МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів

Допущено до захисту
Завідувач кафедри
Слатвінська М. О. _____
«____» _____ 202___ р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього рівня магістра
зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»
за освітньою програмною: «Управління публічними фінансами»
на тему: «**СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РОЗВИТКУ**»

Виконавець:
студентка 1 групи 6 курсу ФФБС
Триполко Катерина Олександрівна _____

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Мельник Віктор Миколайович _____

ОДЕСА – 2024 р.

ЗМІСТ

ВСТУП……2

РОЗДІЛ 1. ТЕОРИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ……..……..5

1.1.Концептуалізація економічної сутності прямого оподаткування у фінансовій теорії. ……..……...……..…5

1.2. Ретроспективний аналіз розвитку прямого оподаткування……13

1.3. Підсистема прямого оподаткування в Україні та її нормативно-правове регулювання……21

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ…….……30

2.1. Фіскальна ефективність прямого оподаткування в Україні……30

2.2. Регуляторний потенціал прямого оподаткування в Україні та ефективність його використання……...……...38

2.3. Ефективність адміністрування прямих податків в Україні……43

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ………52

3.1. Зарубіжний досвід прямого оподаткування та можливості його застосування в Україні……...……52

3.2. Реформування підсистеми прямого оподаткування в Україні у контексті євроінтеграції……..60

3.3. Модернізація адміністрування прямих податків в Україні……66

ВИСНОВКИ……73

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……77

ДОДАТКИ ……...……85

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Система оподаткування є однією з ключових складових економічної політики держави, яка впливає на рівень економічного розвитку, інвестиційну привабливість та соціальну стабільність. У сучасних умовах розвитку України особливого значення набуває пряме оподаткування, яке формує значну частину доходів державного бюджету та визначає правила фінансових відносин між державою та суб'єктами господарювання.

Основними викликами у сфері прямого оподаткування є забезпечення збалансованості фіскальної та стимулюючої функцій, протидія ухиленню від сплати податків, покращення адміністрування податкових надходжень, а також створення умов для сталого економічного розвитку. Особливого значення набуває розробка перспективних напрямків реформування системи оподаткування, які сприятимуть підвищенню прозорості, ефективності та справедливості податкових відносин.

Перевагами цього виду оподаткування виступають наступні чинники: прозорість і зрозумілість, контроль доходів держави, мотивація для економічного планування

Недоліки прямого оподаткування: високий адміністративний тягар, можливість ухилення від сплати, потенційний негативний вплив на мотивацію до праці, нерівномірний розподіл податкового навантаження.

Дослідження спрямоване на вирішення завдань, пов'язаних з ідентифікацією основних тенденцій у сфері прямого оподаткування, оцінкою їх впливу на економічні процеси, а також обґрунтуванням шляхів вдосконалення податкової політики України.

Таким чином, дослідження сучасних реалій прямого оподаткування є важливим етапом на шляху до створення ефективної та справедливої податкової системи, яка сприятиме соціально-економічному розвитку держави.

Багато зарубіжних та українських вчених проводили дослідження в галузі оподаткування прямими податками. Наука про оподаткування в цьому напрямі представлена роботами таких вчених: Ф. Аквінський, Ш. Монтеск'є, А. Сміт, Шарль Леонар Сімонд де Сісмонді, П’єр Леруа-Больє, Деввід Рікардо, Дж. Мілль, А. Вагнер, І.В. Барановська, В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко, В.Л. Андрущенко.

Враховуючи той факт, що податкова система проходить адаптацію до сучасних економічних викликів, пов’язаних із глобалізацією, військовими діями, інтеграцією в європейський економічний простір та переходом до цифрової економіки. Наразі система прямого оподаткування перебуває у процесі трансформації, що вимагає глибокого аналізу її ефективності, справедливості та відповідності європейським стандартам.

Мета кваліфікаційної роботи: аналіз сучасного стану системи прямого оподаткування в Україні та обґрунтування перспектив її розвитку в контексті інтеграційних процесів і трансформацій національної економіки.

Завдання кваліфікаційної роботи наступні:

⇒ Визначити економічну сутність прямого оподаткування у фінансовій теорії.

⇒ Простежити ретроспективу розвитку прямого оподаткування.

⇒ Визначити підсистему прямого оподаткування в Україні, а також її нормативно – правове регулювання.

⇒ Проаналізувати фіскальну ефективність прямого оподаткування в Україні.

⇒ Оцінити регуляторний потенціал прямого оподаткування в Україні та ефективність його використання.

⇒ Проаналізувати ефективність адміністрування прямих податків в Україні.

⇒ Узагальнити зарубіжний досвід прямого оподаткування та можливості застосування досвіду в Україні.

⇒ Обґрунтувати реформування підсистеми прямого оподаткування в Україні у контексті євроінтеграції

⇒ Сформувати напрями вдосконалення щодо адміністрування прямих податків в Україні.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, які виникають в цілому під час справляння прямих податків.

Предметом дослідження є процес справляння прямих податків в Україні.

Під час написання кваліфікаційної роботи були використані такі ***методи***: аналізу, спостереження та порівняння, розрахунку та узагальнення, табличний та графічного зображення, економіко-математичний, статистичний та класифікаційний, а також методи індукції та дедукції.

В якості ***інформаційної бази*** використовуються: наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з теорії, методики та організації податкового контролю, матеріали науково-практичних конференцій, нормативні документи та періодичні видання, звіти та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, бюджетний Кодекс України зі змінами та доповненнями, щорічні Закони про державний бюджет України, Податковий Кодекс України зі змінами та доповненнями, дані інтернет ресурсів.

Публікації. Дослідження, які були здійсненні у ході кваліфікаційної роботи були опубліковані на міжнародній інтернет - конференції (2024 рік – Івано-Франківськ) «Розвиток науки та освіти України під час воєнного стану» тема доповіді «Сьогодення прямих податків в Україні та можливості вдосконалення».

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, кількість яких складає 67 сторінок, висновку обсягом 4 сторінки, зі списку використаної літератури, де налічується 68 джерел та 5 додатків. Робота ілюстрована з допомогою таблиць та рисунків у кількості 16 та 10 відповідно. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи складає 96 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1.Концептуалізація економічної сутності прямого оподаткування у фінансовій теорії.

Економічна сутність прямого оподаткування у фінансовій теорії стосується методу стягнення податків безпосередньо з доходів, багатства чи власності окремих осіб чи компаній. На відміну від непрямих податків (таких як податок на додану вартість), прямі податки стягуються з платників податків і зазвичай сплачуються безпосередньо уряду. Ця концепція є фундаментальною для розуміння того, як уряди генерують доходи, перерозподіляють багатство та впливають на економічну поведінку держави.

У різні епохи часу вивчення податків завжди було актуальною темою у працях світових економістів, філософів та державних діячів та у кожного науковця було своє бачення та визначення податку. Наприклад: **Ф. Аквінський** - церковний філософ, визначав податки як дозволену форму грабежу, але і розумів, що зовсім без податків обійтися не можна: "Часом трапляється, що князі не розташовують у достатньому обсязі засобами для оборони країни і для вирішення інших завдань, які вони, керуючись здоровим глуздом, повинні брати на себе . У такому випадку буде справедливо, якщо піддані оплатять те, чим забезпечується їх загальне благополуччя". Критерій встановлення податків за **Ф. Аквінського** - це здоровий глузд правителя, спрямований на загальне благо. **Ш. Монтеск'є** вважав, що ніщо не вимагає стільки мудрості і розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку залишають їм [66]. А один з основоположників теорії оподаткування **А. Сміт** говорив про те, що податки для тих, хто їх сплачує, – ознака не рабства, а свободи [21, с.10]. У своєму "Багатстві народів" Сміт визначив податки

як необхідні платежі, які громадяни повинні платити за користування державними послугами. Він розглядав прямі податки як спосіб забезпечення справедливості, оскільки вони пропорційні доходу платника податків, а отже, більш справедливі в розподілі податкового тягаря [60]. Трактування інших авторів наведені в додатку А.

На сьогоднішній день **Податковий кодекс України** роз'яснює поняття «податки» наступним чином: податки – це обов'язковий платіж, що стягуються державою з доходів або майна юридичних або фізичних осіб для фінансування державних видатків [37].

Дослідження значення поняття "податок" дозволяє зробити висновок, що науковці загалом звертають свою увагу на ті ж саму суть податку і мають такі ознаки: індивідуальна безоплатність, регулярність, обов'язковість сплати, примусовість, безповоротність та законність. Проте існують і різні підходи до визначення цього терміну. Це можна пояснити тим, що автори звертають увагу на різноманітні обмеження, великі відмінності в обсягах оподаткування та "масштабі держави", різниця у потребах суспільства в товарах та послугах, які надаються у різних державах. Враховуючи вище здійснене дослідження, слід наголосити на тому, що поняття «податок» є багатогранною категорією.

Варто зазначити, що поняття «податок» можна розглядати з різних точок зору (рис1.1).

Податок є важливим інструментом перерозподілу фінансових ресурсів та регулювання економіки. Він забезпечує стабільне функціонування державних інститутів, розвиток інфраструктури та забезпечує соціальні гарантії для населення держави.

З початку існування податків людство виробило різні форми та методи оподаткування.

Кожен вид податків має свою специфіку та функціональне призначення і займає особливе місце в податковій системі. Саме тому **класифікація податків** проводиться за різними ознаками:

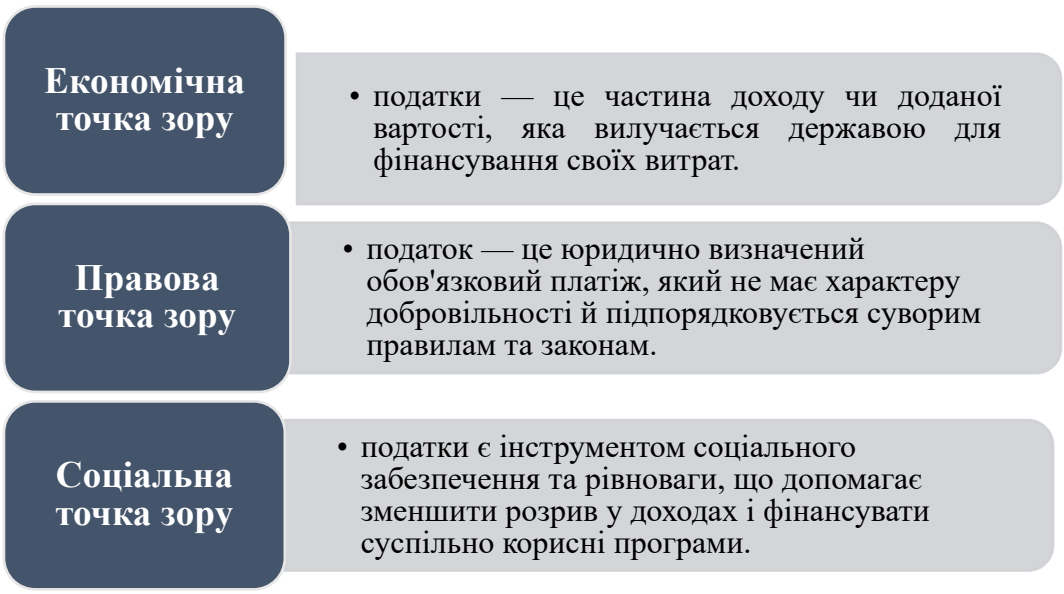


Рис. 1.1. Точки зору трактування поняття «податок»

1.**За формою оподаткування**:

— Прямі податки: стягуються безпосередньо з доходу чи майна платника податків (наприклад, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб).

— Непрямі податки: включені до вартості товарів і послуг (наприклад, ПДВ, акцизи).

2.**За рівнем управління**:

— Загальнонаціональні податки: встановлюються центральним урядом і застосовуються по всій країні (наприклад, ПДВ, податок на доходи фізичних осіб).

— Місцеві податки: встановлюються місцевими органами влади та діють у межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць (наприклад, податок на нерухомість).

3. **За способом стягнення**:

— Регресивні: ставка податку зменшується зі збільшенням доходу.

— Пропорційні: ставка податку залишається незмінною незалежно від доходу.

— Прогресивні: ставка податку зростає зі зростанням доходу.

4.За формою оподаткування:

— Індивідуальні: податки, які сплачують фізичні особи.

— Корпоративні: податки, які сплачують юридичні особи (наприклад, податок на прибуток підприємств).

За економічним змістом об’єкта оподаткування податки поділяються на три групи:

— податки на доходи та прибутки - обов’язкові збори, які стягуються з чистого доходу з фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об’єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий доход підприємства;

— податки на майно - обов’язкові збори, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державних формах власності (податок на нерухоме майно, податок з власників транспортних засобів). На відміну від податків на споживання, які сплачуються тільки один раз при купівлі, податки на майно стягуються постійно, доки майно перебуває у власності. Оцінка майна може провадитись різними методами (вартість у грошовому виразі, площа будинку, потужність двигуна автомобіля тощо).

— податки на споживання - обов’язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх плата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків [62].

За ознакою органів державної влади, які їх встановлюють:

— загальнодержавні податки - обов’язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов’язковими до сплати за єдиними ставками на всій території України. Ці податки можуть формувати дохідну частину як державного, так і місцевого бюджетів;

— місцеві податки та збори - обов’язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов’язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Місцеві податки та збори надходять виключно до місцевих бюджетів [62].

З даної класифікації однією із суттєвих форм оподаткування є - прямі податки. **Прямі податки** — це форма оподаткування, коли податок стягується безпосередньо з доходу чи власності платника податків. Основна відмінність порівняно з непрямими податками полягає в тому, що їх важче уникнути і вони залежать від платоспроможності особи чи організації.

В Україні згідно із Податковим Кодексом до переліку загальнодержавних прямих податків та зборів включено такі їх види [37, ст. 9]:

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

До місцевих прямих податків та зборів Податковим Кодексом України віднесено [37, ст. 10]:

— податок на майно:
- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- плата за землю (земельний податок);
- транспортний податок (на певні види транспортних засобів);

— єдиний податок;
— збір за місця для паркування транспортних засобів;
— туристичний збір.

Екологічний податок та туристичний збір мають певні суперечності, тому що одночасно мають ознаки і державних податків, і місцевих податків у своєму механізмі, однак ми відносимо їх враховуючи те, що вони все ж таки мають переважно місцевий характер у застосуванні. Екологічний податок спрямовуються на фінансування заходів з охорони навколишнього середовища, а туристичний збір – на розвиток місцевої туристичної інфраструктури та послуг. Хоча ці платежі можуть надходити і до державного бюджету, їхні основне призначення і сфера

використання здебільше обмежується конкретного територіями, що підкреслює їхню місцеву сутність.

Основні поняття прямого оподаткування у фінансовій теорії:

1. **Генерація доходу.** Прямі податки, такі як податок на доходи, податок на прибуток підприємств, податок на майно та податок на спадщину, є основним джерелом доходу для уряду. Ці доходи використовуються для фінансування суспільних благ і послуг, таких як інфраструктура, охорона здоров'я, освіта та програми соціального забезпечення.

2. **Прогресивність і справедливість.** Прямі податки часто є прогресивними, тобто вони беруть більший відсоток від тих, хто отримує більший дохід, таким чином сприяючи перерозподілу доходів і соціальній справедливості. Прогресивне оподаткування розглядається як засіб зменшення нерівності в доходах, коли ті, хто має вищі доходи, сплачують більшу частку своїх доходів у вигляді податків, ніж ті, хто має нижчі доходи.

3. **Економічна ефективність і перерозподіл.** Пряме оподаткування дозволяє урядам впливати на розподіл багатства шляхом зменшення різниці між багатими та бідними. Він призначений для збору доходів у спосіб, який відображає платоспроможність платника податків, часто по відношенню до вертикального рівня капіталу (платники податків з вищими доходами або багатством повинні платити більше).

4. **Платоспроможність платника податків.** Одним із ключових принципів прямого оподаткування є концепція платоспроможності, де податки базуються на економічних можливостях особи чи компанії. Це базується на ідеї, що ті, хто має більші фінансові ресурси, повинні платити більшу частку податків державі.

5. **Інструмент фіскальної політики.** Прямі податки служать потужним інструментом державної фіскальної політики для управління економікою. Коригуючи податкові ставки, уряд може впливати на споживання, інвестиції та поведінку заощаджень. Наприклад, вищі корпоративні податки можуть зменшити

прибутки після сплати податків, потенційно перешкоджаючи інвестиціям, тоді як нижчі податки на прибуток можуть збільшити споживчі витрати.

6. **Відповідність і простота адміністрування.** Прямі податки, як правило, вважаються легшими для адміністрування та збору, оскільки вони спрямовані безпосередньо на окремих осіб або підприємства. Уряди мають механізми для відстеження доходів (наприклад, системи нарахування заробітної плати) та активів, що спрощує дотримання податкового законодавства, ніж деякі непрямі податки.

7. **Вплив на економічну поведінку.** Пряме оподаткування може впливати на прийняття рішень окремими особами та підприємствами. Наприклад, високі податки на прибуток можуть перешкоджати пропозиції робочої сили або інноваціям, тоді як сприятливий режим оподаткування інвестицій може сприяти зростанню бізнесу та створенню робочих місць.

8. **Прозорість і підзвітність.** Оскільки прямі податки безпосередньо сплачуються платниками податків (наприклад, прибутковий податок, що утримується із заробітної плати), вони, як правило, підвищують обізнаність про державні витрати та сприяють політичній відповідальності. Платники податків більш схильні перевіряти державні витрати, коли бачать чіткий зв’язок між своїми податками та державними послугами.

Економічні теорії, що підтримують пряме оподаткування:

1. **Принцип платоспроможності.** Базуючись на ідеї, що податки мають стягуватися відповідно до здатності особи нести фінансовий тягар, цей принцип підтримує прогресивні податкові системи. Воно тісно пов’язане з уявленнями про чесність і справедливість, підкреслюючи, що ті, хто отримує найбільшу вигоду від економічної системи, повинні більше сприяти її підтримці.

2. **Принцип користі.** Цей принцип стверджує, що податки повинні базуватися на вигодах, які платники податків отримують від суспільних благ і послуг. Хоча частіше асоціюється з непрямими податками (такими як плата за проїзд), він також може застосовуватися до податків на майно, коли вартість

послуг, таких як утримання доріг або поліція, пов’язана з вартістю майна.

3. **Теорія оптимального оподаткування.** У фінансовій теорії оптимальне оподаткування спрямоване на розробку податкових систем, які мінімізують втрату економічної ефективності (відому як втрата без тягаря), одночасно задовольняючи цілі власного капіталу та прибутку. Прямі податки аналізуються на предмет їх здатності збалансувати ефективність (мінімальне економічне викривлення) і справедливість (прогресивне оподаткування).

4. **Теорія оподаткування.** Щоб зрозуміти пряме оподаткування, дуже важливо проаналізувати вплив податку, який визначає, хто зрештою несе податковий тягар. Наприклад, корпоративні податки можуть бути перекладені на споживачів у вигляді вищих цін або на працівників у вигляді нижчої заробітної плати.

Найголовніша перевага прямих податків – стабільне джерело державних доходів за рахунок доходів чи майна платників податків, які є об’єктом оподаткування.

Прямі податки, також, згідно класифікації за ступенем обліку фінансового стану платника податків поділяються на дві підгрупи: особисті й реальні (рис. 1.2).

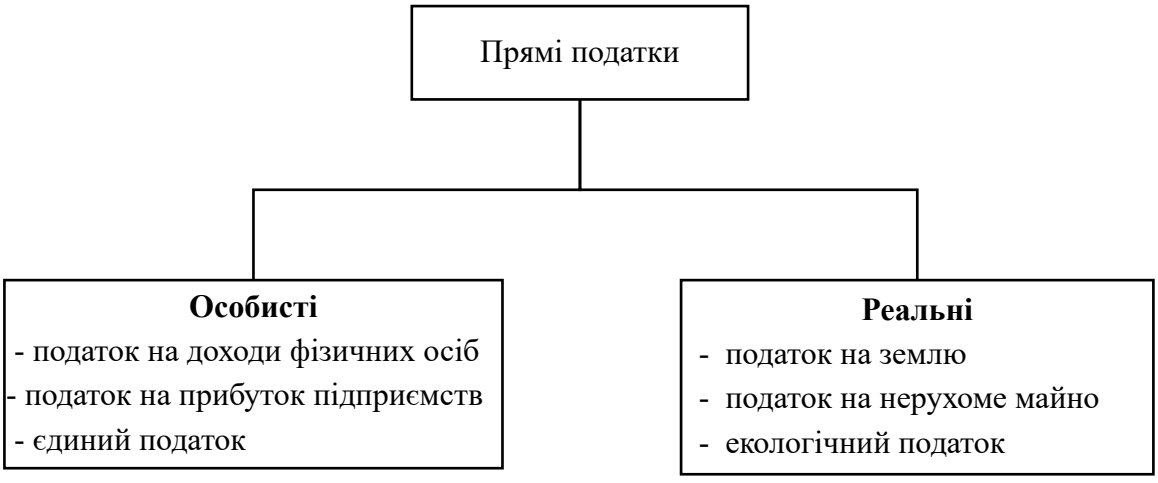


Рис. 1.2. Класифікація прямих податків за ступенем обліку фінансового стану платника податків

Джерело: сформовано автором за даними [4, с. 135]

Особисті податки встановлюються персонально для конкретного платника. Група особистого оподаткування включає: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок. Реальні податки передбачають оподаткування майна за зовнішніми ознаками. Сюди відносять: рентна плата, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, екологічний податок, туристичний збір [4, с. 135].

А також, що у фінансовій теорії пряме оподаткування є ключовим механізмом для досягнення фіскальних цілей, перерозподілу багатства та управління економічною поведінкою. Він пропонує урядам прозорий та ефективний метод збору доходів, одночасно сприяючи соціальній справедливості через прогресивні структури. Економічна сутність прямого оподаткування полягає в його здатності відображати фінансові можливості платника податків і сприяти досягненню ширших цілей економічної стабільності та соціального добробуту.

1.2. Ретроспективний аналіз розвитку прямого оподаткування.

Ретроспективний аналіз розвитку прямого оподаткування дає змогу прослідкувати еволюцію прямих податків від найдавніших часів до наших днів та виявити основні тенденції та принципи, що вплинули на розвиток цієї системи оподаткування. Прямі податки є важливим джерелом державних доходів і мають значний вплив на соціальну та економічну політику. Розглянемо основні етапи розвитку прямого оподаткування.

Прямі податки мають глибоку історію, і їх розвиток відображає економічну, політичну й соціальну еволюцію людства. Основною характеристикою прямих податків є те, що їх сплачують фізичні або юридичні особи, безпосередньо з власного доходу або майна. У світі до прямих податків відносяться, зокрема, прибутковий податок, податок на майно та податок на спадщину. Перші згадки про прямі податки відносяться до стародавніх цивілізацій. Наприклад, у **стародавньому**

Єгипті податки обчислювалися з доходів від сільського господарства. У **Вавилон**і за часів Хаммурапі був введений податок на доходи, а в **Римській імперії** — податок на спадщину.

У **Стародавній Греції** прямі податки виникли значно пізніше, ніж у Єгипті чи Вавилоні, оскільки економіка грецьких полісів (міст-держав) на ранніх етапах розвивалася в іншому напрямку, і земля залишалася переважно у власності громад. Проте з часом, у класичний період (V–IV ст. до н. е.), у таких грецьких містах, як Афіни, з’являються перші прямі податки, зокрема земельні.

Початок прямих податків у **Греції** можна розділити у два етапи:

1. Ранні податки. Спершу, на етапі становлення грецької політики, прямих податків практично не існувало. Натомість використовувалися внески на потреби армії (наприклад, на будівництво кораблів) або пожертви. Пряме оподаткування в основному стосувалося іноземців і метеків (негромадян), які повинні були сплачувати особливий податок - метоікіон.

2. Податкова реформа в Афінах: У 5 столітті до нашої ери, особливо під час Пелопоннеської війни, ситуація змінилася. Афінський уряд почав збирати податки для підтримки військових операцій, що призвело до появи різних видів податків, включаючи податки на майно та землю [11].

Поява поземельний податку. Застосування податку на землю: у Греції податок на землю не був звичайною практикою, як у Римі чи Єгипті. Використовувався нерегулярно, переважно під час великих військових конфліктів чи фінансових криз, коли держава потребувала додаткових ресурсів. Прямі податки на землю були частиною спеціальних зборів і часто накладалися лише на заможніших громадян.

Податок на сільськогосподарську продукцію: на додаток до класичного податку на землю, деякі політики застосовували податки на доходи від сільськогосподарської продукції або орендну плату за землю. Цей податок іноді вважався непрямим, але він виконував функцію поземельного оподаткування.

Літургії як альтернативна форма оподаткування: оскільки земля вважалася основним засобом існування для громадян, афінська влада також запровадила систему літургій. Літургії — це особливі громадські обов'язки для найзаможніших громадян, які мали фінансувати громадські проекти (наприклад, будівництво храмів, театральні вистави, утримання флоту). Літургії функціонували як форма податку на багатство, особливо на земельну власність, і були важливою частиною грецької податкової системи.

Особливості земельного податку в грецьких полісах:

1. Нерегулярність: на відміну від інших країн, де податок на землю був регулярним, у полісах Греції цей податок стягувався лише в особливих випадках. Більшість грецьких міст покладалися на інші форми податкових надходжень, включаючи внески союзників, митні збори та податки на торгівлю.

2. Розподіл: в Афінах та деяких інших містах земельний податок розподіляється відповідно до розміру та вартості земельних володінь, але уникаючи надмірного тиску на дрібних землевласників.

3. Зміна ролі податків з часом: під час елліністичної Греції, коли політична структура почала слабшати і з’явилися великі землевласники, податки на землю стали більш важливими, а їх збір був систематизований [18].

Тому поземельний податок у Стародавній Греції мав обмежене і специфічне використання, а основна частина податку сплачувалася у вигляді літургій або спеціальних зборів. Грецька система оподаткування залишалася менш централізованою, ніж римська чи єгипетська, але вона відповідала потребам і структурі грецьких полісів.

У Римській імперії податкова система була важливим джерелом доходів держави та підтримки її військових та інфраструктурних потреб. Прямі податки в давньоримські часи включали кілька основних видів, кожен з яких мав свої особливості (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Основні види прямих податків в давньоримські часи

Назва податку	Суть	Характеристика	Значення
Capitatio (капітація)	Подушний податок, що стягувався з громадян та провінційних жителів. Цей податок стосувалося всіх вільних людей, незалежно від їхнього доходу.	Податок базувався на чисельності населення певного регіону. Ставки були фіксованими, але могли змінюватись залежно від адміністративних потреб і фінансового стану держави.	Такий податок дозволяв Риму мати стабільний дохід і підтримувати соціальну та політичну структуру, хоча часто ставав тягарем для бідніших верств населення.
Tributum (трибутум)	Це земельний податок, який сплачували жителі провінції. Даний податок вважався одним із основних джерел доходу.	Розмір цього податку залежав від вартості та розміру земельної ділянки. Для землевласників цей податок був найвагомішим фінансовим зобов'язанням.	Ставка залежала від адміністративного поділу, оскільки визначалася місцевими чиновниками, які іноді діяли на власний розсуд і навіть могли збільшувати податок у власних інтересах.
Vectigalia (векцігалія)	Спеціальні податки на прибуток від експлуатації природних ресурсів, таких як лісове господарство, рибальство, видобуток корисних копалин.	Збиралися на основі продуктивності або прибутку з цих джерел. Таким податком часто обкладалися приватні підприємці або орендарі, які володіли чи орендували ці ресурси.	Забезпечував фінансування інфраструктурних проєктів і міг служити стимулом для розвитку різних видів діяльності.
Annona (аннона)	Податок був призначений для забезпечення армії зерном та іншими продовольчими ресурсами. Хоча спочатку виплачувалася товарами, а згодом змінилися на грошову форму.	Кожний провінційний регіон мав певні норми постачання продуктів. Оскільки армія була основною силою імперії, цей податок був надзвичайно важливим.	

Джерело: сформовано автором за даними [18]

Прямі податки стали основою римської фіскальної системи, але їх часте підвищення і часто жорстокість збору податків викликали соціальну напругу,

особливо в провінціях. Імператори прагнули збільшити податкові надходження, але в той же час податковий тягар був важким для багатьох римських громадян.

Податок на майно в Римській імперії, також відомий як ценз, виник на початку періоду Римської республіки. Основою цього податку була оцінка майна громадян, яку проводили спеціальні службовці — цензори. Збирання та адміністрування податків допомагали наповнювати державну скарбницю та фінансувати різноманітні державні потреби, включаючи військові витрати, будівництво доріг, акведуків, храмів та інших важливих споруд. Історія виникнення та призначення податку на майно:

1. Час створення: Приблизно в VI столітті до нашої ери, за правління царя Сервія Тулія, був проведений перший перепис населення (перепис), який дав змогу оцінити майно громадян і визначити їхню роль у суспільстві та військові обов'язки.

2. Цілі: спочатку податок на майно був важливим для військової служби, тому що люди, які мали більше майна, повинні були забезпечувати більше коштів для військових. Пізніше, з розвитком Римської держави, цей податок став важливим фінансовим інструментом [35].

Прибуткова складова податку на майно:

• Ставки податків: ставки залежали від розміру власності - великі землевласники платили значно більше, а люди з меншим достатком могли бути частково або повністю звільнені від цього податку.

• Розмір доходів: переписні перевірки, які проводилися раз на п'ять років, забезпечували постійне оновлення даних про майновий стан громадян, давали змогу оцінювати та коригувати ставки податків. Отже, чим більше майна було у власника, тим більше він платив, забезпечуючи таким чином високий рівень прибутковості для держави.

• Використання: цей дохід був використаний на розвиток інфраструктури, військові потреби та адміністративні витрати. Податки на майно мали великий

вплив на римський бюджет і мали важливе значення для забезпечення стабільності держави [27].

Якщо розглядати епоху Середньовіччя, то вона мала свої особливості розвитку прямих податків, а саме у середньовічній Європі прямі податки застосовувалися переважно як податок на землю та майно, а також як військовий збір. В Англії, наприклад, існував знаменитий податок на капітал, запроваджений королем Генріхом II у 12 столітті, який оподатковував громадян залежно від розміру їхнього багатства.

В XIV-XVII столітті особливого значення прямі податки набули в Європі, де розвивалися міста-держави, торгівля і капіталізм. Це період, коли фінансова наука почала формуватися як дисципліна, а прямі податки поступово ставали більш структурованими та обдуманими. Вплив епохи Ренесансу на фінансову науку та податкову політику можна проаналізувати через такі аспекти:

1. Початок наукового підходу до фінансів. В епоху Ренесансу фінансова наука поступово виділяється як самостійна галузь знань завдяки працям мислителів, які приділяли увагу економічним аспектам управління державою.

2. Розвиток прибуткового та майнового податків. У цей період держави, особливо в Італії та Нідерландах, почали вводити податки на майно і доходи. Була введена кадастрова система, яка передбачала оцінку майна громадян і застосування до нього податкових ставок. Це був один із перших прямих податків у сучасному розумінні, заснований на розмірі, який розумівся на розмірі особистого майна та доходу.

3. Філософські та етичні ідеї про податки. Гуманісти епохи Ренесансу, наприклад Нікколо Макіавеллі, розглядали податки з точки зору стабільності та ефективності державного управління. У своїй праці «Державець» Макіавеллі торкався ролі податків у зміцненні держави, а також посилався на справедливість і необхідність помірного податкового тиску на населення. Він застеріг від надмірного оподаткування, яке може призвести до соціальної нестабільності [22].

4. Військові конфлікти та зростання державних витрат. В епоху Ренесансу почали активно формуватися національні армії, що потребувало значних фінансових ресурсів. Це змусило монархів і правителів шукати стабільні джерела фінансування. Прямі податки стали надійним засобом наповнення казни, особливо в країнах, які брали участь у війнах і потребували ресурсів для їх фінансування.

5. Фінансові інститути та банківська справа. З розвитком банківських систем у містах-державах, таких як Флоренція та Венеція, та зростанням впливу банківських родин (таких як - Медічі), фінансова наука почала поєднувати ідеї обліку та адміністрування. Прямі податки стали одним із інструментів збереження та зростання державного багатства [19].

6. Основи сучасної податкової системи. Безумовно в епоху Ренесансу були закладені основи сучасної податкової системи, яка визначалася наявністю прямого оподаткування, яке враховувало доходи, майновий та економічний стан громадян. Саме тоді почали розуміти важливість стабільних і справедливих податків як засобу зміцнення держави та забезпечення її сталого розвитку.

Тому в епоху Ренесансу прямі податки стали важливим джерелом доходів держави, сприяли розвитку фінансової науки та формуванню ефективної податкової політики.

Поява сучасних прямих податків в сучасному розумінні почали формуватися в 17-18 століттях, особливо під час Американської і Французької революцій, коли стала очевидною необхідність фінансування держави справедливим податковим тягарем. У Великій Британії прибутковий податок був запроваджений у 1799 році як тимчасовий захід для фінансування війни проти Наполеона і став першим офіційним прибутковим податком, що зберігся майже в незмінному вигляді [6].

А вже починаючи з XX століття більшість країн світу почали запроваджувати прямі податки як стабільне джерело надходжень до державного бюджету. Зокрема, податок на прибуток став одним із основних джерел наповнення бюджету багатьох розвинених країн.

Перші згадки про податки на території України відносяться до часів Київської Русі (IX-XII ст.), коли утворилася держава з централізованою владою і необхідністю утримувати державний апарат за рахунок податків (додаток Б).

Проаналізувавши описані поняття та теорії у додатку Б можемо зробити висновки, що податкова система на території України розвивалася ще з часів Київської Русі, коли основною формою податку була данина. Податкові реформи княгині Ольги поклали початок організованому збору податків, який розвивався протягом усього часу існування Литовсько-Руської держави, Речі Посполитої та Козацької держави.

Після здобуття незалежності в Україні запроваджено нову систему прямих податків, яка відповідала ринковій економіці.

Основні прямі податки в сучасній Україні:

1. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО):

Запроваджений у 1991 році податок на доходи фізичних осіб став основною формою оподаткування доходів фізичних осіб. Ставка податку спочатку була прогресивною, але пізніше була спрощена до єдиної.

2. Податок на прибуток підприємств:

Цей податок був запроваджений у 1997 році та поступово реформувався. Ставка податку змінювалася в залежності від економічних умов, а сучасна система спрямована на стимулювання інвестицій і прозорий підрахунок прибутку [55].

3. Податок на майно:

Значними для місцевих бюджетів стають податки на нерухомість, землю та інше майно. Це дозволяє громадам отримувати додаткові доходи для фінансування інфраструктурних та соціальних проектів.

4. Військовий збір:

Цей податок, запроваджений у 2014 році у зв’язку з війною на сході України, став частиною системи прямого оподаткування та збирається з доходів фізичних осіб.

Проаналізувавши етапи удосконалення прямих податків, можемо сказати, що розвиток системи прямого оподаткування в Україні свідчить про поступову еволюцію від натуральних податків у середні віки до складної системи оподаткування, яка враховує доходи, прибуток і майно. Основними змінами були:

1. Перехід від натуральних і регресивних податків до грошової і більш справедливої прогресивної систем оподаткування.

2. Сучасна податкова система орієнтована на ринок, включає прямі податки на доходи, прибуток і власність і спрямована на стимулювання економічного розвитку шляхом справедливого оподаткування.

1.3. Підсистема прямого оподаткування в Україні та її нормативно-правове регулювання.

Підсистема прямого оподаткування в Україні включає систему податків, зборів та обов'язкових платежів, які сплачуються безпосередньо з доходів, майна чи іншої бази оподаткування фізичних або юридичних осіб. Прямі податки стягуються безпосередньо з платників і є одним із основних джерел наповнення державного та місцевих бюджетів. Основними елементами цієї підсистеми є:

1. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) - це загальнодержавний прямий податок, що стягується з доходів фізичних осіб (як резидентів, так і нерезидентів). ПДФО має наступну нормативно – правову базу [39]:

⇒ Визначається Податковим кодексом України (розділ IV), який в свою чергу регулює порядок обчислення, сплати та адміністрування податків.

⇒ Ставка податку на доходи фізичних осіб складає - 18% від доходів фізичних осіб, незалежно від джерела їх отримання (заробітна плата, дохід від діяльності, дивіденди, спадщина тощо).

⇒ Особливості:

- Податок на доходи фізичних осіб має певну особливість, а саме те, що діє ставка 5% на деякі види пасивного доходу (наприклад, дивіденди).
- Також є можливість подання податкової декларації для фізичних осіб, які мають доходи з різних джерел або за кордоном.

⇒Сплата податку: роботодавці є податковими агентами для своїх працівників, тобто утримують та сплачують податок на доходи громадян із заробітної плати.

2. Податок на прибуток підприємств (ПнП) - це прямий податок, який підприємства сплачують з прибутку, отриманого від реалізації продукції (робіт, послуг), нематеріальних активів, основних фондів, валютних цінностей, цінних паперів та інших видів фінансово-матеріальних цінностей, із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій [41].

Нормативно-правові положення:

⇒Визначається III розділом Податкового кодексу України: встановлює порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств [37].

⇒Ставка податку на прибуток: 18%.

⇒Об’єкт оподаткування: прибуток, що розраховується як різниця між доходами та витратами підприємства.

⇒Особливості:

- Система податкових різниць використовується для коригування фінансового результату, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, з метою оподаткування.
- Малі підприємства можуть застосовувати спрощену систему оподаткування.

3. Податок на майно – прямий податок, який стягується з фізичних та юридичних осіб, що володіють об'єктами нерухомого та рухомого майна. Статтею 265 ПКУ передбачено, що податок на майно складається з: податку на нерухоме

майно, відмінне від земельної ділянки та транспортного податку та плати за землю [40].

Податок на майно регулюється XII розділом Податкового кодексу України, а саме порядок сплати податків на майно, у тому числі податку на нерухоме майно та податку на землю та зараховується до місцевих бюджетів.

1. Податок на нерухоме майно:

⇒ Ставка податку визначається місцевими радами і не може перевищувати 1,5% мінімальної заробітної плати за 1 м² площі.

⇒ Об'єктами оподаткування є об'єкти житлової та нежитлової нерухомості.

⇒ Пільги: на житлову нерухомість діють пільги для власників квартир до 60 м² та будинків до 120 м².

2. Земельний податок:

⇒ Цей податок встановлюється органами місцевого самоврядування і залежить від нормативної грошової оцінки земельної ділянки.

⇒ Об'єктом оподаткування є всі земельні ділянки, які перебувають у власності чи користуванні фізичних та юридичних осіб.

3. Транспортний податок - обов'язковий безумовний прямий платіж, який сплачується юридичними та фізичними особами до місцевого бюджету за легкові автомобілі, які належать їм на праві власності та є об'єктами оподаткування, у порядку та в обсягах, визначених Податковим кодексом України» [3].

Нормативно-правове регулювання:

⇒Податковий кодекс України (розділ XII): транспортний податок запроваджений для дорогих автомобілів, вартість яких перевищує 375 мінімальних зарплат (зараз близько 2,6 млн грн), і яким не більше п'яти років.

⇒Ставка: 25 000 грн на рік за кожен транспортний засіб, що підлягає оподаткуванню.

5. Військовий збір - не є абсолютно унікальним явищем, його поява у національному оподаткуванні має свої історичні витоки та аналогії. У довідкових джерелах військовий податок визначається як:

– спеціальнийй обов'язковийй платіж, який стягується державою з фізичних осіб для покриття частини військових витрат;

– спеціальна надбавка до непрямих та прямих податків [65].

Нормативно-правові положення:

- Податковий кодекс України (розділ XX, Перехідні положення): військовий збір було запроваджено у 2014 році як тимчасовий податок у зв'язку з війною на сході України.
- Ставка: 1,5% від оподатковуваного доходу фізичних осіб. З 1 жовтня 2024 року складає - 5 %.
- Об'єкт оподаткування: всі види доходів, які оподатковуються ПДФО.

Нормативно-правове регулювання прямого оподаткування в Україні з моменту проголошення незалежності у 1991 році до сьогодні пройшло значний етап становлення та еволюції.

У перші роки незалежності Україна стикнулася з необхідністю створення нової системи оподаткування, щоб забезпечити фінансову стабільність і підтримати соціально-економічний розвиток. Цей процес був складним через різке зростання інфляції та економічні труднощі початку 1990-х років.

Прийняття Податкового кодексу в Україні стало не миттєвим процесом через низку політичних, економічних та соціальних факторів (рис. 1.3).

Таким чином, поступовий процес кодифікації податкових законів був необхідний для адаптації до економічних та політичних умов, забезпечення стабільності та підтримки суспільного сприйняття.

Історія формування Податкового кодексу України є результатом багаторічного процесу, що розпочався з набуття країною незалежності у 1991 році. На початкових етапах Україна використовувала численні закони та укази для регулювання

податкової системи. Це були акти, які забезпечували фіскальні потреби держави, але часто мали недостатню узгодженість і ефективність.

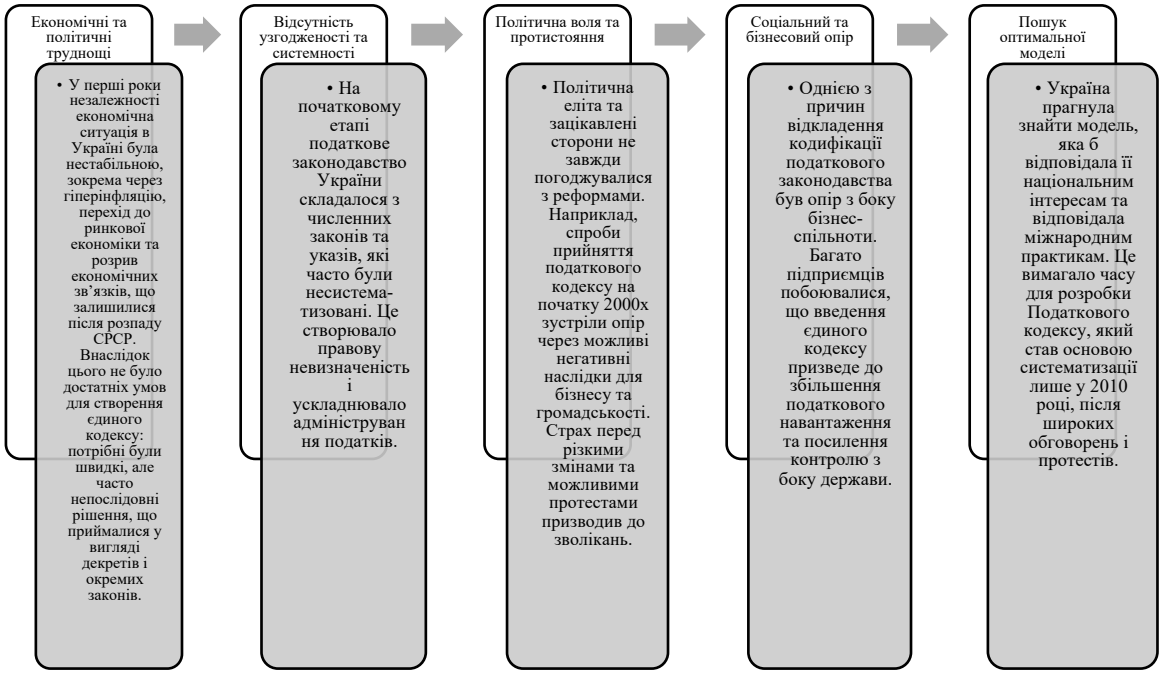


Рис. 1.3. Процес прийняття податкового кодексу України

Джерело: сформовано автором на основі даних [17]

Основні характеристики цього процесу включають:

1. **Початковий етап** (1990-ті роки): З утворенням незалежної держави Україна впровадила нові правові основи для мобілізації фінансів. У перші роки було прийнято численні нормативні акти, які закладали підґрунтя сучасної системи оподаткування. Податкова система базувалася на законах про прибутковий податок, акцизи та податок на прибуток підприємств. Основні цілі включали мобілізацію ресурсів та встановлення механізмів фіскального регулювання для підтримки державного бюджету. Ці нормативні акти заклали основу для майбутніх реформ і створили базові механізми збору податків у нових ринкових умовах.

2. **Декрети Кабінету Міністрів** 1992-1993 років, що заклали основу для впровадження місцевих податків та зборів. Для швидкого впровадження змін у податкове регулювання та реагування на економічну кризу, Верховна Рада України в листопаді 1992 року надала уряду Леоніда Кучми право видавати декрети зі

статусом законів на строк у шість місяців. Це рішення мало на меті швидко розв'язувати проблеми, пов'язані з економічною ситуацією в країні, і впроваджувати необхідні реформи у сфері оподаткування та економічної політики.

Основні декрети та закони:

— **Декрети щодо місцевих податків і зборів**, як-от декрет від 20 травня 1993 року, яким було визначено види місцевих податків і зборів, що сприяли формуванню фінансової бази місцевих бюджетів і підвищенню рівня їхньої незалежності [54].

— **Декрети щодо системи ПДВ та акцизів** допомогли сформувати основи сучасного оподаткування товарів і послуг, створивши базу для більшої фіскальної стійкості [51,56].

Загалом ці заходи були тимчасовим кроком, який забезпечив ефективне управління під час кризи, але в подальшому законодавча база була переглянута і кодифікована у прийнятому Податковому кодексі 2010 року, що став основою сучасної податкової системи країни.

3. **Укази Президента та реформи**: У 1996-2003 роках ключові укази президента допомогли впровадити нові інструменти адміністрування податків і сприяли реформуванню податкової системи для кращого її узгодження з реаліями ринку та потребами держави. Впроваджувалися зміни до законів про податки, зокрема про податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб. Однією з головних проблем була відсутність єдиної системи адміністрування

4. **Прийняття Податкового кодексу України (2010 рік)** стало ключовою подією, яка закріпила нові підходи до оподаткування та систематизувала діючі податкові правила. Податковий кодекс України - став першим кодифікованим законом, що зібрав та систематизував усі основні правила і норми оподаткування. Підготовка та ухвалення кодексу супроводжувалися значними обговореннями та протестами. Після ветування президентом і доопрацювання, 3 грудня 2010 року він був підписаний і 4 грудня опублікований. Кодекс систематизував законодавство,

визначивши порядок справляння податків і зборів та створивши єдину правову основу для адміністрування податків в Україні. Кодекс регулював як прямі, так і непрямі податки, визначивши основні ставки і механізми адміністрування податків, зокрема податку на прибуток і податку на доходи фізичних осіб. Ця реформа мала на меті спрощення та систематизацію податкової політики країни, спрямовану на зближення з європейськими стандартами. Але на новостворений закон чекала велика «перевірка»:

⇒ **Економічні кризи та інфляція**: Ці фактори впливали на постійні зміни та експерименти з податковими нормами.

⇒ **Соціально-політична нестабільність**: Вона обумовлювала обережність уряду у впровадженні радикальних змін.

⇒ **Міжнародний досвід та вимоги**: Адаптація законодавства до європейських норм стала одним із завдань апробації

5. **Реформи та адаптація до європейських норм**: Починаючи з 2010-х років, Україна активно працювала над адаптацією свого податкового законодавства до норм ЄС. Це включало перегляд ставок податку на прибуток, введення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та посилення контролю за трансфертним ціноутворенням для уникнення ухилення від оподаткування [53].

6. **Сучасні зміни**: Протягом 2020-х років нормативно-правове регулювання прямого оподаткування постійно змінюється для підвищення ефективності системи та забезпечення належного рівня доходів державного бюджету. Станом на 2024 рік, нормативно-правове регулювання прямого оподаткування в Україні зазнало кількох змін, які вплинули на платників податків та правила податкового адміністрування:

⇒ набрали чинності зміни, що стосуються специфічних аспектів адміністрування та звітності, зокрема щодо механізмів повернення помилково сплачених податків і передачі нематеріальних активів органам державної влади

⇒ одним із ключових нововведень є перегляд правил безоплатної передачі активів, що впливає на підприємства державного сектору економіки. Нові положення уточнюють процедури для таких передач і звільняють від певних зобов'язань за певних умов

⇒ зроблено акцент на збільшенні специфічних ставок акцизного податку на 20%, що частково вплинуло на регулювання інших податкових категорій

⇒ державна податкова служба регулярно оновлює інформацію щодо податкових пільг, включаючи облік і обґрунтування таких пільг, що є важливо для платників

Така структура спрямована на підвищенні прозорості, боротьбі з ухиленням від сплати податків і поступовим зближення з європейськими стандартами

Всі 4 етапи формувалися під впливом необхідності адаптації до нових економічних умов, фінансових викликів і міжнародних зобов'язань, що Україна взяла на себе у процесі інтеграції до ЄС.

Ця історична еволюція підготовила ґрунт для сучасного податкового регулювання, яке продовжує адаптуватися до стандартів ЄС та інших міжнародних норм для забезпечення економічної стабільності і розвитку країни.

Розглядаючи підсистему прямого оподаткування в Україні, яка діє на сьогодні, то вона включає податки, які справляються безпосередньо з доходів, майна чи прибутку фізичних та юридичних осіб. Ця підсистема є однією з ключових складових податкової системи країни та має важливе значення для формування державного та місцевих бюджетів.

Нормативно-правове оформлення підсистеми прямого оподаткування:

Основним нормативним актом, який регулює систему прямих податків в Україні, є Податковий кодекс України. Він визначає порядок нарахування, адміністрування, строки сплати податку та зобов'язання за несплату.

Податковим кодексом України встановлено:

1. Права та обов'язки платників податків і податкових органів.

2. Механізм податкового контролю та перевірок.

3. Способи оподаткування різних видів доходів, прибутку, майна та інших об'єктів оподаткування.

4. Санкції за порушення податкового законодавства [37].

Інші нормативні акти, що впливають на регулювання прямого оподаткування:

1. Закони України про місцеве самоврядування - регулюють місцеві податки і збори, в тому числі податки на майно.

2. Законами про державний бюджет - щорічно визначаються мінімальна заробітна плата, добові, ставки і збори, що впливають на обчислення прямих податків.

Можемо зробити наступні висновки, що підсистема прямого оподаткування в Україні є важливим елементом фінансової системи держави, що забезпечує значні надходження до бюджету. Він охоплює податки на прибуток фізичних осіб і підприємств, податок на майно, військову службу та транспортний податок. Правове регулювання цієї підсистеми базується на Податковому кодексі України, який встановлює основні правила обчислення та сплати прямих податків.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскальна ефективність прямого оподаткування в Україні.

Фіскальна ефективність прямого оподаткування визначається здатністю податкової системи мобілізувати доходи до державного бюджету та забезпечити фінансування державних програм при мінімальних економічних витратах і негативних побічних ефектах. В попередньому розділі зазначено перелік загальнодержавних прямих податків та зборів згідно ПКУ, тому перейдемо до аналізу їх показників.

Склад, структура та обсяги податкових надходжень держави не є сталими. Залежно від пріоритетів стратегії розвитку країни, стану національної економіки та інших чинників структура системи податкових надходжень протягом часу зазнавала суттєвих змін [58, с.56.].

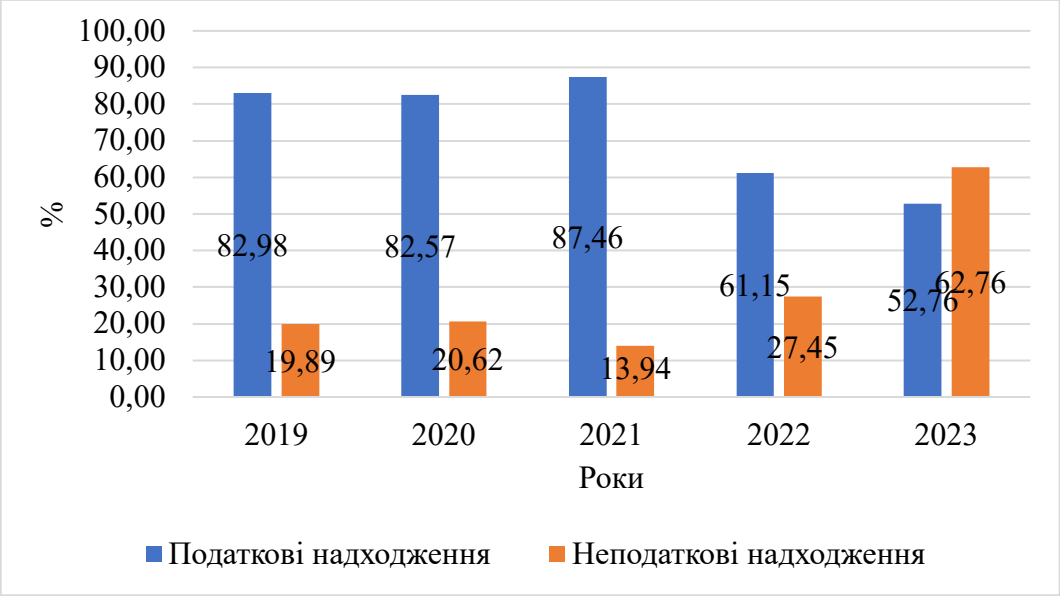


Рис. 2.1. Структура доходів Зведеного бюджету України 2019 – 2023 роки, %
Джерело: сформовано автором на основі даних [34]

На рисунку 2.1 спостерігається те, що податкові надходження займають перше місце від загальних обсягів Зведеного бюджету України. Протягом 2019 – 2021 роки їх частка складала понад 80 %. Найвищий показник податкових надходжень за аналізований період був у 2021 році - 87,46% це пояснюється тим, що протягом цього року в державі відбувся процес збільшення податкового навантаження та зменшення неподаткового. А в 2022 -2023 роках цей показник став менше через політичне становище держави та через зміни в податковому законодавстві: впровадження податкових пільг.

Проте, якби не обставини в країни та податкові надходження мали б тенденцію попередніх років, то цього обсягу було б все рівно мало, так як за нормами Європи неподаткові надходження у складі бюджету країни не повинні перебільшувати норму 5%. Але ми спостерігаємо обсяги 13-20%. А в 2023 році цей неподаткові надходження перебільшили податкові надходження аж на 10% та складали 62,72% від загального обсягу бюджету.

Для здійснення комплексного й ґрунтовного аналізу структури системи оподаткування надзвичайно важливим є питання визначення відносної ролі прямих та непрямих податків. Це пояснюється тим, що різні податки здійснюють різний вплив на економіку. Зміна співвідношення між прямими та непрямими податками може мати вирішальний вплив на ефективність податкової політики. За рахунок оптимізації даного співвідношення держава спроможна регулювати процеси, які відбуваються в економіці країни [58, с.58].

Тому пропонуємо розглянути роль прямих і непрямих податків у формуванні зведеного бюджету України. З рисунку 2.2 можемо зробити висновок, що протягом 2019 – 2021 рр. частка прямих та непрямих податків є майже однаковою, так як складала 49 % та 48 % відповідно, а вже у 2022 – 2023 роках значення показників податків змінюється, а саме обсяг прямих податків стає більшою на 11,38% за частку непрямих податків у 2022 році, а в 2023 році на 3 %.

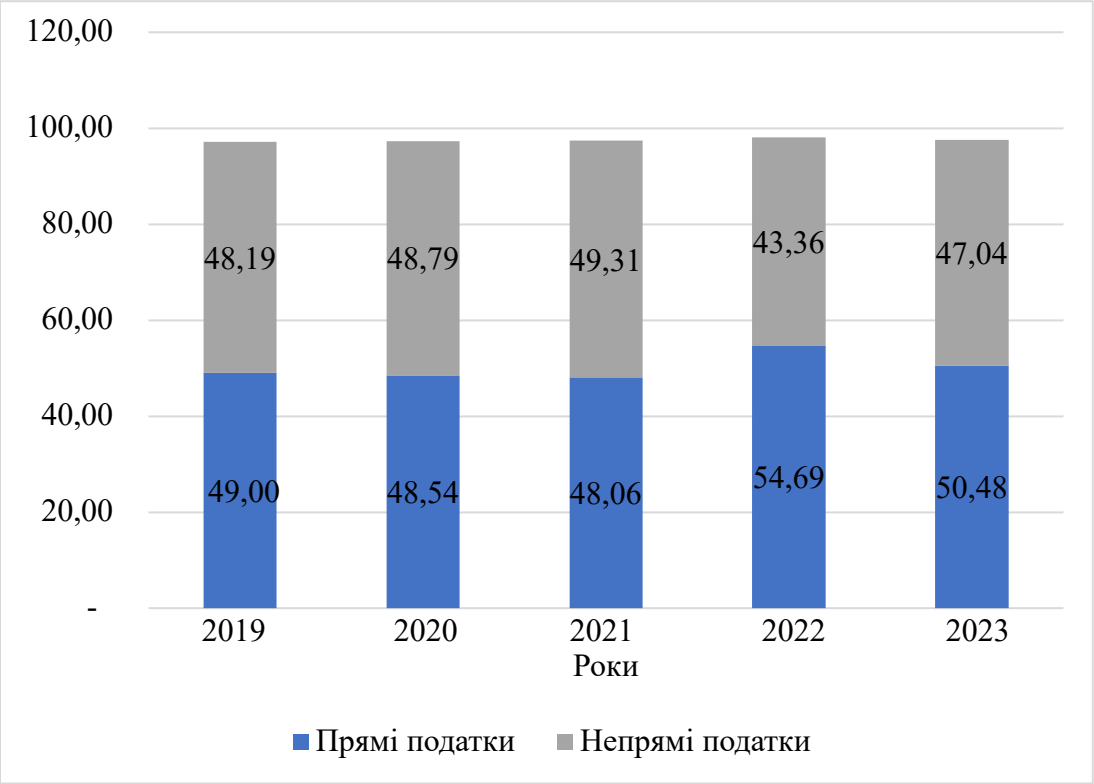


Рис.2.2. Аналіз динаміки прямих і непрямих податків у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України, %

Джерело: сформовано автором на основі [37]

Протягом останніх п'яти років в Україні спостерігається певний тренд зростання надходжень від прямих податків. Зокрема, основним джерелом надходжень є податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств.

У ході дослідження пропонуємо розглянути детальніше частку податкових надходжень до Зведеного бюджету України (табл. 2.1). За аналізований період можемо спостерігати значне підвищення податкових надходжень, не зважаючи та економічні та політичні фактори, з 1070, 3 млрд грн до 1638, 0 млрд грн, що свідчить про податкову свідомість населення держави. Одна із вагомих причин збільшення даного показника - це те що держава має на меті зменшити тіньову економіку.

Протягом аналізованого періоду в Україні були порушені логістичні ланцюги для доставки товарів: в 2020 р. причиною стало збільшення випадків на території України хвороби COVID-19 та вже через 2 роки цьому по впливало вторгнення

російської федерації на території України - розпочало не лише знищення нації, але і погіршив стан економіки держави. Якщо не розглядати зниження показників надходжень у бюджет держави за 2022р., то в загальному можемо спостерігати позитивну динаміку збільшення податкових надходжень, цьому слугує збільшення по всіх статтях доходів, а саме збільшення відбулось за рахунок акцизного податку та ПДВ, а також за рахунок податку на доходи фізичних осіб.

Таблиця 2.1

Податкові надходження у розрізі основних прямих та непрямих податків до Зведеного бюджету України 2019 – 2023 роки, млрд грн

Показник	2019		2020		2021		2022		2023	
	млрд грн	%	млрд грн	%	млрд грн	%	млрд грн	%	млрд грн	%
Податкові надходження:	1070,3	100	1136,7	100	1453,8	100	1343,2	100	1638,0	100
З них прямі податки:										
ПнП	117,3	10,96	118,5	10,42	163,8	11,27	130,6	9,72	159,3	9,73
ПДФО	275,5	25,74	295,1	25,96	349,8	24,06	420,7	31,32	496,3	30,30
Рентна плата	52	4,86	57,1	5,02	89,3	6,14	94,1	7,01	66,3	4,05
Єдиний податок	35,3	3,30	38,0	3,34	46,3	3,18	47,2	3,51	55,8	3,41
З них непрямі податки:										
ПДВ	378,7	35,38	400,6	35,24	556,5	38,28	467,0	34,77	581,0	35,47
Акцизний податок	137,1	12,81	153,9	13,54	180,3	12,40	115,0	8,56	190,0	11,60
Мито	29,9	2,79	30,2	2,66	36,9	2,54	23,0	1,71	40,0	2,44

Джерело: сформовано автором за даними [10,37,42-49]

Порівняння прямих і непрямих податків варто відзначити, що прями податки зростають швидше ніж непрямі, особливо завдяки ПДФО. У 2022 році

спостерігається незначне скорочення непрямих податків, але у 2023 році вони частково відновилися.

Розглядаючи обсяг надходжень окремо у розрізі прями та непрямих податків, то можемо зробити висновки, що у прямих податках найбільший внесок забезпечує ПДФО, частка якого стабільно зростає, особливо в 2022 – 2023 роках. Зі свого боку рентна плата показала не стабільність, але лише в 2023 році – зменшилась, що в цілому можливо, так як враховуючи військове становище в країні відбулися зміни у видобувній галузі. Всі інші податки показують тренд зростання, однак в 2022 році спостерігається спад через економічні та політичні обставини в країні. Щодо непрямих податків: ПДВ стабільно залишається ключовим джерелом надходжень, з незначними коливаннями; акцизний податок демонструє спад в 2022 році одна з причин є ведення комендантської години на продаж алкогольних напоїв, але в 2023 році відновився; мито має невеликий вплив, проте зростання в 2023 році може свідчити про активізацію зовнішньої торгівлі.

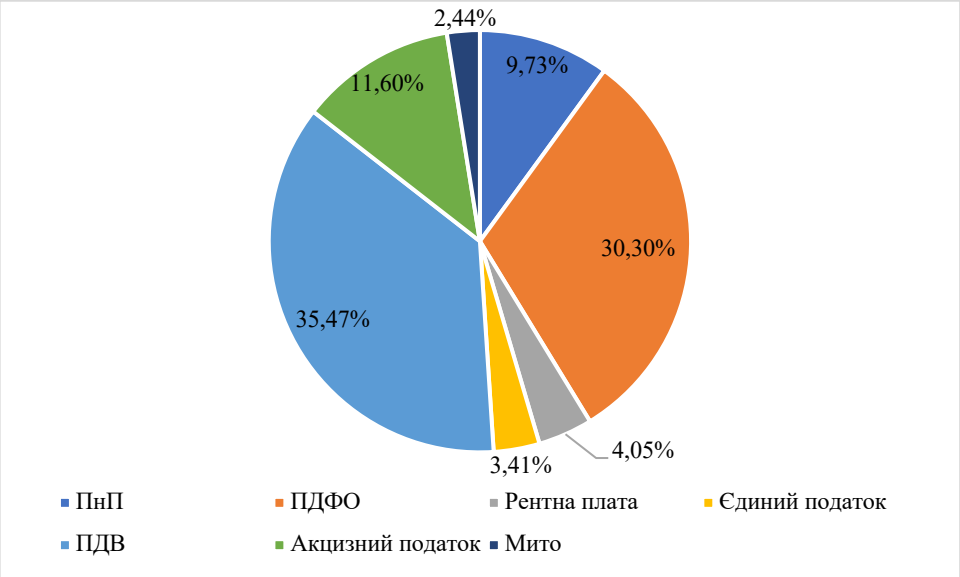


Рис. 2.3. Частка основних прямих податків у Зведеному бюджеті за 2023 рік

Джерело: сформовано автором на основі даних таблиці 2.1

Розглядаючи частку основних прямих податків у 2023 році (рис2.3) та аналіз таблиці 2.1 можна спостерігати, що найбільші частки у структурі податкових надходжень у зведеному бюджеті становлять податок на додану вартість та податок

на доходи фізичних осіб, внесок акцизного податку та рентної плати є суттєво меншим.

Відповідно до проведеного аналізу показників розглядаючи прогноз надходжень на 2024 рік, який був здійсненний за допомогою **лінійної регресії** для побудови залежності між змінною часу (роки) та значеннями податкових надходжень для кожної категорії. Модель лінійної регресії описується наступною формулою:

$$Y=MX+BY=MX+B \quad (1.1),$$

де:

YY – прогнозові значення (податкові надходження на 2024 рік);

XX – незалежна змінна (рік);

MM – коефіцієнт нахилу (показує, як змінюються надходження зі збільшенням року на 1);

BB – вільний член (точка перетину лінії тренду з віссю YY, коли X=0 X=0).

Для податку була модель регресії побудована на основі значень з 2019 до 2023 року, отже прогноз надходжень на 2024 рік:

Загальні податкові надходження очікуються на рівні **1730,97 млрд грн.**

Надходження від основного прямого податку - ПДФО: **537,64 млрд грн**.

Аналіз надходжень від основних прямих податків до державного бюджету України (табл. 2.2) має ряд відмінностей щодо аналізу до зведеного бюджету України, який був здійсненний попередньо. Аналіз надходжень до державного бюджету корисний для розуміння макроекономічної ситуації на національному рівні, тоді як аналіз зведеного бюджету дозволяє оцінити комплексну картину податкових надходжень їх розподілу між рівнями влади, що важливо для забезпечення регіонального розвитку та децентралізації. Державний бюджет охоплює лише надходження, які спрямовуються до центрального рівня влади. Аналіз таких даних дає уявлення про доходи, якими може розпоряджатися держава

та спрямувати їх на загальнонаціональні цілі: для фінансування національних потреб, оборони, обслуговування боргу та інших.

Таблиця 2.2.

Надходження від основних прямих податків до державного бюджету України за 2019-2023 роки, млрд грн

Показник	2019	2020	2021	2022	2023
Податок на доходи фізичних осіб	106,0	111,0	138,0	148,0	207,0
Податок на прибуток підприємств	96,0	98,0	112,0	117,0	144,0
Рентна плата	53,0	27,0	35,0	7,0	56,0

Джерело: розраховано автором за даними [10]

Згідно даних, які наведені на рис. 2.4 можемо зробити наступні висновки , що протягом аналізованого періоду також спостерігається стабільне зростання надходжень і до державного бюджету, а саме від ПДФО та податку на прибуток підприємств, що свідчить про ефективність фіскальної політики в цілому. Однак, зростання податкових надходжень не завжди відповідає рівню економічного розвитку та підвищенню доходів громадян, що вказує на існуючі структурні проблеми.

Проведений аналіз дає змогу зробити висновки, що зростання ПДФО свідчить про підвищення доходів фізичних осіб та покращення адміністрування цього податку, але необхідно і надалі підтримувати прозорість доходів та удосконалювати податкові процеси. А для рентної плати важливо враховувати потенційний вплив змін у виробничий галузі чи тарифах щоб уникнути подальшого спаду. Єдиний податок демонструє помірний але стабільний зріст що свідчить про розвиток малого бізнесу його підтримка може позитивно вплинути на економіку. Непрямі податки стабільні але їхній спад у 2022р. показує залежність від економічної активності тому необхідно підтримувати споживчий попит та розвиток торгівлі.

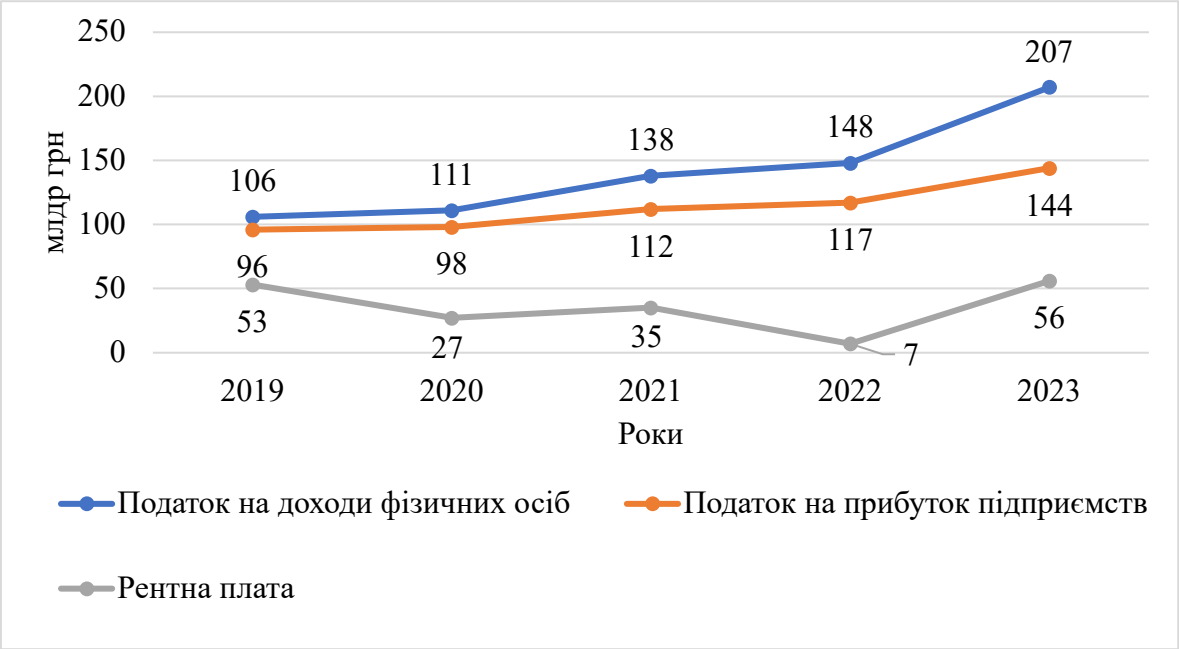


Рис. 2.4. Динаміка надходжень від основних прямих податків до державного бюджету України за 2019-2023 роки

Джерело: сформовано автором на основі таблиці 2.2

Незважаючи на загальне зростання надходжень, фіскальна ефективність прямого оподаткування в Україні стикається з певними проблемами. Однією з основних є високий рівень тіньової економіки, яка негативно впливає на обсяг податкових надходжень. За оцінками, частка тіньового сектору в Україні становить понад 30% ВВП, що значно знижує ефективність оподаткування.

2.2. Регуляторний потенціал прямого оподаткування в Україні та ефективність його використання.

Регуляторний потенціал у податковій системі означає здатність податків та інших фіскальних інструментів впливати на економічну діяльність, соціальні процеси та інвестиційний клімат. Це сукупність властивостей податкової системи, які дозволяють регулювати економічний розвиток, перерозподіл доходів та забезпечувати фінансування суспільних потреб. Він полягає в здатності податкових механізмів не тільки забезпечувати бюджетні надходження, а й здійснювати вплив на економічну діяльність, сприяти досягненню соціальних цілей та стимулювати розвиток підприємництва.

Основні важелі прямого оподаткування та оцінка їхньої ефективності включають певні аспекти (Додаток В).

Регуляторний потенціал прямого оподаткування України включає:

1. **Перерозподілі доходів**: прогресивна шкала оподаткування (вища ставка для багатших громадян) дозволяє зменшувати нерівність.
2. **Стимулюванні інвестицій**: запровадження пільг, відстрочок або зменшення ставки податку для підприємств може сприяти залученню інвестицій.
3. **Контролі над спекулятивними доходами**: податки на капітал чи нерухомість стримують спекуляції.
4. **Забезпеченні прозорості**: прямі податки стимулюють реєстрацію доходів і активів, що сприяє боротьбі з тіньовою економікою.

Податкові пільги в системі прямого оподаткування є важливим інструментом, що використовується для стимулювання певних сфер економіки, підтримки соціально незахищених груп населення, а також для сприяння інвестиціям і розвитку підприємництва.

В Україні податкові пільги функціонують таким чином:

— Неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

— Пільги для учасників бойових дій та їхніх родин.

— Спрощена система оподаткування для малого та середнього бізнесу.

— Пільгове оподаткування аграрного сектору.

Застосування пільг в оподаткуванні несе за собою ряд ризиків та недоліків, а саме:

1. Можливість зловживань: використання схем мінімізації податків через пільгові режими.

2. Втрати бюджету: значне зменшення податкових надходжень.

3. Нецільове використання: пільги іноді надаються без належного аналізу ефективності.

Отримання платниками податків ряду податкових пільг щороку призводить до втрат бюджету (оцінка здійснюється на базі звітних даних ДІС щодо обсягів пільгового оподаткування за даними поданої податкової звітності платників) (табл.2.5). Так, втрати державного та місцевих бюджетів від надання податкових пільг збільшились з 41,9 млрд грн у 2019 році до понад 76,3 млрд грн у 2022 році. Найбільший обсяг коштів, який залишається у бізнесу через надання податкових пільг, припадає на ПДВ. У 2021 році пільги з цього податку вартували для бюджету країни 35,8 млрд грн, у 2022 році - 58,9 млрд гривень. Друга за «вагою» пільга - з податку на майно. Цей податок сплачується до місцевих бюджетів, відповідно - і втрати від надання пільг несуть саме місцеві бюджети. За 3 роки обсяг цієї пільги збільшився з 9,2 млрд грн до15,8 млрд гривень [30].

Що стосується галузевого розподілу, то за шість місяців 2023 року від загальної суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, 28,6 % пільг отримані суб’єктами господарювання, які здійснюють діяльність у сфері оптової, роздрібної торгівлі. Другою за обсягами отриманих податкових пільг є діяльність у сфері охорони здоров’я та надання соціальної допомоги (25,0 %) (Додаток Д). До галузей, суб’єкти господарювання яких отримали значну частину податкових пільг, увійшли, зокрема, освіта, переробна промисловість, транспорт [30].

Таблиця 2.5

Втрати доходів бюджету від надання пільг з прямих податків та зборів з 2019 р. по 2023р., млн грн

Податкова пільга, що є втратою бюджету	2019		2020		2021		2022		20223 (6 місяців)	
	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
ПнП	1725,9	5,75	2079,6	13,51	1779,6	11,70	1610,4	9,24	1338,4	6,95
Податок на майно	9230,1	84,21	13315	86,49	13428	88,26	15811,3	90,75	17906,2	93,04
Збір за місця для паркування транспортних засобів	4,7	0,04	1,0	0,01	5,2	0,03	0,4	0,002	0,04	0,0002
Разом	10 960,7	100	15 395,6	100	15 212,8	100	17 422,1	100	19 244,64	100

Джерело: сформовано автором за даними [30]

Отримані галузеві пільги за своїм визначенням або носять соціальний характер і спрямовані на кінцевого споживача послуг, або запроваджувалися для стимулювання економічної діяльності у певній галузі. Проте, згідно з міжнародними дослідженнями пільги не є оптимальним інструментом стимулювання економічної активності. Основні аргументи проти такого стимулювання наступні: (1) стимули є спотвореними, несправедливими і, як правило, надлишковими; (ii) вони розширюють можливості для уникнення та ухилення від сплати податків; (ii) стимули ускладнюють адміністрування податків; і (iv) вони призводять до втрати бюджетних доходів . Податкові пільги, зазвичай не вважаються належною податковою політикою і, як правило, є економічно виправданими лише за наявності зовнішніх факторів [30].

Враховуючи вище проведений аналіз варто зробити наступні висновки, що для того, щоб податкові пільги стали ефективно працювати як для платників так і для держави необхідно дотримуватися ряд правил:

1. Регулярний моніторинг та оцінка ефективності їх впровадження.
2. Забезпечення прозорості процедур надання пільг.
3. Обмеження строків дії пільг для уникнення залежності від них.

Податкові пільги в прямому оподаткуванні залишаються ключовим механізмом державної підтримки та стимулювання розвитку економіки, але їхнє впровадження потребує ретельного аналізу, аби забезпечити баланс між фіскальними інтересами держави та потребами платників податків.

У контексті України, ефективність регуляторного потенціалу залежить від податкової дисципліни, якості адміністрування податків та узгодженості між фіскальною і економічною політикою.

Пряме оподаткування відіграє важливу роль у стимулюванні або стримуванні економічної активності. В Україні спостерігається певне підвищення регуляторного навантаження на бізнес, особливо через податок на прибуток та податки на землю.

Таблиця 2.6

Вплив податкових змін на підприємницьке середовище в Україні за 2019-2023 роки

Показник	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**
Кількість малих підприємств (тис. одиниць)	362,3	355,7	352,7	246,6	293,3
Кількість нових підприємств (тис. одиниць)	22,9	-6,6	-2,9	-106,1	46,6
Частка малого бізнесу в економіці (%)	95,2	95,2	95,1	94,2	95,2

Джерело: сформовано автором за даними [20]

Згідно з даних таблиці 2.6 можна спостерігати що кількість малих підприємств спадає. Такі дані зумовлені впливом певних тенденцій розвитку нашої держави – мала підтримка малого бізнесу від держави та кредитування. Для малого бізнесу глобальними є проблема високого оподаткування, над високий рівень корупції а також війна, не менш важливими є проблеми в купівлі необхідних обладнань, недостатній розвиток ринку збуту продукції, незахищеність працівників

на підприємствах, тощо. Водночас, з 2022 року введено низку податкових реформ, зокрема спрощення системи оподаткування для малих та середніх підприємств, що сприяло активізації підприємницької діяльності в 2023 році порівняно з 2022 роком. (рис.2.6). Також зростання відбулося за рахунок того, що з'явилися додаткові види виробництва пов'язані з війною, які виготовлюють військове знаряддя, в зв'язку з чим почали реєструватися нові підприємницькі структури, які почали забезпечувати ці виробництва з різних боків.

Зростання кількості малих підприємств у 2023 році свідчить про успіх запроваджених змін у податковій політиці, що сприяли розвитку малого бізнесу та покращенню інвестиційної привабливості.



Рис. 2.6. Динаміка кількості малих підприємств в Україні за 2020-2023 роки

Джерело: сформовано автором на основі таблиці 2.6

Однак, незважаючи на позитивні тенденції, в Україні все ще існують регуляторні бар'єри, які ускладнюють ведення бізнесу. До них відносяться: складність процедур адміністрування податків, низька правова визначеність у питаннях оподаткування, а також високий рівень податкового навантаження на окремі галузі економіки, що стримує інвестиції.

2.3. Ефективність адміністрування прямих податків в Україні

Адміністрування прямих податків є ключовим елементом забезпечення фіскальної ефективності, оскільки воно безпосередньо впливає на рівень збору податків і ефективність використання податкових коштів.

У своїй праці В. Мельник зазначає, що адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [25, с. 127]. На нашу думку, позитивна сторона цього визначення є - увага до законодавчого регулювання процесу адміністрування, що забезпечує його легітимність. Водночас викликає дискусію твердження щодо соціального сприйняття правил оподаткування. Явище несприйняття податків виникає незалежно від якості законів, які регулюють цей процес. Його причини кореняться в психології – платникам податків природно не подобається віддавати частину своїх доходів державі. Проте рівень і характер опору оподаткуванню визначаються як якістю законодавства, так і особливостями системи перерозподілу в державі. Лише за умов високої податкової культури, як серед платників, так і з боку держави, можна говорити про однозначне соціальне прийняття оподаткування.

В. Мельник вважає, що адміністрування включає такі напрямки роботи:

— облікова робота: облік платників податків та облік надходжень податків;

— масово-роз'яснювальна та консультативна робота;

— прогнозно-аналітична робота;

— контрольно-перевіркова робота [25, с. 137].

В. Мельником запропоновані напрями роботи переважно стосуються адміністрування податкових зобов'язань, за винятком прогнозно-аналітичної діяльності. Ця діяльність може здійснюватися як у межах фіскального

адміністрування (наприклад, прогнозування податкових надходжень при зміні ставок, введенні пільг, формуванні державного бюджету на наступний рік), так і в рамках адміністрування податкових зобов'язань (зокрема, прогнозування податкових надходжень за регіональними підрозділами ДПС та ДПІ).

Підрозділи податкового контролю здійснюють державний контроль за платниками податків, організовуючи планові, позапланові, фактичні перевірки та зустрічні звірки (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Кількість проведених податкових перевірок за кожним видом

2019 -2023 рр., штук

Вид перевірки	**2019**	**2020**		**2021**		**2022**		**2023**	
	штук	штук	%	штук	%	штук	%	штук	%
Планові	6 632	1 940	-70,7%	3 092	59%	785	-74,6%	566	-28%
Позапланові	33 171	23 885	-28%	41 950	76%	6 524	-84,5%	14 736	126%
Фактичні	16 373	16 565	1,2 %	26 096	58%	21 537	-7,5%	26 316	22%
Зустрічні	5 276	2 206	-58,2 %	2 474	12%	817	-67%	647	-21%
Всього	**61 452**	**42 390**	**-31%**	**71 138**	**68%**	**28 846**	**-40,5%**	**41 618**	**44%**

Джерело: сформовано автором на основі даних [14-16]

У 2020 році щодо юридичних та фізичних осіб проведено **1 940** планових перевірок, що менше ніж у 2019 році майже у 3,5 рази (**6 632**), та **23 885** позапланових документальних перевірок, що на 28 відс. менше за рівень минулого року (**33 171**). Фактичних перевірок проведено **16 565**, що майже дорівнює показнику минулого року (**16 373**). Також проведено **2 206** зустрічних звірок [16].

У 2021 році щодо юридичних та фізичних осіб проведено 3 092 планові перевірки, що більше ніж у 2020 році на 59 відс., або майже у 1,6 рази (1 940) та 41 950 позапланових документальних перевірок, що на 76 відс., або у 1,8 рази

більше рівня минулого року (23 885). Кількість проведених фактичних перевірок 26 096, за якими по ППР термін сплати настав, порівняно з показником минулого року (16 565) також зросла на 58 відс., або у 1,6 рази. Крім цього, у 2021 році проведено 2 474 зустрічних звірок юридичних осіб, що на 12 відс. більше ніж у 2020 році (2 206) [15].

Після введення воєнного стану в Україні в 2022 році було президентом було прийнято рішення на введення мораторію на проведення більшості перевірок. Відповідно до цього загальна кількість перевірок в 2022 році зменшилась на 40 % порівняно з 2021 роком. Планових перевірок в 2022 році здійснено 785 штук, що майже на 75 % менше ніж у попередньому році (3 092) та 6 524 позапланових перевірок було проведено майже у 6,5 разів або на 84,5% менше рівня минулого року. Було проведено 21 537 фактичних перевірок, яких менше лише на 7,5 %. Зустрічних перевірок 817, що менше на 67 % ніж в 2021 році.

У 2023 році підрозділами податкового аудиту проведено 566 планових перевірок, що менше ніж у 2022 році на 28 відс., або у 1,4 рази (785), та 14 736 позапланових документальних перевірок, що на 126 відс., або у 2,3 рази більше рівня минулого року (6 524). Кількість проведених фактичних перевірок – 26 316, яка порівняно з показником минулого року (21 537) також зросла (на 22 відс., або у 1,2 рази). Крім цього, у 2023 році проведено 647 зустрічних звірок юридичних осіб, що на 21 відс. менше ніж у 2022 році (817) [14, с.35].

Якщо розглядати в динаміці обсяги перевірок впродовж 2019 – 2023 рр. (рис.2.7), то бачимо тенденцію до скорочення проведення планових перевірок протягом усього аналізованого періоду. Такий самий висновок можна зробити про зустрічі звірки за 5 років цей показник зменшився у 5 разів з 5 276 до 647 перевірок на рік.

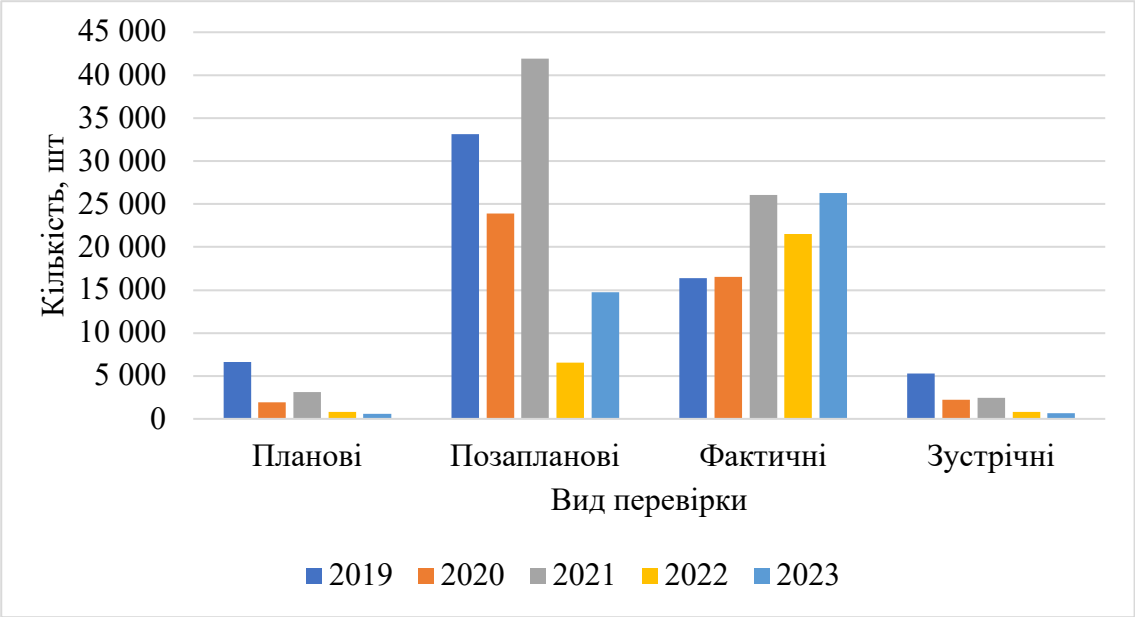


Рис. 2.7. Динаміка кількості проведених податкових перевірок за кожним видом у 2019 -2023 рр., штук

Джерело: джерело сформовано автором на основі таблиці 2.7

Згідно з даних таблиці 2.8 фактичні перевірки протягом аналізованого періоду спершу мали тенденцію зросту, у 2022 році їх кількість дещо знизилась та вже на 2023 році знову зросла. Позапланові перевірки мають схожу картину в динаміці, проте на відміну від фактичних перевірок, котрі збільшились на 10 000 від початку аналізованого періоду, позапланових перевірок стало менше у 2 рази в 2023 році порівняно з 2019 роком.

Таблиця 2.8

Обсяги донарахування податкових зобов'язань за кожним видом перевірок з 2020 по 2023, млн грн

Вид перевірок	**2020**		**2021**		**2022**		**2023**	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Планові	9 789,0	-	52 779,1	439%	14 691,6	-72%	23 523,9	62%
Позапланові	7 424,4	-	9 854,6	33%	3 473,0	-65%	20 353,1	486%
Фактичні	565,0	-	822,0	45%	1 421,2	173%	1 751,8	23%
Всього	**17 778,4**	**-64,2%**	**63 455,7**	**257%**	**19 585,8**	**-69%**	**45 940,8**	**135%**

Джерело: сформовано автором на основі даних [14-16]

У 2020 році обсяг донарахувань зменшився порівняно з 2019 роком: 49 621,9 млн грн у 2019 році було донараховано лише 17 778,4 млн грн, що на 31 843,5 млн грн, або на 64,2% менше. Узгоджено (табл. 2.9) до сплати 8 041,1 млн грн, що становить 45,2% від загальної суми донарахувань (зокрема, за плановими перевірками – 33,6%, за позаплановими – 60,7%, за фактичними – 44,5%). До бюджету надійшло 2 019,3 млн грн, а рівень стягнення узгоджених сум склав 27,2%.

У 2021 році, разом із зростанням кількості перевірок, покращилася їх результативність. Якщо у 2020 році загальна сума донарахувань становила 17 778 млн грн, то у 2021 році вона зросла до майже 63 456 млн грн, що в 3,6 раза більше, або на 45 678 млн грн більше. З цієї суми узгоджено 11 728 млн грн, що становить 18,5% від загальних донарахувань (зокрема, за плановими перевірками – 6 549 млн грн (12,4%), за позаплановими – 4 686 млн грн (47,6%), за фактичними – 493 млн грн (60,0%)). До бюджету було спрямовано 4 905 млн грн, а рівень стягнення узгоджених донарахувань досяг 41,8%.

Таблиця 2.9

Результативність контрольно-перевірочної роботи податкових органів у 2019 – 2023 рр., млн грн

	2019	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**
Донараховано	49 621,9	17 778,4	63 455,7	19 585,8	45 940,8
Узгоджено	18 597,1	8 041,1	11 728,4	10 619,9	11 414,5
Сплачено	3 742,2	2 190,3	4 905,0	-	2 130,7

Джерело: сформовано автором на основі даних [14-16]

Слід зазначити, що при збільшенні кількості перевірок на 44 відс. загальний показник донарахувань збільшився на 135 відс., і це при тому, що найбільша складова у загальній сумі донарахованих грошових зобов'язань – донарахування за результатами документальних планових перевірок, обмеження на проведення яких частково було знято лише 01 серпня 2023 року [14, с. 35].

У 2023 році, попри збільшення кількості перевірок на 44%, загальний обсяг донарахувань зріс на 135%. Найбільша частка у загальній сумі донарахованих

зобов’язань припадає на результати документальних планових перевірок, проведення яких було частково відновлено лише з 1 серпня 2023 року.

Загалом у 2023 році сума донарахованих зобов’язань зросла у 2,3 раза та склала 45 940,8 млн грн (у 2022 році – 19 585,8 млн грн). Зростання спостерігалося за всіма видами перевірок:

- **Документальні планові перевірки**: донарахування збільшилися на 62% (у 1,6 рази) до 23 835,9 млн грн (у 2022 році – 14 691,6 млн грн).
- **Позапланові перевірки**: зростання на 486% (у 5,9 рази) до 20 353,1 млн грн (у 2022 році – 3 473,0 млн грн).
- **Фактичні перевірки**: донарахування зросли на 23% (у 1,2 рази) до 1 751,8 млн грн (у 2022 році – 1 421,2 млн грн).

Ефективність заходів податкового контролю у 2023 році також підтверджується збільшенням узгоджених сум донарахувань. Їх загальний обсяг зріс на 7% і склав 11 414,5 млн грн (у 2022 році – 10 619,9 млн грн) [14, с. 36].

Зростання узгоджених донарахувань, що підлягають погашенню, відбулося переважно за результатами документальних перевірок:

- **Документальні заходи контролю**: сума узгоджених зобов’язань досягла 10 403,1 млн грн (у 2022 році – 6 539,3 млн грн).
- **Планові перевірки**: узгоджено 3 963,4 млн грн, пред’явлено до сплати 3 936,8 млн грн.
- **Позапланові перевірки**: узгоджено 6 482,9 млн грн, пред’явлено до сплати 6 466,3 млн грн.
- **Фактичні перевірки**: узгоджено 968,2 млн грн [14, с. 37].

У 2023 році до бюджету надійшло 2 130,7 млн грн, що майже вдвічі більше, ніж у 2022 році (1 300,3 млн грн). Рівень стягнення узгоджених донарахувань зріс на 6,5 процентних пунктів і склав 18,7% [14, с. 37].

Враховуючи вище описані результати варто розглянути найбільші результати перевірок, а саме їх донарахування у розрізі прямих податків та їх питому вагу від

загальної суми цих донарахувань (табл. 2.10). Проте в аналізу не розглянуто дані 2022 року, так як у травні 2022 року Верховна рада України шляхом внесення змін до Податкового кодексу України заборонила проводити податкові перевірки – як планові так і позапланові документальні перевірки [52].

Таблиця 2.10

Донарахування податкових зобов'язань за видами прямих податків у 2021 – 2021 та 2023 роках, млн грн

Податок	2020		2021		2023	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
ПнП	8 783,1	49,40	41 053,9	64,70	9 375,0	20,41
ПДФО	817,1	4,60	928,5	1,46	X	-
Військовий збір	61,8	0,35	65,9	0,10	X	-
Єдиний податок	X	-	X	-	0,7	0,002
Екологічний податок	X	-	X	-	474,8	1,03
Податок на майно	X	-	X	-	2263,0	4,93
Рентна плата	X	-	X	-	50,6	0,11
Всього донараховано за рік	17 778,4	100	63 455,7	100	45 940,8	100

Джерело: сформовано автором на основі даних [14-16]

З проведеного аналізу у таблиці 2.10 питома вага прямих податків щодо донарахувань податкових зобов'язань після контрольно-перевірочної роботи є досі високою, так у 2020 році обсяг донарахувань за прямими податками складає 54,35% від загальної суми, у 2021 році цей показник став більше майже на 12% та займає 66,26% від загальної суми, так як в 2023 році не вдалося проаналізувати ПДФО та військовий збір, то питома вага донарахувань є дещо менша та займає - 26,48%, однак це є вагома частина від загального обсягу. Тому враховуючи вище описані показники можна робити висновок, що здійсненна робота контролюючими

органами дає змогу не лише державі доотримувати обсяг коштів від сплати податків, але й привчає бути платників бути податково свідомими, так як використовує штрафні санкції щодо порушників.

За даними Державної податкової служби України відзначено протягом останніх років в Україні певні позитивні зміни в системі адміністрування податків, зокрема через впровадження електронних систем подачі податкових декларацій та сплати податків. Це сприяло зменшенню адміністративних витрат та покращенню якості обслуговування платників податків.

Однією з найбільш ефективних змін в адмініструванні прямих податків в Україні стало впровадження електронного адміністрування податків. Зокрема, система “Електронний кабінет платника податків” дозволяє значно спростити подачу податкових декларацій, плату податків і взаємодію платників з податковими органами.

На основі даних Державної податкової служби України, в 2023 році понад 85% податкових декларацій подавались через електронну систему, що значно зменшило час на обробку документів і знизило ймовірність людських помилок при їх заповненні.

Відповідно до цих даних, використання електронних систем подачі декларацій і платежів активно зростає, що є позитивним індикатором у контексті оптимізації адміністрування податків і підвищення його ефективності.

Незважаючи на позитивні зміни в системі адміністрування податків, залишаються певні проблеми. Однією з основних проблем є високий рівень податкових перевірок і наявність великих витрат на їх проведення, особливо для малого та середнього бізнесу. Крім того, не всім платникам податків доступні новітні електронні сервіси через обмеження інфраструктури в деяких регіонах.

Також одним з недоліків є низький рівень довіри до податкових органів, що іноді може призводити до ухилення від податків. Підвищення рівня прозорості

податкових процесів і боротьба з корупцією є важливими кроками для покращення адміністрування.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Зарубіжний досвід прямого оподаткування та можливості його застосування в Україні.

Аналіз міжнародного досвіду прямого оподаткування дозволяє знайти практики, які можуть підвищити ефективність податкової системи України, забезпечуючи її прозорість і конкурентоспроможність.

На перший погляд, гармонізація податкового законодавства в країнах ЄС у сфері прямого оподаткування видається простішим завданням порівняно з гармонізацією непрямих податків. Це пояснюється тим, що пряме оподаткування було впроваджене в кожній державі-члені ЄС. Однак з'ясувалося, що кожна країна мала свої підходи до формування бази оподаткування, визначення платників податків, ставок, пільг тощо.

Для вирішення цих проблем Європейська комісія створила комітет Рудінга, який розробив такі рекомендації:

- вилучити з податкового законодавства країн положення, яких створюють бар’єри, особливо у сфері інвестицій;
- встановити єдині принципи формування податкової бази;
- запровадити мінімальні ставки оподаткування;
- забезпечити прозорість податкових пільг для стимулювання інвестицій;
- уніфікувати строки сплати податків у країнах ЄС [68].

На першому етапі Європейська комісія запропонувала мінімальну ставку корпоративного податку на рівні 30% для прибутку та розподіленого прибутку у

вигляді дивідендів, а на другому етапі – 40%. Однак усі пропозиції комітету не були реалізовані та були відкликані [36].

Податкова політика ЄС тісно пов'язана з інтеграційними процесами. Повна гармонізація виявилася можливою лише для непрямих податків, таких як ПДВ та акцизний податок. Щодо прямого оподаткування, доцільною є лише часткова гармонізація, спрямована на забезпечення ефективного функціонування внутрішнього ринку ЄС.

Повна гармонізація як прямих, так і непрямих податків може позбавити країни можливості впливати на свою економіку та призвести до зменшення дохідної бази бюджетів тих держав, які використовують вищі ставки. Намагання ЄС досягти загальної гармонізації зазнали невдачі. На початкових етапах гармонізація розглядалася як інструмент створення єдиного ринку, тоді як сьогодні вона більше орієнтована на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

Корпоративний податок є обов'язковим платежем, що стягується з прибутку компанії після вирахування операційних витрат, амортизації, процентів та інших дозволених відрахувань.

У Німеччині цей податок є одним із найвищих у Європі. На національному рівні його ставка становить 15%, а додаткові місцеві торговельні податки, що встановлюються муніципалітетами, варіюються від 7% до 21%. При обчисленні корпоративного податку дозволено зменшувати базу оподаткування на 30% суми виплачених процентів за кредитами. Також із прибутку компаній здійснюються внески у страхові фонди, на благодійність та представницькі витрати [36].

У Бельгії з 2021 року скасовано 2-відсоткову надбавку до ставки корпоративного податку, внаслідок чого діє стандартна ставка 25%. Малі та середні підприємства, чий прибуток перевищує 300 тисяч євро, сплачують податок за ставкою 20%.

В Італії корпоративний податок охоплює доходи як внутрішнього, так і зовнішнього походження. Основна ставка становить 24%, а також діє місцева

надбавка у розмірі 3,9%. При цьому 95% дивідендів, отриманих італійськими компаніями від іноземних підприємств, звільнені від оподаткування. Крім того, компанії можуть зменшити оподатковуваний прибуток на суму прискореної амортизації або скористатися податковими пільгами для інвестицій у пріоритетні галузі чи регіони з низьким рівнем розвитку.

У Іспанії ставка корпоративного податку становить 25%, але для нових компаній у перші два роки вона знижена до 15%. Крім того, податок може бути додатково зменшений на 10% протягом наступних п’яти років. З початку 2021 року в країні запроваджено податки на фінансові операції та цифрові послуги.

Франція встановила стандартну ставку корпоративного податку на рівні 33,3%, але для компаній з річним доходом менше 500 тисяч євро застосовується ставка 28%. Великі підприємства зобов’язані сплачувати додатковий податок у розмірі 3,3%, якщо їх зобов’язання перевищують 763 тисячі євро. Загалом максимальна ставка оподаткування може досягати 34,43%.

У різних країнах ЄС малі та середні підприємства користуються пільговими ставками. Наприклад, у Франції ставка для малих підприємств становить 15%, у той час як основна ставка – 33,33%. У Латвії малі підприємства сплачують 9% (проти основних 20%), а в Литві – 5% (основна ставка – 15%). У Франції також застосовуються непрямі методи оподаткування, де розмір доходу та податкових зобов’язань узгоджуються між платником і податковою службою.

Значна різниця у ставках корпоративного податку в країнах ЄС, які коливаються від 8,5% у Швеції до 35% на Мальті, ускладнює створення єдиної податкової системи для всього Союзу.

1. Гармонізація корпоративного оподаткування в країнах ЄС здійснюється у двох ключових напрямах: Уніфікація податкових баз.
2. Узгодження ставок корпоративного податку.

Варто зазначити, що країни-члени ЄС відрізняються не лише ставками податку, а й підходами до визначення бази оподаткування. Це зумовлено

використанням різних систем обліку – бухгалтерської та податкової, що призводить до різного трактування бази оподаткування.

Таблиця 3.1

Ставки корпоративного податку в розрізі країн ЄС, %

Країна	**Ставка**	**Країна**	**Ставка**	**Країна**	**Ставка**
Австрія	**25**	Кіпр	**12,5**	Румунія	**16**
Бельгія	**25**	Латвія	**20**	Словаччина	**21**
Болгарія	**10**	Литва	**15**	Словенія	**19**
Греція	**24**	Люксембург	**18**	Угорщина	**9**
Данія	**22**	Мальта	**35**	Фінляндія	**20**
Естонія	**20**	Нідерланди	**25**	Франція	**33,33**
Ірландія	**12,5**	Німеччина	**30-33**	Хорватія	**18**
Іспанія	**25**	Польща	**9-19**	Чехія	**19**
Італія	**24**	Португалія	**21**	Швеція	**8,5**

Джерело: сформовано автором на основі даних [36]

У 2004 році Європейська комісія створила робочу групу (CCCTBWG – Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group), яка займалася розробкою механізмів оподаткування основних бухгалтерських операцій і правил розподілу податкових надходжень між країнами-членами. У 2011 році було опубліковано проект Директиви, заснований на цих напрацюваннях. Компанії, які долучаються до спільної системи корпоративного оподаткування, повинні будуть дотримуватись єдиних правил і взаємодіяти з одним податковим органом – контактним пунктом. У такому разі національні корпоративні податки не застосовуватимуться. Також податки не утримуватимуться у джерела виплати, а залишатимуться в країні їх виникнення [36].

Хоча у сфері непрямих податків у ЄС досягнуто значного прогресу в гармонізації, у випадку прямих податків країни зберігають право самостійно визначати їхні види та ставки, за умови уникнення дискримінації та подвійного оподаткування.

В **Україні** ставка податку на прибуток становить 18%. Окрім цього, передбачено спеціальні ставки для окремих видів доходів:

- страхова діяльність – 3%;
- гральний бізнес – 30%;
- доходи нерезидентів – 0%, 4%, 5%, 6%, 15%, 18%, 20%.

Від оподаткування звільняються юридичні особи зі статусом неприбуткових організацій, зокрема бюджетні установи, профспілки, політичні та громадські організації, а також благодійні фонди.

До прямих податків належать і податки на доходи фізичних осіб. Більшість країн ЄС застосовують прогресивну шкалу оподаткування, за якої податкові ставки зростають пропорційно до збільшення доходів платника. Утім, деякі країни, такі як Болгарія, Чехія, Естонія, Литва, Латвія, Угорщина та Румунія, користуються пропорційною шкалою, де ставка податку є фіксованим відсотком незалежно від рівня доходу. Наприклад, у Чехії діє ставка податку на доходи у розмірі 15%, але на доходи, що перевищують середню зарплату вчетверо, накладається додатковий 7% податок.

Решта країн ЄС дотримуються прогресивної системи оподаткування, яка в кожній державі має свої особливості.

Одиницею оподаткування у **Франції** вважається сім’я, до складу якої входить подружжя та особи, що перебувають на їхньому утриманні. Для визначення суми доходу, що підлягає оподаткуванню, загальний дохід родини ділять на кількість осіб, причому кожна дитина рахується як половина частки. Для одинаків додатково застосовується ставка податку: 3% для доходів у межах 250 000–500 000 євро та 4% для сум, що перевищують 500 000 євро [36].

Таблиця 3.2

Шкала прогресивного оподаткування доходів з фізичних осіб у Франції

Ставка (%)	Оподатковуваний дохід (євро)
0	0 до 10 084
11	від 10 085 до 25 711
30	від 25 711 до 73 516
41	від 73 517 до 158 222
45	понад 158 222

Джерело: [36]

У **Німеччині** оподаткування фізичних осіб базується на соціальному статусі громадян. Виділено такі категорії:

1. Неодружені без дітей;
2. Неодружені, розлучені або овдовілі;
3. Подружжя, де працює лише один із партнерів, або якщо працюють обоє, один із них може перейти до 5-го класу;
4. Подружжя, яке оподатковується окремо;
5. Одружені, де один із партнерів підпадає під умови 3-го класу;
6. Особи, які отримують зарплату в декількох місцях.

Система класів дозволяє одному з партнерів скористатися нижчою ставкою оподаткування. Для розрахунку податків використовуються шість податкових таблиць, а сам податок нараховується за прогресивною шкалою (табл.3.3).

В **Італії** також діє прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб (табл.3.4), яка є доволі жорсткою.

Також на території **Італії** діє неоподатковуваний мінімум залежить від соціальної категорії й варіюється від 3000 до 7500 євро. Додатково передбачено персональну допомогу: 800 євро на дорослого та 1120 євро на дитину*[36]*.

Таблиця 3.3

Прогресивна шкала оподаткування в Німеччині

Ставка (%)	Річний дохід (у євро)
0	0 до 9744
14	від 9745 до 14 256
24	від 14 257 до 57 918
42	від 57 919 до 27 4612
45	понад 27 4613

Джерело: [36]

Таблиця 3.4

Прогресивна шкала оподаткування в Італії

Ставка (%)	Оподатковуваний дохід (євро)
23	0-15 000
27	15 001-28 000
38	28 001-55 000
41	55 001-75 000
43	75 001 і вище

Джерело: [36]

В **Україні** доходи фізичних осіб оподатковуються за такими правилами:

1. Зарплата та доходи від підприємницької діяльності за загальною системою оподатковуються за ставкою 18%. Доходи за спрощеною системою — за фіксованими ставками (3% або 5%).

2. Фіксовані ставки єдиного податку залежать від прожиткового мінімуму та мінімальної зарплати на початок року.

3. Сільгоспвиробники сплачують податок від нормативно-грошової оцінки землі (наприклад, 0,95% для ріллі).

4. Ставки податку на доходи від продажу майна, спадщини чи подарунків — 0%, 5% або 18%.

5. Військовий збір з грудня 2024 року становитиме 5%, раніше ставка була 1,5% [38].

Дивіденди та відсотки також оподатковуються. Наприклад, у Кіпрі, Мальті та Угорщині діє нульова ставка на дивіденди, а у Франції, Австрії та Швеції на дивіденди стягується 30%. В Україні дивіденди оподатковуються за трьома ставками: 5%, 9% та 18% залежно від типу юридичної особи [36,38].

Опираючись на проведений аналіз досвіду зарубіжного досвіду в прямому оподаткуванні, можна виділити основні аспекти зарубіжного досвіду:

1. **Гармонізація стандартів ЄС**:

— У Європейському Союзі пряме оподаткування не уніфіковане повністю, але діють директиви, спрямовані на уникнення подвійного оподаткування та боротьбу з ухиленням від сплати податків. Наприклад, директива GAAR (загальні правила протидії ухиленням) запроваджує ефективні механізми перевірки і мінімізації ризиків зловживань.

— Україна поступово адаптує своє законодавство до стандартів ЄС через імплементацію правил обміну інформацією між податковими органами, що дозволяє виявляти схеми ухилення.

2. **Стимулююче оподаткування**: у багатьох країнах застосовуються податкові канікули або знижені ставки для інноваційних підприємств та малого бізнесу. Це стимулює інвестиційну активність та зростання стартапів.

3. **Прогресивні ставки податку**: у скандинавських країнах використовується прогресивне оподаткування доходів фізичних осіб, яке дозволяє більш рівномірно розподіляти податкове навантаження. Це може бути прикладом для вдосконалення української системи податку на доходи фізичних осіб.

4. **Ефективне адміністрування**: у країнах ЄС широко використовуються цифрові інструменти для автоматизації збору податків, що скорочує адміністративні витрати та час для платників податків.

Виходячи з цих аспектів, для України можна виділити ряд рекомендацій:

- **Імплементація директив ЄС**: Запровадження принципів GAAR і автоматичного обміну інформацією з іншими країнами.
- **Оптимізація ставок**: Перегляд ставок для окремих секторів економіки з метою стимулювання зростання.
- **Автоматизація процесів**: Розширення використання цифрових рішень у податковому адмініструванні для підвищення прозорості.
- **Прогресивне оподаткування**: Введення більшої диференціації ставок для доходів фізичних осіб залежно від їх рівня.

Застосування цих підходів може допомогти зробити українську систему прямого оподаткування більш ефективною, стимулюючи економічний розвиток і підвищуючи надходження до бюджету.

3.2. Реформування підсистеми прямого оподаткування в Україні у контексті євроінтеграції.

Реформування прямого оподаткування є важливою складовою адаптації України до стандартів ЄС у процесі євроінтеграції. Це включає гармонізацію законодавства, вдосконалення податкової системи та покращення адміністрування податків.

Основні аспекти реформування:

1. **Гармонізація з європейськими стандартами**:

— У країнах ЄС діють директиви, які запобігають ухиленню від сплати податків, усувають подвійне оподаткування та створюють прозорі умови

оподаткування. Наприклад, імплементація загальних правил протидії ухиленням (GAAR) може стати дієвим інструментом для України.

— Застосування цифрових інструментів, таких як єдиний портал реєстрації для платників податків, значно спрощує адміністрування та знижує витрати.

2. **Вдосконалення ставок і податкової бази**:

— В Україні провідну роль серед прямих податків відіграє податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб. Є потреба у перегляді ставок для стимулювання економічного зростання, зокрема зниження податкового навантаження на бізнес .

— Необхідно впроваджувати прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб для досягнення соціальної справедливості.

3. **Цифровізація та прозорість**. ЄС використовує системи електронного звітування та цифрових інвойсів (DRR), що сприяє зменшенню податкових махінацій та підвищенню ефективності збору податків. Україні необхідно активно впроваджувати подібні інструменти для інтеграції в європейський ринок.

4. **Скорочення податкової заборгованості**. Податкова заборгованість залишається проблемою для України. Удосконалення механізмів адміністрування та системи покарань за ухилення від сплати податків може допомогти зменшити цю проблему.

В ході дослідження розроблено приклад прогресивної шкали для податку на доходи фізичних осіб (табл. 3.5), яку можна було б застосувати в Україні.

Наприклад, якщо особа заробляє 100 000 грн, вона потрапляє в категорію з максимальною ставкою 35 %, але ця ставка застосовується лише до частини доходу, що перевищує 96 000 грн. Таким чином:

- До 8 000 грн застосовується ставка 1 %;
- Доходи до 16 000 грн оподатковуються за ставкою 10 %;
- Доходи до 48 000 грн – за 18 %;

- Доходи до 96 000 грн – за 25 %;
- Доходи понад 96 000 грн – за 35 %.

Таблиця 3.5

Шкала прогресивного податку для місячного оподатковуваного доходу на особу:

Ставка податку, %	Обсяг доходу, грн
1 %	до 8 000
10 %	8 000 – 16 000
18 %	16 000 – 48 000
25 %	48 000 – 96 000
35 %	96 000 і більше

Джерело: сформовано самостійно автором

Відповідно для доходу 100 000 грн ставка у розмірі 35 % застосовуватиметься лише на 4 000 грн – сума, яка є більшою за нижню граничну норму.

Сума, яку платник має сплатити за перші зароблені 8 000 грн складає 80 грн, за наступні 8 000 грн – 800 грн, далі ще за 36 000 сплатить – 6480 грн, наступні 36 000 оцінюються у 9 000 грн і за залишок 4 000 грн необхідно буде сплатити 1 400 грн. У сумі виходить 17 760 грн. Ця сума є навіть дещо нижчою, якщо прорахувати суму доходу 100 000 грн за фіскальною ставкою, яка наразі діє в Україні – 18 %, то сума податку складає 18 000 грн, але чим більше буде дохід тим вища буде сума сплати податку, що буде поповнювати більше державний бюджет України.

Така шкала оподаткування ПФДО має свої переваги та недоліки.

Переваги прогресивного оподаткування полягають у наступному:

• Зменшення податкового тягаря на малозабезпечених. Прогресивна система знижує податки для бідних, залишаючи більше грошей на основні потреби.

• Збільшення податкових надходжень. Оподатковуючи найвищі доходи за вищими ставками, прогресивна система збирає більше грошей, ніж фіксовані або регресивні податки.

• Справедливий розподіл податкового тягаря. Люди з вищими доходами платять більше податків, які йдуть на утримання інфраструктури та послуг, які важливі для всіх, наприклад утримання доріг.

Недоліки:

• Критика прихильників низьких податків. Деякі вважають, що прогресивний податок несправедливо обтяжує заможних громадян і виступають проти такого перерозподілу доходів.

В Україні зараз діє система фіксованої ставки податку на доходи фізичних осіб, яка передбачає однаковий відсоток оподаткування для всіх громадян, незалежно від доходу. У разі прогресивного оподаткування за найвищою ставкою оподатковуватиметься лише та частина доходу, яка перевищує певний мінімальний поріг.

Тому прогресивне оподаткування покликане забезпечити більш справедливий розподіл податкового тягаря. Це дозволяє знизити податки для людей з низькими доходами і водночас збільшити податкові надходження за рахунок людей з високими доходами.

Якщо розглядати податок на прибуток підприємств то випадку України вважаємо варто застосовувати не прогресивну школу, а краще розглянути процес податкових канікул, який був доступним в Україні на початку воєнного положення та який позитивно вплинув на підприємство. Саме тому варто впровадити податкові канікули на постійній основі, аби платки могли б застосовувати за певних умов і в мирний час.

Податкові канікули для підприємців – це тимчасове звільнення або зменшення податкового навантаження з метою стимулювання економічної діяльності, підтримки бізнесу чи залучення інвестицій. Умови їх застосування залежать від

конкретного економічного контексту, і в Україні це може бути доречним як з огляду і на поточні виклики так і на до воєнні проблеми, які існували в державі: такі як війна, інфляція, енергетична криза та економічна рецесія.

Аргументи «за» податкові канікули в Україні:

1. Стимулювання бізнесу:

— Зменшення податкового тиску допоможе підприємцям продовжувати свою діяльність після кризи чи війни.

— Нові компанії отримають шанс стати прибутковими швидше без значного податкового навантаження.

Приклад: у Польщі підприємці новачки можуть отримати «пільговий період», протягом якого вони сплачують лише частину соціального внеску. Це дозволяє новим підприємствам краще адаптуватися до ринку.

2. Збереження робочих місць:

— Компанії можуть спрямовувати заощаджені кошти на зарплату співробітникам, що знижує рівень безробіття.

— Залучення до легальної діяльності тих, хто працює в тіні.

Приклад: У Грузії після запровадження податкових пільг для малого бізнесу в регіонах вдалося значно знизити безробіття.

3. Залучення інвестицій: пільгові умови для іноземних та внутрішніх інвесторів стимулюють розвиток стратегічно важливих галузей, таких як IT, енергетика чи аграрний сектор.

Приклад: у Туреччині податкові пільги для компаній, які інвестують у сільське господарство чи виробництво, призвели до зростання цих секторів.

4. Підтримка переміщених робочих місць: компанії, які перенесли свої підприємства в безпечніші регіони України, потребують допомоги у відновленні діяльності.

Приклад: після пандемії COVID-19 Німеччина надала податкові пільги компаніям, які продовжували працювати в кризових регіонах.

Аргументи «проти» податкових канікул:

1. Зменшення надходжень до бюджету: в умовах війни та дефіциту державного бюджету скорочення податкових надходжень може погіршити фінансовий стан країни.

2. Можливість зловживання: податкові пільги можуть використовувати великі компанії, які офіційно реєструються як малі підприємства, щоб уникнути оподаткування.

3. Нерівність між компаніями: відпустки можуть створити недобросовісну конкуренцію між компаніями, які працюють на пільгових і звичайних умовах.

Якщо розглядати впровадження «податкових канікул», то варто застосувати певні правила:

1. Цільове застосування: податкові канікули повинні бути обмежені для мікро- та малих підприємств або новостворених підприємств. Але їх можна застосовувати для компаній, які займаються виробництвом, переробкою, експортом або створенням робочих місць у віддалених регіонах.

2. Тимчасовість і прозорість: податкові канікули мають діяти лише протягом певного періоду (1–2 роки) із чіткими критеріями оцінки ефективності.

3. Підтримка інновацій: запровадити податкові пільги для стартапів або компаній, які інвестують у зелені технології чи цифровізацію.

Приклад: у Литві компанії, що розробляють інноваційні продукти, отримують податкові знижки протягом перших трьох років.

4. Гнучкі ставки для постраждалих галузей: запровадити зниження податкового тягаря для компаній у галузях, які найбільше постраждали від війни (гостинний бізнес, логістика, виробництво).

Можна зробити висновок, що податкові канікули можуть бути корисним інструментом стимулювання економіки в Україні, якщо застосовувати їх вибірково, тимчасово та з урахуванням сучасних економічних реалій. Важливо дотримуватися цих заходів із суворим наглядом і прозорими умовами, щоб уникнути зловживань.

Враховуючи вищеописаний аналіз та пропозиції, можна виділити такі виклики та можливості для України:

- Висока вартість адаптації законодавства та запровадження нових технологій.
- Необхідність проведення глибоких реформ у системі адміністрування.
- Позитивний вплив гармонізації на зростання економіки через покращення інвестиційного клімату.

Реформування податкової системи у напрямі відповідності стандартам ЄС є не лише умовою інтеграції, а й потужним інструментом для економічного розвитку країни.

3.3. Модернізація адміністрування прямих податків в Україні.

Модернізація адміністрування прямих податків в Україні є важливим етапом реформування податкової системи, спрямованого на підвищення її ефективності, прозорості та відповідності європейським стандартам.

Основні аспекти цього процесу включають:

1. Автоматизація процесів. Розвиток цифрових технологій сприяє автоматизації адміністрування податків, зокрема:

— Розвиток електронних сервісів для подачі податкових декларацій.

— Автоматична перевірка даних та їх інтеграція з іншими державними реєстрами.

— Використання системи ризикоорієнтованого підходу для відбору об’єктів перевірки.

2. Спрощення процедур. Для зменшення адміністративного тиску на платників податків передбачено:

— Спрощення звітності, особливо для малого та середнього бізнесу.

— Скорочення часу, необхідного для виконання податкових зобов’язань.

— Оптимізація процесу сплати податків через єдині рахунки.

3. Боротьба з ухиленням від сплати податків. Для підвищення рівня податкової дисципліни реалізуються:

— Посилення контролю за трансфертним ціноутворенням.

— Розвиток міжнародного співробітництва для запобігання ухиленню від сплати податків, зокрема обмін податковою інформацією.

— Впровадження прозорих правил оподаткування доходів і витрат.

4. Вдосконалення законодавства. Податкова реформа включає:

— Уніфікацію правил адміністрування податків, зменшення кількості винятків та спрощення нормативної бази.

— Впровадження податкового права, що відповідає нормам Європейського Союзу.

— Створення стимулів для добросовісних платників податків через зниження ставки або введення податкових канікул.

5. Навчання персоналу та підвищення кваліфікації. Професійна підготовка співробітників податкових органів забезпечує:

— Розуміння нових технологій.

— Володіння сучасними методами аналізу даних.

— Підвищення рівня етики та прозорості в роботі.

6. Роль громадського контролю. Залучення громадськості до моніторингу податкової політики сприяє:

— Підвищенню довіри до податкових органів.

— Формуванню діалогу між державою та платниками податків.

— Прозорості прийняття рішень у сфері оподаткування.

Ще з кінця 19-го століття теоретики зазначали специфіку оподаткування прямих податків, а саме, що в майновому оподаткуванні однією з найбільших проблем, яка є актуально до сьогодні – інвентаризація майна. І така проблема є не

лише в Україні, а й в багатьох країнах світу. Така проблема має 2 актуальних питання:

1. Хто і як має провести інвентаризацію усього майна в державі?
2. Як буде проводитись оцінка майна?

Якщо розглядати українську дійсність, то інвентаризація по нерухомості не проведена досі. На сьогоднішній день в нашій державі є електроні реєстри до яких має доступ податкова служба, але розглядаючи «живий» приклад: особа придбала будинок 5 років тому, який за договором купівля-продаж внесений в реєстр і складає - 100 кв. м, на земельній ділянці, яка знаходиться поруч з будинком покупець будує собі ще одне житлове приміщення або здійснює добудову, яку в реєстр вже не вносить, а інвентаризацію з державних органів теж ніхто не зробив. Відбудеться внесення в реєстр нової будівлі лише в одному випадку, якщо буде продаватися ця територія та буде складатися новий план. Відповідно оподаткування буде здійснюватися лише тих 100 кв. м, які були внесені першочергово, але так як в Україні неоподатковуваний мінімум 120 кв.м для житлових будинків, то очевидн, що сплачувати дана особа податок на майно не буде, однак площа нерухомого майна може бути вже понад 120 кв. м, тому податкова служба не впорається з цим процесом, так як для здійснення повної інвентаризації необхідно здійснити «подвірний обхід» всієї території міста чи іншого населеного пункту. Тому це завдання першочергово стосується – місцевих органів влади, так як це є їхній дохід. Тому виникає дискусія – хто буде виконувати інвентаризацію та створювати спеціальні органи для цього?

Як тільки буде проведена інвентаризація нерухомого майна, відразу підіймається 2 питання – його оцінка. Наразі в Україні податок на нерухомість справляється за найпростішою схемою – виходячи з квадратних метрів, але вартість квадратних метрів навіть в різних районах міста відрізняється. В розвинутих країнах оцінка майна проводиться від його вартості, якщо ж і в Україні проводити від вартості, то необхідно проводити оцінку, безумовно в реєстрах вже є оцінка

майна, але ця оцінка зроблена на момент включення до реєстру. Навіть якщо розглядати той факт, що ми інвентаризуємо і включимо всю площу об'єкта нерухомості, то оцінка цієї площі буде на момент включення в реєстр, тому виникає наступна дискусія: будинок який придбала особа було включено у реєстр 5 років тому, а сусідній будинок включено цього року, то будинок сусіда автоматично буде дорожчий, хоча за характеристикою 2 цих будинки є абсолютно однакові, тобто постає питання: переоцінки, її періодичності, коригування на інфляцію та інше. Методики такої в Україні немає і в багатьох країнах теж. Тому над цим потрібно працювати. Свого часу ця проблема була актуальною для Японії, проте їм вдалося вирішити це питання.

Інвентаризація державного майна в Японії є невід'ємною частиною більш широких процесів управління майном та земельними ресурсами. Ці процеси включають реєстрацію нерухомості, оцінку вартості майна та управління землею.

Органи влади Японії, які включені до опису майна:

1. **Міністерство землі, інфраструктури, транспорту та туризму (MLIT) -** відповідають за загальну земельну політику, включаючи реєстрацію та управління нерухомістю.

2. **Місцеві органи влади:** муніципалітети здійснюють безпосередню реєстрацію майна, ведуть кадастровий облік і забезпечують актуальність даних про власність.

3. **Національне податкове агентство (NTA)** - відповідає за оцінку вартості майна для цілей оподаткування, особливо для розрахунку податку на нерухомість.

Процес інвентаризації майна:

1. Реєстрація нерухомості: в Японії існує обов'язкова система реєстрації нерухомості, яка забезпечує точні записи майна та спрощує процес купівлі-продажу.

2. Кадастровий облік: органи місцевого самоврядування ведуть детальні кадастрові карти, які містять інформацію про межі земельних ділянок, їх

використання та власників.

3. Оцінка вартості: Національне податкове агентство періодично оцінює вартість нерухомості з метою визначення податкових зобов'язань власника.

Японія має успішний досвід у боротьбі з корупцією на найвищих рівнях влади, що сприяє ефективному управлінню власністю та земельними ресурсами. Участь приватного сектору в наданні державних послуг також є поширеною практикою, що підвищує ефективність і якість управління.

Загалом японська система інвентаризації майна характеризується високим рівнем організації, чітким розподілом відповідальності між різними органами влади та ефективним використанням сучасних технологій для забезпечення точності та актуальності даних.

Незважаючи на культурні, географічні та економічні відмінності, Японія та Україна все ж мають спільні риси правового регулювання земельних відносин. Однак не можливо запозичувати іноземні правові конструкції без урахування традицій і менталітету свого народу. Звичайно, японці дуже поважають свої звичаї, і тому їх підхід став ключем до «японського економічного дива». Тому, маючи значні земельні ресурси, хоч і недосконалу, але розгалужену законодавчу базу регулювання земельних відносин, українські реформатори повинні враховувати національні особливості правозастосування та правосвідомості. А для цього необхідні як глибокі знання українського досвіду правового регулювання, так і зарубіжного [50].

Модернізація адміністрування прямих податків є важливим інструментом для забезпечення економічного зростання, підвищення інвестиційної привабливості України та інтеграції в міжнародні економічні структури. Однак для реалізації цих процесів в Україні варто розглянути досвід зарубіжних країн:

1. **Європейський Союз (ЄС):** Країни ЄС впроваджують сучасні інформаційні технології для автоматизації податкових процесів, що зменшує адміністративне навантаження на платників податків та підвищує прозорість

системи. Зокрема, електронне декларування та обмін податковою інформацією між країнами-членами сприяють ефективному адмініструванню податків [8].

У зв'язку з економічними процесами, що відбуваються на сучасному етапі розвитку України, доцільно буде розглянути системи податкового адміністрування у країнах-сусідах та країнах-членах Європейського Союзу.

Саме тому варто розглянути порівняння та аналіз сьогоднішнього стану податкової системи України та країн ЄС (додаток Е).

2. **Скандинавські країни:** У Швеції та Данії застосовується модель довіри між податковими органами та платниками податків, що базується на прозорості та спрощених процедурах. Це підвищує рівень добровільної сплати податків та зменшує витрати на адміністрування.

3. **Німеччина:** Німецька податкова система відзначається децентралізованим підходом, де федеральні землі мають значну автономію в адмініструванні податків. Це дозволяє враховувати регіональні особливості та підвищує ефективність збору податків.

Рекомендації для України:

1. Розширення **використання електронного декларування** та обміну інформацією між державними органами може зменшити бюрократичні перепони та підвищити прозорість податкової системи.

2. **Підвищення рівня довіри:** Запозичення скандинавського досвіду у встановленні партнерських відносин між податковими органами та платниками податків може сприяти підвищенню рівня добровільної сплати податків.

3. **Децентралізація адміністрування:** Надання більшої автономії регіональним податковим органам може покращити врахування місцевих особливостей та підвищити ефективність збору податків.

4. **Навчання та підвищення кваліфікації персоналу:** Запозичення міжнародного досвіду в підготовці податкових фахівців може підвищити професійний рівень працівників податкових органів.

Врахування цих рекомендацій та адаптація найкращих практик зарубіжних країн може сприяти успішній модернізації адміністрування прямих податків в Україні, підвищуючи ефективність податкової системи та довіру громадян до неї.

Модернізація адміністрування прямих податків в Україні є ключовим аспектом реформування податкової системи, що спрямована на підвищення її ефективності та відповідності міжнародним стандартам. Вивчення досвіду зарубіжних країн може надати цінні уроки для вдосконалення національної практики.

ВИСНОВОКИ

За результатами проведеного в роботі дослідження, можна зробити такі висновки:

1. **Прямі податки** – це форма оподаткування, за якої податок стягується безпосередньо з доходу чи власності платника податків. Основна відмінність порівняно з непрямими податками полягає в тому, що їх важче уникнути і вони залежать від платоспроможності особи чи організації. Розглядаючи концептуальні підходи до прямого оподаткування, встановлено, що прямі податки є ключовим механізмом фіскальної політики, який забезпечує державі стабільні надходження для реалізації соціально-економічних програм. Основними характеристиками прямих податків є їх прямий зв'язок з платоспроможністю платника, прогресивність і прозорість адміністрування.

Згідно Податковим Кодексом України до **переліку прямих податків** відносяться: на загальнодержавному рівні: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, екологічний податок, рентна плата; на місцевому рівні: податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір.

2. **Історичний розвиток прямих податків** показує їх еволюцію від простих форм стягнення податків до складних податкових систем, адаптованих до сучасних умов. Система оподаткування в Україні постійно розвивається відповідно до потреб державного управління, економічних реформ і соціального розвитку. Нормативно-правові норми в Україні, що містяться в Податковому кодексі, визначають основні елементи підсистеми прямого оподаткування, що забезпечує баланс між фіскальною ефективністю та соціальною справедливістю.

3. Особливу увагу приділено аналізу **ознак класифікації податків**. Їхня фіскальна функція забезпечує наповнення бюджету, а регулююча – регулює економічну поведінку суб’єктів господарювання та громадян. Було обговорено

історію становлення Податкового кодексу України та зазначено, що після здобуття незалежності в Україні для регулювання податкової системи почали використовувати багато нормативно-правових актів, які не завжди були ефективними, тому до Податкового кодексу. України, податкова система регулюється указами Президента, реформами та декретами Кабінету Міністрів.

Аналіз ефективності прямого оподаткування в Україні показав, що:

4. Податкова система України демонструє **позитивну динаміку надходжень від прямих податків**, особливо від податку на доходи фізичних осіб. У аналізованому періоді спостерігається значне зростання податкових надходжень незалежно від економічних і політичних факторів з 1070,3 млрд до 1638,0 млрд, що свідчить про певну податкову свідомість населення країни. Вагомою причиною для збільшення цього показника є те, що однією з головних цілей держави є зменшення тіньової економіки. Проте ефективність податкової системи залежить від економічної стабільності, адміністративної спроможності податкових органів та рівня податкової дисципліни платників податків.

5. **Дослідження структури** зведеного бюджету показало, що протягом 2019-2023 рр. збільшили частку прямих податків, незважаючи на вплив таких факторів, як COVID-19 та військові дії. Основними джерелами прямих податків залишаються податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств. Регулююча функція прямих податків проявляється у стимулюванні економічної діяльності через створення сприятливих умов для підприємницької діяльності та підвищення податкової культури населення. Незважаючи на це, кількість малого бізнесу має тенденцію до зменшення, на що впливає низка факторів: високий рівень оподаткування, високий рівень корупції, а також початок надзвичайного стану.

6. Проте було **визначено** декілька проблем: високий рівень економіки, складність адміністрування окремих податків, а також недостатня відповідність

податкової системи європейським стандартам. Ці недоліки потребують подальшого вдосконалення податкової політики.

Для вирішення виникаючих проблем, які були виявлені під час аналізу, пропонується наступне:

7. Заходи щодо **вдосконалення** підсистеми прямого оподаткування в Україні. Аналіз зарубіжного досвіду показав, що інтеграція кращих практик країн ЄС, таких як спрощення адміністрування податків, запровадження електронних сервісів та підвищення прозорості, може значно підвищити ефективність податкової системи України.

8. Одним із ключових **напрямів реформування** є адаптація податкового законодавства до європейських стандартів у контексті євроінтеграції. Це й зменшення податкового навантаження на бізнес, впровадження інноваційних підходів до оподаткування цифрової економіки та посилення боротьби з ухиленням від сплати податків. Також розроблено прогресивну шкалу оподаткування ПДФО для економіки України, яка в процесі аналізу показала її переваги та недоліки.

9. Пропозиції щодо модернізації адміністрування прямих податків передбачають автоматизацію податкової звітності та процесу сплати податків, розширення функціональності електронних сервісів для платників податків, а також удосконалення системи контролю та моніторингу податкових надходжень. Також були **запропоновані рекомендації** для України:

1. Розширення використання електронного декларування та обміну інформацією між державними органами.

2. Підвищення рівня довіри.

3. Децентралізація управління.

4. Навчання та підвищення кваліфікації персоналу.

Дослідження сучасних реалій прямого оподаткування в Україні показало, що, незважаючи на наявні проблеми, податкова система демонструє позитивну динаміку розвитку. Прямі податки виконують важливі фіскальні, регулятивні та

соціальні функції, сприяючи наповненню бюджету та забезпеченню економічної стабільності. Проте для досягнення європейського рівня податкової ефективності необхідно здійснити низку реформ, спрямованих на вдосконалення податкового адміністрування, гармонізацію законодавства та підвищення податкової культури населення.

Врахування іноземного досвіду, адаптація до викликів цифрової економіки та впровадження сучасних технологій адміністрування сприятимуть підвищенню ефективності прямого оподаткування. Комплексна реалізація запропонованих заходів забезпечить стале економічне зростання, соціальну справедливість та наближення податкової системи України до міжнародних стандартів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В.Л. Податкова система : [навч. посіб.] / За заг. ред. В.Л. Андрущенка. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.
2. Барановська І.В. Проблеми реформування податкової системи у умовах кризи / І.В. Барановська // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 8. – С. 193-197.
3. Березовська С. В. Транспортний податок в України: недоліки, проблеми та шляхи їх вирішення. Економіка. Фінанси. Право. 2016. № 6(1). С. 49-54.
4. Борисюк О. В. Особливості справляння прямих податків в Україні / О. В. Борисюк, М. С. Саган // *Економічні науки*. - 2014. - №5. - С. 134-135.
5. 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: 17.10.2024).
6. Великобританська податкова система. Освіта.ua. URL: https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/16118/ (дата звернення: 29.11.2024)
7. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. Податкова система: Навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
8. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Малецька О. І. Модернізація системи оподаткування підприємств з урахуванням європейського досвіду. *Ефективна економіка*, 2020, 7. URL: https://www.researchgate.net/publication/346038346_MODERNIZATION_OF_THE_ENTERPRISE_TAXATION_SYSTEM_TAKING_INTO_ACCOUNT_THE_EUROPEAN_EXPERIENCE (дата звернення: 10.12.2024)

9. Довідка щодо виконання доходів загального фонду місцевих бюджетів за 2022 рік. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Довідка_оновлена_на_сайт_за_2022_рік.pdf (дата звернення: 29.11.2024)
10. Доходи зведеного бюджету. Ціна держави. URL: https://cost.ua/byudzhet-ukrayiny/revenue/main/#1 (дата звернення: 16.11.2024)
11. Економіка Стародавньої Греції. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Економіка_Стародавньої_Греції#:~:text=Економіка%20Стародавньої%20Греції%20-%20система%20економічних,на%20рабській%20праці%20та%20работоргівлі (дата звернення: 11.10.2024)
12. Жан Шарль Леонар де Сисмонди. Новые начала политической экономии = Nouveaux principes d'economie politique, ou de la Richesse dans ses rapports avec la population.М.: Соцэкгиз, 1935.
13. Зведений бюджет України. URL: https://bank.gov.ua/files/macro/C_budget_y.xlsx (дата звернення: 10.12.2024р.)
14. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2023. URL: https://tax.gov.ua/data/files/449875.doc (дата звернення: 10.12.2024)
15. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2021. URL: https://tax.gov.ua/data/files/266501.doc (дата звернення: 10.12.2024)
16. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік. URL: https://tax.gov.ua/data/files/254962.docx (дата звернення: 10.12.2024)
17. Історичні етапи еволюцій оподаткування. Освіта.ua. URL: https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/15895/ (дата звернення: 29.11.2024)

18. Історія розвитку систем оподаткування. URL: http://lib-net.com/content/9404_Istoriya_rozvitky_sistem_opodatkyvannya.html (дата звернення: 10.10.2024)
19. Італійське Відродження. Вікіпедія: вільна енциклопедія. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Італійське_Відродження (дата звернення: 28.11.2024)
20. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010−2023 роки/. Державна служба статистики. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Kp_kved_10_21.xlsx (дата звернення: 22.11.2024)
21. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Е.В. Кудряшова. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 263 с., с. 10
22. Мак’явеллі Нікколо. Державець / Нікколо Мак’явеллі; пер. укр. Є.В.Тарнавського; худож.-оформлювач О.А.Гугалова-Мєшкова. – Харків: Фоліо, 2019. – 121 с.
23. Маркс К., Енгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства: собр. соч. / К. Маркс, Ф. Енгельс. – 2–е изд. – Т. 21. – М., 1995. – 171 с.
24. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.
25. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. Монографія. – К.: Комп’ютерпрес, 2006. – 277 с.
26. Милль Дж. С. Основы политической экономии: в 3 т. Т. 3: Влияние общественного развития на производство и распределение. М. : Прогресс, 1981. 448 с.

27. Міжнародна хронологія податків: 2 500 років історії узаконеного грабунку. Хвиля. URL: https://hvylya.net/uk/analytics/8911-2-500 (дата звернення: 22.11.2024)
28. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні//Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sta-sumy.gov.ua (дата звернення: 27.11.2024)
29. Міністерство фінансів України: урядовий портал. URL: https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-za-2023-rik-do-zahalnoho-fondu-mistsevykh-biudzhetiv-nadiishlo-4419-mlrd-hryven (дата звернення: 10.12.2024)
30. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (дата звернення: 07.12.2024)
31. Офіційний сайт Державної статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/ (дата звернення: 18. 11.2024 р.)
32. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: https://tax.gov.ua (дата звернення: 10.11.2024 р.)
33. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: https://tax.gov.ua (дата звернення: 17.10.2024р.)
34. Офіційний сайт Мінфіну України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income (дата звернення: 10.11.2024 р.)
35. Податкова система країн стародавнього світу. URL: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/671/15/ (дата звернення: 08.10.2024)
36. Податкове право країн ЄС: посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. – Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. – 144 с. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/36800/1/Податкове%20право%20країн%20ЕС.pdf (дата звернення: 19.11.2024)

37. Податковий кодекс України (від 02.12.2010 № 2755-VI) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 12.10.2024р.)
38. Податковий кодекс України: Із змінами і доповненнями, внесеними Законами України. URL: https://tax.gov.ua/nk/ (дата звернення: 24.11.2024)
39. Податок на доходи фізичних осіб. WikiLegalAid: довідково-інформаційна платформа правових консультацій. URL: https://wiki.legalaid.gov.ua/index.php/Податок_на_доходи_фізичних_осіб (дата звернення: 10.11.2024)
40. Податок на майно в Україні: аналіз, рекомендації та перспективи. USAID. Від імені американського народу. URL: https://decentralization.ua/uploads/attachment/document/1302/Податок_на_майно.pdf (дата звернення: 10.11.2024)
41. Податок на прибуток підприємств. Вікіпедія: вільна енциклопедія. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податок_на_прибуток_підприємств (дата звернення: 10.11.2024)
42. Показники виконання Державного бюджету України за 2021 рік: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/3_ДБ_грудень_2021_на_сайт.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)
43. Показники виконання Державного бюджету України за січень - грудень 2020 року: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/3_ДБ_грудень_2020_на_сайт_08_04_2021.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)
44. Показники виконання Державного бюджету України за січень - грудень 2022 року: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/4_ЗБ_грудень_2022_на_сайт.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)

45. Показники виконання Державного бюджету України за січень - грудень 2023 року: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/3_ДБ_грудень_2023_на_сайт.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)
46. Показники виконання Зведеного бюджету України за 2021 рік: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/4_ЗБ_грудень_2021_на_сайт.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)
47. Показники виконання Зведеного бюджету України за січень - грудень 2020 року: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/4_ЗБ_грудень__2020_на_сайт_08_04_2021.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)
48. Показники виконання Зведеного бюджету України за січень - грудень 2022 року: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/3_ДБ_грудень_2022_на_сайт.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)
49. Показники виконання Зведеного бюджету України за січень - грудень 2023 року: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/4_ЗБ_грудень_2023_на_сайт.xlsx (дата звернення: 17.12.2024р.)
50. Порівняльна характеристика земельно-правового регулювання у Японії та Україні. URL: https://www.academia.edu/39943103/Порівняльна_характеристика_земельно_правового_регулювання_у_Японії_та_Україні (дата звернення: 14.12.2024)
51. Про акцизний збір: Декрет кабінету міністрів від 26.12.1992 № 18-92 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92

52. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2260-20 (дата звернення: 13.12.2024)
53. Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: кабінет міністрів України від 16.08.1999 № 1496 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-п#Text (дата звернення: 13.11.2024)
54. Про місцеві податки і збори: Декрет кабінету міністрів від 20.05.1993 № 56-93 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text (дата звернення: 13.11.2024)
55. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями // Урядовий кур'єр. – 2003. - № 12. – С. 29. (дата звернення: 13.11.2024)
56. Про податок на добавлену вартість: Декрет кабінету міністрів від 26.12.1992 № 14-92 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92 (дата звернення: 13.11.2024)
57. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо [пер. с англ.]. – Соч. – Т. 1. – М. : Госполитиздат, 1955. – 360 с.
58. Рожко О. Д. Оцінка стану формування податкових надходжень в Україні *Економіка та держава*. № 12. 2011 С.56-58. Т56 ДТЕУ, 2022. 324 с.
59. Смит А. Исследование о природе и причинах багатства народов / А. Сміт – М. : Соцэкгиз, 1992. – 782 с.
60. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. з англ. О. Васильєва [та ін.] ; наук. ред. Є. Литвин. - К.:Port-Royal, 2001. - 594 с.

61. Теоретичні та прикладні аспекти оцінки ефективності системи прямого оподаткування суб'єктів підприємництва в Україні. URL: https://ird.gov.ua/pe/re201504/re201504_115_HrynyukRM.pdf (дата звернення: 18.11.2024)
62. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ. ДТЕУ, 2022. 324 с.
63. Триполко К. О. Сьогодення прямих податків в Україні та можливості вдосконалення: збірник Розвиток науки та освіти України під час воєнного стану. – Івано-Франківськ, 2024.
64. Федосов В.М. Податкова система України: підруч. / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін. – К.: Либідь, 1994.
65. Финансово-кредитный энциклопедический словарь. — М.: Финансы и статистика. Под общ.ред. А. Г. Грязновой. 2002. URL: http://finance_loan.academic.ru/1039 (дата звернення: 16.11.2024)
66. Черник Д. Г. Податки та оподаткування. URL: https://stud.com.ua/6171/ekonomika/ponyattya_zagalnoyi_teoriyi_podatkiv#google_vignette (дата звернення: 17.10.2024р.)
67. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 152–164.
68. Cnossen S. Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options // FinanzArchiv. -2007.- Vol. 58. - №. 4. - P. 466-558.

Д О Д А Т К И

Додаток А

Трактування поняття «податок» іноземними авторами

Автори		Трактування
ЗАХІДНІ АВТОРИ	Шарль Леонар Сімонд де Сісмонді	Податок — ціна, що сплачується громадянином за отримані ним насолоди від громадського порядку, справедливості правосуддя, забезпечення свободи особи й права власності. За допомогою податків покриваються щорічні витрати держави, і кожен платник податків бере участь у такий спосіб у загальних витратах, чинених заради нього й заради його співгромадян [12].
	П’єр Леруа-Больє	Податки – не погана річ, за деяких умов навіть добра, платіж податку – акт патріотизму. Податки слугують формою колективного фінансування створення спільної цивілізаційної спадщини, матеріального і духовного багатства нації. Вигоди, які отримують платники податків, – сутність послуги державних служб на користь платників або суспільні роботи і блага, оплачені за рахунок податкових надходжень [67].
	Карл Маркс, Фрідріх Енгельс	Податки - це внески громадян, необхідні для утримання публічної влади [23].
АНГЛІЙСЬКІ ЕКОНОМІСТИ	Адам Сміт	Податок - справедлива ціна народу за плату державних послуг [60].
	Деввід Рікардо	Податки – це частина продукту землі і праці, яка знаходиться в розпорядженні уряду [57].
	Дж. Мілль	Податок - це підприємств за сприятливі умови господарювання з боку держави [26].

продовження додатку А

Автори		Трактування
УКРАЇНСЬКІ АВТОРИ	І.В. Барановська	Податки - обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, які відраховуються до бюджету з метою забезпечення загальнодержавних централізованих фондів грошовими коштами. Характеризує оподаткування як історично найдавнішу форму фінансових відносин між державою і членами суспільства [2].
	В.М. Федосов, В.М. Опарін Г.О. П'ятаченко	Податки характеризуються як одну з форм економічних відносин щодо розподілу та перерозподілу національного доходу відповідно до потреб фінансування державних витрат; її називають вихідною категорією фінансів, економічною основою функціонування держави та найважливішою формою регулювання ринкових відносин [64].
	В.Л. Андрущенко	Основний складник системи державних доходів як сукупності надходжень грошей і матеріальних цінностей з усіх джерел, використовуваних для фінансування державних потреб на різних рівнях: публічно-правових, адміністративно-територіальних [1].

Джерело: сформовано автором

Додаток Б

Основні етапи становлення податкової системи в Україні

Період	Характеристика
Київська Русь (VIII-XIII століття)	Першою формою прямих податків у Київській Русі була данина — натуральний податок, який збирався з населення у вигляді сільськогосподарських продуктів та інших товарів. Цей податок обкладався кожним домом чи родиною, тому його можна вважати попередником прямих податків. Полюддя — спосіб збору данини, коли князь з дружиною об'їжджали свої маєтки, збираючи податки з кожного «диму» (дома). Полюддя належить до прямих податків, бо збиралося безпосередньо з населення.
Податкова реформа княгині Ольги (945 рік)	Після древлянського повстання княгиня Ольга запровадила «поки» (фіксовані розміри данини) і заснувала «погости» (місця збору податків). Це можна вважати початком організованої системи прямих податків.
Литовсько-Руська держава та Річ Посполита (XIV-XVI століття)	На українських землях, що входили до складу Великого князівства Литовського, а згодом Речі Посполитої, продовжували діяти форми прямих податків, зокрема: Плаваючий податок - це податок, який нараховується з кожного домогосподарства (домогосподарства) незалежно від доходу. Подвірний податок - податок, який власники платили за свою землю і будинки. Десятина — це церковний податок, який збирався у вигляді 10% врожаю або прибутку.
Козацький стан (XVI - XVII століття)	За часів існування Гетьманії податки були важливим інструментом фінансування армії та державного апарату. Козацька старшина і військові частини звільнялися від податків, але населення платило: Козацький податок - податок, який збирався на утримання війська. Плаваючий податок на той час залишався однією з основних форм оподаткування. Грошовий податок (запроваджений пізніше) — податок у грошовій формі, яким стягувалися селяни та інші верстви населення.

продовження додатку Б

Період	Характеристика
Російська імперія (кінець XVII - початок XX століття)	Після приєднання більшості українських земель до Російської імперії система оподаткування змінилася: Податок (введений Петром I) — прямий податок, який сплачує кожна людина. Він не залежав від доходів і збирався протягом 18-19 ст. Земельний податок — це податок на землю, який сплачують власники землі. Тягло було основним податком для селян, що посилювало їх економічну залежність від держави.
Австро-Угорщина (кінець XVIII–XIX століття)	У західноукраїнських країнах, що входили до складу Австро-Угорщини, основними прямими податками були: Прибутковий податок обчислюється з доходів фізичних та юридичних осіб. Податком на майно обкладалося нерухоме та рухоме майно, що належить платнику податку.
Українська Народна Республіка (1917-1921)	За короткий час існування Української Народної Республіки уряд намагався встановити сучасну систему оподаткування, зокрема запровадив прибутковий податок. Однак через військові дії та політичну нестабільність ці ініціативи не були повністю реалізовані.
Радянський період (1922-1991)	В СРСР існувала система централізованого управління економікою, тому система оподаткування, особливо прямі податки, мала свої особливості: З доходів громадян, які працювали за наймом, стягувався прибутковий податок. Сільськогосподарський податок - стягувався з колгоспників та інших працівників аграрного сектора. Податкова система СРСР була спрямована на підтримку державної власності та планової економіки.

продовження додатку Б

Період	Характеристика
Незалежна Україна (1991 - сьогодні)	Після здобуття незалежності в Україні запроваджено сучасну систему оподаткування, яка включає декілька форм прямих податків: Податок на доходи фізичних осіб (ПДВ) – запроваджений у 1991 році, цей податок є основним прямим податком і стягується з доходів громадян. Податок на прибуток підприємств обчислюється з доходів юридичних осіб. Його ставки та правила розрахунку змінювалися протягом багатьох років, враховуючи економічні та фінансові реформи. Податком на майно оподатковується майно, нерухомість і земля. Ці податки дозволяють місцевим бюджетам отримувати додаткові надходження. Військовий збір запровадили у 2014 році під час війни на сході України для підтримки армії. Це спеціальний податок, що стягується з доходів громадян.

Джерело: сформовано автором на основі даних [17]

Додаток В

Основні важелі прямого оподаткування та оцінка їхньої ефективності

Аспект	Важелі	Ефективність
Ставка податку	Прогресивна шкала оподаткування: більший дохід оподатковується за вищою ставкою. Зниження ставок податку: стимулювання економічної активності та зменшення тінізації доходів.	Високі ставки можуть спричинити ухилення від сплати податків. Оптимальна ставка збільшує надходження без надмірного тиску на платників податків.
Податкові пільги	Зменшення оподатковуваної бази (пільги для бізнесу, що інвестує у певні галузі, наприклад, IT чи енергетику). Звільнення окремих категорій платників (пенсіонери, ветерани тощо).	Може стимулювати інвестиції та розвиток пріоритетних секторів економіки. Ризик надмірної кількості пільг, що знижує надходження до бюджету.
Спрощення податкового адміністрування	Автоматизація звітності та сплати податків. Скорочення кількості перевірок. Запровадження електронного документообігу.	Зменшує витрати на адміністрування як для держави, так і для платників податків. Покращує податкову дисципліну.
Механізми контролю та відповідальності	Посилення податкового контролю та штрафних санкцій. Введення стимулів для добровільної сплати податків (знижки за своєчасну сплату).	Підвищує рівень збирання податків. Може викликати зростання незадоволення серед бізнесу, якщо заходи занадто жорсткі.
Податок на прибуток підприємств	Введення інвестиційних податкових кредитів. Нульова ставка для нових підприємств у пріоритетних секторах.	Заохочує підприємства реінвестувати прибуток. Надмірне зниження податку може знизити бюджетні надходження.

продовження додатку В

Аспект	Важелі	Ефективність
Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	Оптимізація бази оподаткування. Збільшення прозорості доходів через обов'язкове декларування.	Може збільшити податкові надходження. Ефективність залежить від рівня довіри до держави та податкових органів.
Зміна бази оподаткування	Розширення бази за рахунок легалізації доходів у "тіньовій" економіці. Введення податку на капітал чи приріст капіталу.	Дозволяє отримувати додаткові надходження. Вимагає значної підготовчої роботи та системи моніторингу.
Інституційні реформи	Підвищення прозорості діяльності податкових органів. Антикорупційні заходи в податковій системі.	Покращує довіру до податкової системи. Знижує ухилення від сплати податків.

Джерело: розроблено самостійно автором

Додаток Д

Зведена інформація про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, у розрізі кодів видів економічної діяльності (станом на 1 липня 2023 року)

Назва виду діяльності за КВЕД	Кількість пільговиків	Кількість отриманих пільг	Сума податкових пільг, млн грн
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	111	1 158	738,12
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	21	49	25,01
Переробна промисловість	657	2 830	5 375,30
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	89	2 563	162,88
Водопостачання: каналізація, поводження з відходами	335	3 116	205,88
Будівництво	181	749	362,78
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2 118	10 743	16 463,26
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	255	1 875	1 321,64
Тимчасове розміщування й організація харчування	212	686	123,51
Інформація та телекомунікація	379	1 985	324,67
Фінансова та страхова діяльність	103	426	1 153,87
Операції з нерухомим майном	473	1 663	208,06
Професійна, наукова та технічна діяльність	769	5 148	2 136,97
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	1 838	9 270	4 199,97
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	3 115	61 574	3 917,08
Освіта	5 153	16 302	5 395,51
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	3 572	22 582	14 383,60
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	695	2 363	923,17
Надання інших видів послуг	427	949	106,94
Всього по Україні	**20 503**	**146 031**	**57 528,21**

Джерело:[30]

Додаток Е

Регулювання системи оподаткування відповідно до міжнародного досвіду та Податкового кодексу України

Податкова система України	**Міжнародний досвід (країни Європейського Союзу)**
Платник податків самостійно визначає, які податки та платежі має сплачувати відповідно до вимог чинного законодавства.	Допомога податкових органів платникам податків у визначенні переліку податкових платежів.
Діяльність органів Державної податкової служби України спрямована на роботу з платниками, які свідомо реєструються та виконують свої податкові зобов'язання.	Пріоритетним завданням податкових органів є робота з категоріями неплатників: – особи, які зареєстровані в податкових органах, але з певних причин припинили подавати звітність або сплачувати податки; – особи, що здійснюють господарську діяльність та отримують дохід, але не перебувають на обліку в податкових органах і не сплачують податки.
Обслуговування та контроль за платниками податків здійснюються виключно в органах податкової служби за місцем їх обліку.	Платники податків реєструються в податковій службі загалом, а не в окремому виконавчому органі. Це дає змогу подавати заяви, звітність, здійснювати звірку, отримувати довідки чи консультації в будь-якому підрозділі податкової служби або через електронні сервіси.
На законодавчому рівні не вирішено питання автоматичного присвоєння реєстраційного номера облікової картки платника податків на основі даних Мін'юсту про новонароджених.	У деяких країнах, таких як ЄС, автоматично присвоюється реєстраційний номер платника податків при народженні або імміграції, що усуває необхідність звернень до податкових органів для подачі заяв чи очікування документів.
Податковим кодексом України не передбачено аудит процесу реєстрації суб'єктів господарювання. Через це кількість перевірок сум ПДВ, заявлених до відшкодування, залишається доволі великою.	Процедура визначення ризикованих платників проходить при реєстрації ПДВ та є поширеною в європейських країнах. Наприклад, в Ірландії податківці вибірково перевіряють нових платників, у Великій Британії та Литві запитують додаткову інформацію, якщо заяви містять підозрілі дані, а у Швеції використовують інформацію від третіх осіб.
Розробляються технічні засоби для забезпечення доступу державних органів до баз даних інших установ у межах їх повноважень.	Створення єдиного державного інформаційного ресурсу, який об'єднує дані про: громадян, нерезидентів, платників податків та об'єкти оподаткування, забезпечує значні переваги. Органи влади отримують оперативний доступ до достовірної інформації, а громадяни економлять час, оскільки відпадає потреба в отриманні довідок.

продовження додатку Е

Податкова система України	**Міжнародний досвід (країни Європейського Союзу)**
Податковим кодексом передбачено 23 податки і збори, з яких 18 є загальнодержавними, а 5 — місцевими. Однак кількість форм податкової звітності значно перевищує цю цифру, оскільки для одного податку часто розробляється декілька звітних форм і додатків. Наприклад, для податку на прибуток підприємств діє 12 форм звітності та 56 додатків, а для податку на додану вартість — 11 форм і 22 додатки.	Для кожного податку діє лише одна форма звітності, яка є простою та зрозумілою, а інструкції з її заповнення викладені без можливості неоднозначного тлумачення. Наприклад, у Нідерландах і Бельгії декларація з ПДВ складається лише з однієї сторінки.
Поки що відсутні технічні можливості для запровадження Єдиного рахунку для сплати податків, але відповідна робота активно триває.	Система Єдиного рахунку, запроваджена в таких країнах, як Швеція, Данія, Велика Британія та Бельгія, спрощує процес сплати податків. Вона дозволяє одним платежем погасити всі зобов'язання та усуває ризик помилок при перерахуванні коштів. Це також забезпечує податковим органам повну картину стану розрахунків платників, виключаючи ситуації з переплатами за одним податком і боргами за іншим.
Кількість звітних періодів залишається значною, що збільшує час, необхідний для виконання податкових зобов'язань.	У більшості країн податкова звітність із податку на прибуток подається раз на рік (наприклад, у Великій Британії, Чехії), а звітність із ПДВ – щоквартально (наприклад, у Великій Британії, на Кіпрі).

Джерело: розроблено автором за даними [28]