**Тема 7. Тенденції розвитку прямого оподаткування.**

*Прямі податки. Еволюція прямих податків в Україні (1991–2014 рр.). Характеристика і аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні. Напрями розвитку прямого оподаткування.*

**План**

7.1 Еволюція прямих податків в Україні (1991–2014 рр.)

7.2 Характеристика і аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні

7.3 Напрями розвитку прямого оподаткування

**7.1 Еволюція прямих податків в Україні (1991–2014 рр.)**

Прямі податки – це податки, які встановлюються безпосередньо на дохід або майно. Основною формою прямого оподаткування виступає прибутковий податок – з юридичних та фізичних осіб.

Дохід, який у вигляді еквівалента грошового потоку збільшує запас багатства, є одним із основних об'єктів оподаткування.

Згідно із стандартною міжнародною класифікацію, є шість основних джерел походження доходу:

1. Трудові доходи.

2. Підприємницькі доходи.

3. Інвестиційні доходи.

4. Доходи від власності.

5. Державні соціальні трансферти.

6. Родинна допомога і трансферти.

Найбільш вагомим у системі прямого оподаткування в Україні виступає податок на доходи фізичних осіб, який є видом особистого прибуткового оподаткування.

Становлення системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні почалося у 1991 р. Прибуткове оподаткування фізичних осіб регламентувалося Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13–92.

Характерною рисою розвитку системи прибуткового оподаткування в Україні у 1991–1992 рр. є постійна зміна інтервалів та ставок прогресивного оподаткування. Так, у 1991 р. доходи, одержані за місцем основної роботи (заробітна плата), оподатковувались за ставками у розмірі 13, 30, 40, 45 і 50%; у 1992 р. – 12, 15, 20 і 30% в залежності від розміру доходу. Крім того був диференційований підхід до різних категорій доходу, кожен вид доходу оподатковувався окремо. Доходи за виконання разових робіт та інші виплати не за місцем основної роботи, а також доходи від підприємницької діяльності в разі, якщо є місце основної роботи, оподатковувалися у 1992 р. за ставками від 2% до 30% залежно від розміру доходу в абсолютній величині.

У 1993 р. у сфері оподаткування фізичних осіб відбулося декілька суттєвих змін:

– впроваджена нова шкала ставок (10, 20, 35, 50%), побудована у відносних величинах, залежно від співвідношення доходу і мінімальної заробітної плати. Розмір місячного доходу, що не перевищував 1 мінімальної заробітної плати не оподатковувався. В умовах гіперінфляції з метою забезпечення соціальної справедливості максимальна ставка протягом року змінювалася ще двічі, з 01.06.1993 р. – 60%; з 01.12.1993 р. – 90% (діяла до 01.10.1994 р.)

– відбувся перехід до обчислення податку за сукупним річним доходом. Поточні розрахунки проводилися для робітників і службовців за місячним доходом, а по закінченню року складався перерахунок, який включав як доходи за місцем основної роботи, так і інші доходи;

– встановлена єдина ставка для оподаткування доходів, одержаних не за місцем основної роботи, – 20%. Це значно спростило утримання податку з цих доходів, однак спричинило проблему переплат та недоплат. Особи із незначними доходами при єдиній, досить високій для них ставці податку, протягом року переплачували податок. За підсумками річного перерахунку ця переплата їм поверталася, однак в умовах гіперінфляції повернені кошти знецінювалися. І навпаки, особи з високими доходами протягом року недоплачували податок, а за підсумками річних перерахунків вносили суттєво знецінену доплату.

З 1 жовтня 1994 р. прийнято нову шкалу ставок прибуткового податку - 10, 20, 30, 40 і 50%. З 01.10.1995 р. максимальна ставка була знижена до 40%.

До 2011 р. оподаткування доходів фізичних осіб в Україні регламентувалось Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 25.02.2003 р. №889–ІV, який набрав чинності з 01.01.2004 р. та яким введено фіксовану ставку податку з доходів фізичних осіб у розмірі 15% (до 31.12.2006 р. – 13%).

Важливим етапом розвитку прибуткового оподаткування стало також запровадження механізму нарахування податкового кредиту – документально підтвердженої суми витрат платника податку - резидента, на яку дозволялося зменшення його загального річного оподатковуваного доходу.

З 1.01.2007 р. ставка – 15 %. В Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачено право платника податку на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу на суму податкової соціальної пільги у таких розмірах: одна мінімальна заробітна плата (100%) надається всім громадянам. Соціальна пільга в розмірі 150 % надається:

* одиноким матерям, батькам;
* якщо на утриманні дитина-інвалід І або ІІ групи в розрахунку на кожну дитину;
* на утримання 3-х і більше дітей в розрахунку на кожну дитину;
* вдові або вдівцю;
* особам, які постраждали від Чорнобильської катастрофи І, ІІ категорії;
* інвалідам І, ІІ групи, в тому числі з дитинства.

Соціальна пільга в розмірі 200 % надається: героям України, СРСР; учасникам бойових дій, в’язням концтаборів.

З 01.01.2011 р. по 01.01.2015 р. НДФЛ сплачувався згідно з ПКУ.Ставки податкуна доходи фізичних осібу 2013 – 2014 рр. становили 15 і 17%.

Таким чином, можливо визначити такі тенденції еволюції прибуткового оподаткування громадян:

– перехід від диференційованого до егалітарного (рівного) характеру оподаткування різних категорій доходів;

– перехід від роздільного принципу оподаткування до оподаткування сукупного річного доходу;

– перехід від надмірної прогресивності податку до слабо прогресивної шкали;

– підвищення рівня оподаткування середньої номінальної заробітної плати найманих працівників;

– стабілізація номінальної величини неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і подальше його скасування;

– звуження системи пільг.

*Податок на прибуток* є одним з основних податків, що сплачуються підприємствами. Аналогом цього податку в розвинених країнах є податок на прибуток корпорацій. Правила нарахування цього податку і його адміністрування за роки незалежності постійно змінювалися.

В період 1992–1994 рр. ( крім І кв. 1993 р.) замість податку на прибуток підприємства сплачували податок на доходи підприємств, які розраховувались як сума прибутку і заробітної плати. Ставка податку становила 18% у 1993 р., з 01.02.1994 р. – 22%.

Характерною рисою є також еволюція об’єкта оподаткування. У Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» від 26.12.1992 р. об’єктом оподаткування визнається валовий прибуток підприємства. Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. визнає об’єктом оподаткування балансовий прибуток платника податку, а Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. – прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

У результаті змін об’єкту оподаткування він наблизився до норм, що діють у більшості розвинених країн світу. Крім того це призвело к зменшенню податкового навантаження на підприємства. Також постійно змінювалася методика розрахунку бази оподаткування, переважали жорсткі обмеження щодо віднесення витрат до собівартості продукції.

Ставки податку на прибуток наведені у табл. 7.1.

Таблиця 7.1 – Ставки податку на прибуток підприємств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Період | Базова ставка, % | Диференційовані ставки, % | Законодавча база |
| І кв. 1993 р. | 18 | 9; 15; 65; 75 | ЗУ 12–92 від 26.12.1992 р. |
| 01.01.1995 р.–30.06.1997 р. | 30 | 15; 45; 60 | ЗУ №334/94–ВР  від 28.12.1994 р. |
| 01.07.1997 р.– 31.12.2003 р. | 30 |  | ЗУ №283/97–ВР  від 22.05.1997 р. |
| 01.01.2004 р.–01.04.2011 р. | 25 |  | ЗУ №349–IV  від 24.12.2002 р. |
| 01.04.2011 р.–31.12.2011 р. | 23 |  | ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р. |
| 2012 р. | 21 |  | ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р. |
| 2013 р. | 19 | 0 | ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р. |
| 2014р. | 16 | 5 | ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р. |
| 2015 р. | 18 |  | ПКУ |

Таким чином, трансформація податку на прибуток відбувалася шляхом спрощення механізму оподаткування підприємств, відмови від диференціації ставок податку, звуження системи пільг.

Отже, система прямого оподаткування не відповідала умовам трансформації економічної системи, не враховувала рівень розвитку економічних відносин і можливості податкової служби. Пошуки більш адекватної системи оподаткування супроводжувалися її постійними змінами.

**7.2 Характеристика і аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні**

Прямі податки в Україні представлені такими видами податків: податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на майно, податок на землю. У Податковому кодексі України справляння податку на доходи фізичних осіб регламентується розділом IV.

Доходом з джерелом його походження з України є будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:

а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;

б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;

в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;

г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестрахування ризиків на території України;

ґ) доходів страховиків - резидентів від страхування ризиків страхувальників - резидентів за межами України;

д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);

е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;

є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;

ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю;

*Платниками податку* на доходи фізичних осіб є:

– фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

– фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї діяльності;

– податковий агент – юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу, способу оподаткування іншими податками та форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або не грошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника податку.

Запровадження інституту податкового агента зумовлено необхідністю спрощення процедур адміністрування податків, необхідністю зменшення транзакційних витрат оподаткування. Податкові агенти можуть виконувати свої функції лише до доходів, що визначаються за принципом джерела доходу.

*Об'єктом оподаткування* є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

*Базою оподаткування*є є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених цим розділом.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

*Ставки податку* на доходи фізичних осібу 2015 р. – 15% і 20% для доходів, що перевищують мінімальну заробітну плату у 10 разів.

*Податок на прибуток підприємств*

Об’єктом оподаткування згідно із ПКУ (розділ ІІІ) 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 ст. 138 – 140 цього розділу.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із ст. 134. Податковим періодом є календарний рік.

Прибуток оподатковується за ставкою 18 % до об’єкта оподаткування.

*Податок на майно* складається з:

податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

транспортного податку;

плати за землю.

*Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки*. Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка. Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради в залежності від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 2% (2015 р.), 3% (2016 р.) розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування. Податковим періодом є календарний рік.

*Транспортний податок.* Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі вартістю понад 750 мінімальних заробітних плат, які використовувалися до 5 років. Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

*Плата за землю*, платниками податку є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) і землекористувачі.

Об’єкт оподаткування – земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації; площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПКУ, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Пряме оподаткування є важливим фінансовим інструментом регулювання економічних процесів (інвестицій, нагромадження капіталу, сукупного попиту, ділової активності). Перевагами прямого оподаткування є можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його платежами в бюджет. Пряме оподаткування сприяє розподілу податкового тиску таким чином, що більші податкові витрати припадають на тих членів суспільства, які мають більші доходи. Також існують певні недоліки:

організаційного характеру – пряма форма оподаткування потребує складного механізму їх стягнення і обліку;

бюджетного характеру – полягає у тому, що прямі податки не можуть забезпечити стабільні надходження до бюджету;

контрольного характеру – складний механізм стягнення податку потребує розширення податкового апарату і розробки сучасних методів обліку і контролю.

**7.3 Напрями розвитку прямого оподаткування**

Розвиток прямого оподаткування необхідно спрямувати на забезпечення справедливості оподаткування доходів, захисту малозабезпечених верств населення, стимулювання інновацій та модернізації підприємств.

*Забезпечення справедливості оподаткування доходів*

Необхідною передумовою справедливого перерозподілу доходів вважається запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів, тому що доходи в Україні характеризуються значною диференціацією.

*Захист малозабезпечених верств населення.*

Хоча сплачувати податки повинні усі, краще відмовитися від оподаткування доходів, які не перевищують рівня межі малозабезпеченості, оскільки вони є незначними, і витрати на їх адміністрування перевищують бюджетні надходження від їх оподаткування.

*Стимулювання інновацій та модернізації підприємств.*

Реформування прямих податків повинно виходити з того факту, що основні фонди на більшості підприємств України морально та фізично застаріли і вимагають негайного поновлення. В зв'язку з цим, слід вивести з-під оподаткування податком на прибуток кошти, що спрямовуються підприємствами на інноваційну діяльність, витрати на науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи, фундаментальні дослідження.

**Питання для самоконтролю**

1. Які прямі податки є в Україні? Яку роль вони відіграють для наповнення бюджету?
2. Назвіть напрями розвитку прямих податків?