

УДК 347.73:336.226

С. В. Пархоменко-Цироцяню

**МІСЦЕ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ**

У процесі розвитку податкової системи були створені різноманітні методи оподаткування та види податків. При цьому кожний вид податків характеризується певними особливостями, має конкретне функціональне призначення. Традиційно залежно від форми оподаткування податки поділяють на прямі та непрямі.

Сутність прямих податків може бути охарактеризована як із правової позиції, так і з економічної. Правовий аспект категорії «прямі податки» впливає із законодавчої дефініції податку. Так, відповідно до ст. 6 Податкового кодексу (далі – ПК) України податок – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [1]. Безумовність у цьому випадку передбачає те, що держава не визначає будь-яку умову як підставу для сплати податку. Враховуючи те, що податки, крім того, є безоплатними платежами для конкретного платника та їм притаманна ознака безповоротності, доцільно вживати термін «індивідуальна безеквівалентність».

Індивідуальна безеквівалентність передбачає, що під час справляння податку держава не бере на себе обов’язок щодо надання кожному окремому платникові певного еквівалента, рівного платежів, і не повертає суму сплаченого податку. Безумовно, ознака безеквівалентності не є абсолютною, тому що сплачені податки повертаються до платника податків у вигляді соціальних виплат із бюджету, надання безкоштовної освіти, охорони правопорядку тощо. Таким чином, у правовому аспекті прямі податки – це обов’язкові індивідуальні безеквівалентні платежі, що справляються з фізичних і юридичних осіб до бюджету відповідного рівня залежно від доходу або майна, платники яких є безпосередньо власниками таких доходів або майна.

В економічному аспекті прямі податки – це економічні відносини між державою та платниками податків з метою створення централізованого фонду коштів. Враховуючи таку ознаку податків, як індивідуальна безеквівалентність, відносини, що виникають, мають односторонній характер – від платників до публічного суб’єкта, яким може бути держава або відповідний орган місцевого самоврядування залежно від того, до якого бюджету зараховується відповідний податок.

До податкової системи України входять такі прямі податки: прибуткові податки, представлені податком на прибуток підприємств і податком на доходи фізичних осіб, які є загальнодержавними; податок на майно, що складається відповідно до п. 265.1 ст. 265 ПК України з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, плати за землю. Податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств зараховуються як до Державного бюджету України, так і до місцевих бюджетів відповідно до вимог Бюджетного кодексу України, зокрема ст. ст. 29, 66, 69 [2].

Характеристика системи прямих податків на сучасному етапі неможлива без дослідження становлення прямого оподаткування. Історично важелі прямого опо-

даткування виникають раніше, аніж непрямі податки. Однією з найдавніших податей була подушна, або поголовна, тобто загальний особистий прями́й податок, який справлявся з усіх осіб незалежно від доходу.

У первісному суспільстві існувала певна рівність в особистому положенні та в забезпеченості індивідумів. Це стало підґрунтям для ідеї поголовної, або подушної, податі, яка була першим, грубим проявом справедливості в оподаткуванні. Але з ходом розвитку соціальної свідомості звертається увага на інші елементи платоспроможності. Люди вже різняться не тільки за фізичною силою, розумовим здібностям, серед них все більше розвивається майнова нерівність. На цій стадії поголовний податок поступово починає відходити. З'являються майнові податки. Спочатку справлявся поземельний податок, або податок на землевласницький капітал [3, с. 17–19].

До XIV століття прямі податки не були важливим джерелом доходів, але в процесі удосконалення форм оподаткування відбуваються зміни у формах економічного життя, підвищується рі́ст добробуту, і в центрі уваги опиняється не тільки нерухоме майно, а й певні види рухомого майна. Таким чином, поступово збільшується частка прямих податків, змінюється їхній характер, зокрема важливим джерелом доходів стає майно.

Прямі податки становлять основу податкової системи. Так, І.Х. Озеров на початку XX ст. відзначав, що «пряме оподаткування – це загальний кістяк оподаткування, у середині якого все оподатковується за загальним масштабом за середньою податкоспроможністю» [4, с. 255]. Досліджуючи історію становлення прямого оподаткування, Е. Селігман та Р. Стурм відзначили, що пряме оподаткування створює останню сходинку в історичному розвитку державних доходів [3, с. 11].

Особливості прямих податків впливають з їхньої правової природи та конкретизуються щодо кожного окремого податку.

Визначаючи місце прямих податків у податковій системі України, слід звернутися до характеристики базових моделей побудови податкової системи. У світовій практиці виокремлюють чотири моделі залежно від частки надходження певних податків до бюджету. По-перше, це англосаксонська модель, орієнтована на прямі податки з фізичних осіб, при цьому частка непрямих податків незначна. По-друге, це євроконтинентальна модель, яку характеризує значна частка непрямих податків і значна частка відрахувань на соціальне страхування. По-третє, це латиноамериканська модель, в основі якої лежить непряме оподаткування, яке є найбільш сприятливим за умов інфляції. І, по-четверте, це змішана модель, яка має риси попередніх моделей і яку держави обирають з метою урізноманітнення структури доходів задля запобігання залежності бюджету від окремих видів податків [5, с. 107].

За даними Державної фіскальної служби України, за результатами 2015 року в структурі зведеного бюджету України надходження від податку на додану вартість склали 41,8%, податку на доходи фізичних осіб – 15,5, податку на прибуток підприємств – 6,6%. Станом на 01.03.2016 р. надходження від податку на додану вартість склали 38,9%, податку на доходи фізичних осіб – 19,1%, акцизного податку – 15,09%, податку на прибуток підприємств – 8,4%.

Таким чином, українська модель податкової системи більше відповідає євроконтинентальному типу, але розмір соціальних відрахувань відповідно до змін, що

відбулися наприкінці 2015 р. [6], значно зменшено у порівнянні з минулими роками (у зв'язку зі скасуванням єдиного внеску в розмірі 3,6% із заробітної платні та зменшенням відрахування з фонду заробітної плати до 22%).

Аналіз розвитку податкових систем європейських країн свідчить про більшу роль прямого оподаткування, насамперед оподаткування фізичних осіб. Такі, що зростають, податкова культура і свідомість платників податків дають змогу забезпечувати сталі надходження до бюджету й використовувати податки як інструменти, що стимулюють збільшення зайнятості, рівномірний соціально-економічний розвиток територій.

Слід відзначити, що в ході податкової реформи відбувається зміна орієнтирів. Якщо раніше акцент робився саме на оподаткуванні юридичних осіб, то в світлі нового законодавства щодо прибуткового оподаткування цей акцент перенесено на фізичних осіб. Про це свідчать і зміни, що відбулися в механізмі правового регулювання таких податків, і їх частка в доходах бюджету. На цей час базові ставки податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток підприємств уніфіковано на рівні 18%.

Питання про доцільність і соціальну справедливість у встановленні однакового розміру ставки прибуткового податку для фізичних і юридичних осіб постає доволі гостро, тим більше в теперішніх кризових умовах. За даними Інституту демографії та соціальних досліджень НАН України, 10–12% населення країни перебуває за межею бідності, 10–15% – на межі бідності, 40–50% населення мають невідзначений соціальний статус, лише 20% становить група, що може формувати середній клас, і 5% – це заможне населення [7]. Таким чином, лише 25% населення є спроможними до сплати податку на доходи фізичних осіб. Така структура доходів населення має бути врахована під час встановлення ставок податку на доходи фізичних осіб, і, мабуть, для України ще передчасно перекладати податковий тягар на фізичних осіб. Крім того, очевидно, саме в таких умовах є необхідність повернення до прогресивного оподаткування фізичних осіб.

До прямих податків, що сплачують тільки юридичні особи, належить податок на прибуток підприємств. Слід відзначити, що такий податок потребує певного розвитку ринкових відносин. Лише за умов реального ринку формується реальна ринкова ціна та, відповідно, є реальний прибуток. На цей час прибуткове оподаткування юридичних осіб суттєво змінено: введено єдиний облік, заснований на стандартах фінансової звітності; об'єкт оподаткування визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату щодо 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 розділу III ПКУ України [1, с. 134].

Лише фізичні особи є платниками податку на доходи фізичних осіб, який найбільшою мірою відповідає принципу загальності оподаткування, оскільки дає змогу залучати до сплати податку всіх фізичних осіб, які проживають на території України та є податковими резидентами, і ту категорію осіб, які лише отримують доходи з джерел на території України (нерезидентів). Крім того, цей податок сплачують фізичні особи незалежно від віку, сімейного, соціально-майнового стану.

У результаті перерозподілу доходів, що надходять від фізичних осіб, відбувається формування фінансової бази держави та реалізується економічна доктрина щодо рівня добробуту різних соціальних груп населення. У багатьох країнах світу податки з фізичних осіб відіграють панівну роль у наповненні дохідної частини бюджету. Так, у федеральних доходах США переважають прямі податки, і найбільшу питому вагу серед них має податок на доходи фізичних осіб. У Франції питома вага цього податку в державному бюджеті становить в середньому 18%.

Перевагою податку на доходи фізичних осіб є те, що він ставить рівень оподаткування в пряму залежність від джерела сплати податків – доходу, який отримує платник. Майнові податки не відповідають такій ознаці, оскільки не враховують доходи платників. Але для забезпечення дотримання принципу справедливості має значення розмір ставок.

Відповідно до п. 4.1.6 ст. 4 ПКУ України соціальна справедливість передбачає установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків, але на цей час базова ставка податку є однаковою для всіх. Механізм надання податкової соціальної пільги фактично не вирівнює матеріальний стан більшості платників податків, оскільки податкова соціальна пільга надається лише фізичній особі, чиї доходи у вигляді заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат) протягом звітного податкового місяця не перевищують розмір суми, що дорівнює сумі прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на коефіцієнт 1,4 й округленої до найближчих 10 гривень [1, п. 169.4.1 ст. 169]. Тобто перевищення заробітної платні лише на 10 гривень позбавить платника право на пільгу, і такий платник буде сплачувати податок за ставкою 18% з усієї суми отриманого доходу, хоча його платоспроможність фактично не збільшилась. Таке порушення соціальної справедливості можна вирішити за допомогою встановлення складної прогресії та неоподаткованого мінімуму доходів.

До недоліків податку на доходи фізичних осіб слід віднести проблеми обліку об'єкта оподаткування, оскільки про певну групу доходів може свідчити лише сам платник податків, що надає можливість приховувати доходи.

Слід відзначити, що прибуткові податки максимально виконують регулюючу функцію, перерозподіляючи доходи між окремими галузями економіки, соціальними групами.

Надаючи оцінку підвищення частки податку на доходи фізичних осіб у доходах зведеного бюджету, слід відзначити, що таке збільшення викликано, по-перше, підвищенням ставки податку, а по-друге, інфляцією. Фактично на цей час склалася ситуація, коли надходження податку на доходи фізичних осіб зростають швидше, ніж їхні доходи. Підвищення рівня оподаткування фізичних осіб, враховуючи низький рівень доходів, є негативним фактором.

Наступна група прямих податків представлена майновим податком. Майновий податок встановлюється відносно майна, яке перебуває у власності того чи іншого платника. Відповідно до законодавства України оподатковується нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортних засобів. Джерелом сплати цих податків є доходи юридичних і фізичних осіб. Тому дуже важливим під час

встановлення майнових податків є їх взаємоузгодження з прибутковим оподаткуванням. У літературі відзначається, що в разі введення одночасно і прибуткового, і майнового оподаткування, по-перше, необхідно застосовувати помірні ставки для обох податків; по-друге, можливе виключення з оподаткованого доходу сум майнових податків. Такий підхід має врівноважити податковий тягар для всіх членів суспільства; майнові податки мають застосовуватись як доповнення до прибуткового оподаткування і не можуть бути спрямовані проти формування власника та власності [8, с. 45–62].

Відповідно до п. 266.3.1 ст. 266 ПК України базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості. Світовий досвід оподаткування об'єктів нерухомості свідчить про те, що найбільш прийнятною для встановлення бази оподаткування є ринкова ціна такого об'єкту, а не його площа, тобто ставка має встановлюватися у відсотках від ринкової вартості. Адже об'єкт нерухомості з однією й тією ж площею може коштувати по-різному, у ньому може проживати різна кількість людей, і такий об'єкт може приносити різний дохід власнику за умови надання його в оренду (житловий найом).

Перевагами майнових податків є неможливість приховування об'єкта оподаткування й ухилення від повної сплати податку, вони є стабільним джерелом доходів місцевих бюджетів, оскільки сплачуються за місцем знаходження майна. На противагу прибутковим податкам майнові податки не мають регулюючої функції. Також надходження від податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та транспортного податку, зосереджені в економічно розвинутих регіонах. У системі прямого оподаткування в Україні податок на майно відіграє незначну роль.

Проведений аналіз свідчить про посилення податкового тиску на фізичних осіб через розширення бази оподаткування, підвищення базової ставки податку до 18% і повну відмову від прогресивних ставок. Враховуючи те, що переважна більшість платників цього податку мають низький рівень доходу, є необхідність встановлення складної прогресії та неоподаткованого мінімуму доходів задля дотримання принципу соціальної справедливості. Низька питома вага майнових податків у доходах бюджетів зумовлена насамперед тим, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фактично буде справлятися лише з 2016 року, також виділення загальної площі об'єкта нерухомого майна як бази оподаткування не враховує якість і доходність такого об'єкту та негативно впливає на рівень надходжень від такого податку.

### *Література*

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
3. Селигман Е. Этюды по теории налогообложения / Е. Селигман, Р. Стурм. – СПб., 1908.
4. Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – Вып.2. – М. : Тип. И.Д. Сытина, 1914.
5. Александров И.М. Налоги и налогообложение / И.М. Александров. – М. : Дашков и Ко, 2010.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.

7. Офіційний сайт Інституту демографії та соціальних досліджень НАН України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.idss.org.ua>.

8. Суторміна В.М. Держава – податки – бізнес / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К. : Либідь. – 2009.

#### Анотація

*Пархоменко-Цироцянюк С. В.* Місце прямих податків у податковій системі України. – Стаття.

У статті проаналізовано місце прямих податків у податковій системі. Розглянуто види прямих податків. Встановлено особливості окремих видів прямих податків, зокрема прибуткових і майнових. Визначено негативні та позитивні риси таких податків і приділено увагу недолікам правового регулювання окремих елементів прибуткових і майнових податків.

*Ключові слова:* майнові податки, оподаткування, податки, прямі податки, прибуткові податки.

#### Аннотация

*Пархоменко-Цироцянюк С. В.* Место прямых налогов в налоговой системе Украины. – Статья.

В статье анализируется место прямых налогов в налоговой системе. Рассмотрены виды прямых налогов. Выделены особенности отдельных видов прямых налогов, в частности подоходных и имущественных. Раскрыты позитивные и негативные черты таких налогов и обращается внимание на недостатки в правовом регулировании отдельных элементов подоходных и имущественных налогов.

*Ключевые слова:* имущественные налоги, налогообложение, налоги, прямые налоги, подоходные налоги.

#### Summary

*Parkhomenko-Tsirotsyants S. V.* Direct taxes in the tax system of Ukraine. – Article.

The place of direct taxes in the tax system is analyzed. Considered types of direct taxes. The features of certain types of direct taxes, particularly income and property taxes are distinguished. Revealed positive and negative features of such taxes and draws attention to the shortcomings in the legal regulation of some elements of income and property taxes.

*Key words:* property tax, taxation, taxes, direct taxes, income taxes.