

УДК 336.22

**Борисюк О.В.**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів та оподаткування  
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки**Саган М.С.**студент інституту економіки та менеджменту  
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки**ОСОБЛИВОСТІ СПРАВЛЯННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

Статтю присвячено питанням сутності прямого оподаткування. Досліджено сучасну роль прямих податків у загальній структурі податкових надходжень, як основних наповнювачів дохідної частини бюджету. Розглянуто структуру прямих податків, проблеми, які виникають під час адміністрування податків та запропоновано можливі напрямки вирішення даного питання.

**Ключові слова:** прями податки, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, єдиний податок, плата за землю, податок на нерухоме майно, екологічний податок, фіксований сільськогосподарський податок.

**Борисюк А.В., Саган М.С. ОСОБЕННОСТИ ВЗИМАНИЯ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ В УКРАИНЕ**

Статья посвящена вопросам сущности прямого налогообложения. Исследованы современную роль прямых налогов в общей структуре налоговых поступлений, в качестве основных наполнителей доходной части бюджета. Рассмотрена структура прямых налогов, проблемы, которые возникают при администрировании налогов и предложены возможные направления решения данного вопроса.

**Ключевые слова:** прямые налоги, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль предприятий, единый налог, плата за землю, налог на недвижимое имущество, экологический налог, фиксированный сельско-хозяйственный налог.

**Borysyuk A.V., Sagan, M.S. FEATURES LEVYING DIRECT TAXES IN UKRAINE**

Article deals with the essence of direct taxation. The modern role of direct taxes in total tax revenue as a main filler of budget revenues. The structure of direct taxes, the problems that arise during the administration of taxes and suggests possible directions for addressing this issue.

**Keywords:** direct taxes, taxes on personal income, corporate income tax, flat tax, land tax, property tax, environmental tax, fixed agricultural tax.

**Постановка проблеми.** Прямі податки встановлюються безпосередньо щодо платників, їх розмір залежить від масштабів об'єкта оподаткування. Вони сприяють такому розподілу податкового тягаря при якому більше платять ті члени суспільства, котрі мають вищі доходи. Такий принцип оподаткування більшістю економістів світу визначається найсправедливішим. Разом з тим форма прямого оподаткування потребує і складного механізму стягнення податків, бо виникають проблеми обліку об'єкта оподаткування й ухилення від сплати.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання прямого оподаткування, зокрема його особливості в специфічний період перебудови адміністративно-командного механізму господарювання у ринковий, поглиблено вивчали В.Л. Андрущенко, О.Д. Василік, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна та В.М. Федосов.

**Постановка завдання.** На основі викладеного можна сформулювати дослідження, яке полягає в тому наскільки ефективно система прямого оподаткування, яке безпосередньо залежить від доходів підприємств чи фізичних осіб, здатна стимулювати їх діяльність, чи вона навпаки змушує шукати методів ухилення від сплати податків.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податки – це найдавніша форма фінансових відносин між державою і членами суспільства. Саме виникнення держави спричинило появу платежів і внесків до державної скарбниці для фінансового забезпечення виконання державою її функцій. Спочатку ці внески провадились у натуральній формі, а з розвитком товарно-грошових відносин відбувся поступовий перехід до грошової форми оподаткування.

Історія податків як джерела доходів державного бюджету не нараховує і двохсот років. Поняття пода-

ток першим розкрив А. Сміт у роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) За його словами «податок – це тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати» [1, с. 64].

Функції податків можна згрупувати у два блоки: основні й додаткові.

Таблиця 1

**Основні функції податків**

№ з/п	Функції податків	
1.	Основні	фіскальна
		регулююча
		контрольна
2.	Додаткові	розподільна
		стимулююча
		стримуюча
		соціальна
		накопичувальна

Джерело: [2, с. 7]

Усю сукупність обов'язкових платежів податкового характеру можна класифікувати за декількома ознаками.

Таблиця 2

**Класифікація податків**

№ з/п	Ознака	Вид податків
1.	За формою оподаткування	прямі податки
		непрямі податки
2.	За економічним змістом об'єкта оподаткування	податки з доходів
		податки на споживання
		податки на майно

3.	За компетенцією органу, який встановлює податок	загальнодержавні податки (збори)
		місцеві податки (збори)
4.	За способом стягнення	розкладні податки
		часткові (окладні)
5.	За видами платників	податки з юридичних осіб
		податки з фізичних осіб
6.	За характером використання	загальні податки
		цільові податки
7.	За рівнем надходження	закріплені податки
		регульовані податки
8.	За періодичністю справляння	разові податки
		систематичні податки

Джерело: [2, с. 9]

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

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

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

Прямі податки поділяються на дві підгрупи: особисті й реальні.

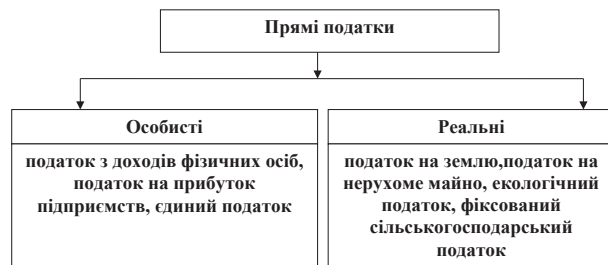


Рис. 1. Класифікація прямих податків за ступенем обліку фінансового стану платника податків

Особисті податки встановлюються персонально для конкретного платника. Видами особистих податків є податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок.

Реальні податки передбачають оподаткування майна за зовнішніми ознаками. До них належать зе-

мельний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, екологічний податок, фіксований сільськогосподарський податок [3, с. 54].

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

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

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

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

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

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Фіксований сільськогосподарський податок – податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках її нормативної грошової оцінки та сплата якого замінює сплату окремих податків і зборів [4, с. 144].

Домінуюча позиція в системі прямого оподаткування належить особистим податкам: податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб; їх фіскальне значення виглядає таким чином: 93,5% – частка в системі прямого оподаткування; 41,3% – частка у податкових доходах бюджету; 31,5% – частка в сукупних доходах бюджету.

Для більш детального розуміння важливості прямого оподаткування необхідно розглянути структуру прямих податків.

Згідно Бюджетного Кодексу України прямі податки розподілені між державним та місцевими бюджетами; отже, їх аналіз повинен здійснюватися як на загальнодержавному, так і місцевому рівнях [5].

За результатами 2013 року до зведеного бюджету України надійшло 442788,7 млн. гривень. Проти 2012 року надходження знизились на 0,6 відсотка, або на 2736,6 млн. гривень.

За результатами 2013 року до Державного бюджету України надійшло 339226,9 млн. грн., у т.ч. доходів – 337617,6 млн. грн., трансфертів з місцевих бюджетів – 1609,3 млн. гривень. У 2013 році місцеві бюджети отримали 221019,4 млн. грн., у т.ч. доходів – 105171,1 млн. грн., офіційних трансфертів – 115848,3 млн. гривень.

Надходження податку на прибуток підприємств до державного бюджету за 2013 рік становлять

54318,4 млн. грн., що становить 93,8 відсотка плану на 2013 рік. Проти 2012 року надходження знизились на 1,9 відсотка, або на 1031,3 млн. гривень.

У 2013 році до загального фонду зведеного бюджету надійшло податку з доходів фізичних осіб у сумі 72151,1 млн. грн., що становить 92,3 відсотка затвердженого показника на 2013 рік з урахуванням змін. Порівняно з 2012 роком надходження зросли на 4058,7 млн. грн., або на 6 відсотків.

У 2013 році до загального фонду зведеного бюджету надходження зборів за спеціальне використання природних ресурсів становлять 28863,0 млн. грн., порівняно з 2012 роком надходження збільшилися на 389,3 млн. грн., або на 1,4 відсотка.

Основну частку у загальному обсязі надходжень зборів за спеціальне використання природних ресурсів становлять:

- плата за користування надрами (49,3 відсотка);
- плата за землю (44,4 відсотка);
- збір за спеціальне використання води (5,1 відсотка).

Надходження плати за землю до загального фонду місцевих бюджетів у 2013 році становлять 12802,9 млн. гривень. Порівняно з 2012 роком надходження збільшилися на 221,2 млн. грн., або на 1,8 відсотка.

Місцевих податків і зборів надійшло до місцевих бюджетів у сумі 7316,2 млн. гривень. Порівняно з 2012 роком надходження збільшилися на 34,1 відсотка, або на 1861,2 млн. гривень.

Левову частку у надходженнях місцевих податків і зборів (90,8 відсотка) становлять надходження єдиного податку. За 2013 рік надходження з цього джерела становили 6640,5 млн. грн., що на 37,9 відсотка, або на 1824,9 млн. грн. більше ніж за 2012 рік.

Зростання частково пояснюється введенням норми щодо розширення кола платників єдиного податку (додані п'ята та шоста групи) відповідно до Закону України від 05 липня 2012 року № 5083-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» з 12 серпня 2012 року.

Екологічного податку та перехідних платежів (залишків, податкової заборгованості) збору за забруднення навколишнього природного середовища до спеціального фонду зведеного бюджету надійшло у сумі 3916,4 млн. грн., що становить 116 відсотків до затвердженого показника на 2013 рік з урахуванням змін. Порівняно з 2012 роком надходження збільшилися на 37 відсотків, або на 1057,7 млн. гривень [6].

Слід відмітити, що основні прямі податки в Державному бюджеті (податок на прибуток підприємств) та місцевих бюджетах (податок на доходи фізичних осіб) знаходяться в діалектичному протиріччі:

- підвищення рівня заробітної плати на підприємстві супроводжується при ринковому регулюванні цін реалізації продукції підвищенням собівартості, тобто зниженням прибутку підприємства;

- таким чином, природним процесом при підвищенні частки заробітної плати в собівартості продукції з сучасного рівня 10-12% для України до європейського рівня 25-30% будуть 2 ефекти:

а) зростання рівня прямого податку на доходи фізичних осіб в місцевих бюджетах;

б) зниження рівня прибутковості підприємств та падіння рівня прямого податку на прибуток підприємств в Державному бюджеті України. [41, с. 352]

Розглянувши стан системи прямого оподаткування в Україні, можна виділити наступні напрямки щодо її удосконалення:

- оптимізувати систему обліку доходів і витрат суб'єктів підприємництва;
- забезпечити стабільність нормативних вимог до адміністрування прямих податків;
- удосконалити систему пільгового оподаткування шляхом її спрямованості на стимулювання інвестиційно-інноваційних процесів;
- розробити порядок звітності та контролю за формуванням та використанням фінансових ресурсів, отриманих завдяки пільговому оподаткуванню, з правом стягнення їх до бюджету в разі неефективного або нецільового використання тощо;
- оптимізувати порядок амортизації основних засобів, у тому числі удосконалити механізм прискореної податкової амортизації.

**Висновки з проведеного дослідження.** З наведеного вище можна зробити наступні висновки, що фіскальна функція прямих особистих прибуткових податків на сьогоднішній день в Україні є більш-менш ефективною. Фіскальна вага податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб у бюджетних доходах держави є приблизно однаковою. Їх фіскальне значення в бюджетних доходах становить близько 1/3 бюджетних доходів держави. Натомість українську фіскальну роль відіграють прямі реальні податки. З-поміж їх загальної сукупності найбільше значення має плата за землю, частка якого в бюджетних доходах всього в межах 1,5%, у податкових доходах бюджету – до 2%, у системі прямих податків – до 5%.

Нині в Україні оприлюднюються дані щодо загального обсягу податкових надходжень, надходжень за окремими податками (в тому числі в розрізі регіонів і видів економічної діяльності), а також загальні дані про обсяг адміністративних витрат на стягнення податків (без виокремлення витрат у розрізі окремих податків). Отже, можна визначити лише фіскальну ефективність податкової системи в цілому. Фіскальна ефективність окремих податків може бути визначена лише з використанням непрямих методів аналізу.

Можна також зробити висновок і про різну роль основних прямих податків у формуванні загальних тенденцій прямого оподаткування. Так, провідну роль у формуванні бюджетних доходів та податкових надходжень у 2012-2013 рр. відігравав податок на прибуток підприємств. Зазначене стало наслідком коливання макроекономічних показників при формуванні доходів різних секторів економіки, а також маніпулювання ставками основних прямих податків.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Львовчкін С. Податкова структура в Україні та шляхи її вдосконалення // Економіка України. – 2009 р. – № 8. – С. 62–71.
2. Лебедзевич Я.В. Податкова система : навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни / Я.В. Лебедзевич. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 272 с.
3. Деева Н.М., Редіна Н.І., Дулік Т.О. та ін. Оподаткування в Україні: Навч. посіб. / За ред. Н.І. Редіної. – К. : Центр учбової літ., 2009. – 544 с.
4. Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К. : КНЕУ, 2002. – 256 с.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
6. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.