

1.1 Сутність та особливості побудови системи прибуткового оподаткування

Необхідно відзначити, що поняття «система прибуткового оподаткування», з термінологічної точки зору, складається з таких термінів, як: «система», «оподаткування», «система оподаткування» та «прибуткове оподаткування». Для розуміння сутності даного поняття нам необхідно розглянути дані терміни.

Системою називають багато різноманітних понять, як фізичних, так і логічних. С філософської точки зору система – це сукупність елементів (частин), котрі є у відносинах та взаємозв'язках одне з одним, утворюючи цілісність і єдність. Система – це щось ціле, створене з окремих частин і елементів для цілеспрямованої діяльності [34].

З економічної точки зору «оподаткування» являє собою вилучення певної частини валового національного продукту на користь держави з метою формування, розподілу та споживання фондів фінансових ресурсів. Оподаткуванням називають всі дії держави щодо встановлення та справляння податків.

Тепер можна визначити, що таке «система оподаткування». Система оподаткування є складною багаторівневою структурою. Елементами системи оподаткування є податки, збори та платежі. Систему оподаткування можна розглядати в різних площинах:

- в абстрактному плані – система оподаткування являє собою сукупність відносин між державою та платниками податку, контролюючими органами та місцевими органами управління щодо здійснення оподаткування;

- з точки зору безпосереднього сприйняття форм реалізації зазначених відносин система оподаткування – це сукупність взаємопов'язаних та узгоджених податків, зборів та платежів, що побудовані на визначених принципах;

– з правової точки зору система оподаткування – це сукупність нормативно–правових актів, що регламентують функціонування податкової системи;

– з організаційно–управлінської точки зору система оподаткування являє собою сукупність процесуальних взаємовідносин зі встановлення, зміни, скасування податків, зборів та обов'язкових платежів, а також забезпечення організації їх сплати, організації контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства [38].

Підбиваючи підсумок за всіма підходами щодо визначення сутності системи оподаткування, можемо зробити висновок: система оподаткування – це сукупність законодавчо закріплених податків, зборів, платежів, процедур їх встановлення, зміни чи скасування, а також дій, що забезпечують організацію та контроль за сплатою податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [38].

Наостанок залишається вяснити сутність поняття “прибуткове оподаткування”. Першим, хто систематизував основні принципи оподаткування був Адам Сміт, після чого в європейських країнах система оподаткування набула більш раціонального вигляду. Введення прибуткових податків у більшості країн було обумовлене спільною причиною: гострою потребою держави в додаткових коштах, викликаною зростанням заборгованості, військовими та іншими витратами. Отже, спочатку прибуткові податки були додатковим джерелом формування бюджетних доходів і використовувалися у надзвичайних ситуаціях. Поступово справляння цих податків набуло постійного характеру, оскільки перехід до прибуткового оподаткування вирішував проблеми економічного розвитку, фіскальні інтереси держави та знімав соціальне напруження в суспільстві, викликане тяжким податковим тиском на робітників.

Саме тоді з усіх прямих податків основна маса припадала на подушне й прибутковий. Як бачимо, коріння сучасного прибуткового оподаткування

тягнеться ще з середньовічної Європи. Буржуазія й селянство віддавали державі у вигляді прямих податків 10–15% усіх своїх доходів. Прибуткові податки мають особливе значення для системи оподаткування будь-якої держави, вони вважаються більш доскональшими, оскільки вони сплачуються з доходів (прибутків) платника, що відповідає одному з основоположних принципів побудови системи оподаткування – принципу соціальної справедливості. Багато вчених–економістів довго сперечались щодо того, як необхідно реалізовувати цей принцип і наразі більшість дійшли згоди, що даний принцип означає те, що податки повинні сплачувати всі громадяни, кожний – відповідно до свого доходу. Тому саме прибуткові податки найкраще реалізують даний принцип. Серед різних видів прямих податків: майнових, ресурсних, промислових – прибуткові податки відіграють найбільш важливу роль [40].

До системи прибуткового оподаткування в Україні належить податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб, обов'язок повноти нарахування і сплати яких покладено на юридичних та фізичних осіб відповідно (рис. 1.1). Ці податки поряд з податками на споживання мають значну бюджетну роль. Тому постає актуальне питання пошуку компромісу між державою та платниками податків, аби, незважаючи на безоплатність, члени суспільства користувалися різноманітністю, якістю та доступністю державних послуг, отримуючи їх у тому обсязі, який орієнтовно відповідає розмірам перерахованих до державної чи місцевих скарбниць податків.

До прибуткового оподаткування в Україні належить група податків на доходи та на прибуток підприємств, яка за економічним змістом об'єкта оподаткування включає два загальнодержавні податки: податок на прибуток підприємств – ППП, та податок на доходи фізичних осіб – ПДФО. За формою оподаткування податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб є прямими податками, оскільки встановлюються безпосередньо щодо платника, який сплачує їх до бюджету, а обсяг надходжень прямо залежить від розмірів об'єкта оподаткування (податкової бази): заробітної

плати, інших доходів громадян (у тому числі самозайнятих осіб), прибутку підприємств [38].

Окрім вже зазначених переваг – прямої залежності цих податків від доходів та прибутків платників, з якого власне витікає дотримання принципу справедливості, прибуткові податки мають ще декілька переваг. Прибуткові податки є еластичними відносно ВВП, зі зростанням ВВП надходження бюджету від цих податків також зростають. Крім того, прибуткові податки мають великий потенціал щодо регулювання економіки та стимулювання економічної активності, виконуючи тим самим похідні функції податків – регулюючу та стимулюючу. Таким чином, прибуткові податки дійсно є дуже важливим елементом системи оподаткування.

Прибуткове оподаткування	
Прибуток юридичної особи	Дохід фізичної особи
Оподаткований прибуток	Заробітна плата
	Підприємницька діяльність
	Операції з нерухомістю та рухомим майном
	Інші доходи
Податок на прибуток	Податок з доходів фізичних осіб

Рис. 1.1. Система прибуткового оподаткування в Україні

Проте, необхідно зазначити, що у цих податків також наявні деякі недоліки:

- 1) складний механізм їх нарахування та справляння: це пов'язано з виникненням проблем обліку об'єкта оподаткування й ухиленням від сплати цих податків;
- 2) нестабільність надходжень до бюджету (особливо щодо податку на прибуток підприємств);

3) незацікавленість платників у фінансово–господарській діяльності в разі надмірного оподаткування [40].

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що прибуткове оподаткування використовують як інструмент регулювання розвитку виробництва, споживання, заощаджень, стимулювання економічної активності, а також як фіскальний інструмент наповнення бюджету країни. З метою найбільш повної реалізації фіскального потенціалу прибуткових податків та створення з них стабільного джерела доходів бюджету необхідна наявність достатньо високого рівня економічного розвитку країни та ефективної системи адміністрування податків.

Найбільш повно проблематику системи прибуткового оподаткування відображають визначення таких авторів: О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова, А. В. Пислиця. Підсумовуючи, ми зупинились на наступному визначенні доповнивши його результатами дослідження: система прибуткового оподаткування – це сукупність законодавчо встановлених прибуткових податків, принципів, форм, методів і процедур їх встановлення, зміни або скасування, дій, що забезпечують організацію та контроль за їх сплатою і повним надходженням до бюджетів різних рівнів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Дане визначення, на нашу думку, найбільш повно відображає сутність даного комплексного явища, враховуючи всі особливості кожної з його складових.

Тепер більш детально розглянемо економічний зміст податків, які входять в систему прибуткового оподаткування. Почнемо з податку на доходи фізичних осіб – це прямий особистий податок, що сплачується безпосередньо з отриманого доходу фізичних осіб. Податок на доходи фізичних осіб – це одне з основних джерел доходів бюджету держави, яке використовується для регулювання доходів і накопичень різних соціальних груп населення [38].

Податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб, оскільки вони прямо впливають на розмір і структуру доходів суспільних

одиниць, відрізняються потужними механізмами податкового регулювання соціально-економічних процесів. Причому податок на прибуток підприємств порівняно з іншими має чи не найбільшу кількість інструментів державного впливу на соціально-економічні процеси. Крім застосування ставок, знижок та звільнень, з регулюючою метою активно використовується також специфічна податкова пільга — прискорена амортизація.

Чинником поділу прибуткового оподаткування на два види (прибуткове оподаткування юридичних і фізичних осіб) є різні умови справляння податку. Це пояснюється тим, що доходи юридичних і фізичних осіб, маючи однакову економічну природу — додану вартість, відрізняються за характером використання, виконуючи різноманітні функції. Так, доходи підприємств мають продуктивний характер. Вони спрямовуються, в основному, на розвиток виробництва, тоді як основна частина доходів громадян використовується, насамперед, на особисте споживання. Використовувати єдиний режим оподаткування для усіх доходів, як тих, що йдуть на виробниче споживання, так і тих, що призначені для особистого використання, було б недоцільним і економічно невиправданим. Виходячи з функції доходів підприємств, податкове навантаження при оподаткуванні цих доходів повинне бути меншим, ніж при оподаткуванні доходів громадян.

Платниками ПДФО є фізичні особи–резиденти та нерезиденти, а також податкові агенти. Об'єкт оподаткування ПДФО наведений у Додатку А.

Сума податку на доходи фізичних осіб, яка підлягає сплаті, визначається за наступною формулою:

$$\text{ПДФО} = \text{БО} * \text{Ст} \quad (1.1)$$

де ПДФО – нарахована сума податку на доходи фізичних осіб за звітний період;

БО – база оподаткування;

Ст – ставка податку на доходи фізичних осіб.

Базою оподаткування ПДФО є загальний оподатковуваний дохід, тобто будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника протягом звітного податкового періоду.

При використанні платником права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який розраховується як різниця між загальним оподатковуваним доходом та податковою знижкою звітного року [38].

Загальний річний оподатковуваний дохід поділяється на такі види доходів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Загальний річний оподатковуваний дохід

<i>Доходи, що включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу</i>	<i>Доходи, що не включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу</i>
– трудові доходи;	– виплати, що по суті не є доходами
– доходи від здійснення інвестиційних операцій	– доходи, пов'язані з операціями з цінними паперами
– доходи від операцій з майном, майновими і немайновими правами;	– соціальні виплати з бюджетів, цільових фондів, інших джерел, визнаних міжнародними угодами
– доходи, не пов'язані з трудовою діяльністю;	
– доходи, пов'язані з операціями страхування	– доходи у вигляді виплат за особливі заслуги
– дохід, отриманий як додаткове благо	
– інші доходи	– інші доходи

Другим елементом системи прибуткового оподаткування є податок на прибуток підприємств. Необхідно відзначити, що в науковій літературі існують різні підходи до визначення поняття та сутності податку на прибуток.

Податок на прибуток – це загальнодержавний податок, який сплачується суб'єктами господарювання, тобто юридичними особами, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами [17]. Автор підкреслює, що на суму надходжень даного податку безпосередньо впливає значна кількість чинників, основними з яких є: кількість підприємств; рівень

інфляції; рівень бідності; рівень купівельної спроможності; рівень безробіття; політичні проблеми тощо.

Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового Кодексу України.

Платники податку на прибуток підприємств зазначені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Характеристика платників податку на прибуток [38]

Резиденти	Суб'єкти господарювання – юридичні особи та їх відокремлені підрозділи (крім представництв)	Проводять господарську діяльність як на території України, так і за її межами
	Управління залізниці	Отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту
	Підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи	Отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту
	Неприбуткові установи та організації	Отримують прибуток від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню
Нерезиденти	Юридичні особи (крім установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України)	Отримують доходи з джерелом походження з України
	Постійні представництва нерезидентів	Отримують доходи з джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників

Нарахована сума податку на прибуток визначається за аналогічною до попередньої формулою:

$$ППП = БО * Ст \quad (1.2)$$

де ППП – нарахована сума податку на прибуток підприємств за звітний період;

БО – база оподаткування;

Ст – ставка податку на прибуток

Податковою базою (БО) для нарахування податку на прибуток підприємств є грошове вираження об'єкта оподаткування.

Місце і роль податку в податковій системі визначається його позитивними аспектами застосування, серед яких, на основі проведеного нами аналізу, можна виділити наступні:

- податок на доходи фізичних осіб дозволяє обкладати платника відповідно до його платоспроможності. На важливості даного пункту наголошував ще класик політичної економії Адам Сміт;
- запровадження неоподаткованого мінімуму та прогресивна шкала оподаткування, до якої схилився Джон Мейнард Кейнс, дозволяє послабити соціальну дохідну деформацію;
 - можна охопити всі доходи громадянина;
 - дозволяє оцінити, хоч і суб'єктивно, безеквівалентність платежу, тобто якість державних послуг співвідносячи попит на них і пропозицію з обсягом сплачених податків;
- податкову регулюючу функцію даного податку забезпечують податкові ставки та пільги, що дає можливість швидкого реагування на виклики сучасності.

Система прибуткового оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб, як дієвий інструмент фіскальної політики держави при здійсненні макроекономічного регулювання, в цілому, знаходиться під впливом безлічі чинників, які на неї впливають тим чи іншим способом. Серед них ключовими виділимо стан економічного розвитку країни, податкова дисципліна та культура в країні, міжнародна співпраця в сфері оподаткування, інфляційна безпека, наявність дефіцитного бюджету, рівень споживання та заощадження населенням, рівень соціальної забезпеченості, а також інші, не менш важливі (табл. 1.3). Адже, «знаючи, на якій фазі економічного циклу перебуватиме економіка після періоду дії часового лагу, можна вже сьогодні застосувати адекватні заходи фіскальної політики» [26]. Оскільки прибуткове

оподаткування налічує велику кількість елементів, а результативність її функціонування створює умови для суспільного розвитку, тому особливої уваги заслуговують передбачення наслідків одночасного поєднання декількох факторів та пошук шляхів мінімізації деструктивної їх дії, а по можливості, й моделювання тактик податкової політики й економічного розвитку України.

Таблиця 1.3

Чинники впливу на систему прибуткового оподаткування

Макроекономічні	Нормативно-правові	Адміністративні
Обсяг ВВП Індекс цін виробників Індекс споживчих цін Індекс зростання обсягів промислового виробництва Зростання реальної і номінальної заробітної плати Обмінний курс гривні до долара США Облікова ставка НБУ Доступність кредитів Світова фінансова криза	Ступінь уніфікації податкового законодавства Суперечності в нормативно-правових актах та інші недосконалості Велика кількість підзаконних актів Обсяги податкових пілґ Якість методологічного забезпечення фахівців податкових органів Відсутність єдиної практики при розгляді спорів судами за позовами платників податків	Ефективність діяльності державних органів по стягненню податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб Технічно-інформаційне забезпечення діяльності Результативність діяльності правоохоронних та контролюючих органів по боротьбі з правопорушеннями та злочинами у сфері оподаткування

Об'єктивною реальністю є те, що за наявних економічних умов підприємницькі структури та громадяни повинні віддавати частку своїх доходів на загальнодержавні потреби, а натомість одержувати від держави безкоштовні блага та послуги. Досконалість форм і методів передачі цих доходів свідчить про рівень розвитку країни, її економічних і правових інститутів. Тому проведення податкової реформи, на наш погляд, має забезпечити досягнення трьох ключових цілей:

- стійкого економічного зростання та підвищення добробуту нації;
- лібералізація бізнес-середовища та створення сприятливого інвестиційного клімату в державі;
- підвищення доходів населення.

Іншими словами, необхідно побудувати раціональну систему справедливості в прибутковому оподаткуванні, яка відіграє вагомую роль у забезпеченні адекватного фіскального обміну «послуги-оплата». Ми, на основі проведених досліджень, вбачаємо за доцільне визначити вищезгадану систему, як сукупність суспільної, фіскальної, соціальної та економічної справедливості (рис. 1.2).

Суспільна справедливість	Податкове навантаження має визначатися певним ступенем еквівалентності податкових платежів громадянами зі зустрічними послугами з боку держави
Фіскальна справедливість	Усі громадяни держави мусять платити податки «відповідно до своєї здатності та сил, тобто відповідно до доходу», а також своєчасно і в повній мірі
Соціальна справедливість	З вищих доходів повинний сплачуватись більший розмір податку (його частка в таких доходах) з певною прогресією ставок оподаткування, за умови збереження після обкладання податком мінімального рівня реальних ресурсів для відтворення життєвих сил такого платника та членів сім'ї
Економічна справедливість	Збереження економічних стимулів до продуктивної діяльності та розширеного відтворення суб'єктів підприємництва, тобто після оподаткування чистий дохід не має бути рівним у двох платників з різною величиною номінального доходу та забезпечення рівних умов і свободи господарювання

Рис. 1.2. Модель системи справедливості в прибутковому оподаткуванні

Здійснене нами дослідження дає змогу системно підійти до визначення концептуальних напрямів реформування прибуткового оподаткування прибутків юридичних організацій та доходів громадян:

- загальне зниження податкового навантаження на економіку держави, що в цілому передбачається Податковим кодексом України [9]. Експерти Організації економічного співробітництва і розвитку, стверджують, що за умови 10-відсоткового зниження граничних податкових ставок зростання економіки відбувається на піввідсотка швидше;

- впровадження прогресивного оподаткування доходів громадян з відповідною розробкою шкали податкових ставок. У рамках векторного руху до

збалансування суспільних та приватних інтересів у контексті системи справедливості, ми вважаємо, є об'єктивна необхідність запропонувати можливість використання різних форм податкових декларацій для фізичних осіб з різним сімейним станом: самотні фізичні особи; подружні пари, які сплачують податки спільно; члени сімей, які виплачують податок самостійно; опікуна (голови домогосподарств). А також ввести в податкову практику неоподатковуваний прожитковий мінімум на рівні не вище мінімальної заробітної плати та не нижче реального прожиткового мінімуму, затвердженого законодавчо з метою надання податкоплатникам з низькими доходами змоги забезпечити своє відтворення;

- наближення принципів оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб з метою поступового вирівнювання податкового навантаження на капітал незалежно від напрямів його інвестування.

У такому світлі постає питання пошуку тієї оптимальної системи оподаткування прибутків і доходів господарюючих суб'єктів української економіки задля можливості взаємоузгодження між собою об'єктів оподаткування, мінімізації впливу подвійного оподаткування, зменшення податкового тягаря, визначення оптимальної податкової ставки та випрацювання зручних правил гри, аби максимально врахувати і забезпечити відповідність загальної мети, стратегії розвитку нашої держави та її інтересів інтересам суб'єктів господарської діяльності та приватних осіб через їх взаємовигідність.

1.2 Нормативно–правове регулювання системи прибуткового податку

Нормативно–правовою базою системи прибуткового оподаткування є сукупність нормативно–правових актів, які містять правові норми, об'єднані

спільним предметом регулювання – відносинами оподаткування доходів фізичних осіб та прибутку суб'єктів господарювання.

Склад податкового законодавства визначений ст. 3 ПК України, а саме [2]:

- 1) Конституція України;
- 2) Податковий Кодекс України;
- 3) Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України;
- 4) чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;
- 5) нормативно–правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового Кодексу та закони з питань митної справи;
- 6) рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим Кодексом.

Конституція, як основоположне джерело права, містить загальні правові засади, які визначають нормативне регулювання усіх фінансових відносин. Для встановлення постійного, регулярного, передбачуваного та збалансованого надходження грошових коштів до бюджетів усіх рівнів у ст. 67 Конституції України встановлено зобов'язання кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. У пункті 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України закріплено принцип виключно законодавчого встановлення Державного бюджету України, бюджетної системи України та системи оподаткування, а також податків та зборів [1].

Серед системи нормативно–правового забезпечення прибуткового оподаткування, після Конституції України, найбільш важливе значення має Податковий кодекс України. Даний кодекс є правовою базою оподаткування, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів,

зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Важливим нормативним актом, який регулює окремі аспекти отримання фізичною особою доходів є Кодекс законів про працю та закон України «Про оплату праці». Кодекс законів про працю регулює, наприклад, питання сумісництва, укладання та розірвання трудового договору та інші питання [5].

Важливими джерелами правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб є також Наказ ДФС «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо включення до податкової знижки за звітний рік сум витрат, понесених у минулому році на оплату вартості навчання за місяці звітного року» від 06.04.2015 р., в якому надається консультація щодо отримання платником податку права на податкову знижку [6].

Податкова знижка дає право зменшити річний оподатковуваний дохід платника, отриманий як заробітна плата, на суму здійснених витрат, які з певними законодавчими обмеженнями можуть бути включені до податкової знижки, зокрема:

- 1) витрати на оплату навчання у ВНЗ;
- 2) сплата процентів за користування іпотечним житловим кредитом;
- 3) сплата страхових платежів (внесків, премій) та пенсійних внесків;
- 4) здійснені платником пожертвування або благодійні внески неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні [38].

Проте на отримання податкової знижки встановлено обмеження:

- 1) вона надається виключно резиденту;
- 2) загальна сума податкової знижки, нарахована платникові у звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу платника, нарахованого як заробітна плата,

зменшена на суму єдиного соціального внеску та податкової соціальної пільги;

- 3) якщо платник до кінця податкового року, наступного за звітним, не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься [38].

За нарахування, утримання та перерахування ПДФО до бюджету відповідальні:

- 1) роботодавець (для доходів у формі зарплати);
- 2) податковий агент (для всіх інших доходів, крім іноземних);
- 3) платник податку (щодо іноземних доходів та тих, які не були оподатковані під час їх виплати) [38].

Податкова соціальна пільга (ПСП) є одним з елементів розрахунку бази оподаткування ПДФО, на який може бути зменшено нараховану у звітному місяці заробітну плату платника. Законодавством передбачено "звичайну", "підвищену" та "максимальну" податкову соціальну пільгу для певних категорій громадян.

До 2015 р. "звичайний" розмір ПСП становить 50 % прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня поточного року. На "звичайну" пільгу може претендувати будь-який платник, якщо його заробітна плата (включаючи інші прирівняні до неї виплати, компенсації, винагороди) не перевищує гранично допустимої суми – 1,4 розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня поточного року, округленого до найближчих 10 грн (крім "звичайної" та "підвищеної" ПСП "на дітей", для отримання яких гранично допустима сума доходу збільшується пропорційно кількості дітей).

В сфері оподаткування доходів існує ще ціла низка листів ДФС, які роз'яснюють окремі аспекти оподаткування. Наприклад, спільний лист ДФС України та Пенсійного фонду України від 22.07.14 надає роз'яснення щодо

нарахування та відображення у звіті про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів сум нарахованого середнього заробітку мобілізованим працівникам, призваним на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період [7].

Тепер перейдемо до розгляду особливостей нормативно–правового регулювання оподаткування прибутку підприємств. Елементи оподаткування податком на прибуток підприємств в тому числі і перелік платників даного податку зазначено в розділі III Податкового кодексу України.

Як вже зазначалось раніше, згідно статті 134 розділу III ПКУ об'єктом оподаткування податку на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами. Фінансовий результат (прибуток або збиток), визначається відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, а податкові різниці – відповідно до положень розділу III ПКУ. Методика коригування фінансового результату до оподаткування наведена у Додатку Б.

Податок на прибуток підприємств майже повністю надходить до Державного бюджету України. Проте 10% цього податку (крім податку на прибуток підприємств державної власності) все–таки входить до складу доходів загального фонду бюджетів міст республіканського значення, Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва й Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом і перспективним планом формування територій громад.

Господарський кодекс України регулює формування та розподіл прибутку різних видів діяльності. Згідно із цим нормативним документом, пункт 2 статті 3 регулює господарську діяльність та господарські відносини, визначає прибуток, що є основною метою підприємництва [30].

Використання МСФЗ для подання звітності є необхідною процедурою під час виходу на міжнародні ринки, дозволяючи таким чином розширити коло потенційних інвесторів. Оцінювання доходів та витрат для визначення прибутку підприємства регламентується статтями П(С)БО [40].

В сучасному законодавстві можна відзначити декілька основних недоліків:

По-перше - це хибна трактовка моменту отримання доходу.

Відповідно до пп. 11.3.1 Закону України «Про внесення змін до Закону України Про оподаткування прибутку підприємств» датою отримання доходу є дата, що приходить на податковий період, на протязі якого першою відбувається будь-яка з наступних подій .

1. Дата зарахування коштів на банківський рахунок платника податку в оплату за реалізовані товари (роботи, послуги), а у випадку їх реалізації за готівку – день оприходування грошей в касі платника податку.

2. Дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання платником податку цих робіт (послуг).

Для підприємства все протікає нормально до тих пір поки оплата товарів та їх отримання чи постачання відбуваються синхронно, або по крайній мірі в один податковий період.

Тепер уявимо собі, що підприємство продало товар чи надало послугу в податковому періоді № 1, а отримало гроші в періоді № 2. За Законом в періоді № 1 підприємство в податковому періоді № 1 отримало валовий дохід і повинно в цьому періоді сплатити податок на прибуток, але ж гроші будуть зараховані на розрахунковий рахунок підприємства лише в податковому періоді № 2. Дуже добре якщо у підприємства є на момент сплати податку необхідні кошти, а якщо їх немає.

У випадку прострочення платежу на суму недоїмки буде нараховано пеню в розмірі 120 % облікової ставки Національного банку України на повну суму недоїмки за весь термін прострочення.

На мій погляд необхідно встановити момент отримання доходу дату отримання коштів за проданий товар, надані роботи, послуги.

По-друге – це те, що зараз фактично і юридично діє два законодавчі акти, що регулюють оподаткування прибутку підприємств на Україні. Це пояснюється тим, що Законом України «Про внесення змін до Закону України» Про оподаткування прибутку підприємств «була затверджена лише нова редакція раніш діючого Закону. Прошу звернути увагу, що затверджена нова редакція а не відмінений раніш діючий Закон.

По-третє, не зрозуміло для чого держава ввела оподаткування доходів отриманих від операцій з державними цінними паперами. Очевидно що це призведе до зменшення ділової активності на цьому ринку і як наслідок держава не зможе в необхідний час отримати кошти для покриття касового дефіциту.

По-четверте відміна пільг зарубіжним інвесторам, які були їм гарантовані Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», я вважаю економічної користі державі не принесе, а от політичної шкоди завдасть.

Очевидно що законодавцям треба виправити ці недоліки щоб уникнути юридичних, економічних та політичних казусів.

1.3 Проблеми функціонування системи прибуткового оподаткування в Україні

Прибуткові податки являються важливим регулятором перерозподілу фінансових ресурсів між державою, населенням і підприємствами. Проте, система прибуткового оподаткування існуюча в теперішньому вигляді, відрізняється невисокою ефективністю, через що потребує ґрунтовного аналізу з метою виявлення основних проблем і недоліків, їх систематизацію та пошук можливих напрямів щодо їх вирішення, а також шляхів реформування та

оптимізації даної системи. Почнемо з ПДФО, проблема оподаткування якого була завжди актуальною, що зумовлено його фіскальним значенням в Україні. Враховуючи це, необхідно зазначити, що наявні наразі недоліки механізму справляння цього податку зумовлені, з одної сторони, наявністю застарілих проблем щодо справляння та адміністрування цього податку, а з іншої – податковими новаціями зумовленими прийняттям ПКУ та внесенням окремих змін до цього нормативно–правового документа, що потребує сучасного розгляду проблем справляння цієї податкової форми.

Під час дослідження проблематики оподаткування доходів фізичних осіб слід виходити з того, що доходи фізичних осіб є джерелом формування приватних фінансів і саме шляхом оподаткування таких доходів здійснюється вплив на ці фінанси. Формування останніх в Україні наразі відбувається в достатньо несприятливих умовах, а саме: існування доволі значної частки бідного населення, в тому числі таких, чиї доходи є нижчими за прожитковий мінімум, розшарування населення країни за рівнем добробуту, високого рівня концентрації доходів; високої частки тіньових, а в їх складі незаконних, доходів; збереження високого рівня диференціації розмірів заробітної плати в галузевому та територіальному розрізах, між міськими та сільськими жителями.

Так, на думку Непочатенко О. О. одним із ключових недоліків механізму справляння ПДФО в Україні, що в часи фінансової нестабільності може призвести до соціальних заворушень, є зрівнялівка в застосуванні податкових ставок, такий підхід демонструє проолігархічний підхід до прибуткового оподаткування що є негативним проявом українських реалій, адже статистичні дані свідчать, що в Україні понад 90% населення мають низькі доходи і лише 10% надвисокі [36]. Серед інших несприятливих умов можна виділити наявність суттєвої диференціації витрат домогосподарств за різними їх типами, орієнтації значної частини населення на заробітки за кордоном внаслідок неможливості їх отримання в Україні, впливу на фінансову спроможність

домогосподарств кредитної політики банків, низької ролі держави у корегуванні фінансової поведінки домогосподарств.

Проаналізувавши дослідження інших вчених, зокрема Кміть В.М., Грабельського Б.Б. [32], Лисюк В. С. [35], та інших можна сказати, що основними проблемами зі справляння податку на доходи фізичних осіб в Україні наразі є:

- 1) складний механізм нарахування податку на доходи фізичних осіб, що потребує значного спрощення;
- 2) надмірна орієнтованість на фіскальну складову, недостатня реалізація регулюючої та стимулюючої функцій;
- 3) високий рівень податкового навантаження;
- 4) недотримання принципу соціальної справедливості під час оподаткування доходів громадян, що виражається у нерівномірному навантаженні на доходи населення, в результаті чого значна частина податкових надходжень до бюджету відбувається за рахунок доходів осіб з низьким рівнем доходу;
- 5) суперечливість у законодавстві щодо визначення податкових пільг, постійні зміни у законодавстві, які регулюють механізм їх визначення, відсутність системності у запроваджуваних змінах та чіткої стратегії і як наслідок провадження незрозумілої, орієнтованої на короткотривалий результат податкової політики;
- 6) функціонування тіньового сектору економіки, що знижує фіскальну ефективність справляння цього податку;
- 7) низька податкова культура загалом, та конкретно за податком на доходи фізичних осіб, загальноприйнята практика ухилення від сплати даного податку та недостатня ефективність засобів щодо боротьби з даним негативним явищем;

Тепер розглянемо основні недоліки справляння, не менш важливого за своїм значенням та економічною сутністю прибуткового податку – податку на

прибуток підприємств. Справляння податку на прибуток підприємств в Україні завжди було в центрі уваги законодавців, які постійно вносили до нього певні зміни з метою його вдосконалення. Даний податок цікавий не лише з точки зору наповнення бюджету, тобто виконання фіскальної функції, а й з точки зору регулюючого та стимулюючого потенціалу. Податок на прибуток підприємств здатний регулювати підприємницьку діяльність, стимулювати розвиток інвестиційних процесів та нарощування капіталу суб'єктів підприємництва. Але попри усі перелічені можливості, сучасний стан прибуткового оподаткування юридичних осіб не відповідає покладеним на нього завданням. Загалом, проблеми щодо справляння цього податку схожі з проблемами, що стосувалися ПДФО, оскільки ці два податки за своєю суттю є дуже схожими.

На думку В. П. Хомутенко одним з недоліків податку на прибуток підприємств в останні роки є стрімке зниження його фіскальної ефективності, через що його не можна вважати “бюджетоутворюючим” податком, а також зниження еластичності даного податку в українських реаліях, незалежність його надходжень від обсягу ВВП [41].

Одним з основних недоліків ППП є відсутність чітко прописаного законодавства, норми та закони написані таким чином, що залишають можливість їх двоякого трактування, що в свою чергу призводить до значної кількості податкових роз'яснень окремих норм та виникнення податкових спорів. Окрім того нестабільність законодавства з податку на прибуток підприємств також є вагомою проблемою податку на прибуток підприємств [35].

Складний механізм нарахування та вимоги щодо нескінченної купи первинних документів також сприяють виникненню підстав для податкового спору та податкових донарахувань. Такі проблеми із законодавством сприяють поглибленню іншої, не менш вагомої проблеми податку на прибуток – тінізації економіки. Справа в тому, що невдоволені такою ситуацією із законодавством

платники податку починають ухилятися від сплати податку різними способами. Це призводить до нерівномірного розподілу податку серед платників, через що увесь тягар податкового тиску лягає на ті підприємства, які ведуть прозору діяльність і сумлінно сплачують податки. Природньо, що в таких умовах мова про податкову культуру йти не може, всі підприємства намагаються усіма способами “оптимізувати” податковий тиск. Таким чином виникає тенденція: з плином часу все більше підприємств уходять в тіньову економіку, “прозорі” підприємства втрачають через це свою конкурентоспроможність і вдаються до аналогічних дій, що замикає дану ланцюгову реакцію і призводить до неминучого зростання розміру тіньової економіки.

Проте, необхідно сказати про те, що законодавці не залишають спроб щодо удосконалення податку на прибуток підприємств, намагаючись спростити механізм його нарахування. Одним із таких позитивних зрушень є запровадження розподілу частини надходжень від ППП між державним бюджетом та місцевими бюджетами.

Поряд з тим є й інший бік проблеми з тінізацією, важливою причиною залишається відсутність ефективних механізмів покарання за порушення податкового законодавства, що створює додаткові стимули до зниження податкової культури платників податку та ухилення від його сплати [19]. Так, за останні 10 років ставка оподаткування за податком на прибуток зазнавала багаторазових змін, а саме постійного зменшення, проте в той же час тінізація не лише нікуди не зникла, а навпаки – збільшувалась у розмірах, що свідчить про неправильну податкову політику з боку держави та відсутність комплексного застосування методів боротьби з тінізацією: зниження рівня ставки оподаткування одночасно з посиленням контролю за дотриманням законодавства та посилення покарань за ухилення від сплати ППП. Дана проблема посилюється наявністю повсюдної корупції, яка нівелює ефект від більшості запроваджуваних реформ і саме тому потребує окремого розгляду та утворення нових дієвих механізмів боротьби з нею.

Підбиваючи підсумок можна сказати, що складні політичні та економічні умови, нестабільність та двоякість вітчизняного податкового законодавства стосовно прибуткових податків, високе податкове навантаження на громадян та бізнес, відсутність стратегії у здійснюваній урядом податковій політиці обумовлюють необхідність щонайшвидшого реформування системи прибуткового оподаткування в Україні. Це питання в сьгоднішніх реаліях господарювання постає надзвичайно гостро, оскільки застосування ефективного механізму оподаткування доходів фізичних осіб та прибутку підприємств перетворює систему прибуткового оподаткування на дієвий інструмент, що слугуватиме запорукою успіху на шляху до економічного зростання України.

З урахуванням вищезазначеного, актуальним є вивчення позитивного досвіду податкового стимулювання розвитку ділової активності у країні та його імплементація у податкову систему України. Досить цікавою зарубіжною практикою оподаткування доходів суб'єктів господарювання є застосування диференційованих прогресивних ставок оподаткування залежно від величини оподаткованого прибутку, розміру статутного капіталу підприємства, наявності у капіталі підприємства іноземних інвестицій, тощо. Доцільність запровадження такого підходу при оподаткуванні підприємств в Україні одночасно з розширенням переліку пільг при визначенні величини прибутку, який підлягає оподаткуванню, потребує додаткових наукових досліджень для виваженої оцінки переваг та ризиків такого реформування податкової системи.

Також у зарубіжній практиці можна виділити кілька принципово різних підходів до розподілу надходжень від оподаткування прибутку підприємств (корпорацій) між державним бюджетом та місцевими бюджетами:

— спрямування надходжень від оподаткування доходів корпорацій у повному обсязі до певної ланки бюджетної системи;

— розподіл податкових надходжень у певних пропорціях між різними рівнями бюджетної системи (саме такий підхід використовується на сьогодні і в Україні);

— незалежне оподаткування прибутку суб'єктів господарювання на загальнодержавному та місцевому рівнях, інколи з використанням різних місцевих ставок податку у різних регіонах країни.

Вибір конкретної схеми розподілу податкових надходжень залежить від історичних особливостей розвитку податкової системи, адміністративно-територіального поділу держави та законодавчо визначених повноваженнях регіонів. При цьому, на наш погляд, другий та третій підходи є найбільш раціональними, оскільки вони підвищують зацікавленість органів влади усіх рівнів до підвищення ефективності комплексу заходів щодо стимулювання підприємницької активності.

Запровадження в Україні третього підходу вважаємо на сьогодні нераціональним, оскільки такий крок не має суттєвих стимулюючих переваг в умовах України, але може відчутно ускладнити сплату та адміністрування цього податку та може призвести до небажаної податкової конкуренції та «податкової міграції» між різними регіонами держави. Важливою спільною рисою оподаткування прибутку корпорацій у найбільш розвинених країнах світу є широке застосування податкових пільг, які мають чітко виражене стимулююче спрямування та становлять для України особливий теоретичний та практичний інтерес. Саме за рахунок широкого застосування податкових пільг, при суттєво вищих ставках оподаткування прибутку корпорацій, загальне податкове навантаження на суб'єкти господарювання у розвинених країнах є співставним, а подекуди і нижчим, ніж у сучасних умовах ведення бізнесу в Україні [11].

Серед основних інструментів податкового стимулювання, які широко використовуються у США, Канаді, Великобританії та країнах Європейського союзу можна виділити:

1. Застосування прискореної амортизації та (або), при збереженні термінів повного зносу основних засобів застосування, збільшених норм амортизації у перші роки їх використання. Цей інструмент дає суб'єктам господарювання можливість суттєвого зменшення величини прибуткового податку та додатково стимулює їх до швидкого технологічного переоснащення виробництва. При цьому особливості та масштаби практичного застосування цього податкового інструменту у різних країнах суттєво відрізняються у залежності від національних правил та норм розрахунку амортизації. У деяких країнах регулювання амортизаційних відрахувань є найбільш вагомим інструментом податкового стимулювання, у інших використовується у більш обмежених масштабах, лише для відносно вузьких груп основних засобів. Досить цікавий досвід деяких європейських країн щодо застосування прискореної амортизації у якості непрямой податкової пільги для стимулювання інвестицій у економічно менш розвинені регіони або у якості додаткового стимулу розвитку галузей економіки, які визначені пріоритетними. Досить специфічним інструментом, який інколи використовується у розвинених країнах, є віднесення до амортизації витрат на придбання об'єктів інтелектуальної власності.

2. Досить часто у різних формах використовується пряме зменшення оподаткованого прибутку на повну суму або на лімітовану фіксовану величину, або на частку витрат доходів корпорації, які спрямовуються на регламентовані законом інвестиційні цілі та на здійснення науково-дослідних та дослідноконструкторських робіт (інвестиційний та дослідницький податковий кредити). При цьому досить часто законодавчо регламентується напрями інвестування для отримання відповідного податкового кредиту.

3. Третім за масштабами використання, але досить значущим інструментом податкового регулювання, є звільнення від оподаткування прибутковим податком відрахувань до інвестиційних та резервних фондів компаній або спільних колективних фондів групи суб'єктів господарювання. З метою стимулювання капіталовкладень досить часто від оподаткування

повністю або частково звільняються також доходи від розміщення на фінансовому ринку таких активів.

4. У розвинених країнах часто використовується повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку новостворених підприємств на певний термін (усіх або деяких, які створюються у певній пріоритетній галузі економіки, або у певних регіонах, або у сфері малого та середнього бізнесу).

5. Відносно самостійним інструментом податкової політики, незалежно від системи податкових пільг, або у якості податкової пільги досить часто використовуються знижені ставки оподаткування прибутку (найчастіше такі ставки використовуються при оподаткуванні дрібних підприємців та середніх компаній, а також товаровиробників аграрного сектору).

6. На співвідношення між величиною розподіленого та нерозподіленого прибутку впливає також політика держави щодо підходів до оподаткування доходів корпорацій та доходів акціонерів – у деяких країнах є можливість вибору між оподаткуванням отриманих доходів на рівні суб'єкта підприємницької діяльності або оподаткуванням виведеного капіталу. Інколи також ставки оподаткування прибутку корпорацій пов'язані зі ставками оподаткування прибутку акціонерів.

7. Досить специфічним інструментом податкового стимулювання ділової активності у розвинених країнах є відстрочення від сплати податку, яке фактично переносить сплату податку на майбутні періоди та забезпечує компанію додатковими інвестиційними ресурсами в умовах низької доступності або високої вартості залученого капіталу. Крім того, цей інструмент може використовуватися у якості потужної державної підтримки суб'єктів господарювання у кризові періоди.

8. Досить часто до валових витрат корпорацій дозволяється віднесення частки представницьких витрат, частки витрат на соціальне забезпечення працівників та частини витрат на додаткову освіту персоналу.

В умовах глобалізації економічних процесів та загострення податкової конкуренції, у більшості розвинених країн спостерігається чітка тенденція до гармонізації та уніфікації національних податкових систем, а також до зниження податкового навантаження на економіку.

Одночасно з цим відбувається також деяке скорочення пільг при оподаткуванні доходів від господарської діяльності. При розробці оптимальних ставок оподаткування прибутку суб'єктів господарювання потрібно додатково враховувати еластичність податкових надходжень. Крім того, як показує світова практика, на динаміку економічного зростання у середньо- та довгостроковій перспективі ставки оподаткування доходів та прибутку впливають суттєво менше, ніж процеси акумулювання та трансферу знань, рівень розвитку людського капіталу, рівень інституційного розвитку держави, рівень корупції та бюрократизації процесів у країні, впровадження нових технологій, інноваційна активність та загальна ефективність макроекономічного, у тому числі податкового, регулювання у країні, а також інформаційна прозорість державних витрат.

Окрім оптимізації прибуткового оподаткування дієвим механізмом активізації інноваційного розвитку та стимулювання інвестиційної діяльності може бути диференціація ставок податку на додану вартість на певні групи товарів, зокрема: на прилади, техніку та устаткування, які реалізуються або передаються навчальним та науково-дослідним закладам; на обладнання, пов'язане з розвитком альтернативної енергетики, використанням відновлюваних джерел енергії, реалізації енергоощадних, ресурсозберігаючих та природоохоронних технологій тощо. При оптимізації прибуткового оподаткування підприємств може виникнути також необхідність реформування оподаткування доходів фізичних осіб та справляння податку на додану вартість з метою гармонійного поєднання у податковій системі стимулюючих та фіскальних функцій.

2.1. Моніторинг надходження прибуткових податків до Державного та місцевих бюджетів

У більшості розвинутих країн світу прибуткові податки є основним джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів. Так, у середньому в країнах ОЕСР частка їх надходжень у загальних податкових надходженнях складає близько 34%, а в таких країнах, як Австралія, Канада, Норвегія, Нова Зеландія, Швейцарія та США вона перевищує 40%. У свою чергу, в прибуткових податках переважають надходження від індивідуального прибуткового податку, а його середня частка у загальних податкових надходженнях країн ОЕСР коливається на рівні 24%. Хоча ПДФО в Україні також має суттєве фіскальне значення, перевищуючи надходження від ППП, він значно поступається надходженням від непрямих податків (ПДВ та акцизів), що притаманно країнам, які розвиваються [13].

В той же час ситуація не є такою однозначною у всьому світі і деякі країни сильно відрізняються у своїх поглядах щодо оптимальної податкової системи, прикладом може слугувати податкова система Франції, податкова система якої є унікальною і не схожою на податкові системи інших країн ЄС. Загалом можна виділити таку тенденцію: чим більш соціально орієнтованою є політика держави, тим більша частка непрямих податків в структурі їх бюджету. Це пов'язано, перш за все, з економічною сутністю непрямих податків, тому що їх фіскальна ефективність вища, ніж у прямих податків, оскільки не залежить від розміру доходів (прибутків) платників податку.

Тому з точки зору соціальної справедливості така закономірність є цілком передбачуваною і зрозумілою – чим більше соціальних товарів і послуг надає держава, тим більше грошей їй необхідно для забезпечення її функцій, відповідно для цього необхідно мати стабільне джерело доходів, яке б не залежало від розміру доходу (прибутку) і стягувалось з усіх громадян країни (адже соціальні послуги надаються всім без винятку та не залежать від доходів громадян).

Існують різні точки зору на те, які податки повинні переважати в податковій системі країни. З одного боку, якщо розглядати податки з точки

зору соціальної справедливості прибуткові податки вважаються більш справедливими, оскільки сплачуються пропорційно отримуваному доходу (прибутку), вони дозволяють перекласти податковий тягар на більш забезпечені прошарки населення, але з іншого боку вони знижують стимули до господарської діяльності та розширення виробництва, що може гальмувати економічне зростання. Тому одним із основних завдань держави під час провадження податкової політики є оптимізація системи оподаткування, зокрема пошук ідеального співвідношення прямих та непрямих податків, податкових ставок тощо, метою якої є забезпечення економічної і соціальної стабільності та розвитку.

Тепер розглянемо надходження прибуткових податків до Державного і місцевих бюджетів України (дані наведено у Додатку В).

Як ми можемо бачити з вищенаведених даних, у період з 2014 по 2019 роки надходження від прибуткових податків до зведеного бюджету України постійно зростали. Податок на доходи фізичних осіб переважає податок на прибуток за обсягами надходжень до зведеного бюджету. Абсолютний приріст надходжень від прибуткових податків за вказаний період дорівнює 277 370,8 млн. грн. Темп росту складає 340,35%, середньорічний темп росту складає $\sqrt[5]{3.4035} = 1.2775$, або 127,75%.

Таке зростання відбулось як за рахунок зростання надходжень за ПДФО так і за ППП. Абсолютний приріст за ПДФО складає 200 255,6 млн. грн, відповідно за ППП – 77 115,3 млн. грн, у відсотковому виразі таке зростання зумовлене збільшенням обсягів надходжень від ППП на 27,8%, в той час як частка збільшення обсягів надходжень від ПДФО в загальному прирості надходжень за прибутковими податками складає 72,2%. Окремого розгляду потребують темпи приросту за кожним із податків (рис. 2.1).

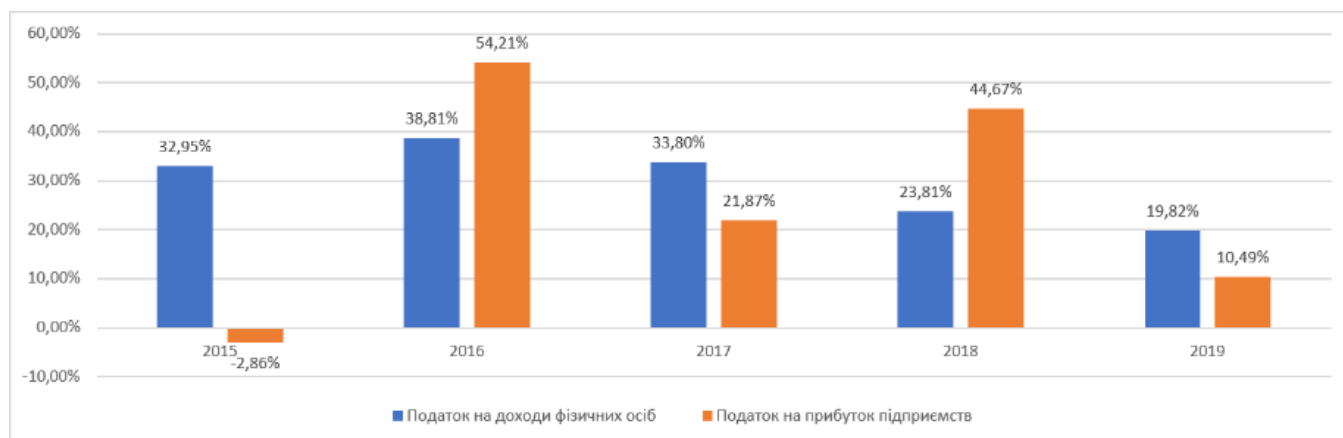


Рис. 2.1 Темпи приросту прибуткових податків у зведеному бюджеті України, 2015-2019 рр.

На даному графіку зображені щорічні темпи приросту прибуткових податків у період 2015-2019 рр. Можна виділити тренд до зниження темпів приросту за надходженнями ПДФО до зведеного бюджету України після 2016 року, в той же час темпи приросту надходжень за ППП мають хаотичний характер. Найбільший приріст надходжень за обома податками відбувся у 2016 році.

Цікавим є і структурне співвідношення обох податків в надходженнях зведеного бюджету України (рис. 2.2).

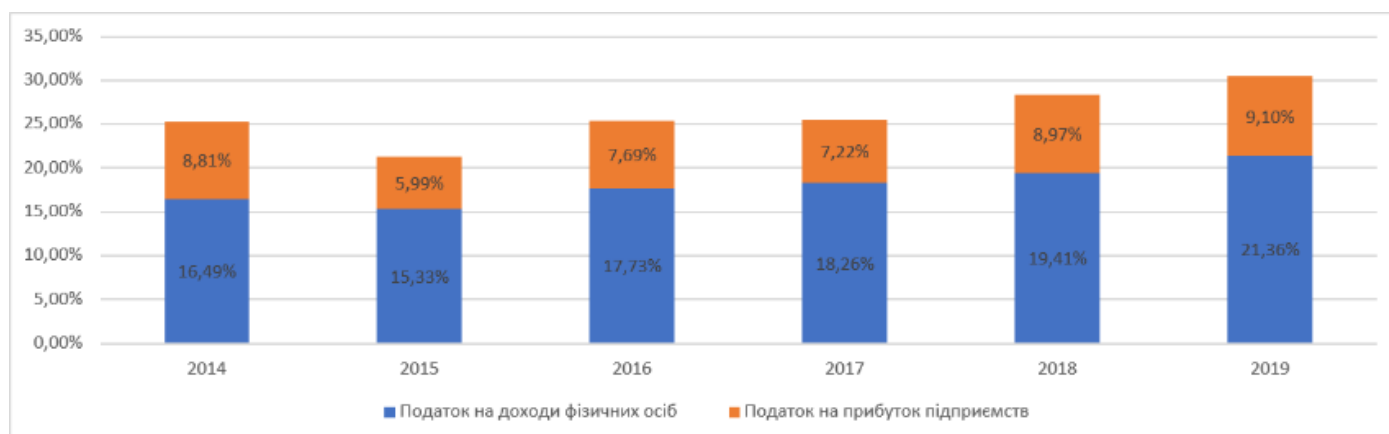


Рис. 2.2. Частка прибуткових податків в структурі доходів зведеного бюджету України, 2014-2019 рр.

З даних цього рисунку видно, що незважаючи на постійне зростання обсягів податкових надходжень за прибутковими податками у структурі

доходів зведеного бюджету України в деяких роках відбувається зменшення їх питомої ваги (2015), або майже відсутнє її зростання (2017). Можна зробити висновок, що незважаючи на дуже великі темпи росту надходжень за ПДФО та ППП, а саме зростання цих надходжень у 2014–2019 роках у 3,4 рази, їх питома вага у загальних доходах зведеного бюджету збільшилась лише на 5,15%. Отже, такі темпи росту частково нівелюються за рахунок високих темпів росту інших надходжень, через що вагомих структурних зрушень у доходах зведеного бюджету не відбулося, хоча наявна позитивна тенденція до зростання частки прибуткових податків. Також відбулись зміни у співвідношенні надходжень за ППП та ПДФО на користь останнього, так у 2014 році надходження від ПДФО перевищували надходження від ППП у 1,87 разів, а у 2019 році – у 2,35 разів.

Далі ми проведемо моніторинг надходжень кожного з цих двох податків окремо, за їх надходженням до Державного бюджету та місцевих бюджетів. Почнемо з розгляду податку на прибуток підприємств. Цікавим для дослідження є структура надходжень такого податку за видами платників. Вона наведена на рис. 2.3.

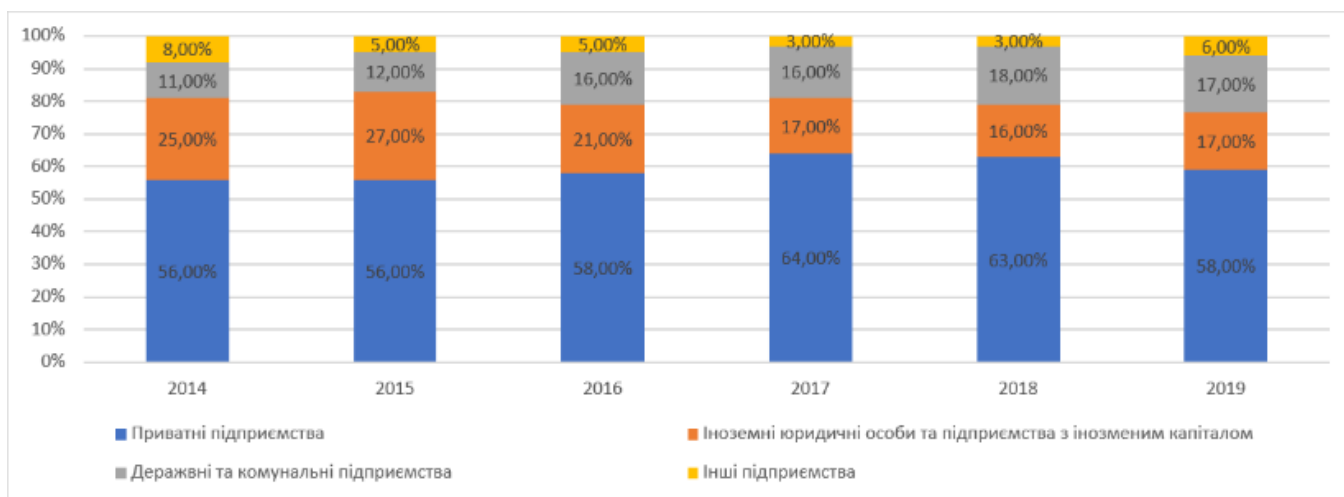


Рис. 2.3. Структура надходжень ППП до Державного бюджету України в період 2014-2019 рр

Як бачимо з даної інфографіки структура надходжень протягом 2014–2018 років має певні тенденції і зазнала серйозних змін. Прослідковується тенденція до стрімкого збільшення надходжень від податку на прибуток

підприємств саме від приватних підприємств, особливо після 2016 року, абсолютний приріст за 5 років склав 7%. Але вже у 2019 році відбувається різке скорочення частки надходжень від приватних підприємств за рахунок збільшення частки інших підприємств – платників податку на прибуток. В той же час відбувається відтік надходжень від іноземних юридичних осіб та підприємств з іноземним капіталом, абсолютний приріст має від'ємне значення і складає – 8%. Також відбулось зростання на 6% частки надходжень від державних підприємств, що станом на 2019 рік складає 17% доходів Держбюджету України.

Тепер розглянемо яким чином відбувається розподіл ППП між Державним бюджетом та місцевими бюджетами України. Варто відмітити, що в порядок розподілу надходжень за податком на прибуток, для збільшення ресурсної бази місцевих бюджетів в рамках політики децентралізації до Бюджетного кодексу України були внесені зміни щодо розподілу надходжень ППП між бюджетами. Таким чином, відповідно до чинного законодавства, частина податку на прибуток зараховується до місцевих бюджетів, а саме (див. Додаток Г):

- ППП підприємств та фінансових установ комунальної власності повністю зараховується до відповідних місцевих бюджетів;
- 10% надходжень ППП приватного сектору економіки (крім ППП державної власності, підприємств та фінансових установ комунальної власності) зараховуються до бюджетів АРК, м. Києва та міст обласного значення (дана норма введена у дію з 2015 року).

Відповідно, необхідно дослідити, як такі зміни вплинули на пропорції надходжень даного податку до бюджетів різних рівнів протягом досліджуваного періоду. Результати розрахунків наведено на Рис. 2.4.

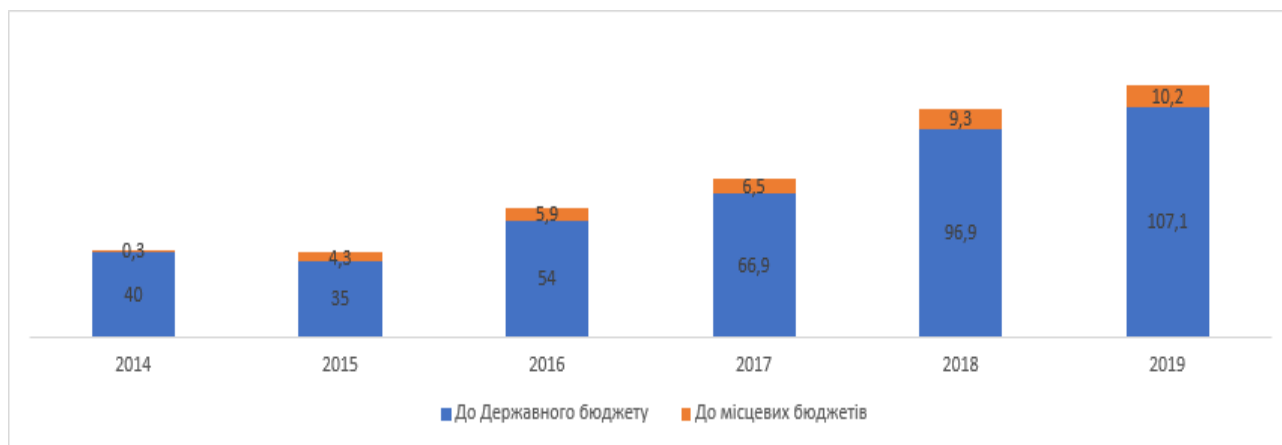


Рис. 2.4. Динаміка надходжень ППП до Державного та місцевих бюджетів у 2014–2019 рр., млрд. грн.

Як бачимо, зміни, внесені до Бюджетного кодексу, справді призвели до змін у пропорціях розподілу податку на прибуток підприємств серед різних рівнів бюджету. Зокрема, якщо у 2014 році, до внесення цих змін, частка від загальних надходжень податку на прибуток, що надходила до місцевих бюджетів складала всього 0,3 млрд. грн, в той час як до Держбюджету надходило 40 млрд. грн. Тобто фактично ППП повністю надходив до Держбюджету України. Після проведення реформ, що проходили в рамках політики децентралізації, відбулось стрімке зростання надходжень до місцевих бюджетів ППП. У 2015 році надходження до місцевих бюджетів ППП зросли у 14,3 рази склавши 4,3 млрд. грн. Тенденція до зростання надходжень до місцевих бюджетів від ППП зберігається протягом всього досліджуваного періоду. Наразі, у 2019 році обсяг надходжень від ППП складає 10,2 млрд. грн. Середньорічний темп приросту надходжень ППП до місцевих бюджетів складає 25%, не враховуючи 2015 рік, оскільки в ньому відбулось пікове зростання на 1333% (див. Додаток Д), що сильно викривляє середньорічний темп. В середньому за даний період до місцевих бюджетів надійшло приблизно 9,5% всіх надходжень від ППП.

Тепер більш детально розглянемо динаміку надходжень до Державного та місцевих бюджетів від сплати ПДФО. Податок на доходи фізичних осіб в

Україні є одним з основних джерел доходів місцевих бюджетів. Так, у період з 2011 по 2014 роки частка ПДФО складала в середньому 70% всіх доходів та більше 80% від податкових надходжень місцевих бюджетів [18]. Розподіл надходжень за ПДФО до Державного та місцевих бюджетів наведено на Рис. 2.5.



Рис. 2.5. Динаміка надходжень ПДФО до Державного та місцевих бюджетів у 2014-2019 рр., млрд. грн.

Як бачимо з даного графіку, певні новації у законодавстві, що стосувалися розподілу надходжень від ПДФО, призвели до серйозних змін у пропорціях надходжень до Державного та місцевих бюджетів. Якщо у 2014 році до місцевих бюджетів надходило приблизно 83% від загальних надходжень за ПДФО, то після початку дії нововведень у бюджетно-податковому законодавстві у 2015 році така частка надходжень складала вже 55%, тобто відбулося скорочення на цілих 28% (див. Додаток Ж). В період з 2015 по 2019 рік стрімких структурних зрушень не відбувалося, наявна тенденція до збільшення частки надходжень ПДФО до місцевих бюджетів. Станом на 2019 рік частка надходжень від ПДФО до місцевих бюджетів складає 60% від надходжень до Зведеного бюджету України.

Подивимось як внаслідок таких зміни змінилась роль податку на доходи фізичних осіб у формуванні доходів місцевих бюджетів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Роль ПДФО у формуванні доходів місцевих бюджетів, 2014-2019рр.

Рік	Частка ПДФО у:	
	податкових надходженнях місцевих бюджетів	загальних доходах (без урахування офіційних трансфертів)
2014	71,63%	61,88%
2015	55,92%	45,59%
2016	53,76%	46,25%
2017	55,05%	48,22%
2018	58,66%	52,44%
2019	61,17%	55,13%

Виходячи із вищенаведених даних можна помітити, що незважаючи на зростання надходжень від податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів в абсолютному вимірі його частка у податкових надходженнях та у загальних доходах зменшилась у 2015 році на 15,71% та на 16,29% відповідно. Після 2015 року частка ПДФО у податкових надходженнях та загальних доходах зростала і станом на 2019 рік складає 61,17% та 55,13% відповідно, середньорічний темп зростання складає 2,35% та 4,9%.



Рис. 2.6. Виконання плану надходжень ППП та ПДФО до Держбюджету України, 2014-2018 рр.

Наостанок проведемо аналіз надходжень за ППП та ПДФО на відповідність фактичних надходжень до запланованих, що дозволяє зробити висновок щодо реалістичності закладених показників у бюджет та якості

податкової політики і прогнозів щодо податкових надходжень. На рис. 2.6 наведено дані за період з 2014 по 2018 роки (за 2019 рік звіт про доходи Держбюджету відсутній).

Як бачимо з даних графіка відхилення від прогнозних значень надходжень за прибутковими податками є доволі значними, відсутня стабільність та немає чіткої тенденції у бік недовиконання або перевиконання плану, значення надходжень по відношенню до запланованих носять хаотичний характер. Можна зробити висновок про низьку якість прогнозування надходжень за цими податками до Держбюджету, що негативно впливає як на економіку так і загалом на рівень життя в країні, оскільки така похибка у розрахунках може призводити до утворення дефіциту чи профіциту бюджету, що в свою чергу негативно впливає на обсяги та структуру видатків бюджету. Причиною цьому може слугувати ціла низка факторів соціально–економічного та політичного характеру, вплив яких необхідно розглянути окремо.

2.2 Кількісний аналіз впливу соціально-економічних факторів на надходження прибуткових податків в Україні

Зміни в надходженнях за прибутковими податками описані в попередньому підрозділі спричинені цілою низкою соціально–економічних факторів, що потребують більш детального розгляду щодо кожного з цих податків. Почнемо аналіз з одного з основних бюджетоутворюючих податків – податку на прибуток підприємств. Зміни ставки податку, а також в контингенті платників (їх кількості, галузевої та територіальної структури), кризова ситуація в економіці країни, нововведення в податковому законодавстві внаслідок податкових реформ та інші соціально–економічні фактори так чи інакше впливали на фіскальну ефективність даного податку та на ефективність виконання ним регулюючої функції.

Якщо взяти більш довгий період часу, а саме 2011–2018 роки, то можна побачити багато змін, що суттєво вплинули на структуру податкової системи. Як бачимо, у 2011–2013 роках ППП займав значно більшу (приблизно в 2 рази) порівняно з 2014–2019 роками, частку у ВВП, частку в Зведеному бюджеті та частку в податкових надходженнях (див. Додаток К).

Однією з причин можна назвати поступове зменшення ставки цього податку: 2011 – 23%, 2012 – 21%, 2013 – 19%, 2014 – 2019 рр. – 18%. Але, як ми бачимо з даного графіку, за зменшення у 2013 році ставки податку на 2% обсяг надходжень до Зведеного бюджету зменшився досить несуттєво, а по відношенню до податкових надходжень навіть трохи збільшився, що не дивно, враховуючи, що за менших відсоткових ставок відбувається детінізація бізнесу, яка в Україні сягає катастрофічних розмірів – за дослідженням Boston Consulting Group у 2018 році в Україні близько 20% прибутку приховується від сплати податків. Проте у наступному 2014 році при зменшенні ставки на 1% відбувається різке скорочення обсягу надходжень, що продовжується у 2015 році, коли зміна ставок взагалі не відбувається. У 2016 році відбувається стрімке зростання яке продовжується аж до 2019 року (Табл. 2.2) Отже, для остаточних висновків було виконано розрахунок за вказаний період коефіцієнту кореляції між ставками оподаткування та надходженнями ППП до Зведеного бюджету і оскільки коефіцієнт кореляції дорівнює (–0,2629), то можемо впевнено сказати, що зміна ставок не може слугувати основною причиною таких зрушень.

Таблиця 2.2

Взаємозв'язок між ставкою ППП та обсягами надходжень ППП до ЗБУ

	Ставка ППП	Обсяг надходжень
Ставка ППП	1	
Обсяг надходжень	–0,2629	1

Ще одною причиною може бути комбінація одночасно двох чинників, політично–економічна ситуація в країні у 2014–2015 роках, наслідки якої

відчуваються і по сей день, а також введення в цей період (2013–2016 рр.) механізму авансової сплати цих платежів, що спричинило таку кризу платежів. Авансова сплата передбачала сплату наперед розрахованих платежів, але на фоні подій, що відбулися в цей період всі фінансові прогнози не збулися, що спричинило відтік всіх вільних оборотних коштів і отримання колосальних збитків підприємств України в усіх галузях економіки (окрім сільськогосподарської) (Додаток Л)

Існування у 2013–2016 роках річного звітнього періоду для нарахування ППП із фактичною щомісячною авансовою сплатою у поточному році виходячи із результатів діяльності попереднього року та нарахуванням податку вже в наступному бюджетному році спричиняло значні переплати податків у 2014–2016 роках (Див. Додаток М). У 2014 році абсолютно в усіх регіонах України було зафіксовано від’ємний показник фінансового результату до оподаткування. Наслідками такої податкової політики є катастрофічні результати для економіки у вигляді збільшення податкових зобов’язань держави перед підприємствами. В 2015 році з’явилась тенденція до скорочення від’ємного значення фінансового результату до оподаткування майже в усіх регіонах України та за більшістю видів економічної діяльності. В деяких з них навіть було зафіксовано додатний фінансовий результат (Херсонській, Сумській, Черкаській та Чернівецькій областях). В період дії даного механізму сплати податку податкові переплати збільшилися в 2 рази, з 15,1 млрд. грн у 2013 році до 29,3 млрд. грн у 2016 році. У результаті в 2016 році було прийнято рішення щодо переходу до минулого механізму квартального нарахування і сплати податку, після чого почалось поліпшення, та навіть стало можливим поступове повернення податкових переплат. За підсумками 2016 року внаслідок скасування необхідності сплати авансових платежів за ППП розмір переплат знизився до 20 млрд грн, після чого почалось їх зниження. Це є основною причиною таких різких змін в розмірі надходжень у 2014–2015 роках.

Ще одною важливою причиною зменшення ролі податку на прибуток підприємств в утворенні бюджетних коштів є окупація АР Крим та ОРДЛО, які

мали велику частку в структурі надходжень даного податку, зокрема Донецька та Луганська області характеризуються провідною роллю промисловості в економічній діяльності регіону, яка є однією з найбільших в частці ВВП України, відповідно за деякими підрахунками вітчизняних науковців, лише за 2014–2015 рр. було втрачено близько 6,7 млрд. грн податкових надходжень. Отже, як бачимо один з основних прямих податків враховуючи податкові переоплати за ним вже не є бюджетоутворюючим для України, що є наслідком не дуже вдалої податкової політики та ряду інших економічних та політичних чинників.

Проте, не дивлячись на такі негативні зміни та на стрімке зменшення частки надходжень від ППП до Державного бюджету порівняно з іншими джерелами формування доходу в абсолютному вимірі ППП досить не сильно зменшився у 2015 році, а в подальшому лише зростав. Це нашоухує нас на ще один фактор, який дуже сильно вплинув на обсяг надходжень та фіскальну ефективність ППП, а саме – інфляцію. Для того щоб побачити наскільки сильний вплив здійснював інфляційний чинник на зростання номінального обсягу надходжень необхідно зробити розрахунок реальних надходжень в цінах базового року (Рис. 2.7).

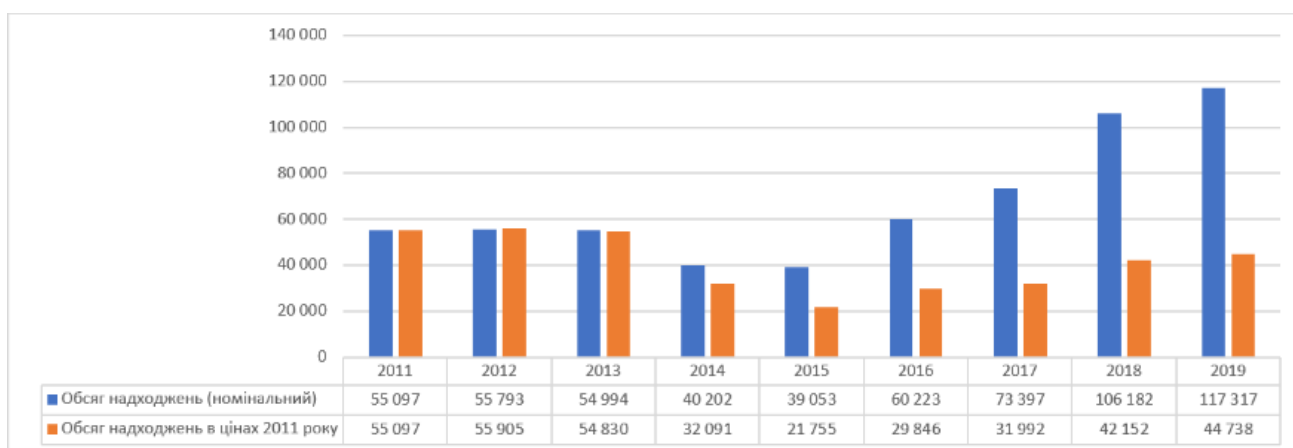


Рис. 2.7. Обсяг надходжень за ППП у цінах 2011 року в період 2011–2019 рр., млн. грн.

З даної гістограми видно, що обсяг номінальних надходжень за ППП “з’їдається” за рахунок наявних високих темпів інфляції у роки його зростання. Після стрімкого падіння реальних надходжень у 2014–2015 роках приблизно у 2,5 рази рівень інфляції поступово зменшувався, тим самим збільшуючи обсяг надходжень у цінах 2011 року, проте навіть станом на 2019 рік надходження за ППП не досягли докризового рівня 2011 року. Наразі реальні надходження у 2,6 рази менше номінальних. Зрозуміло, що інфляційний чинник являється одним із ключових чинників, що сприяв зростанню надходжень за даним податком до Зведеного бюджету, що звичайно є дуже негативним явищем, оскільки свідчить про те, що усе зростання за досліджуваний період відбувалось не за рахунок позитивних змін у економіці, зменшення тіньової економіки тощо, а за рахунок інфляційних процесів, до того ж за вирахуванням останніх можна спостерігати ще й негативну тенденцію до реального скорочення надходжень за даним податком.

Цікавим з точки зору виміру кількісного впливу соціально–економічних факторів є дослідження співвідношення між обсягами надходжень за ППП та ВВП, таке співвідношення показує рівень податкового навантаження на платників даного податку.

Формула розрахунку виглядатиме наступним чином:

$$\text{ПН}_{(\text{ППП})} = \text{ППП}/\text{ВВП} * 100\% \quad (2.1)$$

Результати розрахунків за досліджуваний період наведені на наступному графіку.

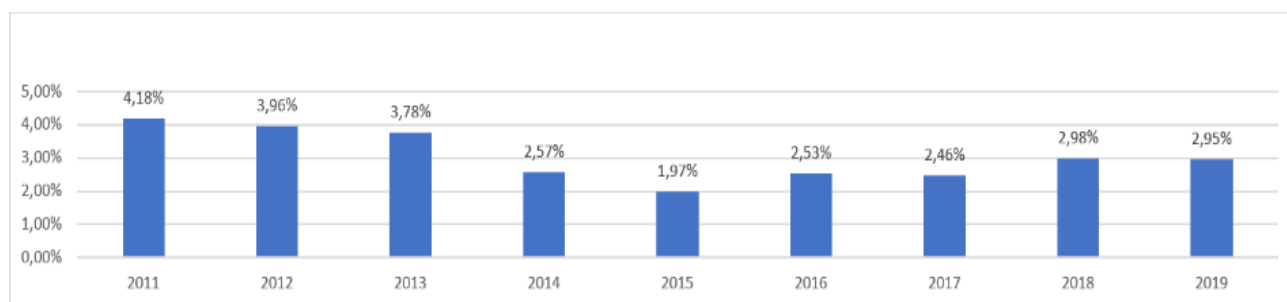


Рис. 2.8. Частка надходжень ППП до Зведеного бюджету у ВВП, 2011–2019 рр.

З 2013 по 2016 роки спостерігається різке зниження податкового навантаження за податком на прибуток, що зумовлене впливом соціально–економічних чинників описаних раніше (системою авансових платежів, збитковими фінансовими результатами підприємств тощо). Після падіння у 2014–2015 рр. відбулася незначна корекція, проте показники податкового навантаження протягом даного періоду зазнали зменшення і у 2019 році складають 2,95%. Це є позитивним явищем для економіки України, оскільки загальне податкове навантаження на бізнес в Україні в цілому є доволі високим, що стримує його розвиток, і не дає належним чином розвиватись суб'єктам МСБ (Додаток Н).

Далі проаналізуємо вплив основних соціально–економічних факторів на ПДФО. Аналогічно до податку на прибуток даний податок у період з 2014 по 2019 рр. постійно зростає, тому необхідно дослідити рух надходжень вираховавши інфляційний чинник (рис. 2.9).

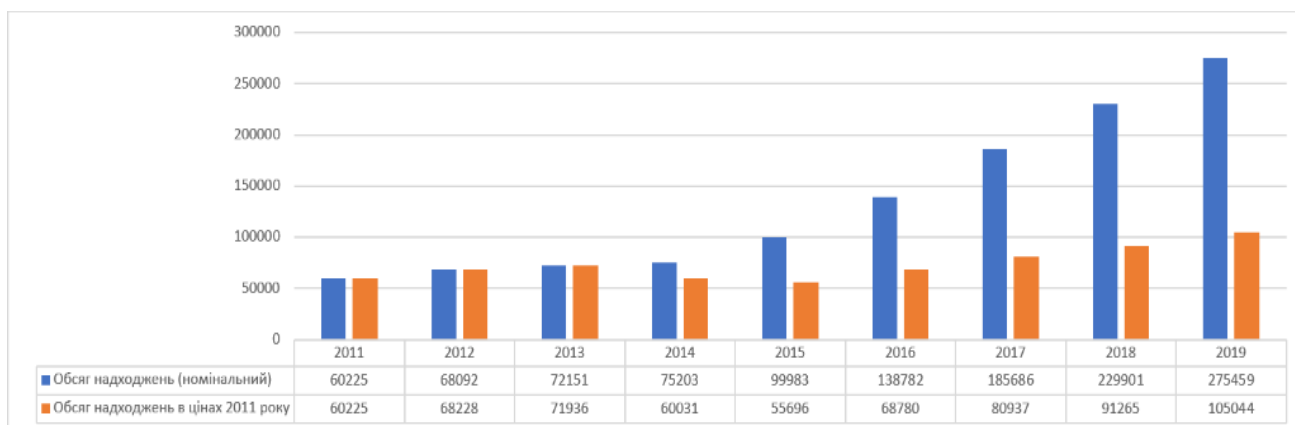


Рис. 2.9. Обсяг надходжень за ПДФО у цінах 2011 року в період 2011–2019 рр, млн. грн.

В даному випадку ми спостерігаємо аналогічну до ППП ситуацію, реальні надходження значно менші за реальні, проте такого стрімкого зменшення надходжень не відбувається, лише у період 2014–2015 рр. Відбувається зменшення в 1,3 рази, проте вже у 2016 році ситуація врівноважується і надходження за ПДФО виходять на докризовий рівень, а у 2017–2019 роках продовжується позитивний рух щодо збільшення обсягів надходжень. Станом

на 2019 рік зростання надходжень за ПДФО у порівнянні з 2011 роком зросло у 1,74 рази. Отже, не зважаючи на інфляцію обсяг надходжень за даним податком все ж зростає, тому можна зробити висновок, що інфляційний фактор був частково нівельований за рахунок впливу інших чинників. Зокрема, такими чинниками можуть бути зміни в законодавстві (зміни процентних ставок за якими обкладається даний податок, об'єктів оподаткування, бази оподаткування). Зменшення реальних надходжень пов'язані також із тими самими соціально–політичними факторами, які вплинули і на ППП: військовий конфлікт на сході країни, що зменшив кількість платників обох податків, та як наслідок скрутне економічне становище в якому опинилась країна, що зменшувало також базу оподаткування (зростання безробіття, збиткові фінансові результати тощо).

Дослідження впливу зміни ставок за якими оподатковувався ПДФО на обсяг надходжень за даним податком є доволі ускладненим, через те що ПДФО у даному періоді мав 2 основні облікові ставки, а саме: у період з 2011 до 2014 рр. ПДФО обліковувався за основною ставкою 15% та 17% для доходів обсяг яких перевищував 10 МЗП, у 2015 році – 15% та 20% відповідно, і лише у 2016 році було прийнято уніфіковану ставку, яка діє й донині – 18%. Через це, порівняння носить суб'єктивний характер, оскільки немає чіткої інформації щодо структури надходжень за цими двома ставками.

Проте, видно чітку тенденцію до підвищення ставок за цим податком, якщо порівнювати за середніми ставками, то спочатку ставка складала 16%, потім 17,5% і зараз 18%. Відповідно до цього ми можемо бачити, що зростання ставки у 2015 році є вимушеним кроком держави для поповнення бюджету, проте не зважаючи на це відбулось невелике зменшення, а у 2016 році знову починається зростання.

Можна зробити висновок, що кореляція між ставками оподаткування та обсягами надходжень існує (коеф. кореляції = 0,3415), проте не досить значна і не може бути вирішальним фактором його зростання. В той же час, якщо

зробити припущення, що ставки 17% та 20% для доходів вище 10 МЗП складають дуже низьку частку в структурі доходів за ПДФО, через що врахування зростання цих ставок не дає вагомого ефекту щодо обсягів надходжень, порівняння за основними ставками для доходів, що менші за 10 МЗП, а саме 15% та 18% дає дуже високий коефіцієнт кореляції – 0,9456, оскільки збільшення ставки у 1,2 рази призводить до зростання реальних надходжень за ПДФО у 1,23 рази.

Ще однією причиною зростання обсягів надходжень за ПДФО являється введення військового збору (08.2014) та розширення бази оподаткування за цим податком, а саме:

- введення оподаткування пенсій (07.2014);
- введення оподаткування процентів за депозитами (07.2014);

Спочатку оподаткуванню підлягали пенсії, сума яких перевищувала 10 тисяч грн (на той момент це майже у 8,5 разів більше діючого розміру ПМ), середній розмір пенсії в 2014 р. складав 1522 грн/місяць [11]. У 2015 р. гранична межа була знижена до 3 МЗП (3654 грн). У цьому випадку ставка оподаткування становила 15%, якщо ж пенсія перевищувала 10 МЗП ставка оподаткування складала 20%. Середній розмір пенсії в 2015 р. складав 1573 грн/місяць [11].

З 01.07.2016 р. розмір пенсії, що підлягає оподаткуванню, виросла до 10 прожиткових мінімумів (13,3 тис. грн). Середній розмір пенсії у 2016 р. складав 1690 грн/місяць [11]. З точки зору фіскальної ефективності ПДФО дані нововведення мали успіх, проте такі дії уряду вплинули на рівень податкового навантаження на доходи громадян, у першу чергу на заробітну плату, яка є основним джерелом оподаткування за цим податком.

Для дослідження кількісного впливу розширення бази оподаткування ПДФО ми досліджуватимемо період з 2013 по 2019 рр., щоб побачити, які зміни відбулись після прийняття цих новацій (табл. 2.5).

Таблиця 2.3

Фіскальний ефект від розширення бази оподаткування ПДФО, 2013-2019рр.

Показники		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Надходження ПДФО до ЗБУ, у т. ч:		72151	75202	99983	138781	185686	229901	275459
ПДФО з пенсій, млн. грн		0	21,7	1085	404	128	21	1
ПДФО з процентів по депозитам, млн. грн		0	2126	8218	7611	6015	5280	5487
Військовий збір, млн. грн		0	2534	9154	11457	15067	18723	22425
Сума надходжень за новими джерелами оподаткування	млн. грн	0	4682	18457	19472	21210	24024	27913
	% до загал. надх. ПДФО	0	6,2	18,4	14	11,4	10,4	10,1
Інші надходження ПДФО до ЗБУ, млн. грн	номінал	72151	70520	81525	119309	164476	205877	247546
	у цінах 2011 року	71936	56293	45414	59129	71692	81728	94400

З вищенаведених даних видно, що ефект від розширення бази оподаткування ПДФО у 2014 році був доволі вагомим. Без даних нововведень надходження у 2014 році були б меншими за надходження 2013 року, частка надходжень за новими статтями склала 6,2% від загальних надходжень ПДФО до Зведеного бюджету. Оскільки дані зміни у податковому законодавстві були прийняті в середині 2014 року, то повний ефект був відчутним лише у наступному – 2015 році. Так у 2015 році частка надходжень за новими статтями склала вже 18,4% від загальних сум надходжень ПДФО. Після 2015 року частка надходжень за новими статтями поступово зменшується. Даний рух пов'язаний зі зменшенням надходжень за ПДФО з пенсій, максимальні надходження за якими у 2015 році склали 1085 млн. грн, а вже у 2016 році надходження ПДФО з пенсій зменшилась більше ніж у 2 рази і склала 404 млн. грн. У 2019 році надходження за даною статтею складають всього лише 1 млн. грн. Це пов'язано з вищеописаними діями уряду щодо зміни граничної межі оподатковуваних пенсій у 2015–2016 роках. Аналогічною є ситуація з ПДФО з

процентів по депозитам. Одразу після його ведення ставка складала 15%. Пізніше, у 2015 році було впроваджено зростання ставки до 20%, саме тоді було зафіксовано максимальний обсяг надходжень за цією статтею. А вже у 2016 році було знижено ставку до 18%, після чого почалось поступове зниження доходів з процентів по депозитам. Найбільш вагомим за обсягом з усіх нових статей надходжень ПДФО є військовий збір. Надходження за даною статтею починаючи з моменту його введення у дію у 2014 році незмінно зростають і станом на 2019 рік складають 22425 млн. грн.

Основною базою нарахування ПДФО є заробітна плата – вона складає приблизно 90% надходжень ПДФО. Тому зміна заробітної плати неодмінно призводить до зміни надходжень ПДФО. Необхідно дослідити кореляційний зв'язок між темпами зростання заробітної плати та ПДФО. Візьмемо той самий період дослідження що й у попередньому випадку: 2013-2019 роки (рис. 2.10).

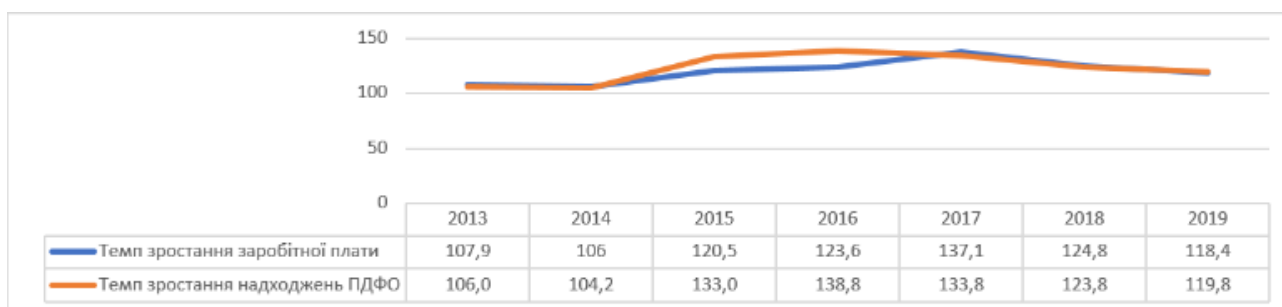


Рис. 2.10. Темпи зростання заробітної плати та надходжень ПДФО до Зведеного бюджету, 2013-2019 рр.

Як бачимо надходження ПДФО та заробітна плата дуже тісно корелюють між собою, проте в деяких роках чітко видно сильний розрив між темпами зростання зарплатні та ПДФО. Коефіцієнт кореляції складає 0,8344. Даний показник свідчить про те, що заробітна плата є одним із ключових факторів які впливають на обсяг надходжень ПДФО до Зведеного бюджету. Така велика різниця у темпах зростання у 2015 і 2016 роках на користь ПДФО свідчить про негативну сторону розширення бази оподаткування ПДФО оскільки випереджаючі темпи зростання ПДФО свідчать про збільшення податкового

навантаження на платників даного податку, якраз за рахунок оподаткування процентів за депозитами, пенсій та справляння військового збору. У 2016 році після послаблення оподаткування пенсій та процентів за депозитами можна знову спостерігати вирівнювання темпів зростання цих двох показників без чітко виявлених розбіжностей. Разом з тим, зі зменшення податкового навантаження даного податку на трудові доходи населення, здебільшого працівників бюджетних установ, оскільки вони отримують чисту зарплату, стало можливим завдяки одночасному зменшенню ЄСВ та підвищенню МЗП у цей самий період (2016–2017 роки) з метою виведення економіки з тіні без втрат досягнутого фіскального ефекту даного податку.

2.3 Прогнозування надходжень прибуткових податків до бюджету України

Ефективність і результативність управлінських рішень у процесі мобілізації податків, зборів та обов'язкових платежів, значною мірою залежать від наявності реальних науково обґрунтованих планів і прогнозів. Прогнозування – це особливий елемент системи вироблення і прийняття рішень у сфері життєдіяльності держави у процесі перерозподілу ВВП. Основним завданням прогнозування і планування є необхідність економічно обґрунтовано забезпечити якісні та кількісні параметри бюджетних завдань і перспективних програм соціально–економічного розвитку країни [31].

Для прогнозування прибуткових податків до бюджету України можна застосовувати різноманітні економіко–математичні та статистичні методи. Так, наприклад, для з'ясування впливу різних факторів на рівень надходжень від податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб доцільно застосувати кореляційно–регресійну модель та трендовий аналіз.

Під формою кореляційного зв'язку розуміють тип аналітичної формули, яку використовують для вираження залежності між соціально–економічними

явищами. Установлюючи форму такого зв'язку, розрізняють зв'язок прямий, коли зі збільшенням факторної ознаки у результативної ознаки виявляється тенденція до збільшення, а зі зменшенням – тенденція до зменшення, та зворотній зв'язок – якщо ці тенденції різні.

Обираючи формулу кореляційного зв'язку, насамперед, виходять з економічної природи явищ, простоти аналітичної функції та вимог до обмеженої кількості параметрів [21].

Отже, першим етапом під час здійснення кореляційно–регресійного аналізу буде відбір факторів для побудови аналітичної формули. Почнемо з податку на прибуток підприємств. Факторами для побудови аналітичного рівняння в даному випадку слугуватимуть такі показники (кореляційна матриця даних показників наведена в Додатку П):

- Валовий внутрішній продукт (X1);
- Фінансові результати підприємств і організацій до оподаткування (X2);
- Ставка податку на прибуток підприємств (X3);
- Індекс споживчих цін (інфляція) (X4);

Наступним етапом є дослідження щільності зв'язку результативного показника та факторних показників який виражається значеннями коефіцієнтів кореляції. За результативну ознаку в даному випадку беремо обсяг надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України (У). Для отримання більш точних розрахунків беремо період дослідження 10 років (2009–2019). Отже, дані для розрахунку наведені у вигляді таблиці (див Додаток Р).

Оскільки дані щодо фінансових результатів підприємств і організацій до оподаткування за 2019 рік на момент виконання прогнозування відсутні, для побудови кореляційно–регресійного рівняння було взяті дані прогнозовані за поліноміальним трендом (див. Додаток С).

Наступним кроком є здійснення кореляційно–регресійного аналізу за допомогою використання програмного забезпечення Microsoft Excel.

Результати даного аналізу наведено в Додатку Т. Коефіцієнт множинної кореляції (R) – показує тісноту зв'язку вихідної змінної (Y) від вхідних змінних (X_i). Його нормативне значення повинне бути $> 0,7$, для того щоб дану модель можна було використовувати у подальшому для прогнозування. У випадку множинної регресії коефіцієнт кореляції R показує певний степінь узагальненого впливу всіх незалежних змінних X_i на залежну Y . В даному випадку величина коефіцієнта множинної кореляції R для моделі дорівнює $0,989$, що свідчить про наявність у моделі дуже високої кореляції.

Наступним значенням є R -квадрат, або коефіцієнт детермінації. Даний коефіцієнт показує ступінь відповідності моделі вхідним даним і складає $0,979$ – це означає, що частка дисперсії результату Y , пояснена регресією, складає $97,9\%$. Чим ближче значення даного коефіцієнта до 1 , тим сильніший взаємозв'язок між варіацією змінних X_i та варіацією результативної змінної Y . В даному випадку залежність близька до функціональної.

Стандартна похибка – коефіцієнт, яка показує нам середню величину відхилення вихідної змінної (Y), що була обрахована з допомогою даної регресійної моделі, від наявних фактичних значень за попередні періоди (роки) вихідної змінної (Y). Тобто дана регресійна модель може в середньому відхилятися від реальних результатів на 5179 млн. грн. в оцінці обсягу надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України. Це приблизно 8% від середнього значення надходжень ППП до Зведеного бюджету України за досліджуваний період. Це доволі висока похибка, проте щоб мінімізувати її необхідно використовувати значно складніші розрахунки зі значно більшим обсягом даних і період спостереження. Але справедливо буде підмітити, що наразі немає ідеальної методики прогнозування, оскільки навіть методика прогнозування та планування доходів бюджету України, зокрема і прибуткових податків, яку використовує Мінфін також дає доволі високу похибку, через цілий ряд причин як соціально-економічного характеру так і через недосконалість самої методики.

Тепер розглянемо коефіцієнти регресійної моделі. Y -перетин: даний коефіцієнт, який називають “залишком” або “вільним членом” показує чому буде дорівнювати результуючий показник Y , якщо усі використовувані у регресійній моделі фактори будуть дорівнювати нулю, тобто залежність даного показника від факторів, які не враховані у нашій моделі. В даному випадку даний коефіцієнт становить 80490,47. Змінні X_i : дані коефіцієнти свідчить про те, наскільки змінюється розмір надходжень ППП до Зведеного бюджету України в разі зміни значення відповідного фактору X_i . Отже, з даної моделі і значень її коефіцієнтів ми бачимо наступну залежність:

- Зі зміною ВВП на 1 млн. грн. надходження за ППП змінюються на 0,0255 млн. грн., залежність пряма;
- Зі зміною фінансових результатів підприємств і організацій до оподаткування на 1 млн. грн надходження ППП змінюються на 0,2103 млн. грн., залежність пряма;
- Зі зміною ставки податку на прибуток на 1% надходження за ППП змінюються на 1290,158 млн. грн., залежність пряма;
- Зі зміною інфляції на 1% надходження за ППП змінюються на 893,311 млн. грн., залежність обернена;

Загалом рівняння моделі можна подати у наступному вигляді:

$$ППП = 80490,47 + 0,0255 * ВВП + 0,2104 * \Phi P + 1290,158 * C m - 893,311 * I \quad (2.2)$$

Використовуючи дану модель ми можемо прогнозувати надходження за ППП знаючи прогнозні значення факторів впливу, що використовуються у моделі. Значення ВВП та інфляції для прогнозування було взято з останніх прогнозів Мінекономіки скориговане з урахуванням останніх подій в світі та Україні за квітень 2020 року [20]. Для знаходження прогнозних значень фінансових результатів до оподаткування використовуємо побудовану раніше за допомогою програмного забезпечення Microsoft Excel лінію тренду. Ставка

податку на прибуток залишається незмінною. Отже, прогнозні значення надходжень податку на прибуток становлять:

- 2020 рік: $80490,47 + 0,0255 \cdot 4054300 + 0,2104 \cdot 50493,4 + 1290,158 \cdot 18 - 893,311 \cdot 105,8 = 123209,5$ млн. грн. надходжень;
- 2021 рік: $80490,47 + 0,0255 \cdot 4536600 + 0,2104 \cdot 77528,6 + 1290,158 \cdot 18 - 893,311 \cdot 107,7 = 139499$ млн. грн. надходжень;

Згідно даного прогнозу надходження за ПППП продовжуватимуть зростання, у 2020 році вони зростуть на 5%, а в 2021 році на 13% порівняно до попереднього року. Отже, загалом за 2 роки, вони зростуть на 18%.

Аналогічно до цього зробимо прогноз для ПДФО. Факторами для побудови аналітичного рівняння в даному випадку слугуватимуть такі показники (кореляційна матриця даних показників наведена в Додатку У):

- Валовий внутрішній продукт (X1);
- Середньомісячна заробітна плата (X2);
- Ставка податку на доходи фізичних осіб (X3);
- Індекс споживчих цін (інфляція) (X4);

Результативною ознакою відповідно є обсяг надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України (Y). Період спостереження той самий: 2009–2019, дані для розрахунку наведені у вигляді таблиці (див Додаток Ф). Результати аналізу наведено в Додатку Х.

Коефіцієнт множинної кореляції R дорівнює 0,999, що свідчить про наявність у моделі дуже високої кореляції. Наступним значенням є R-квадрат, або коефіцієнт детермінації, він складає 0,997 – це означає, що частка дисперсії результату Y, пояснена регресією, складає 99,7%. Отже, залежність близька до функціональної. Стандартна похибка складає 5431, тобто дана регресійна модель може в середньому відхилитися від реальних результатів на 5431 млн. грн. в оцінці обсягу надходжень податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України. Це приблизно 4,6% від середнього значення надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України за досліджуваний період.

Тепер розглянемо коефіцієнти регресійної моделі. Y -перетин в даному рівнянні регресії становить – 37351. Змінні X_i :

- Зі зміною ВВП на 1 млн. грн. надходження за ПДФО змінюються на 0,0005 млн. грн., залежність пряма;
- Зі зміною середньомісячної заробітної плати на 1 грн надходження ПДФО змінюються на 28,05 млн. грн., залежність пряма;
- Зі зміною ставки оподаткування ПДФО на 1% надходження змінюються на 972,18 млн. грн., залежність пряма;
- Зі зміною інфляції на 1% надходження за ПДФО змінюються на 12,289 млн. грн., залежність обернена;

Загалом рівняння моделі можна подати у наступному вигляді:

$$\text{ПДФО} = 0,0005 * \text{ВВП} + 28,05 * \text{СЗП} + 972,18 * \text{Ст} + 12,289 * \text{І} - 37351 \quad (2.3)$$

Використовуючи дану модель ми можемо прогнозувати надходження за ПДФО використовуючи прогнозні значення факторів впливу, що використовуються у моделі. Значення ВВП та інфляції наявні з попередньої моделі, прогнозне значення розміру середньомісячної заробітної плати також надані у прогнозах Мінекономіки за квітень 2020 року. Ставка за ПДФО залишається незмінною. Отже, прогнозні значення надходжень ПДФО до бюджету складатимуть:

- 2020 рік: $0,005 * 4054300 + 28,05 * 11079 + 972,18 * 18 + 12,289 * 105,8 - 37351 = 312485,9$ млн. грн;
- 2021 рік: $0,005 * 4536600 + 28,05 * 12408 + 972,18 * 18 + 12,289 * 107,7 - 37351 = 352199,2$ млн. грн;

Згідно даного прогнозу надходження за ПДФО продовжуватимуть зростання, у 2020 році вони зростуть на 13%, в 2021 році також на 13% порівняно до попереднього року. Загальне зростання за 2 роки складатиме близько 28%.

3.1 Імплементация зарубіжного досвіду у практику прибуткового оподаткування в Україні

На даному етапі розвитку сучасна система прибуткового оподаткування має цілий ряд недоліків, які не дають реалізувати фіскальний потенціал податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб повною мірою. Саме тому необхідно шукати нові шляхи вирішення даних проблем. Допомогти в цьому може досвід розвинутих країн, які мають успішну перевірену часом систему прибуткового оподаткування.

У зарубіжних країнах ППП активно використовується не тільки в якості засобу наповнення бюджету, а і як регулятор соціально–економічних відносин, який дозволяє здійснювати вплив на обсяги виробництва, інвестицій у нього, підвищувати конкурентоспроможність вітчизняних підприємств, стимулювати вироблення суспільно необхідних товарів тощо. Проте, в Україні справляння ППП спрямоване на фіскальну ефективність, не використовуючи його регулюючий потенціал [33].

Однією з найбільш розвинених країн світу, яка має успішно функціонуючу податкову систему є США. Частка прямих податків у даній країні приблизно 70%, з яких прибуткових більше 50%. Аналогічним до українського податку на прибуток в даній країні за своєю суттю є податок на прибуток корпорацій або корпоративний податок. В свою чергу даний податок повинні платити усі корпорації, які за законом поділяються на місцеві та зарубіжні. Місцевими вважаються ті корпорації, які утворені згідно чинного законодавства США, в іншому випадку корпорація визнається зарубіжною. Для місцевих компаній існує цілий ряд переваг сплати даного податку, зокрема із суми чистого доходу вираховуються 100% дивідендів дочірніх організацій, внески на благодійність. Наявні податкові пільги для підприємств, що використовують альтернативні види енергії, займаються стратегічно важливою підприємницькою діяльністю (наприклад, підприємства гірничодобувної

промисловості). Існує можливість нараховувати амортизацію за прискореним методом. За допомогою таких особливостей даного податку США стимулює інвестиційну діяльність у виробництво країни, підвищує конкурентоспроможність вітчизняних виробників та стимулює якісні зміни у виробництві в сторону екологічності виробництва, оновлення засобів виробництва тощо [43].

Серед вище перелічених особливостей оподаткування прибутків доволі важливим є регулювання амортизаційних відрахувань. Даний інструмент в деяких країнах є найбільш вагомим інструментом податкового стимулювання, у інших використовується у більш обмежених масштабах, лише для відносно вузьких груп основних засобів. Досить цікавий досвід деяких європейських країн щодо застосування прискореної амортизації у якості непрямой податкової пільги для стимулювання інвестицій у економічно менш розвинені регіони або у якості додаткового стимулу розвитку галузей економіки, які визначені пріоритетними. В Австрії, наприклад, з метою подолання наслідків світової фінансової кризи 2009 року, було введено в дію закон щодо реформування податкової системи. Одним із заходів, що були впроваджені внаслідок прийняття такого закону було впровадження прискореної амортизації в розмірі 30% на рік, що дозволило цій країні отримати інвестиції за 2009–2010 роки у розмірі 700 млн. євро [37].

Варто відмітити, що в багатьох працях при дослідженні прибуткового оподаткування вказується, що в Україні рівень оподаткування прибутків підприємств є доволі низьким, порівняно з іншими розвиненими країнами, зокрема США, Великобританією, Німеччиною, Японією тощо (див. Додаток Ц).

Порівняння ставки оподаткування прибутку підприємств в Україні з іншими країнами Європи на мою думку є доволі необґрунтованим, оскільки більшість цих країн мають високий рівень розвитку економіки, через що вони мають змогу встановлювати більш високу ставку оподаткування прибутків без помітного зростання податкового навантаження на платників податку. Окрім

того, порівняння лише за ставками оподаткування є недоцільним, через те, що в різних країнах база оподаткування різниться між собою, до того ж в багатьох з цих країн аналогічно до США є багато пільг, що використовуються для зменшення податкового навантаження з одночасним регулюванням економіки. Проте, навіть у розвинених країнах за останні 5 років ми бачимо тенденцію до зменшення основних ставок оподаткування. Тому, можливо одним із заходів щодо реформування податку на прибуток підприємств може слугувати зниження ставки оподаткування.

Ще одною країною економіка якої має один із найбільших швидких темпів зростання за останні роки є Китай. Основна ставка оподаткування в даній країні становить 25%. Проте у цій країні подібно до США також існує система спеціальних пільг, що застосовуються платниками податків для мінімізації даного податку. Так для деяких галузей ставки оподаткування є меншими за основну ставку:

- для малого бізнесу, якщо річний оподатковуваний дохід становить менше 300 000 юанів та підприємств, які страждають від стихійних лих або надають соціально значущі послуги (послуги з працевлаштування населення), ставка податку на прибуток складає 10%;
- для високотехнологічних підприємств, які займаються переробкою відходів, а також виробничих підприємств інтегральних схем із загальним обсягом інвестицій понад 8 млрд юанів, ставка складає 15%.

Також цікавим є досвід Китаю в оподаткуванні новостворених підприємств, а саме для тих, які випускають товари, напівфабрикати та інноваційну продукцію та мають намір працювати щонайменше 10 років в даній країні. Для таких підприємств діють заходи, що дозволяють не сплачувати податок на прибуток протягом 2 років з моменту отримання першого прибутку. А потім протягом наступних 3 років їхній оподаткований прибуток підлягає зменшенню на 50% [22]. Тобто в даній країні також є широко розповсюдженою практика податкових канікул, що реалізує

регулюючу роль ППП і стимулює розвиток бізнесу. Податкові канікули є доволі поширеним засобом стимулювання розвитку бізнесу. У Франції, наприклад, підприємство, яке діє в спеціальній економічній зоні, та має кількість працівників не менш як 10 осіб, може не сплачувати протягом перших 10 років своєї діяльності податок на прибуток. Виняток складають банки та страхові компанії.

Враховуючи те, що політичний вибір України полягає в європейській інтеграції а також те, що з 2015 року в Україні запроваджена європейська класична модель оподаткування прибутку підприємств, необхідно більш детально розглянути досвід справляння даного податку в інших країнах ЄС.

Розглядаючи правове регулювання ППП у Великобританії, необхідно зазначити, що з 01 квітня 2015 року, базова ставка податку на прибуток (корпоративного податку) становить 20% [16]. В той же час, з метою збільшення податкових надходжень запроваджено податок на переадресований прибуток (Diverted Profits Tax). Особливість оподаткування таким податком полягає в тому, що його сплачують лише ті компанії у Великобританії, які виводять власний прибуток в низькоподатковій юрисдикції. Прибуток, отриманий компанією але виведений в інші юрисдикції має ставку оподаткування 25%. Як бачимо, розмір ставки податку на переадресований прибуток на 5% більший, ніж розмір базової ставки корпоративного податку у Великобританії.

Зазвичай при дослідженні світового досвіду у сфері оподаткування використовують досвід тих країн, що вважаються розвиненими, зокрема це: США, Канада, Китай, Японія, Німеччина, Франція інші розвинені країни Європи. Цікавим є дослідження незалежної організації International Tax Foundation, яка щорічно створює рейтинг податкових систем. В результаті даних досліджень щонайменше протягом 3 останніх років у ТОП–5 країн з найбільш конкурентною податковою системою потрапляють саме Естонія (1 місце), Латвія (2 місце), Нова Зеландія (3 місце) та Литва (4 місце). П'яте місце

в різні роки між собою ділили Люксембург, Нідерланди та інші країни [45]. В той же час розвинені країни посідають нижчі місця, наприклад: США (21 місце), Німеччина (16 місце), Великобританія (25 місце), а Франція взагалі посідає 36 місце, що є останнім в даному рейтингу. Цінність даного рейтингу полягає в тому, що він визначає найбільш ефективні податкові системи шляхом порівняння близько 40 показників, які можна згрупувати в 2 основні категорії – конкурентоспроможність та нейтралітет уряду щодо оподаткування. Трактувати даний рейтинг можна наступним чином, чим вище країна в даному рейтингу – тим привабливішою вона є для ведення бізнесу. Саме Естонія вже 6 років поспіль займає 1 місце, тому досвід цієї країни є особливо цікавим. Прикладом може слугувати Латвія, яка після прийняття пакету реформ до податкового законодавства, що по суті наслідує податкову систему Естонії змогла піднятися на 2 місце одразу за нею.

Система оподаткування прибутку запроваджена в Естонії виділяється тим, що по суті податку на прибуток там немає, а прибуток оподатковується в момент його розподілу. Так, податок на прибуток має сплачуватися лише на розподілені прибутки, додаткове благо, витрати та платежі, які не відносяться до господарської діяльності компанії, подарунки, благодійні внески та представницькі витрати. Окрім цього, зменшення статутного капіталу, викуп акцій чи часток та виплати при ліквідації підприємств оподатковуються в частині, яка стосується внесків до статутного капіталу в грошовій чи матеріальній формі [23]. Введення в дію податку на розподілений прибуток в Україні має допомогти вирішити проблему розрахунку бази оподаткування, оскільки тут відсутні поняття «доходи» та «витрати», необхідність підтвердження витрат первинними документами. Встановлення простих і прозорих правил обчислення об'єкта оподаткування нівелює прояв дискреції у податковому законодавстві, зменшить кількість перевірок та податкових спорів і відповідно можливість тиску на підприємство з боку фіскальних органів.

Іншим варіантом, який можна назвати гібридом між Естонською та стандартними системами прибуткового оподаткування є приклад Німеччини. В Німеччині згідно закону «Про корпоративний податок» встановлені дві ставки: на нерозподілений прибуток – 45%, а для розподіленого прибутку встановлена пільга у розмірі 15% від суми цієї частини прибутку. Отже, ставка податку на розподілений прибуток складає 30%.

Ще одним поширеним податковим інструментом являється інвестиційний податковий кредит. Суть даного інструменту полягає у наданні відстрочки сплати ППП суб'єкту підприємницької діяльності на певний строк в разі здійснення платником інвестиційних витрат за пріоритетними напрямки розвитку економіки з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку. Даний податковий інструмент має переваги і для держави і для суб'єктів господарювання. Прикладом може слугувати Великобританія, в якій компанії можуть близько 10 % нарахованого корпоративного податку витратити на здійснення інвестицій, що визначені законом. ІПК в податковій системі Франції використовується для стимулювання розвитку новостворених суб'єктів господарювання. В Італії ІПК широко використовувався для підтримки розвитку південних регіонів.

Після проведення дослідження світового досвіду щодо оподаткування прибутків підприємств можна виокремити деякі заходи, які могли б допомогти Україні підвищити фіскальну ефективність та реалізувати регулюючий потенціал ППП:

- 1) Одним із таких заходів може слугувати розширення можливостей підприємств щодо використання прискореної амортизації, подібно до того як це працює в податковій системі США. Застосування прискореної амортизації при збереженні термінів повного зносу ОЗ і застосування збільшених норм амортизації у перші роки їх використання дає суб'єктам господарювання можливість суттєвого зменшення величини

прибуткового податку та додатково стимулює їх до швидкого технологічного переоснащення виробництва [29].

- 2) Ще одним заходом, який користується доволі високою популярністю в інших країнах – наявність податкових канікул. Даний захід реалізований і в Україні, проте на відміну від досвіду Китаю, в Україні він надається будь-яким підприємствам, обсяг прибутку та кількість працівників якого відповідають певним нормам. Здається, що даний інструмент потребує більш вузько спрямованого використання, надання таких пільг лише підприємствам, які планують працювати в даній економіці доволі довгий термін та у стратегічно важливих галузях, таке посилення умов до отримання податкових пільг матиме більш регулюючий вплив в той же час не так сильно перешкоджаючи фіскальній ефективності даного податку;
- 3) Зниження ставки податку є доволі логічним кроком враховуючи загальні світові тенденції та рівень тінізації в Україні, або диференціація даної ставки зі встановленням менших ставок оподаткування для певних важливих галузей економіки або за територіальною ознакою;
- 4) Впровадження прогресивної або регресивної шкали оподаткування, як в більшості розвинених країн;
- 5) Запровадити інвестиційний податковий кредит, який дозволить підприємствам вкладати кошти в нове виробництво, що в свою чергу, сприятиме появі нових робочих місць та економічному зростанню.

Тепер розглянемо міжнародний досвід стосовно оподаткування доходів фізичних осіб. Історично склалися дві форми побудови ПДФО: шедулярна та глобальна. За шедулярною формою доходи залежно від джерел поділяються на частини – шедули, кожна з яких оподатковується окремо, стягуються два податки: основний – за пропорційними ставками і додатковий – за прогресивними. Альтернативною є глобальна система, за якою прибутковий

податок стягується із річного доходу за прогресивною шкалою, вона використовується у більшості країн [24].

За аналогією з податком на прибуток податок на доходи фізичних осіб у більшості європейських країн справляється за прогресивною шкалою. Наприклад, у Франції, в якій ПДФО являється одним з найбільших джерел податкових доходів бюджету, доходи з метою розрахунку ПДФО поділяються на 8 категорій, кожна з яких має свою методику розрахунку, в якій враховують застосовані пільги і відрахування. Особливістю даного податку у Франції є те, що для його розрахунку беруть доходи не конкретної фізичної особи, а доходи родини, обраховується податок за прогресивною шкалою (від 5,5 до 45%). Максимальна ставка оподаткування становила 75% для доходів сім'ї більших за 1000000 євро/рік, але даний "податок для мільйонерів" був відмінений у 2013 році. У Швеції за кожним платником ПДФО закріплюється реєстраційний номер, а також рахунок, на який перераховується податок. Резиденти зобов'язані сплачувати податок з усіх джерел доходів, які вони отримують (підприємницька діяльність, капітал, заробітна плата). Податок обчислюється також за прогресивною шкалою: 30%, 50% та 55% [25].

Цікавим є досвід оподаткування Польщі в якій особи вільних професій мають змогу обирати – сплачувати щомісячний податок фіксованого розміру, незалежно від розміру доходу, або ж сплатити певний відсоток від доходу. В першому випадку у платників податку є податкова картка, яка створена з метою мінімізації ведення обліку. Податок повинен бути сплачений, навіть якщо платник протягом місяця нічого не заробив. Ставка податку на доходи таких осіб коливається від 18% до 32% в залежності від суми отриманого доходу (до 85528 польських злотих (30545 дол. США) – 18%, якщо більше – 32%). Податком з доходу обкладаються фізичні особи, які постійно проживають у Польщі та особи, які перебувають у країні понад півроку. Також оподатковуються доходи осіб, що проживають за кордоном, якщо джерело цих доходів знаходиться у Польщі. Ставкою податку з доходів у розмірі 19%

обкладаються дивіденди та надходження від частки у прибутках юридичних осіб. Для визначення загальної суми оподаткування дохід зменшується на суму страхових внесків на пенсійне страхування за віком та станом здоров'я, лікарняне страхування, страхування від нещасних випадків, що передбачено у положеннях про систему соціального страхування [15].

В Нідерландах існує п'ять видів податкових відрахувань, що залежать від віку, кількості дітей, доходу батьків і відрізняються сумою, на яку дозволено зменшувати оподатковуваний дохід (в євро на одну дитину). Дещо подібною до неї є традиційна класова система оподаткування в Німеччині. За давньою традицією платники розмежовані на 6 класів (категорій) за ознаками соціального, громадянського і сімейного стану: 1) неодружені працюючі без дітей; 2) неодружені, розлучені, овдовілі; 3) одружені, при умові, що в сім'ї працює один із подружжя, а якщо працюють обоє, то один із них може за спільною згодою перейти до V класу; 4) працюють обоє з подружжя, але оподатковуються нарізно; 5) одружені працюючі, один із них оподатковується за умовами III класу; 6) працюючі, котрі одержують заробітну плату в декількох місця. До того ж в Німеччині є доволі широкий перелік податкових знижок, зокрема як зі звичайних внесків до соціальних фондів, пожертвувань, так і з церковних податків, утримання робочого місця дома (до 1250 євро на рік), аліментів тощо [14].

Як бачимо, ставки досить диференційовані. Відмінною рисою оподаткування ПДФО в Україні та в зарубіжних країнах є рівень податкової юрисдикції. Так, в Україні ставки, порядок, правила оподаткування ПДФО встановлюються виключно на загальнодержавному рівні. В той же час в деяких країнах (Бельгія, Данія, Фінляндія, Швеція та Швейцарія) визначенням ставок, за якими будуть оподатковуватися доходи громадян належить до компетенції органів місцевого самоврядування, в інших країнах (Естонія, Греція, Латвія, Норвегія та деяких інших), особистий прибутковий податок належить до місцевих податків.

Отже, згідно проведеного дослідження можна зробити висновок, що механізм оподаткування доходів фізичних осіб у розвинутих соціально-орієнтованих країнах базується на таких критеріях, як:

- 1) комплексний підхід до формування оподаткованого доходу. Даний принцип означає, що об'єкт оподаткування охоплює усі доходи платника податку, зокрема: від підприємницької та незалежної професійної діяльності, від найманої праці та володіння майном, майновими та немайновими правами, основним елементом яких є пасивні доходи (проценти, дивіденди, орендна плата тощо);
- 2) тенденція до використання прогресивного оподаткування;
- 3) високий рівень диференціації ставок оподаткування, розмір яких залежить від багатьох ознак, за якими платники податку групується у певні класи, кожному з яких відповідає власна ставка оподаткування;
- 4) нейтральність (оподаткування доходів одного виду має здійснюватися в однакових розмірах);
- 5) право на використання податкових знижок за визначеним широким переліком витрат на забезпечення життєдіяльності фізичної особи і членів її сім'ї;
- 6) можливість вивільнення з-під оподаткування доходу, який не перевищує законодавчо встановленого рівня мінімального доходу;

Отже, у процесі свого удосконалення та трансформації система оподаткування доходів фізичних осіб повинна ґрунтуватися на даних принципах. Українська практика справляння ПДФО потребує введення більш диференційованих ставок відповідно до доходів платників податку та введення прогресивної шкали оподаткування, оскільки така система визначається економістами провідних країн світу, як найбільш справедлива і соціально спрямована, спрямована на захист найбільш незахищених верств населення. Одночасно з цим необхідно проводити паралельні заходи щодо підвищення контролю за сплатою даного податку та підвищення контролю за витратами

надходжень даного податку. Окрім того, необхідно збільшити перелік податкових знижок з одночасним контролем за тим, щоб їх використовували лише ті платники податку, які дійсно їх потребують і мають на них право.