

Пенякова Г. Л.,

аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України,
старший викладач кафедри фінансів
Одеського інституту фінансів
Українського державного університету
фінансів та міжнародної торгівлі

СТРУКТУРА ВІТЧИЗНЯНОЇ ПІДСИСТЕМИ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ ТА ЇХ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧА РОЛЬ

Розглянуто структуру підсистеми прямих податків в Україні. Проаналізовано фіскальну ефективність її функціонування. Досліджено основні проблеми справляння прямих податків та запропоновано окремі шляхи їх розв'язання.

Ключові слова: прями податки, прибуткові податки, фіскальна ефективність.

Реформування податкової системи України, зокрема підсистеми прямих податків, – завдання нагальне й, безумовно, важливе. Адже новітня фінансова криза ставить на порядок денний питання коригування бюджетоутворюючих і регулюючих механізмів відповідно до нинішніх економічних умов.

Проблемам модернізації підсистеми прямих податків та їхніх окремих елементів присвятили свої праці відомі українські науковці, серед яких В. М. Федосов, А. М. Соколовська, В. М. Мельник, Ю. Б. Іванов та ін. Однак специфіка сучасного етапу розвитку вітчизняної економіки потребує постійного перегляду пропозицій, перманентного коригування механізмів податків. Для цього повинен здійснюватися постійний аналіз їх функціонування.

Досліджуючи механізми прямих податків, які використовуються в Україні, передусім слід звернутися до їхніх різновидів, тобто розкрити питання структури відповідної підсистеми. Після цього, на нашу думку, варто перейти до аналізу конкретних елементів, механізмів і фіскальної ефективності їх застосування. Саме ці питання й визначають мету цієї публікації.

В Україні відповідно до чинного законодавства використовується сукупність прямих податків (як загальнодержавних, так і місцевих), що являє собою однойменну підсистему (у складі податкової системи) та включає (без урахування платежів і зборів): податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб (варіант назви у спеціалізованому законі – податок з доходів фізичних осіб); податок на нерухоме майно (нерухомість) (ще не запроваджений); плату за землю (земельний податок); податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; податок на промисел; фіксований сільськогосподарський податок; єдиний податок; податок з реклами; комунальний податок.

З-поміж наведених податків лише два останні – місцеві. Отже, за розподілом елементів структура вітчизняної підсистеми прямих податків від-

значається деформацією у бік переважання загальнодержавних податків. Це можна кваліфікувати як одну з причин відомої проблеми недостатності власної фінансової бази місцевих бюджетів України. Хоча слід відмітити, що ця причина не єдина: вона доповнюється також недосконалістю внутрішніх елементів місцевих податків (передусім бази оподаткування). Такий висновок підтверджується й результатами аналізу фіскальної ефективності функціонування прямих податків.

Згідно зі своєю роллю в наповненні бюджету прямі податки характеризуються даними, наведеними в табл. 1.

Таблиця 1

Бюджетоутворююча роль прямих податків в Україні

Податок	Частка в податкових доходах зведеного бюджету України, %				
	2004	2005	2006	2007	2008
Податок на прибуток підприємств	25,59	23,93	20,81	21,34	21,07
Податок з доходів фізичних осіб	20,92	17,67	18,13	21,57	20,20
Плата за землю (земельний податок)	3,63	2,77	2,48	2,41	2,62
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	1,04	0,85	0,86	0,84	0,69
Податок на промисел	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Фіксований сільськогосподарський податок	0,18	0,17	0,11	0,08	0,06
Єдиний податок	1,66	1,40	1,07	0,99	0,83
Податок з реклами	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03
Комунальний податок	0,24	0,16	0,12	0,10	0,08
Разом	53,31	46,99	43,62	47,37	45,59

Джерело: дані Міністерства фінансів України.

Із наведених даних випливає, що за аналізований період завдяки функціонуванню підсистеми прямих податків в Україні формувалося близько половини податкових доходів зведеного бюджету. Зазначимо, що цей показник є дещо вищим (приблизно на 2–3 відсоткові пункти) за розрахунками авторів, які не зважають на різницю між податками, зборами й обов’язковими платежами, сприймаючи її як продукт теоретизування й зараховуючи відповідні суми бюджетних надходжень до забезпечених саме податками.

Серед прямих податків (див. табл. 1) безумовними лідерами за фіскальною ефективністю є податок на прибуток підприємств і податок з доходів фізичних осіб (у сумі забезпечують близько 90% відповідних надходжень).

Об’єкт оподаткування податком на прибуток на сьогодні визначається як різниця між скоригованим валовим доходом і валовими витратами й амортизацією. Не вдаючись у подробиці будови елементів податку, зосередимося на окремих проблемних моментах.

Так, останнім складником формули визначення оподаткованого прибутку є амортизація. Прийнятий у нашій країні порядок її нарахування

викликав і викликає жваві дискусії серед вітчизняних науковців. Так, В. М. Мельник суттєвим його недоліком вважає відсутність дієвого механізму стимулювання технічного оновлення виробництва у вигляді прискореної амортизації¹. М. М. Мельник погоджується з наведеним висновком і пропонує підвищити удвічі норми амортизації машин і обладнання, що слугують фізичною основою для впровадження новітніх енергозберігаючих та інших інноваційних технологій. При цьому він також додає, що не лише недостатній рівень відрахувань щодо високотехнологічного обладнання й відсутність прискореної амортизації, а й занадто укрупнена класифікація основних фондів на амортизаційні групи не сприяють ефективному регулюванню державою процесів технологічного оновлення виробництва². А. М. Соколовська, досліджуючи більш ранній етап (1990-х років), називає низку недоліків, які були характерні для порядку нарахування амортизації в Україні: існування знижувальних коефіцієнтів до норм амортизації; вимога (хоч і тимчасова) щодо переказу до державного бюджету 10 % амортизаційних відрахувань; обмеження застосування методу прискореної амортизації (який на той час існував лише стосовно групи 3 основних фондів, а з 2004 р. був повністю скасований)³. Тобто і цей автор рекомендує запровадження повноцінних механізмів прискореної амортизації на відміну від чинної практики.

У цілому ми погоджуємося з тим, що через механізм податку на прибуток (зокрема, через елемент амортизації) держава повинна стимулювати оновлення технологічної бази виробництва. Це дасть змогу досягти прискореного зростання продуктивності праці та нарощування економічних оборотів суб'єктів господарювання, що означатиме й перспективне розширення бази оподаткування, й підвищення ефективності фіску. Проте, на нашу думку, прискорена амортизація – не єдино можливий важіль такого стимулювання. Більше того, ми впевнені, що в сучасних умовах його застосування в Україні є недоцільним, враховуючи загальне підвищення норм амортизаційних відрахувань. Паралельне прискорення перенесення вартості основних фондів на готовий продукт із відповідним зменшенням оподаткованого прибутку означатиме значні втрати бюджетних надходжень. Вибіркове ж застосування методу прискореної амортизації не до цілісних груп основних фондів, а лише до їх частин (наприклад, машин і обладнання, що слугують фізичною основою для запровадження новітніх енергозберігаючих та інших інноваційних технологій) призведе до ускладнення облікових і розрахункових процедур та як наслідок – до збільшення кількості помилок й обернеться для платників посиленням тягаря фінансових санкцій. Єдиним виправданим рішенням ми вважаємо відміну спад-

¹ Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – С. 111.

² Мельник М. М. Податки в системі державного регулювання економіки : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / М. М. Мельник ; Ін-т регіон. дослідж. НАН України. – Львів, 2008. – С. 78, 145–146.

³ Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : НДФІ, 2001. – С. 227.

ного методу визначення балансової вартості основних фондів. Вилучення з наведеної формули останнього складника дало б змогу перейти до лінійного методу амортизації, що у 1,5 раза скоротило б її терміни й також означало б прискорення (порівняно з діючим порядком). Це дало б змогу повністю амортизувати основні фонди групи 4 за 7 кварталів (менше двох років), групи 3 – трохи більше ніж за 4 роки, групи 2 – за 2,5 року. Винятком мають бути лише основні фонди групи 1 у частині будівель і споруд. За умови прийняття нашої пропозиції, термін їх амортизації становив би 12,5 року, що необґрунтовано з точки зору реального терміну їх фізичної придатності до служби та не такого швидкого морального зносу. Щодо цих основних фондів, то їх доцільно виділити в окрему групу з паралельним зниженням відповідної норми амортизації (аж до 0,75 % у розрахунку на квартал). Останнє частково б компенсувало фіскальні втрати на перших етапах запровадження пропозиції стосовно інших груп. Стимулююча ж дія нововведення у перспективі дала б змогу компенсувати всі втрати бюджету, створюючи умови для розширення бази оподаткування.

Наступним елементом податку на прибуток підприємств, що потребує окремої характеристики, є податкові ставки. В Україні діє ціла їх система, складові якої встановлено за видами діяльності й видами доходів. Як відзначають ряд вітчизняних дослідників (В. М. Мельник, М. М. Мельник, А. М. Соколовська та ін.), у нашій країні не прийнята залежність ставок від обсягів прибутку підприємства чи обсягів їх економічних оборотів (господарської діяльності). Останнє, на нашу думку, допомагало б не лише стимулювати малий бізнес (замість малоефективної та слабо адміністрованої спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності), а й давало б змогу державі контролювати надприбутки окремих бізнесових структур, спрямовуючи їх у перерозподільний процес. Таким чином можливо було б досягти значного зростання фіскальної ефективності податку на прибуток.

Обмеженим також є застосування важелів стимулювання перспективного нарощування бази оподаткування. Зокрема, абсолютно не практикуються інвестиційні податкові знижки й інвестиційні податкові кредити. З огляду на викладене, постає необхідність перегляду конструкції іншого елемента податку на прибуток – податкових пільг. Свого часу вони були істотною проблемою через свою надмірність, на що вказували деякі українські науковці. Після проведеного реформування у 2004–2005 рр. ситуація дещо змінилася. Так, характеризуючи період 2005–2007 рр., М. М. Мельник зазначає: "...у порівнянні з попередніми періодами сьогоднішні значення сум наданих пільг з податку на прибуток є більш ніж скромними"⁴. Отже, на нашу думку, настав час перейти від радикального їх скорочення до оптимізації, забезпечуючи таким чином державне регулювання розширеного відтворення, що є необхідною умовою нарощування бази оподаткування в майбутніх періодах і зростання на цій основі фіскальної ефективності податку.

⁴ Мельник М. М. Податки в системі державного регулювання економіки : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / М. М. Мельник ; Ін-т регіон. дослідж. НАН України. – Львів, 2008. – С. 77.

За даними табл. 2 можна спостерігати різницю темпів росту прибутків від звичайної діяльності підприємств і надходжень податку на прибуток. Але ці показники мали б бути тісно взаємопов'язаними. Така ситуація спричинена розбіжністю між величинами бухгалтерського (балансового) та оподаткованого прибутку, порядком їх визначення й обліку. Завдання щодо наближення цих величин є одним із визначальних чинників модернізації основних елементів податку на прибуток. Поки що для еволюції цього податку були характерними такі тенденції⁵: поступове зменшення податкового навантаження на платників унаслідок наближення конструкції окремих елементів податку й порядку його справляння до прийнятих норм у розвинутих країнах; уніфікація ставок податку для підприємств, які здійснюють різні види діяльності; обмеження пільгового механізму податку.

Таблиця 2

Темпи зростання прибутків від звичайної діяльності підприємств і надходжень податку на прибуток в Україні, % до попереднього року

Показник	2005	2006	2007	2008
Прибутки від звичайної діяльності підприємств	144,4	118,5	178,2	142,5
Податок на прибуток підприємств	145,2	111,5	131,5	139,1

Джерело: 2005–2007 рр. – Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : Консультант, 2008. – С. 403; 2008 р. – дані Держкомстату України.

З огляду на викладене, на нашу думку, найближчим часом у межах цих тенденцій виявляться процеси часткової диференціації ставок податку залежно від розміру об'єкта оподаткування й обсягів оборотів платника, оптимізації пільгового механізму на основі використання засобів стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності.

Ще однією складовою підсистеми прямих податків, що можна розглядати як претендента на лідерство за фіскальною ефективністю, є податок з доходів фізичних осіб.

Прибуткове оподаткування фізичних осіб в Україні пройшло декілька етапів свого розвитку. За висновками А. М. Соколовської, визначальними тенденціями його становлення були такі⁶: перехід від диференційованої системи оподаткування доходів залежно від категорії їх отримувачів до системи глобального прибуткового податку, рівного (за характером) для всіх платників та егалітарного; підвищення рівня оподаткування середньої номінальної заробітної плати (що періодично переривалося й потім знову поновлювалося); перехід від прогресивного оподаткування до плоскої системи ставок; скорочення (у реальному вимірі) та відміна неоподатковува-

⁵Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 226–250.

⁶Там само. – С. 206–226.

ного мінімуму; звуження системи регулюючих і анулювання окремих привілейованих пільг, скасування пільг за ознакою роду діяльності, пов'язаного з певними формами власності.

Сьогодні в Україні не застосовується прогресивна шкала, однак діє система ставок залежно від категорій доходів фізичних осіб. Отже, чинна система ставок податку з доходів фізичних осіб є плоскою (або пропорційною). Аргументом на користь її запровадження було стимулювання легалізації доходів громадян. Відповідні пропозиції вітчизняні науковці розробляли ще в середині 90-х років минулого століття⁷. Однак їх практична реалізація виявилася надто запізнілою, що частково нівелювало очікуваний ефект. Крім того, не було передбачено важелі адміністративного впливу на платників (як-то непрямі методи визначення податкових зобов'язань)⁸. Усе це призвело до того, “що й після реформи 2003 року залишилися не до кінця розв'язаними основні проблеми застосування податкового механізму перерозподілу доходів громадян в Україні...”⁹.

Однією з пропозицій, спрямованою на подолання існуючих недоліків, є запровадження малопрогресивної шкали ставок, сформульованої у 2007 р. В. М. Мельником. Обґрунтовані ним зони шкали й віднайдені компенсатори можливих бюджетних втрат разом з іншими запропонованими заходами являють собою повноцінний механізм поетапного реформування підсистеми оподаткування доходів фізичних осіб в Україні¹⁰. Однак зволікання з його практичним застосуванням уже потребує певних коректив.

Новим для вітчизняної практики справляння податку з доходів фізичних осіб із 2004 р. стало використання елемента соціальних пільг. Їх запроваджено три: стандартна (для переважної більшості платників); пільга для платників з особливим соціальним статусом; пільга для платників, які можуть бути віднесені переважно до категорій громадян із привілейованим соціальним статусом.

Аналіз практики справляння податку з доходів фізичних осіб у розвинутих країнах показує, що податкова соціальна пільга, яку ми назвали стандартною, мала б замінити собою неоподатковуваний мінімум. Однак порядок її застосування демонструє істотні відмінності від неоподаткованого мінімуму, а саме: вона стосується лише платників, доходи яких не перевищують установленної межі; користування нею не є автоматичним, а потребує додаткових адміністративних дій; розмір її не дорівнює мінімальним потребам для відновлення здатності до праці.

⁷ Мельник В. М. До питання про податки / В. М. Мельник // Фінанси України. — 1996. — № 10. — С. 93–98.

⁸ Мельник В. М. Застосування непрямих методів визначення об'єкта оподаткування з податку на доходи фізичних осіб / В. М. Мельник // Формування ринкових відносин в Україні. — 2007. — № 5. — С. 106–109.

⁹ Мельник В. М. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб в Україні: можливості зростання / В. М. Мельник // Фінанси України. — 2007. — № 12. — С. 40.

¹⁰ Там само. — С. 38–48.

Отже, вказаний елемент податку з доходів фізичних осіб, поряд з іншими, вирізняється певними недоліками конструкції та потребує подальших розробки й удосконалення.

Доволі новітнім для України й істотним елементом податку з доходів фізичних осіб, що потребує уваги, також є податковий кредит. Це – сума документально підтверджених витрат платника переважно на придбання певних товарів (робіт, послуг), на яку дозволяється зменшувати загальний річний оподатковуваний дохід. Ним можуть користуватися платники-резиденти й лише в разі придбання товарів (робіт, послуг) у юридичних та фізичних осіб – резидентів.

Перелік витрат, які включаються до складу податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб згідно з чинним законодавством, також дискутується вченими-фахівцями у зв'язку з порівняльним аналізом практики зарубіжних країн та обґрунтуванням напрямів оптимізації елементів вітчизняного варіанта податку. Так, А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна зазначають: “Порівняльний аналіз пільг, що надаються у формі податкового кредиту в Україні, з аналогічними пільгами в країнах Європейського Співтовариства свідчить, що найбільш розповсюдженими в Європі є вирахування витрат на сплату процентів за іпотечним кредитом та витрат на навчання, найменш розповсюдженими – вирахування витрат на благодійну діяльність. Запровадження податкового кредиту на останній вид витрат в Україні можна пояснити хіба що необхідністю формування традицій благодійної діяльності, яка поки що тільки зароджується”¹¹. Отже, існує резерв підвищення фіскальної ефективності податку в разі відміни права платників включати до складу податкового кредиту витрати на пожертвування і благодійність.

Поряд із цим В. М. Мельник стверджує, що нарощування фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб можливе у випадку перенесення податкового тягаря з незаможних на багатих платників. Для цього крім застосування спеціальних адміністративних важелів і введення прогресивної шкали, про які вже йшлося, він пропонує запровадити неоподатковуваний мінімум, окремі податкові знижки й розширити податковий кредит за рахунок фіксованих (без документального підтвердження) витрат на транспорт, охорону здоров'я та вітамінізоване харчування (якщо доходи платника не перевищують певного граничного значення)¹². У цілому ми погоджуємося з автором, що ця пропозиція, розроблена на основі австрійського досвіду, є доречною в умовах, за яких не сформувалася звичка більшості громадян декларувати свої доходи й підтверджувати витрати. Однак найактуальнішим завданням сьогодення ми вважаємо розблокування питання врахування витрат на охорону здоров'я в податковому кредиті, яке

¹¹ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська та ін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 249–250.

¹² Мельник В. М. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб в Україні: можливості зростання / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 38–48.

фактично “заморожено” через залежність від запровадження загально-обов’язкового медичного страхування.

Принагідно зазначимо, що згаданий автор пропонує спочатку обмежити, а згодом скасувати фіксований прибутковий податок, дію якого проголошено Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” і не скасовано новим законодавством про податок з доходів фізичних осіб. У такому рішенні він небезпідставно вбачає один із методів компенсації тимчасових фіскальних втрат, пов’язаних із триванням часового лага із запропонованих податкових змін. Ми погоджуємося з висновками В. М. Мельника, який стверджує: “Доцільним є повне скасування фіксованого прибуткового податку, оскільки він фактично є регресивним щодо доходів громадян та сприяє прийняттю перерозподільної системи як соціально несправедливої. Останнє, у свою чергу, знижує рівень законослухняності платників податків”¹³.

Знову ж, не заглиблюючись у подальшу деталізацію порядку оподаткування доходів фізичних осіб в Україні, перейдемо до аналізу показників щодо його надходжень. Як і за попереднім податком, тут також спостерігається різниця темпів росту доходів населення і сум, вилучених до бюджету. У цьому разі причинами є взаємно непропорційна зміна різних складників доходів населення й відмінності в умовах їх оподаткування, а також поступове введення нових норм податкового законодавства (перехід на інший рівень базової ставки, оподаткування процентів і дисконтів, оподаткування операцій з нерухомістю тощо).

Як свідчать дані табл. 3, найвагомішими складовими доходів населення України, що при цьому демонстрували досить високі темпи зростання за аналізований період, були заробітна плата й соціальні допомоги та інші трансферти. Саме в цьому, на нашу думку, і криється основна причина невідповідності між темпами росту показників загальних доходів населення й податку з доходів фізичних осіб, адже переважна більшість соціальних

Таблиця 3

Доходи населення України за основними складовими, млн грн

Доходи населення	2004	2005	2006	2007	2008
Заробітна плата	117 227	160 621	205 120	270 605	371 053
Прибуток та змішаний дохід	43 828	58 404	69 186	93 679	131 727
Доходи від власності (одержані)	8 337	11 072	13 855	20 434	30 901
Соціальні допомоги й інші одержані поточні трансферти	104 849	151 307	183 900	230 266	322 952
Разом	274 241	381 404	472 061	614 984	856 633

Джерело: 2005–2007 рр. – Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : Консультант, 2008. – С. 403; 2008 р. – дані Держкомстату України.

¹³ Мельник В. М. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб в Україні: можливості зростання / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 44.

допомог і трансфертів не підлягають оподаткуванню. Крім того, значна частка прибутків і змішаного доходу підпадають під дію фіксованого прибуткового податку та єдиного податку, які характеризуються регресивністю (за рахунок статичності розміру платежу). Це підтверджується даними табл. 4 і 5, із яких видно, що податок з прибутку і змішаного доходу у двох аналізованих періодах демонстрував значно нижчі темпи зростання, ніж власне його джерело (причому відрив між показниками становив 20–30 відсоткових пункти). Що ж стосується податку з доходів фізичних осіб від власності, то однією з причин такої динаміки, на нашу думку, стали саме зміни умов оподаткування.

Таблиця 4

Податок з доходів фізичних осіб в Україні за видами діяльності й доходів, млн грн

Податок з доходів фізичних осіб	2004	2005	2006	2007	2008
Із заробітної плати	12 738,4	16 576,1	21 890,7	32 606,5	43 235,5
З прибутку та змішаного доходу	351,5	354,4	426,2	482,3	684,4
З доходів від власності	68,6	228,6	296,0	679,9	1 239,2
З інших доходів	54,8	166,1	178,2	1 013,4	736,6
Разом	13 213,3	17 325,2	22 791,1	34 782,1	45 895,7

Розраховано за даними Міністерства фінансів України.

Таблиця 5

**Темпи зростання доходів населення України й податку з них,
% до попереднього року**

Показник	2005	2006	2007	2008
Доходи населення	139,1	123,8	130,3	139,3
Податок з доходів фізичних осіб	131,1	131,5	152,6	132,0
Заробітна плата	137,0	127,7	131,9	137,1
Податок з доходів фізичних осіб із заробітної плати	130,1	132,1	149,0	132,6
Прибуток та змішаний дохід	133,3	118,5	135,4	140,6
Податок з доходів фізичних осіб (з прибутку та змішаного доходу)	100,8	120,3	113,2	141,9
Доходи від власності (одержані)	132,8	125,1	147,5	151,2
Податок з доходів фізичних осіб від власності	333,2	129,5	229,7	182,3

Розраховано за даними Міністерства фінансів України.

Отже, наведене засвідчує недосконалість окремих елементів податку з доходів фізичних осіб, а також перманентну змінюваність їх конструкції, що одночасно диктує і необхідність продовження його модернізації, і визначення планомірної етапності останньої.

Щодо інших прямих податків, то згідно з наведеними на початку статті даними їхня бюджетна роль є досить скромною. Вони використовуються переважно з метою регулювання соціально-економічних процесів і забезпечення дотримання принципів справедливості у податковій сфері, надаючи можливість державі максимально охопити існуючі об'єкти оподаткування і встановити похідний контроль над окремими видами діяльності чи дохідними джерелами. З цього приводу слушним є висловлювання М. Я. Дем'яненка: "...4–5 податків дають 80–90 % надходжень до бюджету. Але ж держави, де діють ринкові відносини, не відмовляються від інших податків, тому що не хочуть звужувати свій вплив на економічні процеси"¹⁴.

Таким чином, проведений аналіз дозволяє установити низку недоліків конструкції елементів основних прямих податків, виправлення яких допоможе підвищити їх бюджетоутворюючу роль. Однак досягти бажаних результатів не можна без застосування спеціальних форм і методів зовнішнього приведення в дію елементів податків, що є невід'ємними складовими їх механізму та являє собою предмет подальших досліджень.

¹⁴ Дем'яненко М. Я. Основи податкових відносин в АПК / М. Я. Дем'яненко. – К. : ІАЕ, УААН, 1999. – С. 51.