

# **СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ І ЗАВДАННЯ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ**

## **Анотація**

В аналітичній записці досліджено проблематику та результати податкових реформ в Україні впродовж останніх років. Детально визначено здобутки податкової реформи 2014 р. Розроблено стратегічні пріоритети середньострокову перспективу і окреслено ключові завдання реформування податкової системи України.

## СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ І ЗАВДАННЯ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ

Необхідність трансформації підходів до розбудови податкової системи актуалізується в умовах уповільнення темпів соціально-економічного розвитку України. Падіння обсягів реального ВВП, яке триває з другої половини 2012 р. та прогнозується впродовж 2015 р., негативно позначається на наповненні бюджету. Серед об'єктивних чинників такого зниження слід відмітити: *скорочення обсягів промислового виробництва та інвестиційної активності* через зруйновану або окуповану внаслідок військової агресії РФ на сході країни матеріально-технічну базу та інфраструктуру; *низький рівень продуктивності праці* внаслідок зносу основних засобів на рівні  $\frac{3}{4}$  по країні. Головним негативним чинником залишається *збереження можливостей ухилення від сплати податків* внаслідок корупції у податкових органах, тінізації підприємницької діяльності та трудових відносин. Означене зумовлює необхідність подальшого здійснення податкових реформ.

Динаміка та структура формування доходів зведеного бюджету в Україні представлені на рис. 1 та впродовж 2014 р. характеризувалися наступними рисами:

– *виконанню бюджету в 2014 р. в цілому сприяв інфляційно-девальваційний чинник*. Загальна сума доходів становила 455,9 млрд грн, що на 13,1 млрд грн або на 3,0 % більше за відповідний показник 2013 р. В свою чергу, податкових надходжень було зібрано 367,5 млрд грн, що на 13,5 млрд грн або на 3,8 % більше. Найбільших темпів росту та/або перевиконання плану находжень досягнуто за статтями, які залежать від валютного курсу, зокрема ПДВ та акцизний податок з ввезених товарів, а також мит;

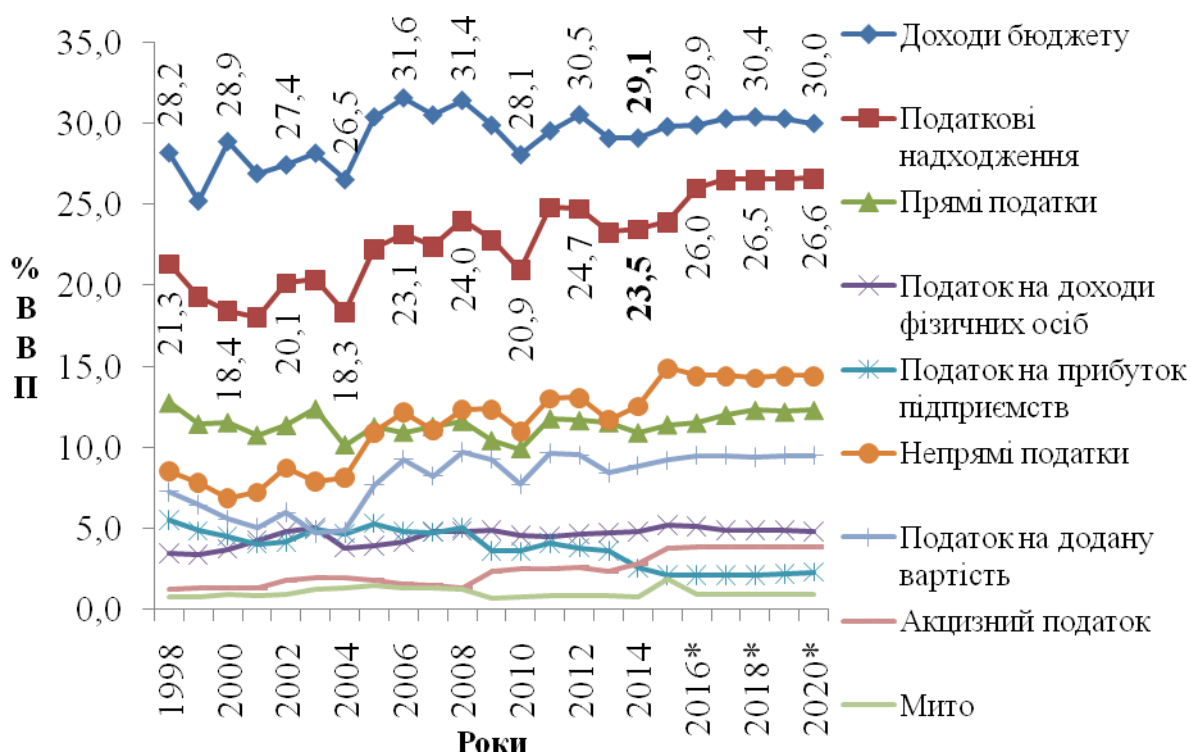
– *рівень перерозподілу коштів через бюджет у відносних показника зберігся у 2014 р. на рівні попереднього року та становив 29,1 % ВВП* (рис. 1.). Водночас у складі доходів бюджету містять окремі статті

надходжень, що обліковуються як неподаткові, але містять всі ознаки податкових. Так, наприклад, збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій в 2013 р. становили 3,6 млрд грн, а вже у 2014 р. стрімко зросли до 9,6 млрд грн, що на 6,0 млрд грн або у 2,7 рази більше. Провідні науковці у галузі податкового права також справедливо відносять даний збір до непрямого оподаткування<sup>1</sup>. Відтак податковий коефіцієнт мав би становити не 23,5 % ВВП, а 24,1 % ВВП, що на 0,6 в.п. більше. Уточнення складу податкових надходжень має значення для достовірного визначення податкового навантаження на вітчизняну економіку України;

– *податок на доходи фізичних осіб починає відігравати все більш значущу роль, порівняно із податком на прибуток підприємств (відповідно 4,5-4,9 % ВВП проти 2,6-4,1 % ВВП у 2009-2014 рр.).* Подальше зростання прогресії податку на доходи, очікуване підвищення ставки з існуючих 5 % на доходи по дивідендах, успішна детінізація та зростання заробітних плат у подальшому будуть посилювати дану тенденцію. Водночас впродовж 2014 р. навіть при виконанні планових показників податку на прибуток зібрано тільки 40,2 млрд грн, що на 14,8 млрд грн або на 26,9 % менше відповідного показника 2013 р. У складі загальних надходжень податку на прибуток 26,5 млрд грн або 65,8 % становили авансові внески.

---

<sup>1</sup> Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бойко Н.В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. / Д.О. Гетманцев, В.Л. Форсюк, Н.В. Бойко. – К.: Юрид. компанія «Jugitex», Юрінком Інтер, 2013. – С. 302-322.



**Рис. 1. Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України в 1998-2020 рр., % ВВП**

Джерело: 1998-2014 рр. – Державна казначейська служба України; 2015-2020 рр. – прогноз МВФ.

Податкова система відіграє вагомий роль у зміцненні фінансової безпеки держави. У відповідь на ускладнення системи господарських відносин в країні та світі вона потребує постійного розвитку та вдосконалення. Впродовж років незалежності України процес реформування податкової системи набув перманентних рис. Разом з тим вона так і не ставала визначальним рушієм стабільно тривалого соціально-економічного зростання. Окремим виключенням стало запровадження єдиного податку з 1999 р., яке істотно сприяло зростанню підприємницької активності та соціального добробуту 2000-х років.

Для розкриття чутливості доходів бюджету до зміни ВВП як джерела їх формування застосуємо коефіцієнт еластичності, якій показує відносну зміну доходів бюджету за одиничної відносної зміни ВВП. **Аналіз коефіцієнту еластичності** податкових надходжень по ВВП (табл. 1) надає можливість зробити загальний підсумок, що податкові надходження в Україні за останні роки позитивно реагують на динаміку ВВП (коефіцієнти по модулю

більше 1), однак нерівномірно. Паралельно можна дійти ряду наступних висновків:

1. При формуванні доходів бюджету зниження коефіцієнту простежується що два роки. Зменшення коефіцієнту еластичності доходів бюджету не відбулося під час кризи у 2009 р., натомість сталося в 2013 р. внаслідок зменшення доходів бюджету на тлі дефляції. В 2014 р. позитивна динаміка находжень була відновлена.

Таблиця 1

**Динаміка коефіцієнту еластичності податкових надходжень зведеного бюджету по ВВП у 1999-2014 рр.**

	Доходи бюджету	Податкові надходження	Податок на доходи фізичних осіб	Податок на прибуток підприємств	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	Податок на додану вартість	Акцизний податок	Мито	Місцеві податки та збори	Екологічний податок (збір за забруднення навколишнього природного середовища)
1999	0,5	0,6	0,9	0,4	0,5	0,5	1,4	1,5	0,5	0,5
2000	1,6	0,8	1,4	0,7	0,5	0,4	0,8	2,0	0,3	0,8
2001	0,6	0,9	1,9	0,4	0,7	0,5	0,9	1,8	0,3	1,1
2002	1,2	2,2	2,2	1,3	0,8	2,9	5,1	2,1	0,5	0,7
2003	1,2	1,1	1,4	2,2	0,7	-0,4	1,5	3,0	-0,1	2,3
2004	0,7	0,6	-0,1	0,8	0,7	1,1	1,0	1,4	0,2	0,6
2005	1,7	2,0	1,1	1,6	0,6	3,7	0,7	1,4	0,3	1,1
2006	1,2	1,2	1,4	0,5	0,8	2,1	0,4	0,5	0,3	3,9
2007	0,9	0,9	1,6	1,0	0,8	0,5	0,7	1,1	0,4	1,1
2008	1,1	1,3	1,0	1,2	1,8	1,7	0,7	0,7	0,4	0,3
2009	2,3	2,3	0,8	8,5	-5,7	2,2	-18,9	12,2	0,4	-0,7
2010	0,7	0,6	0,6	1,0	0,6	0,1	1,4	1,4	0,1	2,6
2011	1,3	2,1	0,9	1,8	0,8	2,5	1,0	1,6	10,1	0,9
2012	1,4	0,9	1,6	0,2	2,2	0,8	1,6	1,5	14,5	2,9
2013	-0,1	-0,4	1,4	-0,3	14,8	-1,7	-1,1	0,3	7,8	8,8
2014	1,0	1,3	1,5	-9,3	5,7	2,9	7,9	-1,9	3,5	8,3

*Джерело:* складено автором на основі даних Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

*Примітка:* Методика розрахунку:  $E = (\Delta ПН/ПН) / (\Delta ВВП/ВВП)$ . Так якщо коефіцієнт більший за 1, то податки адекватно реагують на зростання ВВП, менше 1 – реагують слабо.

2. Зниження ставок податку на прибуток підприємств (з 30 % до 25 %) та податку на доходи фізичних осіб (перехід на єдину пропорційну ставку 13 %) у 2004 р. не забезпечило очікуваного зростання податкових надходжень до

бюджету внаслідок зарегульованості економіки та корупції. Водночас, при піднятті ставки податку на доходи фізичних осіб до 15 % у 2007 р. відбулося зростання надходжень за цим податком, хоча воно здійснювалося на тлі найвищого впродовж років незалежності України економічного піднесення. Подальше зниження ставок податку на прибуток підприємств впродовж 2011-2014 рр. (з 25 до 18 %) також супроводжувалося зменшенням надходжень та відповідного коефіцієнту еластичності по ВВП. Таким чином, однозначно апелювати до мультиплікативного зростання податкових надходжень згідно класичних економічних доктрин при зниженні ставок оподаткування в Україні не виявляється можливим.

3. Впродовж 2014 р. ситуація з надходженням ПДВ явно поліпшилася, в тому числі сприяло налагодження та удосконалення системи автоматичного відшкодування податку. Загальна нерівномірність коефіцієнту еластичності ПДВ по ВВП у 2009-2013 рр. найбільш ймовірно віддзеркалює популярне в минулі роки здійснення бюджетного відшкодування у т.зв. «ручному режимі».

4. Майже всі коефіцієнти еластичності  $>1$  у 2014 р., що свідчить про початок детінізації грошових потоків. Враховуючи помірне падіння економіки завдяки її монетарному стимулюванню, ріст податків до ВВП виявився навіть більшим ніж очікувалось.

5. Найбільш різкі коливання коефіцієнту еластичності за останні роки мають наступні об'єктивні підстави. В 2011 р. зростання коефіцієнту еластичності податкових надходжень пов'язане із перенесенням до їх складу рентної плати та зборів на паливно-енергетичні ресурси з неподаткових надходжень; в частині місцевих податків та зборів – скороченням малоефективних платежів та включенням до їх складу єдиного податку. В 2013 р. зростання зборів та плат за спеціальне використання природних ресурсів головним чином зумовлене підвищенням плати за користування надрами. Аналогічно збільшення надходжень екологічного податку зумовлювалося зростанням ставок оподаткування. В 2014 р. різке падіння

коефіцієнту еластичності податку на прибуток підприємств зумовлене розривом традиційно усталених фінансово-економічних зв'язків суб'єктів господарювання внаслідок анексії АР Крим та військових дій у східних промислових регіонах України.

Наприкінці 2014 р. відбувся черговий етап реформування податкової системи України, що позначився підвищенням податкового навантаження в рамках здійснення заходів фіскальної консолідації. Серед головних рис реалізованого етапу реформи слід відзначити наступні:

1. *Розвиток вітчизняної системи оподаткування в європейському тренді* перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва – праці та капіталу – на споживання, передусім за рахунок ПДВ та акцизу. Так впродовж 2009-2014 рр. базові ставки ПДВ були підвищені у 20 країнах-членах ЄС<sup>2</sup>, а також серед інших країн-членів ОЕСР – в Ізраїлі, Ісландії, Мексиці, Новій Зеландії, Швейцарії ін.<sup>3</sup>. Максимальні ж ставки податку на доходи фізичних осіб зросли у 14-ти країнах-членах ЄС, а ставки корпоративного податку – тільки у 4-х. В Україні з 01.04.2014 р. натомість запроваджено оподаткування ПДВ операцій з постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення ПДВ за ставкою 7 %, поступово збільшуються ставки акцизного податку. Гармонізація непрямого оподаткування відповідно до європейських стандартів передбачена Угодою про асоціацію між Україною та ЄС (Глава 4, Додаток XXVIII)<sup>4</sup>. Відповідно в структурі податкових надходжень зведеного бюджету України з 2008 р. також переважають непрямі податки (рис. 1.) на рівні 50,4-54,3 % загального обсягу податкових надходжень. Паралельно в ЄС та Україні триває пошук та апробація більш ефективних моделей адміністрування бюджетоутворюючого

---

<sup>2</sup> Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway / Publications Office of the European Union. – Luxembourg, June 2014. – P. 26-27. – Mode of access: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF>

<sup>3</sup> Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues / OECD Publishing. – Paris, Dec. 2014. – P. 60. – Mode of access: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en)

<sup>4</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їх державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р., ратифікація від 16.09.2014 р. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011)

ПДВ. Ставка податку на прибуток підприємств в Україні поступово зменшувалася з 25 % до 23 % з II кв. 2011 р.; до 21 % у 2012 р.; до 19 % у 2013 р. та до 18 % з 2014 р. Означене у сукупності теоретично має сприяти залученню іноземних інвестицій в Україну. Відповідно до європейських стандартів в Україні є можливості розширення фіскального потенціалу екологічного оподаткування у середньостроковій перспективі.

**2. Спрощення податкової системи України.** В процесі податкової реформи наміри зменшити кількість податків та зборів з 22 до 9 були нереалістичними, а відтак залишилися нереалізованими. Головним чином внаслідок трансформації їх кількість зменшилася до 11. Спрощенню податкової системи сприяла гармонізація бухгалтерського та податкового обліку в цілях оподаткування прибутку підприємств. Об'єктом оподаткування став фінансовий результат, визначений за стандартами бухгалтерської звітності та скоригований на обмежену кількість податкових різниць. Кількість таких скорочено з 49 до 3: амортизація необоротних активів, резерви та фінансові операції. Податкові різниці не застосовують платники з доходом до 20 млн грн на рік, які становлять 95 % відсотків їх загальної кількості. За результатами тестового періоду (з 01.02.-01.07.2015 р.) запровадження системи електронного адміністрування ПДВ у формі т.зв. ПДВ-рахунків має бути визначено ефект такого спрощення.

**3. Спроба відновлення умовної соціальної справедливості** податкової реформою з 01.01.2015 р. зокрема шляхом:

- зростання прогресії податку на доходи фізичних осіб з малопрогресивних 15-17 % до 15-20 %;
- наближення ставок оподаткування пасивних доходів (з 15 до 20 %) до трудових;
- оподаткування (спец)пенсій вище трьох мінімальних заробітних плат (раніше – понад 10 тис. грн);
- лібералізації єдиного податку шляхом зростання граничних порогів доходу та залучення найманих працівників;



- розширення бази нарахування податку на нерухоме майно за рахунок включення до об'єктів оподаткування нежитлової нерухомості та зменшення неоподатковуваних площ житлової нерухомості (60 м<sup>2</sup> – для квартир та 120 м<sup>2</sup> – для будинків замість 120 м<sup>2</sup> та 250 м<sup>2</sup> відповідно);
- перманентне підвищення ставок акцизного податку та запровадження додаткового акцизного податку з роздрібного продажу підакцизної продукції на місцевому рівні за ставкою 5 %;
- відновлення транспортного податку в розмірі 25 тис. грн на рік для власників легкових автомобілів з великим об'ємом циліндрів двигуна понад 3 тис. куб. см та терміном використання до 5 років. Податок торкнеться лише 17,3 тис. автомобілів, що становить 1,3 % від загальної кількості при зареєстрованих в Україні понад 1,3 млн.

Зростання податкового навантаження у подальшому має відбуватися тільки щодо заможних верств населення. Впродовж 2014-2015 рр. підвищуються ставки рентних платежів за користування природно-ресурсним потенціалом країни промислово-олігархічними групами.

4. **Фіскальна децентралізація** шляхом розширення джерел наповнення місцевих бюджетів за рахунок передачі з державного бюджету доходів: 100 % плати за надання адміністративних послуг та державного мита, 10 % податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки, а також завдяки запровадженню акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти) за ставкою 5 % вартості реалізованого товару. Крім того, доходи місцевих бюджетів поповняться із розширенням бази податку на майно щодо комерційної (нежитлової) нерухомості та легкових автомобілів з великим об'ємом двигуна, 80 % екологічного податку (замість норми 35 %) та 25 % плати за надра. Поряд із цим запроваджено новий механізм розмежування податку на доходи фізичних осіб між державним та місцевими бюджетами. Означене дозволить

акумулювати у загальному фонді місцевих бюджетів до 25 млрд грн додаткового ресурсу. Враховуючи нову систему міжбюджетних трансфертів, в цілому додатковий ресурс місцевих бюджетів в поточному році очікується на рівні близько 45 млрд грн<sup>5</sup>.

#### **5. *Налагодження координації фіскальної та монетарної політики.***

Впродовж 2014 та наступних років валютно-курсова та грошово-кредитна політика відіграватимуть істотно більш значущу роль при формуванні та виконанні бюджету, що посилює необхідність їх узгодження. Так, в умовах відтоку депозитів з банківської системи держава податковими інструментами вилучає надлишок готівки з обігу, щоб уникнути розгортання спіралі інфляційно-девальваційних процесів. В контексті реалізації податкової реформи для стабілізації валютного курсу та підтримки платіжного балансу було запроваджено ряд фіскальних заходів:

- відновлення (припиненого у липні 2010 р. та скасованого з 2011 р. на вимогу МВФ) збору з операцій з купівлі іноземної валюти фізичними особами у готівковій формі з 01.04.2014 р. у розмірі 0,5 % з подальшим зростанням ставок до 2,0 % з 01.01.2015 р.;

- розширення бази оподаткування військовим збором 1,5 % на доходи від операцій з валютними цінностями з 13.03.2015 р.;

- запровадження оподаткування пасивних доходів громадян за ставкою 15 % з 01.08.2014 р. та її збільшення до 20 % + 1,5 % військового збору з 01.01.2015 р.;

- запровадження тимчасово строком на 12 місяців додаткового імпортного збору за ставками 5-10 % з 25.02.2015 р., за рахунок чого додатково очікується залучити до бюджету 17,6 млрд грн;

- зниження порогу контрольованих операцій від 50 млн грн до 1 млн грн без врахування ПДВ з 01.01.2015 р. та розвиток системи контролю трансферного ціноутворення.

---

<sup>5</sup> Інфографіка: фінансова децентралізація / Міністерство фінансів України. – 18.02.2015. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=409155&cat\\_id=397854](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=409155&cat_id=397854)

Зазначені кроки поряд із наповненням бюджету покликані також сприяти активізації процесів імпортозаміщення шляхом розвитку вітчизняного виробництва.

**Згідно Меморандуму України з МВФ податкова реформа 2015 р.** передбачатиме зменшення ставки ЄСВ з метою сприяти детінізації заробітних плат; поширення дії загального режиму оподаткування ПДВ на сільськогосподарський сектор та впровадження нового фіскального режиму для видобувної промисловості з 2016 р. у відповідності до міжнародної практики; розширення бази і подальшого підвищення прогресивності податку на доходи фізичних осіб; перегляд пільг і підняття ставок податків на майно<sup>6</sup>. Водночас результати економетричних досліджень експертів з МВФ щодо фіскальних мультиплікаторів показують, що короткострокова консолідація на основі комбінації заходів щодо зростання доходів та зниження витрат матиме помірний вплив на економічне зростання в Україні<sup>7</sup>.

Посилення податкового навантаження з 2015 р. стало вимушеним кроком бюджетної консолідації з приведенням доходів до необхідності забезпечення високого рівня військових витрат. В процесі розробки податкових реформ таке зростання податкового навантаження має ставати якнайменш шкідливим для малозабезпечених верств населення та економічного зростання на основі відновлення інвестиційного процесу. Водночас внаслідок зростання фіскального тиску на етапі економічного спаду за результатами податкової реформи об'єктивно виникатиме ризик збільшення обсягів тінізації економіки. Для уникнення подібного явища реформування податкової системи має відбуватися комплексно та системно.

Як зазначено у **Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» Президента України**, метою податкової реформи є побудова податкової

---

<sup>6</sup> Ukraine: Request for Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility and Cancellation of Stand-By Arrangement-Staff Report; Press Release; and Statement by the Executive Director for Ukraine // IMF, Country Report No. 15/69 – March 12, 2015. – 173 p. – Mode of access: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2015/cr1569.pdf>

<sup>7</sup> Mitra R., Poghosyan T. New Fiscal Multipliers in Ukraine // IMF, Country Report No. 15/71 – March 27, 2015. – 173 p. – Mode of access: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp1571.pdf>

системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, яка створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів<sup>8</sup>. В контексті реалізації поставленої мети окреслені нижче пріоритетні завдання та напрями розвитку податкової системи мають об'єктивну та нагальну необхідність:

**1. Вдосконалення інституційного середовища функціонування податкової системи,** що має включати реформу судових та правоохоронних органів, посилення захисту прав власності (в т.ч. інтелектуальної), викорінення корупції. У сукупності вони нададуть синергетичний ефект вжитим заходам податкового стимулювання, в той час як їх відсутність нівелюватиме позитивний вплив. Реформи в даних сферах мали передувати податковій, а не бути наступними. Відтоді здійснена реформа була б більш успішною. Згідно міжнародних фінансово-економічних рейтингів не стільки фіскальний блок показників зумовлює низькі оцінки середовища ведення бізнесу, економічної свободи та глобальної конкурентоспроможності, скільки дискредитує інституційний. Фундаментальним стратегічним завданням є відновлення довіри до держави. Паралельно з реформуванням податкової системи необхідне підвищення ефективності видатків бюджету та їх оптимізація.

**2. Зниження податкового навантаження на фонд оплати праці** для легалізації заробітних плат шляхом поступового зменшення ставки ЄСВ. Згідно даних Міністерства соціальної політики України, ринок тіньової зарплати в Україні становить 200 млрд грн<sup>9</sup>. З коштів не сплачуються податки та надходження до Пенсійного фонду. З огляду на складний стан вітчизняної економіки їх детінізація має відбуватися фінансовими стимулами, а не адміністративними санкціями. Зростання штрафів за

---

<sup>8</sup> Указ Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» від 12.01.2015 р. № 5/2015 / Адміністрація Президента України. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/18688.html>

<sup>9</sup> Мінсоцполітики завершує роботу над законопроектом про впровадження накопичувальної пенсійної системи / Прес-служба Міністерства соціальної політики. – 27.02.2015. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=247977932&cat\\_id=244277212](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247977932&cat_id=244277212)

порушення трудового законодавства, нарахування та виплати ЄСВ було до певної міри виправданим запобіжником, але недоречним кроком з огляду складної соціально-економічної ситуації в країні із зростанням безробіття. Доцільним в наступних роках є продовження застосування критеріїв для зменшення ставки ЄСВ, оскільки її одночасне зниження для всіх може суттєво поглибити дефіцитність Пенсійного фонду. Зниження ставок ЄСВ має розглядатися паралельно із реалізацією пенсійної реформи, зокрема становленням накопичувального рівня пенсійної системи.

3. Перспективним є **запровадження та поступовий розвиток непрямих методів оцінки відповідності доходів та витрат громадян** після проведення податкової амністії їх доходів, капіталів та майна шляхом разового всезагального декларування, т.зв. «нульової декларації». В даному контексті важливою є технічна готовність бухгалтерських служб підприємств, установ, організацій надати відповідні довідки працівникам та спроможність банків оперативно сформувати виписки своїм клієнтам-фізособам. Означене дозволить менш болісно для суспільства реалізувати положення Меморандуму України з МВФ щодо розширення бази і подальшого підвищення прогресивності податку на доходи фізичних осіб, яке включає кроки в напрямку кращого визначення та оподаткування доходів і статків заможних громадян.

Запровадження такої практики вслід за вже реалізованим всезагальним декларуванням доходів та майна державних службовців також має бути розпочата із них. Поріг контролю витрат необхідно спершу встановити надвисоким на рівні від 500 тис. грн та поступово знижувати. Оподаткування власників легкових автомобілів та нерухомості потребує прив'язки до ринкової вартості майна. Наступним кроком може стати розширення шкали оподаткування доходів фізичних осіб із запровадженням нових ставок у 10 та 30 (35) % в залежності від доходу, а також, можливо, сімейного стану та кількості дітей платника податків.

Водночас податковим органам необхідно визначити технічні, організаційні та фінансові проблеми, що були допущені в ході реалізації податкового компромісу для юридичних осіб у минулі роки. Попередньо очікувалося додатково залучити 2,5 млрд грн<sup>10</sup>, однак фактично до бюджету надійшли істотно менші кошти: так станом на 01.04.2015 р. лише 261,5 млн грн (при можливості скористатися процедурою до 16.04.2015 р.)<sup>11</sup>.

**4. Дотримання принципу стабільності податкового законодавства,** згідно з яким зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки (підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України). В демократичному суспільстві процес обговорення та прийняття рішень щодо змін до податкової системи на базі консенсусу має тривалий час. Авральні темпи ухвалення законопроектів знижують їх якість, дискредитують законодавчу гілку влади та обумовлюють необхідність доопрацювання у подальшому. Перманентний процес реформування податкової системи впродовж бюджетного року дестабілізує очікування підприємницького середовища та унеможливує формування бізнес-планів.

Податкові новації мають проходити у групах, що у рівній мірі представляють інтереси держави, бізнесу різної величини та галузевої приналежності, громадськості, а також міжнародних експертів та інвесторів. Так якщо великий бізнес в Україні представлений потужними об'єднаннями у формі Європейської Бізнес Асоціації та Американської торгівельної палати в Україні, то середній та малий бізнес представлений мало через роздробленість, локальний рівень функціонування та слабку організацію їх громадських і професійних об'єднань. Означене утруднює донесення позиції малого бізнесу в процесі реформування податкової системи.

---

<sup>10</sup> Германова О. Компромiс дорiвнює угодi / О. Германова // Вiсник Мiнiстерства доходiв i зборiв України. – № 36. – 2014. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7501>

<sup>11</sup> Майже 2,6 тис. платників податків звернулися до ДФС із заявами щодо податкового компромісу / Державна фіскальна служба України. – 03.04.2015. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/191668.html>

**5. Модернізація процедур адміністрування податків** в частині здійснення структурно-функціональних змін в роботі фіскальних органів, подальшого спрощення звітності, електронізації документообігу та автоматизації сервісів зокрема:

- *розробка інтегрованих інформаційно-аналітичних систем* в податкових органах та налагодження міжвідомчого обміну даними з іншими органами державної влади для відпрацювання схем оптимізації та ухилення від оподаткування;

- прискорення та спрощення процедур *міжнародного обміну податковою інформацією*;

- *запровадження електронної акцизної марки* для поліпшення контролю обігу підакцизної продукції;

- *розширення функціональних можливостей «Електронного кабінету платника податків»*, в тому числі можливо передбачивши реєстрацію та подання податкових накладних через Кабінет. Означене дозволить позбавитися суб'єктивного людського фактору при їх прийнятті та спрямувати податківців, що зайняті їх прийомом та іншими супровідними технічними процесами, на посилення функції аудиту;

- *розширення сфери податкових електронних перевірок та електронного консультування платників податків*;

- *прив'язка відшкодування ПДВ із продажем валютної виручки експортерів* у разі випадків повторного загострення валютно-курсової нестабільності;

- *вдосконалення електронного митного декларування*, що покликане зменшити обсяги контрабанди.

Непряму оцінку її обсягів у 2014 р. засвідчують два показники, які повинні бути більш-менш ідентичними. Так за показниками експорту-імпорту товарів та послуг за Держстатом позитивне сальдо становило 3,88 млрд дол. США, а за поточним рахунком платіжного балансу НБУ сальдо виявилось негативне -5,34 млрд дол. США. Істотні розбіжності між

фактичним здійсненням митних поставок з їх оплатою є свідченням значного обсягу контрабанди та/або штучного виведення валюти з країни під виглядом фіктивних імпорتنих контрактів. Опосередкована боротьба із контрабандою є однією з основних причин необхідності застосування реєстраторів розрахункових операцій для платників єдиного податку – з 01.07.2015 р. для III-ої групи та з 01.01.2016 р. для II-ої групи.

Проблеми вітчизняної системи оподаткування полягають не так у площині визначення ставок або об'єктів, а здебільшого – у процесі адміністрування. Модернізація процесів адміністрування податків та зборів має унеможливити ухилення від оподаткування або принаймні зробити його економічно не вигідним. В обмежених можливостях зниження податкового навантаження саме спрощення та автоматизація механізмів виконання податкових зобов'язань платників поряд із широкомасштабною дерегуляцією покликані стимулювати підприємницьку та відновити інвестиційну діяльність. Уникнення суб'єктивного людського фактору в контактах бізнесу та держави відіграють провідну роль в питанні подолання проявів корупції. Потребує посилення аналітична функція в роботі податкових органів за рахунок зменшення часу на контрольню-перевірочну діяльність.

*Структурно-функціональні зміни в Державній фіскальній службі* мають сприяти підвищенню ефективності роботи, зменшенню можливостей корупції в результаті реорганізації та зміцненні довіри з боку платників. Критичного обсягу підтримки в суспільстві набула пропозиція щодо ліквідації податкової міліції, однак також не був сприйнятий проект створення Служби фінансових розслідувань. Водночас беззаперечно залишається необхідність оптимізації органів, що займаються розслідуванням економічних злочинів – податкової міліції, департаментів МВС та СБУ. Відкритим залишається питання їх підпорядкованості після об'єднання. Таким чином, загострюється потреба напрацювання нової моделі взаємовідносин між платниками податків та фіскальними органами в процесі боротьби із податковими правопорушеннями. В умовах дублювання функцій



районних та обласних підрозділів ДФС, на базі районних податкових інспекцій доцільно створити «front-офіси» по наданню виключно сервісних послуг та консультацій платникам податків, а функції аудиту і контролю передати на обласний рівень<sup>12</sup>.

**б. Подальший перегляд кількості податкових пільг** на основі методики оцінки ефективності їх застосування за визначеними критеріями. Вітчизняний досвід застосування податкових пільг у галузевому, соціальному та регіональному (спеціальні (вільні) економічні зони і території пріоритетного розвитку) зрізі виявив ефект менший за очікуваний. Станом на 01.01.2015 р. в Україні діє 251 податкова пільга, в тому числі 54 мають цільове спрямування та 74 призводять до втрат бюджету (табл. 2). Дані показники не враховують пільг з податку на доходи фізичних осіб, єдиного та фіксованого сільськогосподарського податків. Європейський досвід та решта країн ОЕСР<sup>13</sup> демонструють необхідність запозичення практик складання податковими органами щорічних звітів про податкові втрати бюджету та їх оприлюднення. Подібні звіти включають аналіз ефективності діючих, обґрунтування запровадження нових та скасування діючих пільг.

---

<sup>12</sup> Романчук Я. Любая налоговая реформа должна начаться с реформирования ГФС / Бизнес. – 09.04.2015. – Режим доступа: [http://www.business.ua/articles/state\\_regulation/Lyubaya-nalogovaya-reforma-dolzhna-nachatsya-s-reformirovaniya-GFS-eksperty-96267/](http://www.business.ua/articles/state_regulation/Lyubaya-nalogovaya-reforma-dolzhna-nachatsya-s-reformirovaniya-GFS-eksperty-96267/)

<sup>13</sup> Tax Expenditures in OECD Countries / OECD Publishing. – Paris, Jan. 2010. – 242 p. – Mode of access: [http://www.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries\\_9789264076907-en](http://www.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en)

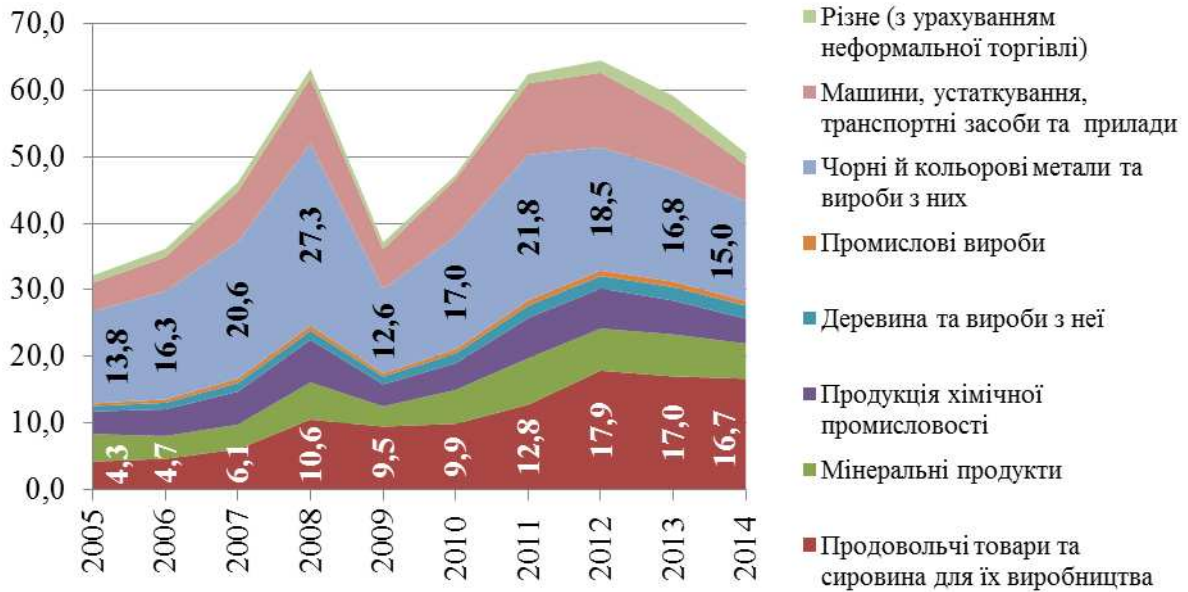
**Податкові пільги в Україні станом на 01.01.2015 р.<sup>14</sup>**

	Втрати доходів бюджету		Інші податкові пільги	
	Всього	в т.ч. цільові	Всього	в т.ч. цільові
Пільги з податку на прибуток підприємств, в тому числі:			20	7
звільнення від сплати податку учасників угод			13	6
інші пільги з податку на прибуток підприємств	5	3	7	1
Пільги по збору за першу реєстрацію транспортного засобу	-	-	1	-
Пільги по платі за землю	19	-	32	-
Пільги по податку на додану вартість	36	10	85	21
Пільги по акцизному податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	6	5	17	6
Пільги по акцизному податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	1	-	16	2
Пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	1	-	-	-
Пільги по місцевих податках та зборах	2	-	-	-
Пільги по державному миту	4	-	6	-
<b>ВСЬОГО податкових пільг</b>	<b>74</b>	<b>18</b>	<b>177</b>	<b>36</b>

**7. Податкове стимулювання експортоорієнтованих галузей** для збереження конкурентних позицій на світових ринках та підтримання валютно-курсової стабільності в Україні.

Динаміка обсягів експортної валютної виручки в абсолютних показниках, що подана на рис. 2, засвідчує трансформації в структурі експорту України. Так питома вага чорних й кольорових металів та виробів з них скоротилася з 45,0 % у 2006 р. до одного з найнижчих значень 29,6 % у 2014 р. Натомість продовольчі товари та сировина для їх виробництва зросли з 13,0 % у 2006 р. до найвищих 28,8 % у 2013 р. та 33,0 % у 2014 р. Україна втрачає обсяги експорту в частині продукції хімічної промисловості; машин, устаткування, транспортних засобів та приладів. Виявлена тенденція з огляду на воєнні геополітичні обставини у стосунках з РФ буде посилюватися. Відтак державна підтримка сільськогосподарської галузі через податкові стимули набуває особливої актуальності та значущості.

<sup>14</sup> Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів / Державна фіскальна служба України, Департамент методологічної роботи з питань оподаткування. – 27.01.2015 р. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>



**Рис. 2. Динаміка товарної структури експорту України в 2005-2014 рр., млрд дол. США<sup>15</sup>**

Аналіз міжнародного досвіду свідчить, що сільське господарство у країнах ЄС отримує значну підтримку із бюджету через субсидії. Водночас з огляду на корупційну складову при їх розподілі в Україні механізм підтримки через видатки бюджету не став високоефективним. Відтак більш ефективним став механізм підтримки через податкові пільги: спецрежим ПДВ та фіксований сільськогосподарський податок. Останній з 01.01.2015 р. податковою реформою трансформовано в 4-ту групу платників єдиного податку, а його ставки збільшено втричі.

Меморандумом України з МВФ<sup>16</sup> передбачено поширення дії загального режиму оподаткування ПДВ на весь сільськогосподарський сектор із січня 2016 р. у відповідності до міжнародної практики. Реалізація означеного у Меморандумі заходу призведе до зростання податкового навантаження на аграрний сектор, знизить його рентабельність, може суттєво позначитися на його інвестиційній привабливості. Відтак прогнозовано

<sup>15</sup> Статистика зовнішнього сектору / Національний банк України. – Режим доступу: [http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat\\_id=44464](http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44464)

<sup>16</sup> Ukraine: Request for Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility and Cancellation of Stand-By Arrangement-Staff Report; Press Release; and Statement by the Executive Director for Ukraine // IMF, Country Report No. 15/69 – March 12, 2015. – 173 p. – Mode of access: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2015/cr1569.pdf>

знизяться обсяги продукції та валютної виручки як основної експортної галузі національної економіки.

Посівна кампанія наприкінці 2014 – початку 2015 рр. здійснювалася в умовах високої вартості кредитних ресурсів, здороження імпортованих посівних та паливно-мастильних матеріалів. В результаті, наприклад, комерційні виробники овочів в Україні у 2015 р. можуть зібрати найменший урожай за останні 5-7 років через скорочення виробничих площ, викликаного зростанням витрат на посівну кампанію і догляд за плантаціями<sup>17</sup>. Відтак критично важливим постає обачне реформування механізмів податкового регулювання та спроб збереження спеціального режиму оподаткування ПДВ у сфері сільського господарства. Необхідно відзначити, що Коаліційною угодою учасників коаліції депутатських фракцій Верховної Ради України VIII скликання було передбачено збереження до 01.01.2018 р. чинної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, визначеної Податковим кодексом України, і відшкодування ПДВ при експорті сільськогосподарської продукції<sup>18</sup>.

**8. Розвиток контролю трансфертного ціноутворення (ТЦ)** сприяє адекватному визначенню податкової бази для наповнення бюджету та постає одним з важливих інструментів стабілізації поточного рахунку платіжного балансу. Необхідними постають наступні заходи його вдосконалення:

– збільшення розміру обсягу загального доходу платника з 20 млн грн до 50 млн грн з одночасним збільшенням порогу визнання операцій контрольованими з 1 млн грн до 10 млн;

Ухвалене наприкінці 2014 р. зниження порогу з 50 до 1 млн грн в умовах девальвації істотно розширило їх обсяг. На етапі становлення методології та практик контролю ТЦ, що традиційно триває в країнах

---

<sup>17</sup> Урожай овочів в Україні цього року може стати найменшим за останні 5-7 років / Уніан. – 06.04.2015. – Режим доступу: <http://economics.unian.ua/agro/1064293-urojay-ovochiv-v-ukrajini-tsogo-roku-moje-stati-naumenshim-za-ostanni-5-7-rokiv.html>

<sup>18</sup> Коаліційна Угода, укладена учасниками коаліції депутатських фракцій Верховної Ради України VIII скликання / Всеукраїнська асоціація фахівців оцінки. – Режим доступу: [http://www.afo.com.ua/doc/Coalition\\_Agreement\\_2014.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Coalition_Agreement_2014.pdf)

впродовж 3-5 років, фіскальна служба фізично не спроможна буде проконтролювати операції понад 1 млн грн. Об'єктом контролю ТЦ на даний час має залишатися передусім великий бізнес;

- гармонізація розмірів штрафів: на даний час невключення окремих контрольованих операцій (КО) у звіт потенційно передбачає більшу відповідальність (5 % суми) платника податків, ніж неподання такого звіту взагалі (100 мінімальних заробітних плат). За неподання Звіту та/або за не включення окремих КО у поданий звіт економічно доцільно стягувати 1 % від суми КО, але не більше 1000 розмірів МЗП;

- створення прозорого публічного ринку фінансової звітності для використання методів, які базуються на рентабельності та в 90 % використовуються платниками та податківцями для контролю ТЦ;

- спрощення звітності з ТЦ, виведення ПДВ з-під контролю ТЦ;

- затвердження Кабінетом Міністрів України переліку товарних бірж, порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та його медіани з метою більш однозначного трактування результатів застосування методів ТЦ;

- започаткування практики укладення договорів про узгодження цін у контрольованих операціях між великим платником податків та фіскальною службою для спрощення контролю ТЦ;

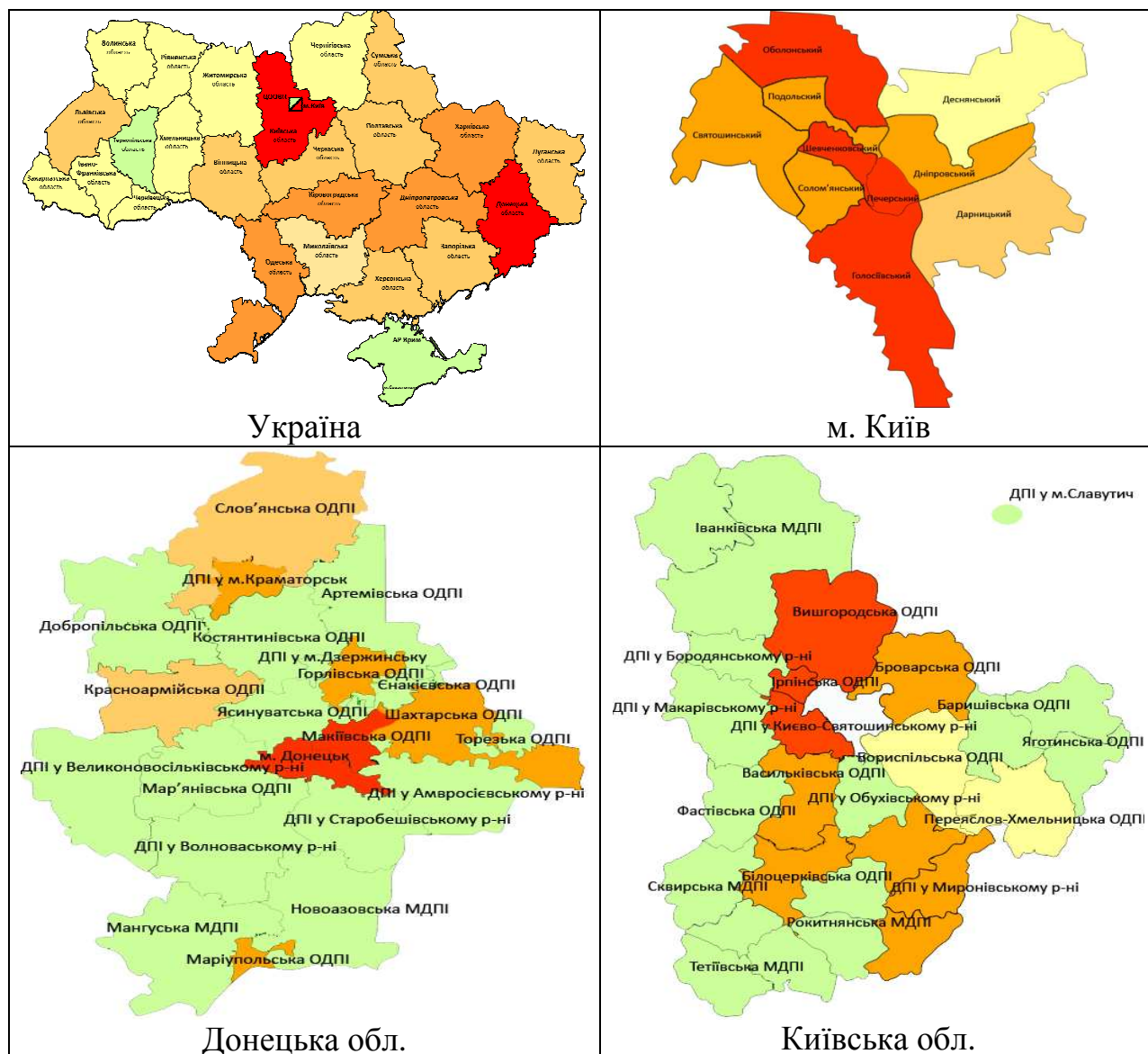
- зменшення ризиків розмиття податкової бази на внутрішньому ринку шляхом запровадження більш простих за ТЦ механізмів контролю.

Важливим аспектом є підвищення професійної кваліфікації контролерів територіальних фіскальних органів. Так, наприклад, методологія трансфертного ціноутворення (ТЦ) високо професійно освоєна на центральному рівні, але на місцевому – податківці фактично тільки роблять перші спроби освоєння методів. Власну складну специфіку має ТЦ у сферах фінансово-банківських послуг та нематеріальних активів. Перші перевірки ТЦ мають особисто очолюватися кураторами із відділу перевірок ТЦ Департаменту податкового та митного аудиту Державної фіскальної служби.

Процес підвищення спроможності фіскальної служби в напрямку ТЦ зокрема потребує розширеного фінансування, зокрема системи навчання із залученням фахівців ОЕСР, ЄС, Світового банку; придбання та розробки програмного забезпечення тощо.

**9. Зростання рівня податкової культури держави та платників податків:** зниження рівня переplat податків, податкового боргу та недовідшкодування ПДВ; відміна авансових внесків з податку на прибуток на етапі економічної рецесії; ліквідація основних схем ухилення від оподаткування (передусім, «конвертаційних центрів», рис. 3); подолання дисбалансу прав та обов'язків учасників податкових правовідносин, в т.ч. реформування системи відповідальності за податкові правопорушення.

Переplати податків в Україні зросли з 2,3 млрд грн станом на початок 2005 р. до 21,2 млрд грн на початок 2013 р. Найбільш стрімко обсяг переplat податків зростав в умовах фінансово-економічної кризи протягом 2008-2009 рр. Традиційно найбільшу питому вагу в обсягах переplat мають бюджетоутворюючі податок на прибуток та ПДВ. Непоодинокими були випадки, коли працівники податкових органів видавали відшкодування ПДВ в обмін на переplату з податку на прибуток.



**Рис. 3. Локація по Україні «податкових ям» із постачання фіктивного податкового кредиту (станом на 04.03.2015 р.)<sup>19</sup>**

Починаючи з 2013 р. відповідно до норм Податкового кодексу було запроваджено авансову сплату податку на прибуток підприємств (п. 57.1 ст. 57), що логічно зумовило заростання обсягів переplat податку. Станом на початок 2014 р. обсяг переplat становив 27,0 млрд грн, а вже на початок березня 2014 р. напередодні зміни політичного режиму в Україні він сягнув 37,7 млрд грн<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> Інформація щодо ймовірних сум «схемних обсягів постачання» (за деклараціями з ПДВ листопада 2014 р., поданими у грудні 2014 р.). Оновлено станом на 04.03.2015 р. / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/186923.html>

<sup>20</sup> Основні показники фінансового стану за 2004-2014 рр. / Міністерство фінансів України. – 22.04.2014. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=398672&cat\\_id=398671](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=398672&cat_id=398671)

10. **Вдосконалення правового регулювання оподаткування майна** потребує уточнення норм Податкового кодексу щодо надання пільг та/або розробка відповідних роз'яснень з боку фіскальної служби. Як вже зазначалося вище, Меморандумом України з МВФ передбачено перегляд пільг і підняття ставок податків на майно. Додаткові надходження допоможуть укріпити власну базу надходжень місцевих органів влади. Водночас разом із зростанням комунальних тарифів постане ризик зниження життєвого рівня малозабезпечених громадян та їх платоспроможного попиту.

Паралельно має відбуватися удосконалення роботи та завершення наповнення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно для дотримання принципу справедливості оподаткування. На даний час Реєстр який містить неповні дані щодо об'єктів нерухомості, а значна їх кількість взагалі належним чином не зареєстрована. Вільний та безкоштовний доступ до даних Реєстру стає важливим кроком на шляху розбудови прозорої економіки України.

Реформування податкової системи в подальшому має відбуватися на класичних принципах соціальної справедливості, економічної ефективності, фіскальної достатності, а також розбудови адміністративно простого оподаткування. Абсолютно такого досягти неможливо, однак необхідно дотримуватися вектору їх зміцнення. Означене має сприяти ствердженню миру, спокою та відновленню соціально-економічного розвитку в державі.

Відділ фінансової безпеки

*(Ю.В.Касперович)*

№ 46 Серія «Економіка»