
ПОДАТКОВА РЕФОРМА: аналіз державних рішень

Автор:

Бочі Ангела, Кіщенко Сергій

©2015 Міжнародний центр перспективних досліджень (МЦПД)

У разі цитування обов'язкове посилання на МЦПД.

Дана публікація підготовлена Міжнародним центром перспективних досліджень (МЦПД) у рамках проекту «Аналіз якості проведених реформ та їх міжсекторального впливу» за підтримки Міжнародного Фонду «Відродження». Думки та погляди, висловлені у матеріалах видання, можуть не відповідати позиції грантодавця.

Забороняється відтворення та використання будь-якої частини цього дослідження у будь-якому форматі, включаючи графічний, електронний, копіювання чи використання в будь-який інший спосіб без відповідного посилання на оригінальне джерело.

МЦПД висловлює особливу подяку представникам неурядових організацій, державних органів влади, незалежним експертам, а також представникам міжнародної донорської спільноти за участь в обговоренні та наданні порад під час підготовки цього документу.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
Теоретичне підґрунтя проведення реформи.....	5
Оцінка мети та завдань реформи.....	6
Деталізація заходів, визначення відповідальних осіб, таймінг	8
Які проблеми плануються вирішити проведенням реформи?	9
Ціна нероблення податкової реформи.....	11
Рішення	12
Аналіз позицій зацікавлених сторін.....	19
Альтернативні рішення	23
Європейська рамка.....	26
Міжсекторальний вплив податкової реформи.....	28
Висновки та рекомендації	30
Додаток 1.	
Вимоги Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС щодо змін у податковій політиці.....	32

ВСТУП

Протягом останнього року в Україні триває масштабний процес реформування в усіх суспільних сферах. Існує чимала кількість напрацювань як з боку уряду, так і з боку експертного середовища, які стосуються розробки стратегії реформ. Проте далеко не всі ініціативи є ефективними, тому постає питання про оцінку результативності оголошених ініціатив на предмет забезпечення загальносуспільних інтересів.

Податкова реформа є однією з найбільш очікуваних реформ для бізнесу та інвесторів в Україні. Історія постійних змін до податкового законодавства відходить ще до далеких 90-х. Проте за всі ці роки жодна влада так і не змогла побудувати ефективної податкової системи. Це погіршує розвиток бізнесу в Україні та позиції нашої держави на глобальному економічному ринку та у глобальних економічних рейтингах. На жаль, податкова реформа для України – це вже не процес, який має окреслені часові рамки, а перманентний стан, в якому вона перебуває майже 20 років.

Попри прийняття численних законодавчих та інституційних змін податкова система в Україні й далі має низку вад:

- неоднозначні положення законодавства, що перешкоджають розвитку бізнесу, їх складність, нечіткість та нелогічність;
- надмірне податкове навантаження на бізнес, висока тінізація економіки;
- невідповідність окремих норм діючого податкового законодавства вимогам законодавства ЄС;
- низька ефективність роботи фіскальних органів.

Більшість цих проблем – наслідок невідповідності української системи частиним міжнародним системам, наприклад, тій, що існує в Європейському Союзі. Щоб забезпечити ухвалення та виконання державних рішень, що будуть сприяти реальній податковій реформі, Україна повинна буде підвищити свою спроможність до належного планування та змінити систему управління. Бізнес та громадянське суспільство від самого початку активно намагалися сприяти ефективному здійсненню податкової реформи, приділяючи найбільшу увагу полегшенню адмініструванню податків, запровадженню електронних сервісів та зменшенню податкового навантаження на бізнес. Також дані зацікавлені сторони спільно намагалися внести зміни до державної політики, які вирішили б наявні проблеми, проте такі спроби не мали значного успіху.

На даному етапі розвитку України важливим завданням є побудова механізму взаємодії держави, експертного середовища та бізнесу в контексті ефективного проведення реформ, існує практика, коли органи державної влади ухвалюють рішення, які не ґрунтуються на попередніх консультаціях із зацікавленими сторонами. Від відсутності дієвого та ефективного механізму консультацій з бізнесом та експертним середовищем у процесі вироблення політики потерпає загальносуспільний інтерес. Проблема негативно впливає на спроможність влади проводити публічний діалог щодо реформ, залучати усі зацікавлені сторони до визначення необхідних політичних рішень, з'ясування їхніх позицій, мобілізацію підтримки прибічників реформ для нейтралізації їх опонентів, а також на можливість бізнесу конструктивно відстоювати свої інтереси та впливати на вироблення політики.

ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДґРУНТЯ ПРОВЕДЕННЯ РЕФОРМИ

В Україні не використовують загальноновизнаної методики та методології реформ, яку використовують демократичні країни. Досить часто міжнародних експертів, радників та донорів чують до тих пір, поки вони виділяють кошти на реформи. Тому рекомендації щодо правильності реформ постійно ігноруються українськими можновладцями.

1. Розуміння реформи забезпечують державні документи про політику. На жаль, в Україні не існує плану та стратегічного бачення державних змін – починаючи від громадських організацій і закінчуючи органами державної влади та політичними партіями. Є лише окремі експертні позиції або поодинокі спроби гасіння пожежі, однак цілісне уявлення щодо реформ відсутнє. Публічний документ про політику створює строгу рамку, описує структуру, процедуру, стандарти та вміння, необхідні для реалізації нових політик. В США, Канаді, Великій Британії public policy щодо охорони здоров'я, екології чи науки є зрозумілою для виконання від міністра до простого виконавця. В Україні ж все працює в ручному режимі та постійних доручень.

2. Підтримку реформ забезпечують консультації із зацікавленими сторонам. Під час цієї процедури визначають інтереси всіх зацікавлених сторін, можна побачити прихильників та противників змін. Саме завдяки проведенню консультацій зі стейкхолдерами уряду європейських країн мінімізують соціальні та політичні ризики. Можна проаналізувати всі можливі ризики та визначити ціну нероблення реформ, вирахувати вартість затрат для майбутніх безробітних, їх навчання, субсидій по тарифах тощо.

3. Виконання реформ забезпечує карта адміністративних виконавців. Якщо в Україні проводяться реформи – то невідомо, хто є її виконавцем на всіх рівнях державної влади. Найбільшою проблемою є те, що прийняті політичні рішення ніколи не переходять на бюрократичний рівень виконавців. Структура адміністративних виконавців нової політики є непрозорою через відсутність державних документів про політику.

4. Контроль за виконанням реформ. Цей процес мають здійснювати виключно державні інституції, до яких також залучаються спостерігачі із громадських організацій та експертного середовища.

Податкова реформа хоч і перейшла у свою активну стадію, проте оцінка позицій зацікавлених сторін, визначення основних індикаторів та оцінка змісту і темпів проведення реформ, деталізація заходів, визначення відповідальних осіб, таймінг, які проблеми будуть вирішені її впровадженням, яка ціна нероблення реформи, які інституційні зміни забезпечення виконання реформи, які нормативно-правові зміни необхідні для втілення реформи є одними з основних важелів оцінки реформ. Визначення даних індикаторів дає можливість оцінити методологію реформи, що впливає на їхній ключовий результат.

ОЦІНКА МЕТИ ТА ЗАВДАНЬ РЕФОРМИ

Визначення мети податкової реформи запропоновано Міністерством фінансів України у концепції податкової реформи у вересні 2015р.¹ Відповідно до презентації, метою податкової реформи є побудова простої, прозорої, справедливої податкової системи, що стимулює інвестиції, створює умови для сталого розвитку національної економіки з одночасним забезпеченням потреб Державного та місцевих бюджетів на виконання пріоритетних видатків.

У концепції податкової реформи ВРУ² не визначена мета податкової реформи, проте окреслені ключові цілі:

- створення унікальних фіскальних умов для розвитку бізнесу та відновлення економіки країни;
- розв'язання найбільш болючих проблем у сфері оподаткування;
- оздоровлення інвестиційного клімату;
- виведення економіки з тіні;
- стабільність та передбачуваність податкового законодавства.

Відповідно до стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» мета реформи – «побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів».³

Головними напрямками реформи визначаються «перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб».

Коаліційна угода Верховної Ради України VIII скликання не визначає мету та завдання податкової реформи, пропонуючи лише основні заходи⁴.

Відповідно до документів «Нової країни», мета податкової реформи – «партнерські стосунки між державою та платниками податків».⁵ Подібним

1 Концепція податкової реформи Міністерства фінансів України - <http://www.minfin.gov.ua/uploads/0/839-%20%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B5%D0%BA%20%D1%82%D1%83%20%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D1%80%D0%B5%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B8%20%D0%9C%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%BD%D1%81%D1%96%D0%B2%20%281%29.pdf>

2 Концепції податкової реформи Комітету з питань податкової та митної політики ВРУ - <http://reforms.in.ua/sites/default/files/imce/nyuzhaninapodatkova.pdf>

3 Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/S/2015>

4 Коаліційна Угода ВРУ - http://www.afo.com.ua/doc/Coalition_Agreement_2014.pdf

5 Концепція податкової реформи «Нової країни» - http://reforms.in.ua/sites/default/files/upload/docs/nova_krayina.pdf

є також твердження Асоціації податкових радників, яка визначає метою «побудову партнерських відносин між державою, бізнесом та громадянами»⁶.

РПР не визначає мету, проте розподіляє основні задачі за декількома напрямками:⁷

- для мікробізнесу: основна задача податкової системи є сприяння максимальній зайнятості населення;
- для малого і середнього бізнесу: основна задача – сприяння їх подальшому розвитку, а саме оподаткування розподіленого прибутку, можливість застосування касового методу визначення податкових зобов'язань з ПДВ, перехід на єдиний податковий документ, перенесення відповідальності за сплату податків на працівника;
- для крупного бізнесу: основна задача – спрощення процесу адміністрування податків, зменшення варіативного трактування податкових норм, збільшення показника рейтингу Business Doing у частині оцінки системи оподаткування, максимальний захист бізнесу від зловживань з боку фіскальних органів;
- для монополій: основна задача податкової реформи – це впровадження прозорих правил контролю за трансфертним ціноутворенням, реформа рентного податку, посилення антимонопольного законодавства з метою недопущення випадків недобросовісної конкуренції.

Варто зазначити, що визначення мети, цілей та задач податкової реформи є ліберальною за своєю суттю у всіх учасників процесу. Воно направлене на полегшення ведення бізнесу, зменшення податкового навантаження та покращення адміністрування податків і зборів, що абсолютно відповідає очікуванням усіх стейкхолдерів.

⁶ Концепція податкової реформи ГО «Асоціація податкових радників» - http://reforms.in.ua/sites/default/files/upload/docs/asociaciya_podatkovyh_radnykiv.pdf

⁷ Концепція податкової реформи РПР - http://reforms.in.ua/sites/default/files/upload/docs/reanimacijnyy_paket_reform_2_chastyna.pdf

ДЕТАЛІЗАЦІЯ ЗАХОДІВ, ВИЗНАЧЕННЯ ВІДПОВІДАЛЬНИХ ОСІБ, ТАЙМІНГ

Не всі документи, які стосуються податкової реформи, за своєю суттю можуть мати деталізацію заходів, таймінг, визначення відповідальних осіб. Для прикладу, стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» та Коаліційна Угода визначають тільки основні напрями податкової реформи, а їх імплементація у вигляді Плану заходів КМУ з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна—2020» якраз і деталізують ці питання. Аналізуючи даний документ, можна зробити висновок, що його авторами було розроблено детальні заходи, визначені відповідальні органи та строки, що відповідає принципу методології здійснення реформи.

ЯКІ ПРОБЛЕМИ ПЛАНУЮТЬСЯ ВИРІШИТИ ПРОВЕДЕННЯМ РЕФОРМИ?

На жаль, жоден програмний документ чи концепція змін не визначають кола проблем, на вирішення яких направлена податкова реформа.

Іншою картиною в експертному середовищі та бізнесі, які чітко окреслюють коло основних проблем, що стосуються податкової реформи. Зокрема, експерти податкової групи РПР у своєму дослідженні «Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення»⁸ визначають таку систему проблем:

«I. Проблеми у сфері адміністрування податків і зборів:

1. Високий рівень корупції в органах ДФС;
2. Наявність правових колізій норм нормативних та регуляторних актів;
3. Низька якість консультаційно-роз'яснювальної роботи;
4. Низький рівень кваліфікації персоналу ДФС.
5. Наявність великої кількості кодів бюджетної класифікації, неможливість зарахувати податки (в тому числі авансові внески з податку на прибуток), щорічна зміна кодів;
6. Проблема в поверненні платникам надміру сплачених коштів, в тому числі митних платежів, неправомірно нарахованих до бюджету внаслідок перерахунку митної вартості;
7. Відсутність достатньої кількості електронних сервісів для платників податків, технічно недосконале програмне забезпечення, сприяння органами ДФС створенню монополій у сфері автоматизованих систем з надання електронної звітності, РРО тощо (всього 18 пунктів).

II. Проблеми у сфері митних відносин:

1. Наявність високого обсягу контрабанди та «сірого» імпорту.
2. Недотримання європейських стандартів з митного оформлення товарів (наявність черг, перевищення часу на митне оформлення в порівнянні з європейськими стандартами).
3. Необґрунтоване коригування митними органами митної вартості та необґрунтована відмова митних органів у випадків визначення митної вартості за іншими методами перевищує аналогічний показник європейських країн).
4. Автоматична система управління ризиками при митному оформленні товарів та транспортних засобів не відповідає вимогам Кіотської конвенції про гармонізацію та спрощення митних процедур. Така система повинна бути відкритою.

⁸ РПР. «Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення» - <http://www.rpr.org.ua/uploads/files/source/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B5%D0%BC%D0%B8%20%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B8%20%D1%82%D0%B0%20%D1%88%D0%BB%D1%8F%D1%85%D0%B8%20%D1%97%D1%85%20%D0%B2%D0%B8%D1%80%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20-%20%D0%9F%2006-09-15.pdf>

5. Практична відсутність застосування методів пост-аудит контролю, як однієї з фундаментальних складових митної справи.

6. Наявність випадків безпідставного затримання вантажів внаслідок втручання в роботу митниць державних органів з правоохоронними функціями (СБУ, МВД тощо).

7. Відсутність практики притягнення до персональної відповідальності за неправомірні рішення, дії або бездіяльність посадових осіб митних органів усіх рівнів.

8. Виконання митними органами не властивих їм функцій контролю за відповідність державним стандартам.

III. Проблеми, пов'язані з діяльністю органів податкової міліції:

1. Велика кількість незавершених кримінальних справ та затягування часу кримінального процесу.

2. Присвоєння 9 станів без виходу за податковою адресою платників, неправомірне блокування реєстрації податкових накладних та подання звітності в електронній формі (розірвання договорів на електронну звітність).

3. Низька ефективність відпрацювання схемного податкового кредиту, хабарництво та «кришування» суб'єктів господарювання, що віднесені до ризикових.

4. Неefективність податкової міліції, здійснення ними тиску на бізнес.

5. Відсутність належного відпрацювання підприємств, що змінили місцезнаходження на Донецьку та Луганську області з інших територій України, починаючи з другого півріччя 2014 року.»

Більшість проблемних питань визначено коректно, що свідчить про серйозне розуміння ситуації та можливих шляхів проведення податкової реформи експертним середовищем та бізнесом. З огляду на це, неусвідомлення основних проблем податкової системи органами державної влади негативно впливає на спроможність влади проводити публічний діалог щодо реформ, залучати всі зацікавлені сторони до визначення необхідних політичних рішень, з'ясування їхніх позицій, мобілізацію підтримки прибічників реформ для нейтралізації їх опонентів, а також на можливість бізнесу конструктивно відстоювати свої інтереси та впливати на вироблення політики.

ЦІНА НЕРОБЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

Єдиної публічної офіційної позиції щодо ціни нероблення податкової реформи не існує. Проте, з урахуванням запиту суспільства та бажанням органів влади набрати політичні бали складається враження, що ціна нероблення даної реформи дуже висока. Це також підтверджують міжнародні рейтинги. Для прикладу, аналіз Індексу економічних свобод-2015⁹ засвідчив, що одні з найгірших умов для розвитку економіки серед країн Європи та більшості пострадянських країн є в Україні. При цьому у 2015 році наша держава погіршила свій загальний рейтинг з 155-го місця до 162-го місця серед 178 країн. Динаміка показників говорить про незадовільний стан інвестиційного клімату (гарантія прав власності, управліннями державними витратами), рівня корупції та інших показників економічної свободи. Також Україна, відповідно до даного рейтингу, входить до переліку 25 країн з «репресивною» економікою. За даними Індексу сприйняття корупції¹⁰ Україна посідає 142 позицію серед 175 країн з показником 26 балів зі 100 можливих.

Ціна для «пересічних громадян». Відсутність ефективної податкової реформи впливає на підприємницьку активність в країні. Погіршення стану бізнес-клімату впливає на дохід та зайнятість населення. Іншим напрямком є ефективність оподаткування доходів громадян, яка в Україні створює передумови для тіньового сегменту ринку праці. Такі тенденції створюють додаткові проблеми для пенсійного забезпечення та виконання соціальних зобов'язань державою. Тому ціна нероблення та ціна неефективного проведення податкової реформи безпосередньо впливає на купівельну спроможність громадян, їхню економічну активність та загальне фінансове становище.

Ціна для бізнесу. Бізнес чи не найбільше потерпає від непровадження податкової реформи, оскільки вона є для нього ключовою. Саме від ефективності проведення податкової реформи, направленої на спрощення адміністрування податків та зменшення податкового навантаження, залежить вибір бізнесу – працювати чи не працювати в Україні, працювати за легальними схемами чи намагатися оптимізувати сплату податків, перейшовши на тіньові схеми ведення підприємницької діяльності. Тому ціна нероблення реформи – це загальний спад ВВП, відсутність перспектив до економічного зростання, поганий інвестиційний клімат в державі.

Ціна для влади. Хронічно низькі темпи реалізації заявлених реформ, невідповідність заявлених кінцевих цілей податкових реформ реальним результатам супроводжують Україну всі роки незалежності. Основні проблеми, пов'язані з тим, як працює система державного управління. Україна потребує розробки та впровадження ефективного механізму комунікації між державою та бізнесом. На сьогоднішній день ціна нероблення податкової реформи для влади є питанням її збереження, оскільки чи не вперше усі зацікавлені сторони демонструють високу активність у виробленні варіантів її здійснення, тому у разі відсутності ефективних змін хвиля соціального обурення є неминучою.

9 Індекс економічних свобод-2015 - <http://www.heritage.org/index/ranking>

10 Індекс сприйняття корупції - <https://www.transparency.org/cpi2014/results>

РІШЕННЯ

Усю сукупність рішень стосовно податкової реформи можна умовно поділити на два блоки:

- нормативно-правові рішення;
- інституційні рішення.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ РІШЕННЯ

Основним документом тут виступає «Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020», схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015¹¹. Проте, у Програму діяльності Кабінету Міністрів України (схвалена Постановою Верховної Ради України від 11 грудня 2014 року № 26-VIII¹²) також закладені положення Угоди про коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна»¹³. Дані документи передбачають у тому числі і податкову реформу, яка, зокрема на 2015 рік, включає такі рішення і заходи:

11 Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

12 Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/26-19>

13 Угода про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0001001-15>

Завдання, визначені в Програмі Діяльності Кабінету Міністрів України (Кабінетний Уряд) та Стратегії сталого розвитку України – 2020 ¹⁴	Зміст заходу	Строк виконання	Відповідальні за виконання	Результат
108. Податкова реформа. Перехід від напівавтономного органу до обслуговуючої, що допомагає в нарахуванні та проведенні сплати податків. Впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби із схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків. Реформа державної митної справи та інтеграція в митну спільноту Європейського Союзу (Стратегія). Закріплення на законодавчому рівні функцій надання узагальнюючих податкових консультацій за Мінфіном. Впровадження інституту фінансової медіації (Угода)	1) розроблення та подання Кабінетом Міністрів України проекту закону щодо внесення змін до Податкового кодексу України в частині надання податкових консультацій 2) супроводження зазначеного проекту закону у Верховній Раді України 3) розроблення та прийняття нормативно-правового акта щодо скорочення кількості та обсягів податкової звітності, розширення можливостей безперешкодного дистанційного зв'язування та сплати податків (електронні сервіси)	до 30 березня	Мінфін ДФС Мінекономіки Мінюст	Виконано. У Верховній Раді зареєстровано проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо зменшення податкового тиску на платників податків)» (реєстр. № 2004 від 03.02.2015), яким, зокрема, пропонується внести зміни до Податкового кодексу, які надають право Міністерству фінансів здійснювати узагальнюючі податкові консультації. Дорученням Прем'єр-міністра України від 17.08.2015 № 33693/1-15 зазначений пункт знято з контролю.
		до прийняття відповідного закону	Мінфін ДФС Мінекономіки Мінюст	Виконано. Закон України від 17.07.2015 №655-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо зменшення податкового тиску на платників податків)»
		до 31 березня	Мінфін	Виконано. Знято з контролю. Реалізувати зазначений захід шляхом прийняття одного нормативно-правового акта неможливо, оскільки відносно до Податкового кодексу кожен податок чи збір має окрему форму звітності. Законом України від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи» (далі - Закон № 71), зокрема скорочено кількість податків і зборів з 22 до 11. у результаті скорочення та трансформації податків зменшено відповідно і кількість окремих форм податкової звітності. Наказом МВУ від 17.08.2015 №7719 «Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати», скасовано форми декларацій з платіжних податків та затверджено лише одну декларацію з рентної плати. Наказом МВУ від 17.08.2015 №7720 скасовано форму податкової декларації з податку на додану вартість, форми декларацій на подання торговельно-промислового банку МВУ від 19.08.2015 з описом загальної форми податкової декларації для платників єдиного податку ІІІ груп, а також розроблена нова форма декларації для ІV групи платників єдиного податку, до якої віднесені с/г товаровиробники. Крім того, Законом № 71 запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, яка почала діяти з 1 січня 2015 року. Із запровадженням такої системи передбачається скоротити витрати держави на адміністрування податку на додану вартість, знизити адміністративний тиск на бізнес, скоротити та створити звітність з податку для платників податків запроваджено електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків». Електронним кабінетом платників податків можуть скористатися платники податків - юридичні особи, фізичні особи, підприємці і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, які є платниками податку на додану вартість, а також платники акцизів. Інформаційно-довідковий департамент, АЦСК «Masterkey» та ІВК. На сьогодні в Електронному кабінеті платника податків реалізовано такі можливості: - звітність подається пакетом (декларація з усіма додатками); - обов'язкові реквізити звітності заповнюються автоматично, даними платника, наявними в базі даних Державної фіскальної служби; - є можливість перевірити звітність на наявність арифметичних помилок; - немає розриву у часі, між відправленням звітності платником, отриманням ним повідомлення про доставку звітності в ДФС і отриманням ним підтвердження про прийняття звітності; - кваліфікації про отримання і прийняття звітності надходять платнику протягом декількох хвилин. Щодо зменшення податкової реформи планується і в подальшому здійснювати заходи щодо скорочення кількості та обсягів податкової звітності та удосконалення електронних сервісів. Важчим аспектом реформи є проведення податкової реформи планується і в подальшому здійснювати заходи щодо скорочення кількості та обсягів податкової звітності та удосконалення електронних сервісів. Міністерство фінансів листом від 21.08.2015 № 31-11110-03-3/26954 звернулось до Прем'єр-міністра України з проханням зняти з контролю виконання заходу. Дорученням Прем'єр-міністра України від 09.09.2015 № 15227/1215/1-15 зазначений пункт знято з контролю.

 14 Меморандум між Україною та МВФ - <http://www.minfin.gov.ua/news/mizhmano-dac-sprvobitnictvo/mechanizm-roz-shireno-go-kredituvannja>

<p>109. Ліквідація корупційної складової в адмініструванні податків, у тому числі в усих видах плати за земельні ділянки та в адмініструванні екологічного податку (Угода)</p>	<p>1) розроблення та подання Кабінетові Міністрів України проекту постанови Кабінету Міністрів України про затвердження фактичної визначення фактичної ціни реалізації руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд та обчислення коригуючого коефіцієнта, що застосовується до ставок плати за користування надрами для руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд</p> <p>2) вивчення та оприлюднення на офіційному веб-сайті Міністерства фактичних цін реалізації та коефіцієнта, що зазначені у підпункті 1 цього пункту</p>	<p>до 31 березня</p>	<p>Мінеко-номроз-виту</p>	<p>Проект Постанови розроблений</p>
<p>110. Скасування штрафних фінансових санкцій щодо платників податків, які без оскарження податкового повідомлення-рішення сплатили donaraxovanі платежі (Угода)</p>	<p>розроблення та подання Кабінетові Міністрів України проекту закону щодо внесення змін до Податкового кодексу України в частині застосування штрафних санкцій</p>	<p>до 30 листопада</p>	<p>ДФС</p>	<p>Інформація відсутня у відкритому доступі</p>
<p>111. Надання можливості для досягнення податкового компромісу (податкової угоди) у 2014 році та проведення податкової амністії капіталів після реформування податкової системи шляхом одностороннього добровільного декларування з 1 січня 2016 р. (Угода)</p>	<p>1) розроблення та прийняття нормативно-правових актів для забезпечення реалізації процедури досягнення податкового компромісу</p> <p>2) розроблення та подання Кабінетові Міністрів України проекту закону щодо внесення змін до Податкового кодексу України в частині запровадження одностороннього добровільного декларування</p>	<p>до 30 листопада</p>	<p>Мінфін</p>	<p>Термін не настав</p>
<p>112. Спрощення системи адміністрування у разі виконання реєстраційних розрахункових операцій (Угода)</p>	<p>розроблення та прийняття нормативно-правових актів у частині засудження реєстраційних розрахункових операцій</p>	<p>до 30 листопада</p>	<p>Мінфін</p>	<p>Термін не настав</p>

113. Запровадження обов'язковості видачі податкового повідомлення рішеньня у разі складення акта за результатами перевірки (Угода)	розроблення та прийняття нормативно-правових актів щодо запровадження обов'язковості видачі податкового повідомлення рішеньня у разі складення акта за результатами перевірки	до 30 листопада	ДФС	Прийнято Закон України від 17 липня 2015 року № 665-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків», норми якого відповідать заходами з виконання завдань цього пункту Плану заходів
114. Поширення дії Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» на податковий орган (Угода)	розроблення та подання Кабінетові Міністрів України проектів законів щодо внесення змін до Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» та Податкового кодексу України	до 31 березня	Мінфін	Розроблений законопроект http://www.dkrp.gov.ua/print/4424
115. Установлення особливості фінансової відповідальності працівників податкових та митних органів за втрати, понесені суб'єктами підприємницької діяльності через незаконні дії або бездіяльність чиновників (Угода)	розроблення та подання Кабінетові Міністрів України проектів законів про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України у частині відшкодування шкоди, заподіяної особам внаслідок прийняття неправомірних рішень митними органами та їх посадовими особами	до 31 березня	Мінфін	
116. Ініціювання укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування, зокрема з країнами, які внесли до переліку офшорних зон (Угода)	проведення переговорів щодо укладення нових міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування та внесення змін до лісчих договорів, зокрема з Кіпром, Швейцарією, Люксембургом, Нідерландами	протягом року	Мінфін ДФС МЗС Мін Юст Мін Еко- номроз- витку	Виконується 1) Прийнято розпорядження КМУ від 15.06.2015 № 599-р «Про підписання Протоколу між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про внесення змін до Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал та до Протоколу до неї, вчинених у м. Київ 30 жовтня 2000 року». 2) Верховною Радою прийнято Закон України «Про ратифікацію Конвенції між Урядом України та Урядом Ірландії про уникнення подвійного оподаткування та запровадження умилення стосовно податків на доходи та доходи від відчуження майна і Протоколу до неї» від 15.07.2015 №606-VIII 3) Міністерство фінансів з метою підписання Угоди між Урядом України та Урядом Демократичної Соціалістичної Республіки Шри-Ланка про уникнення подвійного оподаткування та запровадження умилення стосовно податків на доходи і капітал розробило та 16.09.2015 надіслало на розгляд КМУ проект розпорядження Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 вересня 2013 р. № 722-р». 4) 22 вересня 2015 року в м. Києві відбулися переговори стосовно перегляду окремих статей Конвенції між Урядом України та Урядом Великого Герцогства Люксембург про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових умилень стосовно податків на доходи і на капітал, підписаної у м. Києві 6 вересня 1997 року. За результатами переговорів було погоджено статті стосовно оподаткування процентів та роялті. Сторонам вдалося вирішити усі спірні питання та повністю узгодити текст проекту Протоколу про внесення змін до Українсько-Люксембурзької Конвенції про уникнення подвійного оподаткування. 5) У Верховній Раді України зареєстровано проект Закону України «Про ратифікацію Протоколу про внесення змін до Конвенції між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових умилень стосовно податків на доходи і майно» (р.н.0066 від 22.09.2015)

<p>117. Посилення відповідальності за виплату заробітної плати "в конвертах" (розроблення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення та Кримінального кодексу України) (Програма)</p>	<p>розроблення та подання Кабінетом Міністрів України проєктів нормативно-правових актів, що стягують на реалізацію Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці"</p>	<p>Відпо-відно до строків визначених дорученнями Кабінету Міністрів України</p>	<p>Мінісо-цтво</p>	<p>Виконано. Прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 17.06.2015 № 413 „Про порядок повідомлення Державної фіскальної служби та її територіальних органів про прийняття працівника на роботу.“</p>
<p>118. Забезпечення сплати податку на доходи фізичних осіб виключно за місцем проживання діяльності працівника, податок з доходів якого сплачується (Угода), збільшення рівня фінансування місцевих бюджетів (зокрема, шляхом сплати податку на доходи фізичних осіб за місцем проживання підприємницької діяльності (розташування земельної ділянки), укладання соціальних угод між суб'єктами господарства (організаціями) для фінансування розвитку сільської місцевості, передбачивши відповідні кошти у складі фіксованого сільськогосподарського податку (Угода)</p>	<p>розроблення та подання Кабінетом Міністрів України проєктів нормативно-правових актів щодо внесення змін до актів податкового та бюджетного законодавства</p>	<p>до 30 листопада</p>	<p>Мінфін</p>	<p>Термін не настав</p>
<p>119. Забезпечення адміністрування податку на додану вартість із забезпеченням прав платників податку шляхом своєчасного його відшкодування (Угода)</p>	<p>розроблення та прийняття нормативно-правових актів у частині адміністрування податку на додану вартість із забезпеченням прав платників податку шляхом своєчасного його відшкодування</p>	<p>до 30 листопада</p>	<p>ДФС</p>	<p>ДФС розроблено проєкт Закону України, спрямований на удосконалення системи електронного адміністрування податку на додану вартість, який надіслано Мінфіну для внесення на розгляд Кабінету Міністрів України (лист від 18.06.2015 № 1522/4/99-99-19-03-01-13). Верховною Радою України прийнято Закон України від 16 липня 2015 року № 643-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість», який набрав чинності 29.07.2015. На засіданні Уряду прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 30 січня 2015 року № 20 «Про внесення змін до Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладок» (лист від 04.02.2015 № 82 «Про внесення змін до Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість», Наказом Мінфіну від 23.01.2015 № 13 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України», зареєстрованих у Мінюсті 30 січня 2015 року за № 1022/26547, внесені зміни до: Форми та Порядку заповнення і надання податкової звітності з ПДВ; Форми та Порядку заповнення податкової накладної; Порядку визначення відповідності платника ПДВ критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ</p>
<p>120. Суттєве зменшення чисельності працівників Державної фіскальної служби (Угода)</p>	<p>розроблення та подання Кабінетом Міністрів України проєкту нормативно-правового акта щодо затвердження граничної чисельності працівників ДФС</p>	<p>до 31 березня</p>	<p>Мінфін ДФС</p>	<p>Виконується. Доручення Прем'єр-міністра України від 03.08.2015 №15227/169/1-15 — продовжити роботу з виконання заходу (термін - до 25.09.2015) 25.09.2015 КМУ направлено лист Мінфіну № 31-11110-03-3/30198 з проханням підтримати спільну позицію Мінфіну та ДФС про доцільність розгляду питання скорочення граничної чисельності ДФС та її територіальних органів після прийняття Кабінетом Міністрів України постанови «Про реорганізацію окремих територіальних органів Державної фіскальної служби». Довідково: проєкт постанови «Про реорганізацію окремих територіальних органів Державної фіскальної служби», 16.09.2015 направлено до Міністерства юстиції для проведення правової експертизи</p>

ІНСТИТУЦІЙНІ ЗМІНИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ РЕФОРМИ

Проведення податкової реформи передбачає інституційні зміни, пов'язані у першу чергу із запитом суспільства та вимогами міжнародних донорів.

Вимоги МВФ закріплені у Меморандумі між Україною та МВФ з таким формулюванням: «до кінця квітня 2015 р. підготуємо план вдосконалення адміністрування надходжень, спрямований на модернізацію Державної фіскальної служби... Очікується, що запровадження цієї нової системи розпочнеться з січня 2016 року».¹⁵

Внутрішні стратегічні документи також визначають низку змін:

- Коаліційна Угода ВРУ: «Суттєве зменшення чисельності Державної фіскальної служби України».¹⁶
- План заходів з виконання програми КМУ і Стратегії «Україна – 2020»¹⁷:
 - «суттєве зменшення чисельності працівників Державної фіскальної служби (Угода);
 - установлення особистої фінансової відповідальності працівників податкових та митних органів за втрати, понесені суб'єктами підприємницької діяльності через незаконні дії або бездіяльність чиновників (Угода);
 - реформа державної митної справи та інтеграція в митну спільноту Європейського Союзу (Стратегія)».

Податкова реформа зараз перебуває на піку своєї обговорюваності серед органів влади, експертів та бізнесу. На це є низка причин. По-перше, країна входить в активну фазу бюджетного процесу і є незрозумілим, на якій податковій базі буде формуватися Державний бюджет на 2017 рік; по-друге, інституційна реформа ДФС є однією з попередніх умов для надання Україні третього траншу в рамках програми розширеного фінансування EFF МВФ; по-третє, промисловий спад протягом 2014 – 2015 рр. показав необхідність змін щодо сприятливості ведення підприємницької діяльності, у першу чергу податкових змін.

Знову ж таки, відповідно до експертного опитування МЦПД 72% респондентів визначили, що найсерйознішою перешкодою у проведенні податкової реформи є неефективність роботи державних інституцій. Результати опитування також показали, що ті державні рішення, які приймалися у кінці 2014 року і декларувалися як податкова реформа за своєю суттю нічого спільного з процесом реформування не мають.

Ще у серпні 2015 року Міністерством фінансів було оприлюднено план переструктурування структури фіскальної служби відповідно до функціональних напрямів. Відповідно до заяв Голови ДФС, інституційна реформа ДФС передбачала 2 основні етапи:

- 1) затвердження нової структури центрального апарату ДФС, сформованої згідно з рекомендаціями МВФ;

15 Меморандум між Україною та МВФ - <http://www.minfin.gov.ua/news/mizhnarodne-spirovbitnictvo/mehanizm-rozshirenogo-kredituvannya>

16 Угода про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0001001-15>

17 План заходів з виконання програми КМУ і Стратегії «Україна – 2020» - <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/213-2015-%D1%80>

2) реформування кадрового складу ДФС, зокрема повне оновлення кадрового складу центрального апарату.

Також акцентувалася увага на реструктуризації територіальних органів ДФС. Згідно пропозицій, кількість державних податкових інспекцій планується зменшити з 311 до 161, що значно знижує бюрократичні перешкоди в обслуговуванні платників податків.

Попри заяви та зобов'язання України перед МВФ за 2 місяці інституційна реформа ДФС так і не активізувалася. Посилює цю проблему і те, що Прем'єр-міністр останнім часом акцентував увагу на наборі абсолютно нових людей до офісу великих платників податків, а не на інституційних змінах у більшості податкових інспекцій по країні. Іншим фактором є те, що пакет законодавчих змін (законопроект 2176а, 2177а про внесення змін до Митного кодексу України щодо оптимізації територіальних органів державної фіскальної служби та 2178а про внесення змін до Податкового кодексу України щодо мінімізації впливу на адміністрування надходжень до бюджету) не декларує якісні зміни існуючої системи. Зокрема, не зрозумілим є подальше функціонування податкової міліції, а також неможливості оскарження платником податків рішення контролюючого органу про результати розгляду скарги та перегляду правомірності прийняття такого рішення. Попри прийняття рішення у липні 2015 року щодо передачі Закарпатської, Львівської, Волинської та Чернівецької митниці в управління міжнародної компанії, ніяких змін досі немає.

Бізнес налаштований на кардинальні інституційні зміни у роботі ДФС, направлені на спрощення адміністрування податків і зборів, ефективне використання електронних сервісів, зменшення корупції та підвищення професійності інспекторів. Проте, поки що органи влади не демонструють готовність до таких змін. Варто зрозуміти, що успішна податкова реформа – це партнерство між державою та іншими зацікавленими сторонами. Як свідчить досвід, держава не завжди готова проводити обговорення пропозицій із стейкхолдерами. Це стосується й інституційної реформи ДФС, а саме постійні консультації зі стейкхолдерами допоможуть мінімізувати ризики і легітимізувати процес проведення податкової реформи. Тому навряд чи інституційна реформа ДФС за сьогоднішніх умов отримає свою легітимізацію в очах суспільства.

АНАЛІЗ ПОЗИЦІЙ ЗАЦІКАВЛЕНИХ СТОРІН

Позиція органів влади

Уряд, безперечно, зацікавлений у успішному здійсненні податкової реформи. Це дасть змогу збалансувати стан бюджету та скоротити державні видатки. Податкова реформа також є однією з умов продовження співпраці з МВФ, що відіграє важливу роль у забезпеченні макроекономічної та фінансової стабільності в Україні.

З іншого боку, тяжкі та невідворотні наслідки нероблення податкової реформи криються у досить довгостроковій перспективі, тимчасом як політичні інтереси уряду визначаються передусім короткостроковими електоральними циклами. Ризик несприйняття населенням податкової реформи, запропонованої владою, може негативно вплинути на подальшу політичну ситуацію в країні.

Позиція бізнесу та експертного середовища

З 1 червня по 20 липня 2015 року Міжнародний центр перспективних досліджень (далі - МЦПД) провів експертне опитування на тему «Оцінка проведення податкової реформи». Опитування проводилося у рамках проекту «Аналіз якості проведених реформ та їх міжсекторального впливу», що реалізовується за підтримки Міжнародного благодійного фонду «Відродження». Загалом в опитуванні прийняло участь 30 експертів¹⁸ з регіонів України та міста Києва, які займаються аналізом перебігу податкової реформи.

На думку 56% опитаних експертів, податкова реформа в Україні відбувається низькими темпами. 12% інтерв'юєрів вважає, що в Україні темп реформ недостатньо високий та необхідно прискорити реформування, 32% опитаних обрали свій варіант відповіді, який у більшості випадків дуже негативно характеризує темпи проведення реформи. Більшість респондентів зазначили, що реформа не проводиться взагалі чи відбувається імітація реформи, а усі зміни, які були прийняті, – це коригування діючої податкової системи.

На відкрите питання, якою на Вашу думку має бути кінцева мета реформи, найбільшу кількість відповідей отримали такі:

- 68% - поштовх для економічного зростання;
- 56% - зменшення податкового навантаження на бізнес;
- 48% - усунення корупційних чинників;
- 12% - збільшення податкового навантаження на бізнес;
- 12% - свій варіант.

28% опитаних експертів обрали свій варіант, який у більшості випадків відображає надію на те, що влада буде активніше дослухатися до пропозицій бізнесу та громадськості. 24% визначили, що реформа буде проведена лише віртуально, «на папері», 20% вважають, що реформа буде проведена і матиме позитивні результати, 16% обрала відповідь «реформа буде проведена

¹⁸ - Опитування проводилося серед представників органів державної влади, наукових установ, громадських організацій і бізнесу, у т.ч. за участю Державної фіскальної служби України, Ради підприємців при КМУ, ГО «Палата податкових консультантів», УСПП, Європейської бізнес асоціації, Інституту економічних досліджень та політичних консультацій, Реанімаційного пакету реформ, Центру політичних студій та аналітики, Міжнародного центру перспективних досліджень, Центру Стратегічних Досліджень, Київської школи економіки, Національного університету державної податкової служби України, Асоціації підприємств інформаційних технологій України, Спілки молочних підприємств України, Союзу Хіміків України, ТОВ «О-ЕМ-Пе Еккаунтінг енд Аудит Сервіс», ЮФ «Такс Терра» та інших.

частково», 8% - реформа буде проведена і матиме негативні результати, 4% - реформа буде проведена, але це нічого не змінить.

Експерти також визначили найсерйозніші перешкоди у проведенні податкової реформи:

- 72% - неефективність роботи державних інституцій;
- 60% - відсутність державної стратегії економічного розвитку;
- 60% - корупцію, тіншову економіка;
- 36% - низький рівень прозорості прийняття державних рішень;
- 12% - уповільнений темп інших суміжних реформ;
- 12% - політичну нестабільність та внутрішні політичні проблеми;
- 12% - проведення антитерористичної операції;
- 12% - свій варіант.

Щодо позитивних результатів у короткостроковій перспективі більшість очікувало таких:

- зменшення податкового навантаження на платників податків;
- спрощення адміністрування податків, електронне адміністрування податків і зборів;
- стабільність та прогнозованість податкового законодавства;
- підвищення прозорості та публічності у діяльності ДФС, а також кваліфікації співробітників;

Значна частина респондентів була песимістично налаштована і виділила такі результати у короткостроковому періоді:

- погіршення економічного стану;
- скорочення робочих місць;
- збільшення тіншової економіки.

Щодо результатів у довгостроковій перспективі більшість очікувало таких:

- електронне адміністрування усіх податків і зборів;
- полегшення ведення бізнесу, підвищення інвестиційної привабливості;
- підвищення правової свідомості як податківців, так і суб'єктів господарювання, перетворення ДФС на сервісну службу;
- підвищення міжнародної конкурентоспроможності;
- подолання корупції, детінізація бізнесу;
- стабільність податкового законодавства;
- економічний ріст та підвищення рівня життя українців.

44% респондентів вважають, що простота адміністрування податків за останній рік залишилася без змін, 28% - відбулося погіршення адміністрування податків, а 12% – система адміністрування податків полегшилася.

52% респондентів вважають, що податкове навантаження на підприємства за останній рік зросло, 32% вважають, що не змінилося.

Щодо впливу існуючого податкового режиму на інвестиційну привабливість української економіки, то 92% респондентів відповіло, що перешкоджає інвестиційній привабливості.

Щодо впливу органів державної влади на швидкість проведення податкової реформи, то більшість респондентів (24%) відповіли, що він дуже низький, 20% респондентів притримуються абсолютно протилежної думки – вплив ор-

ганів державної влади на швидкість проведення податкової реформи високий.

40% опитаних респондентів вважає, що вплив органів державної влади на зміст податкової реформи є високим, а 24%, що дуже високим.

Найбільш провальними ініціативами держави у проведенні реформи є:

- введення ПДВ-рахунків з депонуванням коштів;
- введення акцизу з роздрібною торгівлі;
- введення додаткового імпортного збору;
- збільшення ставок ренти;
- зволікання зі створенням служби фінансових розслідувань;
- збільшення податкового навантаження на сільське господарство;
- невдалий спосіб запровадити РРО.

Найбільш успішні ініціативи держави у проведенні реформи є:

- скорочення кількості податків та зборів;
- гармонізація податкового та бухгалтерського обліку;
- запровадження прогресивної шкали оподаткування фізосіб;
- електронне адміністрування ПДВ;
- зміни щодо трансфертного ціноуворення;
- мораторій на проведення перевірок суб'єктів господарювання.

40% респондентів відповіли, що вплив громадського сектору на зміст податкової реформи є середнім, 29% – низьким, тільки 12% – високим.

40% респондентів відповіли, що вплив громадського сектору на швидкість проведення податкової реформи є середнім, 32% – низьким, тільки 8% – високим.

Найбільш провальними ініціативами громадського сектору у проведенні реформи експерти виділили:

- система 5.10;
- введення податку з обороту замість ПДВ;
- спроба зберегти без змін існуючу спрощену систему оподаткування;
- деякі ініціативи щодо реформування ЄСВ.

Найбільш успішними ініціативами громадського сектору у проведенні реформи експерти виділили:

- розробка концепції податкової реформи;
- відтермінування повсюдного запровадження РРО;
- просування ідеї оподаткування розподіленого прибутку;
- удосконалення спец рахунків ПДВ.

Позиція міжнародних донорів

Відповідно до Меморандуму МВФ Україна повинна реформувати Державну фіскальну службу. Для податкової політики створені спеціальні структурні маяки: *«Реформа адміністрування надходжень. Консультуючись зі спеціалістами МВФ, ми до кінця квітня 2015 р. підготуємо план вдосконалення адміністрування надходжень, спрямований на модернізацію Державної фіскальної служби (структурний маяк). План передбачатиме реформу керівництва та інституційну реформу, що забезпечать оптимізацію територіальних управлінь, вивільнивши велику кількість недостатньо ефективних співробітників, модер-*

нізацію та автоматизацію системи митниці, а також поліпшення її управління і прояснить питання підзвітності органу із збору надходжень, підпорядкувавши Державну фіскальну службу України Міністерству фінансів, що допоможе Міністерству покращити координацію податкової політики і адміністрування податків. Очікується, що запровадження цієї нової системи розпочнеться з січня 2016 року (структурний маяк). Ми також надалі докладатимемо зусиль для покращення системи вирішення податкових спорів і стягнення податкової заборгованості, зосередившись на найбільших боржниках і підтримуючи заходи, що відповідають кризовим умовам. Ми вживемо заходів для недопущення зростання обсягів протермінованої податкової заборгованості, крім Автономної республіки Крим, Донецької і Луганської областей. Ми посилюватимемо адміністративну спроможність при застосуванні законодавства про трансфертне ціноутворення»¹⁹.

Іншим питанням є сприйняття пропозицій щодо проведення податкової реформи Комітету з питань податкової та митної політики: «За нашою поточною оцінкою законопроекту, зареєстрованого в парламенті минулого понеділка, він спричинить скорочення податкових надходжень на 9-10 відсотків ВВП. Це гігантська сума. У міжнародному співставленні вона майже безпрецедентна, якщо брати до уваги втрату надходжень протягом одного року. Важко уявити, як можна дозволити собі таку ціну без масштабних компенсаційних заходів у бюджеті 2016 року, який і без цих подій втрачає тимчасові доходи, що мали місце цього року, і має профінансувати важливі пріоритетні видатки. Скорочення ставок по всіх основних видах податків, що не компенсується іншими достовірними заходами (такими, як скорочення видатків), лише збільшить дефіцит і борг та зруйнує довіру та фінансову стабільність. Таким чином, ми, як партнери України, не можемо підтримати проект податкової реформи в такому її вигляді. Перш ніж обговорювати податкові ставки, потрібно чітко собі уявити, якими є видаткові пріоритети, що фінансуються зусиллями платників податків. Якщо усвідомлюється потреба знизити видатки, важливо обговорити, як цього досягти, протягом якого часу і хто понесе на собі тягар цих скорочень»²⁰.

Таке негативне сприйняття деяких пропозицій щодо проведення реформи МВФ дає чітке розуміння важливості проведення податкової реформи та правильного обрання напрямів реформування, а також позиції влади, яка не бажає втрачати фінансування МВФ. З іншого боку є низка країн, які не завжди слідували рекомендаціям МВФ, але досягали успіху, проте для України наразі МВФ є найважливішою інстанцією надання зовнішніх кредитів, а погіршення відносин негативне вплине на стан економіки.

19 Меморандум між Україною та МВФ - <http://www.minfin.gov.ua/news/mizhnarodne-spivrobotnictvo/mehanizm-rozshirenogo-kredituvannja>

20 Еспресо ТВ - http://espreso.tv/news/2015/10/30/u_mvfv_poperedyly_ukrayinu_scho_podatkova_reforma_nardepiv_zazhene_krayinu_u_velykvy_minus

АЛЬТЕРНАТИВНІ РІШЕННЯ

РІШЕННЯ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ – ПОМІРКОВАНА ПОДАТКОВА РЕФОРМА

Міністерство фінансів України пропонує у рамках податкової реформи виконати такі завдання, як зменшення податкового навантаження на бізнес, детінізація, спрощення податкового законодавства, стабільність податкового законодавства, наслідком яких повинно стати підняття довіри до системи та покращення податкової культури.

Для забезпечення цих завдань визначаються такі основні заходи:

- однакові ставки на основні податки (ПДФО, ЄСВ, податок на прибуток, ПДВ) – 20%;
- зменшення навантаження на фонд оплати праці шляхом об'єднання ЄСВ та ПДФО в один податок на зарплату – 20% (2018 рік);
- скорочення кількості груп з 4 до 3 за такими основними критеріями: група А – 300 тис. грн., група Б – 2 млн. грн., група В – 2 млн. грн.

Дефіцит бюджету при цьому передбачається у розмірі 60 млрд. грн., а основними компенсаторами при цьому є:

- зменшення видатків завдяки прискоренню ліквідації центральних органів виконавчої влади та реформатування Уряду;
- боротьба з контрабандою на митниці;
- боротьба з ухилянням від сплати податків;
- збільшення надходжень держпідприємств завдяки податкам та дивідендам;
- реформа Пенсійного фонду першого рівня;
- конфіскація активів «режиму».

Основними перевагами реформи Міністерства фінансів України відповідно до позиції зацікавлених сторін є:

- об'єднання ЄСВ та ПДФО, зниження сукупного податку на зарплату до 20%;
- запровадження так званої «лінійної моделі податкової системи»;
- ліквідація усіх пільг по сплаті ПДВ та заміна їх прозорою прямою бюджетною підтримкою (за наявної потреби);
- підтримка концепції податкової реформи Мінфіну великим бізнесом;

Основними проблемними моментами проведення реформи Міністерства фінансів України відповідно до позиції зацікавлених сторін є:

- збільшення дефіциту бюджету, необхідність пошуку додаткових компенсаторів;
- зростання податкового навантаження, збільшення тиску на малий бізнес;
- проблема подальшої тінізації економіки;
- відсутність змін відносини між платниками податків та фіскальними органами;
- відсутність підтримки концепції реформи малим та середнім бізнесом.

Найбільшим наріканням на пропоновану Мінфіном концепцію податкової реформи є відсутність рішучих дій щодо зниження податкового навантажен-

ня та нової системи адміністрування податків. Вже тривалий час у бізнеса та експертного середовища сформувався попит на ліберальну податкову реформу, проте найбільшим її ризиком є зростання бюджетного дефіциту, що може мати невідворотні наслідки для економічної ситуації у майбутньому. Разом з тим відсутність проекту законодавчого акту, що міститиме пропоновані Мінфіном зміни, не дає змоги повно оцінити їхній вплив на підприємницьку діяльність та економіку загалом.

РЕФОРМА КОМІТЕТУ З ПИТАНЬ ПОДАТКОВОЇ ТА МИТНОЇ ПОЛІТИКИ – ЛІБЕРАЛЬНА ПОДАТКОВА РЕФОРМА

Податкова реформа Комітету з питань податкової та митної політики ВРУ направлена на створення унікальних фіскальних умов для розвитку бізнесу та відновлення економіки країни; розв'язання найбільш болючих проблем у сфері оподаткування; оздоровлення інвестиційного клімату; виведення економіки з тіні; стабільність та передбачуваність податкового законодавства.

Для забезпечення цих завдань визначаються такі основні заходи, пропоновані законопроектом 3357:

- щодо ставки основних податків: ПДВ 15%, податок на доходи 10%, податок на прибуток 0%, на розподілений прибуток 15%, ЄСВ 20%, та низку інших змін, пов'язаних із податками;
- щодо адміністрування податків: запровадження електронного кабінету платника податків; перехід до нової системи апеляційних оскаржень платниками рішень контролюючих органів; запровадження інституту податкових консультантів; «демілітаризація» податкового контролю; перехід до нової структури фіскальних органів: податкові інспекції зможуть здійснювати лише сервісні функції та не матимуть функцій податкового контролю;
- щодо спрощеної системи оподаткування: для платників 1 та 2 групи єдиного податку – базові елементи без змін, + прив'язка обсягу доходів до розміру мінімальної заробітної плати; зміни для платників 3 групи єдиного податку та для платників 4 групи єдиного податку;
- зміни щодо індексації рентних плат.

Основними перевагами реформи Комітету з питань податкової політики ВРУ відповідно до позиції зацікавлених сторін є:

- перехід до ліберальної податкової системи;
- зменшення ставок основних податків, податкового навантаження;
- реформа системи адміністрування податків, інтенсифікація роботи фіскальних органів;
- збереження спрощеної системи оподаткування;
- кроки у вирішенні детінізації економіки.

Основними проблемними моментами проведення реформи Комітету з питань податкової та митної політики ВРУ відповідно до позиції зацікавлених сторін є:

- створення дефіциту бюджету за різними підрахунками у розмірі 100-150 млрд. грн.;
- слабка позиція щодо можливих компенсаторів великого бюджетного дефіциту;

- не підтримка законопроекту Міжнародним валютним фондом;
- неоднозначна позиція щодо законопроекту значної частини експертного середовища.

Найбільшим наріканням на пропонований Комітетом з податкової та митної політики ВРУ законопроект податкової реформи є відсутність компенсаторів великого бюджетного дефіциту, який може сформуватися в результаті прийняття законопроекту. Тому пошук компенсаторів є найактуальнішим завданням на сьогоднішній день. Важливо зауважити, що переваги є в обох концепціях, але вони принципово є непоєднуваними у зв'язку з різними стратегічними баченням податкової реформи. Але спільним для обох концепцій є те, що без проведення реформ у інших сферах – антикорупційній, судовій, енергетичній, медичній, освітній тощо – досягнути позитивного ефекту у детінізації бізнесу, зменшення податкового навантаження та інституційних змін у фіскальній службі неможливо.

ЄВРОПЕЙСЬКА РАМКА

Україна спрямовує зусилля на загальну реформу податкової системи та податкової політики, у тому числі на реформування фіскальної системи відповідно до європейських стандартів. Більшість положень законодавства України з питань оподаткування адаптовані до законодавства ЄС, зокрема у частині загальних питань спільної системи податку на додану вартість, загального режиму акцизних зборів та оподаткування акцизним податком.

При підготовці Податкового кодексу України у частині пільгового оподаткування дотримані основні вимоги ЄС та Світової організації торгівлі стосовно недискримінаційного підходу під час встановлення пільг при постачанні вітчизняних товарів та ввезенні товарів іноземного виробництва.

Наразі національне податкове законодавство у цілому відповідає законодавству ЄС, за виключенням окремих норм, які поступово будуть наближені до нього з огляду на обмеження соціально-економічного характеру та регіонального контексту (відображені у зобов'язаннях згідно Угоди).

Зокрема, йдеться мова про імплементацію таких Директив як:

1) Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року щодо спільної системи податку на додану вартість²¹;

2) Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 року про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн²² – розділ 3 щодо кількісних обмежень;

3) Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої²³;

4) Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби²⁴;

5) Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії²⁵;

6) Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС²⁶.

7) Тринадцята Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту²⁷ – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства.

Відповідно до положень Угоди про асоціацію графік імплементації окремих її положень визначатиметься Радою асоціації після набуття чинності УА. Для

21 http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928

22 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32007L0074>

23 http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_430

24 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ.L.2011.176.0024.0036.EN.PDF>

25 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ.L.2003.283.0051.0070.EN.PDF>

26 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ.L.2009.009.0012.0030.EN.PDF>

27 http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_365

Директив, строк імплементації яких встановлюється Радою асоціації, максимально можливий термін кінцевого впровадження рівня акцизів на тютюнові вироби та рівня зборів на спирт та алкогольні напої, згідно із вимогами ЄС, може сягати **2027 року**.

Разом з тим, основними очікуваними результатами імплементації положень Угоди про асоціацію у частині податкової політики є такі:

- покращення міжнародного іміджу та інвестиційної привабливості України;
- удосконалення системи оподаткування податком на додану вартість;
- відповідність європейській класифікації алкогольних напоїв та відповідне їх оподаткування акцизним податком;
- збільшення податкових надходжень до бюджету;
- забезпечення ефективної боротьби з контрабандою підакцизної продукції;
- стимулювання зменшення споживання тютюнових виробів населенням.

МІЖСЕКТОРАЛЬНИЙ ВПЛИВ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

Податкова реформа тісно пов'язана з реформами в інших сферах, зокрема реформою дерегуляції, адміністративною реформою та децентралізацією, конституційною реформою, антикорупційною та реформою судово-правоохоронних органів, реформою державної служби, реформою у сфері енергетики та пенсійною реформою.

Дерегуляційна реформа передбачає створення сприятливих умов для ведення підприємницької діяльності, що тісно пов'язано із податковою реформою. У 2015 році реформа дерегуляції проводилася найактивніше серед інших економічних реформ, що позитивно вплинуло на бізнес-клімат в Україні.

Адміністративна реформа та децентралізація передбачає передачу бюджетних повноважень місцевій владі, що створюватиме конкуренцію між регіонами та впливатиме на ефективність справляння податків. Запровадження у 2015 році акцизного збору з роздрібних продажів як компенсатора зменшення надходжень від податку на доходи фізичних осіб було не зовсім вірним рішенням у зв'язку зі складністю адміністрування податку та невідповідністю його європейським вимогам. У контексті децентралізації також важливою є **конституційна реформа**, яка серед інших заходів передбачає зміни у системі державного управління та передачу владних повноважень і відповідальності з «центру» на рівень органів місцевого самоврядування, виходячи в т. ч. із принципу субсидіарності.

Антикорупційна та реформа судово-правоохоронних органів позитивно впливає на захист прав бізнесу, що є важливим індикатором для іноземних інвесторів. На жаль, у 2015 році дані реформи проводяться не дуже активно, що створює додаткові перешкоди для інвестування капіталу в Україну. Недосконалість судової та правоохоронної системи, відсутність чіткої державної програми боротьби з організованою злочинністю, в тому числі і в економічній сфері, низький рівень довіри населення до судових та правоохоронних органів поглиблюють проблеми, пов'язані з підприємницькою діяльністю та створюють додаткові стимули для ведення бізнесу в «тіні».

Відсутність **реформа державної служби** спричинює відсутність довіри бізнесу до держави та держави до бізнесу, високу бюрократизація, недосконале інституційне та законодавче забезпечення. Результатом проблем є формування на цій основі корпоративно-бюрократичних структур, які фактично підміняють собою механізм державного управління. Іншою проблемою є часта зміна законодавчого забезпечення підприємницької діяльності, що унеможлиблює ефективно планувати діяльність бізнесу та сприяє постійному пошуку шляхів до тінізації діяльності.

Реформа у сфері енергетики та податкова реформа перебувають у певній залежності. Зокрема, державне рішення щодо підвищення ставки рентної плати до 70% для газовидобувних компаній, працюють на основі договорів про спільну діяльність негативно вплинуло на розвиток вітчизняного газодобувного ринку, знизило конкуренцію на газовому ринку для українських компаній та погіршило імідж України серед іноземних інвесторів у цій сфері.

Податкова реформа тісно пов'язана із **пенсійною реформою**, передумови для здійснення якої виникли вже давно. Серед них і зменшення кількості платників податків у солідарній системі, і зростання податкового навантаження на працюючих, і велика різниця у розмірі пенсій, а також постійний дефіцит Пенсійного фонду. Ці кошти компенсуються з державного бюджету, а отже їх доводиться забирати з інших статей видатків або шляхом підвищення податкового навантаження на платників податків.

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

Проведений аналіз дає підстави запропонувати здійснення низки заходів із метою усунення проблем, виявлених у ході аналізу реалізації податкової реформи.

У рамках організаційно-процедурного посилення податкової реформи доцільно:

- актуалізувати та здійснити корекцію основних індикаторів, визначених Національною радою реформ, оскільки існуючі не до кінця описують реальну ситуацію з проведенням податкової реформи;
- забезпечити більш ефективну координацію роботи та зусиль зацікавлених сторін, а також виконавців реформи;
- забезпечити більш якісний медійний супровід реформи.
- У рамках активізації законотворчої роботи та підвищення її ефективності пропонується зробити акцент на таких питаннях:
- зміни повинні стосуватися не тільки зменшення кількості податків, а й зменшення податкового навантаження, перегляду податкової бази;
- розширення можливостей «Електронного кабінету платника податків», розширення сфери податкових електронних перевірок, посилення електронного консультування платників податків та запровадження електронної акцизної марки;
- зниження ЄСВ має бути синхронно з об'єднанням ЄСВ та ПДФО; зниження ставок повинно стосуватися усіх суб'єктів та усіх нарахунків на фонд оплати праці; проведення реформи фінансового ринку, зокрема щодо недержавного пенсійного забезпечення; реформа пенсійної системи; запровадження жорсткіших санкцій за неоформлення договорів з працівниками та посилення відповідальності за невивідування заробітної плати;
- скасування електронного адміністрування ПДВ у частині депонування коштів на спецрахунках;
- зниження ставки податку на прибуток, перегляд бази оподаткування; скорочення кількості податкових різниць;
- розробка графіку гармонізації акцизних ставок відповідно до європейського законодавства з метою ефективного планування бюджетних надходжень;
- скасування акцизного податку на роздрібну торгівлю підакцизними товарами як такого, що не відповідає Угоді про асоціацію та Коаліційній угоді;
- удосконалення справляння податку на нерухомість - базою оподаткування повинно бути вартість нерухомості, а не площа, як зараз закріплено у законодавстві; зменшення переліку об'єктів оподаткування податком на нерухомість;
- проведення додаткових обговорень та опитувань бізнесу через півроку після введення в дію Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 15.07.2015;

- продовження дії податкового компромісу після внесення змін до законодавства, що коректуватимуть основні проблеми, які виникли під час його першого застосування;
- реформи в інших напрямках, зокрема, антикорупційна, дерегуляційна реформа, реформа судових та правоохоронних органів, державної служби, пенсійна тощо.

Крім того, покращенню ефективності податкової реформи сприятимуть такі заходи:

- зміна принципів і підходів до діяльності фіскальних органів; перехід до сервісної служби з надання якісних послуг та використанням новітніх електронних інструментів для платників податків; посилення відповідальності за корупційні діяння; перегляд кількості та функціональних обов'язків працівників фіскальної служби, підвищення їхньої кваліфікації; продовження широкого обговорення реформування ДФС із залученням бізнесу, громадськості та міжнародних партнерів.
- удосконалення процесу законотворення, зокрема у частині перевірки якості регуляторних положень, збільшення консультування з громадськістю, розгляд ефекту від законів комплексно, з урахуванням довгострокових наслідків. Закони повинні бути простими та зрозумілими, забезпечувати передбачуваність правил ведення бізнесу і тристоронні відносини «влада-бізнес-громада».

Додаток 1.

Вимоги Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС щодо змін у податковій політиці

Згідно з досягнутими Україною та ЄС домовленостями, Україна зобов'язується поступово наблизити своє податкове законодавство до *acquis* ЄС, згідно переліку, що міститься у Додатку XXVIII до Угоди.²⁸

Відповідно до Глави 4 Розділу 5 Угоди про асоціацію (статті 349 – 354), досягнута домовленість про співпрацю між Україною та ЄС для покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції.

Сторони домовилися про посилення і зміцнення співробітництва, спрямованого на удосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, а також гармонізацію політики щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів.

Розділом передбачено такі зобов'язання Сторін:

1. застосовувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, у тій мірі, в якій це погодили держави-члени на рівні ЄС;
2. посилювати та зміцнювати співробітництво, спрямоване на удосконалення та розвиток податкової системи та податкових органів України, включаючи посилення потужностей збору та контролю, із окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ задля уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків та посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків;
3. докладати максимальних зусиль для активізації співпраці та обміну досвідом у сферах боротьби з податковим шахрайством, інтенсифікації обміном інформації з європейськими фіскальними органами.
4. розвивати співробітництво та гармонізувати політику щодо протидії та боротьби з шахрайством, контрабандою підакцизних товарів.

Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у наступні встановлені терміни:

1. Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року щодо спільної системи податку на додану вартість визначає платників податку, операції, що підлягають оподаткуванню, базу та ставки оподаткування. Україна протягом **п'яти років** повинна впровадити положення Директиви, за винятком статей 5-8, 20, 33, 40-42, 79, 100-101, 123-130, 140-142, 145, 146 (1 («В»)), 147, 155, 164-166, 170-171, 175, 203, 205, 209, 210, 212, 219, 238-240, 245, 254, 258, 274-280, 293-294, 370-395, 396-400, 402-410, 411-413 (положення, що застосовуються до держав-членів ЄС); статей 281-294, 295-305, 306-325, 326-332, 333-343, 348-349, 358-369 (щодо спеціальних податкових режимів).

2. Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 року про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які

²⁸ Угода про Асоціацію між Україною та ЄС - http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=248387631&cat_id=223223535

подорожують з третіх країн – розділ 3 щодо кількісних обмежень.

Ці положення Директиви мають бути впроваджені протягом трьох років з дати набрання чинності УА.

Що стосується підакцизних товарів, то це Директиви щодо алкогольних напоїв, тютюнових виробів та продуктів енергії та електроенергії.

3. Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої та Директива Ради 92/84/ЄЕС про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.

У даних директивах зазначено, які саме продукти оподатковуються, та в яких випадках можна застосовувати пільгову ставку. Загалом, положення цієї Директиви мають бути імплементовані протягом **п'яти років** після набуття чинності Угодою про асоціацію. Більше того, графік імплементатії окремих її положень, зокрема щодо проміжних продуктових категорій, визначатиметься Радою асоціації. Логічно, що у такому разі термін імплементатії згаданих положень Директиви **може навіть перевищувати п'ять років**.

4. Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби.

Структура акцизного податку на тютюн вже сьогодні майже повністю відповідає вимогам даної Директиви ЄС, але ставки цього податку є меншими, ніж прийняті в ЄС. Положення даної Директиви повинні бути імплементовані протягом **двох років** після набуття чинності УА, за винятком ст. 7.2 I, ст. 8, 9, 10, 11, 12 ст. 14.1, 14.2, 14.4, ст. 18 та ст. 19, для яких графік імплементатії буде встановлений Радою асоціації, тобто так само, як і з Директивою щодо спирту та алкогольних напоїв, графік імплементатії окремих її положень визначатиметься Радою асоціації.

5. Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії).

Положення даної Директиви охоплюють не тільки нафтопродукти (як це було раніше), а й природний газ, вугілля та електроенергію. Директива встановлює мінімальні рівні оподаткування цих продуктів, а також передбачає умови застосування пільгових ставок. Для цієї Директиви не визначено чітких термінів імплементатії, натомість зазначено, що її положення мають бути впроваджені поступово, виходячи із майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності, якими вони можуть бути, зокрема, у результаті міжнародних переговорів після 2012 року щодо зміни клімату.

6. Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС.

Дана Директива має бути впроваджені протягом **двох років** з дати набрання Угодою чинності.

7. Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не

засновані на території Співтовариства.

Графік імплементації окремих її положень визначатиметься Радою асоціації.

Для Директив, строк імплементації яких встановлюється Радою асоціації, максимально можливий термін кінцевого впровадження рівня акцизів на тютюнові вироби та рівня зборів на спирт та алкогольні напої, згідно із вимогами ЄС, може сягати **2027 року**.

Це впливає із Пункту 4 статті 45 «Визначення» Угоди про асоціацію, згідно з яким перехідний період означає 10-річний період, який починається з дати набрання чинності УА. Перехідний період може бути продовжено ще на три роки у разі, якщо до закінчення 10-го року Україна представить на розгляд Комітету з питань торгівлі, створеного відповідно до статті 465 цієї Угоди, обґрунтований запит, а Комітет з питань торгівлі проведе його обговорення.

Відповідно до зобов'язань за Угодою, діяльність України буде спрямована на:

- впровадження принципу прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції;
- зміцнення співробітництва щодо посилення ефективного збору податків і зборів із окремим наголосом на процедурах відшкодування податку на додану вартість;
- поступове наближення законодавства щодо податку на додану вартість до відповідної структури оподаткування, визначеної у законодавстві ЄС;
- запровадження системи відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території ЄС (юридичним особам);
- поступове наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до відповідних ставок ЄС;
- приведення у відповідність класифікації алкогольних напоїв («проміжних товарів»);
- приведення у відповідність переліку підакцизних товарів через включення до переліку товарів електроенергії та природного газу, вугілля та коксу (для опалення та виробництва електроенергії);
- доведення питомої ваги акцизного податку у середньозваженій роздрібній ціні тютюнових виробів до 60%, із сумою податку не менше 90 євро за 1 тис. шт.;
- поступове наближення законодавства щодо акцизного податку до ставок країн ЄС до відповідної структури оподаткування, визначеної у законодавстві ЄС шляхом внесення змін до Податкового кодексу України в частині наближення ставок акцизів.

Впровадження в Україні спільної з ЄС системи податку на додану вартість

Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року щодо спільної системи податку на додану вартість.

Положення Директиви, за винятком статей 5-8, 20, 33, 40-42, 79, 100-101, 123-130, 140-142, 145, 146 (1(B)), 147, 155, 164-166, 170-171, 175, 203, 205, 209, 210, 212, 219, 238-240, 245, 254, 258, 274-280, 293-294, 370-395, 396-400, 402-410, 411-413 (положення, що застосовуються до держав-членів ЄС); статей 281-294, 295-305, 306-325, 326-332, 333-343, 348-349, 358-369 (щодо спеціальних податкових режимів), будуть імплементовані протягом **п'яти років** після набуття цією Угодою чинності.

Директива 2006/112/ЄС містить норми про податок на додану вартість, які в деяких випадках підлягають тлумаченню державами-членами ЄС. Прийняття загальних положень для імплементації Директиви 2006/112/ЄС має гарантувати, що застосування системи ПДВ буде більшою мірою відповідати цілям внутрішнього ринку у випадках, коли виникали або можуть виникнути в майбутньому відмінності в застосуванні, що є несумісним з належним функціонуванням внутрішнього ринку.

Директива утворює спільну систему ПДВ. Принцип спільної системи ПДВ [передбачає](#) застосування до товарів та послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від числа операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку.

За кожною операцією нараховується ПДВ, розрахований відповідно до ціни товарів або послуг за ставкою, встановленою для таких товарів або послуг, після віднесення на зменшення податкового зобов'язання суми ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості. Спільна система ПДВ застосовується також до етапу роздрібної торгівлі.

Визначається, які операції підлягають і не підлягають оподаткуванню ПДВ. Директивою також визначено: платників податку; операції, що підлягають оподаткуванню; базу та ставки оподаткування. Так, для запобігання виникненню структурної невірноваженості у Співтоваристві та викривленню конкуренції в деяких видах діяльності внаслідок застосування державами-членами ЄС різних стандартних ставок ПДВ, встановлюється мінімальна стандартна ставка в розмірі 15% з можливістю перегляду. В той же час для деяких країн додатково регулюються ставки спеціального ПДВ для окремих видів товарів/робіт/послуг.

В частині пільгового оподаткування необхідно впровадити основні вимоги Ради ЄС та СОТ стосовно недискримінаційного підходу під час встановлення пільг при постачанні вітчизняних товарів та ввезенні товарів іноземного виробництва (розділ IX «Звільнення від оподаткування» Директиви 2006/112/ЄС).

Директива Ради 2007/74/ЄС від 20.12.2007 року щодо звільнення від ПДВ та акцизних зборів на товари, які імпортуються особами, що прибувають з третіх країн. Положення Директиви будуть імплементовані протягом **трьох років** після набуття Угодою чинності.

Частиною 3 передбачено, що кількісні обмеження і грошові пороги, яким підпорядковуються виключення, повинні відповідати сучасним потребам держав-членів.

Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року щодо гармонізації законодавства держав-членів про податки на оборот, яка передбачає

низку заходів для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства.

Графік імплементації положень директиви буде визначено Радою асоціації після набуття чинності УА. Директива створює умови для попередження усіх форм ухилення від сплати податків чи недотримання податкового законодавства.

Акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби

Податковий кодекс в частині акцизного податку передбачає об'єднання положень шести законодавчих актів. Положення розділу в цілому відповідають Директиві Ради 92/79/ЄЕС від 19.10.1992 року (щодо зближення податків на сигарети), Директиві Ради 92/80/ЄЕС, Директиві Ради 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.

Норми, пов'язані із функціонуванням акцизного складу, наближують податкове законодавство до вимог Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 року про загальний режим акцизних зборів.

Перелік випадків, в яких податок справляється за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, узгоджується із статтею 27 Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.

Положення розділу VI «Акцизний податок» Податкового кодексу спрямовані на наближення законодавства України в частині оподаткування акцизами до норм і стандартів ЄС та на забезпечення ефективного застосування податкового законодавства як платниками податків, так і контролюючими органами.

Також положення Податкового кодексу приведені у відповідність до вимог ст. 7 «Про загальний режим акцизних зборів» Директиви Ради Європи 2008/118/ЄС від 16.12.2008 року в частині виникнення податкового зобов'язання в момент випуску підакцизного товару до споживання. У ст. 216 зазначеного Кодексу вводиться поняття виникнення податкового зобов'язання у разі втрати підакцизного товару і його передачі для власного споживання. Статтею 215 Податкового кодексу закріплений діючий перелік підакцизних товарів, встановлено специфічні ставки акцизного податку в гривнях (алкогольні напої та тютюнові вироби), в євро – на нафтопродукти та транспортні засоби, специфічні і адвалорні ставки одночасно – для оподаткування сигарет, що відповідає діючому законодавству і узгоджується з світовим досвідом акцизного оподаткування, зокрема в країнах-членах ЄС (Директива Ради Європи 2011/64/ЄС від 21.06.2011 року про структуру і ставки акцизів, які застосовуються до тютюнових виробів).

Основні напрями змін

1. Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.

Положення Директиви будуть імплементовані протягом **п'яти років** після набуття чинності цією Угодою. Після набуття чинності УА Рада асоціації визначить графік імплементації положень директиви, окремих її положень, зокрема

щодо проміжних продуктових категорій.

У відповідності до Директиви, акцизний збір визначається, виходячи з гектолітра готового виробу стосовно пива та інших алкогольних напоїв. Пільгові ставки можуть встановлюватися для слабоалкогольних напоїв, а також у випадку, якщо виробники продукції – невеликі пивоварні заводи.

Підакцизною вважається вся алкогольна продукція, що вироблена у державах-членах, а також та, що ввезена до ЄС з третіх країн.

Алкоголь звільняється від акцизного збору, якщо він:

- денатурований у відповідності до вимог будь-якої держави-члена;
- денатурований та використовується для виготовлення продукції, яка не призначена для споживання людиною;
- використовується для виробництва оцту, ліків або у якості ароматизатора для продуктів харчування.

Держави-члени ЄС встановлюють ставки згідно з положеннями Директиви 92/84/ЄЕС. Такі ставки не можуть бути нижчими за ставки, які встановлюються державами-членами ЄС на продукти, зазначені у пункті (1) Статті 8 та пункті (1) Статті 12 Директиви 92/83/ЄЕС.

Відповідно до Директиви 92/84/ЄЕС мінімальні ставки акцизного податку за видами алкоголю, які стануть актуальними після підписання УА:

Спирт та алкогольні напої (5,5 євро з 1 літра 100-відсоткового спирту):

- продукти товарних кодів CN 2207 і 2208 з фактичною алкогольною міцністю від 1,2 % об., якщо такі продукти є складовою частиною продукту, що підпадає під інші розділи товарних кодів CN;
- продукти товарних кодів CN 2204, 2205 і 2206 з фактичною алкогольною міцністю, яка перевищує 22% об.;
- питні алкогольні напої, що містять спирт, незалежно від того, чи виготовлені вони у формі розчинів.

Проміжні продукти (0,45 євро з 1 літра 100-відсоткового спирту):

- продукти з фактичною міцністю від 1,2 до 22% об., на які поширюються товарні коди CN 2204, 2205 і 2206, але котрі не підпадають під положення статей 2, 8 і 12 Директиви.

Вино (0 євро з 1 літра 100-відсоткового спирту):

- неігристе вино: товарні CN коди 2204 і 2205 міцністю від 1,2 % до 15 % об., від 15 % до 18% об., спирт ферментного походження;
- ігристе вино: товарні CN коди 2204 і 2205, міцністю від 1,2% до 15% об., спирт ферментного походження.

Пиво (0,0187 євро з 1 літра 100-відсоткового спирту).

Товарні CN коди 2203, 2206, міцність 0,5% об.

Інші неігристі ферментовані напої (0 євро з 1 літра 100-відсоткового спирту):

- продукти, що підпадають під товарний CN коди 2204 і 2205, які не вказані у статті 8 Директиви;
- продукти, що підпадають під товарний CN код 2206, мають міцність

від 1,2% об. до 15% об. за умови, що спирт – повністю ферментного походження.

Інші ігристі ферментовані напої (0 євро з 1 літра 100-відсоткового спирту).

- продукти, що підпадають під товарний CN код 2206 00 91;
- продукти, що підпадають під CN коди 2204 і 2205, не вказані у статті 8 і котрі розливаються в пляшки, закупорені спеціальними корками типу «гриб», що закріплюються на місці за допомогою стяжок або застібок, які мають надлишковий тиск в три або більше бари через присутність у розчині двоокису вуглецю, мають міцність від 1,2 % об. до 15 % об. за умови, що спирт в кінцевому продукті – повністю ферментного походження.

2. Директива Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 року про структуру та ставки акцизного збору, що застосовується до переробленого тютюну.

Положення Директиви будуть імплементовані протягом **двох років** після набуття чинності УА за виключенням ст. 7.2 (єдині ставки для сигарет з фільтром та без фільтру), ст. 8 (співвідношення специфічного та адвалорного компонентів), ст.9 (структурні елементи податку на сигарети), ст.10 (мінімальні вимоги щодо рівня ставок), ст.11 (особливі умови перегляду ставок), ст.12 (особливі умови для Португалії та Франції), ст. 14.1, 14.2, 14.4 (види і розміри акцизів для тютюнових виробів окрім сигарет), ст. 18 (визначення валютних курсів для формування розміру акцизу), та ст. 19 (порядок надання звіту і в необхідних випадках – пропозицій, що стосуються ставок і структури акцизу) для яких графік імплементатії буде встановлений Радою асоціації. Як зазначалось вище, він може тривати до 2027 року.

Директива встановлює основні принципи для гармонізації структури та ставок акцизних зборів щодо переробленого тютюну, які застосовуються державами-членами ЄС.

Маються на увазі такі товари:

- сигарети;
- сигари та сигарилі;
- тютюн для паління;
- дрібно рублений тютюн (для скручування сигарет), інший тютюн для паління.

До сигарет застосовується адвалорний акцизний збір (податок), що розрахований на основі максимальної роздрібної ціни, що включає митні податки, а також на основі спеціального акцизного мита, котре вираховується на одиницю продукту.

Після набуття чинності УА Рада асоціації визначить графік імплементатії положень Директиви для ст. 7.2, 8, 9, 10, 11, 12, 14.1, 14.2, 14.4, 18 та 19 Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 року про структуру та ставки акцизного збору, що застосовуються до переробленого тютюну (кодифікація).

Кожна держава-член ЄС може застосовувати загальний акцизний збір (податок) (специфічна складова плюс адвалорна складова без урахування ПДВ), розмір якого повинен в кінцевому випадку скласти 60% від середньозваженої роздрібної ціни сигарет, що відпускаються для споживання і не повинен бути нижчим 64 євро, а протягом 2014–2018 рр. вона повинна зрости до 90 євро.

Від держав-членів ЄС, що встановили акцизний збір/податок у розмірі, як мінімум 101 євро за 1000 сигарет від середньозваженої роздрібною ціни, не вимагається дотримання мінімального 60-відсоткового рівня мита.

Варто зазначити, що у країнах ЄС адвалорна частина теж відіграє важливу роль і має тенденцію до спаду у зв'язку з зростанням специфічного компонента акцизу. Разом з тим, найвищі адвалорні ставки – у таких країнах як Естонія, Фінляндія, Бельгія, Франція, Італія, а найменші – у Нідерландах, Швеції, Данії.

Сигари та сигарилі обкладаються акцизом у розмірі 5% від роздрібною ціни, включаючи всі податки, або 12 євро за 1000 одиниць/за кілограм.

Дрібно рублений тютюн (для скручування сигарет) обкладається акцизом загальним розміром не менше, ніж 40% від середньозваженої роздрібною ціни дрібно рубленого тютюну, призначеного для скручування сигарет, що відпускається для споживання, або 40 євро за кілограм.

Загальний збір (податок) на сигарети має складати не менше 43% від середньозваженої роздрібною ціни дрібно рубленого тютюну, призначеного для скручування сигарет, що відпускається для споживання, або 47 євро за кілограм.

Стосовно іншого тютюну для паління – загальний розмір акцизу має складати не менш 20% від роздрібною ціни, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм.

Найбільшим викликом наближення українського законодавства до європейського в частині акцизного оподаткування є гармонізація податкових ставок та мінімального акцизного зобов'язання.

Органам влади необхідно заздалегідь визначати графіки імплементації Директив ЄС щодо алкогольних та тютюнових виробів з урахуванням економічної ситуації в Україні та доходів громадян. Акцизні ставки на тютюнові вироби повинні підніматися щорічно рівними відсотками до європейського рівня для досягнення максимально позитивного результату.

Крім того, існує ймовірність того, що різке підвищення акцизних ставок стимулюватиме незаконне переміщення виробів через кордон. У контексті цього правоохоронним та митним органам також потрібно проводити ефективну політику боротьби з контрабандною та контрафактом.

На даний момент, однією з основних проблем акцизного оподаткування тютюнових та алкогольних виробів є введення акцизного податку на роздрібну торгівлю. Справа в тому, що Податковий кодекс уже передбачає сплату акцизу при виробництві та ввезенні підакцизної продукції, тому встановлення акцизу ще й при роздрібній торгівлі буде означати подвійне оподаткування, що суперечить основним принципам оподаткування, а також Директивам ЄС, які Україна повинна імплементувати відповідно до Угоди про асоціацію.

Крім того, суб'єкти господарювання, що здійснюють роздрібну торгівлю алкогольними та тютюновими напоями, додатково сплачують за надання ліцензії на даний вид діяльності. Запропонована норма в першу чергу призведе до подальшого подорожчання продукції. Посилить цю тенденцію чергове підвищення акцизних ставок на тютюнові та алкогольні вироби. Постійне підняття

ставок акцизу без належного обґрунтування та врахування платоспроможності населення може призвести до збільшення «тіньової» складової даної галузі, у тому числі до зростання контрабандної та контрафактної продукції. Варто врахувати і те, що фінансові, матеріально-технічні та інші видатки держави на адміністрування нового акцизу можуть перевищити доходи від його сплати. Іншою проблемою є те, що запровадження даного акцизу створюватиме нерівні умови торгівлі для дрібних (МАФи) та крупних торговельних пунктів. Слід зазначити, що коаліційна угода не містила положення щодо введення даного виду акцизного податку.

3. Додатково протягом **двох років** після набуття чинності цією Угодою Україна зобов'язана імплементувати **Директиву Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 року щодо загального режиму для підакцизних товарів**, яка відмінняє Директиву 92/12/ЄЕС.

Директива містить загальний механізм встановлення акцизних зборів на товари та послуги, можливість звільнення від акцизних зборів та компенсації акцизних зборів на умовах, що визначаються державами-членами. Відповідно до статті 1 Директиви, підакцизними є спирт та алкогольні напої, тютюнові вироби та енергоносії.

Разом з цим, держави-члени ЄС мають право накладати акцизи також на інші товари, якщо це не суперечить податковому праву Співтовариства. Наведені механізми діють на території Співтовариства в межах митних кордонів, але держави-члени ЄС можуть направити повідомлення (декларацію) про дію Директиви і на свої заморські території.

4. **Директива Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії.**

Для цієї Директиви не визначено чітких термінів імплементатії, натомість зазначено, що її положення мають бути впроваджені поступово, виходячи із майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності, якими вони можуть бути, зокрема, у результаті міжнародних переговорів після 2012 року щодо зміни клімату.

Директива визначає загальні засади, якими повинні керуватися держави-члени ЄС при імплементатії стандартів оподаткування енергетичних продуктів. Положення Директиви охоплюють нафтопродукти, природний газ, вугілля та електроенергію.

Директивою закріплено, що держави-члени ЄС не можуть застосовувати до енергетичних продуктів та електроенергії, визначених цим документом, ставки податків менші ніж ті, які закріплені Директивою. Тобто встановлюються мінімальні рівні оподаткування щодо різних видів пального, вугілля, природного газу та електричної енергії, а також передбачаються умови застосування пільгових ставок оподаткування стосовно цих продуктів.

Директива надає більш сприятливий режим оподаткування для підприємств, які використовують нешкідливі для навколишнього середовища технології, а також компаній, залучених у виробництві сонячної та вітрової енергії.