

Косач І. А.

доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри публічного управління та менеджменту організацій Чернігівського національного технологічного університету

Жаворонок А. В.

кандидат економічних наук, асистент кафедри публічних, корпоративних фінансів та фінансового посередництва Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Марусяк Н. В.

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри публічних, корпоративних фінансів та фінансового посередництва Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Kosach I. A.

Doctor of Economics, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Public Administration and Management of Organizations of Chernihiv National University of Technology

Zhavoronok A. V.

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor at the Department of Public, Corporate Finance and Financial Intermediation of Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University

Marusyak N. V.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Public, Corporate Finance and Financial Intermediation of Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University

СУЧАСНИЙ СТАН ПРЯМОГО ТА НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. У статті досліджено теоретичні основи прямого та непрямого оподаткування, проведено аналіз структури доходів державного бюджету, визначено питому вагу та проаналізовано прямі та непрямі податки в загальних податкових надходженнях державного бюджету, досліджено виконання планових показників з мобілізації прямих та непрямих податків. Виокремлено основні проблеми справляння прямих і непрямих податків та вказано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: податок, оподаткування, прямі податки, непрямі податки, доходи державного бюджету, податкові надходження, Державна фіскальна служба України.

Постановка проблеми. На сучасному етапі роль прямих і непрямих податків як регулятора економіки постійно зростає, оскільки податки є основним інструментом формування доходів бюджетів усіх рівнів та гарантією забезпечення належного життєвого рівня громадянам. Упродовж останніх років у загальних обсягах доходів державного бюджету нашої держави більш ніж 80% належить саме податковим надходженням. Держава, встановлюючи ставки прямих і непрямих податків та їх види, стимулює чи стримує розвиток окремих галузей або сфер економіки. Це зумовлює підвищення уваги вітчизняних учених і практиків до проблем податкової системи, вивчення можливостей застосування в Україні зарубіжного досвіду щодо системи справляння прямих і непрямих податків та механізмів його адаптації до умов нашої держави. Проте сьогодні невідповідність надходжень податків і зборів до бюджетів фінансовим потребам держави породжує проблему підвищення ефективності їх адміністрування в Україні, вирішення якої буде можливим за рахунок системного підходу.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Теоретико-методологічною основою є праці вітчизняних та закордонних науковців і практиків, а також нормативно-правові акти України, що регулюють відносини у податковій системі. Особливості адміністрування податків досліджували такі науковці, як А. Сміт, Д. Рікардо, І.Р. Безпалько, О.О. Непочагєнко, П.М. Боровик, І.І. Дороніна, Н.С. Криштоф, А.І. Крисоватий, Т.Л. Томнюк та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на велику кількість публікацій, важливі питання функціонування вітчизняної податкової системи у кризових умовах, підвищення її ефективності, враховуючи зарубіжний досвід, а також усунення суперечностей у цій сфері, потребують подальшого дослідження.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних засад функціонування національної системи справляння прямих і непрямих податків на сучасному етапі і формування пропозицій, спрямованих на підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу. Податковий складник є одним з основних джерел доходів державного бюджету та забезпечення виконання державою своїх функцій. За допомогою податків держава не лише акумулює кошти, але й виробляє перерозподіл суспільних доходів між різними категоріями населення, територіями, галузями економіки. Крім того, податки забезпечують моніторинг економічних процесів. Результати такого зворотного зв'язку використовуються під час планування стратегічного розвитку держави, що неможливо здійснити, спираючись винятково на неподаткові надходження до бюджету, навіть враховуючи деяке зростання їх стабілізуючої ролі у кризовий та посткризовий періоди.

Основне завдання податкових надходжень полягає у забезпеченні державного бюджету фінансовими ресурсами з метою фінансування державних витрат. Формування податкових надходжень здійснюється за рахунок

мобілізації до бюджету податків і зборів, які утворюють податкову систему [2].

Одним із важливих завдань для ДФС України сьогодні є безумовне забезпечення виконання показників наповнення бюджету. ДФС забезпечує найбільшу частку доходів Державного бюджету України. У 2016 році це значення становило 87,7%.

Формування податкових надходжень бюджету – це процес ініціації, адміністрування та акумулювання податків із застосуванням інструментів фіскального тиску. Наслідки застосування механізму мобілізації податкових надходжень та його роль у наповненні доходів зведеного, державного та місцевих бюджетів відображаються на динаміці цих надходжень та їхньої частки у доходах відповідних бюджетів [1].

Проведемо аналіз динаміки доходів державного бюджету, податкових надходжень та питомої ваги податкових надходжень у доходах державного бюджету за 2014–2016 роки (табл. 1) [3].

Згідно з даними, наведеними у табл. 1, можемо підсумувати, що доходи державного бюджету з кожним роком зростають. Так, у 2016 році цей показник становив 574 659,3 млн. грн., що на 264 006,1 млн. грн. більше, ніж у 2014 році, та на 70 900,6 млн. грн. більше порівняно з 2015 роком. Аналогічна тенденція характерна для податкових надходжень. Обсяг податкових надходжень у 2016 році становив 503 875,8 млн. грн., протягом 2014–2015 років це значення було меншим – 266 843,2 млн. грн. та 408 675,0 млн. грн. відповідно. Питома вага податкових надходжень у доходах державного бюджету у 2014 році становила 85,9%, у 2015 році – 81,1%, у 2016-му – 87,7%. Наочно відобразимо частку прямих і непрямих податків у загальних податкових надходженнях до державного бюджету за 2014–2016 роки (рис. 1) [3]. Частка прямих податків у загальних податкових надходженнях до державного бюджету у 2014 році становила 30,9%, протягом наступних двох років це значення зросло до 31,3%.

Питома вага непрямих податків протягом трьох років має стійку тенденцію, у 2014 році це значення становило 69,1%, у 2015 році – 68,8%, у 2016 року частка непрямих

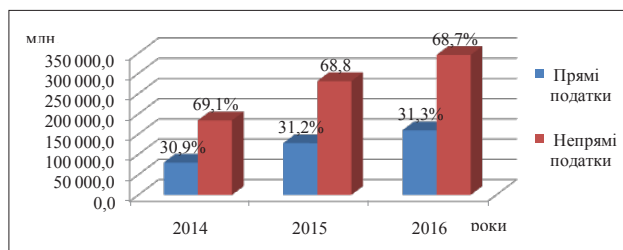


Рис. 1. Частка прямих і непрямих податків у загальних податкових надходженнях Державного бюджету України за 2014–2016 роки

податків становила 68,7%. Проаналізуємо питому вагу кожного із прямих і непрямих податків (табл. 2) [3]. На основі даних табл. 2 спостерігаємо, що найбільшу частку у загальних податкових надходженнях займає ПДВ, частка якого у 2016 році становила 46,7%, що на 7,8% менше ніж у 2014 році та на 3,2% більше порівняно з 2015 роком. Частка податку на прибуток підприємств у 2014 році становила 14,9%, у 2015 році вона зменшилася до 8,5%, у 2016 році це значення становило 10,8%. Податок на доходи фізичних у загальних податкових надходженнях займає 11,9%, у 2014–2015 роках це значення становило 4,9% та 11,1% відповідно. Частка екологічного податку за останні роки становила до 1%. Частка рентної плати у 2016 році становила 8,8%. Цей показник зменшився порівняно з 2014 роком на 0,7% та на 2,9% порівняно з 2015 роком. Акцизний податок у 2014 році займав 10,7% у загальних податкових надходженнях, протягом наступних років це значення збільшилося до 17,4%. Частка мита у 2016 році становила 4,1%, що є меншим порівняно з 2014–2015 роками (4,5% і 9,5% відповідно).

Основними факторами впливу на зміни у надходженнях податків, які за останні 3 роки мали нестійку тенденцію, є: рівень інфляції; рівень легалізації виплати заробітної плати; рівень мінімальної заробітної плати; рівень прожиткового мінімуму на одну працездатну особу; рівень податкового навантаження; рівень тінізації доходів; обсяг

Таблиця 1

Аналіз структури доходів Державного бюджету України за 2014–2016 роки, млн. грн.

Показник	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відхилення (+/-) звітного року до	
				2014 року	2015 року
Доходи державного бюджету, в тому числі:	310653,2	503758,7	574659,3	264006,1	70900,6
податкові надходження	266843,2	408675,0	503875,8	237032,6	95200,8
Питома вага податкових надходжень у доходах державного бюджету, (%)	85,9	81,1	87,7	1,8	6,6

Таблиця 2

Аналіз питомої ваги прямих і непрямих податків у загальних податкових надходженнях до Державного бюджету України за 2014–2016 роки, %

Показник	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відхилення (+/-) звітного року до	
				2014 року	2015 року
Всього, в тому числі:	100	100	100	100	100
Податок на прибуток підприємств	14,9	8,5	10,8	-4,1	2,3
Податок на доходи фізичних осіб	4,9	11,1	11,9	7,0	0,8
Екологічний податок	1,0	0,3	0,3	-0,7	0,1
Рентна плата	9,5	11,7	8,8	-0,7	-2,9
ПДВ	54,5	43,5	46,7	-7,8	3,2
Акцизний податок	10,7	15,4	17,4	6,7	2,0
Мито	4,5	9,5	4,1	-0,4	-5,4

продукції промисловості; платоспроможність населення; обсяги імпорту та експорту.

Проаналізуємо надходження прямих податків до Державного бюджету України за 2014–2016 роки. Надходження прямих податків до Державного бюджету України за останні 3 роки зросли. Так, у 2016 році прямих податків надійшло 159 866,0 млн. грн., що на 79 804,8 млн. грн. більше, ніж у 2014 році, та на 31 938,4 млн. грн. більше порівняно з 2015 роком. Таке зростання відбулося за рахунок збільшення надходжень кожного з прямих податків. Податок на прибуток підприємств у 2016 році зріс порівняно з 2014–2015 роками на 14 538,2 млн. грн. та 19 633,1 млн. грн. відповідно. Податок на доходи фізичних осіб у 2016 році становив 59 810, 5 млн. грн., що значно більше, ніж у 2014 році (12 645,8 млн. грн.), та більше порівняно з 2015 роком (45 062,0 млн. грн.). Надходження від екологічного податку найбільшими були у 2014 році і становили 2 585,9 млн. грн. У 2015 році це значення зменшилося до 1 105,4 млн. грн., протягом 2016 року екологічного податку надійшло 1619,2 млн. грн. Обсяг рентної плати у 2016 році становив 44 092,2 млн. грн., що на 19 068,6 млн. грн. більше, ніж у 2014 році, та на 2 957,0 млн. грн. менше порівняно з 2015 роком (табл. 3) [3].

На надходження прямих податків вплинули такі зміни: з 01.01.2016 року відповідно до Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» введена єдина ставка податку на доходи фізичних осіб 18% замість колишніх 15% і 20%; зменшено ставку податку на доходи фізичних осіб для пасивних доходів з 20 % до 18%; відмінено щомісячну авансову сплату податку на прибуток; запроваджено шоквартальне декларування податку на прибуток; у межах індексації підвищилася рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України на половину прогнозного індексу інфляції – 13,35%, екологічний податок – на весь прогнозний індекс – 26,7%, рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, а також плата за спеціальне користування водою і лісовими ресурсами на прогнозний індекс цін виробників – 26,5% [4].

За останні 3 роки спостерігається тенденція до зростання надходжень усіх прямих податків, що є позитивним для держави, зокрема, для доходної бази Державного

бюджету України. Аналіз рівня виконання запланованих надходжень прямих податків до державного бюджету поданий у табл. 4 [3].

План надходжень податку на прибуток у 2014 році був виконаний, у 2015 році невиконання плану становило 5,7%, на наступний рік виконання плану відбулося на 11,9%. Рівень виконання плану надходжень податку на доходи фізичних осіб у 2014 році становив 89,1%, протягом наступних років це значення зросло до 105,8% та 106,6% відповідно. План надходжень з екологічного податку був виконаний тільки у 2016 році на 38,6%, протягом 2014–2015 років невиконання плану становило 13,9% та 16,1% відповідно. Невиконання спричинено зменшенням сум декларування екологічного податку, що зумовлено зменшенням обсягів викидів, скидів та розміщення забруднюючих речовин, у тому числі у зв'язку із зменшенням обсягів виробництва; використанням енергетичного вугілля з меншим вмістом сірчистих сполук та у результаті спалення якого утворюється менша кількість забруднюючих речовин; впровадженням екологічних технологій, які забезпечують повне виключення або зменшення забруднення атмосферного повітря та водних об'єктів. Надходження рентної плати за останні 3 роки не досягли планових показників, рівень виконання плану зменшився з 90,2% у 2014 році до 70,5% у 2016 році. За останні 3 роки план надходжень прямих податків не був виконаний, проте це значення було близьким до 100%.

Проаналізуємо надходження непрямих податків до Державного бюджету України за 2014–2016 роки (табл. 5) [3].

Аналізуючи дані табл. 5, зазначимо, що надходження непрямих податків за останні 3 роки збільшилися. У 2016 році непрямих податків надійшло 346 000,1 млн. грн., що на 161 595,0 млн. грн. більше, ніж у 2014 році, та на 64 810,9 млн. грн. більше порівняно з 2015 роком. Обсяг ПДВ у 2016 році значно зріс порівняно з 2014–2015 роками: на 90 867,1 млн. грн. та на 57 728,8 млн. грн. відповідно. Бюджетне відшкодування ПДВ з кожним роком зростає: від 43 332,8 млн. грн. у 2014 році до 94 405,4 млн. грн. у 2016 році. Така сама ситуація спостерігається з акцизним податком, його значення зросло з 28 507,5 млн. грн. у 2014 році до 90 122,5 млн. грн. Нестійка тенденція присутня щодо надходжень мита. У 2016 році цей показник становив 20 371,0 млн. грн., що на 9112,9 млн. грн. більше, ніж у 2014 році, та на 19 929,8 млн. грн. менше порівняно з 2015 роком.

Таблиця 3

Аналіз стану мобілізації прямих податків до Державного бюджету України за 2014–2016 роки, млн. грн.

Показник	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відхилення (+/-) звітнього року до	
				2014 року	2015 року
Всього, в тому числі:	80061,2	127927,6	159866,0	79804,8	31938,4
Податок на прибуток підприємств	39805,9	34711,0	54344,1	14538,2	19633,1
Податок на доходи фізичних осіб	12645,8	45062,0	59810,5	47164,7	14748,5
Екологічний податок	2585,9	1105,4	1619,2	-966,7	513,8
Рентна плата	25023,6	47049,2	44092,2	19068,6	-2 957,0

Таблиця 4

Аналіз планових надходжень прямих податків до Державного бюджету України за 2014–2016 роки, млн. грн.

Показник	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Рівень виконання плану (%)		
				2014 рік	2015 рік	2016 рік
Всього, в тому числі:	84697,5	132171,9	168362,5	94,5	96,8	95,0
Податок на прибуток підприємств	39756,6	36815,0	48559,0	100,1	94,3	111,9
Податок на доходи фізичних осіб	14191,8	42591,3	56132,2	89,1	105,8	106,6
Екологічний податок	3003,8	1495,1	1167,9	86,1	73,9	138,6
Рентна плата	27745,3	51270,5	62503,4	90,2	91,8	70,5

Таблиця 5

Аналіз мобілізації непрямих податків до Державного бюджету України за 2014–2016 роки, млн. грн.

Показник	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відхилення (+/-) звітного року до	
				2014 року	2015 року
Всього, в тому числі:	184 405,1	281 189,2	346 000,1	161 595,0	64 810,9
Податок на додану вартість, в тому числі:	144 639,5	177 777,8	235 506,6	90 867,1	57 728,8
бюджетне відшкодування ПДВ	43 332,8	68 405,3	94 405,4	51 072,6	26 000,1
Акцизний податок	28 507,5	63 110,6	90 122,5	61 615,0	27 011,9
Мито	11 258,1	40 300,8	20 371,0	9 112,9	-19 929,8

Таблиця 6

Аналіз планових надходжень непрямих податків до Державного бюджету України за 2014–2016 роки, млн. грн.

Показник	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Рівень виконання плану (%)		
				2014 рік	2015 рік	2016 рік
Всього, в тому числі:	192179,7	276998,8	272734,0	96,0	101,5	126,9
Податок на додану вартість, у тому числі:	148470,7	179306,1	171200,0	97,4	99,1	137,6
бюджетне відшкодування ПДВ	51577,5	65100,0	–	84,1	105,1	–
Акцизний податок	30572,9	60025,7	81892,0	93,2	105,1	110,1
Мито	13136,1	37667,0	19642,0	85,7	107,0	103,7

Таблиця 7

Аналіз кількості платників податків, що перебували на обліку в органах ДФС, за 2014–2016 роки, млн. осіб

Показник	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відхилення (+/-) звітного періоду до	
				2014 року	2015 року
Всього, в тому числі:	3,05	3,45	3,45	0,4	0
Юридичні особи	0,98	1,31	1,38	0,4	0,07
Фізичні особи-підприємці	2,07	2,14	2,07	0	-0,07

На надходження акцизного податку у 2015 році вплинули такі фактори, як збільшення обсягів виробництва виноробної продукції, у тому числі вин виноградних – на 6,9%, шампанського та вин ігристих – на 27%, та скорочення у січні-листопаді 2015 року порівняно з минулим роком обсягів виробництва лікеро-горілчаної продукції – на 13,5%, коньяків – на 6,9%. Ставки акцизного податку на 2016 рік на спирт, алкогольні напої (крім натурального вина) підвищуються на 50%, на пиво й ігристе вино – на 100%, спеціальна ставка акцизного податку та мінімальне акцизне податкове зобов'язання для тютюнових виробів збільшується на 40% без підвищення адвалорної ставки, акциз на паливо – на 13%.

Проаналізуємо рівень виконання планових надходжень непрямих податків до державного бюджету. Відмітимо, що план надходжень непрямих податків до Державного бюджету України за 2014 становив 96%, у 2015–2016 роках план був виконаний і перевищував 100% (табл. 6) [3].

Рівень виконання плану з ПДВ у 2014 році становив 97,4%, у 2015 році – 99,1%, у 2016 році це значення збільшилося до 137,6%. Рівень виконання бюджетного відшкодування у 2014 році становив 84,1%, у 2015 році – 105,1%, на 2016 рік плану щодо бюджетного відшкодування не було встановлено. Така тенденція спостерігається з акцизним податком та митом. Рівень виконання плану щодо акцизного податку та мита у 2014 році становив 93,2% та 85,7%, протягом наступних років ці показники зросли і перевищили 100%.

Проаналізуємо динаміку кількості платників податків, які забезпечували відповідні надходження до державного бюджету протягом 2014–2016 років. Дані наведені у табл. 7 [4].

Станом на 01.01.2015 року кількість платників податків становила 3,05 млн. осіб, із них 0,98 млн. юридичних

осіб та їх відокремлених підрозділів та 2,07 млн. фізичних осіб-підприємців. Протягом 2015–2016 років кількість платників податків зросла до 3,45 млн. осіб. Кількість юридичних осіб у 2015 році становила 1,31 млн. осіб, у 2016 році – 1,38 млн. осіб. У 2015 році було зареєстровано 2,14 млн. фізичних осіб-підприємців, протягом 2016 року це значення зменшилося до 2,07 млн. осіб. Спостерігаємо тенденцію до збільшення кількості платників податків, зареєстрованих у ДФС протягом 2014–2016 років. Розраховані показники свідчать, що роль прямих та непрямих податків є дуже значною, а тому ефективність здійснення державою покладених на неї функцій та добробут суспільства в основному залежить від розміру сплачених податків. Основними видами порушень податкового законодавства підприємством, за які встановлена адміністративна відповідальність, є: порушення порядку приймання готівки для подальшого її переказу; порушення порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків із використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги); ухилення від подання декларації про доходи; порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця; перешкоджання уповноваженим особам ДФС у проведених перевірках.

Вітчизняна практика показує, що проведені реформи у сфері оподаткування не сприяли повному вирішенню ключових проблем справляння податків, якими залишаються: надмірне податкове навантаження, великі масштаби тіньової економіки та ухилення від сплати податків, обтяжливі податкові процедури та нестабільність податкового законодавства. Основними проблемами справляння прямих і непрямих податків сьогодні є: неврегульовані

правові гарантії для учасників податкових відносин; відсутні прозорі й ефективні механізми захисту прав платників податків, щодо яких держава займає домінуюче становище; досить значний рівень витрат платників податків на збір документації та звітування; досить низький рівень податкової культури та відсутність сформованої податкової свідомості у вітчизняних платників податків; заплутані правила адміністрування.

Вирішення наявних проблем можливе таким чином: налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів; робота над правовою грамотністю й інформованістю суспільства; узгодження платниками податків із податковими органами нових схем організації бізнесу; автоматизація форм податкового контролю, поліпшення його методик.

Висновки і пропозиції. Таким чином, у ринкових умовах господарювання прями і непрями податки до Державного бюджету України є необхідною умовою виконання

державою своїх функцій та основною структуроутворюючою компонентою доходної частини бюджетів. Вони є важливою формою перерозподілу валового внутрішнього продукту і забезпечують мобілізацію майже 3/4 доходів бюджетів України.

Підводячи підсумки, можна стверджувати, що на сучасному етапі необхідно провести реформування податкової системи в напрямі її лібералізації і децентралізації; розширити права органів місцевого самоврядування під час встановлення норм вилучення і їх використання на місцях; забезпечити збалансованість інтересів держави та її регіонів, регіонів між собою з метою забезпечення стабільності адміністративно-територіального устрою країни; запровадити заходи щодо податкового стимулювання інвестиційного процесу і спрямування коштів підприємств на вдосконалення і розширення виробничої діяльності, розвиток малого підприємництва, підтримку пріоритетних галузей національної економіки.

Список використаних джерел:

1. Андрущенко В.Л. Податкова система: Навчальний посібник. Київ, 2009. URL: http://culonline.com.ua/Books/Podatкова%20sistema_Andrushenko.pdf (дата звернення: 06.07.2018).
2. Крисоватий А.І., Іванов Ю.Б., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. Київ, 2011. URL: <https://www.twirpx.com/file/405017/> (дата звернення: 06.07.2018).
3. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 06.07.2018).
4. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua> (дата звернення: 06.07.2018).

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ПРЯМОГО И КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация. В статье исследованы теоретические основы прямого и косвенного налогообложения, проведен анализ структуры доходов государственного бюджета, определен удельный вес и проанализированы прямые и косвенные налоги в общих налоговых поступлениях государственного бюджета, исследовано выполнение плановых показателей по мобилизации прямых и косвенных налогов. Выделены основные проблемы взимания прямых и косвенных налогов и указаны пути их решения.

Ключевые слова: налог, налогообложение, прямые налоги, косвенные налоги, доходы государственного бюджета, налоговые поступления, Государственная фискальная служба Украины.

CURRENT STATE OF DIRECT AND INDIRECT TAXATION

Summary. The article is devoted to the theoretical foundations of direct and indirect taxation, analyzing the structure of the state budget revenues. The specific weight and significance of direct and indirect taxes in the general state budget revenues are determined, the implementation of planned indicators for the mobilization of direct and indirect taxes is studied. The main problems of direct and indirect taxes collecting are outlined and ways of their solution are indicated.

Key words: tax; taxation; direct taxes; indirect taxes; state budget revenues; tax receipts; The State Fiscal Service of Ukraine.