ВВП, бачимо, що вона впродовж 2019-2023 років мала тенденцію до збільшення, виключенням став 2021 рік. Цікаво, що навіть у роки коли номінальний ВВП зменшувався, частка ПДФО в ньому все ж така мала більші показники ніж у попередньому році. Прикладом є 2022 рік, коли темпи росту номінального ВВП становили -

7,60%, приріст ПДФО у ВВП тим часом був 1,69%. Проте рівень останнього переважно зменшується при збільшенні рівня ВВП.

Також для детального аналізу усіх аспектів провідних представників прямого оподаткування варто визначити їх фіскальну ефективністю. Таке дослідження доречно провести шляхом розрахунку ефективної ставки та коефіцієнту продуктивності того чи іншого податку.

Визначаючи значення ефективної ставки даного податку необхідно зазначити, що значення цього показника при найкращих умовах має бути максимально наближеним або дорівнювати стандартній ставці податку.

Щодо коефіцієнта прибутковості, то він є необхідним для визначення якості адміністрування окремих податків. Його розрахунок здійснюється шляхом співвідношення ефективної ставки податку до стандартної. Таким чином, чим більше значення коефіцієнта продуктивності податку, тим краще налагоджено його адміністрування.

З огляду на вище наведене, після аналізування рис. 2.8 можна сказати, що значення ефективної ставки податку на прибуток впродовж 2019-2023 років має досить низьке значення, оскільки у 2019 році її рівень сягав 12,57%, у 2020 — 13,96%, у 2021 — 12,12, у 2022 — 14,09%, а у 2023 році — 11,85 %. Тобто, можна зробити висновок, що значення даного показника постійно коливалося. Також вище наведені данні говорять про те, що держава недоотримує можливі надходження від прибуткового оподаткування юридичних осіб. Однак, з боку суб'єктів господарювання порівняно низьке значення ефективної ставки являється досить позитивним моментом.

Цікаво, що збільшення ефективної ставки в кризові роки може бути пов'язане з наданням додаткових пільг, що впливає на рівень даного показника через те, що фактичний податковий тягар припадає на меншу кількість платників прибуткового податку.

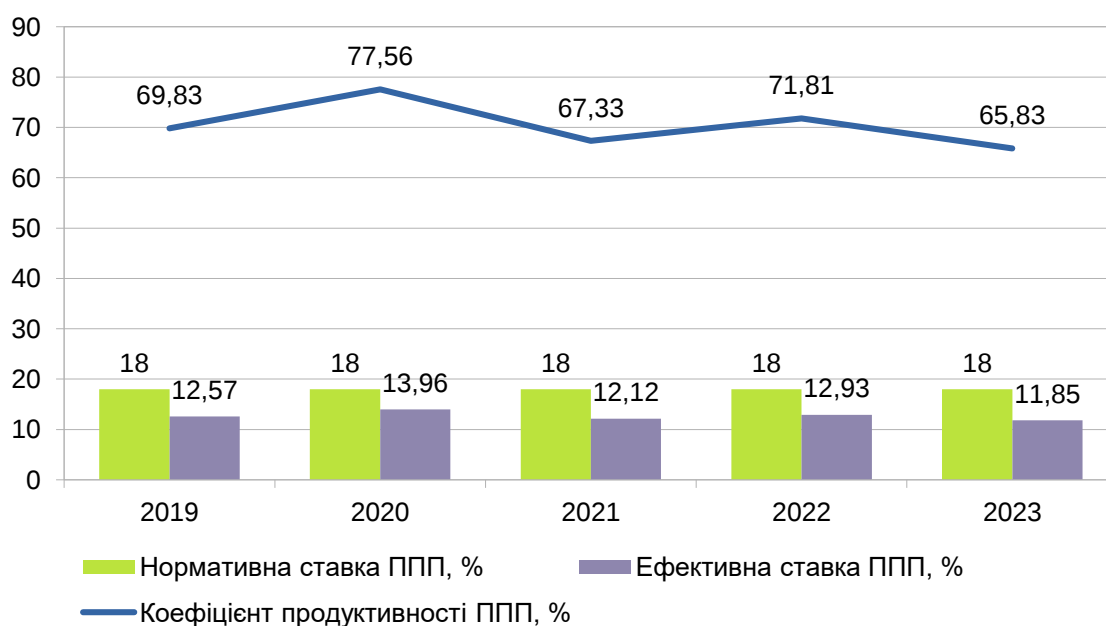


Рис. 2.8 Динаміка ефективної ставки та коефіцієнта продуктивності податку на прибуток підприємств в Україні протягом 2019 — 2023 рр.

Джерело: складено автором на основі [31;32].

Щодо коефіцієнта продуктивності ППП, то впродовж 2019-2023 років значення коефіцієнта продуктивності коливається в межах 65,83 — 77,56 %. Крім того, у 2020 та 2022 роках відбулося досить стрімке збільшення даного показника на 7,73% та 4,48% відповідно. Така поведінка показника безпосередньо пов'язана із особливостями податку на прибуток підприємств, а саме авансовим методом сплати даного податку. Саме через таку наявну особливість у кризових 2020 та 2022 роках, коли відбулося значне скорочення фінансового результату підприємств, ми можемо спостерігати підвищення продуктивності податку на прибуток підприємств.

Розглядаючи ефективну ставку та коефіцієнт продуктивності податку на доходи фізичних осіб, які наведені на рис.2.9, необхідно зазначити, що дослідження було проведено на основі показників 2018-2021 років через відсутність статистичних даних інших років.

Таким чином, ефективна ставка ПДФО протягом 2018-2021 має дуже низький рівень, майже у два с половиною рази менше за базову ставку даного податку. Так у 2018 вона досягла 7,08%, у 2019 — 7,36%, у 2020 — 7,30%, а у

2021 — 7,19%. Тобто, можна сказати, що рівень ефективної ставки протягом даних років не мав вагомих змін так, як коливання у збільшенні або зменшенні не досягали навіть 1%.

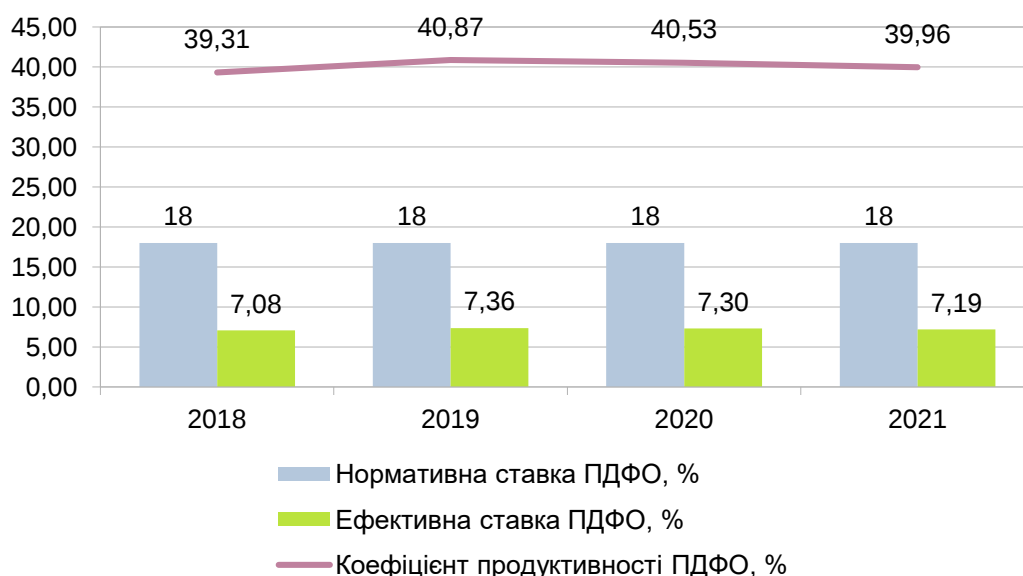


Рис. 2.9 Динаміка ефективної ставки та коефіцієнта продуктивності податку на доходи фізичних осіб в Україні протягом 2018 — 2021 рр.

Джерело: складено автором на основі [31;32].

Щодо коефіцієнту продуктивності, то протягом даних років його значення коливалося у проміжку 39,31 — 40,87%. Найбільшого значення даний показник набуває у 2019 році, а найменшого у 2018 році.

Також можна помітити тенденцію, що з 2020 року коефіцієнт продуктивності та значення ефективної ставки мав невелике зменшення, можна припустити, що у 2022 році та 2023 рівень даних показників буде мати тенденцію до зменшення, оскільки ці роки, як і 2020 були кризовими для нашої країни через певні соціальні та економічні чинники.

Також, важливо розглянути гнучкість провідних прямих податків. Таке дослідження можливо провести за допомогою коефіцієнта еластичності. Даний показник дає змогу оцінити як зміна валового внутрішнього продукту впливає на податкові надходження конкретних податків, що і наведено у таблиці 2.3.

Таким чином, якщо значення коефіцієнта еластичності більше за одиницю, то система надходжень від оподаткування являється еластичною. Наявність еластичності надходжень говорить про те, що зміни ВВП відбуваються нижчими темпами, ніж зміни обсягу надходжень до бюджету. У випадках коли коефіцієнт еластичності того чи іншого податку нижчий за одиницю зміна в обсязі валового внутрішнього продукту ніяк не впливає на зміну в обсязі податкових доходів держави, що є негативним явищем для будь-якої податкової системи.

Таблиця 2.3

Динаміка коефіцієнту еластичності ППП та ПДФО впродовж 2019-2023 років, %

	2019	2020	2021	2022	2023
Темпи росту ВВП, %	111,69	105,52	130,17	88,38	125,95
Темпи росту ППП, %	110,49	100,98	138,30	79,69	122,00
Темпи росту ПДФО, %	119,82	107,13	118,53	120,27	117,99
Коефіцієнт еластичності ППП, %	0,99	0,96	1,06	0,90	0,97
Коефіцієнт еластичності ПДФО, %	1,07	1,02	0,91	1,36	0,97

Джерело: складено автором на основі [33;45]

Аналізуючи наведені дані бачимо, що коефіцієнти еластичності податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб мають коливальний характер.

В цілому коефіцієнт еластичності ППП впродовж 2018-2023 років мав негативний характер. Виключенням став тільки у 2021 році даний коефіцієнт для цього податку становив відповідно 1,06%, що більше за нормативне значення, яке складає 1%. Таке значення несе позитивний характер та говорить про те, що у 2021 році обсяги надходжень ППП змінюються швидше за обсяги ВВП. Однак, в усі інші роки значення даного показника було менше за 1%, тобто даний податок був нееластичним, що може призвести до посилення кризових явищ.

Однак, ситуація із еластичністю ПДФО зовсім інакша. Таким чином, тільки у 2021 та 2023 роках даний показник мав негативний характер. У 2019 році

коефіцієнт еластичності податку на доходи фізичних осіб становив 1,07%, у 2020 — 1,02%, у 2022 — 1,36%. Тобто, можна сказати, що даний податок протягом останніх років переважно мав еластичний характер.

Отже, аналіз ефективності фіскальних та регулюючих аспектів прибуткових податків було проведене за допомогою наступного: визначення їх часток у доходах Зведеного бюджету України та ВВП; розглядання темпів приросту ППП та ПДФО; розрахунку ефективної ставки та коефіцієнта продуктивності даних податків, а також коефіцієнта еластичності. Після аналізу вище наведеного, можна сказати, що прибуткове оподаткування дійсно має вагоме фіскальне та регулююче значення у податковій системі України. Вони не тільки є провідними у структурі прямого оподаткування, а й є важливими для дохідної частини бюджету країни. Проте як показало проведене дослідження в сьогоденні увесь потенціал даних податків не є використаним, про це нам говорить, до прикладу, рівень ефективної ставки, який в обох випадках не досягає значення чинної базової ставки встановленої ПКУ. Тому важливим є проаналізувати проблематику оподаткування та визначити шляхи вирішення проблемних питань, для покращення становища не тільки прибуткового оподаткування, а й в цілому системи прямого оподаткування.

2.3 Проблематика прямих податків в Україні.

Як відомо, кожна країна має свої певні переваги та недоліки в тій чи іншій сфері діяльності, і Україна не стала винятком у цьому питанні. Таким чином, вітчизняна система прямого оподаткування має певну низку притаманних їй проблем.

На нашу думку, аналіз проблематики прямого оподаткування необхідно розпочати з визначення рівня виконання планових показників бюджету, які встановлюються на початок року. За допомогою даного показника можна

визначити чи є стягування прямих податків достатньо ефективним, щоб покривати державні потреби.

З огляду на таблицю 2.4, у якій розглянуто планові та фактичні показники прямих податків, які надходять до Державного бюджету, а також визначено відсоток виконання бюджету, можна сказати, що бюджет даного рівня в певні періоди дійсно страждає від недоотримання бюджетних коштів.

Таблиця 2.4

Динаміка надходжень від прямого оподаткування до Державного бюджету України впродовж 2019-2023рр.

Роки	ПДФО			ППП		
	план	факт	% виконання плану	план	факт	% виконання плану
2019	106,16	109,95	103,57	95,52	107,09	112,11
2020	111,30	117,29	105,38	110,46	108,70	98,41
2021	137,58	137,56	99,99	145,98	147,75	101,21
2022	149,81	148,43	99,08	170,03	117,05	68,84
2023	200,36	206,94	103,28	110,70	143,84	129,94

Джерело: складено автором на основі [33].

Таким чином, план з надходжень податку на доходи фізичних осіб до Державного бюджету України впродовж 2019 — 2023 років був виконаний, не зважаючи на те, що у 2022 році виконання плану становило 99,08%. Таке недоотримання бюджетних коштів є зовсім незначним, тому можна сказати, що планові показники було виконано.

Говорячи про податок на прибуток підприємств, то ситуація дещо інакша. Так тільки у 2020 та 2022 роках за плановими показниками бюджет недоотримав свої кошти. У 2020 році план був недовиконаний на 1,59%, що є несуттєвим значенням, а у 2022 році недовиконання плану становило 41,16%, що є дуже суттєвим відхиленням для бюджету. Таке вагоме недоотримання бюджетних коштів пов'язано з тим, що: відбулося суттєве падіння ділової активності підприємств та економіки держави; була надана можливість юридичним особам

під час воєнного стану переходити на спрощену систему оподаткування; було зруйновано багато підприємств в результаті воєнних дії, які займалися нафтопереробкою, металургією чи належали до енергетичних та інфраструктурних об'єктів тощо.

Після дослідження рівня виконання Державного бюджету також необхідним є проаналізувати й місцеві бюджет (таблиця 2.5). Таке дослідження було проведено на основі місцевих бюджетів Одеської області (статистичні дані були отримані під час проходження навчально-виробничої практики).

Таблиця 2.5

Динаміка надходжень від прямого оподаткування до місцевих бюджетів
Одеської області впродовж 2019-2023рр.

		2019	2020	2021	2022	2023
ПДФО	план	9 626,34	11 019,06	12 012,76	15 378,22	17 171, 08
	факт	9 590,68	10 222,61	12 289,20	16 435,75	17 032,57
	% виконання плану	99,6	92,8	102,3	106,9	99,2
ППП	план	307,50	268,21	331,51	410,06	397,5
	факт	290,94	294,99	335,82	408,68	489,91
	% виконання плану	94,6	110,0	101,3	99,6	123,2
Єдиний податок	план	2 152,30	2 528,56	2 679,21	2 865,11	3 316,07
	факт	2 218,65	2 355,07	2 831,68	2 784,29	3 452,67
	% виконання плану	103,1	93,1	105,7	97,2	104,1
Податок на майно	план	323,76	336,27	360,34	363,98	399,66
	факт	338,76	325,25	371,37	341,65	339,89
	% виконання плану	104,6	96,7	103,1	93,9	85,0

Джерело: складено автором на основі [30].

З огляду на отримані показники бачимо, що у період 2018-2023 років місцеві бюджети даної області значно не доотримували надходження від прямого оподаткування. Таким чином, реальні надходження від податку на доходи фізичних осіб були менші за очікувані у 2019, 2020 та 2023 роках. Також можна

сказати, що у 2019 та 2023 недовиконання плану становило 0,4% та 0,8% відповідно, що є зовсім незначним відхиленням. Проте у 2020 році рівень виконання плану з даного податку становив 92,8%, що вже є вагомою бюджетною недоїмкою.

Що стосується податку на прибуток підприємств, то вагоме відхилення від плану було наявне тільки у 2019, а саме 5,4%. Представник спрощеної системи оподаткування мав негативні показники у 2020 та 2022 роках.

Щодо податку на майно, то він має найгірші показники. Так у 2020 році рівень виконання плану місцевих бюджетів Одеської області становив 96,7%, у 2022 році — 93,9%, а у 2023 році — 85%. Останній з наведених років мав досить критичний рівень, оскільки бюджети не отримали аж 15% запланованих надходжень від даного податку.

Підсумовуючи бачимо, що місцеві бюджети страждають від недотримання податкових надходжень, а ніж Державний бюджет України. Також проведений аналіз дає змогу визначити, що механізм стягнення прямих податків досі має певні недоліки, які і призводять до невиконання фінансових планів держави. Однак, також важливу роль відіграють і певні економічні та політичні чинники, наявність яких ще більше ускладнює загальне становище прямих податків.

Таким чином, одною з найголовніших проблем системи прямого оподаткування є ухилення від сплати податків. Її появу сучасні науковці в переважній кількості випадків розглядають з декількох сторін. Таким чином, з економічної точки зору проблема ухилення від сплати будь-якого податку з'являється в момент прийняття платником податку рішення про мінімізацію своїх податкових зобов'язань легальним або нелегальним способами. Якщо ж розглядати дане питання з правового боку, то низький рівень контролю платників податків та відсутність більш жорстких покарань за тінізацію доходів також породжують збільшення випадків ухилення від прямого оподаткування. Проте варто зазначити, що в нашій країні наявний слабкий розвиток обізнаності платників у питаннях оподаткування, що також породжує ухилення від сплати податків, однак воно в такому випадку, так би мовити “ненавмисне”. До того ж,

якщо розглядати питання тінізації доходів або прибутків з боку фіскальної спрямованості, то можна стверджувати, що дане явище є одним із найважливіших її якісних факторів.

Крім того наявність такої проблеми підвищує рівень тіньової економіки, який в нашій країні і так має досить високе значення (рис 2.10).

Тобто, з огляду на вище наведені дані, бачимо, що впродовж 2019-2022 років рівень тіньової економіки постійно зростає. Найбільше значення було наявне у 2022 році, що на 37,5% більше ніж у 2021 році. Таке зростання є негативним, оскільки вказує на збільшення навмисного зменшення бази для нарахування прибуткових податків.

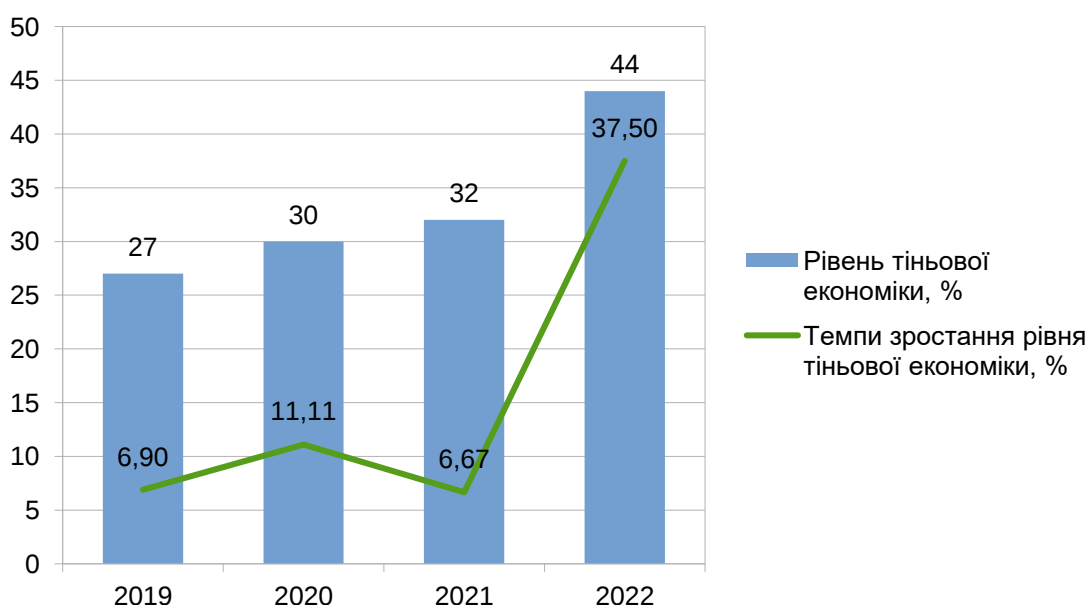


Рис. 2.10 Динаміка рівня тіньової економіки в Україні протягом 2019-2022 рр,

Джерело: складено автором на основі [33].

На ступінь мінімізації доходів платників шляхом їх тінізації також мали вплив і події сьогодення. По-перше, початок пандемії у 2020 році, що викликало економічну кризу не тільки в Україні, а й по всьому світу. По-друге, такий стрімкий зріс тінізації у 2022 році безумовно був викликаний введенням воєнного стану. Його введення викликало як політичну нестабільність, так і економічну.

Все вище наведене не давало змогу провадити суб'єктам господарювання свою діяльність у звичайний спосіб.

Ще одним чинником, що провокує ухилення від прямого оподаткування є нерівномірний розподіл податкового тягара, це стосується переважно податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб. Таким чином, візьмемо до прикладу останній. Так законодавчо встановлено, що доходи громадян в Україні оподатковуються за пропорційною шкалою. Це означає, що для різних рівнів доходів застосовується єдина податкова ставка. Тобто, розмір ставки податку ніяк не збільшується або зменшується із розміром бази оподаткування. Така система податкових ставок ще більше спонукає суб'єктів господарювання до ухилення від сплати податкових надходжень. Саме тому неможливо не погодитися з думками певних науковців про те, що: «Існування прямо пропорційної залежності між розміром прибутку чи доходи і сумами податку знижує мотивацію платників щодо об'єктивності визначення бази оподаткування, викликає процеси ухилень від сплати, використання податкових «лазівок» при визначенні податкового зобов'язання» [46, с.862].

Щодо системи адміністрування прямих податків, то в реалізації даного питання також є певні недоліки. Однак, в загальному, дана проблема притаманна всім прямих податках майже по усьому світі, і вітчизняна система не стала виключенням. Аналізуючи дане питання з фіскальної точки зору, можна стверджувати, що в основі даної проблеми лежить двояке тлумачення певних частин податкового законодавства. Така ситуація в свою чергу призводить до того, що податкові органи при наданні різних роз'яснень або листів використовують саме це чинне законодавство, у якому наявне некоректне тлумачення деяких питань. І саме це являється одним із недоліків прибуткового та майнового оподаткування, оскільки це провокує виникнення конфліктів між платниками та контролюючими органами, тобто податковою службою.

До того ж, в сучасних реаліях реалізація заходів, спрямованих на поліпшення становища системи адміністрування прямих податків, може супроводжуватися збільшенням вартості таких послуг, і це буде стосуватися усієї

адміністративної системи. Таке зростання навіть може досягти рівня, при якому функціонування цієї системи не буде мати змогу окупатись. На жаль, причиною такого збільшення витрат є рівень корупції в нашій країні, і її вартість досягла досить високого рівня.

Ще однією проблемою даної системи оподаткування є те, що вона не має достатньої ефективності. Про це нам говорить не тільки рівень виконання планових показників, а й проведений раніше аналіз фіскальних та регулюючих аспектів прямого оподаткування, зокрема прибуткового. Варто також зазначити, що у грошовому вираженні не усі представники прямого оподаткування мали тенденцію до зменшення. Проте через певні економічні та політичні події структура загальних доходів бюджету зазнала змін через, що питома вага надходження від прямого оподаткування також мала певні зміни.

Отже, після проведеного аналізу, можна сказати, що діюча система прямого оподаткування має свою певну проблематику. Серед яких наявна можливість ухилення від оподаткування багатьма бізнесами та фізичними особами, а також нерівність у розподілі податкового навантаження між різними групами населення. Також сюди можна віднести низьку фіскальну ефективність та досить складний процес адміністрування таких податків. Все вище наведене значно гальмує вітчизняну систему прямого оподаткування, тому необхідним є розроблення можливих шляхів вирішення даних недоліків.

ВИСНОВКИ ЗА ДРУГИМ РОЗДІЛОМ

Підсумовуючи, необхідно сказати, що система прямого оподаткування відіграє важливу роль у дохідній частині бюджету. У сукупних податкових надходженнях даний вид оподаткування також займає вагомую частку, проте все ж таки непряме оподаткування залишається провідним у цьому питанні. Також було визначено, що Державному бюджету України належить лише четверта частина усіх отриманих надходжень від ПДФО та майже увесь отриманий податок на прибуток підприємств. До бюджетів місцевого рівня надходить відповідно 75% стягнутого ПДФО, залишок ППП, єдиний податок та усі отримані надходження отримані за рахунок майнового оподаткування. Цікаво, що найважливішою складовою для таких бюджетів являється все ж таки податок на доходи фізичних осіб.

Крім того, було проаналізовано фіскальні та регулюючі ефекти прибуткових податків загальної системи оподаткування. Таким чином, рівень ефективної ставки податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб говорить про те, що їх потенціал нерозкритий. До того ж значення коефіцієнта продуктивності даних податків також вказує на це. Проте прибуткове оподаткування все ж таки є провідним видом прямого оподаткування та має вагомий вплив на регулювання багатьох економічних питань.

Після проведеного дослідження було визначено певну проблематику даної системи оподаткування. Найвагомим явищем, що гальмує пряме оподаткування є ухилення від сплати податків. До того ж було визначено, що вітчизняне пряме оподаткування не є справедливим, особливо прибуткове, оскільки податкове навантаження нерівномірно розподіляється між різними групами населення. Тобто усі ці показники говорять нам про низьку фіскальну ефективність, що безумовно негативно впливає не тільки на дохідну частину бюджету, а й в цілому на економічні процеси. Крім того, до проблемних питань прямих податків необхідно віднести й складну систему їх адміністрування. Проте потрібно зазначити, що у більшості розвинутих країн системі прямих податків притаманний такий недолік.

Наявність усіх цих факторів не дає можливості прямим податкам доцільно функціонувати та виконувати поставлені на них завдання у повному обсязі. Тому підсумовуючи, можна сказати, що усе вище наведене негативно впливає на стан вітчизняної системи прямого оподаткування через, що важливим є розроблення методів удосконалення її функціонування.

РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1 Досвід прямого оподаткування в країнах Європи.

Прямі податки є однією з головних складових вітчизняної податкової системи. В Україні дане питання має низку своїх недоліків, саме тому важливим є дослідження досвіду такого виду оподаткування в розвинутих країнах.

Таким чином, у країнах Європи до основних прямих податків належать податок на доходи фізичних осіб, корпоративний податок, податок на майно та податок на спадщину чи дарування.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) є одним із основних елементів прямого оподаткування більшої частини держав. Даний податок охоплює заробітну плату, прибутки від підприємницької діяльності, доходи від оренди, дивіденди, пенсії, а також інші види доходів. Його структура, ставки та підходи до адміністрування відрізняються залежно від економічного розвитку, соціальної політики та податкової культури.

Таблиця 3.1

Порівняння ставок ПДФО в Європі

Країна	Мінімальна ставка ПДФО	Максимальна ставка ПДФО
Німеччина	14	45
Франція	0	45
Італія	23	43
Польща	12	32

Джерело: складено автором на основі [7].

Говорячи про цей податок, можна сказати, що основною відмінністю зарубіжного досвіду від вітчизняного є наявність прогресивної шкали оподаткування. Тобто, у багатьох країнах ПДФО ґрунтується на прогресивній шкалі, де ставки збільшуються із ростом доходу. Це дозволяє розподіляти податковий тягар залежно від платоспроможності громадян. У таблиці 3.1 наведені ставки податку на доходи фізичних осіб країн, де діє така шкала.

До прикладу, у Німеччині така шкала варіюється в межах 14%-45%, із поступовим збільшенням. Важливо, що німецька система враховує соціальну справедливість, надаючи значні пільги малозабезпеченим і сім'ям із дітьми. Крім того, варто зазначити, що мінімальний неоподаткований дохід становить приблизно 10 908 євро на рік. Цікаво, що оподаткований дохід розраховується шляхом вирахування з доходу дозволених витрат, таких як соціальні внески, витрати на професійну діяльність і певні податкові пільги. До раніше перерахованого відносять:

- стандартну знижку для витрат, пов'язаних із роботою, яка становить 1 230 €;
- додаткові витрати на навчання, транспорт або переїзд;
- пенсійні внески — 17%;
- благодійні внески (до 20% від доходу);
- медичні витрати, що перевищують 7% доход;
- інвестиції у "зелену" енергетику.

У Франції мінімальна ставка ПДФО взагалі становить 0%, яка встановлена для платників, що отримують річний дохід менший за 10 777 євро. Однак максимальне значення ставки даного податку досягає 45%, що є найвищим значенням серед розглянутих країн. Цікаво також, що ПДФО в даній країні залежить від "податкових часток" сім'ї: загальний дохід домогосподарства ділиться на кількість членів, що дозволяє знизити ефективну ставку. Крім того, в даній країні досить розвинута пільгова система, яка розповсюджується на дітей, благодійність, інвестиції у бізнес або витрати на енергозбереження.

Щодо Італії, то вона в свою чергу, відрізняється від інших наведених країн, більш високою мінімальною ставкою, яка складає 23%. Також можна сказати, що прогресивна шкала ставок з ПДФО у Польщі є так би мовити оптимальною, як для платників, так і для держави. Мінімальне значення ставки в даній країні є 12 %, а максимальне 32%, що порівняно з іншими європейськими країнами досить небагато.

Проте серед країн Європи також трапляються випадки, коли доходи фізичних осіб оподатковуються за пропорційною ставкою. Прикладом таких країн є Естонія, Румунія, Болгарія, Чехія, Литва та Угорщина. Крім того, в деяких країнах ставка податку на доходи фізичних осіб є меншою ніж в Україні. Так в Угорщині ставка ПДФО становить 15%, однак в них наявні високі соціальні відрахування, що в свою чергу певною мірою компенсує низьке значення ставки даного податку.

Також у розвинених країнах значна увага приділяється пільгам для малозабезпечених верств населення та стимулюванню певних витрат. Особливо це стосується країн де ставка податку на доходи наближена до 50%, серед таких країн є безпосередньо Норвегія, Данія та Швеція. Високі ставки ПДФО компенсуються щедрими соціальними виплатами та безкоштовними послугами, які стосуються освіти або медицини. Щодо податкових відрахувань, то вони діють на витрати, пов'язані з доглядом за дітьми та екологічними ініціативами.

Розглядаючи корпоративний податок, можна сказати, що він є важливим джерелом доходу для бюджетів країн Європи. В кожній країні його ставки, підходи до адміністрування та пільгові режими мають свої певні особливості, які залежать від економічної політики та стратегічних пріоритетів кожної держави.

Таким чином, серед країн Європи для оподаткування прибутків підприємств також використовують дві шкали оподаткування. Також з наведених даних у таблиці 3.2, можна сказати, що одні з найнижчих податкових ставок на прибуток підприємств серед країн Європи встановлено у таких державах як: Угорщина — 9%, Болгарія — 10% та Ірландія — 12,5%. Такий підхід до оподаткування корпорацій націлений на стимулювання іноземних інвестицій та приваблення міжнародних корпорацій, особливо у сфері ІТ і фармацевтики.

Щодо Швейцарії, то вона відома своєю привабливою системою корпоративного оподаткування, що поєднує конкурентні ставки, стабільність законодавства та гнучкість, надану кантонам у встановленні місцевих податків.

Таблиця 3.2

Ставки корпоративного податку в країнах Європи

Країна	Ставка корпоративного податку (%)	Особливості
Ірландія	12,5	Одна з найнижчих ставок у ЄС. Приваблює міжнародні корпорації, особливо у сфері ІТ і фармацевтики
Угорщина	9	Найнижча ставка в Європі. Використовується для стимулювання іноземних інвестицій
Болгарія	10	Простота адміністрування та низькі податки сприяють притоку інвесторів
Швейцарія	11,9–21,6	Ставка залежить від кантону. Конкурентний режим для транснаціональних компаній
Німеччина	15% + 5,5% солідарного збору	Загальний рівень оподаткування з урахуванням місцевих зборів сягає 30-33%
Франція	25	Для малих підприємств ставка нижча (15% для перших 38 120 євро прибутку)
Швеція	20,6	Орієнтація на прозорість і стабільність оподаткування
Італія	24	Додаткові місцеві збори можуть збільшити ефективну ставку
Польща	19	Спеціальний режим для малих підприємств (9% для доходів до 2 млн євро)
Естонія	20 (тільки з розподіленого прибутку)	Прибуток, що реінвестується, не оподатковується

Джерело: розроблено автором на основі [7].

Ця система робить дану країну одним із головних центрів для міжнародного бізнесу та інвестицій в даній країні. На федеральному рівні встановлена фіксована ставка корпоративного податку у розмірі 8,5% від чистого прибутку після відрахування витрат. До того ж, оскільки цей податок обчислюється на основі чистого прибутку після оподаткування, ефективна ставка становить приблизно 7,8%. Проте враховуючи додаткову ставку, яку встановлює окремо кожна адміністративна одиниця, можна стверджувати, що рівень оподаткування прибутку корпорацій знаходиться в межах 11,9% – 21,6%. Також в даній країні встановлений конкурентний режим для транснаціональних компаній.

У Німеччині ставка даного податку становить 15% від прибутків компаній, зареєстрованих у Німеччині, включаючи доходи, які були отримані за кордоном. Разом з тим підприємства сплачують додатково 5,5% солідарного збору. Проте враховуючи місцеві збори, а саме муніципальний податок на підприємницьку діяльність, можна сказати, що загальний рівень оподаткування сягає 30-33%. До речі, такий підхід до корпоративного оподаткування вважається одним з найбільш стабільних і структурованих у Європі, але також характеризується відносно високими ставками оподаткування.

До речі, в Італії діє комплексна система корпоративного оподаткування, яка включає податки на прибуток, регіональні податки на виробничу діяльність і додаткові збори. Окрім основних податків, компанії повинні враховувати численні правила та пільги, які можуть вплинути на загальне податкове навантаження. Таким чином, стандартною ставкою корпоративного оподаткування в Італії вважають 24% від чистого прибутку, проте за рахунок вище перерахованого ефективна ставка може значно збільшуватися.

Франція та Польща, у свою чергу, відрізняються тим, що мають дві ставки корпоративного податку, розмір яких залежить від розміру отриманих прибутків. Так, у Франції сума до 38 120 євро оподатковується за ставкою 15%, тоді як увесь інший отриманий прибуток підлягає оподаткуванню за 25% ставкою. У Польщі спеціальний режим (9%) встановлений для малих підприємств та діє на доходи до 2 млн євро, основною ж ставкою вважають 19%. Крім того, у Франції діє кредит на дослідження (CIR), що дозволяє компенсувати витрати на інновації.

Цікаво, що в Естонії оподатковується тільки розподілений прибуток, розмір ставки становить 20%. Таким чином, нерозподілений прибуток в даній країні не підпадає оподаткуванню.

Тобто, можна виділити такі особливості європейського корпоративного оподаткування: низькі ставки для стимулювання бізнесу, стимулювання реінвестування, наявність прогресивних або комбінованих ставок, пільгові режими для інноваційних галузей, спрощені режими для малого бізнесу. Також

варто відмітити, що в державах із розвиненою соціальною політикою ставки корпоративного податку зазвичай високі, щоб забезпечити фінансування соціальних програм.

Говорячи про майнове оподаткування у зарубіжних країнах, можна сказати, що воно переважно охоплює податки на нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби, спадщину та дарування. Системи майнового оподаткування в європейських країнах різняться за підходами, ставками та категоріями оподатковуваного майна. Даний вид оподаткування розглянемо на прикладі трьох країн: Франції, Німеччини та Швейцарії.

Тобто, майнове оподаткування у Франції охоплює кілька ключових категорій: податок на нерухомість, податок на багатство, податки на спадщину і дарування, а також земельний і транспортний податки. Ця система забезпечує вагомі надходження до бюджету та сприяє соціальній рівності через прогресивність ставок і різноманітні пільги.

Податок на нерухоме майно у Франції поділяється на податок на житлову нерухомість та податок на проживання. Перший з перерахованих податків сплачується орендарями або власниками нерухомості, що використовується для проживання. Ставка податку на нерухоме майно залежить від місцевої влади та орендного потенціалу нерухомості. До 2025 року даний податок планують скасувати для основних резиденцій, але він залишиться чинним для другого житла.

В свою чергу податок на проживання сплачується власниками нерухомого майна (будинків, квартир, комерційних об'єктів). Основою для оподаткування є кадастрова вартість нерухомості, яка становить 50% її орендного потенціалу. Ставки залежать від муніципалітету, але в середньому становлять 0,2–1% від кадастрової вартості. Пенсіонери та люди з обмеженими можливостями можуть бути частково або повністю звільнені від податку, а новозбудовані об'єкти мають пільговий період (до 2 років).

Якщо розглядати податок на багатство, то у Франції він замінив податок на загальне багатство у 2018 році обмежившись лише нерухомим майном.

Платниками даного податку є фізичні особи із загальною вартістю нерухомого майна понад 1,3 млн євро. Об'єктом оподаткування є житлова нерухомість, земельні ділянки, інвестиційна нерухомість. Цікаво, що нерухомість, яка використовується для здійснення професійної діяльності не підлягає оподаткуванню. Також варто зазначити, що вище наведене оподатковується за прогресивною шкалою, тобто податкова ставка може бути від 0,5% до 1,5% залежно від вартості.

Франція також має одну з найсуворіших систем оподаткування спадщини та дарування в Європі. Так ставки даного податку для близьких родичів (діти, подружжя) сягають від 5% до 45%, залежно від вартості активів, а для далеких родичів і третіх осіб - до 60%. Базою оподаткування спадкового податку є загальна вартість майна, яке передається у спадок або дарується. Крім того, законодавством чітко визначені неоподатковувані пороги:

- для дітей — 100 000 євро;
- для подружжя — звільнення від податку;
- для онуків — 31 865 євро.

Ще однією складовою французького майнового оподаткування є земельний податок, який стягується з власників земельних ділянок (як забудованих, так і незабудованих). Основою нарахування податку є кадастрова вартість землі, а ставки встановлюються муніципалітетами та варіюються залежно від призначення землі.

Останнім структурним елементом даної системи є транспортний податок, що стягується під час реєстрації автомобілів із високим рівнем викидів CO₂. Розмір сплаченого податку на пряму залежить від рівня викидів, починаючи з 170 г/км. Однак для старих автомобілів діють знижені ставки транспортного податку.

Щодо системи майнового оподаткування у Німеччині, то вона має майже такі самі складові як і в попередньої країни. Таким чином, податок на нерухоме майно у Німеччині сплачує власник нерухомості, включаючи житлові будинки, комерційні об'єкти та земельні ділянки. Базується він на оцінювальній вартості

нерухомості, яка часто значно нижча за ринкову. Цікаво, що у 2022 році запроваджено реформу, яка передбачає оновлення оцінки вартості майна для більшої справедливості оподаткування. Основна ставка — 0,26–0,35% від оцінювальної вартості, однак муніципалітети мають право встановлювати додатковий коефіцієнт, що значно підвищує підсумкову ставку. Так у великих містах, як-от Берлін чи Мюнхен, ефективна ставка може досягати 1–1,3%. Щодо пільгових режимів, то у Німеччині сільськогосподарські угіддя та лісові ділянки оподатковуються за зниженими ставками. Також існують пільги для соціального житла.

Якщо говорити про земельний податок, то необхідно виділити, що він є певною складовою податку на нерухомість. Проте також даний податок являється важливим компонентом для оподаткування власників земельних ділянок. В даний період часу земельний податок знаходиться в стані удосконалення, оскільки у 2022 році буда прийнята певна реформа, яка передбачає перехід до системи, що базується на кадастровій вартості землі, а не на застарілих оцінках.

Щодо оподаткування спадщини або подарованого майна (нерухомість, грошові активи, цінності), то воно здійснюється за ставками від 7% до 50%, розмір яких залежить від суми майна та ступеня спорідненості. Найвищі ставки застосовуються до спадкоємців третьої категорії, наприклад, друзів або далеких родичів. До того ж у Німеччині також наявна практика надання пільг з даного податку, тобто податком на спадщину не буде оподатковано перші 400 000 євро для дітей, 500 000 євро для подружжя та 20 000 євро для далеких родичів або третіх осіб. Крім того, передача сімейних підприємств оподатковується за спеціальними правилами. Також у випадках коли спадкоємець проживає в успадкованій нерухомості понад 10 років, податок не буде стягуватися.

Транспортний податок є останньою складовою майнового оподаткування Німеччини. Він стягується за володіння автомобілем чи іншими транспортними засобами. Ставка в даному випадку залежить від двох факторів, таких як: об'єм двигуна (приблизно 2–9 євро за 100 см³) та рівень викидів CO₂. Важливо, що

електротранспорт звільнений від оподаткування даним податком у перші 10 років його використання.

Говорячи про Швейцарію варто зазначити, що дана країна має унікальну структуру через федеративний устрій країни. Податки на майно стягуються на трьох рівнях: федеральному, кантональному та муніципальному, причому основна частина адміністрування та ставок покладена на кантони.

Таким чином, податок на нерухомість стягується на кантональному рівні. Щодо ставок, то у більшості кантонів ставка варіюється від 0,1% до 0,5% ринкової вартості нерухомості, а об'єктом податку на нерухоме майно є житлова нерухомість та комерційні об'єкти. У деяких кантонах, наприклад, у Женеві, існує спеціальний податок на передачу нерухомості при її продажу (до 3% від вартості угоди), а гербовий збір при купівлі нерухомості може складати до 1% від вартості угоди. Крім того, нерухомість, яка використовується для бізнесу або фермерської діяльності, оподатковується за нижчими ставками.

Що стосується оподаткування спадщини у Швейцарії, то у більшості адміністративних одиниць якщо вона була передана подружжю або дітям, то відбувається звільняється від оподаткування. Для інших категорій спадкоємців ставки можуть досягати 50% від вартості активів.

Якщо говорити про земельний податок, то його величина залежить виключно від вартості ділянки, її призначення та місцезнаходження. Проте варто зазначити, що ставки зазвичай ставлять до 0,2% від кадастрової вартості землі.

Сутність транспортного оподаткування в даній країні така сама як і в попередніх випадках, однак середня вартість такого податку для легкового автомобіля ставить 200–400 франків на рік.

Варто зауважити, що із трьох розглянутих європейських країн, тільки у Франції був наявний податок на розкіш. Це дає можливість нам зробити висновок, що він є не досить популярним серед розвинених країн.

Отже, після проведеного дослідження, можна сказати, що системи прямого оподаткування у країнах Європи є досить схожими, однак кожна з них має свої певні особливості, проблеми та переваги.

3.2 Шляхи вдосконалення системи прямого оподаткування в Україні.

Процес реформування чинної системи прямого оподаткування є дуже важливим питанням для економіки нашої країни. Безпосередньо удосконалення потребують не тільки прямі податки, а й податкова система в цілому. Така важливість даного питання пояснюється тим, що переважно в розвинених країнах надходження від прямого оподаткування складають левину частину. Шляхи удосконалення повинні бути розроблені для короткострокового періоду доходів бюджету. Тому саме стан податків в певній мірі визначає чи зможе держава задовольнити базові суспільні потреби, виконання яких є певним зобов'язанням держави перед громадянами. До того ж, той рівень, на якому держава виконує дане зобов'язання має певний вплив на економічне зростання будь-якої держави, зокрема України.

Після визначення проблематики вітчизняного прямого оподаткування, можна стверджувати, що дана система потребує певного реформування, яке допомогло б усунути наявні недоліки.

Крім того, необхідно зауважити, що наша країна обрала шлях до євроінтеграції. Багато сучасних вчених вважають, що такий шлях для України - це напрямок розвитку до європейської моделі цивілізації. Тобто в результаті європейського вибору нашою державою має бути досягнутий прогрес, який стосується всіх сфер життя як держави, так і суспільства в цілому.

Тобто, досвід європейських країн дуже важливий для України, оскільки він допомагає визначити шляхи поліпшення вітчизняних прямих податків, що сприятиме вирішенню поточних проблем.

Проте, важливим є те, що при впровадженні нових підходів оподаткування доходів та майна, розроблених на основі зарубіжного досвіду, варто пам'ятати, що кожна країна має свої особливості. Тобто, використовуючи досвід зарубіжних

країн, особливо Європейського Союзу, слід пам'ятати, що реальність такого досвіду дещо відрізняється від вітчизняної. Тому, якщо реформи будуть проводитися без урахування цього фактора, то ймовірно, що такі дії не дадуть очікуваних результатів і навіть можуть завдати шкоди і без того досить складній системі оподаткування.

Таким чином, розглядаючи покращення податку на доходи фізичних осіб, варто запропонувати впровадження прогресивної шкали оподаткування. Таке нововведення допоможе вирішити проблему соціальної несправедливості даного податку та зменшить податковий тягар для малозабезпечених верств населення.

При розробці оптимальної прогресивної шкали для ПДФО в Україні необхідно враховувати соціальну справедливість, конкурентоспроможність економіки, адміністративну ефективність і необхідність збереження податкових надходжень до бюджету. Тому, на нашу думку, раціонально буде запропонувати наступну систему ставок для ПДФО:

- 12% - для осіб, які отримують менше однієї або одну мінімальну заробітню плату (МЗП);
- 15% - для осіб, які отримують дохід, що більший за 1МЗП, але не перевищує 3 МЗП;
- 18% - для осіб, які отримують дохід, що більший за 3МЗП, але не перевищує 5 МЗП;
- 23% - для осіб, що мають рівень доходів у розмірі більшому за 5 МЗП.

Запропонована система не призведе до бюджетних втрат, оскільки базовою ставною залишиться 18%, за якою буде оподатковуватися більша частина населення.

Крім того, варто також розглянути можливість введення податкових знижок для таких витрат як: витрати на навчання, медичне обслуговування або благодійність; витрати на енергоефективність, утеплення житлового будинку чи встановлення сонячних панелей. Це не тільки створить стимул для роботи у легальному полі, а й підвищить соціальну активність населення.

Таблиця 3.3

Прогресивна шкала оподаткування прибутку підприємств в Україні

Оподатковуваний дохід, грн.	Ставка, %
До 5 000 000	13
5 000 000 - 20 000 000	15
Від 20 000 000	18

Джерело: розроблено автором

Якщо говорити про податок на прибуток підприємств, то покращення його функціонування також доречним буде запропонувати впровадження системи таких податкових ставок.

Крім того, спираючись на зарубіжний досвід, можна запропонувати, введення пільгового періоду для новостворених підприємств. Таким чином, підприємства перший рік провадження своєї діяльності будуть звільнені від оподаткування даним податком. Однак таке нововведення потребує й впровадження певних штрафних санкцій. Так, дані санкції будуть накладатися у випадках коли:

- під час пільгового періоду суб'єкт господарювання приймає рішення про ліквідацію підприємства. Штрафна санкція за таких умов може становити, до прикладу, 36% від загального прибутку за даний період;
- підприємство використовує різні методи шахрайства з метою зменшити розмір отриманого прибутку. В такому випадку воно автоматично починає оподатковуватися за основною ставкою ППП;
- тощо.

Також можна запропонувати знижену податкову ставку на реінвестування прибутку, така податкова ставка може становити 10%. За допомогою даного шляху реформування вітчизняна система оподаткування ознайомиться з податком на виведений капітал, який до прикладу, використовується у Естонії. Адже після закінчення політичних конфліктів та економічної кризи, що була

викликана ними, на державному рівні доречним буде розглядання введення нового податку у систему прямого оподаткування України.

Тобто впровадження запропонованих методів реформування ППП сприятиме справедливому розподілу податкового навантаження, підтримці малого та середнього бізнесу, стимулюванню економічного розвитку та зменшенню рівня ухилення від прибуткового оподаткування.

Крім того, для підтвердження вище наведеного, необхідно побудувати економіко-математичну модель. Таким чином, доречним буде побудова регресійної лінійної багатофакторної моделі для податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб.

	<i>Рівень тіньової економіки, %</i>	<i>Фін. результат прибуткових підприємств, млн.грн</i>
Рівень тіньової економіки, %	1	
Фін. результат прибуткових підприємств, млн.грн	0,043065976	1

Рис. 3.1 Кореляція факторів для побудови регресійної моделі

Джерело: розроблено автором

Для побудови такої моделі для ППП візьмемо як фактори рівень тіньової економіки та фінансовий результат прибуткових підприємств за останні роки. По-перше, необхідно визначити чи є залежність між цими факторами, це можна зробити за допомогою кореляції даних (рис. 3.1)

Як бачимо, запропоновані нами фактори є незалежними змінними, тому вони підходять для побудови регресивної моделі (рис 3.2)

<i>Регресійна статистика</i>	
Множинний R	0,97456
R-квадрат	0,94976
Нормований R-квадрат	0,89952
Стандартна помилка	7033,96
Спостереження	5

Рис 3.2 Регресійна статистика лінійної двофакторної моделі

Джерело: розроблено автором

В даному випадку значення R-квадрату говорить нам про те, що дана модель є вірною, тому на її основі можемо зробити прогноз ППП на 2024 рік. Таким чином, за умов якщо рівень тіньової економіки буде зменшуватися, а фінансові результати підприємств збільшуватися, то у 2024 році надходження від податку на прибуток підприємств будуть становити приблизно 167470,6 млн.грн.

	Рівень інфляції, %	Середня заробітня плата за місяць, грн.
Рівень інфляції, %	1	
Середня заробітня плата за місяць, грн.	0,166179594	1

Рис. 3.3 Кореляція факторів для побудови регресійної моделі

Джерело: розроблено автором

Щодо прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб, то для побудови моделі візьмемо індекс інфляції та розмір середньої заробітньої плати.

З наведених даних видно, що ці фактори не мають залежності, тому за їх допомогою ми можемо спрогнозувати ПДФО на кінець цього року.

Регресійна статистика	
Множинний R	0,9761
R-квадрат	0,95277
Нормований R-квадрат	0,85832
Стандартна помилка	32865,1
Спостереження	4

Рис 3.4. Регресійна статистика лінійної двофакторної моделі

Джерело: розроблено автором

З малюнку 3.4 бачимо, R-квадрат має доречне значення, тому можемо припустити, що загальні надходження до Зведеного бюджету України від податку на доходи фізичних осіб будуть становити приблизно 506158,7 млн.грн. Однак, таке значення буде наявне за умови збільшення рівня середньої заробітної плати та зменшення індексу інфляції.

Щодо удосконалення майнового оподаткування, то спираючись на зарубіжний досвід, варто запропонувати створення єдиної національної бази нерухомості із зазначенням сучасної ринкової вартості. Такі зміни розширять базу оподаткування за рахунок оновлення кадастрової вартості того чи іншого майна та збільшать податкові надходження до бюджету.

Після впровадження наведеного раніше методу удосконалення майнового оподаткування, можемо запропонувати, зміну бази оподаткування для податку на нерухоме майно. Тобто, оподаткування нерухомості базується на площі об'єкта, а не на його ринковій вартості. Це створює дисбаланс, коли об'єкти з однаковою площею, але різною ринковою вартістю, оподатковуються однаково, тому базою даного податку має стати ринкова вартість нерухомості, яка визначається за допомогою сучасних методів автоматизованої оцінки.

Теж саме стосується й земельного податку тому, що наразі базою оподаткування даного податку є нормативна грошова оцінка, яка у більшості випадків не відповідає реальній ринковій вартості земель. Саме тому земельний податок має стягуватися на основі ринкової вартості землі, яка буде визначатися на основі відкритих даних про ринок нерухомості.

Крім того, для цих двох податків доречним буде запропонувати зменшення кількості податкових пільг. Таким чином, такі пільги варто зберегти лише для соціально вразливих категорій таких як пенсіонери, багатодітні сім'ї, малозабезпечені громадяни.

Щодо транспортного податку, то варто розширити базу оподаткування. До прикладу, оподаткування автомобілів може стосуватися авто із вартістю понад 1 млн грн або із середнім річним пробігом понад певний поріг. Також розширення

бази оподаткування даного податку можливе за рахунок включення інших видів транспорту, таких як: яхти, катери, літаки та інший дорого вартісний транспорт.

Розглянувши методи вирішення проблем окремих прямих податків, варто зауважити, що також наявні недоліки, які притаманні в цілому даній системі оподаткування. Тому першою такою проблемою є адміністрування прямих податків. Вирішення даного питання можна розглядати з декількох сторін. По-перше, таким податкам притаманне складне адміністрування, однак за допомогою деяких методів даний процес можна дещо спростити. Таким чином, держава може створити єдину цифрову платформи для звітності та сплати податків, своєрідний аналог Estonian e-Tax, що діє в Естонії. Говорячи про дану систему, варто зазначити, який функціонал вона має. Тобто, “e-Tax — це електронна система подання податкових декларацій, створена податково-митним управлінням Естонії”. [16]

Така система дозволяє наступне:

- «подавати декларації підприємства з податку на прибуток, соціального податку, страхування на випадок безробіття та внесків до загальнообов’язкового пенсійного фонду;
- запитувати декларації з податку на додану вартість;
- вимагати повернення акцизного збору на алкогольні напої, акцизи на тютюнові вироби, акцизи на пальне;
- подавати митні декларації;
- подати декларацію про доходи фізичних осіб» [16].

Даною електронною системою користуються приблизно 98% усіх платників податків Естонії. Такі показники в вітчизняних реаліях значно покращили б не лише систему прямого оподаткування, а й податкову систему в цілому.

По-друге, вирішення даної проблеми також можна розглядати з боку стану взаємовідносин між платниками та вітчизняними податковими органами. Покращити рівень довіри можна шляхом створення довгострокової стабільності Податкового кодексу України. Також забезпечення доречної автоматизації

перевірок і зменшення суб'єктивного втручання з боку податкових органів викличе більш лояльного відношення платників до державних органів.

Тобто, даним відносинам необхідно здобути партнерський характер. Саме при дотриманні такої умови новостворені взаємовідносини, на нашу думку, забезпечать появу нового розуміння щодо місця суб'єктів господарювання у державі, зокрема у процесі податкового адміністрування. Таким чином, відносини між державою та суспільством будуть ґрунтуватися саме на інтересах та правах платників. Таке реформування призведе до того, що сплата податку для платників буде вважатися більше добровільною, а ніж примусовою, що безперечно є позитивним наслідком.

Однак, необхідно зауважити, що дослідження проблеми адміністрування прямих податків призвело до висновку, що у сучасних вітчизняних реаліях будь-яке втручання з метою удосконалення даного процесу викличе зростання вартості обслуговування цієї системи через наявність досить значного рівня корупції.

Тобто, для того щоб процес реформування податкового адміністрування дав позитивний результат необхідно щоб також були впроваджені методи боротьби з корупцією.

Вирішити проблему з корупцією можливо за допомогою впровадження наступних методів. В першу чергу, необхідним є посилення кримінальної відповідальності за будь-який прояв даного явища. Проте, це повинно стосуватися як працівників державних структур, так і платників податків.

Наступним кроком має стати проведення певних семінарів чи конференцій, метою яких було би пояснення етичних та моральних норм, а також визначення шкоди наявності таких дій.

Також доречним було б запропонувати зменшення особистого спілкування держслужбовців та суб'єктів господарювання. Мінімізацію такої взаємодії можна досягти завдяки тому, що під час адміністрування податків платники будуть використовувати здобутки науково-технічного прогресу, однак для цього система електронного адміністрування повинна бути зручною та зрозумілою для усіх

сторін. Крім того, варто враховувати, що при будь-яких ідеальних умовах залишиться певний відсоток платників, які оберуть піти до податкової служби з метою подання звіту. В певній мірі це не бажання таких осіб використовувати нові технології, однак відсутність обізнаності щодо використання такої електронної системи також відіграє вагому роль. Саме тому потрібно підвищувати обізнаність суб'єктів господарювання щодо електронного оподаткування шляхом проведення заходів певного формату або розробки безкоштовного курсу.

Отже, для системи прямого оподаткування України існує багато шляхів реформування. Серед яких наявне введення прогресивних ставок на прибуткові податки, розширення бази оподаткування для транспортного податку, зміна бази оподаткування для оподаткування землі та нерухомості, а також зменшення кількості податкових пільг для цих податків. Крім того, існують методи вдосконалення, які стосуються в цілому усієї системи прямого оподаткування. До таких методів можна віднести створення єдиної цифрової платформи для подання звітності та сплати податків, проведення певних заходів щодо обізнаності платників податків, побудову партнерських взаємовідносин між платниками та державними податковими органами. Також варто зазначити, що не кожен наявну проблему можна вирішити у короткостроковому періоді, тому деякі шляхи покращення цього виду оподаткування варто застосовувати лише після закінчення політичних та економічних криз.

ВИСНОВКИ ЗА ТРЕТІМ РОЗДІЛОМ

Отже, було досліджено досвід розвинутих країн щодо прямого оподаткування. Особливо важливим є вивчення систем, що працюють в країнах Європи. Така важливість обумовлена тим, що наша країна знаходиться на шляху євроінтеграції. Тобто, вивчаючи системи прямого оподаткування певних держав, слід відзначити, що кожна з них має свої характерні риси. Однак для впровадження європейського досвіду в національну податкову систему необхідно враховувати специфіку українських реалій.

Таким чином, для удосконалення прямого оподаткування можна запропонувати як комплексні заходи так і методи, що будуть направлені на покращення ефективності конкретного податку.

Тобто, для податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб варто впровадити прогресивні ставки. Також для ПДФО можна впровадити систему податкових знижок на певні види витрат. Щодо ППП, то дієвим методом вдосконалення може стати створення податкових канікул для нових підприємств, про разом з тим необхідно ввести певні штрафні санкції.

Говорячи про майнове оподаткування, то можна сказати, що було запропоновано змінити базу оподаткування та скоротити кількість наявних пільг. Крім того, для транспортного податку варто розшири базу оподаткування.

Щодо методів реформування, які стосуються в цілому системи прямого оподаткування, то було запропоновано розробити єдину цифрову платформу для подання звітності та сплати податків. До того ж, важливо впровадити проведення певних заходів щодо підвищення обізнаності платників податків.

Усі запропоновані методи реформування мають сприяти покращенню ефективності системи прямого оподаткування. Проте, важливо розуміти, що не кожний з них можна впровадити вже зараз, адже вітчизняна економіка знаходиться у кризовому становищі, а впровадження будь-яких новацій, це перш за все бюджетні витрати для держави.

ВИСНОВКИ

Після визначення сутності податків, можна стверджувати, що вони відіграють значну роль у процесі становлення та розвитку будь-якої держави. Проте не зважаючи на те, що дана економічна категорія існує досить давно, думки вчених щодо сутності даного поняття і досі мають розбіжності. Крім того, було з'ясовано, що ознаки, функції та принципи оподаткування допомагають більш детально розглянути значення даної категорії. Таким чином, фіскальні та регулюючі ефекти системи оподаткування, зокрема прямих податків, впливають не тільки на економічний стан країни, а й мають вплив на соціальний добробут суб'єктів господарювання. Так відбувається тому, що завдяки раціональній системі держава може підвищити рівень забезпечення базових потреб населення. Однак податки мають як стимулюючий, так і стримуючий вплив, що може викликати негативні тенденції.

Розглянувши класифікування прямого оподаткування, варто зазначити, що його видів існує багато, найчастіше науковці поділяють такі податки на особисті та реальні. Цікаво, що особисте оподаткування з'явилося дещо раніше ніж реальне. Щодо особистого прямого оподаткування, то до його складу входять податки, які безпосередньо пов'язані з доходами фізичних осіб або прибутками юридичних осіб. Особисте оподаткування є важливою складовою податкової системи країни, оскільки ПДФО та ППП вважаються одними з найважливіших податків для бюджету.

Говорячи про реальне пряме оподаткування, то воно в Україні складається з податку на майно. Даний податок має три складові, а саме: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; податок на землю; транспортний податок. Усе вище перераховане відіграє дуже важливу роль для бюджетів місцевого рівня, оскільки даний вид оподаткування є одним із фактів децентралізації місцевого самоврядування.

Проаналізувавши роль прямого оподаткування у доходах бюджетів різних рівнів, можна сказати, що воно є дійсно важливим, як для державного, так і для місцевих рівнів. Таким чином, було визначено, що від податку на доходи

фізичних осіб до Державного бюджету України надходить четверта частина, тоді як надходження від податку на прибуток підприємств надходять до цього бюджету майже в повному обсязі. Щодо місцевих бюджетів, то їм відповідно належить 75% ПДФО, залишок ППП, що становить приблизно 10% , а також надходження від майнового оподаткування та єдиного податку. Крім того, було визначено, що до державного рівня у структурному значенні ППП та ПДФО надходять у приблизно однаковій кількості, виключенням став 2022 та 2023 роки, коли значення податку на доходи фізичних осіб почав трохи переважати. Однак, для бюджету даного рівня все ж таки більш важливим є непряме оподаткування.

Щодо бюджетів місцевого рівня, то тут ситуація зовсім інакша тому, що левина частина надходжень від прямого оподаткування надходить саме до бюджетів даного рівня. Цікаво, що для місцевих бюджетів основним бюджетоутворювальним прямим податком є саме податок на доходи фізичних осіб.

Також було проаналізовано фіскальні та регулюючі ефекти прибуткового оподаткування, що належать до загальної системи оподаткування. Таке дослідження було проведене за допомогою визначення ефективних ставок податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. Таким чином можна сказати, що значення ефективних ставок даних податків говорить про те, що їх потенціал повністю нерозкритий, адже значення даного показника має досить низький рівень. Щодо еластичності цих податків, то ПДФО впродовж останніх років переважно мав еластичний характер, проте ППП на протязі цих років переважно був нееластичним, що є негативним показником.

Крім того, була визначена проблематика системи прямого оподаткування В Україні. Таким чином, найголовнішою проблемою, що гальмує дану систему є ухилення від сплати податків, про це нам говорить рівень тіньової економіки. Також, можна стверджувати, що пряме оподаткування не є справедливим, особливо прибуткове. Тобто, усе вище перераховане говорить про низьку фіскальну ефективність прямого оподаткування. До того ж, до проблематики даної системи варто віднести й складне адміністрування прямих податків.

Після визначення проблематики прямих податків необхідним є розроблення шляхів їх реформування. Тому важливо було розглянути досвід розвинутих країн світу з цього питання, зокрема країн Європейського Союзу. Важливо розглядати досвід саме цих країн, оскільки Україна знаходить на шляху євроінтеграції. Тому розглянувши систему оподаткування перших країн, можна сказати, що кожна з них має низку своїх особливостей. Проте для того щоб впроваджувати досвід європейських країн у вітчизняну податкову систему варто врахувати особливості нашої країни.

З метою вдосконалення системи прямого оподаткування доцільно запропонувати як комплексні заходи реформування, так і методи, скеровані на підвищення ефективності окремих податків. Наприклад, для податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб доцільним буде запровадження прогресивної шкали ставок, яка залежатиме від рівня доходів чи прибутків платників. У разі ПДФО можна застосувати систему податкових знижок на певні категорії витрат, що сприятиме стимулюванню соціальної активності населення. У контексті податку на прибуток підприємств, одним із заходів покращення може стати впровадження податкових канікул для новостворених підприємств; водночас необхідно встановити механізми штрафних санкцій, що гарантуватимуть дотримання відповідних умов.

У сфері майнового оподаткування пропонується здійснити перегляд бази оподаткування та зменшити кількість чинних пільг. Зокрема, для транспортного податку доцільним буде розширення бази оподаткування, що дозволить збільшити надходження від цього виду податків.

Щодо реформування системи прямого оподаткування загалом, корисним інструментом може стати розробка єдиної цифрової платформи для подання звітності та сплати податків. Така платформа здатна значно спростити адміністрування не лише прямих податків, але й усіх складових національної податкової системи. В той же час слід звернути увагу на необхідність проведення інформаційних заходів для підвищення обізнаності платників податків щодо користування електронними сервісами при поданні звітності.

Таким чином, за допомогою вище наведених методів реформування системи прямого оподаткування можливо відносно швидко вирішити певні проблеми прямого оподаткування. Однак, варто пам'ятати, що не усі наявні проблеми даної системи можна вирішити у швидкий спосіб, оскільки вітчизняна економіка наразі знаходиться у кризовому становищі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменярь, 2000. 303 с.
2. Буй Т. Г., Прімерова О. К., Мельник А. І. Вплив податку на прибуток на економічне зростання в Україні. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки"*. 2020. № 5, Т. 2. С. 113-121. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2020-5-6029> (дата звернення: 20.10.2024).
3. Буряковський В. В. Податки: Навч. Посіб. Дніпропетровськ: Пороги, 1998. 611 с.
4. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI : станом на 1 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 15.09.2024).
5. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. Податкова система: Навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
6. Волохова І. С. ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ ЗА РАХУНОК ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ. *Трансформаційна економіка*. 2023. № 3 (03). С. 10–15. URL: <https://doi.org/10.32782/2786-8141/2023-3-2> (дата звернення: 01.11.2024).
7. Волощук М. Г., Пертіченко О. О., Білаш О. В. Податкове право країн ЄС: навч. пос. Ужгород: видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 115 с.
8. Гаркушенко. О. М., Кувалдіна О. О. Проблеми і майбутнє податку на прибуток підприємств та ПДВ в умовах цифровізації. *Економіка промисловості*. 2021. № 3 (95). С. 52–69.
9. Герасимова В. О., Алафанова Н. О. Міжнародний досвід впровадження податку на виведений капітал: проблемні аспекти та перспективи для України. *Вісник ЖДТУ*. 2019. №2. С. 174–178.
10. Голобородько Т. В., Шмагайло С. С. Дослідження податкових надходжень: держава, галузі, регіони. *Ефективна економіка*. 2018. № 6.

11. Городецька Т. Е., Андрієнко Ю. С. Сучасні форми прямого оподаткування. *Гроші фінанси і кредит*. 2019. № 30. С. 397—401.
12. Денисова А. В., Слаблюк Н. С. Роль державної податкової служби України у формуванні податкової культури в державі. *Юридичний науково-електронний журнал*. 2020. № 3. С. 217–219. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-3/52> (дата звернення: 05.10.2024).
13. Дмитрів В. Економічна сутність та роль податків на майно в Україні. *Світ фінансів*. 2021. №. 1(66). С. 201-209. URL: <https://doi.org/10.35774/sf2021.01.201> (дата звернення: 01.10.2024)
14. Доходи бюджетів України. Ціна держави: веб-сайт. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/> (дата звернення: 25.10.2024).
15. Дубовик О. Ю. Вектори антиризикових заходів держави у сфері оподаткування. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал*. Острог: Вид-во НаУОА, березень 2021. № 20(48). С. 112–117.
16. Електронна система e-Tax-e-Estonia. *E-Estonia*. URL: https://e-estonia.com/solutions/ease_of_doing_business/e-tax/ (date of access: 01.11.2024).
17. Желєзнова Д. С. Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту. *Фінанси, облік і банки*. 2018. № 1(23). С. 73-83.
18. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. К.: Атіка, 2016. 920 с.
19. Калабухова С. В. Аналіз податкової ефективності суб'єкта господарювання. *Економічний аналіз*. Тернопіль, 2018. Том 28. № 4. С. 193-199.
20. Квасницька Р. С., Дячук Д. І. Оподаткування прибутку підприємств: вітчизняний та світовий досвід. *Сучасний рух науки : тези доп. IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 6-7 груд. 2018 р. Дніпро, 2018*. С. 527-533.

21. Крилов Д. В. Концептуальні засади вдосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2020. № 84. С. 31–37. URL: <https://doi.org/10.32837/apdr.v0i84.147> (дата звернення: 10.11.2024).
22. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 247 с.
23. Кузь В.І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівець. Нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с
24. Кучеркова С.О. Стан та напрями вдосконалення податкового адміністрування. *Облік і фінанси* . 2018. № 3. С. 105–110.
25. Латковська Т. А. Напрями гармонізації податку на прибуток до вимог Європейського Союзу. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». Т.28 / голов. ред. Ю. В. Цуркан-Сайфуліна ; МОН України, НУ «ОЮА». Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2021. С. 69-79.
26. Леоненко М. П., Юхименко П. І., Ільєнко А. А. Теорія фінансів: Навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 480 с.
27. Миргородська Л.О. Фінансові системи зарубіжних країн: Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
28. Мочерний С. В. Економічна теорія: посіб. Київ: Вища школа, 2002. 435 с.
29. Носевич В., Артюх О. Сучасні проблеми прямого оподаткування в Україні. *International Science Journal of Management, Economics & Finance*. 2023. Т. 2, № 4. С. 11–20. URL: <https://doi.org/10.46299/j.isjmef.20230204.02> (дата звернення: 20.11.2024).
30. Офіційний сайт Департаменту фінансів Одеської обласної державної адміністрації. URL: <https://gfu.od.gov.ua/> (дата звернення: 11.04.2023).
31. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/> (дата звернення: 04.10.2024).

32. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 04.10.2024)
33. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 04.10.2024)
34. Патицька К. О. Закономірності розвитку системи оподаткування майна в Україні в контексті підвищення фінансової спроможності територіальних громад. *Бізнес Інформ*. 2020. Т. 5, №. 508. С. 129–135. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-5-129-135> (дата звернення: 01.11.2024)
35. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI: станом на 28 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.09.2024).
36. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 25.09.2024).
37. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 26.09.2024).
38. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 29.11.99. URL: <https://zakon.help/documents/z0027-00> (дата звернення 06.10.2024).
39. Проць В. І. Особливості майнових податків та їх роль у формуванні доходів місцевих бюджетів. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2019. Вип. 1 (135). С. 66–70. URL: [http://ird.gov.ua/sep/sep20191\(135\)/sep20191\(135\)_066_ProtsV.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20191(135)/sep20191(135)_066_ProtsV.pdf) (дата звернення: 01.11.2024)

40. Савіцька С. І. АНАЛІЗ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ. *Podilian Bulletin Agriculture Engineering Economics*. 2023. № 34. С. 137–145. URL: <https://doi.org/10.37406/2706-9052-2021-1-15> (дата звернення: 01.10.2024).
41. Садовенко М. М., Арієнчук А. М. Проблеми та шляхи вдосконалення системи прямого оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2019. Т. 12, № 503. С. 325–331. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-12-325-331> (дата звернення: 01.11.2024).
42. Сідельникова Л., Новосьолова О. ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ. *Економіка та суспільство*. 2023. № 57. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-79> (дата звернення: 01.10.2024).
43. Сокирко О.С., Касянчук Д.С. Податок на прибуток підприємств як важливий елемент доходів державного бюджету України. *Серія економічні науки*. 2018. Вип. 28. ч. 2. С. 102-104.
44. Сочка К. А. ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ПОДАТКОВИХ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ ОКРЕМИХ КРАЇН ЄС ТА ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2023. № 1(61). С. 154–160. URL: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2023.1\(61\).154-160](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2023.1(61).154-160) (дата звернення: 01.10.2024).
45. Статистична інформація. Мінфін: веб-сайт. URL: <https://minfin.com.ua/> (дата звернення: 27.09.2024).
46. Тенденції тіньової економіки. Міністерство економіки України: веб-сайт. URL: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (дата звернення: 10.11.2024).
47. Ткачик Ф., Валігура В., Дмитрів В. ФІСКАЛЬНО-РЕГУЛЮЮЧИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ. *Економіка та*

- суспільство*. 2021. № 29. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-58> (дата звернення: 01.11.2024).
48. Тоцька О., Дмитрук І. ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА РЕГІОНАЛЬНИЙ ВИМІР. *Фінансово-кредитні системи: перспективи розвитку*. 2023. Vol. 1, no. 8. P. 30–39. URL: <https://doi.org/10.26565/2786-4995-2023-1-04> (date of access: 01.11.2024).
 49. Узун-Куртогло В., Долженко І. ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТКУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ. *Молодий вчений*. 2019. Т. 10, № 74. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-10-74-154> (дата звернення: 01.10.2024).
 50. Хорошилова І.О. Роль податку на прибуток підприємств в формуванні бюджету країни. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2021. № 27. С.196-204.
 51. Юрчишена Л., Цимбалюк К. ОЦІНКА ВПЛИВУ МАЙНОВИХ ПОДАТКІВ НА ДОХОДИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ. *Економіка та суспільство*. 2023. № 56. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-56-117> (дата звернення: 01.10.2024).
 52. THE IMPACT OF THE SHADOW ECONOMY ON THE REDUCTION OF TAX REVENUES TO THE STATE BUDGET / N. Bak та ін. *Financial and credit activity problems of theory and practice*. 2024. Т. 2, № 55. С. 130–143. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.2.55.2024.4330> (дата звернення: 15.10.2024).