

НАЦІОНАЛЬНИЙ ІНСТИТУТ СТРАТЕГІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

**ПРІОРИТЕТИ РЕФОРМУВАННЯ  
ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ:  
ЯК ПЕРЕЙТИ ВІД ФІСКАЛІЗМУ ДО СТИМУЛЮВАННЯ  
ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ?**

*Аналітична доповідь*

**Київ - 2010**

УДК 336.02(477)  
П75

*За повного або часткового відтворення матеріалів даної публікації  
посилання на видання обов'язкове*

Автори:

*Молдован О.О. (керівник авторського колективу)*

*Шевченко О.В., к.е.н.*

*Єгорова О. О.*

*За редакцією к.е.н., с.н.с.,*

*Заслуженого економіста України Я. А. Жаліла*

П75     **Пріоритети** реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? – К.: НІСД, 2010. – 80 с.

ISBN 978–966–554–105–9

ISBN 978–966–554–105–9

© Національний інститут  
стратегічних досліджень, 2010

## ВСТУП

Стрімке посткризове відновлення української економіки на основі нової якості розвитку неможливе без розбудови прогнозованої, ефективної та дієвої податкової системи. В нових ринкових економіках, якою сьогодні є і українська, виважена і збалансована фіскальна політика є одним із ключових факторів зростання виробництва, інвестиційної активності та зайнятості.

Проте в умовах економічного спаду, коли саме фіскальні заходи мали стати одним із ключових інструментів антикризової політики, вітчизняна податкова система під тиском наслідків фінансово-економічної кризи та неадекватних економічних рішень Уряду сама перетворилася на джерело ризиків для відновлюваних процесів. Вона була зорієнтована переважно на вирішення кон'юнктурних фіскальних завдань, пов'язаних з необхідністю мобілізації до бюджету додаткового обсягу фінансових ресурсів, аніж на стимулювання якісних позитивних структурних зрушень в економіці.

Понад те, можна констатувати, що в минулому році саме надмірна фіскальна орієнтація податкової політики стала одним із чинників охолодження ділової активності в Україні, що спричинило додатковий негативний тиск на динаміку ВВП, промислового виробництва та інвестицій. Збереження докризового рівня соціальних стандартів було профінансовано за рахунок вилучення в різний спосіб до бюджету додаткового обсягу фінансових ресурсів з економіки, що суттєво поглибило негативні економічні тенденції.

Не викликає сумнівів, що консервація в посткризовий період фіскальної функції податкової політики в статусі пріоритетної стане одним із гальмівних чинників на шляху швидкого економічного відновлення України. В даному контексті перед владою постає важливе завдання, від вирішення якого залежатимуть динаміка економічного зростання та якість структурних зрушень у середньо- та довгостроковій перспективі: **забезпечити реалізацію стимулюючого потенціалу податкової політики з одночасним збереженням чи навіть посиленням її фіскальної ефективності.**

Усвідомлюючи нагальність і необхідність проведення податкової реформи, Президент України поставив перед Урядом завдання розробити та подати до парламенту проект Податкового кодексу України, що

було зроблено в першій половині червня. Є очевидним, що без наявності такого базового нормативно-правового акта вітчизняна податкова система й надалі характеризуватиметься фрагментарністю, нестабільністю та численними законодавчими суперечностями, що різко девальвує її фіскальну та регулятивну функції.

Прийняття кодексу дозволить створити прогнозоване і зрозуміле правове поле. Водночас законодавчі зміни не повинні полягати виключно у кодифікації діючих норм. Податкова політика потребує не лише коригування переліку податків та їх ставок, а й реформування ідеології, пріоритетів діяльності та механізмів реалізації поставлених цілей.

**Стратегічною метою реформи має стати перехід від домінування принципу фіскалізму податкової політики, коли вона розглядається виключно як інструмент мобілізації доходів до бюджету, до більш активної реалізації її регулятивного потенціалу в напрямі стимулювання економічного розвитку.**

На відміну від періоду економічного зростання 2005-2008 років, коли перехід до нової моделі податкової політики можна було здійснити за рахунок стримування динаміки соціальних видатків бюджету, наразі Уряд обмежений у своїх діях і буде вимушений розтягнути період реформ на декілька років. Крім того, в умовах обмеженості бюджетних коштів реформа податкової політики потребує додаткових фінансових ресурсів, які необхідно віднайти в процесі самої реформи.

Представлене дослідження присвячене аналізу наявних і розробці нових механізмів реалізації стимулюючого потенціалу податкової політики в умовах обмеженості фінансових ресурсів та актуальності фіскальних завдань. Авторами запропоновано нові підходи та механізми щодо реалізації пріоритетів податкової реформи.

## **1. СИСТЕМНІ ПРОБЛЕМИ І СУПЕРЕЧНОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ ТА ЧИННИКИ ЇХ ФОРМУВАННЯ**

Українська податкова система є однією з найбільш складних і найменш ефективних не тільки серед країн європейського регіону, а й у глобальному порівнянні, що регулярно підтверджують міжнародні звіти та рейтинги, дослідження вітчизняних економістів, а також оцінки інвесторів, що працюють в Україні.

У рейтингу податкових систем Paying Taxes 2010, підготовленому Світовим банком спільно з PriceWaterhouseCoopers, Україна посіла 181 місце зі 183 досліджуваних країн. За даними дослідження, середньооста-

тистичне українське підприємство протягом року сплачує 147 податків та платежів, що є найгіршим показником у світі (183 місце). Для порівняння, в Росії кількість платежів складає – 11, Польщі – 40, Чехії – 12, Білорусі – 107, Грузії – 18, США – 10, Франції – 7, Китаї – 7 (табл. 1). Більшість податків і внесків (96) в Україні пов'язана з оподаткуванням праці.

*Таблиця 1*

**Сприятливість податкових систем країн світу**

Країна	Кількість платежів	Затрачений час, год.	Навантаження на прибуток, %	Рейтинг
Данія	9	135	29,2	13
Канада	9	119	43,6	28
Швеція	2	122	54,6	42
Латвія	7	279	33,0	45
Франція	7	132	65,8	59
США	10	187	46,3	61
Грузія	18	387	15,3	64
Німеччина	16	196	44,9	71
Греція	10	224	47,4	76
Болгарія	17	616	31,4	95
Росія	11	320	48,3	103
Азербайджан	22	376	40,9	108
Чехія	12	613	47,2	121
Угорщина	14	330	57,5	122
Японія	13	355	55,7	123
Китай	7	504	63,8	125
Аргентина	9	453	108,1	142
Румунія	113	202	44,6	149
Бразилія	10	2600	69,2	150
Польща	40	395	42,5	151
Індія	59	271	64,7	169
Україна	147	736	57,2	181
Білорусь	107	900	99,7	183

*Джерело: Paying Taxes 2010: The global picture / PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2009. – P. 77-88.*

До слова, вітчизняна система оподаткування нараховує 28 загальнонаціональних і 14 видів місцевих податків і зборів. Вартість адміністрування багатьох з них перевищує надходження від їх справляння.

Закономірно, що розгалужена система податків вимагає значних матеріальних і часових затрат на їх облік та сплату. На виконання обов'язкових податкових процедур, таких як ведення податкового обліку, підготовка та подання звітності, сплата податків та інших, вітчизняні підприємці щорічно витрачають 736 робочих годин (175 місце). Для порівняння, в Росії витрати на аналогічні заходи становлять 320 годин, Польщі – 395, Чехії – 613, Грузії – 387, США – 187, Франції – 132, Китаї – 504, Білорусі – 900 (див. табл. 1). Майже половина витраченого українськими підприємствами часу йде на облік, нарахування, сплату податків і внесків, знову ж таки пов'язаних з оплатою праці.

Сукупні фінансові витрати українських підприємств на ведення податкового обліку та пов'язаних з ним операцій (вивчення податкового законодавства, підготовка звітності та податкових накладних, сплата податків і зборів), за даними 2007 року, становлять 4,85 млрд грн, або майже 0,7 % від ВВП<sup>1</sup>.

Ще однією слабкою ланкою податкової системи України є високий показник навантаження на комерційний прибуток підприємств<sup>2</sup>, понад 57 % якого вилучається до бюджету та позабюджетних соціальних фондів (149 місце). 43,1 % комерційного прибутку йде на сплату внесків та відрахувань з фонду оплати праці, 12,3 % – податку з прибутку підприємств. За показником імпліцитної ставки корпоративного податку середньостатистичного підприємства Україна відповідає середньому рівню ЄС (12,4 %). Водночас, у країнах з новою ринковою економікою даний показник є відчутно нижчим, ніж в Україні. **За рівнем оподаткування праці вітчизняна податкова система знаходиться серед найбільш обтяжливих як порівняно з ЄС (28,6 %), так і загалом у світі (16,1 %).**

На макроекономічному рівні високе податкове навантаження на підприємства ілюструється високим показником податкового коефіцієнта, який відображає рівень перерозподілу ВВП через консолідований бюджет країни системою оподаткування. В минулому році він наблизився до 40 %, тоді як ще в 2004 році був на рівні 31,8 % (рис. 1). До слова,

<sup>1</sup> Вартість дотримання податкового законодавства в Україні. – К.: Міжнародна фінансова корпорація, 2009.

<sup>2</sup> У міжнародній практиці комерційний прибуток визначається як чистий дохід, скоригований на матеріальні затрати виробництва, амортизацію, операційні та адміністративні витрати, але без урахування внесків до соціальних фондів і прямих податків.

середній рівень податкового коефіцієнта для країн-нових членів ЄС, економіки яких за якісними характеристиками подібні до української, становить близько 33 %.

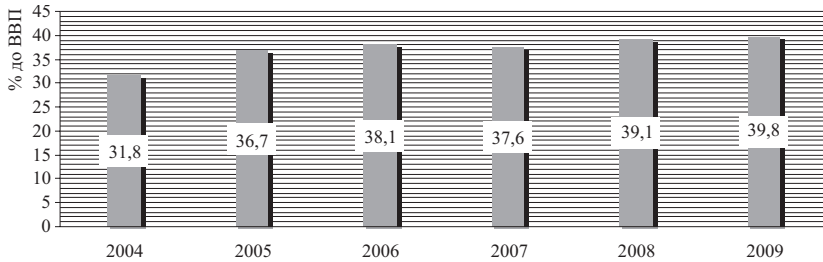


Рис. 1. Податкове навантаження на економіку України (податковий коефіцієнт\*) у 2004-2009 роках, %

\*З урахуванням платежів до позабюджетних соціальних фондів

Низька оцінка якості вітчизняної податкової системи свідчить про наявність у ній серйозних проблем і внутрішніх суперечностей. Ключовими негативними чинниками, що визначають надто низькі конкурентні позиції української податкової системи, є такі:

**1. Нестабільність, внутрішня суперечливість і неузгодженість податкового законодавства.** Чинне законодавство нараховує близько 600 законів та підзаконних актів, що регламентують податкову систему України. Деякі законодавчі акти суперечать один одному щодо нарахування чи адміністрування одного й того ж податкового платежу.

**2. Високе податкове навантаження на бізнес.** Особливо це стосується оподаткування оплати праці. Порівняно зі східноєвропейськими країнами інтегральна ставка соціальних нараховувань на фонд оплати праці в Україні є приблизно однаковою (близько 42-43 %). Проте в Україні навантаження суттєво зміщено у бік роботодавців. З-поміж країн ЄС лише в Естонії і Литві працівники сплачують відповідно 1,0 і 3,0 % заробітної плати до соціальних фондів. У Польщі та Словенії ставки, за якими здійснюють відрахування працівники, становлять відповідно 25,1 % і 22,1 %, у решті країн – від 2,8 % до 9 %.

**3. Нераціональний розподіл податкового тиску між факторами виробництва.** В Україні основний податковий тиск здійснюється на капітал і людські ресурси, які в сучасних економічних умовах є рушіями

становлення інвестиційно-інноваційної моделі економіки. Високе навантаження на фонд оплати праці і прибуток корпорацій є чинником стримування інвестицій в основні фонди та розвитку людських ресурсів.

**4. Низька рентабельність податкової системи.** Затрати вітчизняної податкової системи на збирання 100 грошових одиниць податків у 3-4 рази перевищують аналогічний показник у країнах ЄС, що свідчить про непродуктивні видатки податкової служби та про її недостатню ефективну роботу.

**5. Низька фіскальна ефективність податкової системи.** Через нездатність підвищити продуктивність податку за рахунок перекриття схем мінімізації та ухиляння від сплати податків держава втрачає значний обсяг фінансових ресурсів. За нашими розрахунками, лише від мінімізації та ухиляння від сплати ПДВ бюджет втрачає 26 % даного податку від його потенційно можливого надходження.

**6. Складність системи адміністрування податків.** Через недосконале законодавство, а також значний обсяг бюджетних втрат від оптимізації оподаткування податкова служба запроваджує додаткові заходи та обмеження, під дію яких досить часто потрапляють і сумлінні платники податків. Показовою є ситуація з уведенням реєстру податкових накладних, який ускладнив підготовку податкової звітності для всіх платників ПДВ, хоча був запроваджений для боротьби з недобросовісними платниками податків.

**7. Централізація фінансових ресурсів та повноважень стосовно їх розподілу.** Більшість ключових податків сьогодні закріплені виключно за державним бюджетом. Ті ж, що закріплені за місцевими бюджетами, належать до кошику доходів, що враховуються при визначенні розміру міжбюджетних трансфертів. Іншими словами, якщо доходи від сплати податку зростуть, то місцевим бюджетам від цього не буде жодної користі, оскільки на аналогічну величину скоротиться обсяг трансферту з держбюджету. У підсумку склалася дестимулююча система міжбюджетних відносин, за якої місцеві органи влади, не маючи зацікавленості, взагалі усунулися від проблем податкової політики.

**8. Безсистемне та невинуватене надання податкових пільг і звільнень,** що посилює податкове навантаження на ефективні підприємства, які сумлінно сплачують податки. Широкий перелік податкових преференцій викривлює фіскальний простір, надаючи окремим підприємствам і галузям більш вигідні вихідні позиції, автоматично знижуючи конкурентоспроможність суб'єктів підприємницької діяльності, які не мають можливості лобіювати надання їм податкових пільг.



В умовах стійкого зростання податкових надходжень до бюджету, що спостерігалось у 2000-2008 роках, недоліки податкової системи не були особливо відчутними для макроекономічної стабільності, оскільки за профіциту фінансових ресурсів держава проводила досить м'яку фіскальну політику, не посилюючи прямо чи опосередковано податковий тиск. Понад те, завдяки стримуванню динаміки розширення бюджетних видатків у 1998-2004 роках додаткові фінансові ресурси були спрямовані на зниження податкового навантаження на економіку. В цей період були знижені ставки податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб, запроваджена спрощена система оподаткування, обліку та звітності, розширено перелік податкових пільг, а тверді ставки податків (плата за користування надрами, акцизний збір, транспортний збір та ін.) практично не індексувалися.

Проте з 2004 року в Україні розпочався політичний цикл економічної політики, який характеризувався випереджаючим зростанням видатків бюджету. Часта ротація складу Кабінету Міністрів змушує кожен новий уряд провадити більш «щедру» бюджетну політику, аніж його попередники, що вимагає мобілізації додаткового обсягу податкових надходжень. Це сформувало запит на посилення фіскальної функції податкової політики. Переорієнтація її пріоритетів супроводжувалася різким збільшення розриву між динамікою доходів бюджету та податкових надходжень, з одного боку, та темпами зростання ВВП, з іншого (рис. 2).

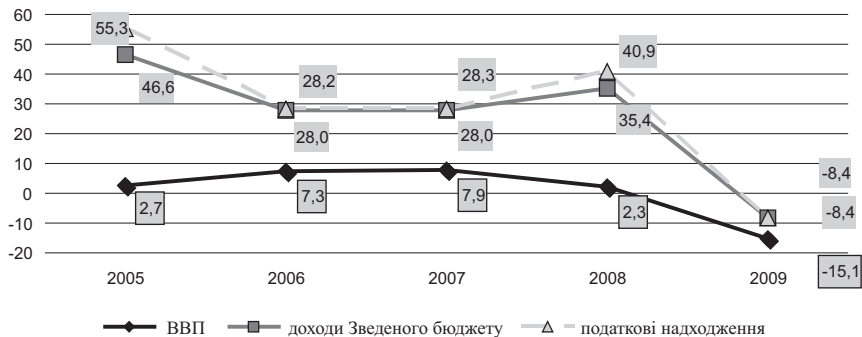


Рис. 2. Динаміка доходів Зведеного бюджету, податкових надходжень і ВВП у 2005-2009 роках, %

Спочатку додатковий фінансовий ресурс забезпечувався за рахунок скорочення обсягу податкових пільг (2005-2008 роки). В розрізі динаміки окремих податків (Додаток 1) чітко простежується, що виперед-

жаючими темпами в цей період зростали надходження від сплати ПДВ та податку на прибуток, пільги зі сплати яких були найчисленнішими.

Проте видатки бюджету зростали настільки динамічно, що додаткові надходження від тотального скасування пільг були досить швидко вичерпані. **З 2008 року зобов'язання бюджету виявилися вже настільки значними, що Уряду не вистачало податкових надходжень відповідного бюджетного періоду, а тому він перейшов до політики мобілізації податків з майбутніх періодів та невиконання своїх зобов'язань з повернення надмірно сплачених податків.**

До апогею фіскалізму податкова політика була доведена в 2009 році, коли вона була повністю зорієнтована на наповнення державного бюджету, навіть за рахунок актуалізації дестимулюючих наслідків для економіки. Різне скорочення ВВП, падіння товарообігу, погіршення фінансових результатів діяльності підприємств і зниження доходів населення спровокували різке звуження дохідної бази бюджету. Попри нагальну необхідність оптимізувати видатки, сконцентрувавши ресурси лише на пріоритетних напрямках, Уряд у 2009 році поставив перед собою досить широкий перелік завдань:

- зберегти і навіть підвищити рівень соціального захисту населення;
- розширити субсидії окремим галузям економіки (хімія, чорна металургія, сільське господарство, будівництво та ін.);
- рекапіталізувати банківську систему;
- розширити капітальні інвестиції.

Фінансування заходів у рамках кожного напрямку потребувало додаткового обсягу бюджетних коштів. Водночас в умовах охолодження ділової активності складним завданням стало збереження фінансової бази держави принаймні на рівні попередніх періодів.

Для мобілізації фінансових ресурсів Кабінет Міністрів використовував низку суперечливих інструментів, які дали можливість збільшити доходи бюджету, проте посилили фіскальний тиск на економіку, що призвело до поглиблення спаду.

**1. Підвищення розміру ставок податків.** Протягом 2009 року за ініціативою Уряду парламент прийняв 6 законів, що підвищували податки та збори (обов'язкові платежі). Водночас варто відзначити, що в досить складних умовах КМУ уникнув збільшення прямого податкового навантаження на вітчизняний бізнес, змістивши об'єкт оподаткування на споживання. КМУ ініціював підвищення ставок акцизного збору з товарів, які не є товарами першої необхідності для населення (передусім алкогольні та тютюнові вироби, пиво, імпортовані автомобілі), та дещо підвищив ставки транспортного податку для дорогих автомобілів.

**2. Розширення бази оподаткування** за рахунок активізації боротьби з мінімізацією оподаткування та посилення роботи зі стягнення нарахованої, але не сплаченої частини податкових зобов'язань. Найбільшою складовою останньої є податковий борг, формування якого часто є наслідком не стільки неплатоспроможності підприємства, скільки його бажання безоплатного користування бюджетним фінансовим ресурсом. Крім того, Уряд проводив досить активну політику з метою перекривання схем, які дозволяли бізнесу звужувати базу оподаткування та зменшувати розмір нарахованих податків.

**3. Вилучення до бюджету частини фінансових ресурсів підприємств** шляхом затримки з відшкодуванням ПДВ та авансових стягнень податків, передусім податку на прибуток. За минулий рік переплати зросли на 3,7 млрд грн, або 41,0 %, а не відшкодовані грошовими коштами суми ПДВ за рік збільшилися на 9,1 млрд грн (на 70,8 %), у тому числі протерміновані – на 3,3 млрд грн (у 2,1 разу).

Якщо перші два напрями роботи зі збільшення доходів бюджету були достатньо обґрунтованими, то **зростання авансових переплат за ключовими податками, різке збільшення обсягу невідшкодованого ПДВ, намагання Уряду максимально обмежити право на податковий кредит є інструментами вилучення з підприємств більшого обсягу коштів, ніж вони мали сплатити до бюджету за результатами своєї діяльності протягом відповідного бюджетного періоду.** Така податкова політика дозволила профінансувати соціальні статті бюджету, проте стала чинником охолодження ділової активності корпоративного сектору.

Таким чином, **українська податкова система останніми роками не лише втратила динамізм якісного розвитку, а й продукує ризики для макроекономічної стабільності.** Влада майже не приділяла уваги модернізації податкової системи, через що остання характеризується низькою фіскальною ефективністю та не є сприятливою для ведення бізнесу. В умовах посткризового відновлення економіки така модель податкової політики є стримуючим чинником економічного зростання.

## **2. ЗАВДАННЯ ТА ПРІОРИТЕТИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ПОСТКРИЗОВОГО ВІДНОВЛЕННЯ ЕКОНОМІКИ**

Потреба в докорінному реформуванні податкової системи України є очевидною. Проведення податкової реформи проголошено одним із пріоритетних завдань як Президентом, так і Кабінетом Міністрів

України. Водночас уже на першому етапі виникає низка проблем, без розв'язання яких ефективність реалізації податкової реформи буде поставлена під сумнів. Серед них:

- **відсутність системного комплексного бачення податкової політики, її завдань, цілей та пріоритетів.** На дев'ятнадцятому році незалежності в державі немає чіткої, зрозумілої ідеології податкової політики, яка була б схвалена широким колом політичних сил, бізнесом і громадянами. Нинішня система оподаткування України формувалася еkleктично, без розуміння глибинних взаємозв'язків між її окремими елементами та за відсутності єдиної концепції, яка мала б містити чіткі пріоритети та принципи податкової політики. В Україні немає чіткого розуміння, які фактори виробництва мають нести максимальний фінансовий тиск, які податки – виконувати фінансову функцію, а які – регулюючу, на які об'єкти оподаткування має бути зміщено податкове навантаження, а на які, навпаки, послаблене тощо. В умовах обмеженості ресурсів було б раціонально визначити пріоритети розвитку України і відповідно до них проводити адекватну податкову політику. Якщо орієнтиром є побудова соціальної економіки, мають бути збережена ставка на прибуток на нинішньому рівні і знижені ставки непрямих податків, передусім ПДВ. Коли ж Уряд на перший план ставить пошкваллення інвестиційної активності, логічним кроком є зниження податкового навантаження на прибуток і збереження ставок податків на споживання;

- **відсутність сталих орієнтирів реформування податкової системи.** Кожен новий уряд передусім вирішує поточні завдання, досить часто без урахування наслідків своєї кон'юнктурної політики в майбутньому. Понад те, ротація складу Кабінету Міністрів досить часто приводить до кардинального перегляду принципів, об'єктів, порядку нарахування та ставок оподаткування (характерним прикладом є акцизні збори, плата за спеціальне користування надрами, рентні платежі). Останніми роками поляризація політичних сил призвела до того, що кожен новий уряд скасовує базові документи стосовно податкової реформи своїх попередників і схвалює власний варіант. Показовим стало затвердження урядом Ю. Тимошенко Стратегії реформування податкової системи України<sup>3</sup> з одночасним скасуванням Концепції реформування податкової системи України<sup>4</sup>, що була прийнята урядом В. Януковича.

<sup>3</sup> Розпорядження КМУ від 23 грудня 2009 р. № 1612-р «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи».

<sup>4</sup> Розпорядження КМУ від 19 лютого 2007 р. № 56 «Про схвалення Концепції реформування податкової системи».

Нинішній Уряд також ігнорує діючу Стратегію попередників і розробляє проєкт Податкового кодексу на власній платформі. За відсутності гарантій довгострокового перебування при владі будь-якого уряду, існує ризик, що персональні ротації в Кабінеті Міністрів можуть знову докорінно змінити ідеологію реформування податкової системи.

Реальністю є відсутність базових даних (завдання, цілі, пріоритети), які повинні стати основою ідеології податкової реформи. Діюча Стратегія реформування податкової системи, як і більшість інших документів подібного плану, не дають чіткої відповіді на те, які завдання податкової політики мають стати пріоритетними для держави. Формулювання на кшталт того, що «завдання податкової політики мають бути спрямовані на побудову сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі» фактично нівелюють орієнтири податкової політики. В умовах обмеженості фінансових ресурсів, збереження технологічної відсталості економіки реалізувати одночасно всі названі пріоритети досить складно.

Фінансово-економічна криза продемонструвала, що будувати європейську систему соціального захисту в Україні ще зарано. Зосередження ресурсів у 2005-2008 роках виключно на підвищенні соціальних стандартів без якісного реформування економіки було хибним шляхом, підтвердженням чого стало глибоке падіння ВВП, інвестицій та добробуту населення. В нинішніх умовах ключовою метою економічної політики уряду має стати розбудова конкурентоспроможної економіки, відповідно до чого слід формувати адекватну систему оподаткування та проводити сприятливу податку політику.

Певний прогрес досягнутий у «Програмі економічних реформ в Україні на 2010-2014 роки», де зазначається, що податкова реформа здійснюється з метою забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів.

На основі визначених пріоритетів у Програмі поставлені такі стратегічні завдання:

- зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків;
- підвищення ефективності адміністрування податків;
- побудова цілісної та всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із законодавством ЄС;

- встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України;
- зменшення глибини соціальної нерівності.

Перелік стратегічних завдань відображає розуміння ключових викликів та проблем, що стоять сьогодні перед податковою політикою України. Водночас очевидним є те, що в умовах критичного розбалансування сектору публічних фінансів оперативно реалізувати весь комплекс необхідних заходів не видається можливим.

Єдино можливим варіантом проведення ефективної податкової реформи в даній ситуації, на нашу думку, є реалізація її в три етапи:

**1. Подолання дисбалансів сектору публічних фінансів.** Сукупний дефіцит держбюджету, Пенсійного фонду України та квазісуверенних інститутів сектору публічних фінансів (НАК «Нафтогаз України») в минулому році сягнув 12 %, капітальні видатки скорочені до мінімуму, зросла заборгованість Уряду перед платниками податків, а здатність держави фінансувати взяті на себе зобов'язання була поставлена під сумнів. В умовах колосальних розривів між доходами та зобов'язаннями держави Уряд приречений на проведення жорсткої фіскальної політики, спрямованої на посилення тиску на корпоративний сектор, і є обмеженим у проведенні якісних змін. У цих умовах реалізація таких важливих завдань податкової реформи, як зниження ставок бюджетоформуючих податків чи передача місцевим бюджетам загальнодержавних податків, стає неможливою. Спочатку уряд має відновити ефективність і дієвість бюджетно-податкової політики, забезпечити стабільне фінансування своїх поточних і капітальних зобов'язань, погасити заборгованість із заробітних плат, соціальних виплат, пенсій та невідшкодованого ПДВ, а вже після цього переходити до реалізації названих заходів.

**2. Підвищення фіскальної ефективності податкової системи.** Реалізація стратегічних завдань податкової політики вимагатиме додаткового обсягу фінансових ресурсів у вигляді видатків на їх проведення та втрат доходів бюджету від їх реалізації. Гострий дефіцит фінансових ресурсів бюджету вимагає підвищення фіскальної ефективності податкової системи, проте це має бути реалізовано за допомогою важелів, що не суперечать цілям поживлення економічної активності.

Збільшення податкових надходжень бюджету можна досягти:

- запровадженням нових податків і збільшенням ставок діючих;
- підвищенням продуктивності діючих податків.

Нинішньому Уряду необхідно знайти оптимальний баланс між двома інструментами. Доступними заходами, на нашу думку, сьогодні є:

- підвищення ставок непрямих податків, передусім акцизних зборів, розширення групи підакцизних товарів за рахунок предметів розкоші;
- підвищення транспортного податку для автомобілів з високою потужністю двигуна;
- запровадження податку на житлову нерухомість площею понад 400 кв. м;
- підвищення продуктивності ПДВ, що має значний резерв збільшення надходжень;
- активізація боротьби з мінімізацією оподаткування та посилення роботи зі стягнення нарахованої, але не сплаченої частини податкових зобов'язань;
- посилення фіскального тиску на господарську діяльність, пов'язану з експлуатацією та споживанням природних ресурсів;
- запровадження прогресивної шкали оподаткування прибуткового податку з фізичних осіб;
- підвищення ставок єдиного податку та передбачення їх щорічної індексації, запровадження додаткових обмежень щодо видів діяльності, на які не може бути поширена спрощена система оподаткування.

Попри високий фіскальний тиск, Україна має значний резерв для збільшення податкових надходжень. Це обумовлено наявністю значного тіньового сектору економіки, який за різними оцінками становить від 20 до 50 % ВВП. Одним із ключових чинників високої частки тіньової економіки є мінімізація та ухилення від сплати податків. Якщо боротьбою з останнім явищем мають займатися органи податкової міліції, то мінімізація оподаткування є наслідком неузгодженості, суперечливості та недосконалості діючого законодавства.

**3. Зниження фіскального тиску на економіку та децентралізація джерел податкових надходжень.** Реалізація комплексу заходів на попередніх етапах дасть можливість Уряду віднайти ресурси для втілення стимулюючого потенціалу податкової системи. Він має бути спрямований на вирішення таких завдань:

- *стимулювання інвестиційної активності корпоративного сектору.* Підприємствам, що мають намір здійснювати активну інвестиційну політику, має бути надана державна підтримка у вигляді податкових пільг і преференцій за умови еквівалентної вигоди від їх діяльності для держави, що може проявлятися у створенні робочих місць, зниженні екологічного тиску, збільшенні бюджетних надходжень, валютної виручки тощо;
- *створення сприятливих умов для розвитку високотехнологічних виробництв та експорту* за рахунок надання податкових пільг і запро-

вадження спеціальних податкових режимів. Сьогодні в Україні немає жодного підприємства, що виготовляє продукцію шостого технологічного укладу, через що Україна має працювати в даному напрямі активніше, ніж інші країни. Для цього необхідно створити максимально сприятливі податкові умови для підприємств, що займаються НДДКР;

- *стимулювання ділової активності в депресивних регіонах* через відновлення територіальних податкових пільг і стимулів. Вирівнювання економічного розвитку регіонів України має стати одним із ключових пріоритетів діяльності влади, оскільки дозволить подолати не лише економічний розрив, а й політичну дезінтеграцію в державі;

- *раціоналізація використання природних ресурсів та зниження антропогенного тиску на екологію*. Це дозволить не тільки підвищити ефективність економіки, знизити екологічний тиск, а й реалізувати додатковий фіскальний потенціал. У даному напрямі необхідно розпочати реалізацію так званої еколого-трудової податкової реформи, зміст якої полягає в зниженні фіскального навантаження на фонд оплати праці за рахунок введення нових чи підвищення існуючих податків на забруднення і використання ресурсів та енергоносіїв.

Реалізація стимулюючого потенціалу податкової системи повинна здійснюватися через оптимальне поєднання дії таких інструментів:

- *зниження ставки податку на прибуток*. У даному випадку не обов'язково знижувати номінальну ставку. Доцільнішим вбачається введення податкової «вилки» для податку. З метою стимулювання інвестиційної діяльності необхідно знизити до 10 % ставку податку на частину прибутку, який реінвестується в модернізацію основних фондів;

- *запровадження прискореної амортизації*. Необхідно збільшити нормативи амортизації для більшості основних фондів, що вивільнить ресурс для розширення інвестицій. Значний позитивний ефект досягається за умови перевищення фіскальної амортизації над економічною (бухгалтерською). В Україні ж остання наразі перевищує фіскальну. Це означає, що частина доходу, яку держава дозволяє підприємству спрямувати на відновлення основних фондів, не є достатньою навіть для їх простого відтворення. В країнах ЄС за рахунок амортизації фінансується 60 % інвестицій, в Україні – лише 25-27 %;

- *зниження податкового навантаження на фонд оплати праці*. Як уже було зазначено, в Україні має місце найвищий рівень податкового навантаження на фонд оплати праці, який несуть роботодавці. Вважаємо, що в умовах досить низької номінальної ставки податку з доходів фізичних осіб цілком можливим є перерозподіл податкового



тиску в бік працівників, але з гарантією збереження ставки податку з фізичних осіб на рівні 15 %. Водночас необхідно застеретти, що надмірне зниження податкового навантаження на фонд оплати праці призведе до витіснення капіталу робочою силою, тому навантаження на працю завжди має бути вищим, ніж на капітал;

- *надання галузевих і територіальних податкових пільг.* Система галузевих і територіальних пільг при їх обґрунтованому застосуванні дозволяє отримати значний економічний ефект, про що буде сказано далі. Водночас попередній досвід має змусити Уряд запровадити такі критерії надання цих пільг, які унеможливлять масове їх використання для мінімізації оподаткування чи отримання конкурентних переваг перед іншими учасниками ринку;

- *спрощення процедури відшкодування ПДВ.* Даний інструмент має бути застосований до тих підприємств, що здійснюють виробництво та експорт високотехнологічної продукції. Це дозволить створити їм сприятливі умови для розширення виробництва в Україні.

**Окремим важливим завданням на третьому етапі реалізації податкової реформи має стати посилення фінансової самостійності регіонів за рахунок перерозподілу системи податків по вертикалі.** Даний напрям реформування є найбільш затратним, оскільки автоматично звужить фінансову базу Уряду. Через це необхідно розробити такі механізми його реалізації, які дозволять підвищити фінансову самостійність регіонів не тільки за рахунок передачі частини доходів від стягнення державних податків, а й за рахунок надання їм можливості збільшити доходи бюджетів шляхом підвищення ефективності роботи.

Таким чином, стратегічними цілями реформування податкової політики в умовах посткризового відновлення економіки мають стати формування сприятливого фіскального простору для бізнесу, ефективної та децентралізованої податкової системи, здатної забезпечити фіскальні запити державного та місцевих бюджетів.

### **3. ПРОЕКТ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ: ПРОГРЕСИВНІ КРОКИ ТА ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИ**

15 червня ц.р. Кабінетом міністрів було подано до Верховної Ради України проект Податкового кодексу України, який мав бути прийнятий вже на поточній сесії. Оперативність уряду в підготовці цього документа пояснюється намірами сформувати бюджет на наступний рік уже на новій правовій базі. Водночас **враховуючи надмірний обсяг**

проекту кодексу та значну кількість важливих нових норм, що суттєво коригують окремі аспекти податкової системи, раціональним видається надання депутатському корпусу, представникам бізнесу, економічним експертам і громадськості певного часу для детального ознайомлення з його змістом та аналізу впливу на економічні процеси в державі.

На наш погляд, проект Податкового кодексу містить як вельми прогресивні кроки, так і певні дискусійні норми, що суперечать завданням і пріоритетам податкової політики в умовах посткризового відновлення економіки.

Проаналізувавши зміст даного документа, можна виділити низку значних позитивних зрушень податкової системи, що зафіксовані в проекті та корелюють із ключовими завданнями економічної політики, визначеними в Посланні Президента України В. Януковича до Українського народу та Програмі економічних реформ в Україні на 2010-2014 роки.

#### ***а) Скорочення кількості податків і зборів та зниження податкового тиску на економіку***

Проектом Податкового кодексу здійснено значний прогрес у напрямі формування цілісної та зрозумілої системи оподаткування. Замість конгломерату понять «податок», «платіж», «збір» «плата», «внески», які нині складають систему оподаткування, в Кодексі чітко розрізняються два режими обов'язкових платежів – «податок» і «збір».

Податком визначається обов'язковий, безумовний, індивідуально безвідплатний платіж, що справляється з платників податків у формі відчуження грошових коштів або інших матеріальних активів, у тому числі при виконанні угод про розподіл продукції, що належать їм на правах власності, оперативного управління чи господарського відання, з метою забезпечення діяльності держави та територіальних громад.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій.

Важливим позитивним кроком стало скорочення кількості загальнодержавних і місцевих податків і зборів. Замість 28 загальнодержавних та 14 місцевих обов'язкових платежів, що закріплені Законом України «Про систему оподаткування», проектом Податкового кодексу пропонується запровадити відповідно 19 та 5 платежів. При цьому до

2015 року буде скасовано ще один державний і два місцевих збори, таким чином **кількість державних місцевих платежів становитиме 18 та 3 відповідно.**

Стосовно державних податків (табл. 2) частину пропонується скасувати (податок на нерухоме майно, збір за проведення гастрольних заходів, податок на промисел), іншу частину – перевести в режим неподаткового платежу (судовий збір, державне мито). В основному з системи оподаткування було вилучено ті податки, що фактично не функціонували.

Два податки були замінені одним: збір за спеціальне використання природних ресурсів у частині платежів за надра і збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, які мають майже тотожну базу оподаткування, були об'єднані в плату за користування надрами.

Низку податків і зборів, навпаки, було розділено. Зокрема, рентні платежі диференційовано на:

- рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
- рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

Збір за спеціальне використання природних ресурсів розділений на:

- плату за користування надрами;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

*Таблиця 2*

### **Порівняння діючої системи державних податків і зборів з варіантом, запропонованим проектом Податкового кодексу**

Закон України «Про систему оподаткування»	Податковий кодекс
Податок на додану вартість	Податок на додану вартість
Акцизний збір	Акцизний податок
Податок на прибуток підприємств	Податок на прибуток підприємств
Податок на доходи фізичних осіб	Податок на доходи фізичних осіб
Мито	Мито
Державне мито	Виключено
Податок на нерухоме майно	Скасовано

## Продовження табл. 2

Плата за землю	Плата за землю
Рентні платежі	Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України
	Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Податок на транспортні засоби
Податок на промисел	Скасовано
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	Екологічний податок
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	Плата за користування надрами
Збір за спеціальне використання природних ресурсів	Збір за спеціальне використання води
	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	Скасовано
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	Виключено
Збір до Державного інноваційного фонду	Скасовано
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	Передано місцевим бюджетам
Фіксований сільськогосподарський податок	Фіксований сільськогосподарський податок
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства (застосовується до 31 грудня 2014 року)

Закінчення табл. 2

Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України	Виключено
Збір за використання радіочастотного ресурсу України	Збір за користування радіочастотним ресурсом України
Збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний)	Виключено
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
Збір за проведення гастрольних заходів	Скасовано
Судовий збір	Виключено
Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	Виключено
Єдиний податок*	Єдиний податок

Збір за забруднення навколишнього природного середовища пропонується замінити екологічним податком, що змінить режим його адміністрування. Зміна поняття «акцизний збір» на «акцизний податок» продиктована необхідністю внесення термінологічної ясності.

Варто зазначити, що Уряд залишив за собою право самостійно встановлювати розмір і механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію та збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Очевидно, саме через це в процесі підготовки проекту Податкового кодексу було відкинуто ідею про заміну вказаних зборів на акцизний податок, адже режим останнього мінімізував би вплив Уряду на його адміністрування в частині встановлення ставки й порядку нарахування.

\* Не включений до Закону України «Про систему оподаткування». Функціонує на підставі Указу Президента України від 03.07.98 р. №727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва».

Скорочення кількості державних податків і зборів є, безумовно, позитивним кроком. Водночас необхідно підкреслити, що **вилучені платежі не створювали додаткового тиску на економіку, а лише перерозподіляли кошти на підтримку окремих сфер**. Зокрема, збір за проведення гастрольних заходів, який спрямовується до спеціального фонду бюджету, використовується як інструмент підтримки вітчизняної культури за рахунок оподаткування діяльності в Україні іноземних артистів. У даному контексті його скасування не видається необхідним і таким, що відчутно полегшить податковий тиск на економіку. Аналогічне зауваження стосується і збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, який пропонується скасувати 31 грудня 2014 року.

Крім того, **досить дискусійним рішенням є скасування податку на нерухомість**. Попри його наявність у нинішній системі оподаткування, наразі він не функціонує. Податок на нерухомість, який містився в робочому варіанті проекту Податкового кодексу, на наш погляд, був достатньо прогресивною ідеєю і дієвою пропозицією, відповідно до якої оподаткуванню підлягала площа об'єкта (квартири), що перевищує 300 кв.м. Для фізичних осіб була встановлена ставка 2 % від розміру мінімальної заробітної плати (близько 20 грн), помножена на метраж. Для юридичних осіб податок на нерухомість був встановлений у розмірі 0,5 % балансової вартості об'єкта, яку визначає БТІ. Виключення податку на нерухомість з переліку податків свідчить, що Уряд відмовився від ідеї його запровадження.

Ще відчутніше, ніж державні, були скорочені місцеві податки. Відповідно до проекту кодексу, скасовуються 10 місцевих податків і зборів<sup>5</sup> (табл. 3). Витрати на адміністрування більшості зі скасованих податків та зборів перевищували надходження від їх справляння, тому таке рішення видається обґрунтованим.

Водночас, оскільки місцеві податки належать до кошика, що не враховується при розрахунку державних трансфертів, раціональною бачиться передача з переліку державних до місцевих низки податків і зборів, на обсяг мобілізації яких місцеві органи влади мають вагомий вплив. Зокрема, такими є єдиний податок і плата за землю.

**Позитивним кроком податкової реформи, крім скорочення кількості податків і зборів, стало зниження ставок ключових податків.** Проект

<sup>5</sup> Комунальний податок, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збір за право використання місцевою символікою, збір із власників собак, збір за видачу ордера на квартиру, збір за участь у перегонах на іподромі, збір за виграш на перегонах на іподромі, збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право проведення кіно- і телезйомок, збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей

Податкового кодексу передбачає поетапне зниження ставки податку на додану вартість у період з 2012–2014 рр. з 20 % до 17 % (з 1 січня 2012 року – до 19 %, з 1 січня 2013 року – до 18 %, а з 1 січня 2014 року – до 17 %).

*Таблиця 3*

**Порівняння діючої системи місцевих податків і зборів  
з варіантом, запропонованим проектом Податкового кодексу**

Закон України «Про систему оподаткування»	Проект Податкового кодексу
Податок з реклами	Податок з реклами
Комунальний податок	Скасовано
Збір за припаркування автотранспорту	Збір за місця для паркування транспортних засобів (застосовується до 31 грудня 2013 року)
Ринковий збір	Ринковий збір (застосовується до 31 грудня 2013 року)
Збір за видачу ордера на квартиру	Скасовано
Курортний збір	Туристичний збір
Збір за участь у бігах на іподромі	Скасовано
Збір за виграш на бігах на іподромі	Скасовано
Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Скасовано
Збір за право використання місцевої символіки	Скасовано
Збір за право проведення кіно- і телезйомок	Скасовано
Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей	Скасовано
	Збір за здійснення деяких видів підприємницької діяльності

Крім того, планується зниження податку на прибуток підприємств на 5 в.п. – з 25 % до 20 % у 2011 році і його подальше щорічне зниження на 1 п.п. до 17 % у 2014 році (рис. 3).

Позитивним кроком стало запровадження додаткової ставки податку на прибуток:

- до 2 % (встановлюється Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами);

• до 3 % (встановлюється районними, міськими радами (міст обласного значення);

Система надбавок до державних податків застосовується для стимулювання місцевих органів влади до активної роботи в напрямі підвищення фіскальної ефективності цього податку. Отримуючи частку надходжень від податку на прибуток, вони будуть зацікавлені в посиленні податкової дисципліни підприємств на відповідній адміністративно-територіальній одиниці, а також у створенні сприятливого бізнес-клімату з метою збільшення рентабельності діяльності підприємств і поліпшення їх фінансового результату.

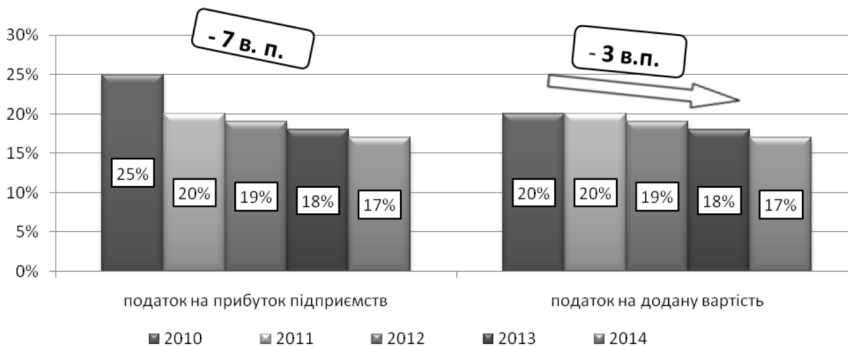


Рис. 3. Динаміка основних ставок ПДВ та податку на прибуток у проекті Податкового кодексу на 2010-2014 роки

**Водночас, на нашу думку, необхідно відзначити такі проблеми та суперечливі позиції проекту Податкового кодексу в питанні зниження податкового тиску:**

**1. Синхронне зниження ставок податку на прибуток підприємств і ПДВ (до кінцевих значень) призведе до значного падіння доходів державного бюджету на 2,8 % від ВВП, або майже 10 % його загальних доходів. У проекті Податкового кодексу не наводиться достатніх компенсаційних джерел, які дозволили б покрити втрату доходів. Не вказано також, за рахунок стримування яких статей видатків бюджету компенсуватиметься звуження доходної бази від зменшення ставок податків.**

**2. Досить сумнівним з точки зору доцільності та ефективності є положення стосовно зниження ставки ПДВ. Цей податок є одним із непрямих податків, тому фактичним суб'єктом оподаткування є кінцевий споживач, а не підприємство, що його сплачує. Кожне підприємство у ви-**



робничому ланцюжку при сплаті ПДВ до бюджету є лише податковим агентом кінцевого споживача і не сплачує власних коштів, за винятком випадків, коли воно саме є кінцевим споживачем продукції. Створена додана вартість, таким чином, є лише критерієм розподілу повноважень податкового агента: чим більша створена підприємством додана вартість, тим більша частина ПДВ, сплаченого кінцевим споживачем за готову продукцію, опиняється на рахунках даного підприємства, яку воно має сплатити до бюджету. ПДВ за своєю природою не здійснює додатковий тиск на фінансовий стан підприємства. Проблеми його функціонування в Україні пов'язані з недосконалим адмініструванням. Загалом в умовах необхідності стимулювання економіки база оподаткування має бути зміщена з прибутку та фонду оплати праці на споживання. Оскільки Уряд хоче дати стимул для розвитку бізнесу, зниження ставки ПДВ до 17 % в умовах гострого дефіциту ресурсів не є оптимальним з точки зору економічної ефективності. На наш погляд, необхідно зосередитися на зниженні імпліцитної ставки на прибуток і лише за наявності ресурсів переходити до зниження ставки ПДВ, але в довгостроковій перспективі.

**3. Відсутність системності та послідовності в питаннях зниження податків.** Класична теорія ефективного оподаткування стверджує, що для досягнення максимального позитивного ефекту зниження ставок має супроводжуватися скороченням податкових пільг. Водночас за різкого зниження ставок ПДВ та податку на прибуток Уряд значно розширює перелік пільг, звільнень і преференцій, особливо в рамках спеціальних податкових режимів. Вважаємо за необхідне чітко визначитися зі стратегією скорочення податкового тиску на економіку:

- різке скорочення номінальних ставок податків при ліквідації абсолютної більшості пільг і виключень;
- збереження податкового тиску на нинішньому рівні чи помірне його зменшення при зниженні імпліцитних ставок за рахунок надання локальних пільг і преференцій на досягнення результату за окремими напрямками (стимулювання інноваційної діяльності, підвищення ділової активності на депресивних територіях тощо).

**4. Виникнення небажаної внутрішньої податкової конкуренції між регіонами України.** На наш погляд, норма про «надання права» встановлювати додаткову ставку до основної ставки податку на прибуток, що надано місцевим органам влади, створить ризик зниження надходжень даного податку до місцевих бюджетів. Регіони мають конкурувати за капітал не за рахунок нижчих ставок, що досить легко зробити, а якістю підприємницького середовища. В даному контексті вважає-

мо більш раціональним кроком закріплення за місцевими бюджетами 10 % від надходжень податку на прибуток або надання імперативності встановленню додаткових ставок.

***б) Реалізація стимулюючого потенціалу податкової політики***

У проєкті Податкового кодексу запроваджено низку потенційно дієвих інструментів, що дають можливість задіяти стимулюючий потенціал податкової системи України. Серед них варто виділити наступні:

- інвестиційно-інноваційний податковий кредит;
- податкові пільги;
- прискорена амортизація.

Новим інститутом податкової політики в проєкті Податкового кодексу є інвестиційно-інноваційний податковий кредит, який являє собою відстрочення податкового зобов'язання зі сплати податку на прибуток, що надається суб'єкту господарювання з метою збільшення його фінансових ресурсів для виконання інвестиційних (інноваційних) проєктів (програм).

Для того, щоб отримати право на застосування даного інструменту, платнику податку на прибуток необхідно укласти з органом державної податкової служби договір про надання інвестиційно-інноваційного податкового кредиту, в якому визначити ключові параметри інвестиційного проєкту. У разі відповідності критеріям компанія має право отримати такий кредит, але в обсязі, не більшому, ніж сума інвестицій, фактично внесених суб'єктом господарювання згідно з інвестиційним проєктом. Кошти, отримані в рамках інвестиційно-інноваційного податкового кредиту, використовуються суб'єктом господарювання виключно на цілі, передбачені таким проєктом (програмою).

**Одним із ключових критеріїв надання інвестиційно-інноваційного податкового кредиту є зобов'язання суб'єкта підприємницької діяльності здійснювати інвестиції у базові інновації.**

Інвестиційно-інноваційний податковий кредит надається на період виконання проєкту (програми), але не більше, ніж на три роки, шляхом відстрочення податкових зобов'язань із податку, нарахованих з прибутку від діяльності суб'єкта господарювання в межах виконання інвестиційного (інноваційного) проєкту (програми). Проценти за користування зазначеним кредитом нараховуються на суму відстроченого податкового зобов'язання з цього податку у розмірі 50 відсотків облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день користування кредитом, та сплачуються щомісяця.

Пропозиція впровадження інвестиційно-інноваційного податкового кредиту видається досить перспективною та актуальною, враховуючи низьку кредитну активність банків і досить високу вартість боргових ресурсів.

Фактично проект Податкового кодексу дає можливість корпоративному сектору отримати «довгі» кредити за ставками в 3-4 рази нижчими, ніж на фінансових ринках.

**Водночас з метою запобігання застосуванню даного механізму в цілях мінімізації оподаткування доцільним бачиться створення максимальної прозорості й доступності інформації стосовно:**

- суб'єктів господарської діяльності, які отримали право на користування інвестиційно-інноваційним податковим кредитом;
- обсягу та терміну надання інвестиційно-інноваційного податкового кредиту;
- характеристики інвестиційного (інноваційного) проекту (програми), на реалізацію якої надано податковий кредит.

Це дозволить Уряду, експертам і громадськості отримати можливість оперативно аналізувати ефективність інвестиційно-інноваційного кредиту та вносити на підставі отриманої інформації зміни до механізму його функціонування.

Інші інструменти реалізації стимулюючого потенціалу податкової системи, такі як податкові пільги та прискорена амортизація, відповідно до проекту Податкового кодексу пропонується застосовувати в рамках спеціальних правових режимів.

Введення поняття спеціального податкового режиму дозволило згрупувати всі інші відмінні від загального податкові режими, що робить більш зрозумілим правове поле в даній сфері. Відповідно до кодексу спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, а також суб'єктів господарювання, що провадять свою діяльність на певній території, який запроваджується державою для досягнення чітко визначених цілей.

До спеціальних податкових режимів належать:

- спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- спеціальний режим оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти на території спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ);

- спеціальний режим оподаткування суб'єктів господарювання, що реалізують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку (ТПР);
- спеціальний режим оподаткування технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств, що реалізують проекти технологічних парків.

Віднесення СЕЗ, ТПР і технопарків до спеціальних податкових режимів відображає звужене розуміння розробниками кодексу змісту таких інститутів. **В Україні вони сприймаються виключно як «полегшені» режими оподаткування, хоча в європейських країнах вони мають набагато ширший зміст. а податкові пільги є лише одним із механізмів підтримки підприємств у рамках їх функціонування. На наш погляд, більш коректним буде застосування терміна «спеціальні правові режими економічної діяльності» (СПРЕД).**

Варто також підкреслити, що проектом Податкового кодексу не передбачено поняття «науковий парк», що запроваджене в Україні. Діючий науковий парк «Київська політехніка» функціонує на основі Закону України № 523-V «Про науковий парк «Київська політехніка», але проектом кодексу «не визнаються спеціальними режимами податкові режими, що не визначені такими цим кодексом».

Головними фіскальними інструментами стимулювання ділової активності підприємств, що працюють у межах СЕЗ, ТПР і технологічних парків, як було зазначено, є податкові пільги та прискорена амортизація.

Відповідно до проекту кодексу, **податкова пільга** – це передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності відповідних підстав.

Податкова пільга надається шляхом:

- податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- встановлення зниженої ставки податку та збору;
- звільнення від сплати податку та збору.

Застосування **прискореної амортизації** дає змогу збільшити обсяг інвестицій в основні фонди, які можна віднести до витрат. Вона розраховується як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації

та річної норми амортизації, що обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється. Проектом кодексу дозволено застосовувати даний метод лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби)<sup>6</sup>. Досить важливо, що підприємства власноруч обирають метод амортизації основних засобів.

Комбінування двох названих фіскальних інструментів стимулювання інвестиційної активності дозволило Уряду закласти в проекті кодексу потенційно досить дієві і привабливі режими оподаткування. В ньому передбачено перелік достатньо обґрунтованих податкових пільг, що можуть бути застосовані в рамках СЕЗ, ТПР і технопарків:

- звільнення на період реалізації інвестиційного проекту, але не більше, ніж на п'ять років, від обкладання ПДВ операцій з ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектувальних до нього, які використовуються виключно для реалізації інвестиційного проекту;

- звільнення від оподаткування прибутку, одержаного від реалізації інвестиційного проекту з інвестицією, що еквівалентна не менш ніж 3 млн дол. США (для малих підприємств – не менш ніж 500 тис. дол. США), протягом трьох років з моменту отримання першого прибутку. Для інвестиційного проекту з інвестицією менше 3 млн дол. США прибуток протягом трьох років оподатковується за ставкою 50 % діючої ставки оподаткування;

- оподаткування дивідендів, що сплачуються інвестору суб'єктом господарювання, який реалізує інвестиційний проект, за ставкою 3 %;

- оподаткування доходів нерезидентів України, отриманих від реалізації інвестиційних проектів, у розмірі 2/3 ставок.

Також суб'єктам господарювання, які реалізують зареєстровані в установленому порядку інвестиційні проекти, дозволяється амортизація устаткування та обладнання, що використовуються при реалізації інвестиційного проекту, за методом прискореного зменшення залишкової вартості.

Механізми та режими функціонування СЕЗ, ТПР і технологічних парків, виписані в проекті Податкового кодексу, на наш погляд, є потенційно досить дієвими, за рахунок їх застосування можливо забезпечити залучення інвесторів у конкретні регіони чи галузі економіки, які не цікаві для бізнесу за режиму загальної системи оподаткування.

---

<sup>6</sup> Проектом кодексу запропоновано розширити перелік групи основних фондів з 4 до 16.

Водночас уряду необхідно звернути увагу на наступні ризики:

- використання названих режимів з метою мінімізації оподаткування;
- використання їх окремими компаніями для отримання переваг перед конкурентами за рахунок податкових пільг, що призведе до викривлення ринків;
- асиметричності економічного ефекту для економіки від реалізації інвестиційних проектів. При наданні пільг уряд має виходити з того, що короткочасна обмежена допомога у вигляді податкових пільг у стратегічній перспективі має компенсуватися збільшенням надходжень до бюджету понад обсяг бюджетних коштів, втрачених зараз.

**Попередній досвід України дозволяє стверджувати, що названі ризики можуть різко знизити економічну доцільність та ефективність названих інструментів стимулювання інвестиційної та інноваційної активності. На наш погляд, зменшити ризики можливо за рахунок максимальної відкритості та доступності інформації щодо підстав отримання пільг і процесу використання наданих ними податкових коштів.**

Окрім спеціальних податкових режимів у проекті Податкового кодексу **окремим напрямом стимулювання інвестиційної активності визначається виробництво та розповсюдження енергоощадних технологій.** Документом пропонується запровадити фіскальні стимули розвитку даної сфери у вигляді надання податкових пільг зі сплати податку на прибуток. Зокрема, проектом кодексу передбачається звільнити від оподаткування 80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України таких видів товарів власного виробництва:

- устаткування, що працює на нетрадиційних і поновлюваних джерелах енергії;
- енергозберігаюче обладнання і матеріали, виробі, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;
- засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів;
- устаткування для виробництва альтернативних видів палива.

Крім того, звільняється від оподаткування 50 % прибутку, отриманого від здійснення енергозберігаючих заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ та організацій, що здійснюють розроблення, впровадження та використання таких заходів і проектів. Суми коштів,

вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, повинні спрямовуватися платником податку на збільшення обсягів виробництва.

Застосування пільг до даних виробництв також виглядає обгрунтованим з урахуванням наявності в Україні науково-технологічного потенціалу, а також стрімкого розширення попиту на енергоощадні технології. Водночас, на наш погляд, потребує уточнення формулювання «енергозберігаюче обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів». Під даний перелік підпадає досить широкий перелік товарів, тому існує ризик, що податкові пільги втратять адресність і будуть спрямовані на збільшення цінового ресурсу конкурентоспроможності вітчизняного виробництва, що суперечить правилам СОТ і принципам ринкової економіки.

### ***в) Підвищення фіскальної ефективності податкової системи***

Для зменшення негативного впливу на дохідну частину бюджету від зниження податкового навантаження на економіку та розширення переліку податкових пільг Уряд запропонував у проєкті Податкового кодексу низку заходів щодо додаткової мобілізації коштів. Вони орієнтовані як на підвищення фіскальної ефективності податкової системи, так і на збільшення податкового навантаження.

В рамках останнього напрямку варто виділити:

***1) Відчутне посилення податкового навантаження на доходи фізичних осіб.*** Зокрема, пропонується:

- оподатковувати подвійною ставкою доходи, нараховані як виграш або приз (окрім державної грошової лотереї) на користь резидентів або нерезидентів;

- оподатковувати подвійною ставкою фізичних осіб-нерезидентів за всіма одержуваними ними доходами;

- запровадити з 2013 року податок у розмірі 5 % на доходи, одержувані фізичними особами від розміщення коштів на депозитному або поточному банківському рахунку, а також доходи за іменними ощадними сертифікатами, внесками у кредитних спілках, у вигляді інвестиційного доходу, виплачуваного компанією з управління активами, іпотечними сертифікатами, за сертифікатами фондів операцій з нерухомістю, а також доходи, виплачувані фондами фінансування будівництва;

- запровадити оподаткування доходів від продажу рухомого та нерухомого майна.

Частина запропонованих заходів викликає певні застереження. Зокрема, запровадження податку на пасивний інвестиційний дохід у ни-

нішніх умовах видається доцільним. Водночас проектом кодексу передбачено, що не оподатковується сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані Міністерством фінансів України. Дане положення виглядає як викривлення внутрішнього фінансового ринку. **Уряд не повинен отримувати конкурентні переваги перед корпоративним сектором у боротьбі за фінансові ресурси за рахунок пільгового оподаткування.** Для всіх учасників ринку мають бути однакові «правила гри» і рівні можливості, а конкуренція за капітал має обмежуватися традиційними параметрами пропозицій – відсотком і ступенем ризику.

Вкрай серйозне занепокоєння викликає намір уряду включати в дохід, що оподатковується, доходи від продажу рухомого та нерухомого майна. Проектом кодексу передбачається, що дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці) не оподатковується, якщо загальна площа житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку не перевищує 100 квадратних метрів. **У разі коли площа вказаних об'єктів перевищує 100 квадратних метрів, частина доходу, пропорційна сумі такого перевищення, підлягає оподаткуванню за ставкою в розмірі 1 % вартості такого об'єкта нерухомого майна.**

Аналогічний механізм застосовується і до рухомого майна. Водночас, необхідно підкреслити, що зарахування до бази оподаткування доходу від продажу нерухомого або рухомого майна не є економічно обґрунтованим через відсутність підстав для утворення доходу. **В даному контексті доцільним і більш коректним з точки зору теорії оподаткування бачиться запровадження податку на збільшення ринкової вартості.** Це означає, що базою оподаткування має бути не дохід від продажу, а різниця між отриманим доходом від продажу об'єкта та його балансовою вартістю або вартістю придбання платником податку.

Загалом, у проекті Податкового кодексу робиться спроба **компенсувати зниження фіскального навантаження на корпоративний сектор посиленням тиску на доходи фізичних осіб.** Це відповідає світовим та європейським тенденціям еволюції податкової системи, коли корпорації розглядаються лише як форми ведення бізнесу, доходи від чого зрештою отримують фізичні особи. Водночас у ЄС посилення



фіскального тиску стосується фізичних осіб з високими доходами, тоді як у запропонованому кодексі воно торкнеться більшості громадян безвідносно до рівня їх доходу. Крім того, підвищення фіскального тиску на доходи фізичних осіб при збереженні високої фіскальної ефективності податку можливе лише за досконалої системи адміністрування даного податку, чого в Україні на спостерігається. Податкова служба не в змозі сьогодні достовірно встановити реальний дохід платника податку. Враховуючи цей факт, доцільніше в нинішніх умовах зміщувати акцент оподаткування не на доходи, а на споживання.

**2) Підвищення ставок транспортного та акцизного податків, розширення групи підакцизних товарів, запровадження щорічної індексації для специфічних ставок, виражених у твердих показниках.** Зокрема, до групи підакцизних товарів включені судна, зареєстровані у Державному судовому реєстрі України, або у Судновій книзі України, літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України, або у Реєстрі державних повітряних суден України;

Водночас викликає зауваження одночасне підвищення ставок транспортного податку та акцизного збору з нафтопродуктів. Зокрема, ставки акцизного податку на бензин моторний, що містить тетраетилсвінець, пропонується збільшити в 1,5 разу. Застосування двох податків фактично означає подвійне оподаткування власників транспортних засобів. І акцизний збір, і транспортний збір сьогодні виконують одну функцію – фінансування дорожнього господарства. Різниця в тому, що перший через спеціальний фонд державного бюджету спрямується на фінансування доріг загального значення, тоді як другий – на фінансування місцевого господарства.

На наш погляд, транспортний податок та акцизний податок на нафтопродукти необхідно об'єднати в один непрямий податок і закласти його у вартість нафтопродуктів. В ідеологію транспортного податку має бути покладений принцип: «хто більше їздить, той більше і платить». Податковий тиск на власників транспортних засобів має прямо залежати від обсягу використаного палива, а не від наявності такого транспортного засобу.

**3) Індикація рентних платежів, екологічного податку та плати за спеціальне користування ресурсами.** У проєкті Податкового кодексу збережені ставки більшості названих платежів, що діють в поточному році. Водночас у подальшому передбачено їх індексацію: для екологічного податку – на індекс споживчих цін (ІСЦ), для плати за користування надрами – на індекс цін виробників (ІЦВ), для ренти –

на коригуючий коефіцієнт, розрахований у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів. На нашу думку, у випадку з рентними платежами за вуглеводні, що транспортуються через Україну, значна роль Уряду в питанні розрахунку розміру ставок обґрунтована необхідністю проводити гнучку тарифну політику, проте в питанні ренти за видобування нафти, газу і конденсату необхідна автоматична індексація з метою запобігання маніпулюванню ставками протягом року.

**Певний прогрес зроблений також у напрямі підвищення фіскальної ефективності податкової системи.** У проекті Податкового кодексу Урядом державній податковій службі надано додаткові інструменти щодо запобігання ухилянню від сплати податків і перекриття схем мінімізації оподаткування.

**1. Запровадження концепції звичайних цін.** Вона й зараз прописана в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», проте так і не була реалізована на практиці через складність застосування контролюючими органами. У проекті кодексу пропонується чіткий вичерпний перелік обставин, за яких контролюючі органи можуть застосовувати цей механізм для визначення бази оподаткування та донарахування податків. Згідно з ним звичайна ціна може застосовуватися у випадку здійснення платником податків:

- будь-яких операцій за зовнішньоекономічними контрактами;
- бартерних операцій;
- операцій з пов'язаними особами;
- операцій з платниками податків, що застосовують інші правила або ставки оподаткування, ніж такий платник податків;
- обґрунтування визначення трансфертної ціни;
- в інших випадках, встановлених законодавством.

Саме в наведених типах операцій, як правило, здійснюється значна кількість схем мінімізації оподаткування через зниження бази оподаткування податком на прибуток підприємств і «роздування» податкового кредиту.

Важливо, що інститут звичайних цін поширюється на операції з суб'єктами господарювання, які працюють за спрощеною системою оподаткування. Досить часто вони використовуються для емісії податкових накладних (з ПДВ), які потім пред'являються іншими учасниками ланцюжка з метою формування податкового кредиту. Для того, щоб «роздути» величину податкового кредиту, такі суб'єкти реалізують своїм «партнерам» продукцію за цінами, вищими за ринкові.

Кодекс надає право податковій службі самостійно встановлювати витрати підприємств за деякими статтями, а відповідно – коригувати

базу оподаткування у випадку, коли господарські операції здійснюються не за ринковими цінами.

**2. Зменшення можливості мінімізації податку на прибуток.** Проектом кодексу фактично ліквідується принцип, за яким до валових витрат можуть відноситися будь-які витрати, пов'язані з веденням господарської діяльності платника податку. Натомість пропонується запровадити принцип включення до витрат лише тих пунктів, які дозволені Податковим кодексом. Крім того, у проекті передбачено виключення можливості відносити до валових витрат деякі витрати, що є для підприємств значними, наприклад, роялті, що сплачуються нерезидентам. До слова, попри непопулярність такої норми, можна констатувати, що наразі віднесення сплаченого роялті до валових витрат є однією з найбільш поширених і масштабних схем мінімізації оподаткування прибутку. Крім того, втрати від курсових різниць за борговими зобов'язаннями відноситимуться до валових витрат лише при їх фактичному погашенні.

**3. Перекриття законних можливостей мінімізації оподаткування платниками єдиного податку.** З метою перекриття схем мінімізації оподаткування в проекті Податкового кодексу запроваджені такі заходи:

- звужено сферу застосування спрощеної системи оподаткування. Окремі категорії самозайнятих осіб (аудитори, бухгалтери, юристи, консультанти різного профілю та ін.) втратили право на застосування даного режиму. Крім того, до переліку видів діяльності, на яких не поширюється спрощена система оподаткування, додано оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі, оптову та роздрібну торгівлю через мережу Інтернет, діяльність у сфері розваг, виробництво, експорт, імпорт і продаж підкацизних товарів, оптовий і роздрібний продаж паливно-мастильних матеріалів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів (у ємностях до 10 літрів), видобуток і виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, спільну діяльність без утворення юридичної особи тощо;

- запроваджено «випробувальний» термін для новостворених суб'єктів підприємницької діяльності, які мають намір перейти на спрощену систему оподаткування. Стаття 2 Розділу XIV чітко визначає, що платниками податку є «фізичні особи – підприємці, які протягом чотирьох послідовних податкових (звітних) періодів (кварталів), що передують періоду переходу на спрощену систему оподаткування, відповідають сукупності визначених критеріїв». Таким чином, для того, щоб перейти на

спрощену систему оподаткування, фізичним особам необхідно пропрацювати на загальній системі оподаткування протягом року з доходом не менше 500 тис. грн і кількістю працівників не більше 10. Можливо така норма дозволить запобігати створенню «одноденних» компаній;

- виключено зі сфери застосування спрощеної системи діяльності, пов'язаної з організацією торгівлі, наданням послуг щодо створення належних умов для здійснення торгівлі іншими фізичними або юридичними особами та оренди торгових місць на ринках та/або у торговельних об'єктах. Це дозволить ліквідувати одну із найпоширеніших схем мінімізації оподаткування;

- обмежено право на реєстрацію платником ПДВ. В урядовому варіанті кодексу чітко зазначається, що суб'єкти підприємницької діяльності (СПД), що обрали спрощену систему оподаткування, не є платниками податку на додану вартість з операцій з постачання товарів і послуг, місце надання яких розташоване на митній території України. Крім того, для юридичних осіб пропонується встановити ставку єдиного податку у розмірі 6 % бази оподаткування, замість двох альтернативних ставок (10 % зі включенням ПДВ та 6 % з урахуванням ПДВ). Таким чином Уряд пропонує зменшити обсяги мінімізації сплати ПДВ за рахунок розширення податкового кредиту на підставі видачі податкових накладних СПД, що працюють за спрощеною системою оподаткування та зареєстровані платниками ПДВ.

**4. Перекриття схем мінімізації нарахування зобов'язань ПДВ та необґрунтованого розширення податкового кредиту.** ПДВ є найбільшим бюджетоформуючим податком, проте через значний обсяг мінімізації оподаткування його фіскальна продуктивність останніми роками знижується (див. Розділ 4). У проекті Податкового кодексу запроваджено низку додаткових заходів щодо перекриття схем мінімізації даного податку, зокрема:

- посилено вимоги до реєстрації суб'єкта господарської діяльності платником ПДВ. Документом надається право органу державної податкової служби для прийняття остаточного рішення щодо реєстрації особи як платника податку здійснити дореєстраційний візит до суб'єкта господарювання для підтвердження підстав для реєстрації. Крім того, відсутність особи за її зареєстрованим місцезнаходженням (місцем проживання) є підставою для відмови в реєстрації як платника ПДВ особі, яка добровільно подала реєстраційну заяву;

- встановлено обмеження для бази оподаткування ПДВ, яка не може бути нижча фактичних витрат з виготовлення (придбання) товарів і послуг,

поставка яких є підставою нарахування податку. Це дозволить зменшити обсяги мінімізації ПДВ при реалізації продукції за заниженими цінами;

- звільнено від оподаткування операції з ввезення на митну територію України природного газу. Дана норма дублює положення Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо оподаткування (№ 6337)» прийнятого парламентом наприкінці травня. Вона дозволить Уряду скоротити зобов'язання з відшкодування ПДВ за рахунок того, що позбавляє НАК «Нафтогаз України» права на податковий кредит. Оскільки в минулому році компанія продавала газ усередині країни за ціною нижчою, ніж купувала його на кордоні, податковий кредит перевищив ПДВ, нарахований компанією при реалізації газу. Тому компанія отримала право на повернення податку. В 2009 році з метою збільшення оборотних коштів НАК для розрахунків з російською стороною Уряд позапланово відшкодував «Нафтогазу» 8 млрд грн податку. Оскільки даний обсяг коштів не входив до річного плану з відшкодування ПДВ, автоматично на цю суму було скорочено відшкодування податку іншим підприємствам.

З одного боку, скорочення зобов'язань Уряду з відшкодування ПДВ перед НАК «Нафтогаз» вивільнить додатковий фінансовий ресурс. Кабмін може витратити його на свій розсуд: або направити на своєчасне виконання зобов'язань з відшкодування ПДВ та погашення заборгованості, або зарахувати до дохідної частини бюджету. З іншого боку, компанія позбудеться одного з джерел фінансування, а Уряд змушений буде шукати нові інструменти покриття її збитків;

- обмежено право на податковий кредит. Проектом кодексу скорочено термін подання податкових накладних для зарахування суми сплаченого податку до податкового кредиту з трьох років до трьох звітних періодів з дати виписки податкової накладної.

**5. Посилення боротьби з ухиленням від оподаткування виробництва і реалізації підакцизних товарів.** З даною метою проект Податкового кодексу передбачає запровадження акцизних складів – спеціально обладнаних приміщень на обмеженій території, розташованих на митній території України, де під контролем постійних представників органу державної податкової служби розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікеро-горілчаних виробів.

Акцизні склади утворюються з метою підвищення ефективності роботи щодо запобігання незаконному виробництву та обігу етилового

спирту, горілки та лікєро-горілочаних виробів, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходжень до бюджету акцизного податку. На акцизних складах повинні постійно бути присутні представники органу державної податкової служби, які здійснюватимуть моніторинг виробничої діяльності й достовірності нарахування податкових зобов'язань.

Таким чином, проект Податкового кодексу містить значний перелік позитивних податкових норм, спрямованих на реалізацію пріоритетів податкової політики. Попри низку зауважень, вони дозволять підвищити як фіскальну, так і регулятивну ефективність податкової системи.

Водночас проект Податкового кодексу характеризується низкою вад, які можуть девальвувати позитивний ефект від тих прогресивних ідей, що містяться в ньому.

**1. Громіздкість документа.** Проект кодексу увібрав майже все діюче податкове законодавство. Багато статей характеризуються надмірною деталізацією, тоді як документ подібного масштабу має визначити базові та загальні «правила гри». Це значно ускладнює гнучкість податкового законодавства, оскільки для того, щоб відкоригувати навіть деталі, потрібно буде вносити зміни до кодексу, тоді як наразі це можна зробити оперативно через прийняття нормативних актів нижчого рівня.

**2. Надмірно широкі повноваження державної податкової служби.** Ключовою проблемою кодексу, на наш погляд, є значне розширення повноважень податкової служби. Значну частину актуальних проблем можна усунути за допомогою «вбудовування» відповідних механізмів у законодавче поле, натомість проект кодексу надає перевагу варіантам вирішення проблем, які потребують активної ролі податкової служби. Поміж переліку прав органів державної податкової служби досить дискусійними є можливість безакцептного списання коштів платників податків без рішення суду, право отримувати інформацію, що становить банківську таємницю (до того ж, застосовувати санкції в разі відмови фінансової установи надати таку інформацію), ініціювати визнання в судовому порядку недійсними установчих документів суб'єктів господарювання, розширення термінів, підстав і видів перевірок тощо.

Крім того, інколи проект кодексу надає податковим органами абсурдно широкі права. Для прикладу, документом зазначається, що «перелік підстав, які надають право на позапланову виїзну документальну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування, визначається центральним органом державної податкової служби».

**3. Широке поле для адміністративного втручання Уряду у функціонування податкової системи.** Зокрема, до повноважень Кабміну кодексом віднесено визначення порядку надання та повернення до бюджету інвестиційно-інноваційного податкового кредиту, формування переліку видів власного виробництва, що звільняються від оподаткування, формування Державного реєстру підприємств, установ та організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів, прибуток яких частково звільняється від оподаткування, затвердження переліку платних послуг, для надання яких необхідно придбавати торговий патент тощо. Крім того, уряд залишає за собою право фактично самостійно визначати ставки транспортного податку, цільової надбавки до вартості газу, електричної та теплової енергії, рентних платежів. Досвід України дає привід остерегатися того, що окремі компанії отримають додаткові преференції від уряду.

**4. Викривлення режиму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.** Запропонована в урядовому проекті Податкового кодексу реформа спрощеної системи оподаткування різко зменшить інтерес підприємців до її застосування. При формальному збереженні даного інституту кодексом пропонується запровадити такі обмеження, що зроблять його недоступним і нецікавим для підприємців, які займаються бізнесом, а не наданням дрібних побутових послуг. З точки зору державних інтересів урядовий варіант спрощеної системи є прийнятним, оскільки перекиє ключові схеми мінімізації оподаткування, але він порушує баланс інтересів між державою та бізнесом, оскільки не запропонував останньому нових можливостей, які б компенсували негативні наслідки звуження сфери та масштабу застосування спрощеної системи оподаткування.

**5. Замороження ставок окремих податків на поточному рівні.** Для багатьох ставок, виражених у твердих величинах, передусім – акцизного податку та плати за користування природними ресурсами, з наступного року передбачається їх індексація. Водночас індексація на ПЦВ або ІСЦ є механізмом захисту цих платежів від інфляційних процесів. Таким чином, уряд вважає за доцільне збереження податкового навантаження на нинішньому рівні. Водночас існують питання стосовно економічної обґрунтованості та відповідності діючих ставок. Передусім це стосується плати за користування надрами, яка в Україні є значно нижчою порівняно з податковим навантаженням не тільки в європейських країнах, а й Росії та країнах Азії, які є головними конкурентами України на світових сировинних ринках.

**6. Відсутність реформування системи оподаткування господарської діяльності, пов'язаної з експлуатацією природних ресурсів.**

Попри декларації реформування даного напрямку податкової системи, Уряд обмежився лише низкою локальних змін. Водночас у нинішніх умовах саме реформування системи ресурсних та екологічних платежів є одним із пріоритетів у рамках розробки проекту Податкового кодексу. Це один із небагатьох доступних Уряду інструментів, за рахунок якого можливо збільшити доходи бюджету, не посилюючи тиск на перспективні високотехнологічні галузі економіки. Крім того, в умовах розростання масштабів виробництва добувної промисловості, зростання експорту продукції даного сектору та погіршення екологічного стану особливу увагу необхідно приділити реалізації регулятивного потенціалу даної групи обов'язкових платежів.

**7. Не реалізовано наміри уряду збільшити оподаткування предметів розкоші.** Як вже було зазначено, у процесі роботи над проектом кодексу з нього вилучено податок на нерухомість. Також у Податковому кодексі відсутній новий податок на розкіш чи розширення групи підакцизних товарів за рахунок предметів розкоші. В даному контексті варто розглянути питання доцільності включення до цього переліку предметів розкоші, передусім ювелірних виробів.

**4. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ**

Окрім концептуальних суперечностей податкової політики, на розв'язання яких має бути спрямована реформа, вітчизняна податкова система характеризується комплексом проблем, пов'язаних з окремими її елементами та інститутами. Наразі вони не лише девальвують фіскальну та регулятивну ефективність податкової політики, а й продукують численні ризики для макроекономічної стабільності. В проекті Податкового кодексу вони були вирішені частково, не повною мірою і потребують глибшого аналізу.

**а) Проблема адміністрування податку на додану вартість**

Найбільш проблемним з точки зору ефективності елементом нинішньої системи оподаткування є податок на додану вартість. Наразі він є головним джерелом податкових надходжень державного бюджету України. На нього припадає 57 % усіх податкових надходжень і майже 38 % загальних доходів державного бюджету. Обсяг мобілізації податку до державної казни складає 9,3 % від ВВП (рис. 4). Його питома



вага в податкових надходженнях зберігається високою навіть в умовах фінансово-економічної кризи, що пояснюється меншою чутливістю бази оподаткування до коливань економічної кон'юнктури.

Значна частка ПДВ у структурі надходжень державного бюджету визначає його критично важливе значення в податковій системі України. Проте останнім часом посилюється комплекс суттєвих проблем, пов'язаних з адмініструванням даного податку та викривленням його економічної сутності. Вони негативно відображаються на фіскальній ефективності ПДВ, діяльності підприємств і добробуті громадян, які є його фактичними платниками. Це активізувало дискусії щодо нагальної необхідності реформування даного податку. Узагальнюючи широкий перелік проблемних аспектів функціонування ПДВ, виділимо два блоки проблем.

### І. Проблеми фіскальної ефективності справляння податку.

Фіскальний потенціал відносно високої номінальної ставки ПДВ в Україні не реалізований через неадекватно низьку реальну (імпліцитну) ставку даного податку. Рисунок 5 ілюструє, що уряду за рахунок скасування більшості податкових пільг у 2005-2006 роках вдалося різко підвищити фіскальну ефективність ПДВ. Завдяки цьому реальна ставка ПДВ в Україні в 2009 році зросла до 15,8 %, що є досить значним показником навіть порівняно з розвиненими європейськими країнами.

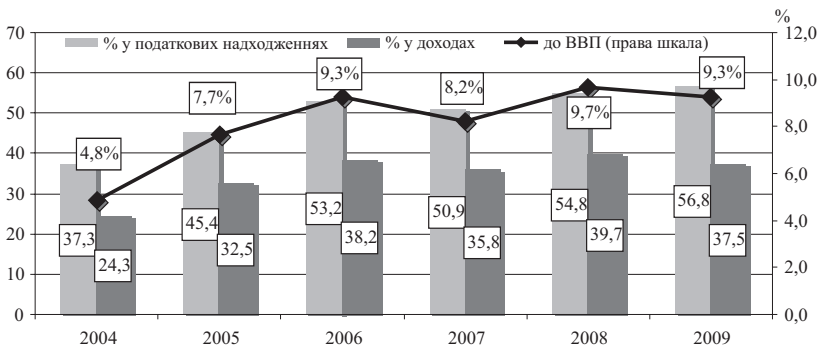


Рис. 4. Динаміка питомої ваги ПДВ в доходах державного бюджету в 2004-2009 роках, %

Проте, якщо врахувати обсяг невідшкодованого ПДВ, який штучно збільшив надходження даного податку понад обсяги, які бюджет мав отримати за такого стану економіки, реальна ставка в минулому році становила лише 11,5 % (Додаток 2). У 2004 році реальна ставка ПДВ з

урахуванням заборгованості відповідає офіційно розрахованому показнику через відсутність такої заборгованості (рис. 5).

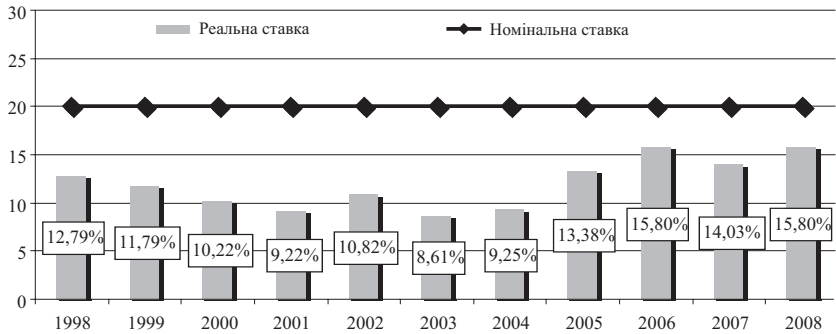


Рис. 5. Ефективна ставка ПДВ в 1998-2008 роках, %<sup>7</sup>

Аналогічна ситуація з фіскальною продуктивністю<sup>8</sup> даного податку. За умови виконання зобов'язань щодо відшкодування ПДВ в повному обсязі, його продуктивність становила б у 2009 році 57,6 %, а не 79 %, як показують розрахунки на основі офіційної методики.

Таким чином, реальна фіскальна ефективність податку сьогодні не набагато вища, ніж у 2004 році. Це дає підстави зробити висновок про те, що додаткові надходження від скасування галузевих пільг з ПДВ, пільг у СЕЗ і ТПР, скасування ПДВ-векселів, запровадження 20-відсоткової ставки на імпорт газу не привели до суттєвого підвищення фіскальної ефективності податку.

Значний обсяг втрат бюджетних надходжень від ПДВ обумовлений такими чинниками:

**1) Мінімізація оподаткування ПДВ**, обсяги якої набули критичних масштабів. Найпоширенішими способами мінімізації податкових

<sup>7</sup> Розраховано за спрощеним методом, затвердженим Наказом МФУ, МЕУ, ДПАУ, ДМСУ № 545/315/502/637 від 31.08.2004 р. «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість».

<sup>8</sup> Продуктивність обчислюється як співвідношення ефективної та базової ставок ПДВ та відображає повноту реалізації фіскального потенціалу податку. На величину продуктивності ПДВ впливають податкові пільги, звільнення, ухилення від сплати податку тощо. Максимально продуктивним є такий податок, рівень продуктивності якого дорівнює 100 %, проте така ситуація є можливою лише за умов, якщо база податку охоплює всі товари й послуги, призначені для кінцевого споживання, до всіх товарів і послуг із бази оподаткування застосовується єдина ставка податку та відсутні пільги.

зобов'язань з ПДВ є: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів, фальшивих накладних діючих підприємств і накладних попередніх податкових періодів; здійснення віртуальних фінансово-господарських операцій; реалізація продукції через спрощену систему оподаткування; здійснення операцій фіктивного експорту. У 2009 році, за даними Державної податкової адміністрації, було упереджено незаконне відшкодування ПДВ на суму 7,4 млрд грн. Очевидно, що в умовах наявності законодавчих прогалин та високого рівня корупції органи державної податкової служби попереджують лише частину подібних операцій.

**2) Збереження широкого переліку пільг з ПДВ.** Попри скасування більшості пільг з ПДВ в 2005 році в рамках ТПР і СЕЗ і припинення дії пільг з ПДВ за галузевими програмами, обсяг наданих пільг (включаючи операції, звільнені від оподаткування та звільнені від сплати податку) все ще залишається значним. За оцінками КМУ, втрати бюджету поточного року від податкових пільг по ПДВ складуть майже 18 млрд грн. Попри те, що перелік найбільших пільг в Україні є економічно чи соціально обґрунтованим, постають питання щодо ефективності та раціональності використання вивільнених коштів по окремих статтях. Зокрема, сільськогосподарські підприємства отримують щороку 7-8 млрд грн на модернізацію технічної бази, проте рівень оснащеності фермерів сучасною технікою далекий від задовільного.

Значним ризиком для ефективності ПДВ є намагання окремих категорій платників податку (металургійних, автомобілебудівних, суднобудівних підприємств) лобювати пільги зі сплати ПДВ при імпорті основних фондів. Зокрема, приводом для подібних ініціатив стала фінансово-економічна криза. Так, Законом України «Про внесення змін до деяких законів України щодо мінімізації впливу фінансової кризи на розвиток вітчизняної промисловості» від 18.12.2008 року № 694-VI<sup>9</sup> до 1 січня 2011 року було запроваджено пільги зі сплати ПДВ для операцій із ввезення на митну територію України основних фондів, матеріалів, обладнання, устаткування, комплектуючих для підприємств, які створюють нові виробництва із впровадження енергозберігаючих технологій. Без наявності дієвого контролю за отриманням пільг їх розширення має наслідком втрату доходів бюджету.

Рисунок 6 ілюструє втрати продуктивності ПДВ. Лише 57,6 % даного податку стягується до державного бюджету України, 16,8 % станов-

---

<sup>9</sup> Скасований рішенням Конституційного суду України №18-рп/2009 від 14 липня 2009 року.

лять податкові пільги. Натомість, 25,6 % обсягу потенційно можливих надходжень (а це майже 30 млрд грн.) втрачається через мінімізацію оподаткування.

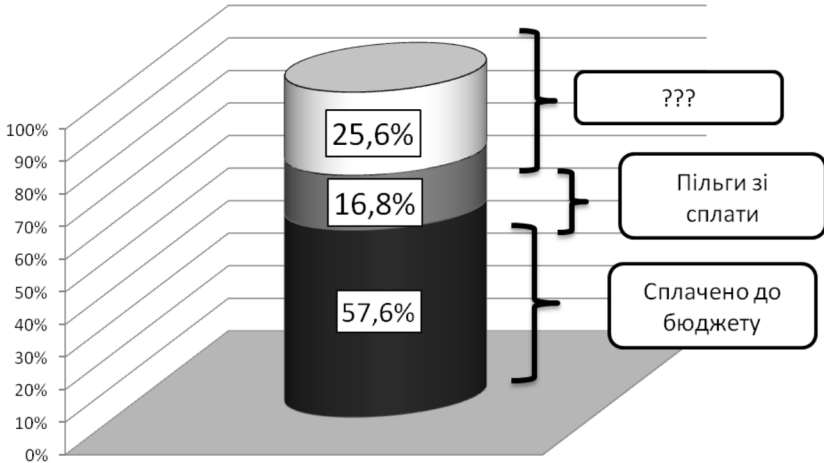


Рис. 6. Продуктивність ПДВ та втрачені надходження в 2009 році

Зниження ефективності ПДВ потребує додаткових затрат на контроль за достовірністю нарахування та сплати податку. У 2005-2009 роках для удосконалення адміністрування ПДВ було ініційовано створення реєстру податкових накладних, запроваджено подання в електронному вигляді розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, посилено активність контролюючих органів тощо. Це все призводить не лише до запобігання мінімізації оподаткування, а й до посилення витрат на адміністрування податку як для органів податкової служби, так і для підприємств, які сумлінно сплачують податки.

**II. Проблема відшкодування ПДВ** останніми роками стала одним з макроекономічних чинників охолодження економіки. Затримуючи повернення коштів підприємствам, уряд фактично вилучає ліквідні кошти корпоративного сектору до державного бюджету з метою фінансування державних видатків.

Через неурегульованість проблеми з відшкодуванням ПДВ фіскальна віддача від внутрішнього ПДВ має стійку тенденцію до зниження. Якщо у 2007 році позитивне сальдо між надходженнями і відшкодуванням ПДВ складало 2,4 % від ВВП, то в 2009 році – тільки 1,2 % від ВВП. Якщо врахувати заборгованість, яку необхідно погасити перед

експортерами, то надходження від цього податку всередині країни минулого року було від'ємним.

Низка вітчизняних економістів обстоюють позицію, що низька фіскальна віддача від внутрішнього ПДВ обумовлена високою експортоорієнтованістю вітчизняної економіки. Економічна необґрунтованість таких тверджень може бути доведена на підставі аналізу макроекономічних і бюджетних показників інших країн. Зокрема, у Нідерландах експорт товарів і послуг становить близько 60 % від ВВП, позитивне сальдо торговельного балансу – 5 % від ВВП, а ставка ПДВ – 17,5 %, проте надходження ПДВ складають більш ніж 7 % від ВВП. В Ірландії експорт товарів і послуг становить майже 90 % від ВВП, позитивне сальдо торговельного балансу – 14 %, проте надходження від даного податку коливаються в межах 7,5-8 % від ВВП<sup>10</sup>. Аналогічна ситуація склалася в більшості європейських країн.

Зниження фіскальної ефективності ПДВ призвело до нарощування заборгованості держави з його відшкодування перед корпоративним сектором. Якщо у 2004–2005 роках борг становив лише третину відносно суми відшкодованого ПДВ, то минулого року цей показник знизився удвічі. У держави стає все менше ресурсів для погашення своїх зобов'язань перед платниками ПДВ (рис. 7). У державному бюджеті на 2010 рік передбачено відшкодування всього 24,97 млрд грн, що менше поточної заборгованості. Фактично це означає, що підприємствам, які отримали право на податковий кредит цього року, відшкодування ПДВ взагалі не заплановане.

**Одним із чинників різкого зростання заборгованості держави перед підприємствами з відшкодування ПДВ є політика субсидування урядом промисловості.** Оскільки НАК «Нафтогаз» реалізує в Україні газ за ціною, нижчою за собівартість (купівлі на кордоні), компанія має від'ємні зобов'язання з ПДВ, сума яких складала у минулому році майже 10 млрд грн. За дорученням Уряду вони були відшкодовані ліквідними коштами. Водночас, оскільки сума не входила в річний план з повернення ПДВ, автоматично на таку ж суму було скорочено відшкодування податку решті підприємств. Вирішення даної проблеми можливе через скасування ПДВ при імпорті газу<sup>11</sup>.

Скоріш за все ситуація в найближчому майбутньому не покращиться, оскільки питання відшкодування ПДВ поступається за пріоритетністю

---

<sup>10</sup> Розраховано на основі даних Євростату за 2005–2006 роки.

<sup>11</sup> Подібну ініціативу містить законопроект № 6337, прийнятий парламентом, але не підписаний Президентом.

обслуговуванню боргів, фінансуванню соціальних виплат і підготовці до Євро-2012. Одним із можливих варіантів зниження заборгованості з бюджетного відшкодування податку є запропонований Урядом механізм погашення заборгованості через впровадження ПДВ-облігацій. Водночас це вимагатиме продуманої політики щодо підтримки вартості облігацій на фондовому ринку.

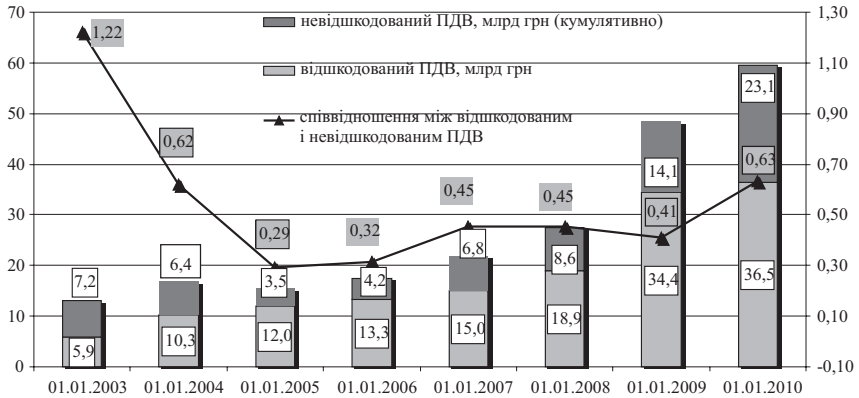


Рис. 7. Динаміка обсягів відшкодованого та невідшкодованого ПДВ у 2003-2009 роках

**У рамках реформування ПДВ держава має проводити політику симетрично жорстких заходів. Мають бути встановлені жорсткі обмеження, які, з одного боку, встановлять низку вимог щодо права на податковий кредит, з іншого – зобов'язуть уряд безумовно і оперативіно відшкодовувати підтверджений обсяг ПДВ.**

Стосовно платників податків необхідно:

- обмежити право на податковий кредит, яке підтверджується податковими накладними, виписаними за 3-4 податкові періоди до звітного. Як альтернативу обмеженню права на податковий кредит можна запропонувати законодавчу заборону вносити зміни до податкових накладних, що коригують податковий кредит у бік збільшення. Цього можна досягти однією з альтернатив:

- виключити з підстав для надання податкового кредиту прострочені податкові накладні;

- визначити подання прострочених накладних як підставу для позапланової перевірки.

- законодавчо запровадити доктрину «ділової цілі»<sup>12</sup>, що дозволить органам державної податкової служби боротися з економічно необґрунтованими операціями. В умовах недосконалості діючого законодавства довести за формальними ознаками належність окремих господарських операцій до таких, що спрямовані на мінімізацію оподаткування, досить складно. В даному контексті інструмент «ділової цілі» дозволить зменшувати обсяги мінімізованого ПДВ навіть за тими схемами, що формально є законними, але по суті є легальними схемами ухиляння від сплати податків;

- перейти на гібридний метод нарахування податку: податкові зобов'язання з ПДВ мають нараховуватися за методом першої з подій, а податковий кредит – за касовим методом;

- законодавчо зобов'язати суб'єктів господарської діяльності, які використовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності і річна виручка яких перевищує 300 тис. грн, реєструватися платниками ПДВ. Це дозволить збільшити базу оподаткування за рахунок роздрібного товарообороту, який здійснюють такі суб'єкти підприємницької діяльності, фактично залишаючи суму імпліцитно нарахованого ПДВ у власному розпорядженні. Запровадити непрямі методи нарахування ПДВ та податкового кредиту;

- запровадити понижуючий коефіцієнт для відшкодування ПДВ експортерам сировини та низькотехнологічної продукції;

Паралельно з уведенням додаткових обмежень необхідно запровадити низку заходів, що суттєво спрощуватимуть адміністрування податку та отримання відшкодування від його переплати. Для цього доцільно:

- запровадити автоматизовану систему відшкодування ПДВ для групи найменш ризикованих СПД, котрі мають гарну податкову історію і справно сплачують податки;

- виокремити відшкодування ПДВ для експортних операцій як таке, що потребує менше часу на підтвердження, а тому процедура відшкодування може бути прискореною;

- встановити (відновити) норму, яка визначає, що затримка з відшкодуванням ПДВ платнику податку протягом встановленого строку вважається бюджетною заборгованістю. На суму бюджетної заборго-

---

<sup>12</sup> Суть доктрини «ділової цілі» полягає в тому, що будь-яку економічну операцію для цілей оподаткування слід кваліфікувати виходячи з її економічної суті, а не правової форми, а податкова вигода, отримана виходячи з правової форми операції, що не відображає її економічного змісту, є необґрунтованою.

ваності мають нараховуватися проценти на рівні двократної облікової ставки НБУ;

- відмовитися від реєстру податкових накладних як такого, що збільшує адміністративні затрати підприємств на підготовку податкової звітності та сплату податків, а також погіршує рентабельність збирання податків ДПА;
- скасувати ПДВ при здійсненні операцій з імпорту газу в Україну, що ліквідує підстави для відшкодування податку НАК «Нафтогаз»;
- конвертувати частину бюджетної заборгованості з ПДВ в облігації внутрішньої державної позики за умови проведення Урядом і державними банками політики підтримки даних цінних паперів на фондовому ринку.

### ***б) Фіскальний та регулятивний потенціал оподаткування природних ресурсів***

Україна володіє значним природно-ресурсним потенціалом, з експлуатації якого вітчизняний та іноземний бізнес отримують значні прибутки. Водночас оподаткування цієї діяльності приносить лише незначну частину доходів зведеного бюджету. Торік загальний обсяг ресурсних та екологічних податкових платежів (збори за спеціальне використання природних ресурсів, збір за забруднення навколишнього природного середовища та рента за корисні копалини, що видобуваються на території України) становив близько 17 млрд грн, що становить лише 6,2 % доходів зведеного бюджету України, або 1,9 % від ВВП. В поточному році уряд планує зібрати близько 22 млрд грн податкових платежів даної групи, проте з урахуванням динаміки планового зростання номінального ВВП та доходів зведеного бюджету ці показники зростуть несуттєво – до 6,5 % доходів зведеного бюджету та 2 % від ВВП. Для прикладу, у країнах ЄС-25, де експлуатація природних ресурсів є менш інтенсивною, ніж в Україні, надходження від цієї групи податків становлять 3,6 % від ВВП, а в структурі доходів бюджетів окремих країн їх частка сягає 15 %.

У нинішніх умовах реформування системи ресурсних та екологічних платежів є одним із пріоритетів у рамках податкової реформи. **Це один із небагатьох доступних Уряду інструментів, за рахунок якого можливо збільшити доходи бюджету, не посилюючи тиск на перспективні високотехнологічні галузі економіки.** Крім того, в умовах зростання масштабів виробництва добувної промисловості, зростання експорту продукції цього сектору та погіршення екологічного стану особливу увагу необхідно приділити реалізації регулятивного потенціалу даної групи обов'язкових платежів.



Дані таблиці 5 свідчать, що ключовим джерелом доходів бюджету групи ресурсних та екологічних платежів в Україні є плата за землю, на яку припадає 42 % доходів групи. Висока фіскальна ефективність цього податку обумовлена раціонально побудованим механізмом розподілу доходів від його справляння. Бюджетний кодекс України дає можливість включати 60-100 % плати за землю до кошика доходів бюджетів місцевого самоврядування, який не враховується при визначенні міжбюджетних трансфертів. Іншими словами, доходи від цього податку не вилучаються у громад і, чим більше вони їх мобілізують, тим більший фінансовий ресурс вони отримують. Це спонукає місцевих керівників активно «працювати» з місцевим бізнесом з тим, щоб підвищити фіскальну ефективність даного податку.

Другою за обсягом доходів у структурі ресурсних та екологічних платежів є рента, яка належить до статті «неподаткові надходження» бюджету, але де-факто є фіскальним інструментом. Частка ренти в структурі загальних доходів від ресурсних та екологічних платежів є порівняно великою – 33 %. Водночас вона застосовується лише для господарської діяльності з видобування газу, нафти та газового конденсату і не встановлена для інших видів корисних копалин, які не є відновлюваними.

Варто звернути увагу на вкрай низький обсяг надходжень плати за спеціальне використання надр в Україні, які досить інтенсивно експлуатуються. Враховуючи масштаб вітчизняної добувної промисловості (майже 25 % загального промислового виробництва), обсяг доходів від даного платежу в розмірі 1,3 млрд грн у 2009 р. видається занадто низькою платою за споживання невідновлюваних природних ресурсів, що належать Українському народу.

Головною причиною низьких надходжень до бюджету за статтею «платежі за спеціальне користування надрами» є штучне стримування їх підняття потужним лобі вітчизняних фінансово-промислових груп, які мають власні інтереси в сировинному секторі. До 2004 року плата за користування надрами взагалі була символічною і навіть не індексувалася. Лише з 2004 року з посиленням фіскальної функції податкової системи ставки ресурсних платежів почали переглядатися в бік збільшення. Зокрема, порівняно з 2003 роком станом на 2010 рік плата за добування «бідної» залізної руди (переважаюча в Україні) зросла в 66 разів, «багатої» – в 74 рази, марганцевої – у 65 разів, коксівного вугілля – в понад 5 разів. Важливим рішенням стало також запровадження відносних (відсоткових) нормативів до вартості ряду корисних копалин, зокрема за видобуток кварциту та піску кварцового для металургії, сировини для пиляних стінових матеріалів, піску для виробництва скла тощо.

Таблиця 5

**Надходження до бюджету  
від основних ресурсних платежів в Україні**

Код	Плата (рента)	2009 р. (факт), млрд грн	2010 р. (прогноз), млрд грн	Зміна в 2010 р. порівняно з 2009 р., %	Частка в 2010 р., %
13050000	За землю	8362,7	9199,3	10,0	42,1
13010000	За спеціальне використання лісових ресурсів	213,3	171,6	-19,6	0,8
13020000	За спеціальне використання водних ресурсів	711,9	780,6	9,7	3,6
13030000	За спеціальне використання надр	1335,1	1889,8	41,6	8,6
13040000	За геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок держбюджету	606,5	1358,1	123,9	6,2
21060200	За видобуток газу	1177,7	1545,9	31,3	7,1
21060100	За видобуток нафти	2459,9	4399,7	78,9	20,1
21060800	За видобуток конденсату	1028,6	1295,7	26,0	5,9
50000000	Збір за забруднення навколишнього середовища	1038,8	1230,0	18,4	5,6
	Усього	16934,5	21870,7	29,2	100

**Регулятивна функція цієї групи податків сьогодні майже не реалізована. Натомість саме податкові платежі ресурсно-екологічної групи мали б виступити в ролі потужних стимулів раціоналізації використання природних ресурсів, зменшення негативного екологічного впливу, що сприяло б зростанню інвестицій у промисловість.**

Сьогодні не викликає сумніву, що система оподаткування господарської діяльності, пов'язаної з експлуатацією природних ресурсів, потребує реформування, яке має бути здійснене відповідно до світового досвіду та специфіки економіки України. Виходячи з актуальних завдань, її реформування має відбуватися на базі таких стратегічних пріоритетів.

**Пріоритет перший: збільшення доходів бюджету.** Україна з потужним сегментом добувної промисловості може як мінімум подвоїти надходження від сплати ресурсних платежів до бюджету, при цьому не підвищуючи рівень податкового тиску на підприємства добувної промисловості вище, аніж той, що характерний для країн-конкурентів України на світових сировинних ринках.

**Підвищення фіскальної віддачі оподаткування природних ресурсів дозволить не тільки збільшити доходи бюджету, а й реалізувати стратегічно важливі завдання у фіскальній політиці, зокрема – зниження рівня оподаткування фонду оплати праці.**

Прикладом може слугувати еколого-трудова податкова реформа (ЕТПР) у країнах ЄС. За цієї реформи додаткові надходження від введення нових чи підвищення існуючих податків на експлуатацію природних ресурсів спрямовуються на зменшення оподаткування праці. Наприклад, у рамках даної політики в 1999 році Німеччина за рахунок підвищення ставок податку на бензин, нафтопродукти для опалення, природний газ, а також запровадження податку на електроенергію компенсувала скорочення внесків працедавців і найманих працівників до фонду соціального страхування на 0,8 в.п. (по 0,4 в.п. для кожної сторони). Великобританія у 2001 році запровадила спеціальний податок на викиди CO<sub>2</sub>, на комерційне та промислове використання природного газу, вугілля, скрапленого нафтового газу та електроенергію. За рахунок отриманих доходів було профінансовано зниження відрахувань працедавців до фонду соціального страхування на 0,3-0,5 в.п.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Маслюківська О. П. Теоретичне підґрунтя еко-трудової податкової реформи // Економіка природокористування і охорони довкілля: Щорічник наук. праць / НАН України; Рада по вивченню продуктивних сил України / Данилишин Б. М. (відп. ред.). – К., 2006. – С. 324-331.

**Пріоритет другий: стимулювання більш ефективного та раціонального використання ресурсів.** Експлуатація природно-ресурсного потенціалу в обсягах, що перевищують потреби вітчизняної економіки, має негативні наслідки, які проявляються у посиленні тиску на екологію та у втраті значної економічної вигоди. Консервація сировинно-орієнтованої моделі економіки має наслідком зниження доходів бюджету через звуження бази оподаткування ПДВ, зменшення притоку валютної виручки, втрати потенційно можливих робочих місць і звуження інвестицій, тому політика його обмеження видається вельми раціональною.

До слова, рестриктивної політики щодо розвитку експорту сировинної та низькотехнологічної продукції дотримуються майже всі країни – від економічно розвинутих (ЄС) до тих, що розвиваються. Зокрема, в Росії, Китаї та Індії діють:

- експортне мито на вивіз природних ресурсів (газ, нафта, ліс, вугілля);

- високі ставки податків на видобуток корисних копалин (для прикладу, в Індії плата за використання природних ресурсів при видобутку залізної руди становить 10 % від її ринкової вартості);

- окремі специфічні заходи, як-то понижуючий коефіцієнт для відшкодування ПДВ експортерам сировини в Китаї чи політичне обмеження на вивіз якісного коксівного вугілля та залізорудної сировини в Росії.

В Україні на державному рівні вже розроблені основні напрями реформування системи оподаткування господарської діяльності, пов'язаної з експлуатацією природних ресурсів. Чинна Стратегія реформування податкової системи, яка була затверджена Розпорядженням КМУ від 23.12.2009 року, визначає, що ключовими напрямами реформування є поступовий перехід до нової системи платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципів рентного доходу та створення відповідного регуляторного механізму, який дасть можливість стимулювати раціональне використання, забезпечити охорону і відтворити природно-ресурсний потенціал держави. В перспективі пропонується також замінити збір за забруднення навколишнього середовища екологічною рентою, повністю побудувавши систему стягування плати за експлуатацію ресурсів на рентному підході.

**Рентний підхід** має свої переваги, про що свідчить його значна поширеність у світі. Разом з тим існує ризик, що він не буде ефективним в умовах України.

По-перше, він відкриває можливість для маніпулювання ставками, породжує ризик прийняття політизованих рішень залежно від набли-

женості різних груп впливу до уряду. Регулярний перегляд ставки або розміру ренти погіршує якість і точність фінансового планування діяльності інвесторів і бюджетного планування. На наш погляд, оптимальнішим варіантом є автоматизація розрахунку екологічних та ресурсних платежів. На жаль, досвід поточного року показує, що інститут ренти через «м'який» режим коригування порядку сплати та її розміру не є ефективним інструментом. Так, Законом про бюджет на поточний рік Уряд без жодного економічного обґрунтування підвищив коефіцієнт індексації ренти за нафту і газовий конденсат, попри наявність чіткої формули його визначення, закріпленої законодавством.

По-друге, впровадження двоскладової структури рентної плати призведе до ускладнення її адміністрування. Визначення та коригування диференційованої ренти (однієї зі складових) потребує проведення періодичних державних експертиз. Об'єктивна реальність в Україні така, що розширення можливостей впливу уряду на визначення обов'язкових платежів супроводжується розростанням корупції та посиленням фіскального тиску на підприємства.

По-третє, впровадження рентного підходу створює додатковий фіскальний тиск лише на підприємства, що займаються експлуатацією природних ресурсів. Це призводить до погіршення їх фінансового становища і зниження можливості інвестування в оновлення основних фондів. Раціоналізація використання ресурсів вимагає застосування фіскальних заходів, орієнтованих на зменшення споживання цих ресурсів (підвищення ефективності їх переробки). Для прикладу, українські металургійні підприємства для виплавки тонни чавуну використовують 1,8 тонни залізорудної сировини, тоді як світова норма становить 1,5, а також 79 куб. м природного газу, який в сучасних металургійних технологіях не використовується.

**Оптимальним рішенням у цій ситуації, на наш погляд, є посилення фіскального тиску на споживання ресурсів, а не на їх виробництво.** Це вимагає введення в систему оподаткування непрямого податкового платежу, яким рента не може бути за своєю суттю. Виходячи з названих недоліків рентного підходу і функціональних завдань Уряду щодо структурної економічної політики, **доцільним кроком бачиться реформування системи оподаткування господарської діяльності, пов'язаної з експлуатацією природних ресурсів, на основі податкового підходу.**

Прихильники податкового підходу вважають, що рента є платою за користування землею (надрами, лісовими ресурсами тощо) як основними

засобами, у процесі користування ресурси цілком споживаються, тому оптимальним режимом вилучення плати за це є оподаткування споживання цих ресурсів. Податковий підхід передбачає впровадження системи податків на господарську діяльність, пов'язану з експлуатацією природних ресурсів:

- податок на видобуток корисних копалин;
- лісовий податок;
- водний податок;
- земельний податок;
- екологічний податок.

Перевагами податкового підходу є низка важливих його характеристик.

По-перше, стабільність державної політики. Режим податку означає, що порядок його нарахування, ставка, об'єкт і база оподаткування встановлюються парламентом і регулюються виключно законодавчими актами з питань оподаткування. Коригування податку є набагато складнішим, ніж ренти.

По-друге, такий підхід посилює фіскальний тиск на споживання природних ресурсів, що обмежує його. На відміну від ренти, податок включається в собівартість продукції, що підвищує її ціну і стимулює раціоналізацію споживання ресурсів. При цьому, оскільки податок підвищує ціни на продукцію (але не вимиває оборотні кошти з підприємств добувної промисловості), виробники сировинної продукції зможуть інвестувати в підвищення конкурентоспроможності своєї продукції.

Впровадження податкового підходу в Україні має супроводжуватися низкою додаткових заходів щодо посилення його ефективності:

• **заміною ставок податків в абсолютних показниках на процентні** (до вартості видобутих корисних копалин). Це дозволить:

– зробити оподаткування гнучкішим до кон'юнктури сировинних ринків – зменшення цін і, відповідно, виручки від їх реалізації автоматично знижуватиме фіскальне навантаження на підприємства добувної промисловості;

– захистити надходження бюджету від інфляції;

– уникнути непрогнозованого і частого перегляду ставок платежів та порядку їх нарахування;

• **запровадженням індексації для збереження твердих ставок** на показник індексу цін виробників, що нівелює негативний ефект високої інфляції;

• **запровадженням понижуючих коефіцієнтів для видобутку корисних копалин у складних умовах і виснажених родовищ;**

- запровадженням понижуючого коефіцієнта відшкодування ПДВ при експорті сировинної продукції;

- переходом від системи цільових фондів на відновлення природних ресурсів до запровадження програмно-цільових методів (ПЦМ). В Україні фінансування екологічних заходів здійснюється через спеціальний фонд зведеного бюджету (сукупність спеціальних фондів), що робить ефективність екологічної політики держави залежною від справляння відповідних зборів. Запровадження ПЦМ дозволить фінансувати ці заходи залежно від потреби коштів, а не їх наявності у фонді;

- розширенням бази оподаткування екологічними податками шляхом включення до неї екологічно небезпечної продукції;

- звільненням від сплати екологічних податків діяльності з переробки відходів, які утворюються в результаті експлуатації природних ресурсів.

#### ***в) Проблеми реформування спрощеної системи оподаткування***

Реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності сьогодні є одним із найбільш дискусійних і водночас важливих напрямів податкової реформи. За більш ніж 10 років свого існування вона майже не вдосконалювалася, хоча за цей час обросла численними проблемами, що знизили її ефективність, деформували цілі та завдання запровадження.

Відсутність будь-яких суттєвих кроків щодо реформування спрощеної системи оподаткування протягом тривалого періоду обумовлена тим, що це питання зачіпає інтереси майже 2,5 млн громадян (1,3 млн підприємців та 1,2 млн найманих працівників), а тому будь-які ініціативи в даній сфері, особливо непопулярні, завжди зазнають тиску політичних чинників.

Знайти баланс між інтересами держави та малим бізнесом з даного питання наразі досить складно, але через недосконалість спрощеної системи оподаткування втрачають обидві сторони. Ключовими проблемами, що погіршили ефективність спрощеної системи оподаткування, можна назвати:

- **Звуження сфери застосування.** Починаючи з 1998 року, коли була запроваджена спрощена система оподаткування, обліку та звітності, ІСЦ зріс у 5,5 разу, мінімальна заробітна плата – у 20 разів. Попри стабільність граничної межі виручки, яка дає можливість застосовувати спрощену систему оподаткування (для фізичних осіб – 500 тис. грн, для юридичних осіб – 1 млн грн), висока інфляція знизила реальний

допустимий показник більш ніж у п'ять разів. Парадоксально, але в період економічного зростання (2000-2008 роки), суб'єкти малого бізнесу в умовах стрімкого зростання оплати праці мали скорочувати свої реальні обороти для того, щоб залишитися на спрощеній системі оподаткування. Це звужує сферу застосування даного податкового режиму, витісняючи найбільш ефективних підприємців, здатних розвивати або принаймні підтримувати свій бізнес на стабільному рівні. Таким чином, спрощена система оподаткування наразі відіграє дестимулюючу роль у розвитку та зміцненні малого бізнесу;

• **Низька фіскальна ефективність.** Внаслідок високої інфляції знижуються і реальні доходи бюджету від справляння єдиного податку. Для фізичних осіб-підприємців, які працюють за спрощеною системою оподаткування, за останні 10 років верхня межа податку зросла лише на 20 грн – зі 180 до 200 грн. Фактично, з кожним роком реальні доходи бюджету від єдиного податку падають, хоча номінально мають висхідну тенденцію. Загалом, сектор економіки, де працює 13 % працездатного населення, формує лише 1,2 % доходів зведеного бюджету (за даними 2009 року). Очевидно, що фіскальна функція для малого бізнесу не є пріоритетною, але розрив між фіскальним навантаженням на СПД, що працюють на загальних засадах, і тих, хто працює на єдиному податку, не має бути настільки глибоким. До слова, **в економічно розвинутих країнах цілі спрощеної системи оподаткування обліку та звітності полягають не стільки в зниженні рівня оподаткування, скільки в скороченні витрат і часу на ведення бухгалтерського та податкового обліку.**

Окрім зниженого податкового навантаження, фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, що застосовують спрощену систему оподаткування, не сплачують додаткові внески до Пенсійного фонду України з тим, щоб загальний внесок дорівнював, принаймні, мінімальному. Хоча згодом вони претендуватимуть на мінімальні пенсії. В минулому році (до прийняття закону про підвищення базових соціальних стандартів), для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, що працювали на єдиному податку, додатковий внесок мав скласти 125 грн, на фіксованому – 200 грн (за умови відсутності найманих працівників). Принцип, що громадяни (навіть якщо вони замаються підприємництвом), які мають право на отримання мінімальної пенсії, зобов'язані сплатити мінімальний страховий внесок до Пенсійного фонду, видається справедливим;

• **Мінімізація оподаткування.** Значна частина фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють за спрощеною



системою оподаткування, обліку та звітності, не створюють доданої вартості, а займаються мінімізацією оподаткування власного доходу, або є учасниками схем щодо ухилення від сплати податків. Наведемо лише найпопулярніші схеми:

1. Перенесення прибутку, який є джерелом сплати податку на прибуток, та бази оподаткування ПДВ на платників єдиного податку, які не сплачують дані податки. Суть полягає в тому, що оборот потужної компанії розбивається між декількома платниками єдиного податку, що звільняє бізнес від сплати ПДВ та податку на прибуток, замінюючи їх єдиним нееквівалентним платежем. Для прикладу, у великих торговельних комплексах часто працює не одна компанія, а десяток «спрощенців», кожен з яких контролює певний павільйон. Сума єдиних податків, сплачених всіма СПД, значно нижча, аніж сума податку з прибутку та ПДВ, який би довелося сплатити компанії, якби вона одноосібно вела торговельну діяльність на загальних умовах оподаткування.

2. Мінімізація оподаткування доходів фізичної особи. Досить простий приклад: працівник компанії має оклад 10 000 грн. Якщо він є штатним працівником, то:

- роботодавець має сплатити до цільових фондів 37,5 % від окладу, тобто 3 700 грн;
- із зарплати працівника утримується 16,5-18,5 % окладу (15 % податку на доходи фізичних осіб та 1,5-3,5 % платежів у цільові фонди), тобто до 1850 грн.

Таким чином, роботодавець і робітник сплачують державі загалом 5 550 грн, або 55,5 % від заробітку. Для оптимізації оподаткування роботодавець змушує (переконає) робітника зареєструватися платником єдиного податку і переводить взаємовідносини з ним на контрактну форму співробітництва. Використовуючи таку схему, роботодавець не платить нічого, а робітник сплачує максимум 200 грн на місяць, або лише 2 % від доходу.

Крім того, за рахунок єдиного податку суттєво мінімізують свої податкові зобов'язання особи, що займаються індивідуальною професійною діяльністю (адвокати, лікарі, консультанти). Гонорари таких осіб є досить високими, проте податок на доходи вони сплачують як наймені робітники із зарплатою 1333 грн за місяць.

**Попри досить серйозні аргументи проти самого інституту спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, його ліквідація також не є ефективним рішенням.** Спрощена система оподаткування в Україні має важливе соціальне значення. Лише офіційно сумарна

кількість фізичних осіб – підприємців та найнятих ними працівників нараховує 2,5 млн осіб. Багато з видів діяльності, що здійснюються даним сегментом бізнесу, можуть стати рентабельними лише за наявності спрощеної системи оподаткування.

**Необхідно також враховувати, що скасування спрощеної системи таїть ризик переходу в «тінь» значної частини малого бізнесу, що збільшить обсяги тіньової економіки та навіть зменшить надходження до бюджету.**

В умовах кризи, високого рівня безробіття, слабких гарантій трудових прав українських громадян і, головне, наявності вільних ніш, де саме малий бізнес є найбільш ефективним, доцільним вбачається створення сприятливіших умов для його розвитку. Враховуючи, що кредитна політика держави щодо підтримки малого підприємництва є слабкою і, очевидно, в середньостроковій перспективі такою і залишиться, фіскальні важелі розвитку мають залишитися домінуючими.

Урядовий варіант реформи спрощеної системи оподаткування, зафіксований у проєкті Податкового кодексу, виявився надмірно асиметричним у питанні співвідношення нових обмежень і можливостей для бізнесу. При формальному збереженні даного інституту Уряд пропонує обмеження, які роблять його недоступним і нецікавим для підприємців, котрі займаються середнім бізнесом. Очевидно, що Уряд в умовах кризи керувався передусім фіскальним пріоритетом.

З точки зору інтересів держави, обмеження є досить обґрунтованими та знайшли б підтримку у суспільстві, якби їх запровадження було компенсоване збільшенням граничних меж виручки, яка б давала можливість тим підприємцям, які працюють навіть з урахуванням цих обмежень, розвивати власний бізнес. Проте проєктом кодексу передбачається встановити такі граничні рівні річного доходу:

- для фізичних осіб – залишити на рівні 500 тис. грн;
- для юридичних осіб – збільшити у два рази – до 2000 тис. грн.

Водночас компенсаційні заходи уряду щодо підтримки малого бізнесу видаються недостатніми. Для фізичних осіб–підприємців передбачається зберегти нинішній діапазон ставок, а для юридичних осіб – знизити ставку до 6 % зі включенням до неї ПДВ. Крім того, з 2011 року по 2014 рік запропоновано введення податкових канікул для фізичних осіб, річний дохід яких не перевищуватиме 300 тис. грн на рік, що займаються діяльністю з надання населенню побутових послуг, і запроваджено нульову ставку для юридичних осіб, обсяг доходу яких не перевищує 100 тис. грн. Критерії, що обмежують застосування

нульової ставки податку, фактично залишають її для дрібних побутових послуг.

Крім того, проект Податкового кодексу залишив низку невіршених проблем:

- **фіскальна ефективність єдиного податку не лише не підвищується, а навіть суттєво знижується** через звільнення від оподаткування та зниження ставок єдиного податку для юридичних осіб. Крім того, враховуючи, що єдиний податок є закріпленим податком дохідної частини бюджетів місцевого самоврядування, таким рішенням уряд додатково звужить фінансову базу громад, що суперечить іншому пріоритету його роботи – формуванню фінансово потужних регіонів;

- **граничний дохід, який дозволяє застосовувати спрощену систему оподаткування, підвищений асиметрично по відношенню до динаміки ІСЦ** за останні десять років. Як було зазначено, починаючи з 1998 року, коли була запроваджена спрощена система оподаткування, обліку та звітності, ІСЦ зріс у 5,5 разу, проектом кодексу пропонується залишити граничний показник виручки для фізичних осіб, і лише в 2 рази збільшити для юридичних осіб;

- **знову зберігається «ручний» механізм визначення ключових параметрів спрощеної системи оподаткування.** Встановлення граничного обсягу виручки і діапазону податків у твердих величинах автоматично формує ризик нестабільності даної системи. Через високу динаміку інфляції питання про перегляд показників буде піднято вже в найближчій перспективі.

Необхідність стимулювання розвитку малого бізнесу при актуалізації згаданих вище негативних тенденцій потребує досить обережного підходу до реформування даної сфери. В процесі реформування спрощеної системи оподаткування необхідно запровадити низку обмежень для бізнесу, проте й надати йому нові можливості, які зможуть компенсувати негативний ефект. На наш погляд, для досягнення балансу між державними і підприємницькими інтересами необхідно реалізувати комплекс пропозицій.

1. **Збільшити граничний обсяг доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.** Як було зазначено, інфляція не лише знизила реальні доходи бюджету від справляння єдиного податку (стосується єдиного податку з фізичних осіб та фіксованого податку), а й зменшила реальні обороти підприємців. Таким чином, зниження фіскального навантаження компенсувалося звуженням сфери застосування даної системи. Граничний обсяг виручки від реалізації необхідно прив'язати до мінімальної заробітної плати (станом на 1 січня відповідного року), що

дозволить створити автоматичний індексатор і в майбутньому не вносити додаткових змін до законодавства з метою коригування розміру обсягу у зв'язку із підвищенням рівня інфляції.

**2. Вирішити питання щодо підвищення ставок і запровадження автоматичного механізму їх корекції.** Як і у випадку з індексацією граничної виручки, що дає право на перехід на спрощену систему оподаткування, ставки єдиного податку (для фізичних осіб й фермерів) необхідно прив'язати до мінімальної заробітної плати, встановленої станом на 1 січня відповідного року. При цьому доцільним бачиться запровадження двох ставок єдиного податку для фізичних осіб: у межах 20-40 % від мінімальної заробітної плати (при отриманні виручки у розмірі до 1000 мінімальних заробітних плат (176,8-353,6 грн), у діапазоні 40-80 % від мінімальної заробітної плати – якщо обсяг виручки становить від 1000 до 1500 мінімальних заробітних плат (353,6-707,2 грн). Для юридичних осіб – платників єдиного податку вважаємо за доцільне зберегти діючі ставки податку (6 % (зі сплатою ПДВ) та 10 % від обсягу виручки).

**3. Створити фіскальні стимули для зацікавленості місцевих органів влади в розвитку малого бізнесу.** Нині єдиний податок для малих СПД, що обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, є загальнонаціональним податком, що закріплений за місцевими бюджетами (в даному випадку бюджетами органів місцевого самоврядування). Проблема в тому, що він належить до кошику доходів, що враховуються при визначенні розміру міжбюджетних трансфертів. Іншими словами, якщо доходи від сплати податку зростають, на аналогічну величину скоротиться обсяг трансферту з держбюджету. Вважаємо за доцільне віднести єдиний податок до місцевих податків, які відповідно до Бюджетного кодексу України не враховуються при визначенні обсягу державного трансферту. Оскільки кошти від єдиного податку залишаться у місцевих бюджетах, місцеві органи влади будуть зацікавлені в тому, щоб збільшити їхні доходи, тобто створити максимально зручні умови для розвитку малого бізнесу.

**4. Зменшити коло платників податку, що дозволить зменшити обсяги мінімізації оподаткування.** На наш погляд, доцільно розширити перелік видів діяльності, на які не поширюється спрощена система оподаткування, з метою ліквідації схем мінімізації податкових платежів «надприбутковими» суб'єктами малого підприємництва. Зокрема, спрощена система оподаткування не повинна поширюватися на діяльність, пов'язану з організацією торгівлі та наданням послуг (оренди)

щодо створення належних умов для здійснення торгівлі фізичними або юридичними особами. Це дозволить ліквідувати одну із найпоширеніших схем мінімізації оподаткування.

**5. Посилити відповідальність платників єдиного податку за використання праці найманих працівників без оформлення трудових відносин.** У даному контексті бачиться доцільним запровадження і законодавче закріплення системи штрафних санкцій та скасування реєстрації такої особи платником єдиного податку.

**6. Вилучити з переліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що замінюються єдиним податком, внески до Пенсійного фонду та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування,** з переведенням суб'єктів малого підприємництва на сплату цих внесків на загальних засадах. Водночас для спрощення ведення податкового обліку необхідно запровадити єдиний соціальний внесок для підприємців.

**7. Надати право платникам єдиного податку реєструватися платниками ПДВ.** Відсутність такого права призведе до того, що частина контрагентів суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють на спрощеній системі оподаткування, відмовиться від співробітництва з ними через неможливість включати фактично сплачений ПДВ у вигляді торговельної надбавки (видається досить сумнівним, що після виключення з числа платників ПДВ платники єдиного податку автоматично знизять ціни на 20 %) до податкового кредиту.

### ***2) Децентралізація податкової системи***

Проблема перерозподілу повноважень і фінансових ресурсів між центром і регіонами сьогодні є однією з найбільш актуальних у контексті підвищення ефективності податкової політики України. Регіональний вимір податкової реформи має бути спрямований на реалізацію трьох цілей:

- посилення фіскальної потужності регіонів за рахунок реформування і перерозподілу системи оподаткування;
- збільшення податкових надходжень через створення стимулів для місцевих органів влади щодо посилення фіскальної ефективності місцевих і загальнодержавних податків;
- стимулювання інвестиційної активності в регіонах через запровадження комплексу дієвих фіскальних інструментів.

Сьогодні фінансовою базою місцевих бюджетів відповідно до Бюджетного кодексу України є три групи податків:

- загальнодержавні податки першого кошика місцевих бюджетів (закріплені податки) – податок з доходів фізичних осіб, єдиний податок та інші;
- загальнодержавні податки другого кошика (власні податки) – плата за землю, податок із власників транспортних засобів та інші;
- місцеві (ексклюзивні) податки другого кошика – місцеві податки та збори.

Така система в нинішньому вигляді має низку суттєвих недоліків, на подолання яких і мають бути спрямовані реформи.

• **Низька зацікавленість органів місцевої влади у формуванні сприятливого інвестиційного клімату в регіоні та активізації економічної діяльності.** На даний момент серед вагомих загальнонаціональних податків закріпленими за місцевими бюджетами є лише податок з доходів фізичних осіб (77,2 % у структурі доходів місцевих бюджетів за підсумками 2009 року) та єдиний податок СПД, що обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (3,1 %). Оскільки обидва з них належать до кошику доходів, що враховуються при визначенні розміру міжбюджетних трансфертів, місцеві органи влади не мають серйозних стимулів для створення нових робочих місць, оскільки збільшення доходів від сплати податку на доходи фізичних осіб чи єдиного податку буде наслідком зменшення міжбюджетного трансферту і не вплине на обсяг фінансових ресурсів відповідної адміністративно-територіальної одиниці. Доходи від сплати податку на прибуток підприємств не пов'язані з місцевими бюджетами, тому органи місцевої влади не мають фіскальних стимулів для розвитку середнього та великого бізнесу і сприяння в підвищенні його рентабельності.

• **Відсутність належних стимулів у органів місцевої влади до активності в реалізації фіскального потенціалу відповідної адміністративно-територіальної одиниці.** Очевидним є те, що, оскільки підвищення фіскальної ефективності як національних податків, так і закріплених за місцевими бюджетами відчутно не впливає на доходи місцевих бюджетів, місцеві органи влади не мають зацікавленості в роботі над реалізацією податкового потенціалу регіону. Водночас основні його складові – податковий борг і тіньова економіка – є досить значними джерелами збільшення доходів як місцевих, так і державних бюджетів.

• **Відсутність фіскально значимих податків місцевого рівня.** Органи місцевого самоврядування мають право встановлення місцевих податків і зборів, проте ці податки характеризуються невеликим обся-

гом надходжень. Так, до власне місцевих податків і зборів належать 2 податки (комунальний, рекламний) і 12 зборів<sup>14</sup>. Серед них найвагомішими в аспекті забезпечення надходжень є ринковий збір і комунальний податок (табл. 6).

*Таблиця 6*

**Структура надходжень від місцевих податків і зборів  
в Україні в 2007-2009 роках, %**

Назва місцевого податку (збору)	Частка місцевого податку (збору) у їх загальному обсязі, %		
	2007	2008	2009
Ринковий збір	59,9	60,4	63,3
Комунальний податок	23,0	21,0	19,3
Податок з реклами	7,1	8,0	6,2
Збір за припаркування автотранспорту	3,5	4,9	3,7
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єкта торгівлі та сфери послуг	3,8	3,6	3,5
Збір за право використання місцевої символіки	2,3	2,7	2,6
Інші податки і збори	0,4	0,4	0,4
Усього	100,0	100,0	100,0

*Джерело:* Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень.

Витрати на адміністрування деяких місцевих податків перевищують надходження (збір за участь у бігах на іподромі, збір за виграш на бігах, збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право проведення кіно- і телезімонок, збір з власників собак), збереження інших є економічно не обґрунтованим (збір за видачу ордера на квартиру), а окремі потребують реформування з метою оптимізації податкової бази (курортний збір, збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, збір за право використання місцевої символіки).

<sup>14</sup> Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1998 р. № 59-63. Згідно з ним до місцевих зборів належать: збір за припаркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру, курортний збір, збір за участь у бігах на іподромі, збір за виграш у бігах на іподромі, збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право використання місцевої символіки, збір за право проведення кіно- і телезімонок, збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збір з власників собак.

Подолання вказаних проблем потребує передусім перерозподілу фінансових ресурсів держави та корекції структури кошиків місцевих бюджетів. Водночас, оскільки сьогодні Уряд є фінансово слабким, перерозподіл окремих податків на користь місцевих бюджетів навіть у середньостроковій перспективі є майже неможливим. У даному контексті **раціональним видається перехід на зв'язану модель податкової системи. Її суть полягає в закріпленні за місцевими бюджетами частки обсягу національних податків, яка не буде враховуватися при розрахунку міжбюджетних трансфертів.** Очевидно, що ті податки, на збір яких місцеві органи влади здійснюють досить слабкий вплив (передусім ПДВ), мають залишитися виключно «централізованими» податками. На наш погляд, найефективнішим заходом є закріплення за місцевими бюджетами 10 % податку на прибуток підприємств. Це створить зацікавленість для них в активізації роботи щодо сприяння зростанню надходжень даного податку та покращення умов для ведення бізнесу.

**Значний позитивний вплив на зацікавленість місцевих органів влади в розвитку малого бізнесу матиме виключення єдиного податку з кошику доходів, що враховується при розрахунку трансфертів.** Ефект даного заходу підвищуватиметься у міру зростання фіскальної важливості даного податку, що досягається через підвищення та індексацію ставок єдиного податку.

Крім того, для стимулювання реалізації фіскального потенціалу адміністративно-територіальних одиниць необхідним заходом є **закріплення 50 % від перевищення прогнозованого обсягу надходжень першого кошику за переліком дохідних статей місцевих бюджетів, що не враховуються при розрахунку міжбюджетних трансфертів.** Це створить комплекс стимулів для зацікавленості місцевих органів влади в нарощуванні податкових надходжень на своїй території.

Три названі додаткові статті доходів місцевих бюджетів мають стати основою бюджету розвитку, який має залишитися складовою спеціального фонду. Це не лише створить належну фінансову базу для соціально-економічного розвитку регіонів, а й сформує пряму залежність між фіскальною активністю місцевих органів влади та їх інвестиційними можливостями, що змусить місцеву владу займати більш активну позицію в питанні реалізації податкового потенціалу регіону.

Очікується, що певні зрушення щодо реформування податкової бази місцевого рівня будуть проведені з прийняттям Податкового та Бюджетного кодексів. Важливим є питання щодо того, які з цих міс-



цевих податків і зборів мають бути обов'язковими для встановлення, а які – факультативними, оскільки це прямо впливає на можливості формування податкового потенціалу регіонів.

Урядовий проект Податкового кодексу містить досить слабкі механізми щодо розширення податкової бази місцевих органів влади. На досягнення цілей забезпечення фіскальної достатності місцевих бюджетів ним передбачається запровадження одного податку (податку з реклами) та чотирьох зборів (збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, туристичного збору, збору за місця для паркування транспортних засобів та ринкового збору). Два останні діятимуть до 31 грудня 2013 року і рішення щодо їх встановлення прийматиметься місцевою радою. Як бачимо, фіскально незначимі податки та збори, представлені у чинному нормативно-правовому акті, у проекті Податкового кодексу вже відсутні.

Досить раціональною ініціативою було введення податку на нерухомість. Він міг би стати найвагомим для податкової системи місцевого рівня. Проте введення такого податку завжди було предметом не стільки економічних, скільки політичних дискусій. Очевидно, саме останній чинник став визначальним для виключення податку на нерухомість з остаточного варіанта проекту Податкового кодексу.

Вагомою новацією згаданого Проекту<sup>15</sup> слід визначити зарахування всього обсягу надходжень плати за землю до бюджетів місцевого самоврядування – тобто міст, селищ, сіл. Тим самим забезпечуватиметься податковий потенціал територіальних громад, а не регіонів загалом.

Позитивним є те, що фіскальної міцності надано і бюджету розвитку (у складі спеціального фонду). До додаткових джерел бюджету розвитку віднесено: податок на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності) відповідно до додаткових ставок такого податку у розмірах, визначених законом з питань оподаткування; єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування; плату за надання місцевих гарантій.

Стабільність і надійність системи оподаткування на місцевому рівні визначатиме міцність місцевих бюджетів, достатність їх джерел і зрештою зумовлюватиме добробут територіальних громад. Тому сис-

---

<sup>15</sup> Проект Закону № 6495 «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» від 8 червня 2010 р.

тема податків, що зараховуватимуться до місцевих бюджетів, повинна стати інструментом стимулювання ділової активності, планування та прогнозування економічного розвитку. Податкова система місцевого рівня повинна стати реальним інструментом впливу місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування на економічну діяльність, на якість життя населення.

***д) Використання спеціальних податкових режимів: стимулюючий потенціал та фіскальні загрози***

Застосування спеціальних правових режимів економічної діяльності (СПРЕД), розширення в їхніх рамках пільгового фіскального режиму порівняно з умовами господарювання, що існують у країні в цілому, сьогодні є одним із найбільш дискусійних аспектів податкової реформи.

Завдяки набору різного роду державних гарантій, пільг і преференцій СПРЕД як економічний інструментарій державної політики вирізняється серед інших своєю швидкою і вибірковою дією та застосовується для розв'язання цілого спектра різноманітних соціально-економічних проблем – від реанімації депресивних територій і галузей до надання додаткового імпульсу регіональним точкам економічного зростання та формування «точок прориву» у визначених галузях чи регіонах.

СПРЕД в Україні застосовуються з 1995 року. Впродовж 16 років було запроваджено 101 СПРЕД (12 спеціальних економічних зон (СЕЗ), 16 технологічних парків (ТП), 72 території пріоритетного розвитку (ТПР) та 1 науковий парк) у 14 областях України та Автономній Республіці Крим. Для кожної окремої функціональної одиниці СЕЗ і ТПР нормативно-правовими документами щодо їх створення були визначені соціально-економічна мета їх запровадження, термін дії (від 5 до 60 років) і конкретний перелік форм і обсягів державної допомоги суб'єктам господарювання. Зокрема, в якості державної допомоги були використані:

- звільнення інвестицій від оподаткування, скасування обов'язкового продажу коштів, отриманих в іноземній валюті від реалізації продукції протягом усього терміну дії спецрежиму;
- звільнення від сплати ввізного мита, ПДВ, акцизного збору, відрахувань до Інноваційного фонду та Фонду зайнятості протягом освоєння інвестицій, перших двох, п'яти років, до 2009 року або протягом всього періоду дії спецрежиму;
- повне звільнення від сплати податку на прибуток після отримання першого прибутку в перші роки (3-5 років) або часткове звільнення

(сплата 20-50 % від ставки відповідного податку) з третього по шостий роки, або протягом всього терміну дії спецрежиму;

- звільнення від сплати податків на прибуток підприємств та землю на певний термін або на весь період діяльності.

Застосування СПРЕД в Україні на першому етапі сприяло зміцненню позицій вітчизняних виробників на внутрішньому ринку та розширенню їх присутності на зовнішньому.

Проте згодом вони були дискредитовані суб'єктами підприємницької діяльності, які використовували дані інструменти для мінімізації сплати податків без здійснення інвестицій. Ключовою проблемою функціонування СПРЕД стало **створення широкого спектра спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку**, на яких резиденти та нерезиденти отримували необґрунтовано масштабні податкові пільги, які не підкріплювалися еквівалентними інвестиційними зобов'язаннями.

Показовим є той факт, що в 2003 році загальна сума наданих пільг складала 133 % по відношенню до податкових надходжень і 95 % по відношенню до доходів зведеного бюджету. Втрати бюджету від надання пільг по окремих податках у декілька разів перевищували їх надходження до бюджету. Для прикладу, понад 80 % операцій, які є підставами для нарахування ПДВ, здійснювались у юрисдикції СПРЕД, що знижувало обсяг нарахування та сплати податку.

Крім того, існував значний регіональний дисбаланс при наданні пільг. Більш ніж 90 % податкових пільг припадає на СПРЕД Східної та Південної України, що корелює зі ступенем впливу фінансово-промислових конгломератів даних регіонів на прийняття економічних рішень. Водночас макроекономічні показники свідчать, що активної державної підтримки вимагають саме західні та північні регіони України. Названий географічний дисбаланс свідчить про втрату СЕЗ і ТПР в Україні свого стимулюючого призначення та підвищення ролі лобістського чинника в процесі їх створення та функціонування.

З наполегливої ініціативи Кабінету Міністрів України Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» (№ 2505 від 25.03.2005 р.) з 31 березня 2005 року всім без винятку суб'єктам господарювання СПРЕД було скасовано державну допомогу та надані інвесторам державні гарантії щодо незмінності правового режиму їх діяльності.

Таблиця 7

**Розрахунки з бюджетом підприємств, що реалізують інвестиційні проекти  
в рамках СПРЕД України, в 2003-2009 роках\* (млн грн)**

Форми СПРЕД	з початку надходження інвестицій* по 2003 р.	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Платежі до бюджетів та державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів:								
СЕЗ	313,4	191,1	245,7	546,4	776,1	1027,9	1294,3	587,3
ТПР	1808,7	797,2	1227,9	1726,6	1409,8	1561,5	1524,1	745,8
ТП	135,4	91,0	116,5	148,6	230,0	209,2	66,2	37,6
Сума отриманих пільг з оподаткування, з неї:								
СЕЗ	169,1	92,0	157,2	48,9	60,0	514,8	44,5	72,5
ТПР	3063,5	1471,8	3761,0	835,4	387,9	797,1	8,6	7,3
ТП	214,1	128,3	172,9	34,2	35,2	22,3	3,3	6,1
Бюджетний баланс								
СЕЗ	144,3	99,1	88,5	497,5	716,1	513,1	1249,8	514,8
ТПР	-1254,8	-674,6	-2533,1	891,2	1021,9	764,4	1515,5	738,5
ТП	-78,7	-37,3	-56,4	114,4	194,8	186,9	62,9	31,5

\* за сумою інвестиційних проектів з початку звітного року на кінець року

Джерело: Державний комітет статистики України та Міністерство освіти і науки України.

Тотальне скасування всіх податкових пільг у рамках СПРЕД дозволило збільшити доходи бюджету і профінансувати більш високі соціально-аналітичні стандарти, проте, як видно з табл. 7, зростання обсягу податків, сплачених до бюджету після скасування більшості податкових пільг у 2005-2007 роках, виявилось меншим, аніж обсяг скасованих пільг. Це свідчить про те, що багато інвесторів просто згорнули свої проекти, які розвивали в рамках СПРЕД.

Зниження інвестиційної активності змусило Уряд запровадити низку заходів у рамках СПРЕД, які б повернули до них інвесторів. Зокрема, в указах Президента України «Про план першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності (№ 300 від 10.04.06 р.), «Про заходи щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні» (№ 1513 від 28.10.2005 р.) та Постанові Кабінету Міністрів України «Деякі питання ввезення (пересилання) товарів у спеціальні (вільні) економічні зони та вивезення товарів за їх межі» (№ 1119 від 30.11.2005 р.) передбачалося запровадження для частини суб'єктів господарювання (сумлінних інвесторів) СЕЗ і ТПР компенсаційних механізмів. Таким було надання права суб'єктам господарювання за своїми рішеннями подавати митним органам прості векселі на суму ввізного мита та ПДВ при ввезенні на митну територію України товарів з метою ремонту, у тому числі гарантійного, за умови вивезення відремонтованих товарів за межі митної території України<sup>16</sup>.

Крім того, для всіх суб'єктів господарювання технологічних парків Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» та інших законів України» (№ 3333 від 12.01.2006 р.) було передбачено відновлення і розширення державної допомоги. Але цей закон виконується не в повному обсязі.

**Фактично, діють лише наступні положення:**

- звільнення від сплати податку на прибуток та ввізного мита;
- кошти, отримані в іноземній валюті від реалізації продукції, не підлягають обов'язковому продажу;
- розрахунки за експортно-імпортними операціями проводяться у строк до 150 календарних днів.

**Не діють положення щодо:**

- сплати ПДВ податковим векселем при імпорті нових устаткування, обладнання та комплектуючих – 720 календарних днів, матеріалів – 180 днів;

<sup>16</sup> Згодом також скасоване.

- повного або часткового (до 50 %) безвідсоткового кредитування, повної або часткової компенсації відсотків;
- прискореної амортизації основних фондів.

Проте, **як свідчать економічні показники результатів діяльності господарюючих суб'єктів СПРЕД після 2005 року, вжиті заходи виявилися недостатніми.** Зокрема, поряд із короткостроковим збільшенням обсягів платежів до бюджетів і державних фондів (впродовж 2005-2006 років у рамках технологічних парків та 2005-2009 років у рамках СЕЗ і ТПР) відбулося стрімке скорочення головних економічних показників суб'єктів господарювання СПРЕД, зокрема чисельності діючих ТПР, кількості підприємств та інвестиційних проектів у СЕЗ і ТПР, обсягів залучених до них інвестицій в рамках СПРЕД і зниження їх впливу на соціально-економічні показники регіонів їх розташування. Так, станом на 01.01.2010 р. кількість діючих функціональних одиниць СПРЕД зменшилася до 57 (фактично діють 10 з 11 СЕЗ, 12 з 16 технологічних парків, 34 з 72 ТПР та 1 науковий парк). При цьому наразі ще не розпочиналася реалізація інноваційних проектів у рамках чотирьох технологічних парків. У рамках функціонуючих СЕЗ, ТПР і технологічних парків реалізується тільки 250 проектів. За період 2005-2009 років суб'єктами господарювання СЕЗ, ТПР і технологічних парків було залучено інвестицій на загальну суму майже 14 млрд грн (з початку залучення інвестицій до 2005 року – 15,3 млрд грн), реалізовано продукції на суму майже 15 млрд грн (48,3 млрд грн відповідно), створено всього 27008 нових робочих місць (40855 відповідно).

Отже, **потенціал СПРЕД як інструментарію впливу на прискорення розвитку економіки регіонів, галузей і країни в цілому не проявився повною мірою на теренах України.**

Необхідність стимулювання ділової активності та підвищення інвестиційно-інноваційної привабливості економіки України в контексті завдань подолання наслідків світової фінансово-економічної кризи дає підстави не відмовлятися від можливостей, які надають СПРЕД, а більш активно використовувати на нових засадах. До того ж у березні 2010 року закінчився термін дії п'ятирічного мораторію (запроваджено згідно з пунктом 13 «Перехідних положень» розділу 2 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України від 25.03.2005 р.) на надання нових і розширення існуючих пільг із сплати податку на додану вартість, що дає додаткові правові підстави запровадити нові форми і функціональні одиниці СПРЕД, адаптовані до вимог СОТ і ЄС.

Відповідно до правил і стандартів ЄС допомога може надаватися на дослідження та розробки, підтримку депресивних регіонів, впровадження систем охорони довкілля, розбудову інфраструктури тощо. Стимулюючими формами державної допомоги суб'єктам господарювання можуть бути субсидії, державні гарантії, податкові та митні пільги тощо. Таким узгодженим формам податкових пільг відповідають, зокрема, звільнення від сплати ввізного мита та податку на додану вартість, відстрочення сплати податку на додану вартість при імпорті товарів, що не виробляються в Україні (нового устаткування та комплектуючих виробів до нього за умови, що податок зазначається як такий у декларації), застосування пільгової (нульової) ставки при сплаті ввізного мита та податку на додану вартість, сплата єдиного податку тощо. При цьому розмір державної допомоги у випадку регіональної допомоги слаборозвиненим регіонам не повинен перевищувати 30 % внесених інвестицій, якщо рівень ВВП на душу населення регіону є меншим ніж 75 % середнього для країн ЄС показника, 40 % – меншим ніж 60 % середнього для країн ЄС показника та 50 % – меншим ніж 45 % середнього для країн ЄС показника. Ці граничні рівні допомоги можуть збільшуватися максимально ще на 20 % для малих підприємств та на 10 % для середніх.

У даному контексті в Податковому кодексі зроблений позитивний крок. У ньому передбачено перелік достатньо обґрунтованих податкових пільг, що можуть бути застосовані в рамках СПРЕД.

На наш погляд, застосування СПРЕД виправдане і доцільне тоді, коли загальний податковий режим у країні не забезпечує залучення інвесторів у конкретні регіони чи галузі економіки, які не можуть бути профінансовані за рахунок державних коштів, але **потреба у прискоренні розвитку яких має загальнодержавне значення.**

Для забезпечення системного підходу у застосуванні податкових пільг і преференцій суб'єктам господарювання СПРЕД слід унормувати форми і обсяги державної допомоги в одному базовому Законі України «Про державну допомогу», відобразити відповідні положення, що стосуються суб'єктів господарювання СПРЕД у новому Податковому кодексі й використовувати їх при запровадженні конкретних форм СПРЕД.

## **ВИСНОВКИ**

• Ключовими проблемами української податкової системи є велика кількість податкових платежів, значні часові та фінансові затрати на сплату податків та високе податкове навантаження на фонд оплати праці.

• Надмірна фіскальна орієнтація податкової політики є одним із чинників охолодження ділової активності в Україні, що здійснює додатковий негативний тиск на динаміку ВВП, промислового виробництва та інвестицій.

• Консервація в посткризовий період фіскальної функції податкової політики в статусі пріоритетної є одним з гальмівних чинників на шляху швидкого економічного відновлення, через це реформування податкової політики має стати одним з головних пріоритетів економічної політики уряду.

• Стратегічною метою реформи має стати перехід від домінування принципу фіскалізму податкової політики, коли вона розглядається виключно як інструмент мобілізації доходів до бюджету, до більш активної реалізації її регулятивного потенціалу в напрямі стимулювання економічного зростання.

• В умовах критичного розбалансування сектору публічних фінансів оперативно реалізувати весь комплекс необхідних заходів податкової реформи не видається можливим. Єдино можливим варіантом проведення ефективної податкової реформи в даній ситуації є реалізація її в декілька етапів. Зниження фіскального тиску на економіку та децентралізація податкових надходжень повинні відбуватися після подолання дисбалансів сектору публічних фінансів та підвищення фіскальної ефективності податкової системи.

• Гострий дефіцит фінансових ресурсів бюджету вимагає підвищення фіскальної ефективності податкової системи за допомогою важелів, які не суперечать цілям поживлення економічної активності. Нинішньому Уряду необхідно знайти оптимальний баланс між двома пріоритетами. Доступними заходами, на нашу думку, сьогодні є:

– підвищення ставок непрямих податків, передусім акцизних зборів, розширення групи підакцизних товарів за рахунок предметів розкоші;

– підвищення транспортного податку для автомобілів з високою потужністю двигуна;

– запровадження податку на житлову нерухомість площею понад 400 кв. м;

– підвищення продуктивності непрямих податків, передусім ПДВ, який має достатній резерв збільшення надходжень;

– активізація боротьби з мінімізацією оподаткування та посилення роботи зі стягнення нарахованої, але не сплаченої частини податкових зобов'язань;



- посилення фіскального навантаження на господарську діяльність, пов'язану з експлуатацією та споживанням природних ресурсів;
- запровадження прогресивної шкали оподаткування прибуткового податку з фізичних осіб;
- підвищення ставок єдиного податку та передбачення їх щорічної індексації, запровадження додаткових обмежень щодо видів діяльності, які не можуть виконуватися платниками єдиного податку.
- Реалізація стимулюючого потенціалу податкової системи повинна здійснюватися через оптимальне поєднання таких інструментів:
  - зниження ставки податку на прибуток;
  - запровадження прискореної амортизації;
  - зниження податкового навантаження на фонд оплати праці;
  - надання територіальних податкових пільг;
  - спрощення процедури та прискорення відшкодування ПДВ.
- 25,6 % обсягу потенційно можливих надходжень від ПДВ втрачається через мінімізацію оподаткування. В рамках реформування ПДВ держава має проводити політику симетрично жорстких заходів: мають бути встановлені жорсткі обмеження, які, з одного боку, дозволять перекрити схеми мінімізації податку, а з іншого – зобов'язують Уряд безумовно та оперативно відшкодовувати підтверджений обсяг сплаченого ПДВ.
- Посилення фіскального навантаження на господарську діяльність, пов'язану з експлуатацією природних ресурсів, дозволить збільшити доходи бюджету, не посилюючи тиск на перспективні високотехнологічні галузі економіки, а також зменшити рівень податкового навантаження на інші фактори виробництва.
- Регулятивна функція цієї групи податків сьогодні практично не реалізована. Натомість саме податкові платежі ресурсно-екологічної групи мали б виступити в ролі потужних стимулів раціоналізації використання природних ресурсів, зменшення негативного екологічного впливу, що сприяло б зростанню інвестицій у промисловість.
- У процесі реформування спрощеної системи оподаткування необхідно запровадити низку обмежень для бізнесу, але надати йому нові можливості, які зможуть компенсувати негативний ефект.
- Скасування спрощеної системи не означатиме автоматичний перехід відповідної кількості суб'єктів підприємницької діяльності на загальну систему оподаткування. Навпаки, наслідком такого рішення стане перехід «у тінь» значної частини малого бізнесу, що зменшить навіть наявні надходження до бюджету.

- Наразі в Україні склалася дестимулююча система міжбюджетних відносин, яка не спонукає місцеві органи влади до роботи в напрямі збільшення податкових надходжень у межах відповідних територіальних одиниць.

- З метою посилення фінансової самостійності адміністративно-територіальних одиниць доцільним видається закріплення за місцевими бюджетами частки обсягу національних податків та 50 % від перевищення прогнозованого обсягу надходжень першого кошику за переліком дохідних статей місцевих бюджетів, що не враховуються при розрахунку міжбюджетних трансфертів.

- При обґрунтованому застосуванні СПРЕД дають змогу швидко вирішити широкий спектр соціально-економічних завдань: від реанімації депресивних територій і галузей до надання додаткового імпульсу регіональним точкам економічного зростання та формування «точок прориву» у визначених галузях чи регіонах. Водночас при наданні пільг уряд має виходити з того, що короткочасна обмежена допомога у вигляді податкових пільг у стратегічній перспективі має компенсуватися збільшенням надходжень до бюджету понад обсяг бюджетних коштів, втрачених зараз.

- Проект Податкового кодексу містить як вельми прогресивні кроки, так і певні дискусійні норми, які суперечать завданням і пріоритетам податкової політики в умовах посткризового відновлення економіки.

- У проекті Податкового кодексу робиться спроба компенсувати зниження фіскального навантаження на корпоративний сектор посиленням тиску на доходи фізичних осіб. Це відповідає світовим і європейським тенденціям еволюції податкової системи, коли корпорації розглядаються лише як форми ведення бізнесу, доходи від чого зрештою отримують фізичні особи. Водночас у ЄС посилення фіскального тиску стосується фізичних осіб з високими доходами, тоді як у запропонованому кодексі воно торкнеться більшості громадян безвідносно до рівня їхнього доходу.

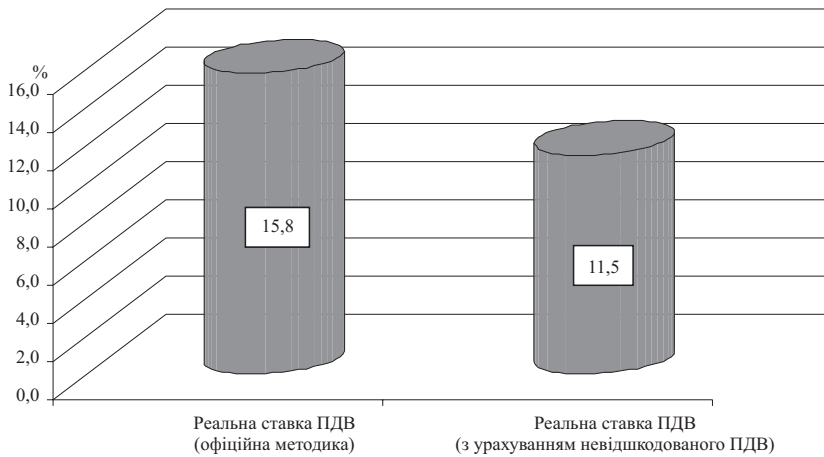
- Враховуючи надмірний обсяг проекту Податкового кодексу та значну кількість важливих нових норм, які суттєво коригують окремі аспекти податкової системи, раціональним видається надання депутатам сьомого корпусу, представникам бізнесу, економічним експертам і громадськості певного часу для детального ознайомлення зі змістом даного документа та аналізу впливу на економічні процеси в державі.

## Динаміка податкових надходжень в Україні в розрізі ключових податків у 2004-2009 роках

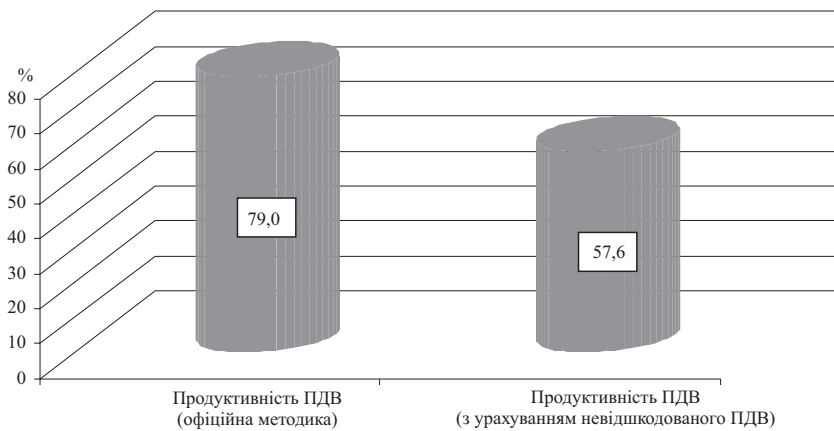
Показники	2004		2005		2006		2007		2008		2009		
	млн грн	млн грн	млн грн	темпи росту, %	млн грн	темпи росту, %	млн грн	темпи росту, %	млн грн	темпи росту, %	млн грн	темпи росту, %	
Загальний обсяг доходів Зведеного бюджету України	91529,4	134183,2	146,6	171811,5	128	219936,5	128	297844,6	135,4	272967,0	91,6	272967,0	91,6
Податкові надходження, в т.ч.:	63161,7	98065,2	155,3	125743,1	128,2	161264,2	128,3	227164,8	140,9	208073,2	91,6	208073,2	91,6
податок на додану вартість	16733,5	33803,8	202	50396,7	149,1	59382,8	117,8	92082,6	155,1	84596,7	91,9	84596,7	91,9
податок з доходів фізичних осіб	13213,3	17325,2	131,1	22791,1	131,6	34782,1	152,6	45895,8	132	44485,3	96,9	44485,3	96,9
податок на прибуток підприємств	16161,7	23464	145,2	26172,1	111,5	34407,2	131,5	47856,8	139,1	33048,0	69,1	33048,0	69,1
акцизний збір із вироблених в Україні товарів	6091,6	7346,5	120,6	7557,3	102,9	9072,2	120,1	10230,1	112,8	17934,5	175,3	17934,5	175,3
акцизний збір із увезених на територію України товарів	612,8	598,9	97,7	1050,8	175,5	1495,5	142,3	2553	170,7	3690,0	144,5	3690,0	144,5

Джерело: розраховано на основі даних Міністерства фінансів України та Державної податкової адміністрації України

### Показники фіскальної ефективності ПДВ



*а) Реальна ставка ПДВ у 2009 році*



*б) Фіскальна продуктивність ПДВ у 2009 році*

Джерело: розраховано на основі даних Міністерства фінансів України та Державного комітету статистики

**Розрахунки з бюджетом підприємств, що реалізують інвестиційні проекти  
в рамках окремих СЕЗ і ТІР України, у 2005-2009 роках**

Назва СПРЕД	Платежі до бюджетів та державних цільових фондів, млн грн					Податкові пільги, млн грн					
	2005	2006	2007	2008	2009	з початку нарахування інвестицій по 2005 р. *	2005	2006	2007	2008	2009
СЕЗ «Порт Крим»	6,1	0,0003	0	0,04	0,1	0,2	0	0	0	0	0
СЕЗ «Азов»	27,4	16,4	15,1	17,1	4,7	0	1,5	0,1	0	4,5	0
СЕЗ «Донецьк»	79,3	35,8	59,4	31,6	2,7	1,1	43,0	17,5	466,2	0	0
СЕЗ «Закарпаття»	475,5	292,7	473,4	690,7	894,8	300,3	100,6	15,8	14,0	44,5	36,0
СЕЗ «Славутич»	21,4	8,6	10,4	13,5	24,0	18,6	28,5	1,3	0	0,009	0,2
СЕЗ «Курортноліс Трускавець»	39,0	27,4	38,3	12,9	8,5	5,2	15,6	0,05	0,3	0	0
СЕЗ «Яворів»	174,4	65,8	80,2	85,1	135,2	124,9	83,4	5,9	5,1	4,1	3,8
СЕЗ «Миколаїв»	247,0	87,9	84,7	153,7	196,8	103,6	83,5	6,3	0	0	0
СЕЗ «Порто-Франко»	16,5	11,0	13,8	22,1	24,7	32,3	19,0	1,9	0	0	0
СЕЗ«Рені»	1,4	0,8	0,8	1,2	2,8	1,1	0,2	0,02	0	0	0

СЕЗ

Закінчення Дод. 3

Назва СПРЕД	Платежі до бюджетів та державних цільових фондів, млн грн					Податкові пільги, млн грн						
	з початку інвестицій по 2005 р. *	2005	2006	2007	2008	2009	з початку інвестицій по 2005 р. *	2005	2006	2007	2008	2009
ТПР у АР Крим	37,9	197,6	177,4	219,5	300,9	159,6	0	3,2	0	0	0	0
ТПР у Волинській області	75,3	36,2	42,7	50,6	56,2	37,1	195,4	21,8	0	0	1,5	7,1
ТПР у Донецькій області	2979,5	1178,7	939,2	1032,9	797,5	327,3	5778,7	787,7	386,2	757,0	2,8	0
ТПР у Житомирській області	98,5	48,6	54,5	69,7	131,0	63,1	27,5	1,6	0	40,0	4,1	0
ТПР у Закарпатській області	112,8	39,1	38,3	31,8	35,2	31,0	77,5	12,5	1,7	0,1	0,081	0
ТПР у Луганській області	14,5	8,0	7,6	7,1	4,3	1,5	23,8	0,6	0	0	0	0
ТПР у місті Шостка	2,5	2,4	0,4	0,5	0,2	0,09	0,3	0,02	0,02	0	0	0
ТПР у місті Харків	396,4	197,8	145,0	144,7	197,3	126,1	172,6	7,6	0	0	0,02	0,2
ТПР у Чернігівській області	43,7	18,2	4,7	4,7	1,5	0	30,2	0,4	0	0	0,07	0

\* в рамках чинних інвестиційних проектів станом на кінець 2005 року.

Джерело: Розраховано за даними Державного комітету статистики України

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	3
<b>1. Системні проблеми і суперечності податкової політики України та чинники їх формування</b> .....	4
<b>2. Завдання та пріоритети реформування податкової політики в умовах посткризового відновлення економіки</b> .....	11
<b>3. Проект Податкового кодексу: прогресивні кроки та дискусійні аспекти</b> .....	17
а) Скорочення кількості податків і зборів та зниження податкового тиску на економіку .....	18
б) Реалізація стимулюючого потенціалу податкової політики .....	26
в) Підвищення фіскальної ефективності податкової системи.....	31
<b>4. Основні напрями реформування податкової системи</b> .....	40
а) Проблема адміністрування податку на додану вартість.....	40
б) Фіскальний та регулятивний потенціал оподаткування природних ресурсів.....	48
в) Проблеми реформування спрощеної системи оподаткування.....	55
г) Децентралізація податкової системи.....	61
д) Використання спеціальних податкових режимів: стимулюючий потенціал та фіскальні загрози .....	66
<b>Висновки</b> .....	71
<i>Додаток 1</i>	
Динаміка податкових надходжень в Україні в розрізі ключових податків у 2004-2009 роках .....	75
<i>Додаток 2</i>	
Показники фіскальної ефективності ПДВ .....	76
<i>Додаток 3</i>	
Розрахунки з бюджетом підприємств, що реалізують інвестиційні проекти в рамках окремих СЕЗ і ТПР України, у 2005-2009 роках .....	77

*Наукове видання*

**ПРІОРИТЕТИ РЕФОРМУВАННЯ  
ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ:  
ЯК ПЕРЕЙТИ ВІД ФІСКАЛІЗМУ  
ДО СТИМУЛОВАННЯ ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ?**

Літературний, технічний редактор: *Т. П. Слатьєн*  
Коректор: *М. Л. Рубанець*  
Верстка: *І. О. Коваль*

Оригінал-макет підготовлено  
в Національному інституті стратегічних досліджень:  
01030, Київ-30, вул. Пирогова, 7-а

Підп. до друку 09.07.10. Формат 60x84\16. Папір офс. № 1. Офс. друк.  
Гарн. «Таймс NR». Обл. – вид. арк. 4,89. Наклад 200 пр. Зам. \_\_\_\_

Віддруковано ДП «НВЦ «Пріоритети»»  
01015, Київ-15, вул. Цитадельна, 7А  
Тел./факс 254-51-51