

# **НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ НА ЗАСАДАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ**

## **Анотація**

Проаналізовані тенденції розвитку європейської моделі бюджетно-податкового регулювання впродовж 2010-2015 рр. Протестовані параметри бюджету сектору загальнодержавного управління України на відповідність загальним практикам країн-членів ЄС. Надано перелік позитивних проєвропейських новацій, які вже реалізовані в Україні, але потребують подальшого розвитку та доопрацювання. Розроблено подальші напрями удосконалення бюджетно-податкового регулювання на середньострокову перспективу з огляду на євроінтеграційну зовнішню політику України.

## **НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ НА ЗАСАДАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ**

Євроінтеграційний вектор розвитку та слабкі позиції України за більшістю глобальних фінансово-економічних рейтингів визначають необхідність ретельного вивчення та запозичення зарубіжного досвіду до вітчизняної практики бюджетно-податкового регулювання. Узагальнені напрями реформування бюджетно-податкового регулювання закріплені положеннями основних програмних документів – Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Стратегією сталого розвитку «Україна – 2020», Угодою про Коаліцію депутатських фракцій у Верховній Раді України, Програмою діяльності Кабінету Міністрів України, Меморандумом України з МВФ – не викликають заперечень. Водночас сучасність вимагає подальшого напрацювання напрямів розвитку та більш деталізованого аналізу їх перспектив. З одного боку, не весь досвід є успішним та з іншого – не весь досвід може бути імплементований одразу. Так, наприклад запровадження в 2014 р. акцизного податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами на зразок європейської ініціативи т.зв. «податку Тобіна» виявилось неефективним і такий податок в Україні з 2015 р. був скасований. Відтак залишається актуальною необхідність ретельного вивчення з критичним підходом, аналізу доцільності застосування та оцінки термінів запровадження європейського досвіду з урахуванням поточних реалій з метою модернізації механізмів бюджетно-податкового регулювання України.

**Основні тенденції системи бюджетно-податкового регулювання України впродовж останнього десятиріччя є спільними зі стандартами східноєвропейських країн і полягають у наступних.**

*Спостерігається відносно висока частка централізації ВВП через сектор державного управління.* Традиційно за класичним підходом у

світовій практиці прийнято розрізняти три головні моделі бюджетно-податкового регулювання в залежності від обсягу централізації ВВП – американську, європейську та скандинавську (соціально-орієнтовану). Європейська модель характеризується обсягами централізації на етапі вторинного розподілу ВВП на рівні близько 35-50 % ВВП у доходи сектору державного управління.

Станом на кінець 2015 р. Європейський Союз включає 28 країн, в тому числі 19 країн входять до євро-зони. Статистика країн ЄС та Асоціації вільної торгівлі базується на Європейській системі національних та регіональних рахунків (ESA2010). Структура ESA2010 узгоджується із загальносвітовими керівними принципами національного обліку, викладеними у системі національних рахунків 2008 р. (СНР2008).

На відміну від спільної монетарної політики країн-членів євро-зони, політику бюджетно-податкового регулювання Європейською Союзу можна охарактеризувати як «єдність у різноманітності». Відповідно установчим документам ЄС, гранично допустимими є показники 3 % дефіциту та 60 % державного боргу до ВВП у ринкових цінах. У разі перевищення започатковується процедура врегулювання надмірного дефіциту<sup>1</sup>. Європейська модель є неоднорідною: при порівнянні між країнами істотно різняться рівень державного боргу, доходів та видатків сектору державного управління, а дефіцит бюджету коливається також залежно від політико-економічних циклів. Впродовж останніх двох десятиріч країнами-членами пройдено три повних бюджетно-податкових цикли з піками видатків в 1995 р., перед хвилею розширення ЄС у 2004 р. та глобальною фінансово-економічною кризою 2009 р., що супроводжувалися зростанням державного боргу. Впродовж 1995-2015 рр. формування доходів сектору державного управління Європейського Союзу відбувалося на рівні

---

<sup>1</sup> Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union 2012/C 326/01. [Electronic resource] – Title VIII Economic and monetary policy, Chapter 1 Economic policy, Article 126 & Protocol No 12 on the excessive deficit procedure. – Access mode: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>

43,6-45,6 % ВВП (у євро-зоні 44,3-46,8 % ВВП). Видатки фінансувалися на рівні 44,7-52,0 % ВВП (у євро-зоні 45,3-53,0 % ВВП). Доходи та видатки країн євро-зони традиційно на 0,1-1,5 в.п. є вищими, ніж країн-членів ЄС загалом (рис. 1).



Рис. 1. Доходи та видатки сектору державного управління в країнах-членах Європейського Союзу та євро-зони в 1995-2015\* рр., % ВВП

*Примітка 1:* склад євро-зони з 11 членів у 2000 р., Є3-12-2006, Є3-13-2007, Є3-15-2008, Є3-16-2010, Є3-17-2013, Є3-18-2014, Є3-19-2015.

*Примітка 2:* зірочкою позначено прогнозні дані.

*Джерело:* Annual government finance statistics. Total general government revenue [Electronic resource] / Eurostat Database, European Commission. – Access mode: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Найбільшого ступеня розбалансованості фінанси сектору загальнодержавного управління досягли у 2009 р. – при зниженні доходів на рівні 43,6 % ВВП та різко зростаючих видатках на рівні 50,3 % ВВП, дефіцит склав рекордних -6,7 % ВВП. Відтак критично постала гостра необхідність консолідації бюджету – зростання доходів та/або зменшення видатків з метою збалансування бюджету. Глобальна фінансово-економічна криза загострила питання боргового навантаження на державний бюджет. За період рецесії валовий державний борг стрімко ріс з 57,8 % ВВП на кінець 2007 р. до 73,0 % ВВП на кінець 2009 р. або на 15,2 в.п. за два кризових роки. Зростання боргу тривало до рівня 86,8 % ВВП у 2014 р. (рис. 1). Необхідно зазначити, що за цим показником 16 країн з 28 (понад половина членів ЄС)

перетнули позначку 60 % ВВП. Найбільш проблемними є країни, що перетнули позначку 100 % ВВП – Греція (178,6 % ВВП), Італія (132,3), Португалія (130,2), Кіпр (108,2), Ірландія (107,5), Бельгія (106,7 % ВВП).

Станом на кінець 2014 р. по країнам-членам ЄС, в середньому, зафіксовано наступні основні параметри бюджету:

- державний борг становить 86,8 % ВВП (у євро-зоні 92,1 % ВВП), зокрема: до 30 % ВВП – у Естонії (10,4), Люксембурзі (23,0), Норвегії (26,6), Болгарії (27,0); понад 100 % ВВП – у т.зв. країн PIG`S;
- дефіцит бюджету - понад 3,0 % ВВП був зареєстрований у 13 країнах-членах ЄС. Характерно, що серед них у 10 країнах перевищення дефіциту також фіксується протягом 3-х попередніх років. Найбільші обсяги дефіциту зафіксовані на Кіпрі (-8,9 % ВВП), Португалії (-7,2), Іспанії (-5,9), Болгарії (-5,8) та Сполученому Королівстві (-5,7) та Хорватії (-5,6 % ВВП);
- видатки бюджету – 48,2 % ВВП (у євро-зоні 49,4 % ВВП), зокрема: до 35 % ВВП – у Румунії та Литві; понад 55,0 % – у Бельгії, Данії, Франції та Фінляндії;
- доходи бюджету – 45,2 % ВВП (у євро-зоні 46,8 % ВВП), зокрема: до 35 % ВВП – у Швейцарії, Румунії, Литві та Ірландії; понад 55,0 % – у Данії.

В 2014 р. Україна перетнула позначку державного боргу в 60,0 % ВВП, а на кінець року він перебував на рівні 71,2 % ВВП (1 115,7 млрд грн).

Відтак європейський досвід бюджетної консолідації є корисним для України. Високий рівень боргу є серйозною перепорою на заваді членства України в Європейському Союзі. Міжнародний валютний фонд, ключовий кредитор України, спрогнозував зростання валового державного боргу України за підсумками 2015 р. до 94,4 % з подальшим зниженням цього показника до 2020 р. Прогнозується, у 2016 р. державний борг трохи зменшиться до 92,1 % ВВП, а найбільш серйозне скорочення боргу

очікується в 2019 і 2020 рр. – до 76,9 % ВВП і 70,8 % ВВП відповідно<sup>2</sup> (рис. 2).

Впродовж 2010-2014 рр. в Україні (за винятком року проведення Чемпіонату з футболу Євро-2012) тривала тенденція зниження показника перерозподілу ВВП через сектор державного управління й таку тенденцію МВФ прогнозує до 2020 р. В 2012 р. доходи сектору державного управління становили 44,7 % ВВП (627,4 млрд грн), в 2013 р. скоротилися до 43,3 % ВВП (634,8 млрд грн) та у 2014 р. зменшилися до 40,8 % ВВП (639,7 млрд грн.). В 2012 р. видатки сектору державного управління становили 49,0 % ВВП (687,9 млрд грн), в 2013 р. скоротилися до 48,1 % ВВП (704,9 млрд грн) та у 2014 р. зменшилися до 45,4 % ВВП (710,5 млрд. грн.).

МВФ прогнозує в 2015-2020 рр. незначне коливання державних доходів (з 40,8 % ВВП до 39,7-40,0 % ВВП) та істотне зниження державних витрат (з 45,0 % ВВП до 42,0 % ВВП)<sup>3</sup> (рис. 2).

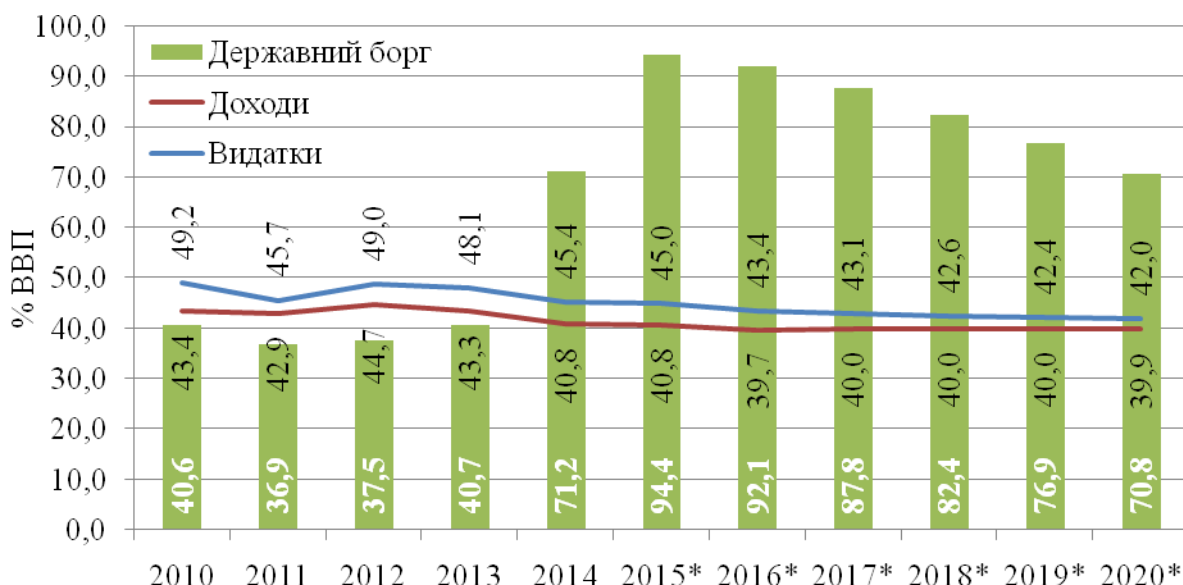


Рис. 2. Динаміка показників сектору загального державного управління України в 2010-2020\* рр., % ВВП

Джерело: World Economic Outlook Database [Electronic resource] / IMF. – October, 2015. – Access mode: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weodata/index.aspx>

Примітка: зірочкою позначено прогнозні дані.

<sup>2</sup> World Economic Outlook Database [Electronic resource] / IMF. – October, 2015. – Access mode: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weodata/index.aspx>

<sup>3</sup> World Economic Outlook Database [Electronic resource] / IMF. – October, 2015. – Access mode: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weodata/index.aspx>

Отже, можна зробити висновок, що в Україні встановлена помірно висока частка централізації ВВП через сектор загального державного управління, яка відповідає усталеним практикам східноєвропейських країн (табл. 1).

*Розподіл доходів бюджету між рівнями державного управління засвідчує переважання центрального уряду.* Доходи та видатки сектору державного управління включають відповідно доходи та видатки державного бюджету, бюджету земель/провінції/штату/кантону/округу – для федеративних країн (до федеративних країн Європейського Союзу належать Австрія, Бельгія, Іспанія та Німеччина (табл. 1), доходи місцевих бюджетів та соціальних фондів.

Виключаючи федеративні країни та невеликі острівні держави-члени ЄС, показники доходів сектору державного управління для підтримання рівня економічної безпеки перебувають на рівні 40-45 % ВВП, в т.ч.: на рівні центрального уряду 20-35 % ВВП та на рівні місцевого уряду – 5-15 % ВВП. Україні доцільно в процесі проведення реформи з фіскальної децентралізації дотримуватися даних меж.

Таблиця 1

Структура доходів бюджету сектору державного управління  
країн-членів Європейського Союзу за рівнями влади в 2014 р., % ВВП

	Сектор державного управління	в тому числі:			
		центральний уряд	уряд штату	місцевий уряд	соціальні фонди
Європейський союз (28 країн)	45,2	24,0	4,4	11,3	15,5
Євро-зона (19 країн)	46,8	20,8	6,1	10,1	19,8
Данія	58,4	44,1	-	36,7	2,8
Фінляндія	54,9	24,7	-	23,1	21,2
Норвегія	54,7	47,0	-	14,6	-
Франція	53,6	19,8	-	11,6	26,6
Бельгія	52,0	28,1	15,7	7,3	22,2
Швеція	50,1	29,4	:	25	6,7
Австрія	50,0	32,7	9,3	8,6	17,5
Італія	48,2	26,4	-	14,8	20,4
Угорщина	47,4	32,5	-	9,2	15,9
Греція	46,4	34,1	-	3,7	18,2
Ісландія	45,6	34,5	-	12,8	8,5
Словенія	44,8	27,5	-	9,7	18,7
Німеччина	44,6	13,2	12,8	7,8	19,1
Португалія	44,5	31,6	-	6,4	13,7
Нідерланди	43,9	25,4	-	13,6	17,7
Люксембург	43,8	30,3	-	5,2	19,6
Хорватія	42,6	26,9	-	12,5	17,8
Мальта	41,9	41,7	-	0,7	-
Чехія	40,6	28,5	-	11,9	5,6
Кіпр	40,4	30,5	-	1,6	9,2
Словаччина	38,9	23,5	-	6,6	14,5
Польща	38,8	20,4	-	13,3	15,7
Естонія	38,7	33,0	-	9,2	5,5
Іспанія	38,6	17,9	14,1	6,5	14,3
Сполучене Королівство	38,2	34,9	-	11,0	-
Болгарія	36,3	25,1	-	8,9	15,2
Латвія	35,6	20,6	-	9,8	9,4
Ірландія	34,4	32,5	-	3,6	-
Литва	34,1	23,4	-	8,1	11,6
Румунія	33,5	22,9	-	9,5	11,5
Швейцарія	33,5	10,5	13,2	7,0	9,6

*Примітка:* країни проранжовано за зменшенням рівня доходів, кольором виокремлено групи країн за обсягами у 30 %, 40 % та 50 % ВВП.

*Джерело:* Annual government finance statistics. Total general government revenue [Electronic resource] / Eurostat Database, European Commission. – Access mode: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Впродовж 2010-2014 рр. в структурі доходів Зведеного бюджету України частка доходів державного бюджету збільшувалася з 74,4 до 77,8 % і відповідно зменшувалися доходи місцевих бюджетів – з 25,6 до 22,2 %.



Водночас в структурі видатків зведеного бюджету частка видатків державного бюджету зменшувалася з 59,8 до 57,3 % і відповідно зростали видатки місцевих бюджетів – з 40,2 % до 42,7 %. Таким чином, мала місце невідповідність повноважень місцевих органів влади їх фінансовому забезпеченню – понад половину доходів місцевих бюджетів склали міжбюджетні трансферти з центрального рівня. Розв’язати дану проблему покликана реформа бюджетної децентралізації за європейським досвідом, яка започаткована в Україні з 2015 р.

***Структура доходів сектору загального державного управління в ЄС-28 та ЄЗ-19 формується за рахунок податкових надходжень*** (за підсумками 2014 р. 58,8 та 55,5 %) та соціальних внесків (29,8 % та 33,3 %), а також випуску ринкової продукції, випуску для власного кінцевого використання і платежів за неринкове виробництво (по 6,9 %), доходів від власності (2,2 та 2,0 %) та інших (2,4 та 2,3 %) доходів<sup>4</sup>.

***В країнах ЄС-28 та ЄЗ-19 впродовж останніх років є виразна тенденція щодо поступового перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва – капіталу та праці – на споживання.*** Відповідно знижувалися ставки прямих податків (табл. 2) та зростали ставки непрямих податків, в основному за рахунок ПДВ. Україна перебуває в контексті європейських тенденцій, про що свідчать наступні чинники:

1. Ставки прямих податків, переважно, знижувалися та розширювалася база оподаткування, зокрема:

- ставка податку на прибуток підприємств поступово знижувалася з 25 % у 2004 - I кв. 2011 рр. до 18 % в 2014 р.;

- основна ставка податку на доходи фізичних продовжує становити 15 %, але з ухваленням Податкового кодексу поряд зі стандартною діє ставка 17 % на суму, що перевищує обсяг 10 МЗП. З 2015 р. остання підвищена до 20 %;

---

<sup>4</sup> Government finance statistics [Electronic resource] / Eurostat statistics explained. – Access mode: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government\\_finance\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_finance_statistics)

- запроваджено оподаткування пасивних доходів з депозитів 01.08.2014 р. за ставкою 15 %, яка потім з 2015 р. підвищена до 20 %;
- оподаткування пенсій у сумі, що перевищує 10 тис. грн з 01.07.2014 р. та 3 МЗП з 01.01.2015 р. за ставкою 15 %;
- запроваджено з 03.08.2014 р. військовий збір за ставкою 1,5 %.

2. Ставки непрямих податків збільшувалися та розширювалася база оподаткування, зокрема:

- ставка ПДВ збереглася на рівні 20 %, але водночас запроваджено з 01.04.2015 р. знижену ставку ПДВ з розмірі 7 % на операції з постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення;
- поступово зростають ставки акцизного податку;
- запровадження додаткового імпортного збору з 26.02.2015 р. за ставками 5 та 10 %.

Порівняльний аналіз ставок у табл. 2 засвідчує, що Україна за розміром ставок оподаткування перебуває в європейському тренді. Показово, що вітчизняні ставки в основному є нижчими за існуючі ставки у переважній більшості країн-членів ЄС. Відтак необхідність збалансування сектору публічних фінансів надає підстави підтримати концепцію реформування податкової системи Міністерства фінансів України, яка передбачає уніфікацію ставок ключових бюджетоутворюючих податків – ПДВ, податку на прибуток підприємств, ПДФО та ЄСВ – за ставкою 20 %.

Верхні граничні податкові ставки податку на доходи фізичних осіб  
та податку на прибуток підприємств країн-членів ЄС в 1995-2015 рр., %

Країни ЄС	Податок на доходи фізичних осіб						Податок на прибуток підприємств					
	1995	2000	2005	2010	2014	2015	1995	2000	2005	2010	2014	2015
Австрія	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	<b>50,0</b>	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	<b>25,0</b>
Бельгія	60,6	60,6	53,7	53,7	53,8	<b>53,8</b>	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	<b>34,0</b>
Болгарія	50,0	40,0	24,0	10,0	10,0	<i>10,0</i>	40,0	32,5	15,0	10,0	10,0	<i>10,0</i>
Греція	45,0	45,0	40,0	49,0	46,0	<b>48,0</b>	40,0	40,0	32,0	24,0	26,0	<b>29,0</b>
Данія	65,7	62,3	62,3	55,4	55,6	<b>55,8</b>	34,0	32,0	28,0	25,0	24,3	<b>23,5</b>
Естонія	26,0	26,0	24,0	21,0	21,0	20,0	26,0	26,0	24,0	21,0	21,0	<b>20,0</b>
Ірландія	48,0	44,0	42,0	47,0	48,0	<b>48,0</b>	40,0	24,0	12,5	12,5	12,5	<i>12,5</i>
Іспанія	56,0	48,0	45,0	43,0	52,0	<b>46,0</b>	35,0	35,0	35,0	30,0	30,0	<b>28,0</b>
Італія	51,0	45,9	44,1	45,2	47,9	<b>48,9</b>	52,2	41,3	37,3	31,4	31,4	<b>31,4</b>
Кіпр	40,0	40,0	30,0	30,0	35,0	<b>35,0</b>	25,0	29,0	10,0	10,0	12,5	<i>12,5</i>
Латвія	25,0	25,0	25,0	26,0	24,0	<b>23,0</b>	25,0	25,0	15,0	15,0	15,0	<i>15,0</i>
Литва	33,0	33,0	33,0	15,0	15,0	15,0	29,0	24,0	15,0	15,0	15,0	<i>15,0</i>
Люксембург	51,3	47,2	39,0	39,0	43,6	<b>43,6</b>	40,9	37,5	30,4	28,6	29,2	<b>29,2</b>
Мальта	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	<b>35,0</b>	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	<b>35,0</b>
Нідерланди	60,0	60,0	52,0	52,0	52,0	<b>52,0</b>	35,0	35,0	31,5	25,5	25,0	<b>25,0</b>
Німеччина	57,0	53,8	44,3	47,5	47,5	<b>47,5</b>	56,8	51,6	38,7	30,2	30,2	<b>30,2</b>
Польща	45,0	40,0	40,0	32,0	32,0	<b>32,0</b>	40,0	30,0	19,0	19,0	19,0	<b>19,0</b>
Португалія	40,0	40,0	40,0	45,9	56,5	<b>56,5</b>	39,6	35,2	27,5	29,0	31,5	<b>29,5</b>
Румунія	40,0	40,0	16,0	16,0	16,0	16,0	38,0	25,0	16,0	16,0	16,0	<i>16,0</i>
Словаччина	42,0	42,0	19,0	19,0	25,0	<b>25,0</b>	40,0	29,0	19,0	19,0	22,0	<b>22,0</b>
Словенія	50,0	50,0	50,0	41,0	50,0	<b>50,0</b>	25,0	25,0	25,0	20,0	17,0	<i>17,0</i>
Сполучене Королівство	40,0	40,0	40,0	50,0	45,0	<b>45,0</b>	33,0	30,0	30,0	28,0	21,0	<b>20,0</b>
Угорщина	44,0	44,0	38,0	40,6	16,0	16,0	19,6	19,6	17,5	20,6	20,6	<b>20,6</b>
Фінляндія	62,2	54,0	51,0	49,0	51,5	<b>51,6</b>	25,0	29,0	26,0	26,0	20,0	<b>20,0</b>
Франція	59,1	59,0	53,5	45,4	50,3	<b>50,3</b>	36,7	37,8	35,0	34,4	38,0	<b>38,0</b>
Хорватія	42,9	41,3	53,1	50,2	47,2	<b>47,2</b>	25,0	35,0	20,0	20,0	20,0	<b>20,0</b>
Чехія	43,0	32,0	32,0	15,0	22,0	<b>22,0</b>	41,0	31,0	26,0	19,0	19,0	<b>19,0</b>
Швеція	61,3	51,5	56,6	56,6	56,9	<b>57,0</b>	28,0	28,0	28,0	26,3	22,0	<b>22,0</b>
<b>ЄС, середня</b>	47,2	44,6	40,4	38,6	39,4	<b>39,3</b>	35,0	32,0	25,3	23,2	22,9	<b>22,8</b>
<b>Євро-зона, середня</b>	46,9	45,2	40,6	39,7	42,3	<b>42,1</b>	35,8	33,3	26,7	24,5	24,8	<b>24,6</b>

*Джерело:* Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report [Electronic resource] / Taxation and Customs Union, Directorate General for Taxation and Customs Union, Directorate General for Economic and Financial Affairs. – Taxation papers, Working paper № 58 – 28.09.2015. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_58.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf)

*Примітка:* **жирним** позначено ставки, що перевищують ставку в Україні; курсивом – нижчі за українську.

Впродовж останніх 5 років глобальної після фінансово-економічної кризи 2009 р. загальносвітовою тенденцією стало зростання ставок ПДВ. Після рецесії 20 з 28 країн-членів ЄС підняли стандартну ставку ПДВ найчастіше на 2 в.п. Найбільше підняття по 5 в.п. здійснили Румунія – з 19 %

у 2008 р. до 24 % з 2010 р. та Сполучене Королівство – з 15 % у 2008 р. до 20 % у 2011 р.

Діюча в Україні ставка ПДВ є оптимальною для європейського континенту. Ставки ПДВ з 28 країн-членів ЄС у 18 перевищують вітчизняну (21-27 %), у 6 країнах дорівнюють (по 20 %) та тільки у 4 є меншими (17-19 %). Мінімально допустимою стандартною ставкою згідно Директиви ЄС з ПДВ є ставка 15 % та можливість використання знижених ставок не менше 5 %<sup>5</sup>. Всі країни-члени (крім Данії) активно використовують одну-дві знижені ставки від 5 до 18 %. Відтак важливим є збереження у нас ставки 7 % на лікарські засоби та вироби медичного призначення. Найбільше знижені ставки на рівні 2,1-4,0 % використовують Естонія, Франція, Греція, Італія та Люксембург<sup>6</sup>. Актуальним для ЄС є питання доцільності застосування пільгових знижених ставок щодо певних об'єктів оподаткування. З метою посилення справедливості податкового навантаження в Україні в частині ПДВ пропонується ліквідувати більшість наявних пільг по сплаті податку, які викривляють конкурентне середовище. Натомість за наявності нагальної потреби можливо замінити податкові пільги наданням прозорої прямої бюджетної підтримки. Так, наприклад, натомість спецрежиму з ПДВ для аграріїв в ЄС надаються значні бюджетні субсидії.

На тлі світових тенденцій щодо проведення бюджетної консолідації необхідне збільшення надходжень ПДВ досягається шляхом розширення податкової бази або підвищення діючої стандартної/зниженої ставки. Разом з тим, останні дослідження<sup>7</sup> доводять, що значна кількість знижених ставок ПДВ в Європейському Союзі фактично надає вигоду більше заможним домогосподарствам, ніж домогосподарствам з низьким доходом. Особливо

---

<sup>5</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [Electronic resource] / EUR-Lex, Access to European Union law. – Access mode: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32006L0112>

<sup>6</sup> VAT Rates Applied in the Member States of the European Union [Electronic resource] / European Commission. – 01.09.2015. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

<sup>7</sup> The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries [Electronic resource] / OECD. – 10.12.2014. – Access mode: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries\\_9789264224520-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en)

теза стосується знижених ставок з ПДВ на ресторанні страви, готельні номери і культурні цінності, зокрема книги, театр і кіно-квитки. Експерти доводять, що кращим способом домогтися справедливості та соціальних цілей у країнах ЄС буде відміна багатьох пільгових тарифів і замінити їх більш цілеспрямованими заходами з надання допомоги залежно від рівня доходу та податковими кредитами. Таким чином, існування в Україні однієї зниженої ставки на даний час є виправданим та оптимальним.

***Структура податкового навантаження України відповідає загальноєвропейським тенденціям.*** Впродовж останніх років податковий тягар в країнах-членах ЄС зростав з 37,6 % ВВП у 2011 р. через 38,3 % ВВП до 38,7-38,8 % ВВП у 2013-2014 рр. На 2015 р. очікується зниження податкового навантаження до 38,6 % ВВП<sup>8</sup> в основному за рахунок зниження обсягів соціальних внесків. Склад національного податкового навантаження країн-членів ЄС варто характеризувати в основному як однорідний за складом статей, однак нерівномірний за структурою між країнами та у часі. Податкове навантаження включає податки на виробництво та імпорт (непряме оподаткування – ПДВ, акциз, ввізне та вивізне мито), податки на дохід, майно та багатство (пряме оподаткування – решта податків) та соціальні внески. Істотно змінювалася його структура: тандем податкового регулювання прямих та непрямих податків був майже еквівалентним у 2006-2007 рр. та спав у кризовому 2009 р. Непрямі податки швидше відновилися та перевищили докризовий рівень. Зберігається найвища частка соціальних внесків (рис. 3).

---

<sup>8</sup> Tax Reforms in EU Member States: 2015 [Electronic resource] / European Commission – Access mode: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/images/graphs/tax\\_reforms\\_2015.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/images/graphs/tax_reforms_2015.pdf)

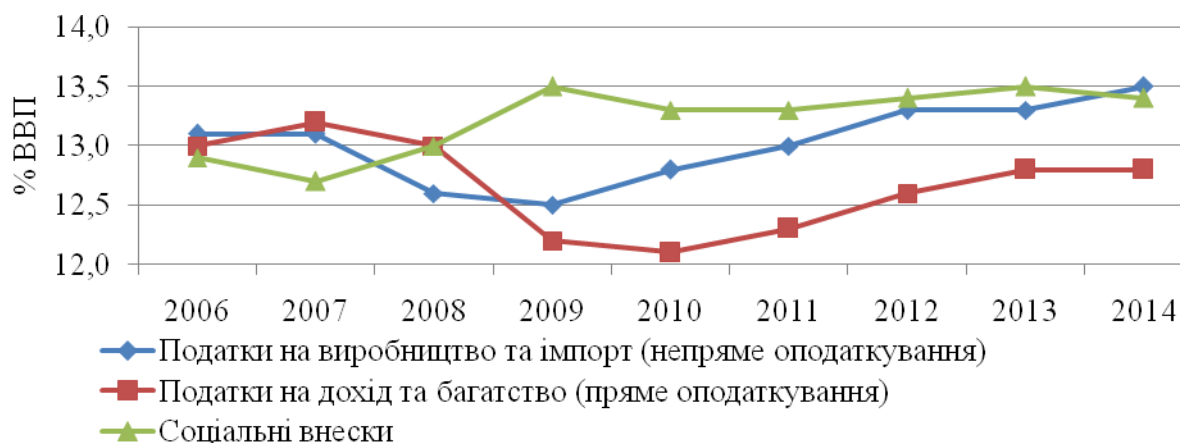


Рис. 3. Динаміка податкового навантаження в країнах-членах Європейського Союзу в 2006-2014 рр., % ВВП

Джерело: Annual government finance statistics. Total general government revenue [Electronic resource] / Eurostat Database, European Commission. – Access mode: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

До моменту ухвалення Податкового кодексу в Україні в 2010 р. співвідношення прямих/непрямих податків становило 11,2/11,0 % ВВП. Впродовж наступних 2011-2013 рр. воно поступово зростало на користь непрямих податків. За підсумками 2014 р. податкові надходження включали 10,9 % ВВП прямих податків та 12,6 % ВВП непрямих податків. За підсумками 2015 р. прогнозується подальше закріплення тенденції на рівні 8,2/11,2 % ВВП.

*Серед факторів виробництва саме оподаткування праці у країнах ЄС несе найвище податкове навантаження.* Розподіл податкового навантаження між факторами виробництва вимірюється імпліцитними (неявними) ставками. Ставки є загальною мірою ефективного середнього податкового тягаря на різних типах економічного доходу або діяльності, тобто на працю, споживання і капітал, а також в галузі енергетики. Вона розраховується як відношення доходу від типу податку до максимально можливої бази.

Розглянемо середні ставки в 2002-2012 рр.:

- імпліцитна ставка податку на споживання – відношення надходжень від усіх податків на споживання до витрат на кінцеве споживання

домашніх господарств: середня зважена ставка – 19,1-20,0 %; середня арифметична 20,8-22,2 %;

- імпліцитна ставка податку на працю – відношення суми всіх прямих і непрямих податків та соціальних внесків, що стягуються з доходів від зайнятості до загальної компенсації працівнику: середня зважена – 35,4-36,1 %; середня арифметична – 33,0-34,7 %;
- імпліцитна ставка податку на капітал – співвідношення податків на капітал до загального обсягу доходу від капіталу і заощаджень. Податки на капітал включають податки на доходи домашніх господарств і корпорацій на заощадженнях та інвестиціях, і податки, пов'язані з запасами капіталу в результаті заощаджень та інвестицій, зроблених у попередні періоди: середні ставки по ЄС не розраховуються;
- імпліцитна ставка податку на енергію – відношення загального доходу від податків енергії для кінцевого споживання енергії.<sup>9</sup>

Для України, через різну статистичну методологію, оцінити достовірно та порівняти відповідні показники не видаються можливим, а отже потребує окремого ґрунтовного дослідження.

***Зміни в системі оподаткування країн ЄС є регулярними.*** Детально розроблені податкові реформи забезпечують стабільність публічних фінансів, економічне зростання, зайнятість та конкурентоспроможність, а також справедливий розподіл доходу. Аналітичні бази Європейської Комісії дозволяють відстежити кількість податкових реформ в 28 країнах-членах ЄС. Впродовж 2010 - I півріччя 2015 р. відбулося 1 188 податкових реформ, що стосувалися одразу або поетапного зростання або зниження ставки та/або бази оподаткування, запровадження/скасування податків. Найбільша кількість або понад 60 реформ відбулася у Іспанії (78), Австрії (70),

---

<sup>9</sup> Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway: Economy and finance Statistical book [Electronic resource] / Eurostat, Publications Office of the European Union. – Luxembourg, 2014. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2014/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf)

Угорщині (62). Найменше або до 30 реформ були реалізовані в Люксембурзі (21), на Кіпрі (25), в Болгарії (27), Німеччині та Литві (по 29). В середньому припадає по 42 реформи<sup>10</sup>.

*Довідково: у Податковий кодекс України з моменту його ухвалення в 2010 р. та до листопада 2015 р. внесено 96 пакетів (!) законодавчих змін, що свідчить про високу швидкість змін податкового законодавства України.*

**Структура видатків сектору загального державного управління країн ЄС за функціональною класифікацією є соціально-орієнтованою.**

Основна стаття бюджету з соціального захисту є найбільшою та найважливішою у всіх країнах-членах ЄС та в середньому складає понад 40,0 % загального обсягу видатків сектору державного управління. Істотно зросла їх частка після кризи 2008 р. в середньому з 17,5 до 19,6 % ВВП на даний час, в т.ч. зросла з 18,0 до 20,2 % ВВП по євро-зоні. Водночас обсяги видатків між країнами істотно різняться – від до 12 % ВВП у Латвії (11,3), Литві (11,4), Румунії (11,5), Кіпрі (11,9) до понад 20 % ВВП у Італії (21,0), Австрії (21,4), Швеції (22,6), Франції (24,5), Фінляндії (24,9) та Данії (25,1). Основною статтею видатків соціального захисту є програми для людей похилого віку – в середньому на них витрачається 10,4 % ВВП у ЄС-28 та 10,9 % ВВП у ЄЗ-19. Видатками на соціальний захист, охорону здоров'я та загальнодержавні функції в середньому перерозподіляється третина ВВП європейських країн.

В Україні видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення також мають найбільшу питому вагу. Засвідчується соціальна спрямованість бюджетів разом із значними видатками на освіту та охорону здоров'я, які потребують реформування та розширення самофінансування. Показово, що видатки на пенсійне забезпечення в Україні є одними з найвищих в світі<sup>11</sup>, але, фактично, не забезпечують достатнього рівня добробуту людей похилого віку.

<sup>10</sup> Taxation Reforms Database [Electronic resource] / European Commission, Economic and Financial Affairs, Economic databases and indicators. – Access mode: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/db\\_indicators/taxation\\_reforms\\_database/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/taxation_reforms_database/index_en.htm)

<sup>11</sup> Pension public spending, % of GDP [Electronic resource] / OECD. – Access mode: <https://data.oecd.org/socialexp/pension-spending.htm>



З огляду на геополітичну ситуацію доцільно розглянути *видатки на оборону*. Після глобальної кризи країни-члени ЄС в середньому знизили видатки на оборону з 1,5 до 1,4 % ВВП, в т.ч. з 1,4 до 1,2 % ВВП на даний час зменшили країни-члени євро-зони. Водночас при проведенні більш деталізованого розгляду обсяги видатків між країнами різняться від до 0,5 % ВВП у Люксембурзі та Ірландії (по 0,4 % ВВП), Угорщині (0,5 % ВВП) до понад 2,0 % ВВП у Греції (2,1) та Сполученому Королівстві (2,3). Водночас необхідно зазначити, що найменший обсяг видатків на оборону – 0,0 % ВВП та 0,1 % у структурі видатків – має Ісландія, яка взагалі не має регулярної армії. В структурі сукупних видатків на оборону країн ЄС основну питому вагу має *військова* оборона в обсязі 1,2 % ВВП, крім Румунії, яка спрямовує основну частку *на цивільну* оборону. Цивільна оборона (крім Румунії) та міжнародна військова допомога в структурі видатків на оборону фінансуються на рівні до 0,1 % ВВП. Найбільшу кількість коштів на дослідження та розробки у сфері оборони спрямовує Сполучене Королівство – 0,2 % ВВП, Франція та Швеція – по 0,1 % ВВП, а інші країни значних показників не декларують.

Структура видатків найближчих за рівнем економічного розвитку країн-членів ЄС-28 та України впродовж 2010-2014 рр. включала основні статті, що представлені у табл. 3. Решта інших статей складає менше ніж по 2,0 % ВВП.

Структура видатків сектору загального державного управління окремих країн-членів ЄС та України в 2010-2014 рр., % ВВП в середньому за період

	<i>в тому числі:</i>						<b>В С Ь О Г О</b>
	<i>соціальний захист</i>	<i>охорона здоров'я</i>	<i>освіта</i>	<i>загально-державні функції</i>	<i>економічна діяльність</i>	<i>оборона</i>	
ЄС-28	19,4	7,2	5,1	6,8	4,6	1,5	49,0
ЄЗ-19	19,9	7,3	4,9	7,1	4,8	1,3	49,6
Словенія	18,5	6,9	6,5	6,3	7,1	1,2	51,7
Угорщина	17,0	5,2	5,0	9,6	6,6	0,9	49,5
Польща	16,2	4,8	5,5	5,7	5,2	1,6	43,7
Чехія	13,1	7,4	5,1	5,1	6,3	0,9	42,8
Словаччина	12,4	7,4	4,7	4,9	3,7	1,4	41,0
Румунія	12,8	3,8	3,3	4,8	6,7	0,9	37,6
Болгарія	13,0	4,5	3,6	3,9	5,1	0,9	36,4
<b>Україна</b>	<b>9,1</b>	<b>4,0</b>	<b>7,0</b>	<b>4,2</b>	<b>3,8</b>	<b>1,2</b>	<b>34,0</b>

Примітка: розраховано для країн ЄС за сектором загального державного управління (дані Євростату), для України за зведеним бюджетом (дані Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України).

Впродовж років незалежності України видатки на оборону мали тенденцію до зменшення – з 2,0 % ВВП у 2003 р. до 1,0 % ВВП – у 2013 р. Відповідно знижувалася частка видатків на оборону у загальній структурі видатків з 7,0 % у 2003 р. до 2,9 % у 2013 р. Видатки на оборону рекордно зросли в 2014-2015 р. Так в 2014 р. видатки на оборону за зведеним бюджетом становили 27 365,5 млн грн, що на 12 521,1 млн грн або на 84,3 % більше, ніж у 2013 р. (14 844,4 млн грн). Частка видатків на оборону у ВВП зросла до з 1,0 % ВВП у 2013 р. до 1,7 % ВВП у 2014 р. Питома вага видатків на оборону у загальних видатках зросла з 2,9 % у 2013 р. до 5,2 % у 2014 р. Відповідно стрімко зріс щомісячний обсяг видатків на оборону. На 2015 р. заплановано видатків на рівні 52 175,6 млн грн, що прогнозовано складатиме 7,8 % загальних доходів бюджету або 2,8 % ВВП<sup>12</sup>. Видатки на оборону

<sup>12</sup>; Постанова Кабінету Міністрів України «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2015 рік та основних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2016 і

мають підтримуватися державою на високому рівні для зміцнення обороноздатності країни.

*Структура видатків сектору загального державного управління країн ЄС за економічною класифікацією, значною мірою, спрямована на фінансування капітального розвитку.* До складу видатків в ЄС-28 та ЄС-19 включала соціальні трансферти (за підсумками 2014 р. 43,6 та 47,1 %); оплата праці працівників (21,4 та 21,0); проміжне споживання (13,4 та 10,7); доходи від власності виплачені включно з відсотками (5,3 та 5,4); валове нагромадження основного капіталу (6,0 та 5,5); інші поточні трансферти (4,9 та 4,7); субсидії (2,7 та 3,0) та інше (2,5 та 2,6 % загального обсягу доходів).

В Україні за підсумками 2010-2014 рр. в структурі зведеного бюджету поточні видатки, в середньому, становили 92,8 %, в тому числі по державному бюджету 94,0 % та по місцевому 92,4 %. Відповідно капітальні видатки становили 7,2 %; 6,0 % та 7,6 %. Такий обсяг є явно недостатнім для підтримання національної безпеки та фінансово-економічного розвитку. У зведеному бюджеті частка капітальних видатків у співвідношенні поточних/капітальних видатків поступово зменшувалася з 91,9/8,1 % у 2010 р. до 96,1/3,9 % у 2014 р. Характерно, що частка капітальних видатків у видатках місцевих бюджетів традиційно є вищою (наприклад, 93,8/6,2 % за підсумками 2014 р.), ніж частка капітальних видатків у видатках державного бюджету (98,3/1,7 % відповідно). Близько 70 % питомої ваги в загальній структурі видатків бюджету України складають три статті: оплата праці державних службовців (близько 30 %), соціальне забезпечення (близько 25 %), використання товарів і послуг (близько 20 %). Як негативний фактор, стрімко зростає питома вага видатків на обслуговування боргових зобов'язань.

*Основні стратегічні напрями подальшого розвитку систем бюджетно-податкового регулювання в європейських країнах полягають у наступному.*

*Боротьба з тінізацією економіки та ухиленням від оподаткування.* Тіньова економіка є об'єктивним явищем, яке потребує мінімізації. Середній розмір тіньової економіки в 28 країнах-членах ЄС склав 22,6 % в 2003 р. і знизився до **18,6 %** від офіційного ВВП в 2014 р. Головними рушійними силами тіньової економіки визнається безробіття та самозайнятість, низька податкова мораль та динаміка ВВП. Частка ухилення від сплати податків була, в середньому, 4,2 % ВВП в Польщі; 1,9 % ВВП – в Німеччині та 2,9 % ВВП – в Чехії<sup>13</sup>. Частка тіньової економіки, що самостійно оцінюється Європейським Союзом становить 14,9 % ВВП, в т.ч. по 7 в.п. від неофіційної зайнятості та незадекларованого доходу<sup>14</sup>.

В Україні, за офіційними розрахунками, інтегральний показник рівня тіньової економіки впродовж 2012-2013 рр. перебував на рівні 34,0-35,0 % офіційного ВВП. В 2014 р. він зріс до 41 % ВВП. За результатами I кв. 2015 р. він становив **47 % ВВП**, що на 5 в.п. більше за відповідний показник попереднього року (42 % ВВП)<sup>15</sup>. За неофіційними оцінками тіньова економіка в деяких галузях істотно вища за офіційні, наприклад, у роздрібній торгівлі вона оцінюється на рівні 60 % ВВП, у легкій промисловості – 67 % ВВП<sup>16</sup>.

Ухилення від оподаткування та використання законних засобів податкової мінімізації, банкрутства, фінансова неспроможність та прорахунки зумовлюють різницю між очікувано належними до сплати

<sup>13</sup> Schneider F. Shadow economy and tax evasion in the EU [Electronic resource] / F. Schneider, K. Raczowski, B. Mróz // Journal of Money Laundering Control. – 2015. – Vol. 18. – Iss: 1. – pp. 34-51. – Access mode: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/JMLC-09-2014-0027>

<sup>14</sup> Fight against tax fraud and tax evasion [Electronic resource] / Taxation and Customs Union Taxation, European Commission. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/missing-part\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm)

<sup>15</sup> Тенденції тіньової економіки [Електронний ресурс] / Департамент економічної стратегії та макроекономічного прогнозування Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. – 14.08.2015. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>

<sup>16</sup> Більше 40 % бізнесу в Україні працює «в тіні» [Електронний ресурс] / Дзеркало тижня. – 28.20.2015. – Режим доступу: [http://dt.ua/ECONOMICS/bilshe-40-biznesu-v-ukrayini-pracyuye-v-tini-180107\\_.html](http://dt.ua/ECONOMICS/bilshe-40-biznesu-v-ukrayini-pracyuye-v-tini-180107_.html)

податками та фактичними надходженнями, що отримало назву податковий розрив (tax gap). В ЄС у частині ПДВ він становив у 2011 р. 171,2 млрд євро та зріс на 6 млрд євро до 177,2 млрд євро у 2012 р.<sup>17</sup>. Таким чином, впродовж 2011-2012 рр. в ЄС було втрачено близько 16,0 % потенційних податкових надходжень за ПДВ.

*Посилення справедливості оподаткування.* Основною проблемою справедливості є проблема правильного визначення об'єкта податку таким чином, щоб «наздогнати» кожний дохід, що одержується населенням країни, максимально рівномірно оподаткувавши кожную особу. В основі забезпечення справедливості оподаткування лежить принцип рівномірності. Способом досягнення рівномірності є прогресивність оподаткування як засіб нівелювання майнової нерівності. З принципом рівномірності оподаткування тісно пов'язаний принцип загальності оподаткування. Принципи рівномірності та загальності є принципами, через які реалізується справедливість оподаткування<sup>18</sup>.

*Пошук оптимальних моделей стимулювання соціально-економічного розвитку та пошвавлення інвестиційно-інноваційних процесів через державне споживання* (державне замовлення, державні закупівлі) та податкові пільги. Податкові інструменти активно використовуються в ЄС для стимулювання досліджень та розробок<sup>19,20,21</sup>.

В Україні досвід використання соціальних, галузевих та територіальних пільг є вкрай неоднозначним. При наявності значної

---

<sup>17</sup> VAT gap: Frequently asked questions [Electronic resource] / European Commission. – Brussels, 23 October 2014. – Режим доступу: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-14-602\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-602_en.htm)

<sup>18</sup> Гетманцев Д.О. Пряме реальне оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. / Гетманцев Д.О., Мусійчук І.М., Шишканов О.А., Шамрай О.В. – К. : Юрінком Інтер, 2014. – 336 с.

<sup>19</sup> Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report [Electronic resource] / Taxation and Customs Union, Directorate General for Taxation and Customs Union Directorate General for Economic and Financial Affairs. – Taxation papers, Working paper № 58 – 28.09.2015. – Access mode: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/images/graphs/tax\\_reforms\\_2015.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/images/graphs/tax_reforms_2015.pdf)

<sup>20</sup> Alstadsæter A. Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D [Electronic resource] / A. Alstadsæter, S. Barrios, G. Nicodeme, A. M. Skonieczna, A. Vezzani. – Taxation paper № 57. – 18.06.2015. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_57.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_57.pdf)

<sup>21</sup> A Study on R&D Tax Incentives: Final report [Electronic resource] / CPB in consortium with CAPP, CASE, СЕРІІ, ETLA, IFO, IFS, IHS. – Taxation paper № 52. – 06.01.2015. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_52.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_52.pdf)

кількості пільг знос основних засобів по Україні з 2010 по 2013 рр. зростав з 74,9 до 77,3 %, а на кінець 2014 р. склав 83,5 % (в основному, за рахунок транспорту)<sup>22</sup>.

На даний час цільовим орієнтиром є скорочення кількості пільг для забезпечення рівного фіскального простору. З 2015 р. вже відбулося їх значне зменшення, наприклад, *соціальної* пільгової ставки ПДФО 10 % для шахтарів та призначення спецпенсій, скасовано більшість *галузевих* пільг з податку на прибуток підприємств – скасовано ставку 5 % для суб'єктів ІТ-індустрії, підприємств легкої, суднобудівної та літакобудівної промисловості, підприємств з надання готельних послуг, кінематографії, машинобудування для агропромислового комплексу та ін., пільгових ставок також позбавлені суб'єкти інвестиційних проектів з пріоритетних галузей економіки. З 2016 р. програмним документом України з МВФ передбачено перехід сільського господарства зі спеціального на загальний режим оподаткування ПДВ. Фінансово-економічні розрахунки доводять, що на даний час таких перехід доцільний тільки в частині рослинництва. В ЄС основою підтримки сільського господарства виступають цільові субсидії з бюджету, а не податкові пільги.

В Україні впродовж 1998 - I кв. 2005 рр. локальними законами надавалися *територіальні* податкові пільги для суб'єктів підприємництва в 11 спеціальних (вільних) економічних зонах і 72 територіях пріоритетного розвитку. Бюджетна ефективність інвестиційних проектів, які реалізувалися на спеціальних економічних територіях залишалася низькою. Пільги, що надавалися суб'єктам підприємництва СЕЗ і ТПР щорічно, більш ніж удвічі перевищували надходження до бюджетів, внаслідок чого постійно зростало їх від'ємне сальдо. Від'ємне сальдо між сумами платежів до бюджетів і наданими податковими пільгами мала половина СЕЗ і ТПР. Спеціальний інвестиційний режим перетворився на своєрідний коридор безмитного

---

<sup>22</sup> Вартість основних засобів у 2000–2014 роках [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: [http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ibd/voz/voz\\_u/voz06\\_u.htm](http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ibd/voz/voz_u/voz06_u.htm)

ввезення імпортованих товарів<sup>23</sup>. Починаючи з 1 квітня 2005 р. норми законів щодо надання галузевих пільг та спеціального податкового і митного режимів у СЕЗ і ТПР скасовано.

*Фіскальні правила та експертні ради є корисним інструментом для посилення бюджетної дисципліни в умовах необхідності консолідації бюджету, що успішно діють в Німеччині<sup>24</sup> та інших країнах ЄС.*

На даний час Україна, як і більшість країн-членів ЄС, перевищує нормативні значення бюджетного дефіциту та державного боргу. Доцільним було б офіційно встановити план-графік зменшення остатнього. Стримати надто оптимістичний бюджетний прогноз уряду спроможне створення експертних рад, які братимуть участь у розробці плану бюджету на майбутній рік та прогнозуванні на два наступні періоди. Такі колегиї мають включати експертів з основних учасників бюджетного процесу – Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, Національного банку України, а також наукових установ державної форми власності (наприклад, Національний інститут стратегічних досліджень, Академія фінансового управління, НДІ фінансового права при НУДПСУ) та приватної форми власності (наприклад, Київська школа економіки, Міжнародний центр перспективних досліджень, Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень), професійних та громадських організацій.

*Реалізація ініціатив проекту ОЕСР/G20, що узгоджує міжнародний підхід до реформування податкових систем. Розмиття податкової бази та*

---

<sup>23</sup> Висновки про виконання Державного бюджету України за 2004 рік [Електронний ресурс] / Підготовлено департаментом з питань контролю, аналізу та експертизи державного бюджету і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 10.05.2005 № 10-1 – Київ: Рахункова палата України, 2005. – Випуск 8. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/345922>

<sup>24</sup> Середньострокове бюджетне планування та прогнозування: матеріали д-р Елке Бауманн для семінару / Проект GIZ з підтримки реформи управління державними фінансами. – 28.07.2015. – Режим доступу: [http://pfm.in.ua/files/files/pfm\\_document\\_55b26c16c7492.pdf](http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_55b26c16c7492.pdf)

Бехманн У. Політико-економічне консультування: досвід Німеччини та перспективи для України / У. Бехманн // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 18-29. Стаття щодо роботи короткочасного експерта «Реалістична та прозора бюджетна та податкова політика в Україні - подальші розробки експертної ради для України» з 10 до 14 листопада 2014 р. в м. Києві [Електронний ресурс] / Проект: «Підтримка реформи управління державними фінансами». – Режим доступу: [http://pfm.in.ua/files/files/pfm\\_document\\_551521724d267.pdf](http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_551521724d267.pdf)

відтік прибутків (англ. Base Erosion and Profit Shifting, далі – BEPS) виникає внаслідок того, що компанії активно використовують у стратегіях податкового планування прогалини і недоліки у законодавстві для того, щоб виводити прибутки з-під оподаткування або переміщувати їх у юрисдикції з низьким рівнем податкового навантаження, хоча не ведуть у цих юрисдикціях основної чи взагалі будь-якої діяльності. Означене призводить до повного або часткового зниження зобов'язань із податку на прибуток підприємств. Пакет ініціатив (заходів), розроблених Організацією Економічного Співробітництва та розвитку (ОЕСР) включає 15 звітів, присвячених розробці методів координації боротьби із основними проявами BEPS. Заходи засновані на трьох основних принципах: узгодженості, суттєвості і прозорості<sup>25</sup> та перелічені нижче:

1. Вирішення податкових викликів у сфері цифрової економіки у міжнародному оподаткуванні.
2. Нейтралізація впливу «гібридних інструментів».
3. Посилення правил щодо контрольованих іноземних компаній.
4. Обмеження розмиття бази оподаткування шляхом врахування відсотків за позиковими зобов'язаннями та через інші фінансові інструменти.
5. Ефективна протидія недоброчесним податковим практикам з врахуванням принципу прозорості та превалювання суті над формою.
6. Запобігання можливостям зловживання міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування.
7. Штучне уникнення статусу постійного представництва.
- 8-10. Забезпечення відповідності між правилами трансфертного ціноутворення (ТЦ) та створенням доданої вартості.
11. Оцінювання та моніторинг розмиття податкових баз та відтоку прибутків (BEPS).

---

<sup>25</sup> BEPS 2015 Final Reports [Electronic resource] / OECD. – 05.10.2015. – Access mode: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>



12. Зобов'язання розкривати податковим органам агресивні схеми податкової оптимізації, що використовуються платниками податків.

13. Удосконалення вимог до документації з ТЦ.

14. Підвищення ефективності механізмів розв'язання спорів.

15. Розвиток багатосторонніх інструментів для модифікації двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

Деякі з ініціатив на реалізацію проекту BEPS можуть бути застосовані одразу, зокрема, зміни до Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення, тоді як інші потребують змін, які можливо реалізувати лише через укладення нових міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, у тому числі багатосторонніх. Реалізація деяких ініціатив потребує змін у національних законодавствах, зокрема: впровадження заходів щодо нейтралізації впливу застосування гібридних інструментів, правил щодо контрольованих іноземних компаній, врахування процентів для цілей оподаткування, подання звітів у розрізі країн, обов'язкових правил розкриття інформації тощо.

З метою досягнення справедливого оподаткування великого бізнесу в Україні з 1 вересня 2013 р. успішно діють правила контролю трансфертного ціноутворення та вже надали перший результат. Платниками податків за 2013-2014 рр. до Державної фіскальної служби загалом подано 4,4 тис. звітів про проведені контрольовані операції, в т.ч. 2,5 тис. за 2013 р. та 1,9 тис. за 2014 р. Станом на 01.09.2015 р. встановлено 72 платники, якими несвоєчасно подано звіт або не у повному обсязі відображено такі операції. За зазначені порушення до них застосовано 15,4 млн грн штрафних санкцій. Крім того, відібрано звіти 45 платників податків, щодо яких за результатами аналізу контрольованих операцій буде прийматись остаточне рішення про проведення документальних перевірок<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> ДФС здійснює контроль за трансфертним ціноутворенням: до порушників застосовано 15,4 млн. грн. штрафних санкцій [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – 24.09.2015 р. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/216340.html>

*Зниження обсягу готівкових розрахунків та збільшення безготівкових розрахунків у країнах ЄС.* В Україні з 1 вересня 2013 р. також набрала чинності постанова Національного банку України «Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою» від №210 06.06.2013 р., якою встановлено обмеження максимальної суми готівкових розрахунків: для підприємств (підприємців) між собою протягом дня – до 10 тис. грн; для фізосіб при розрахунках з підприємствами (підприємцями) і між собою за договорами купівлі-продажу, що підлягають нотаріальному посвідченню, – до 150 тис. грн. Європейський досвід свідчить про існування аналогічних обмежень у багатьох країнах ЄС. В європейських країнах сума готівкових розрахунків становить близько тисячі євро: у Франції, Італії та Португалії по 1 тис. євро, в Греції 1,5 тис. євро, в Іспанії 2,5 тис. євро, у Бельгії 3 тис. євро та ін.<sup>27</sup>.

Зниження максимальної гранично дозволеної суми розрахунків готівкою позитивно впливає на: (1) залучення додаткових коштів до банківської системи; (2) а отже надає ресурс для кредитування економіки; (3) сприятиме зменшенню обсягів тіньового сектору економіки через легалізацію доходів населення, боротьбу з корупцією, збільшення прозорості фінансових потоків.

**В Україні у багатьох аспектах вже імplementовано провідний європейський досвід бюджетно-податкового регулювання:**

- кодифіковано бюджетне (2001 р.) та податкове законодавство (2011 р.);
- у бюджетному процесі використовується програмно-цільовий метод планування, середньострокове бюджетне прогнозування та планування,
- започаткована реформа фіскальної децентралізації з 2015 р.;
- ставки оподаткування трьох основних бюджетоутворюючих податків відповідають європейському рівню;

---

<sup>27</sup> Міжнародний досвід обмеження готівкових розрахунків [Електронний ресурс] / Національний банк України. – 03.09.2015. – Режим доступу: <http://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=21230658>

- гармонізовано податковий та бухгалтерський облік в цілях оподаткування прибутку підприємств;
- запроваджено з 01.07.2015 р. обов'язок встановлення реєстраторів розрахункових операцій (касових апаратів) для платників єдиного податку з обсягом готівкового доходу понад 1 млн грн на рік;
- започатковано проведення допорогових (обсягом до 200 тис. грн для товарів та 1,2 млн. грн для робіт) державних закупівель в електронній формі, що сприяло оптимізації, підвищенню оперативності та ефективності процедур, зниженню трансакційних витрат – економії бюджетних коштів, скороченню документообігу, зменшенню часу та можливостей для корупції. Паралельно також набула розвитку конкуренція на внутрішньому ринку в малому та середньому підприємстві. Обсяг ринку державних закупівель в Україні складає близько 200 млрд грн, а очікувана економія становитиме від 20 до 40 млрд грн або 10-20 %. На даний час в системі електронних державних закупівель ProZorro зареєстровано 23,8 тис. тендерів (з них по 5,9 тис. або 24,9 % закупівля завершена) на планову суму 5,4 млрд грн від 1,7 тис. організаторів. Загальна економія склала 417,2 млн грн. Статистика подається на сайті у зручному вигляді та щоденно оновлюється<sup>28</sup>;
- відкрито доступ до реєстру нерухомого майна, а також на черзі перебуває реєстр транспортних засобів;
- запроваджено електронні сервіси для платників податків, зокрема подання звітності в електронній формі, електронне митне декларування;
- запущено електронні сервіси забезпечення прозорості публічних фінансів система електронних державних закупівель ProZorro (<http://prozorro.org/>), портал використання публічних коштів (<http://e-data.gov.ua/>), портал державних послуг

---

<sup>28</sup> Система електронних державних закупівель ProZorro. – Режим доступу: <http://bi.prozorro.org>

(<https://igov.org.ua/>), візуалізація виконання місцевих бюджетів в рамках проектів (<http://openbudget.org.ua/> та <http://openbudget.in.ua/>).

**Водночас більшість позитивних змін потребують подальшого доопрацювання та розвитку.**

**Основне завдання проєвропейських реформ у сфері бюджетно-податкового регулювання – зменшення обсягів тіньової економіки, контрабанди та корупції з приведенням їх до мінімального, економічно безпечного рівня. У сфері відповідальності окремих ЦОВВ заходами вирішення цього питання є:**

## **1. Для Міністерства фінансів України:**

**1.1.** Реалізація узгодженої концепції реформи податкової системи України на основі компромісу між Міністерством фінансів України, Комітетом з питань податкової та митної політики Верховної Ради України та громадськими організаціями, що включатиме наступні положення:

- зниження навантаження на фонд оплати праці – на даний час без врахування понижуючого коефіцієнту діє більше 80 ставок ЄСВ в середньому на рівні 37 % нарахування ЄСВ з роботодавця + 3,6 % утримання ЄСВ з працівника + ПДФО 15 %/20 % + військовий збір 1,5 %;

об'єднання ЄСВ і ПДФО та військового збору в єдиний податок на заробітну плату для спрощення процедури адміністрування;

зниження сукупної ставки податкового навантаження на фонд оплати праці до економічного обґрунтованого рівня не нижче 35-40 % впродовж наступного 2016 р. з важливою умовою брутизації – підвищення окладу працівника на суму, яку роботодавець платить у вигляді ЄСВ. Більш радикальне зниження має враховувати ризик руху додаткової грошової маси прямо на валютний ринок або через закупівлю імпортованих товарів, що спроможне дестабілізувати валютний курс;

не оподаткування частини заробітної плати на рівні МЗП;

перерахування податку з перевищення заробітної плати рівня 10 МЗП на накопичувальний пенсійний рахунок в Ощадбанку;

скасування показника максимальної суми доходу застрахованої особи, що дорівнює 17 розмірам прожиткового мінімуму, на яку нараховується ЄСВ (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону про ЄСВ)<sup>29</sup>;

- запровадження в якості пілотного економічного експерименту на підконтрольній Україні території Донбасу одного з двох альтернативних податкових стимулів для відновлення соціально-економічного розвитку та інвестиційного процесу: податку на розподілений прибуток підприємств (на умовах концепції Комітету з питань податкової та митної політики Верховної Ради України) **або** інвестиційний податковий кредит (на умовах концепції Міністерства фінансів України). Після проведення аналізу ефективності реалізації проекту доцільним є подальше поширення на територію всієї України. Фактично єдиним джерелом інвестицій на даний час є власний прибуток підприємства. У результаті запровадження на підконтрольній території зони АТО пілотного експерименту в компанії з'явиться інвестиційний ресурс, який зумовить зростання оборотних коштів підприємств, модернізацію виробництва, створення нових робочих місць. Кумулятивний ефект для бюджету найбільш ймовірно надійде за рахунок інших податків від стимулювання сукупного попиту – підвищення зарплат та відповідно зростання споживання;
- звуження сфери використання єдиного податку до рівня мікробізнесу – ремісників, дрібних торговців та сектору громадський послуг. На даний час 3 група передбачає обсяг річного доходу до 20 млн грн, відсутність обмежень щодо найманих працівників та видів діяльності, сплату 2 %

---

<sup>29</sup> Максимальний розмір зарплати, на яку нараховується ЄСВ, грн.

2013: з 1 січня по 30 листопада – 19 499; з 1 грудня по 31 грудня – 20 706;

2014: з 1 січня по 31 грудня – 20 706; 2015: з 1 січня по 31 серпня – 20 706; з 1 вересня по 31 грудня – 23 426.

- доходу з ПДВ або 4 % без сплати ПДВ. Обсяги до 20 млн грн явно виходять за межі малого бізнесу та мають бути скорочені до 5 млн грн;
- гармонізація непрямого оподаткування за нормами ЄС (діє там для забезпечення функціонування єдиного спільного ринку) на виконання положень Угоди про асоціацію України з ЄС зі зростанням рівня ставок акцизного податку. Прогресивним кроком стало б запровадження системи електронного адміністрування акцизного податку, а також електронної акцизної марки для алкогольних та тютюнових виробів;
  - розвиток ТЦ та інтенсифікація міжнародного обміну податковою інформацією в контексті ініціативи BEPS, що є вкрай важливим в епоху глобальних ринків;
- 1.2.** підготовка технічних напрацювань для майбутнього запровадження у середньостроковій перспективі європейських інструментів досягнення соціальної справедливості: приведення оподаткування майна до його ринкової вартості; непрямі методи контролю доходів та видатків фізичних осіб; вибір ставки оподаткування ПДФО залежно від сімейного стану та кількості дітей платника податків; розширення прогресивної шкали оподаткування ПДФО та ін.
- 1.3.** Подальше наповнення даними та розширення функціональних можливостей сервісу Е-дата – прозорості використання публічних коштів. Наступним перспективним кроком стала б також публікація у відкритому електронному доступі розпорядниками бюджетних коштів за останні 3-5 років результативних показників виконання бюджетних програм – затрат продукту, ефективності, якості<sup>30</sup> – для моніторингу громадськості.

---

<sup>30</sup> Наказ Міністерства фінансів України «Про результативні показники бюджетної програми від 10.12.2010 р. № 1536. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10>

## **2. Для Міністерства економічного розвитку і торгівлі України:**

- 2.1.** Переведення всіх державних закупівель в електронну форму для досягнення економії за рахунок зменшення трансакційних витрат.
- 2.2.** Гармонізація процедур закупівель за світовими стандартами СОТ та ЄС з ухваленням фінальної версії законопроекту «Про публічні закупівлі»<sup>31</sup>.

## **3. Для Державної фіскальної служби України:**

- зменшення видатків на адміністрування з боку платників податків та фіскальних органів, а також інституційна реформа ДФС;
- демілітаризація податкової міліції та створення на її основі, а також департаментів МВС і СБУ, служби фінансових розслідувань (або т.зв. фінансової гвардії) з підпорядкуванням Міністерству фінансів України;
- автоматизація і спрощення адміністрування податків через подальший розвиток електронних сервісів, зокрема розширення функціональних можливостей сервісу «Електронний кабінет платника», вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ в частині подовження термінів реєстрації податкових накладних, публікація у відкритому доступі електронного реєстру-черги заявників та отримувачів бюджетного відшкодування ПДВ;
- зменшення кількості первинних документів для визнання витрат в цілях оподаткування прибутку підприємств до одного – інвойсу (рахунку-фактури), підписаного двома сторонами договору поставки.

Проведений аналіз засвідчує, що вітчизняна система бюджетно-податкового регулювання відповідає основним параметрам європейських країн або вже розвивається в даному напрямі. Структура та динаміка доходів і видатків, дефіциту та боргу сектору державного управління повною мірою віддзеркалювала основні політико-економічні процеси останніх років. Відтак

---

<sup>31</sup> Проект закону «Про публічні закупівлі». – 09.10.2015 / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=26a83214-70ee-444f-ae7-646c65323c25&title=ProektZakonuproPublichniZakupivliZakladeOsnoviNovogoEtapuReformi>

основні проблеми України перебувають не у площині регулювання (визначення ставок, об'єктів, структури та механізмів оподаткування), а в площині адміністрування. Зменшення обсягів тіньової економіки та корупції мають здійснюватися злагоджено, поступово та паралельно. Ліберальні заходи реформування податкової системи мають обов'язково супроводжуватися оптимізацією видаткової частини бюджету з підвищенням ефективності використання коштів сектору державного управління при дотриманні гранично допустимих меж збалансованості бюджету. В Україні відбуваються хоч і повільні, але стійкі та відворотні зміни в частині контролю публічних фінансів з використанням сучасних інформаційних технологій. Імплементация європейського досвіду до вітчизняної практики покликана сприяти більш прозорому та справедливому перерозподілу ВВП через бюджетно-податкову систему. Реформування є необхідною умовою для модернізації економіки України через структурну перебудову для підвищення добробуту громадян.

Відділ фінансової безпеки

*(Ю.В.Касперович)*

№ 60, Серія «Економіка»