

платників податків, що дозволить звести подання податкової звітності до одного «кліку», запровадити прогресивну шкалу ставок оподаткування та багато інших речей, які на сьогодні є природними для європейських податкових систем. Однак на сьогодні це є неможливим, у зв'язку із низьким рівнем довіри суспільства контролюючим органам.

Розширення повноважень податкових органів щодо доступу до інформації про рух коштів на банківських рахунках платників податків потребуватиме запровадження дієвих заходів, спрямованих на відновлення довіри до роботи податкових органів (особливо в частині роботи з персональними даними платників податків), та надання суспільству гарантій щодо унеможливлення використання цих розширених повноважень для тиску на окремих платників податків та перешкоджання їх роботі.

Отже реформам податкової політики, яка значною мірою буде стосуватись платників, повинна передувати докорінна перебудова правил та принципів роботи контролюючих органів. На шляху відновлення довіри перший крок повинна зробити Держава і цим кроком повинен стати перехід контролюючих органів на роботу в більшості із знеособленою інформацією про платників податків. Це може бути досягнуто шляхом створення в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою:

- забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків та
- унеможливлення пов'язання такої інформації без декодування з конкретним платником податків.

Персоніфікація (декодування) інформації в системі податкових органів повинна відбуватись за контрольованою процедурою та у чітко визначених законом випадках. Такий підхід до роботи з інформацією про платників податків забезпечить реальний перехід податкових органів на роботу з великими знеособленими масивами даних із застосуванням ризик-орієнтованої системи, сконцентрувати свою роботу на виявленні негативних тенденцій і ризиків в системі оподаткування та як результат здійснення відповідних заходів у виключних випадках, за наявності визначених законодавством ризиків, або за бажання самого платника податків. Крім того, посилення захисту персональних даних через механізм деперсоніфікації цілком узгоджується із правилами, що вже діють в країнах ЄС і які потрібно буде впроваджувати Україні в межах євроінтеграційних реформ (вставка 4.2).

Вставка 4.2.

Узгодження з вимогами ЄС щодо захисту даних

Підхід щодо знеособлення персональних даних застосовується в принципах визначених в Загальному регламенті про захист даних (General Data Protection Regulation, GDPR¹³), який визначає регламент в межах законодавства Європейського Союзу щодо захисту персональних даних усіх осіб у межах Європейського Союзу та Європейської економічної зони.

GDPR забезпечує цілісність і конфіденційність використання ІТ-рішень, які кодують або шифрують ідентифікаційні номери осіб. Як правило, такі ІТ-рішення впроваджуються в секторах, де обробляються найбільш чутливі персональні дані.

¹³ Регламент (ЄС) 2016/679 Європейського Парламенту та Ради від 27 квітня 2016 року «Про захист фізичних осіб при обробці персональних даних і про вільний рух таких даних та про скасування Директиви 95/46/ЄС» (Загальний регламент про захист даних).

Незважаючи на те, що GDPR буде безпосередньо застосовуватися в Україні лише після приєднання, відповідність чинного національного законодавства та/або адміністративної бази вимогам/основним принципам ЄС слід враховувати заздалегідь.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: розробка концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків;
2. Протягом 2024–2025 року: внесення змін до законодавства України в частині встановлення правил використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків;
3. Протягом 2024 року: внесення змін до Стратегії ІТ Мінфіну в частині її узгодження з НСДУ щодо використання даних та доступу до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках із застосуванням підходів з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків;
4. Протягом 2024 року: визначення адміністратора ІТ-платформи, яка буде забезпечувати функціонування окремого захищеного контуру;
5. Протягом 2025–2026 років: створення в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків.

4.2.3(с) Інтеграція інформаційно-комунікаційних систем ДПС із системами ЄС

Проблеми, які потребують вирішення:

Україна підписала угоду з Європейським Союзом про участь у програмі «Цифрова Європа» (2021–2027)¹⁴, яка спрямована на розширення співробітництва між ЄС та Україною у питаннях оподаткування, таких як боротьба з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та агресивним плануванням оподаткування, сприяння обміну інформацією та адміністративному співробітництву, а також передбачає надання Україні підтримки у розробці та функціонуванні центральних ІТ-систем згідно із вимогами ЄС.

Стратегія ІТ ЄС у питаннях, що стосуються оподаткування, базується на Податковому пакеті, який у 2020 році ухвалила Європейська Комісія. Пакет посилює боротьбу з податковими зловживаннями, допомагає податковим адміністраціям йти в ногу з економікою, що постійно розвивається, та полегшує адміністративний тягар для громадян і компаній. Він також забезпечує покращення співпраці з країнами, що не є членами ЄС, та посилює підтримку Єврокомісії країнам, що розвиваються.

Загальні напрямки Стратегії ІТ для податкових органів ЄС передбачають:

¹⁴ Угода між Україною та Європейським Союзом про участь України у програмі Європейського Союзу «Цифрова Європа» (2021–2027) ратифікована Законом від 23 лютого 2023 року № 2926-ІХ.

- створення кращих та більш зв'язаних ІТ-систем, які підтримують податкові органи у впровадженні законодавства ЄС та боротьбі з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та уникненням оподаткування;
- обмін досвідом та навчання для підвищення ефективності та зменшення адміністративного тягаря для громадян та підприємств у транскордонних операціях;
- підтримка конкурентоспроможності, інновацій та нових економічних моделей в ЄС;
- розширення правил європейської податкової прозорості на цифрові платформи та обмін інформацією про доходи, отримані продавцями на цих платформах;
- покращення співробітництва з країнами, що не належать до ЄС, та підтримка країн, що розвиваються, у питаннях оподаткування.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

У періоді з 2024 по 2030 роки, будуть здійснюватися заходи щодо інтеграції інформаційно-комунікаційних систем Державної податкової служби України із системами ЄС, зокрема:

1. Забезпечення інтеграції з Європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів,
2. Підключення України до системи безпекового обміну інформацією між податковими адміністраціями країн ЄС,
3. Інтеграція із системою транскордонних онлайн-продажів B2C, центральною електронною системою платіжної інформації «Central Electronic System of Payment information» (CESOP) для виявлення можливого шахрайства з ПДВ в електронній комерції, що здійснюється продавцями, створеними в інших державах-членах чи країнах, що не входять до ЄС,;
4. Інтеграція з європейською системою моніторингу руху акцизних товарів – «Excise Movement and Control System» (EMCS).

Конкретні терміни виконання цих заходів будуть узгоджуватися із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження.

4.2.4. Організаційні та кадрові заходи ДПС

4.2.4(a) Перегляд організаційної структури ДПС

Проблеми, які потребують вирішення:

ДПС виконала структурний маяк Меморандуму про економічну та фінансову політику з МВФ¹⁵, провела структурну консолідацію у 2020 році, та з 1 січня 2021 року функціонує як єдина юридична особа, що складається з центрального апарату та територіальних органів, утворених як її відокремлені підрозділи (без статусу юридичних осіб) та стала більш гнучкою та ефективною у своїй діяльності. Таке переформатування сприяє запровадженню реформ, в тому числі передбачених НСД, запровадженню єдиної якісної практики адміністрування податків на національному рівні.

На сьогодні ДПС складається з центрального апарату, двадцяти п'яти регіональних головних управлінь, у складі яких діє 527 державних податкових інспекцій з площею офісних приміщень 525 027 кв. м та зі штатною чисельністю 3 115 одиниць, і п'яти

¹⁵ Лист про наміри до МВФ та Меморандуму про економічну і фінансову політику від 2 червня 2020 року № 18124/0/2-20

міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків, як відокремлених підрозділів ДПС зі штатною чисельністю 1 172 одиниць. Хоча подальша консолідація – особливо для адміністрування великих платників податків – є необхідною, створення єдиної юридичної особи стало значним досягненням реформи.

З метою посилення доброчесності, підвищення довіри громадськості до ДПС та створення позитивного іміджу Служби виникла потреба у впровадженні нових механізмів роботи, що ґрунтуються на більш широкому використанні інформаційних технологій, впровадженні аналітичних підходів управління діяльністю, у тому числі через управління комплаєнс-ризиками, організаційній функціональній консолідації податкового органу, визначенні рівномірності функціонального навантаження на працівника органу, відновлення організаційної структури після завершення війни тощо.

Результати проведеної у 2018 році оцінки ефективності підзвітності та прозорості у Державній фіскальній службі України з використанням Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування TADAT засвідчили функціонування відомчого контролю під подвійним підпорядкуванням на регіональному рівні.

До недоліків існуючої організаційної структури можна віднести:

- відсутність єдиної організаційної функціональної консолідації при супроводженні великих платників податків;
- невідповідність територіального розташування та кількості державних податкових інспекцій районам адміністративно-територіальному устрою країни та, відповідно, потребам платників податків, неефективне використання площ офісних приміщень;
- відсутність до 2023 року в системі управління податковими ризиками всього спектру комплаєнс-ризиків (податкових ризиків, що виникають при недотримання платниками податків податкового законодавства). Шляхи вирішення цієї проблеми викладені у підрозділі 4.2.2(а) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)» щодо управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками);
- підпорядкування уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції територіальних органів ДПС керівникам територіальних органів ДПС, що не сприяє ефективному виконанню ними повноважень (ДПС діє як єдина юридична особа) (підрозділ 4.2.1(а) «Антикорупційна програма та протидія випадкам корупції»);
- підпорядкування підрозділів відомчого контролю територіальних органів керівнику такого територіального органу, що не дозволяє таким підрозділам відображати стан організації роботи неупереджено та в повному обсязі.

Для вдосконалення організаційної структури та порядку діяльності ДПС, включаючи вдосконалення механізмів спрямування і координації, визначення потреб в організації функціональної консолідації податкового органу, проведення оптимізації робочих процесів, управління продуктивністю працівників Служби, особливо в процесі реалізації НСДУ виникає необхідність у здійсненні функціонального обстеження ДПС, внесення змін в організаційну структуру ДПС, в тому числі необхідних для впровадження системи управління податковими ризиками (підрозділ 4.2.2(а) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)»), забезпечення гарантій незалежності підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, запровадження ефективної системи відомчого контролю, утворення єдиного офісу по роботі з великими платниками податків, скорочення кількості державних податкових інспекцій тощо.

Очікується, що реформа організаційної структури дасть змогу:

- посилити добросовісність, підвищити довіру громадськості до ДПС та створити позитивний імідж Служби, як ключовий фактор, що визначає ефективність ДПС у виконанні свого завдання зі збору податкових надходжень;
- досягнути кращої консолідованої функціональної організації Служби, в тому числі щодо консолідації міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків з метою оптимізації бізнес-процесів;
- інтегрувати в організаційну структуру ДПС систему управління податковими ризиками в частині організації процесу управління;
- привести мережу окремих структурних підрозділів територіальних органів ДПС (ДП) у відповідність до районів адміністративно-територіального устрою держави;
- забезпечити оптимальне використання наявних матеріальних ресурсів та нерухомого майна ДПС, зокрема площ офісних приміщень та коштів передбачених на їх утримання;
- організувати в центральному апараті ДПС незалежну та ефективну систему запобігання та виявлення корупції під час виконання функцій структурними підрозділами ДПС та територіальними органами ДПС, забезпечити гарантії незалежності уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції;
- підвищити ефективність системи відомчого контролю за дотриманням вимог нормативно-правових актів, розпорядчих та інших документів, виконанням завдань і функцій як з окремих питань так і в цілому структурними підрозділами ДПС та територіальними органами ДПС.
- оптимізувати штатну чисельність апарату ДПС та територіальних органів ДПС, забезпечити ефективне управління продуктивністю працівників Служби.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: запровадження ефективної організаційної структури, що побудована за функціональним принципом:
 - здійснення функціонального обстеження ДПС та її територіальних органів;
 - за результатами проведеного функціонального обстеження затвердження змін до організаційної структури та штатних розписів апарату ДПС та її територіальних органів з метою оптимізації штатної чисельності;
 - здійснення аналізу, формування переліку функцій (процесів) ДПС, в тому числі з урахуванням переліку функцій(процесів) з Реєстру ризиків, який є додатком до Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки, що потребують автоматизації.
2. Протягом 2024 року: забезпечення гарантій незалежності уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, впровадження ефективної системи відомчого контролю стану організації роботи структурних підрозділів ДПС та територіальних органів ДПС:
 - забезпечення внесення пропозицій щодо зміни граничної чисельності працівників апарату ДПС та територіальних органів ДПС шляхом перерозподілу чисельності за рахунок зменшення чисельності територіальних органів в наслідок ліквідації уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції та забезпечення відомчого контролю, та збільшення

- чисельності відповідних підрозділів апарату ДПС, забезпечення їх безпосереднього підпорядкування Голові ДПС;
- забезпечення затвердження та погодження з Міністром фінансів змін до структури територіальних органів ДПС;
 - затвердження змін до організаційних структур та штатних розписів апарату ДПС та територіальних органів ДПС.
3. Протягом 2024–2025 років: регіональна консолідація окремих структурних підрозділів територіальних органів (ДПІ) зі зменшенням площ офісних приміщень:
- здійснення організаційних заходів щодо регіональної консолідації ДПІ, зокрема затвердження нового переліку ДПІ, змін до організаційних структур та штатних розписів територіальних органів ДПС тощо.
4. Протягом шести місяців після припинення військового стану, але не раніше 2025–2026 років: консолідація міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків в єдину організаційну структуру:
- здійснення організаційних заходів щодо консолідації міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків, забезпечення розроблення та погодження з Міністром фінансів структури єдиного офісу по роботі з великими платниками податків, затвердження його організаційної структури та штатного розпису тощо.
5. Протягом трьох місяців після припинення військового стану: розроблення та затвердження Плану відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, в тому числі щодо відновлення роботи офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях.
6. Постійно, починаючи з 2024 року (щорічно): розроблення, затвердження та виконання Плану інформаційної компанії щодо впровадження та реалізації реформ та управління змінами, як викладено у відповідних підрозділах розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування» з метою підвищення рівня довіри громадськості та платників податків до ДПС.
7. Протягом місяці після надходження НСДУ до ДПС на виконання: визначення завдань для державних службовців, які забезпечують розробку (участь у розробці) стратегії розвитку ДПС та плану заходів з її реалізації, та забезпечення їх виконання, у т. ч. щодо виконання НСД.

4.2.4(b) Вдосконалення кадрової політики ДПС

Проблеми, які потребують вирішення:

Стратегічна мета вдосконалення кадрової політики ДПС – посилення кадрового потенціалу податкових органів, створення кваліфікованої, ефективної, злагодженої та мотивованої роботи працівників Служби, що узгоджується із стратегічними цілями ДПС.

На сьогодні ДПС ставить перед собою мету щодо визначення нових підходів до організації управління персоналом в органах ДПС, покращення кадрового менеджменту та підвищення кваліфікації державних службовців, адже проведення прозорої кадрової політики сприяє перетворенню ДПС на службу європейського рівня.

Можливості професійного зростання працівників є ключовим фактором, що визначає найкраще місце для роботи. ДПС необхідно впровадити сучасну модель управління людськими ресурсами, зокрема, на основі компетенцій, що дасть змогу забезпечити більш

якісний відбір персоналу та побудувати більш результативну систему навчання, розвитку та оцінки персоналу. Підвищення рівня компетенцій та створення можливостей для розвитку працівників допоможе реалізувати їх потенціал та надасть ДПС конкурентну перевагу. Процес професійного розвитку та навчання може допомогти підвищити ефективність працівників, а ДПС отримує кваліфікованих працівників, готових вирішувати поточні та майбутні завдання.

В ДПС результати службової діяльності державних службовців щороку підлягають оцінюванню для визначення якості виконання поставлених завдань, в тому числі з метою прийняття рішення щодо преміювання, планування їхньої кар'єри. Оцінювання результатів службової діяльності проводиться на підставі показників результативності, ефективності та якості, визначених з урахуванням посадових обов'язків державного службовця, а також дотримання ними правил етичної поведінки та вимог законодавства у сфері запобігання корупції, виконання індивідуальної програми професійного розвитку.

В свою чергу, такими невирішеними проблемами у кадровій роботі ДПС залишаються:

- низька результативність процесу залучення та відбору персоналу на посади державної служби в органи ДПС, дефіцит необхідних кадрів, у тому числі на деокупованих територіях України. З початку 2023 року фактична чисельність працівників Державної податкової служби зменшилась більше чим на одну тисячу осіб;
- низький відсоток працівників ДПС (20 %), які мають можливість безкоштовно протягом року підвищувати кваліфікацію за професійними (сертифікатними) програмами з метою постійного особистісного та професійного зростання працівників ДПС, враховуючи фактичну чисельність державних службовців ДПС 21,1 тис. працівників та можливості Порталу управління знаннями НАДС з підвищення кваліфікації;
- потреба в залученні міжнародних експертів з метою вивчення та впровадження кращих практик з міжнародного адміністрування податків за напрямками міжнародне оподаткування, антикорупційне законодавство, погашення податкового боргу, управління податковими ризиками, електронний аудит «Е-аудит» тощо;
- відсутність автоматизованого моніторингу виконання завдань і ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності державних службовців;
- потреба в оптимізації робочого процесу працівника за рахунок повної автоматизації процесів документообігу в ДПС.

Очікуваними результатами усунення зазначених проблем у кадровій роботі ДПС буде:

- підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів ДПС;
- підвищення якості та ефективності надання сервісних послуг;
- посилення інституційної спроможності ДПС;
- підвищення рівня професійної компетентності працівників органів ДПС;
- підвищення мотивації працівників органів ДПС, оскільки вони переконуються у важливості своєї роботи та її впливі на розвиток ДПС;
- поліпшення внутрішньої комунікації;

–ефективніше управління ризиками завдяки встановленню правильних ключових показників та їх постійному моніторингу.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Передбачається, що для вдосконалення кадрової політики ДПС необхідно виконання наступних заходів:

1. Постійно, починаючи з 2024 року: визначення потреб у професійному навчанні державних службовців органів ДПС відповідно до індивідуальних програм професійного розвитку державного службовця, підвищення кваліфікації працівників органів ДПС та розвиток професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків, у тому числі щодо реалізації реформ та управління змінами, як викладено у відповідних підрозділах розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування».
2. Постійно, починаючи з 2024 року: розроблення та впровадження моделі управління людськими ресурсами на основі компетенцій:
 - розроблення та видання розпорядчого документу ДПС щодо затвердження компетенцій (як інструмент для членів конкурсних комісій під час відбору на посади державної служби);
 - складання індивідуальних програм професійного розвитку державних службовців ДПС з урахуванням затверджених компетенцій;
 - організація професійного навчання державних службовців ДПС та оцінювання службової діяльності державних службовців на ДПС основі затверджених компетенцій.
3. Постійно, починаючи з 2025 року: проведення навчання працівників ДПС на базі Державного податкового університету (відповідно до бюджетного фінансування):
 - розробка та запровадження спеціальних професійних (сертифікатних) програм підвищення кваліфікації для державних службовців органів ДПС.
4. Протягом 2024–2026 років: вдосконалення управління ефективністю персоналу ДПС:
 - розробка, тестування та впровадження автоматизованого моніторингу виконання завдань і ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності державних службовців;
5. Протягом 2025–2026 років:
 - удосконалення системи електронного документообігу в ДПС.
6. Протягом трьох місяців після припинення військового стану: (одночасно з виконанням заходу щодо розроблення та затвердження Плану відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, передбаченого підрозділом 4.2.4(а) «Перегляд організаційної структури ДПС» розроблення заходів щодо повернення персоналу, його добору до відновлених офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях, повернення на роботу працівників ДПС, які наразі призвані на військову службу.
7. Упродовж кварталу після надходження НСДУ до ДПС на виконання: перегляд завдань і ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності для державних службовців, які забезпечують розробку (участь у розробці) стратегії розвитку ДПС та плану заходів з її реалізації, та забезпечення їх виконання, у т. ч. щодо виконання НСДУ.

4.3. Зміст заходів податкової політики

4.3.1. Реформа спрощеної системи оподаткування

Проблеми, які потребують вирішення:

ССО використовує близько 1,7 мільйона платників податків, які генерують відносно стабільні податкові надходження – близько 0,9 % ВВП у період 2020–2022 років. Спрощена система передбачає необов'язковий режим, за якого платники податків отримують вигоду як від спрощень щодо дотримання вимог законодавства та виконання адміністративних обов'язків, так і від меншого податкового навантаження, яке у випадку застосування 1-ї або 2-ї групи спрощеного режиму оподаткування, не залежить від розміру одержаного доходу і в жодному випадку не залежить від величини отриманого прибутку. Хоча за час свого існування режим зазнав численних змін, його базова концепція залишається в цілому незмінною.

Таблиця 4.3. Кількість платників єдиного податку станом на кінець року (тис. осіб)

Група платників єдиного податку	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (7 місяців)
Група 1	231,5	223,2	226,9	223,3	207,7	206,7
Група 2	645,9	669,1	658,1	622,8	555,3	590,1
Група 3 Фізичні особи (за ставками 3 % / 5 %)	517,1	596,0	645,6	707,5	466,9	500,6
Група 3 Фізичні особи (за ставкою 2%)	x	x	x	x	265,5	247,3
Група 3 Юридичні особи (за ставками 3 % / 5 %)	160,4	165,6	170,3	176,7	191,6	182,6
Група 3 Юридичні особи (за ставкою 2 %)	x	x	x	x	53,2	55,1
Всього	1 554,9	1 653,9	1 700,9	1 730,3	1 740,2	1 782,4

Джерело: ДПС

Хоча ключові питання дизайну спрощеної системи залишаються загалом незмінними кількість платників податку, які застосовують спрощену систему, з кожним роком незмінно зростає. Окрім впливу заходів воєнного стану, зростання ролі ССО можна пояснити двома чинниками: по-перше, зміною основної економічної діяльності суб'єктами господарювання; по-друге, легкою доступністю та привабливістю цього пільгового режиму порівняно зі звичайною податковою системою. Найбільшою групою учасників у групах 1 і 2 є сектори роздрібної та оптової торгівлі, включаючи ремонт автомобілів, на які припадає приблизно дві третини учасників і обсягу обороту. У групі 3 спостерігається галузевий зсув у бік професійних та ІТ-послуг (таблиця 4.4).

Таблиця 4.4. Дані щодо фізичних осіб-підприємців третьої групи спрощеної системи оподаткування, розподіл за галузями (%)

Галузь	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Кількість (%)						
Переробна галузь	5	5	4	4	3	4
Торгівля (та ремонт автотранспорту)	17	16	15	13	11	12
Транспорт	10	10	10	10	8	10

Галузь	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Інформаційні та телекомунікаційні послуги	30	32	34	37	47	37
Нерухомість	6	6	6	6	5	6
Професійна, наукова та технічна діяльність	13	13	13	13	12	14
Адміністративні та допоміжні послуги	4	4	4	4	4	4
Інше	14	14	14	13	11	13
Оборот (%)						
Переробна галузь	7	6	6	5	3	4
Торгівля (та ремонт автотранспорту)	18	16	16	14	7	11
Транспорт	11	10	10	10	6	8
Інформаційні та телекомунікаційні послуги	27	32	34	36	66	52
Нерухомість	5	5	5	4	2	3
Професійна, наукова та технічна діяльність	13	13	13	14	8	10
Адміністративні та допоміжні послуги	5	5	4	4	2	3
Інше	15	14	13	13	6	9

Джерело: дані ДПС.

Система налаштована на механічне розширення, зберігаючи внутрішні суперечності та посилюючи стимули для стратегічної поведінки. По-перше, порогові суми доходу платників єдиного податку з 2021 року індексуються відповідно до розміру МЗП, тоді як поріг реєстрації платника ПДВ – ні, що де-факто робить офіційний поріг ПДВ у 1 мільйон гривень (27 200 доларів США) дедалі неактуальним як параметр політики. Функціонування системи ПДВ також відчуває тиск через масову участь у спрощеній системі оподаткування. Враховуючи широке охоплення, деякі платники ПДВ можуть опинитися в умовах недобросовісної конкуренції з учасниками ССО. У свою чергу, необов'язковість участі в ССО для платників ПДВ 3-ї групи створює для ДПС проблеми з доходами та адмініструванням, оскільки лише обрана група учасників бажає стратегічно брати участь у ССО. Тому необхідно прийняти рішення щодо реєстрації всіх платників ССО в системі оподаткування ПДВ у разі досягнення порогу реєстрації платником ПДВ.

З точки зору оподаткування бізнесу, режим спрощеної системи ставить під загрозу податкові надходження і впливає на прийняття бізнес-рішень. Необов'язковість системи означає, що саме платники податків з найбільшими прибутками мають найбільший стимул обирати цю систему, що де-факто призводить до зменшення їхніх податкових зобов'язань. Можливості заниження податкових зобов'язань у поєднанні із практичною відсутністю обліку руху товарів, високим рівнем готівкових розрахунків при незастосуванні РРО та необов'язковістю документального підтвердження їх походження товарів, що реалізуються через ССО, є сильними стимулами для різних типів платників податків приховувати обсяги оборотів або певні види діяльності під контурами цієї системи з метою реалізації нелегально ввезених або вироблених товарів, а також реальні обсяги готівкових розрахунків з кінцевими споживачами таких товарів.

Наявність тіньового обігу товарів обумовлює існування нерівних конкурентних умов через необхідність виконання платниками, що не мають можливості використовувати ССО, вимог щодо ведення обліку товарів виконання правил реєстрації готівкових розрахунків та, як наслідок, своєчасної та в повному обсязі сплати податків.

Значний фактично не контрольований обсяг торгівлі контрафактним та контрабандним товаром через розгалужену мережу ФОП, які відповідно до вимог законодавства, звільнені від обов'язку вести облік товарних запасів за місцем їх реалізації, практично змушує добросовісний бізнес, який потрапляє в нерівні конкурентні умови з користувачами ССО почати також використовувати ССО або в комбінації із загальною системою оподаткування, коли через зміну структури бізнесу його окремі найбільш прибуткові сегменти переводяться на ССО.

Особливо небезпечним таке структурування бізнесу з використанням можливостей ССО є для намагань держави забезпечити рівні умови оподаткування праці та неформальної зайнятості. В цьому випадку ССО є найбільшим викликом. Численні юридичні особи та фізичні особи обирають використання статусу самозайнятої особи в рамках ССО замість оформлення стандартних трудових відносин.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реформа ССО повинна повернути таку систему в сферу застосування мікро та малим бізнесом (стартапами) та мінімізувати можливості використання переваг та особливостей ССО середнім та великим бізнесом з метою мінімізації сплати податків та/або приховування від оподаткування обсягів реалізації товарів та послуг, в тому числі товарів нелегально ввезених або вироблених, зробити економічно недоцільним використання ССО з метою підміни трудових відносин цивільно-правовими. Тобто реформа ССО повинна підтримати розвиток в Україні мікро та малого бізнесу та усунути можливості викривлення конкурентного середовища великими компаніями за рахунок зловживання перевагами ССО.

Зважаючи на те, що одним з основних побоювань бізнесу пов'язаним із реформуванням ССО є можливе збільшення повноважень та обізнаності контролюючих органів щодо конкретних питань ведення бізнесу платниками податків, а відтак можливого посилення тиску з боку податкових органів на таких конкретних платників податків та підвищення корупційної складової в діяльності контролюючих органів, реформування ССО можливо починати лише після зміни принципів роботи контролюючих органів з платниками податків забезпеченої вжиттям комплексу організаційних та технічних заходів спрямованих на унеможливлення використання працівниками контролюючих органів інформації щодо ведення бізнесу окремими платниками для здійснення тиску на таких платників податку. Тобто реформа ССО може бути розпочата лише після відновлення довіри платників податків до податкових органів шляхом зміни їх роботи з платниками податків, суть якої полягає в переході до роботи в рамках ризик-орієнтованої системи із попередньо знеособленою податковою інформацією без можливості зв'язати її із конкретним платником податків, якщо результати аналітичного дослідження не свідчать про порушення таким платником податкового, або іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган. НСДУ в підрозділі 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» передбачає першочергове проведення функціональної реформи принципів, процедур та технічних засобів роботи податкових органів, які повинні передувати передбаченому поточним пунктом НСДУ реформуванню ССО. Крім того, виконання податковими органами заходів, визначених підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» цієї НСДУ є умовою початку реформи ССО.

Оновлена ССО значно зменшить розмір та сферу її застосування. Цього буде досягнуто завдяки комплексу законодавчих змін, які будуть поетапно впроваджуватися в періоді з 2025 до 2027 року. Однак, такі зміни до законодавства будуть запроваджені не раніше року наступного за тим, в якому будуть вважатися виконаними заходи, визначені

підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках».

Буде скасовано інститут реєстрації фізичної особи – підприємця. Статус фізичної особи – підприємця буде набуватись фізичною особою автоматично за заявочним принципом шляхом відкриття в банківській установі рахунку із статусом «для ведення підприємницької діяльності». Із закриттям такого рахунку, його власник автоматично буде втрачати статус підприємця та право оподатковувати певну частину своїх доходів від ведення бізнесу за правилами та ставками передбаченими для підприємницької діяльності. Всі доходи фізичних осіб отримані поза межами підприємницької діяльності, крім тих, що прямо передбачені Податковим кодексом України, підлягатимуть оподаткуванню за загальною ставкою податку на доходи фізичних осіб, передбаченою Податковим кодексом України. Ці зміни можуть бути запроваджені не раніше року наступного за тим, в якому будуть вважатися виконаними заходи, визначені підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» НСДУ.

Реформа буде спрямована на імплементацію наступних змін, у порівнянні з чинною чинною моделлю ССО:

1. Протягом перехідного періоду, який триватиме три роки ставки єдиного податку (відсотки від обсягу отриманого доходу) для юридичних осіб третьої групи будуть поступово збільшуватися до значення яке буде еквівалентним розміру звичайної ставки податку ПнП (18 % від обсягу прибутку до оподаткування), передбаченої Податковим кодексом України. Перехідні та остаточне значення ставок єдиного податку в перехідному періоді підлягатимуть додатковому обговоренню та визначенню в змінах до Податкового кодексу України. Метою такого заходу є заохочення юридичних осіб до поступового протягом трьох років самостійного переходу на загальну систему оподаткування з урахуванням фінансового стану кожного окремого підприємства та його господарських потреб. Після закінчення перехідного періоду для юридичних осіб буде встановлено заборону для перебування на спрощеній системі оподаткування.
2. Друга та третя групи ССО для фізичних осіб-підприємців будуть об'єднані в одну групу (далі – об'єднана друга група), і всі платники податку, які перебуватимуть на цій об'єднаній системі, сплачуватимуть податок від обсягу отриманого доходу на основі диференційованої шкали ставок. Ця шкала буде передбачати мінімальну ставку в розмірі 3 % для торговельної діяльності та міститиме градацію ставок до 17 % для низки послуг (з метою заохочення добровільного переходу на загальну систему оподаткування доходів фізичних осіб). Введення диференційованих ставок для окремих видів діяльності, в тому числі послуг, передбачатиме поступове їх підняття протягом трьох років з попереднім обговоренням та визначенням в змінах до Податкового кодексу України.
3. Перелік видів діяльності, дозволених для участі в першій групі ССО, буде переглянутий з метою скорочення за рахунок високомаржинальних видів бізнесу. Підхід до оподаткування буде переглянуто: буде скасовано фіксований розмір податку та застосовано виключно податок з фактично отриманого доходу, передбачатиметься введення в перехідному періоді застосування максимальних ставок єдиного податку, передбачених для певного виду діяльності після закінчення перехідного періоду, для платників, які не застосовуватимуть РРО або ПРРО.
4. До платників ССО об'єднаної другої групи буде обов'язковим застосування реєстраторів розрахункових операцій (класичних РРО чи програмних РРО).

5. Поріг реєстрації платником ПДВ¹⁶ буде ефективно застосовуватися до всіх платників ССО, що забезпечить реєстрацію всіх платників першої групи та об'єднаної другої групи ССО в системі оподаткування ПДВ у разі досягнення такого порогу.
6. Для селянських фермерських господарств (фізичних осіб), які залишаться в режимі четвертої групи ССО, базу оподаткування буде розширено з року, у якому буде запроваджено оподаткування землі на основі її масової оцінки.
7. Для виробників сільськогосподарської продукції (юридичних осіб) ставки єдиного податку протягом трьох років будуть переглянуті в бік збільшення до розміру еквівалентного загальному значенню ставки податку ПнП. Метою такого заходу є заохочення юридичних осіб до поступового протягом трьох років самостійного переходу на загальну систему оподаткування з урахуванням фінансового стану кожного окремого підприємства та його господарських потреб. Після закінчення перехідного періоду для юридичних осіб буде встановлено заборону для перебування на спрощеній системі оподаткування.
8. Будуть скасовані виключення стосовно можливості ведення господарської діяльності без обов'язку здійснювати облік та документально підтверджувати походження товарів, що знаходяться в реалізації. Такий облік буде максимально спрощеним, але обов'язковим незалежно від організаційно-правової форми та/або виду діяльності платника податків.

Умови, які мають бути виконані для початку реформ:

Виконання ДПС заходів, визначених підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках», які стосуються реформи податкового адміністрування в частині забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах ДПС зокрема, шляхом переходу на аналітичну роботу із знеособленими масивами даних (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).

4.3.2. Зміна моделі оподаткування доходів фізичних осіб

Проблеми, які потребують вирішення:

Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок завдяки використанню системи податкових пільг та вирахувань є ключовими інструментами політики для досягнення ефективного перерозподілу між фізичними особами та домогосподарствами. Крім того, оподаткування праці (ПДФО) та система пенсійного страхування (ЄСВ) можуть значною мірою впливати на заохочення до праці, а отже, і на пропозицію робочої сили для відновлення та розвитку. Разом із тим, розподіл частки податку на доходи фізичних осіб на користь місцевих громад суттєво впливає на їхні доходи, а соціальний внесок є наріжним каменем фінансування соціальних та пенсійних виплат, а відтак інструментом підтримки платоспроможності частини населення, яка у зв'язку із віком припинила активну трудову діяльність.

¹⁶ Відповідно до чинної редакції підпункту 181.1 статті 181 Податкового кодексу України особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V Податкового кодексу України, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ). Станом на 1 січня 2024 року ця вимога не поширюється на платників єдиного податку першої–третьої груп.

Таблиця 4.5. Надходження ПДФО, військового збору та ЄСВ
за 2018–2023 роки (млрд грн)

Вид платежу	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (9 місяців)
ПДФО на заробітну плату та грошове забезпечення	186,66	224,41	242,10	286,69	358,36	296,67
в т. ч. на ЗП найманих працівників	175,18	209,01	223,87	267,17	246,41	192,14
на грошове забезпечення військовослужбовців	11,86	15,40	18,24	19,52	111,95	104,53
ПДФО з інших доходів	24,32	28,63	29,08	34,48	28,65	28,37
Військовий збір	18,72	22,43	23,93	28,61	33,66	27,19
Загалом ПДФО та військовий збір	229,90	275,46	295,11	349,79	420,67	352,23
ЄСВ на заробітну плату	202,6	241,0	259,8	309,1	284,6	215,09
ЄСВ на грошове забезпечення військовослужбовців	13,75	17,89	20,97	21,97	127,65	118,64
ЄСВ самозайнятих осіб (загальна та спрощена система оподаткування)	10,18	12,30	11,82	15,90	11,60	8,5
з них платники єдиного податку	9,01	11,01	10,71	14,69	8,83	6,7
ЄСВ, інше (особами, які провадять незалежну професійну діяльність та особи, які беруть добровільну участь)	0,35	0,38	0,36	0,39	0,30	0,29
Загалом ЄСВ	228,03	273,48	294,38	349,04	425,25	343,26

Джерело: дані ДПС.

Податок на доходи фізичних осіб в Україні не має прогресивності та базується на фіксованій ставці 18 %, запровадженій у 2016 році. Її запровадження було обумовлено неможливістю ефективного контролю за реальними доходами фізичних осіб через відсутність у контролюючих органів отримувати від банків інформацію про фактичні обсяги надходжень коштів на рахунки платників податків. Така обмеженість функціоналу податкових органів за наявності (до 2016 року) прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб обумовила наявність розгалужених схем приховування (заниження) реальних обсягів доходів громадян та, як наслідок, ухилення від оподаткування особливо платників із значними доходами. Таким чином, просте введення прогресивної шкали в оподаткуванні ПДФО без зміни інструментів адміністрування цього податку не є ефективним.

Слід зазначити, що застосування запровадженої з 2016 року базової ставки податку у розмірі 18 %, замість малопрогресивної шкали оподаткування за ставками 15 % і 20 %, позитивно вплинуло на надходження податку до бюджету.

Так, у 2016 році при застосуванні ставки податку у розмірі 18 % надходження податку склали 106,1 млрд грн, що на 32,6 млрд грн більше ніж у 2015 році за ставками 15 % і 20 % (73,5 млрд грн).

Таблиця 4.6. Структура діапазонів заробітної плати

Межі діапазону заробітної плати, тис. грн	2021			2022			2023 (6 місяців)		
	Кількість працюючих	Середня ЗП по діапазону, тис. грн	Питома вага, %	Кількість працюючих	Середня ЗП по діапазону, тис. грн	Питома вага, %	Кількість працюючих	Середня ЗП по діапазону, тис. грн	Питома вага, %
від 0 до 6,7	1 853 429	5	18,87	1 990 048	3	23,05	1 474 971	3	19,93
від 6,7 до 20,1	5 809 131	11	59,13	4 182 603	11	48,45	3 948 606	11	53,35
від 20,1 до 100,5	2 086 502	33	21,24	2 270 520	40	26,30	1 888 728	34	25,52
від 100,5 до 200,0	57 131	134	0,58	166 038	129	1,92	74 453	131	1,01
понад 200,0	17 560	584	0,18	24 242	483	0,28	14 190	648	0,19
Всього	9 823 753	x	100,00	8 633 451	x	100,00	7 400 948	x	100,00

Джерело: дані Пенсійного фонду України.

Податковим та соціальним законодавством України для малозабезпечених громадян передбачено низку пільг, вирахувань та видів соціальної допомоги. Система соціальних базових пільг передбачена для малозабезпечених осіб. Розмір таких пільг прямо залежить від індивідуального статусу отримувача (працевдатні, непрацевдатні, тощо). Право на соціальні виплати та податкові пільги та вирахування мають лише особи з доходами, меншими за 1,4 прожиткового мінімуму. З одного боку це є намаганням зменшити фінансове навантаження на найнезахищеніші верстви населення, а з іншого, що призводить до різкого зростання ефективних граничних податків на нижньому перехідному рівні оподаткованого доходу, що потенційно може дестимулювати пропозицію офіційної праці з низьким рівнем оплати.

Таблиця 4.7. Дані про кількість фізичних осіб, які скористалися податковою соціальною пільгою

Податкова соціальна пільга	2019	2020	2021	2022	2023 (6 місяців)	2023 (9 місяців)
Кількість фізичних осіб	1 549 618	1 587 548	1 378 831	1 172 956	610 299	741 195

Джерело: дані ДПС.

Податковим законодавством України дозволяється фізичним особам зменшити їх загальний річний оподатковуваний дохід, одержаний за наслідками звітного податкового року у вигляді заробітної плати, на суму документально підтверджених витрат. До витрат відносяться: частина суми процентів, за користування іпотечним кредитом; благодійні внески на користь неприбуткових організацій; суми коштів, сплачені на користь закладів освіти за навчання; страхові внески за договорами довгострокового страхування життя тощо.

Загальна сума податкової знижки, нарахована фізичній особі у звітному податковому році, не може перевищувати суму річного загального оподаткованого доходу платника податку.

Таблиця 4.8. Дані про кількість фізичних осіб та суми задекларованих до повернення сум податку на доходи фізичних осіб

Показники	Рік, в якому задекларовано право на податкову знижку				
	2019	2020	2021	2022	2023 (10 місяців)
Кількість осіб, якими заявлено право на податкову знижку	143 048	147 270	156 364	112 156	79 723
Сума податку на доходи фізичних осіб, задекларована до повернення (тис. грн)	265 668	323 797	469 211	416 552	316 075

Джерело: дані ДПС.

Крім того, серйозну проблему для ефективного оподаткування найманої праці створює чинна на сьогодні в Україні спрощена система оподаткування (ССО), оскільки багато платників податків вважають привабливим обрати для своїх найманих працівників статус самозайнятих осіб на ССО замість стандартного трудового договору. Це відбувається як через простоту роботи за ССО, так і через низьку ставку (5 %) оподаткування доходу фізичної особи в межах ССО у порівнянні із ставкою оподаткування ПДФО (18 %) та військовим збором (1,5 %) такого ж доходу найманого працівника. Крім того, платники єдиного податку, які наймають персонал, не мають стимулу укласти з ним трудові договори, оскільки вартість оплати роботи такого персоналу не вираховується з бази оподаткування єдиним податком, а сама зарплата найманих працівників підлягає оподаткуванню за загальною ставкою ПДФО (18 %) та військового збору (1,5 %). Таким чином, реформування оподаткування доходів фізичних осіб не буде ефективним без реформи ССО, напрямок якої викладено в підрозділі 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування».

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем передбачено низку реформ, спрямованих на посилення прогресивності ПДФО та кращий захист його бази у післявоєнний період. Цього буде досягнуто завдяки комплексу законодавчих змін, які поетапно впроваджуватимуться в періоді з 2025 до 2027 року. Однак, такі зміни до законодавства будуть запроваджені не раніше року наступного за тим, в якому будуть вважатися виконаними заходи, визначені підрозділами 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування» та 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках», які стосуються реформи ССО та реформи податкового адміністрування в частині забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах ДПС (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).

1. Реформа буде спрямована на імплементацію наступних змін, у порівнянні з чинною моделлю ПДФО:

- Відновлення прогресивної шкали ставок з однією або двома значно вищими ставками ПДФО для частини доходу осіб з високими доходами, що перевищують встановлений Законом рівень;
- Заміна мінімального неоподаткованого доходу на надання персональної соціальної допомоги особам з низьким рівнем доходу;
- Перегляд пільг з ПДФО, спеціальних умов оподаткування та виключень з податкової бази з метою їх раціоналізації та впорядкування;
- Впровадження ефективної стимулюючої системи податкових вирахувань (повернень сплачених податків) пов'язаних із витратами платників податків

офіційно отриманого доходу, або його частини на заходи пов'язані з розвитком особистого трудового потенціалу, навчанням дітей, створення або розширенням власного бізнесу, самостійне поліпшення житлових та побутових умов, лікування та інше.

2. Заходи реформи ПДФО будуть узгоджуватися за змістом та у часі із заходами реформи ССО, як зазначено в підрозділі 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування» з метою обмеження зловживань та зменшення стимулів для підміни офіційних трудових відносин цивільно-правовими відносинами із фіктивними самозайнятими особами.
3. Передбачається, що паралельно з впровадженням реформи ПДФО будуть запроваджені зміни до законодавства, відповідно до яких контролюючим органам буде надано можливість посилити контроль за доходами та витратами фізичних осіб шляхом наданням контролюючим органам доступу до банківської інформації про рух коштів на рахунках платників податків.

Умови, які мають бути виконані для початку реформ:

1. Виконання заходів, визначених підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках», які стосуються реформи податкового адміністрування в частині забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах ДПС (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).
2. Розробка ЦОВВ, до повноважень яких законом віднесено формування політики в сфері соціального забезпечення, підтримки ветеранів війни та осіб, постраждалих внаслідок воєнних дій, збройної агресії (Мінсоцполітики, Мінветеранів, Пенсійним фондом, тощо), стратегічних документів, які будуть містити оцінки витрат на соціальну сферу у періоді післявоєнного відновлення та пов'язані з ними потреби в доходах бюджету після завершення (припинення) воєнного стану (з особливим акцентом на пенсійне забезпечення, підтримку учасників бойових дій, осіб з інвалідністю, учасників війни, членів сімей загиблих тощо).

4.3.3. Удосконалення законодавства щодо оподаткування прибутку підприємств

4.3.3(a) Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу

Проблеми, які потребують вирішення:

Податок на прибуток підприємств (ПнП) є важливим джерелом надходжень. У 2022 році надходження від ПнП становили 2,7 % ВВП, що становить близько 10 % від загальних податкових надходжень. За останні 20 років надходження від ПнП знизилися, їх максимум дорівнював 5,3 % ВВП у 2005 році.

Таблиця 4.9. Тенденції надходжень від податку на прибуток підприємств, 2018–2022 (млн грн)

Категорії платників	2018	2019	2020	2021	2022
Державні підприємства	17 443,4	18 531,7	19 963,6	6 034,8	7 102,5
Комунальні підприємства	398,1	375,3	605,3	341,6	1 306,8
Постійні представництва	11 609,3	15 535,8	14 796,4	20 912,7	17 636,0

Категорії платників	2018	2019	2020	2021	2022
Іноземні юридичні особи	5 701,6	5 213,4	8 258,5	11 392,6	5 041,6
Банківські установи	2 411,7	6 169,9	7 873,3	8 314,1	12 394,6
Страхові організації	1 117,5	1 348,6	1 673,8	1 653,8	2 042,8
Інші платники ПнП	67 166,6	69 647,9	64 645,0	114 355,7	84 252,6
Інші фінансові установи	256,5	414,1	604,0	787,4	677,9
Резиденти «Дія-Сіті»	–	–	–	–	0,2
Лотереї та азартні ігри	77,6	80,2	51,8	51,8	106,8
Всього	106 182,3	117 316,8	118 471,8	163 844,5	130 561,8

Джерело: дані ДПС.

Протягом 2021 – 2022 років в Україні було запроваджено декілька спеціальних режимів в межах чинної моделі ПнП, метою яких є стимулювання секторальних або регіонально орієнтованих інвестицій. Два з цих режимів ще не набули практичного застосування, зокрема через агресію російської федерації, а саме: «Інвест-няня» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах» (таблиця 4.10).

Таблиця 4.10. Чинні пільгові режими щодо ПнП

Пільговий режим ПнП	Інформація про застосування
«Дія-Сіті»	Початок дії: з 1 січня 2022 року. Термін дії: не обмежений, але не менш як на 25 років з дня внесення до реєстру Дія Сіті запису про першого резидента Дія Сіті. Призначення: Стимулювання діяльності у сфері комп'ютерного програмування, консультування з питань інформатизації, діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням, видання комп'ютерних ігор та інших програм, надання програмних продуктів у режимі «онлайн», освітня діяльність у галузі ІТ, кібербезпека проектування, виробництво безпілотних повітряних суден (літальних апаратів) та/або безпілотних водних (надводних, підводних) суден (апаратів) та/або безпілотних наземних транспортних засобів (апаратів, комплексів, платформ), комплектувальних виробів до зазначених суден, засобів (апаратів, комплексів, платформ), їх технічне обслуговування та ремонт, тощо. Для того, щоб бути зареєстрованим резидентом Дія Сіті суб'єкт господарювання має відповідати низці критеріїв. Преференції в частині ПнП: Резиденти Дія Сіті можуть самостійно обрати один із двох варіантів оподаткування своїх доходів: ПнП на особливих умовах (за ставкою 9 % до бази оподаткування, яка визначається на підставі операцій із розподілу прибутку та операцій, які прирівнюються до такого розподілу) або ПнП на загальних підставах (за ставкою 18 %). Кількість платників: Всього станом на 01 грудня 2023 року обліковується в реєстрі Дія-сіті 722 юридичних осіб. 329 резидентів Дія-сіті (45,6 %) перебувають на особливих умовах оподаткування ПнП.
«Індустріальні парки»	Початок дії: з 19 липня 2022 року. Термін дії: не менше 10 років, починаючи з першого числа першого місяця календарного кварталу, що визначений платником податку – учасником індустріального парку у поданій заяві. Призначення: Стимулювання створення в Україні індустріальних парків у сферах переробної промисловості, збирання, оброблення й видалення відходів, відновлення матеріалів. Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом 10 послідовних років, визначених платником податку.

Пільговий режим ПнП	Інформація про застосування
	Кількість платників: Всього станом на 01 листопада 2023 року до Реєстру індустріальних (промислових) парків включено 70 індустріальних парків, у 37 із них визначено керуючі компанії, у 10 з них 23 учасника. Один учасник індустріального парку декларує пільгу з ПнП, починаючи з 2023 року.
«Інвест-няня»	Початок дії: з 13 січня 2021 року. Термін дії: до 01 січня 2035 року. Призначення: Стимулювання українських та закордонних інвесторів до розвитку проєктів із значними інвестиціями (від 12 млн євро) і тривалістю реалізації до 5 років у сферах переробної промисловості, видобутку корисних копалин для подальшого збагачення, поводження з відходами, транспорту, логістики, освіти, охорони здоров'я тощо. Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом п'яти послідовних років, визначених платником податку, але не раніше початку функціонування таких об'єктів інвестування та за умови виконання інвестором своїх зобов'язань за спеціальним інвестиційним договором. Кількість платників: Мінекономіки отримано 5 заявок на реалізацію інвестиційних проєктів (в тому числі 2 – у 2022 році), але активні проєкти призупинені або не розпочаті через агресію російської федерації.
«Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах»	Початок дії: з 01 січня 2022 року. Термін дії: до 01 січня 2037 року. Призначення: Стимулювання розвитку шахтарських регіонів. Режимом можуть скористатися переробні підприємства, утворені після 1 січня 2022 року, місцем податкової адреси і здійснення діяльності яких є населені пункти згідно переліку, визначеного Податковим кодексом України. Такі підприємства мають відповідати низці інших критеріїв (зокрема щодо максимального обсягу річного доходу (не більше 40 млн грн) та мінімальної середньооблікової кількості працівників (не менше 10 осіб). Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП на весь період дії режиму за фактом реєстрації платника податку у відповідному регіоні. Кількість платників: Не подано заяв на реєстрацію через агресію російської федерації.

Джерело: дані ДПС, інформація Мінекономіки, аналіз Мінфіну.

Ця НСДУ підкреслює важливість залучення як внутрішніх, так і іноземних інвестицій не тільки для цілей післявоєнного відновлення, але і в більш загальному сенсі для стимулювання економічного зростання. Разом із тим, важливим пріоритетом податкової політики для післявоєнної відбудови є економічно ефективно використання податкових стимулів. У випадку із пільговими режимами, переліченими у таблиці 4.10 це означає, що їх наявність має бути одним із вирішальних факторів, які впливають на рішення інвесторів щодо здійснення інвестицій в обсягах та за напрямками, визначеними законом. Інакше їх збереження вважатиметься надлишковим і буде призводити лише до зменшення бюджетних надходжень та збільшення витрат на податкове адміністрування. З огляду на це слід звернути особливу увагу на наслідки впровадження Двокомпонентного рішення (Two Pillars solution), як глобальних домовленостей між понад 130 країн-членів Інклюзивної платформи з BEPS (підрозділ 4.3.3(с) «Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення»).

Серед іншого Двокомпонентне рішення передбачає впровадження загального підходу, згідно з яким країни повинні визнати прийняття та застосування правил Глобального мінімального податку (далі – ГМП) у розмірі 15 %. Як наслідок, після

запровадження цих правил на рівні країн-учасниць домовленостей, несплата податку чи його сплата за ставкою, нижчою за зазначену мінімальну ставку податку в країні резидентства дочірньої компанії міжнародної групи компаній, буде давати підстави для стягнення до додаткового («доповнюючого до мінімального рівня») податку в країні резидентства материнської компанії такої групи. Відповідно, нівелюється головна перевага такої пільги при прийнятті рішення щодо здійснення чи збереження інвестиції у заснування чи розвиток відповідної дочірньої компанії, незважаючи на значний негативний вплив на податкові надходження до бюджету України.

Всі великі економіки, з якими Україна має торговельні відносини, приєдналися до Угоди про ГМП і цей механізм почне впливати на компанії в Україні з 2024 року, незалежно від позиції України щодо багатосторонніх угод у рамках Інклюзивної платформи. Очікується, що близько 1 300 українських дочірніх компаній міжнародних груп компаній зазнають впливу правил ГМП з 2024 року.

Хоча загальна ставка ПнП в Україні у розмірі 18 % є вищою за узгоджену мінімальну ставку податку у розмірі 15 % (без урахування пільг), ефект від застосування податкових стимулів, передбачених в межах режимів «Інвест-няня», «Індустріальні парки» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах», полягатиме в тому, що дочірні підприємства міжнародних груп компаній, які здійснюють діяльність в Україні, часто матимуть ПнП нижче мінімального рівня. Це ж стосується і пільгової ставки у рамках режиму «Дія-Сіті» – низька ставка, що застосовується до розподіленого прибутку, також дозволить іншим країнам стягувати додатковий податок з прибутку, отриманого в рамках цього режиму¹⁷. Тобто частина наданих в Україні податкових пільг може бути використана іншими країнами, які застосовують мінімальний податок до низько оподатковуваних прибутків в Україні.

З іншого боку, типові правила ГМП розрізняють тимчасові та постійні зміни бази корпоративного оподаткування або відповідного податкового зобов'язання. Прискорена амортизація та повне врахування вартості капітальних витрат у витратах періоду (миттєва повна амортизація) – це податкові стимули, що базуються на витратах, які є тимчасовими змінами бази оподаткування (переносять момент оподаткування в часі). Такі стимули не викликають конфліктів з правилами ГМП на відміну від заходів, що базуються на доходах, – податкових звільнень, які є постійними змінами.

Таким чином, розширення застосування податкових стимулів, що базуються на витратах дозволило б краще спрямувати обмежені ресурси бюджету та забезпечити збереження пільг з ПнП в Україні у світлі нового глобального мінімального податку. Це також матиме позитивний ефект для всіх платників ПнП та узгоджується із цілями та принципами НСДУ (вставка 4.3).

Вставка 4.3.

Переваги миттєвої амортизації для платників ПнП

Дозвіл платнику податків вираховувати всю вартість придбаного активу відразу (миттєва повна амортизація) має наступні переваги:

1. Зменшуються витрати часу на дотримання нормативних вимог. Це простіше порівняно зі загальними правилами, відповідно до яких платники податку повинні відстежувати амортизаційні відрахування.

¹⁷ ОЕСР. Податкові виклики, що виникають у зв'язку з цифровізацією економіки – правила глобальної моделі протидії розмиванню бази оподаткування (другий компонент): Інклюзивна платформа з BEPS, 2021 рік.

2. Цей механізм пропонує пряме вирішення податкових проблем, спричинених інфляцією. Адже, чиста теперішня вартість амортизаційних відрахувань, за визначенням, дорівнюватиме 100 %, що також підвищує податкову визначеність для компаній, які планують інвестувати в Україну.
3. Повна амортизація вигідна всім платникам податків незалежно від розміру, тому що вона надається стосовно конкретних активів і не залежить від суб'єктивних факторів, таких як попередні умови відбору інвесторів, які мають право на преференцію. Це зменшує простір для дискреційних рішень і пов'язаних з ними можливостей для корупції, а також сприяє справедливому ставленню до платників податків.
4. Суттєво спрощується доступ до пільги для платників податку, які на сьогодні не мають на неї права, але інвестиційна діяльність яких важлива для розвитку економіки окремих регіонів та України в цілому.
5. Цей інструмент буде менш спотворюючим щодо інвестиційних рішень, особливо якщо він буде доступним для широкого спектру активів і залежатиме лише від певних, загальних для всіх платників податку, правил. Такий механізм пов'яже надану пільгу безпосередньо із здійсненими інвестиціями.

Впровадження повного вирахування витрат на основні виробничі засоби матиме помірну вартість для бюджету – на рівні 0,3–0,6 % ВВП¹⁸. Набір активів, до яких можна застосувати цей механізм, може бути звужений, щоб обмежити вартість для бюджету.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем передбачено низку реформ, спрямованих на захист та розширення податкової бази ПнП, з одночасно забезпечуючи привабливе середовище для інвесторів у періоді повоєнного відновлення. Наразі ці реформи заплановані до впровадження з 2024 року і передбачають наступне:

1. Переглянути режими інвестиційного стимулювання з метою скасування пільг з ПнП. Визначити новий підхід, що базується на витратах шляхом запровадження норм щодо повного вирахування витрат (миттєвої амортизації).
2. Визначити перелік активів, щодо яких можуть застосовуватися правила миттєвої амортизації, зосередившись на тих, які є критично важливими для виробничого сектору (машини та обладнання), але при цьому не обмежуючи застосування цієї податкової пільги лише для цього сектору.
3. Утриматися від запровадження вузько спрямованих та дорогих інвестиційних податкових пільг у короткостроковій перспективі; у середньостроковій перспективі, якщо буде прийнято рішення про запровадження цільових податкових субсидій у сферах, де є чітко визначені позитивні зовнішні фактори (наприклад, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, «зелений» перехід тощо), розглянути можливість використання верхнього ліміту, обмеживши пільгу певним відсотком від загальних податкових зобов'язань платника податків, щоб гарантувати, що ефективні податкові ставки бенефіціарів і надалі залишатимуться вище 15 % мінімальної ставки оподаткування.

4.3.3(b) Приведення правил корпоративного оподаткування у відповідність до законодавства ЄС

¹⁸ Енріко Аав, Ян Лоспрік, Чарльз Дженкінс, Ален Джуспен, Пітер Маллінз, Джон Райан і Роберто Шатан. Україна на шляху до Національної стратегії доходів. МВФ. Травень 2023 року.

Україна в рамках євроінтеграційного курсу зобов'язана буде забезпечити узгодженість національного законодавства із п'ятьма Директивами Ради ЄС у сфері корпоративного оподаткування, які визначають:

1. правила оподаткування дивідендів, що застосовуються до материнських компаній та дочірніх компаній із різних держав-членів ЄС (підрозділ 4.3.3(b)(i) «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);
2. правила оподаткування, що застосовуються до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями із різних держав-членів ЄС (підрозділ 4.3.3(b)(i) «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);
3. правила оподаткування, що застосовуються до злиття, поділу, частковий поділ, передачу активів та обмін акціями стосовно компаній із різних держав-членів ЄС тощо (підрозділ 4.3.3(b)(i) «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);
4. правила протидії практикам ухилення від сплати податків (підрозділ 4.3.3(b)(ii) «Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків» щодо впровадження відповідних правил Україною);
5. правила щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп в межах ЄС (підрозділ 4.3.3(c) «Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення» щодо впровадження відповідних правил Україною);

При розробці та вдосконаленні податкової політики країни-члени ЄС також повинні враховувати інші правила, які можуть впливати на корпоративне оподаткування, зокрема, правила щодо:

- державної допомоги;
- вирішення спорів (підрозділ 4.3.4(a)(iii) «Вирішення спорів: застосування процедури взаємного узгодження» щодо впровадження відповідних правил Україною);
- адміністративного співробітництва у галузі оподаткування, зокрема щодо обміну податковою інформацією (підрозділ 4.2.2(d) «Обмін інформацією для податкових цілей» щодо впровадження відповідних правил Україною).

4.3.3(b)(i) Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій

Проблеми, які потребують вирішення:

Директива про материнські та дочірні компанії (Директива Ради ЄС 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року «Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів») вимагає звільнення від оподаткування дивідендів, що виплачуються дочірніми компаніями материнським компаніям у межах ЄС, за умови дотримання певних умов, таких як відсутність звільнення такого доходу від оподаткування на рівні компанії-одержувача та певний мінімальний рівень володіння. Згідно з податковим законодавством України дивіденди, що виплачуються юридичними особами-резидентами іншим юридичним особам-резидентам, звільняються від сплати ПНП, тоді як дивіденди, що виплачуються юридичним особам-нерезидентам, підлягають оподаткуванню податком на доходи нерезидентів у джерела

виплати. Дивіденди, отримані від нерезидентів, не включаються в об'єкт оподаткування платника ПнП в Україні за умови, що доля участі в капіталі нерезидента становить щонайменше 10 % протягом календарного року та такий нерезидент не входить (не зареєстрований) у державах (на територіях), що включені до переліку держав (територій) для цілей контролю за трансфертним ціноутворення (крім держав (територій), з якими є чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування доходів).

Директива про відсотки та роялті (Директива Ради ЄС 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року «Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів») вимагає, щоб транскордонні виплати відсотків та роялті між компаніями групи, розташованими в ЄС, не підлягали оподаткуванню, за умови, що отримувач є бенефіціарним власником такого доходу та відповідності мінімального рівня володіння. Податкове законодавство України передбачає утримання податку на доходи нерезидента з процентів, дивідендів та роялті з джерелом виплати з України за загальною ставкою 15 %. Однак договори про уникнення подвійного оподаткування передбачають випадки, коли ця ставка може бути нижчою. Тоді, за дотримання низки вимог, визначених Податковим кодексом України та відповідною угодою, податковий агент при виплаті застосовує таку знижену ставку.

В таблиці 4.11 наведені історичні данні щодо розміру податку з доходів нерезидентів з виплат на користь нерезидентів, що зареєстровані в країнах-членах ЄС, у вигляді дивідендів, роялті та процентів, сплачених податковими агентами за період 2020–2022 років (за даними податкової звітності з ПнП). За порівняльними показниками цього періоду (і при збереженні такої ж економічної активності українських компаній), реалізація Директиви про материнські та дочірні компанії була б пов'язана із втратами доходів бюджету у сумі більш ніж 3,8 млрд грн, а у випадку із Директивою про відсотки та роялті такі втрати перевищили б 1,7 млрд гривень.

За досвідом країн, що приєдналися до ЄС (розширення ЄС, яке відбувалося у 2004-му, 2007-му, 2013-му роках) Україні доцільно вести перемовини щодо перехідного періоду для імплементації їх вимог.

Таблиця 4.11. Розмір податку з доходів нерезидентів, утриманий з виплат на користь нерезидентів, що зареєстровані в країнах-членах ЄС за період 2020–2022 років (млрд грн)

Назва країни	Дивіденди		Роялті		Проценти	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Кіпр	1 379,8	3 149,2	99,8	140,8	488,3	722,0
Німеччина	678,0	678,6	31,7	25,0	62,0	34,3
Нідерланди	238,8	243,5	8,3	19,1	88,9	229,7
Австрія	256,1	205,0	10,4	3,3	13,5	10,1
Словаччина	4,6	166,1	1,3	0,6	0,8	2,2
Франція	57,7	63,9	9,7	21,0	17,0	11,4
Данія	28,0	63,2	15,0	13,9	7,8	4,7
Чехія	31,5	33,5	8,2	9,7	3,1	5,2
Угорщина	2,0	62,9	5,8	1,7	4,0	2,5
Польща	61,6	0,0	18,0	36,5	14,0	13,5
Люксембург	39,0	15,8	3,3	219,3	82,0	123,5
Португалія	0,0	52,2	0,5	0,4	0,0	1,1
Словенія	13,7	28,6	0,5	0,6	2,1	2,3

Назва країни	Дивіденди		Роялті		Проценти	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Литва	11,5	17,4	0,5	1,6	11,0	12,2
Швеція	8,6	17,9	5,3	5,7	4,5	4,3
Італія	15,5	7,2	3,8	3,6	0,3	0,3
Латвія	6,2	12,6	4,5	2,2	22,4	19,3
Бельгія	3,0	5,9	0,2	0,5	1,5	2,5
Фінляндія	3,0	4,5	5,0	5,4	2,4	3,0
Ірландія	6,7	0,5	150,1	164,4	1,6	3,3
Болгарія	2,8	0,9	0,0	0,2	0,1	3,1
Мальта	0,0	2,8	1,7	3,4	248,5	159,9
Естонія	0,5	1,9	2,5	6,3	8,7	9,6
Румунія	0,0	0,9	0,2	0,4	0,4	0,7
Іспанія	0,5	0,0	1,7	1,6	0,0	0,0
Хорватія	0,0	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0
Греція	0,0	0,0	1,5	1,7	2,3	0,5
Всього в ЄС:	2 849,1	4 835,1	389,4	689,2	1 087,2	1 381,0
В середньому	3 842,1		539,3		1 234,1	
Великобританія	125,8	78,9	135,5	185,7	324,3	443,8

Джерело: дані ДПС.

Директива про злиття (Директива Ради ЄС 2009/133/ЄС від 19 жовтня 2009 року «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, поділу, частковий поділ, передача активів та обмін акціями стосовно компаній різних держав-членів і до перенесення зареєстрованого офісу SE (Європейська компанія) або SCE (Європейське кооперативне товариство) між державами-членами») має на меті усунути бар'єри для транскордонних реорганізацій шляхом забезпечення відстрочки сплати податків на прибуток і приріст капіталу при злитті, передачі активів, поділі та обміні акціями між пов'язаними суб'єктами господарювання в межах ЄС. В Україні діють норми, що регулюють податкові наслідки корпоративних реорганізацій, але вони не встановлюють правила щодо оподаткування транскордонних реорганізацій, оскільки такі визначення наразі відсутні в цивільному та господарському праві України. Транскордонна передача активів у межах однієї компанії може оподатковуватися ПнП за правилами оподаткування постійних представництв нерезидентів. Тому, впровадження цієї Директиви має відбуватися згідно з із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Заходи щодо приведення правил оподаткування ПнП в Україні у відповідність до законодавства ЄС будуть визначатися Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження. При цьому:

1. Податкове законодавство щодо дивідендів, відсотків та роялті, що сплачуються між тісно пов'язаними компаніями будуть поступово приводитися у відповідність до директив ЄС. Надання пільг на участь у капіталі, а також звільнень для пасивних доходів, які застосовуються для країн-членів ЄС, буде предметом перемовин при узгодженні зазначеного Графіку (більш довгостроковою реформою, враховуючи оціночну вартість таких пільг).

2. Розробка податкових правил щодо транскордонних корпоративних реорганізацій, які діють в ЄС, має синхронізуватися із змінами щодо юридичного визначення таких реорганізацій в розумінні права ЄС в цивільному та господарському праві України. Робота по належній імplementації цих правил вимагає залучення з боку Мінфіну експертизи міжнародних партнерів з розвитку.

4.3.3(b)(ii) Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків

Проблеми, які потребують вирішення:

АТАД (Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року «Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку») прийнята з метою впровадження Плану дій BEPS.

Метою цієї Директиви є забезпечення мінімального рівня захисту національних систем оподаткування прибутку підприємств від практик ухилення від сплати податків на всій території ЄС. Документом передбачено п'ять юридично обов'язкових заходів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування.

Мінфін на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2023 № 189 «Про затвердження Порядку проведення первинної оцінки стану імplementації актів права Європейського Союзу (acquis ЄС)» здійснив первинну оцінку стану (селф-скринінг) відповідності законодавства України положенням АТАД. Результати селф-скринінгу засвідчили, що в національному законодавстві частково враховані:

- вимоги статті 4 АТАД щодо обмеження вирахування відсотків («interest limitation rules» згідно Дії 4 «Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат» Плану дій BEPS) – у пунктах 140.1–140.3 статті 140 Податкового кодексу України (як правила «тонкої капіталізації»);
- вимоги статей 7–8 АТАД щодо правил стосовно КІК (згідно Дії 3 «Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній» Плану дій BEPS) – у статті 39-2 Податкового кодексу України.

Натомість не імplementовані у законодавстві України:

- вимоги статті 5 АТАД щодо оподаткування приросту капіталу при виведенні активів («exit taxation rule»);
- вимоги статті 6 АТАД щодо застосування загального правила протидії ухиленню від сплати податків (або загальне правило протидії зловживанням) («General anti-abuse rule», GAAR);
- вимоги статті 9 АТАД щодо нейтралізації наслідків застосування гібридних розбіжностей («hybrid mismatches rules», згідно Дії 2 «Нейтралізація наслідків гібридних податкових систем» Плану дій BEPS).

Нижче наводиться оцінка переваг подальшого (поступового) наближення вимог податкового законодавства України до АТАД.

1. Удосконалення правила щодо обмеження вирахування відсотків:

Невідповідність положенням статті 4 АТАД полягає в тому, що діючі в Україні правила «тонкої капіталізації» є більш м'якими порівняно з європейським і загальносвітовим стандартом. Чинне правило, що базується на співвідношенні боргу до власного капіталу в поєднанні з правилом фіксованого співвідношення, є неефективним

через його конструктивні особливості та дуже вузьку сферу застосування¹⁹. Проведений порівняльний розрахунок ДПС за даними 2021 року свідчить про те, що сума коригувань, які мали б зробити платники податків в Україні за правилами ATAD є більшою у порівнянні з сумою коригувань, які вони зробили згідно з чинними правилами. По обраному колу платників збільшення коригування прогнозується на суму 7,3 млрд грн або в 4,5 рази (таблиця 4.12).

Водночас, розрахунок ДПС здійснено в загальній сумі без виокремлення фінансових витрат за категоріями резидентів та нерезидентів, оскільки фінансова та податкова звітність не відокремлює інформацію щодо процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з нерезидентами.

Таблиця 4.12. Прогнозний вплив на бюджет щодо коригування відповідно до пункту 140.2 статті Податкового кодексу України за 2021 рік платниками ПнП, які отримали дохід понад 40 млн грн

Показники	Сума
Всього по Україні*:	
кількість суб'єктів господарювання, які мають дохід 40 млн грн	24 894,0
з них кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати	4 814,0
загальна сума фінансових витрат, млрд грн	169,7
кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати та при цьому мають довгострокові зобов'язання	2 583,0
сума довгострокових зобов'язань, млрд грн	936,4
сума фінансових витрат, млрд грн	140,0
кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати та мають довгострокові зобов'язання, та у яких фінансові витрати перевищують показник EBITDA	295,0
загальна їх сума фінансових витрат, млрд грн	20,1
загальна сума фінансових витрат, які перевищують EBITDA, млрд грн	9,4
з таких суб'єктів господарювання фактично здійснили коригування по пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України	
кількість суб'єктів господарювання	35
сума коригування по пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України, млрд грн	2,1
Вплив зміни правил з чинних на відповідне правило ATAD, млрд грн	7,3

* Дані обраховано на базі інформації за 2021 рік (не враховано суб'єктів господарювання, які звітували по скорочених формах статистичної інформації, оскільки вона не містить дані щодо фінансових витрат).

Джерело: розрахунки ДПС.

2. Удосконалення правил оподаткування КІК:

Правила КІК відрізняються в різних країнах, оскільки їхня структура змінювалася з часом, а країни прагнули гармонізувати законодавство шляхом міжнародної координації, наприклад, в рамках ЄС або ОЕСР. Україна запровадила правила щодо оподаткування КІК Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та

¹⁹ На відміну від ATAD, нормами пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України передбачено застосування «тонкої капіталізації» лише по операціям з нерезидентами, у яких сума боргових зобов'язань перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази та не поширення такого обмеження на операції з іноземними банками

логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», які набрали чинності з 1 січня 2022 року (вставка 4.4).

Вставка 4.4.

Результати звітування про КІК в Україні

Згідно з українським законодавством, контролюючі особи (юридичні та фізичні особи) зобов'язані щорічно звітувати про існуючі КІК, незалежно від наявності оподаткованого прибутку.

За інформацією ДПС за звітні періоди 2020–2021 роки до органів ДПС подано 202 декларації, в яких відображено дохід від ліквідації КІК. Загальна сума задекларованого доходу – 45,0 млрд грн, сплати ПДФО – 0, військовий збір – 672,6 млн гривень. При цьому із загальної суми задекларованого доходу активів у вигляді грошової вимоги – 39 осіб на суму 10 751,1 млн гривень.

Хоча першим звітним періодом в Україні мав би бути 2022 рік, контролюючим особам було дозволено подати звіт за 2022 рік разом зі звітом за 2023 рік, тобто у 2024 календарному році. Цей графік імплементації дає українським контролюючим особам час для підготовки перших звітів про КІК.

Чинні в Україні правила щодо КІК поєднують положення двох підходів до визначення об'єкту оподаткування (передбачені підпунктами (а) та (б) пункту 2 статті 7 АТАД) і дозволяють ширші звільнення. Такі звільнення, що застосовуються при коригуванні доходу КІК (який відноситься до оподаткованого прибутку КІК), роблять українські правила КІК м'якшими та менш ефективними, ніж правила згідно АТАД. Отже, проблеми перенесення прибутку резидентами через застосування КІК залишаються для України лише частково вирішеними, створюючи численні можливості податкового арбітражу, а також призводячи до зменшення податкових надходжень до бюджету України. Відповідно, в рамках євроінтеграційного руху України, українські правила КІК повинні бути приведені у відповідність із АТАД.

3. Запровадження загального правила протидії ухиленню від сплати податків:

Загальне правило протидії ухиленню від сплати податків спрямоване на протидію зловживання у сфері оподаткування, які не були врегульовані спеціальними положеннями, і водночас не обмежує застосування таких спеціальних положень. АТАД вимагає застосування GAAR до операцій, які не є реальними (є фіктивними), в іншому випадку платник податків повинен мати право обирати для своїх комерційних справ структуру, яка є найефективнішою з точки зору податків. При оцінці того, чи слід вважати угоду реальною, держави-члени можуть розглядати всі вагомні економічні причини, включаючи фінансову діяльність. Правило GAAR вимагає від держав-членів для цілей розрахунку зобов'язання з ПнП ігнорувати операцію або низку операцій, основною ціллю або однією з основних цілей, здійснення яких є отримання податкової вигоди, що нівелює мету або завдання чинного податкового законодавства, які з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин є фіктивними.

В Україні GAAR не впроваджено, водночас передбачені окремі спеціальні правила, спрямовані на протидію ухиленню від сплати податків, а саме:

- норми щодо тесту основної мети («Principle Purpose Test», PPT), який передбачений Багатосторонньою конвенцією щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування, яка ратифікована Україною. Цей тест застосовується в першу чергу податковим агентом при наданні нерезидентам переваг (наприклад,

застосування пониженої ставки податку на доходи нерезидентів) за угодами про уникнення подвійного оподаткування.

- норми щодо розумної економічної причини (ділової мети), які застосовуються згідно з правилами трансфертного ціноутворення (виключно щодо контрольованих операцій з нерезидентами) для цілей ПнП. Обов'язок доведення обставин, покладається на контролюючий орган.

З огляду на набуття Україною статусу кандидата на вступ до ЄС, Україні необхідно запровадити загальне правило протидії ухиленню від сплати податків у відповідності до ATAD. Це дозволить Україні протидіяти практикам розмивання податкової бази, що використовують різні особливості податкової системи, для яких не визначено спеціальних правил. Як наслідок, це сприятиме вирівнюванню конкурентних умов ведення бізнесу і має збільшити податкові надходження в довгостроковій перспективі.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Відповідно до рекомендацій Щорічного звіту Європейської Комісії щодо розширення ЄС для України (глава 16), запровадження загального правила протидії зловживанням (GAAR) та імплементація директиви ATAD в цілому є найвищим пріоритетом у сфері прямого оподаткування²⁰. Очікується, що із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку:

1. Протягом 2024 року: буде завершена робота по розробці відповідних змін до законодавства. При цьому Мінфін розглядає поступове запровадження всіх п'яти обов'язкових заходів ATAD, виходячи з їх важливості для України. Конкретні терміни набуття чинності змінами будуть залежати, в тому числі від Графіку виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС.
2. Протягом 2024–2026 років в Україні буде побудована модель оцінки ефективності правил BEPS на національному рівні, відповідно до Дії 11 Плану дій BEPS.

4.3.3(с) Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення

Проблеми, які потребують вирішення:

Понад 130 членів Інклюзивної платформи BEPS, включаючи Україну, у 2021 році домовилися про реформу міжнародної системи корпоративного оподаткування, яка базується на двох «компонентах» (Two-Pillar Solution):

- Перший компонент дозволяє ринковим юрисдикціям оподатковувати глобальні компанії, навіть якщо вони не мають там фізичної присутності (зокрема, це стосується глобальних прибутків від цифрових послуг);
- Другий компонент встановлює узгоджені на багатосторонньому рівні обмеження податкової конкуренції з глобальною мінімальною ставкою корпоративного податку на рівні 15 % (Глобальні правила протидії розмиванню податкової бази (GloBE) та Кваліфікований внутрішній мінімальний додатковий податок (Qualified Domestic Minimum Top Up Tax, QDMTT)).

У грудні 2022 року Європейська рада прийняла директиву, яка вимагає від держав-членів імплементувати типові правила Глобального мінімального податку (далі – ГМП) в національне законодавство до 2024 року (Директива Ради 2022/2523/ЄС від 14 грудня 2022 року «Щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для

²⁰ Європейська Комісія (ЕК). Супровідний документ Повідомлення Комісії до Європейського Парламенту, Ради, Європейського економічного і соціального комітету та Комітету регіонів 2023. Повідомлення про політику розширення ЄС. Листопад 2023 року.

багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у Союзі»). Директива забезпечує загальний мінімальний рівень оподаткування на рівні 15 % для великих багатонаціональних підприємств ЄС та національних груп (з оборотом не менше 750 мільйонів євро). Австралія, Канада, Гонконг, Японія, Сінгапур, Швейцарія та Велика Британія також взяли на себе зобов'язання щодо реформи. США вже мають мінімальний податок на вихідні інвестиції (GILTI), який, як очікується, буде переглянутий в найближчі роки, щоб краще відповідати глобальним ініціативам.

В липні 2023 року Україна разом із 137 членами Інклюзивної платформи BEPS погодила Підсумкову заяву щодо двоконпонентного рішення для вирішення податкових проблем, пов'язаних з цифровізацією економіки.

Імплементация Першого компонента в принципі є обов'язковою для всіх країн, що взяли на себе зобов'язання. Вважається, що цей компонент може перерозподілити близько 2 % загального прибутку міжнародної групи компаній, переважно з інвестиційних центрів з низьким рівнем оподаткування, до інших країн²¹. Разом із тим, за попередніми оцінками (виходячи із показників економічної активності у періоді до 2022 року), якби такий компонент було б вже впроваджено, для України така сума не перевищувала б 1,5 млрд грн на рік. З іншого боку, цей компонент після запровадження може мати вплив на практику трансфертного ціноутворення в Україні в майбутньому (див. нижче).

Другий компонент відображає «загальний підхід», що означає, що впровадження цих правил не є обов'язковим, але, погодившись, країни повинні визнати прийняття та застосування ГМП іншими країнами. Глобальні правила мінімального оподаткування приймаються більшістю основних юрисдикцій – інвестиційних та торговельних партнерів України²². ГМП почне впливати на компанії в Україні з 2024 року, незалежно від позиції України щодо багатосторонніх угод у рамках Інклюзивної платформи, що робить пріоритетним для України розгляд його впливу на внутрішню податкову політику в майбутньому.

Потенціал надходжень для України, пов'язаний з ГМП, полягає в тому, що він дозволяє Україні поглинати додаткові податки, які в іншому випадку стягувалися б у країні, де знаходиться штаб-квартира міжнародної групи компаній. Відсутність дій по запровадженню механізмів Другого Компоненту в національному законодавстві України може призвести до ситуації, коли міжнародні групи компаній, які ведуть діяльність в Україні, сплачуватимуть додаткові податки в інших країнах, що призведе до того, що можна назвати казначейським переказом з України до цих країн. Це впливає на ефективність механізмів податкового стимулювання, як описано у підрозділі 4.3.3(a) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу».

На додаток до правил GloBE та QDMTT, частиною Другого компоненту є також правило про об'єкт, що підлягає оподаткуванню (Subject-to-tax-rule, STTR). Це договірне правило, яке дозволяє юрисдикціям, що є джерелом доходу, накладати обмежене оподаткування джерела доходу, наприклад, податки у джерела виплати, на проценти, роялті та визначений перелік інших платежів (між пов'язаними особами), що підлягають оподаткуванню за ставкою нижче мінімальної 9 % (на рівні одержувача).

²¹ Рууд де Моой, Александр Клемм, Шафік Хебус, Крістоф Ваерзеггерс, Корі Хіллер, Себастьян Бір, Лі Лю, Ян Лоепрік, Себастьян Ледюк, П'єр Кержан, Тамаш Кульчар. Міжнародна реформа корпоративного оподаткування. МВФ. Лютий 2023 року.

²² Енріко Аав, Ян Лоепрік, Тібор Ханалпі, Чарльз Дженкінсон, Пітер Маллінз, Джон Райан. Україна: Дорожня карта для завершення підготовки Національної стратегії доходів. МВФ. Липень 2023 року.

З огляду на викладене вище, пакет заходів, розроблений Інклюзивною платформою, включає наступні елементи, які далі перелічені в порядку потенційних пріоритетів для України:

- Правило про об'єкт, що підлягає оподаткуванню (STTR) в рамках Другого компоненту разом з його впровадженням. Це дозволить Україні надалі оновлювати свої двосторонні податкові угоди з метою «повернення» доходу від певних внутрішньогрупових доходів, якщо такі доходи підлягають низькому або номінальному оподаткуванню в розмірі менше 9 % в іншій юрисдикції;
- Модель правил GloBE в рамках Другого компоненту разом із тлумаченням та адміністративними інструкціями для ефективного впровадження глобальних правил мінімального ефективного податку. У короткостроковій перспективі важливо, щоб Україна прийняла Кваліфікований внутрішній мінімальний додатковий податок (QDMTT), щоб запобігти оподаткуванню низькооподатковуваних прибутків, отриманих в Україні, в інших країнах.

Рішення щодо впровадження наступних елементів буде прийматися після того як робота Інклюзивної Платформи щодо їх узгодження буде завершена:

- Багатостороння конвенція (MLC), розроблена Інклюзивною Платформою, дозволить юрисдикціям перерозподіляти та реалізовувати право на внутрішнє оподаткування частини залишкового прибутку міжнародних груп компаній («Сума А» Першого Компоненту);
- Запропонована структура для спрощеного та впорядкованого застосування принципу «витягнутої руки» до базової маркетингової та дистриб'юторської діяльності всередині країни («Сума В» Першого Компоненту).

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Нові особливості міжнародних податкових правил надають Україні стратегічні можливості для подальшого зміцнення податкової політики щодо ПнП (в тому числі – податку на доходи нерезидентів):

1. Правило про об'єкт, що підлягає оподаткуванню (STTR) може бути впроваджене шляхом підписання та ратифікації відповідної Багатосторонньої конвенції («Багатосторонній інструмент STTR»), після того як вона стане доступною до підписання.
2. Протягом 2024 року за підтримки міжнародних партнерів з розвитку буде проведено аналіз запровадження Україною Кваліфікованого внутрішнього мінімального додаткового податку (QDMTT), для оцінки обсягу змін, які мають бути внесені в законодавство, та оптимальних строків їх прийняття.
3. З огляду на запровадження глобальних правил мінімального оподаткування, буде переглянуто підхід до деяких спеціальних податкових режимів та пільг, які, необхідно буде переглянути з точки зору їх ефективності, як викладено у підрозділі 4.3.3(а) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу».

4.3.3(d) Удосконалення правил трансфертного ціноутворення

Проблеми, які потребують вирішення:

Як член Інклюзивної платформи ОЕСР/G20, Україна взяла на себе зобов'язання щодо імплементації Плану дій BEPS. Незважаючи на те, що Україна провела значну роботу з імплементації цих заходів, необхідна подальша робота з удосконалення правил

трансферного ціноутворення відповідно до останніх рекомендацій ОЕСР та повної імплементації Плану дій BEPS.

Правила трансфертного ціноутворення запроваджено в Україні з 1 вересня 2013 року. Впродовж 2013–2023 років положення Податкового кодексу України у сфері трансфертного ціноутворення суттєво еволюціонували, а саме були впроваджені наступні ключові елементи Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (далі – Настанови ОЕСР):

- змінами 2014 року: фактично імплементовано принцип «витягнутої руки» (arm's length principle), який є загальноприйнятим міжнародним стандартом трансфертного ціноутворення і передбачає врахування не лише ціни операції, але й інших фінансових та комерційних умов, які впливають на обсяг оподаткованого прибутку платника податків;
- змінами 2017 року: оновлено критерії визнання осіб пов'язаними, а також критерії формування переліку держав (територій), операції із резидентами яких визнаються контрольованими;
- змінами 2018 року: закріплено використання принципу превалювання економічної сутності над правовою формою, а також уточнено складові аналізу зіставності операцій;
- змінами 2020 року запроваджено:
 - положення щодо трирівневої структури документації з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній, згідно з Дією 13 Плану BEPS;
 - вимоги щодо визначення відповідності умов контрольованих операцій з сировинними товарами принципу «витягнутої руки»;
 - застосування концепції розумної економічної причини (ділової мети) для цілей трансфертного ціноутворення;
 - механізм застосування вторинних коригувань – «конструктивних дивідендів».

Вдосконалення законодавчої бази та активна роз'яснювальна робота Мінфіну та ДПС сприяли підвищенню рівня добровільного дотримання вимог законодавства платниками податків (таблиця 4.13). За період з лютого 2018 року до січня 2022 року експертна рада при Мінфіні підготувала 36 узагальнюючих податкових консультацій, з яких 7 – на тему трансфертного ціноутворення.

Таблиця 4.13. Інформація щодо застосування платниками ПнП правил трансфертного ціноутворення

Показник	Значення
Кількість платників, які протягом 2015–2022 років подавали уточнюючі декларації з ПнП з самостійними коригуваннями згідно правил трансфертного ціноутворення:	1 095 (21 % від загальної кількості тих, що звітують про контрольовані операції)
сума добровільно збільшеного фінансового результату до оподаткування внаслідок коригувань	37 млрд грн
збільшення нарахувань ПнП внаслідок коригувань	+3 млрд грн
зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування	-17 млрд грн
Сплачено податку на доходи нерезидентів внаслідок застосування норм щодо «конструктивних дивідендів», які застосовуються з 1 січня 2021 року	600 млн грн

Джерело: дані ДПС.

Оскільки наразі Україна не є членом ОЕСР, застосування Настанов ОЕСР має рекомендаційний характер, а отже, існує необхідність у постійному удосконаленні правил трансфертного ціноутворення в Україні та приведенні їх у відповідність до останньої версії положень Настанов ОЕСР. Водночас чинна редакція статті 39 Податкового кодексу України переважно базується на положеннях Настанов ОЕСР у редакції 2010 року та містить лише деякі уточнення з Настанов ОЕСР у редакції 2017 року.

Варто зазначити, що Настанови ОЕСР у редакції 2022 року містять суттєві доповнення та уточнення у порівнянні з Настановами ОЕСР 2010 та 2017 року, зокрема, в частині особливостей застосування методу розподілення прибутку, аналізу відповідності умов фінансових операцій і операцій між нерезидентами та їх постійними представництвами принципу «витягнутої руки», а також аналізу операцій з нематеріальними активами, які важко оцінити (Hard-to-Value Intangibles). Відсутність відповідних актуальних положень в Україні суттєво обмежує сферу застосування правил трансфертного ціноутворення, що в короткостроковій перспективі сприяє перенесенню прибутків з України в інші юрисдикції (тобто призводить до втрати Україною податкових надходжень), а в середньостроковій може призводити до виникнення спорів з нерезидентами, які за процедурами взаємного узгодження будуть вирішуватися не на користь України.

Водночас, для України існує потреба у постійному оновленні своїх правил трансфертного ціноутворення, оскільки правила нормопроєктувальної техніки не дозволяють безпосередньо закріпити посилення на Настанови ОЕСР у податковому законодавстві або внутрішніх керівництвах та настановах (наприклад, такої проблеми не існує в таких країнах як Німеччина, Великобританія).

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Україна буде надалі вдосконалювати правила трансфертного ціноутворення для їх посилення та забезпечення можливостей для ефективного практичного застосування:

1. Протягом 2024 року за підтримки міжнародних партнерів з розвитку буде завершена розробка відповідного проекту закону, який буде усувати виявлені розбіжності з положеннями Настанов ОЕСР у редакції 2022 року.

4.3.3(e) Оподаткування непередбачених прибутків

Проблеми, які потребують вирішення:

З огляду на значну потребу України у фінансових ресурсах у період післявоєнної відбудови варто враховувати досвід країн, які стикалися з необхідністю запровадження тимчасових заходів для залучення податкових надходжень для подолання кризових явищ. Зокрема такі заходи приймалися у Великій Британії та США під час світових воєн, Німеччині – у 1990 році після об'єднання. Також існують історичні приклади «податків солідарності» (або «зборів на відновлення»), які мали форму тимчасової надбавки до корпоративного та/або особистого прибуткового податку, як це відбувалося у Австралії у 2011 році та Японії у 2012–2014 роках після стихійних лих.

Можна припустити, що в періоді післявоєнної відбудови в Україні будуть підприємства, які отримають можливості отримати значні надприбутки, скориставшись особливими обставинами післявоєнного відновлення (в даному випадку, надприбутки – це дохід на інвестиції, що перевищує альтернативну вартість інвестицій). Податок на надприбуток нещодавно був прийнятий кількома країнами Європи: Греція, Угорщина та Румунія нещодавно запровадили податок на надприбуток у секторі виробництва електроенергії, а Великобританія ввела аналогічний податок у нафтогазовому секторі. Прикладом такого оподаткування для України є запровадження у 2023 році додаткового

оподаткування доходів банків, одержаних ними з огляду на зміни економічних умов в Україні у період воєнного стану та не пов'язані із підвищення продуктивності банківського сектору²³. Саме тому такі прибутки можуть бути джерелом додаткових надходжень до бюджету для досягнення ефективнішого розподілу відповідної «економічної ренти» між економічними агентами.

В світовій практиці, вважається, що перевагою постійного, добре продуманого загального ПнП є структурне відновлення ефективності та автоматичне оподаткування економічної ренти без необхідності визначати прибуткові сектори або окремих платників податків протягом певних періодів. З огляду на це, однією із основних переваг запровадження тимчасового оподаткування надприбутків є те, що такі заходи в основному впливають лише на економічну ренту, тоді як тимчасове або постійне підвищення загальної ставки ПнП вплинуло б і на звичайні прибутки.²⁴

Разом із тим, для того, щоб гарантувати, що оподаткуванню таким податком підлягає саме економічна рента, і щоб мінімізувати перешкоди для інвестицій або розширення бізнесу, податки на надприбуток слід ретельно продумувати. Вважається, що спрямовувати внески на відновлення на конкретні сектори проблематично, оскільки: (1) сектори часто важко визначити, (2) суб'єкти господарювання можуть здійснювати діяльність в різних секторах, і (3) неочікувані прибутки або незвичні збитки можуть також виникати в неочікуваних секторах. Тому більш обґрунтованим є тимчасовий захід, спрямований на оподаткування надлишкової економічної ренти у вигляді перевищення прибутковості над мінімально необхідною для інвесторів – де б вона не виникала. Це автоматично гарантує, що платники податків, які не мали можливостей для надприбутків, не сплачуватимуть жодних податків з цього приводу.²⁵

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем Мінфіну впродовж 2024 року необхідно за участі Мінекономіки та партнерів з розвитку:

- провести детальне обговорення принципів оподаткування надприбутків суб'єктів господарювання, включаючи вказівки щодо надзвичайних обставин, в яких такі податки можуть застосовуватись;
- підготувати економічне обґрунтування та моделювання впливу такого оподаткування на інвестиційну привабливість України та збереження конкурентної нейтральності.

4.3.4. Вирішення питань, пов'язаних із застосуванням міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування

Проблеми, які потребують вирішення:

Станом на 1 грудня 2023 року між Україною та іншими юрисдикціями діє 71 міжнародна двостороння конвенція (угода) про уникнення подвійного оподаткування (МПДУ) (вставка 4.5).

²³ Закон України від 21 листопада 2023 року № 3474-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків», який набрав чинності 08 грудня 2023 року.

²⁴ Шафік Хебус, Дінар Пріхардіні, Нейт Вернон. Податки на надприбуток: Історична перспектива та сучасна актуальність. Міжнародний валютний фонд. Вересень 2022 року.

²⁵ Олександр Клемм, Шафік Хебус, Гертен Міхельс та Наріне Нерсесян. Внески на відновлення після COVID-19. МВФ. Квітень 2022 року.

Вставка 4.5.

Мережа міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування України

- Два договори (з Іспанією та Японією) були вчинені Урядом СРСР та продовжують застосовуватися до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною. Задля заміни таких договорів у 2020 році вчинено Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування із Іспанією (здійснюються внутрішньодержавні процедури, необхідні для набрання чинності МПДУ), а також триває переговорний процес з японською стороною з метою укладення нової угоди.
- У міжнародних відносинах з Сербією та Чорногорією застосовується один і той самий МПДУ – Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзнаї Республіки Югославія.
- Також в рамках послідовної податкової політики, спрямованої на врахування національних економічних інтересів, протягом 2013–2020 років було досягнуто домовленості із країнами-партнерами щодо перегляду двосторонніх угод, за результатами яких внесено зміни до 12 чинних угод (з Австрією, Кіпром, Чехією, Данією, Люксембургом, Нідерландами, Сінгапуром, Швейцарією, Туреччиною, ОАЕ, Великобританією, Катаром).
- З метою захисту національних інтересів протягом 2022–2023 років були денонсовані чотири МПДУ – з країною-агресором російською федерацією та її союзниками (республікою білорусь, Іраном та Сирією). Три з цих договорів припинили дію, а угода з Іраном втрачає чинність з 2025 року.

4.3.4(а)(і) Розробка еталонної моделі МПДУ та усунення неузгодженостей у національному законодавстві України щодо правил міжнародного оподаткування

Договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною, базуються на Модельній податковій конвенції ОЕСР або Модельній податковій конвенції ООН. Угода із США базується на Модельній податковій конвенції США. Разом із тим, в кожному із МПДУ є свої особливості та відмінності від класичних модельних конвенцій, обумовлені цілями, які ставили перед собою сторони на момент підготовки текстів договорів. Залежно від ситуації, одні положення договорів можуть бути вигіднішими для України (давати більше прав на оподаткування певних доходів) за інші (таблиця 4.14). Угода може бути вигідною для країни, якщо її вигоди переважають над втратами доходів. Разом із тим, недосконалість угоди не може бути вирішена національним законодавством і країна буде втрачати потенційні доходи доки угода не буде переглянута.

Україна є юрисдикцією – імпортером капіталу і залишатиметься такою у періоді післявоєнного відновлення. Цей аспект відіграватиме важливу роль у формуванні податкової політики України у питаннях міжнародного оподаткування, зокрема, визначатиме стратегію переговорів щодо укладення податкових угод чи перегляду чинних: Україна може спробувати зберегти або розширити свої податкові права, якщо вони наразі відсутні або є недостатніми.

Для України необхідно провести аналіз діючих МПДУ на предмет їх ефективності та дієвості щодо захисту податкової бази України у відносинах з кожною країною. Слід визначитися із тим, які положення, наявні у чинних МПДУ та модельних конвенціях мають бути пріоритетними, і на включенні яких буде наполягати Україна у перемовинах.

Результатом такого аналізу має стати еталонний договір про уникнення подвійного оподаткування, розроблений для України. В подальшому з ним будуть порівнюватися всі чинні МПДУ на їх відповідність захисту інтересів України для прийняття рішення щодо можливого перегляду та його пріоритетності, зважаючи на вагомість відповідної країни у зовнішньоекономічній діяльності платників податків.

Таблиця 4.14. Приклади розбіжностей у МПДУ, залежно від обраної моделі

Положення	Розбіжності	Коментар
Стаття 7 «Прибуток від підприємницької діяльності»	Формулювання положень статті 7 Конвенції відповідає: - положенням Моделі ООН – в 9 МПДУ, наприклад, конвенціях України з Казахстаном, Марокко, Саудівською Аравією тощо; - положенням Моделі ОЕСР – в 63 МПДУ, наприклад, у конвенціях України з Німеччиною, Великобританією, Кіпром тощо.	Модель ООН містить більш чітке визначення витрат, які враховуються при визначенні бази оподаткування нерезидента від діяльності через постійне представництво. Це виключає можливості для нерезидента зменшувати податкову базу у разі оподаткування постійного представництва нерезидента на суму «гіпотетичних» витрат.
Стаття 10 «Дивіденди»	Визначення дивідендів в деяких МПДУ широке, а в деяких – вузьке. Чинні МПДУ з Ірландією, Королівством Марокко, Канадою, Францією, ФРН та інші міжнародні договори містять визначення «дивіденди», яке є ширшим у порівнянні з Моделлю ОЕСР. Ці МПДУ визнають дивідендами будь-який дохід, що розглядається як розподіл прибутку або дохід від акцій відповідно до податкового законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток.	Широке визначення дає підстави для класифікації будь-яких доходів, які згідно з Податковим кодексом України прирівнюються до дивідендів, як дивідендів і для цілей МПДУ (незалежно від наявності корпоративних прав у отримувача доходу – нерезидента). Наявність широкого визначення дає Україні можливості для застосування вторинних коригувань з трансфертного ціноутворення («конструктивних дивідендів»).
Стаття 12 «Роялті»	Визначення «роялті» у статті 12 Конвенції: - відповідає Моделі ОЕСР – у 30 МПДУ, наприклад, у конвенціях України з Німеччиною, Нідерландами тощо; - відповідає Моделі ООН – у 42 МПДУ, наприклад, у конвенціях України з Польщею, Португалією, Естонією тощо. Визначення «роялті» в моделі ООН є ширшим, ніж те, що міститься у Моделі ОЕСР і охоплює плату за користування обладнанням.	Наявність широкого визначення згідно моделі ООН вигідніше для країни, з якої здійснюються такі виплати. Це дозволяє стягувати податок у джерела виплати з доходів, які згідно актуальної Моделі ОЕСР вважаються доходам від підприємницької діяльності і за відсутності постійного представництва нерезидента оподатковуються лише у країні одержувача.

Джерело: аналіз Мінфіну.

Також, слід враховувати, що положення міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, мають перевагу над положеннями національного законодавства (пункт 3.1 статті 3 Податкового кодексу України). Відповідно, якщо національне законодавство дозволяє звільнення чи преференції, які не передбачені відповідним міжнародним договором, Україна може втрачати доходи. Прикладом такої ситуації є наявність «багатоступеневого тесту» визнання фізичної особи резидентом у підпункті 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, про послідовність якого країни завжди домовляються у статті 4 міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Таким тестом будуть користуватися навіть особи з тих податкових юрисдикцій, з якими у України немає міжнародних договорів, отже

Україна фактично добровільно відмовляється від своїх прав на оподаткування їх як резидентів. Відповідно, у короткостроковій перспективі Україні необхідно провести аналіз національного податкового законодавства на наявність подібних необґрунтованих обмежень, пов'язаних із застосуванням правил та концепцій міжнародного оподаткування, та внести зміни для усунення їх негативного впливу.

4.3.4(a)(ii) Застосування Багатосторонньої конвенції (MLI) та підготовка синтезованих текстів МПДУ з метою полегшення їх застосування

У 2018 році Україна приєдналася до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – MLI) та поширила її дію на всі чинні на момент приєднання міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування.

У зв'язку з тим, що положення MLI застосовуються лише за умови, що інша договірна держава-партнер також поширила дію MLI на спільну двосторонню угоду про уникнення подвійного оподаткування, станом на 1 грудня 2023 року MLI застосовуються до 39 чинних МПДУ. Водночас положення MLI будуть також застосовуватися ще до 9 інших чинних МПДУ після того як MLI набере чинності в інших договірних державах-партнерах. Важливо враховувати, що положення MLI будуть застосовуватися для України у відносинах з кожною країною лише в тому випадку, якщо така країна при імplementації MLI обрала ті ж самі положення, що і Україна (тобто, якщо положення збігаються). Отже, вплив MLI на кожен МПДУ є різним. На сайті ОЕСР розташований інструмент, який дозволяє визначити, чи застосовується MLI до тих чи інших МПДУ та які правила MLI будуть застосовуватися між юрисдикціями, однак його застосування не завжди є зручним.

Синтезовані тексти спростують розуміння наслідків застосування MLI та того, як вона змінює кожную угоду про уникнення подвійного оподаткування, тобто забезпечують правову визначеність для платників податків та контролюючих органів.²⁶ Відповідно до встановленої процедури компетентні органи мають погодити текст синтезованого тексту спільної угоди про уникнення подвійного оподаткування перед її публічним оприлюдненням.

Станом на 1 грудня 2023 року на вебсайті Мінфіну оприлюднено 10 синтезованих текстів, погоджених із компетентними органами договірних держав²⁷. Є необхідним прискорення процесу узгодження із договірними державами проектів синтезованих текстів МПДУ, які відображають зміни, внесені в кожний двосторонній МПДУ відповідно до MLI (необхідно підготувати та узгодити ще 29 синтезованих текстів відповідних МПДУ). Також ця робота має продовжуватися щодо МПДУ, для яких положення MLI наберуть чинності у майбутньому.

4.3.4(a)(iii) Вирішення спорів: застосування процедури взаємного узгодження

Платники податків повинні мати можливість на захист своїх прав у питаннях міжнародного оподаткування в межах міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Для цього країни – учасниці таких конвенцій повинні докладати зусиль для спільного вирішення суперечок щодо тлумачення або застосування відповідних положень

²⁶ ОЕСР. Керівництво з розробки синтезованих текстів, про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії BEPS. 2018 рік.

²⁷ <https://mof.gov.ua/uk/mli-441>.

міжнародного договору, а в разі виникнення спору – прагнути до ефективного та своєчасного його врегулювання із застосуванням процедури взаємного узгодження.

У 2017 році Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і взяла на себе зобов'язання щодо імплементації мінімального стандарту Плану BEPS, який включає серед іншого Дію 14 «Процедура взаємного узгодження» (MAP) відповідні зміни були внесені у 2020 році до Податкового кодексу України.

Положеннями МПДУ, передбачено, що особи (платники податків) мають право на подання заяви про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження в ситуаціях, коли вони вважають, що в результаті дій або рішень контролюючого органу України або іншої країни вони піддаються чи піддаватимуться оподаткуванню, і такий вплив суперечить положенням міжнародного договору.

Разом із тим, потребують врегулювання практичні аспекти застосування процедури взаємного узгодження, з огляду на розвиток світової практики щодо імплементації Дії 14 Плану BEPS²⁸, зокрема на досвід країн ЄС²⁹. Напрямами реформи є:

- Структурування переліку підстав для проведення процедури взаємного узгодження;
- Уточнення обсягу прав і обов'язків платника податків і компетентного органу України під час проведення процедури взаємного узгодження;
- Визначення порядку дій компетентного органу України при отриманні повідомлення про відкриття в іноземній державі справи за участі України;
- Уточнення переліку підстав для припинення процедури взаємного узгодження;
- Встановлення послідовності застосування процедури взаємного узгодження і процедур оскарження, передбачених Податковим кодексом України (адміністративне і судове оскарження);
- Доповнення положення, що будь-яка досягнута домовленість між компетентними органами повинна виконуватись незалежно від будь-яких обмежень часу, передбачених Податковим кодексом України.

Податкова визначеність вимагає не лише ефективних механізмів для вирішення податкових спорів, коли вони виникають, але й загального середовища, яке мінімізує потенціал для таких спорів (вставка 4.6). Найефективнішим способом запобігання податковим спорам є забезпечення того, щоб платники податків могли легко визначити свої податкові права та обов'язки відповідно до податкового законодавства. Першим кроком до досягнення цієї мети є наявність чіткого і доступного законодавства та інструкцій (роз'яснень) з його тлумачення.

Вставка 4.6.

Приклади спорів, що виникають на підставі висновків, зроблених під час перевірки або експертизи щодо суми податкових зобов'язань

- Розбіжності щодо розміру оподатковуваного доходу, розрахованого платником податків;

²⁸ ОЕСР. Підвищення ефективності механізмів вирішення спорів, Дія 14 – 2015, Заключний звіт, Проект ОЕСР/G20 з BEPS. 2015 рік.

²⁹ Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі; Кодекс поведінки для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств 2009/C 322/01 від 30 грудня 2009 року.

- Розбіжності щодо вибору платником податків методу трансфертного ціноутворення, який використовується для визначення вартості операцій між платником податків та його асоційованими підприємствами;
- Розбіжності щодо наявності або розрахунку іноземних податкових пільг;
- Розбіжності щодо кваліфікації статей доходів для цілей оподаткування;
- Розбіжності щодо наявності чи відсутності постійного представництва;
- Розбіжності щодо країни резидентства платника податків.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем передбачено низку реформ, які мають бути реалізовані і передбачають наступне:

1. Впродовж 2024 – 2025 років: розробити еталонну модель конвенції для України, яка буде концептуальною основою для укладення Україною угод в розрізі окремих положень, важливих для України для подальшого приведення до цієї основи всіх договорів, щоб можна було розуміти яку позицію займати в перемовинах. На підставі еталонної моделі – прийняти рішення щодо пріоритетності перегляду угод.
2. Впродовж 2024 року: Розробити зміни до законодавства для усунення невідповідностей національного законодавства правилам міжнародного оподаткування, які звужують можливості України для отримання податкових надходжень, або не дозволяють забезпечити виконання вимог міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (зокрема, в частині усунення подвійного оподаткування тимчасово переміщених осіб).
3. Впродовж 2024 року: Розробити зміни до законодавства щодо удосконалення процедури взаємного узгодження для забезпечення дотримання Україною зобов'язань за Угодою про уникнення подвійного оподаткування відповідно до рекомендацій Дії 14 Плану дій BEPS. Визначити потреби у ресурсах для виконання цієї функції, розробити стратегії для забезпечення ефективного вирішення таких спорів та підготувати відповідний потенціал компетентних органів.
4. Продовжувати роботу щодо підготовки синтезованих текстів МПДУ та їх оприлюдненню на вебсайті Мінфіну.
5. Посилити та продовжувати роз'яснювальну роботу щодо застосування норм міжнародного оподаткування (зокрема, через інструмент узагальнюючих податкових консультацій).

4.3.5. Гармонізація із законодавством ЄС щодо ПДВ

Проблеми, які потребують вирішення:

У зв'язку із наданням Україні статусу кандидата на членство в ЄС основним напрямком податкової політики з ПДВ є узгодження норм податкового законодавства України з нормами європейського законодавства. Зокрема, обов'язковою умовою вступу України до ЄС є імплементація положень Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року «Про спільну систему податку на додану вартість» (далі – Директива 112) до українського податкового законодавства.

Наразі, більшість норм Податкового кодексу України вже приведені до положень Директиви 112, у тому числі під час виконання Угоди про асоціацію між Україною, з

однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. За результатами розгляду аналізу відповідності норм Податкового кодексу України положенням Директиви 112, який було направлено стороні ЄС, Мінфіном отримано висновок від Генерального директорату з питань податків та митного союзу Європейської Комісії щодо імплементації Директиви 112 з підтвердженням, що українське податкове законодавство з питань оподаткування податком на додану вартість у цілому відповідає законодавству ЄС (лист від 25 січня 2021 року № Ares (2021) 592349).

Водночас деякі норми Податкового кодексу України потребують змін та уточнення для досягнення повної відповідності вимогам Директиви 112. Зокрема потребують перегляду перелік чинних податкових пільг та випадки застосування зниженої ставки ПДВ, з метою скасування тих з них, які не є обов'язковими в ЄС. Також необхідно узгодити існуючі в Україні системи адміністрування ПДВ з вимогами відповідних Регламентів, які регулюють процедури адміністрування ПДВ та функціонування відповідних систем в країнах-членах ЄС.

Здійснення порівняльного аналізу обов'язкових звільнень від ПДВ, передбачених у статтях 196, 197 Податкового кодексу України та статті 132 Директиви 112, а також визначення переліку обов'язкових звільнень від ПДВ, не запроваджених в Україні. Аналіз операцій, звільнених від ПДВ в Україні, та визначення пільг, які згідно з Директивою 112 можуть оподатковуватися: а) за зниженою ставкою; б) за стандартною ставкою; в) не оподатковуватися.

Таблиця 4.15. Динаміка отриманих пільг з ПДВ, що є втратами доходів бюджету

Показник	2020	2021	2022	2023 (6 місяців)	2023 (прогноз)
Кількість отриманих пільг (всього)	58 131	64 834	73 686	39 867	79 734
Сума податкових пільг (за даними податкової звітності), тис. грн	26 926 874	35 811 647	58 910 225	38 282 673	76 565 346

Джерело: розрахунки ДПС.

Перегляд системи пільг. Перегляд системи пільг з ПДВ відповідно до вимог Директиви 112 сприятиме збільшенню надходжень до державного бюджету. Водночас пільги, які були запроваджені на час дії воєнного стану в Україні, можуть бути переглянуті лише після скасування воєнного стану в Україні. Проте скасування тимчасових пільг не гарантує надходження до бюджету (вставка 4.7).

Після перегляду системи пільг з ПДВ відповідно до вимог Директиви 112, деякі операції, які звільнені від оподаткування ПДВ, можливо будуть оподатковуватися за зниженими ставками. За попередніми оцінками, у разі запровадження зниженої ставки ПДВ у розмірі 7 % на операції, які на сьогодні звільнені від оподаткування ПДВ, орієнтовно сума надходжень до бюджету може збільшитися на 335 122 тис грн (з розрахунку на рік).

Вставка 4.7.

Сума втрат бюджету за рахунок надання тимчасових пільг з ПДВ

За даними податкової звітності з ПДВ сума втрат бюджету за рахунок надання тимчасових пільг, які не є обов'язковими в ЄС, становить 34 840 822 тис грн (з розрахунку на рік). Зокрема, за рахунок таких пільг:

- на період проведення антитерористичної операції та військового стану постачання товарів оборонного призначення – 32 969 779 тис грн;
- тимчасово, до 01 січня 2026 року, постачання транспортних засобів з електричними двигунами та двигунами на стисненому природному газі – 1 897 456 тис гривень.

Гармонізація ставок. Подальша гармонізація ставок ПДВ є стратегічним завданням. Директивою 112 обумовлено наявність стандартної ставки ПДВ на рівні не нижче 15 % та дозволено застосовувати дві знижені ставки цього податку не нижче 5 % та, як виняток, ще одну меншу за 5 %. Держави-члени можуть застосовувати знижені ставки до постачання товарів або послуг, віднесених максимум до 24 пунктів у Додатку III Директиви 112.

На сьогодні Податковим кодексом України передбачено чотири ставки ПДВ, з них: 20 % – основна ставка; 0 % – застосовується для операцій з експорту товарів та послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів (в Директиві 112 такі операції звільнені від оподаткування з правом віднесення на зменшення податкового зобов'язання); 14 % і 7 % – ставки, які застосовуються на певні види операцій (знижені ставки).

Адміністрування ПДВ. Основні показники адміністрування ПДВ за 2020–2023 роки наведені у таблиці 4.16.

Таблиця 4.16. Основні показники адміністрування ПДВ за 2020 – 2023 роки

Показники	2020	2021	2022	2023 (9 місяців)
Кількість зареєстрованих платників податку на додану вартість, у т. ч.:	266 211	262 580	260 875	251 322
юридичних осіб	243 819	239 355	237 981	229 276
фізичних осіб – підприємців	22 392	23 225	22 894	22 046
Сума податкових надходжень до Державного бюджету України з податку на додану вартість (внутрішній збір), млн грн	269 595,16	315 475,82	294 260,05	242 165,20
юридичних осіб	266 737,61	312 205,98	291 159,56	239 639,00
фізичних осіб – підприємців	2 857,55	3 269,84	3 100,49	2 526,20
Сума податкових надходжень до Державного бюджету України з податку на додану вартість (сальдо), млн грн	400 600	536 500	467 000	407 500
Відсоток суми надходжень до Державного бюджету України з ПДВ до суми надходжень від податків та зборів до загального фонду Державного бюджету, %	29,1	32,3	21,3	16,2
Загальна кількість складених і зареєстрованих у ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування до них, крім того:	290 898 867	326 152 851	218 259 464	188 822 737
сума податку на додану вартість, млн гривень	1 785 287,35	2 350 821,38	1 686 792,16	1 487 623,30
Кількість складених і зареєстрованих у ЄРПН зведених податкових накладних, крім того:	12 545 406	13 036 379	9 745 012	7 316 748
сума податку на додану вартість, млн гривень	283 192,43	409 014,57	350 244,45	310 547,21

Джерело: дані ДПС.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Наступні заходи будуть поетапно впроваджуватися з 2025 по 2027 рік, і будуть узгоджуватися із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження:

1. Перегляд податкових пільг, зокрема пільг, які не є обов'язковими в ЄС.
2. Перегляд знижених ставок ПДВ та визначення операцій, оподаткування яких в Україні за зниженою ставкою ПДВ не відповідає вимогам Директиви 112 або вимагає консультацій з Єврокомісією.
3. Оцінка функціональності діючих систем адміністрування ПДВ та прийняття рішення щодо їх подальшого модернізації з урахуванням вимог регламентів ЄС щодо адміністрування ПДВ.

4.3.6. Реформа акцизного оподаткування

Проблеми, які потребують вирішення:

Акцизи є важливим джерелом бюджетних надходжень в Україні. До війни вони становили понад 3 % ВВП або майже 12 % загальних податкових надходжень. Інформація щодо надходжень акцизного податку по роках наведена у таблиці 2.1.

Основною метою реформи акцизного оподаткування є приведення його у відповідність до законодавства ЄС, поточні ставки акцизного податку в Україні є значно нижчими за аналогічні ставки в ЄС та необхідні мінімальні ставки. Зокрема, ставки акцизів на алкогольні напої, сигарети, моторне паливо та електроенергію, що використовується для опалення, мають бути підвищені до рівня мінімальних ставок ЄС.

Таке заплановане підвищення необхідно здійснювати поетапно та поступово, беручи до уваги наслідки інфляційних процесів, розподільчий вплив підвищення акцизів та взаємозв'язок між підвищенням ставок та адміністративними заходами з дотримання законодавства.

Для тютюнових виробів наближення ставок до мінімальних ставок ЄС спочатку передбачалося до 2025 року і було реалізовано через законодавство, прийняте у 2017 році, але заплановане підвищення ставок з того часу було розмито інфляцією через використання гривні, а не євро як бази, і, отже, ще не досягло європейського рівня.

Крім того, окрім дотримання мінімальних вимог щодо гармонізації з ЄС, необхідно буде переглянути деякі особливості структури існуючих акцизів. Наприклад, існує потенціал для запровадження нових акцизів, у тому числі на солодкі напої з цукром. Крім того, потенціал надходжень від деяких існуючих інструментів, таких як податок на розкіш на автомобілі, поступово зменшується через те, що він є інструментом з фіксованою паушальною сумою. Аналогічно, для повної узгодженості соціальних витрат на деякі продукти може знадобитися підвищення ставок понад мінімальний рівень, встановлений в ЄС. Необхідно провести комплексний перегляд структури окремих акцизів, щоб захистити надходження, посилити їхній коригуючий характер і спростити їхнє післявоєнне застосування.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реформи, спрямовані на приведення акцизів у відповідність до вимог ЄС, просуваються і будуть поступово впроваджуватися в інших галузях. Загалом, реформи будуть впроваджуватися у періоді з 2024 до 2030 року поступово шляхом:

1. Визначення ставок податку на тютюнові вироби в євро.

2. Продовження графіку наближення ставок акцизів на тютюнові вироби до розміру мінімальних ставок, що діють в ЄС, щоб забезпечити повне наближення до 2029 року.
3. Прийняття рішення про поступове приведення акцизів на паливо у відповідність до стандартів оподаткування, що діють в ЄС, щоб забезпечити повне наближення до 2029 року.
4. Прийняття рішення про запровадження до 2028 року для акцизів на алкогольні напої ставок на рівні мінімальної ставки ЄС. Також буде оцінено, чи слід передбачити подальше підвищення ставок, щоб узгодити рівень соціальних витрат на споживання алкоголю із ринковими цінами.
5. Вивчення особливостей акцизу на підсолоджені цукром напої з урахуванням світової практики та оцінка відповідних елементів такого податку з потенціальним запровадженням його у 2027 році.
6. Вивчення світового досвіду по роботі з автоматами з продажу тютюнових виробів як інструмент боротьби з тіньовим ринком.
7. Впровадження контролю із застосуванням електронної простежуваності за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (підрозділ 4.2.2(е) «Удосконалення адміністрування акцизного податку»).

4.3.7. Оподаткування екологічним податком викидів двоокису вуглецю

Проблеми, які потребують вирішення:

На сьогодні чинна в Україні модель оподаткування викидів двоокису вуглецю має наступні особливості.

Існуючий екологічний податок на викиди двоокису вуглецю займає незначну частку в структурі доходів державного бюджету (таблиця 4.17).

Таблиця 4.17. Дані щодо екологічного податку в частині викидів двоокису вуглецю

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (9 місяців)
Ставка, грн/тону	0,41	10,0	10,0	10,0	30,0	30,0
Надходження від екологічного податку в частині викидів двоокису вуглецю, млн грн	52,3	951,5	1 062,4	1 883,5	1 639,6	1 487,8
Кількість платників, на 1 січня відповідно року	19 998	22 351	11 674	10 388	9 527	7 056
в тому числі з обсягом викидів більше 500 тонн на рік	2 464*	22 351	11 674	10 388	9 527	7 056
з обсягом менше 500 тонн на рік	17 534**	—	—	—	—	—

* Кількість платників податків, які викинули від 500 тонн до 15,858 тис. тонн та сплатили від 205 до 6,5 млн грн на рік (вибіркові дані, оскільки окремий облік платників, в залежності від обсягів викидів, не здійснювався).

** Кількість платників податків з обсягами викидів від 0,01 тонни до 500 тонн, які сплачують від 0,004 до 205 гривень на рік (вибіркові дані, оскільки окремий облік платників, в залежності від обсягів викидів, не здійснювався).

Джерело: дані Держказначейства та ДПС.

Платниками екологічного податку за викиди двоокису вуглецю є суб'єкти, що здійснюють викиди двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення.

Ставка цього податку становить 30 гривень за 1 тону викидів двоокису вуглецю. У 2019 році з кола платників екологічного податку були виключені ті, які здійснюють незначну кількість викидів двоокису вуглецю. Як наслідок, відповідно до чинного законодавства до кола платників не входять суб'єкти, які здійснюють кількість викидів двоокису вуглецю в обсязі меншому, ніж 500 тон за рік. Ці зміни значно спростили адміністрування екологічного податку контролюючими органами, а з огляду на збільшення ставки за тону викидів зазначені зміни не мали суттєвого впливу на надходження від екологічного податку.

Що стосується оподаткування пересувних джерел забруднення, то з 1 січня 2015 року зазначений вид екологічного податку трансформовано в акцизний податок шляхом відміни його сплати з одночасним підвищенням ставок акцизного податку на пальне для забезпечення збалансованості бюджетних надходжень (оскільки екологічний податок та акцизний податок сплачувався за один і той же об'єкт, за різними ставками).

Є підстави вважати, що чинна в Україні модель екологічного оподаткування не відповідає принципам, які згідно з дослідженнями науковців та рекомендаціями ОЕСР, дозволяють досягти найбільш ефективної реалізації екологічних податків як інструменту екологічної політики³⁰:

- Перший принцип полягає в тому, що податки повинні покривати оціночні зовнішні екологічні витрати і, зокрема, ту частину, яка не покривається іншими ринковими інструментами торгівлі квотами на забруднення. Бази екологічного податку повинні бути орієнтовані на забруднювач або забруднюючу поведінку, за рідкісними (якщо такі взагалі є) винятками. Сфера застосування екологічного податку в ідеалі має бути такою ж широкою, як і масштаби екологічної шкоди. В свою чергу, ставка податку має бути співмірною зі шкодою, завданою довкіллю.
- Другий принцип стверджує, що для того, щоб екологічні податки мали значний вплив на зміну моделей споживання і виробництва, вони повинні застосовуватися до широкого спектру продуктів і послуг.
- Третій принцип стосується необхідності інформування громадськості про запровадження екологічних податків на конкретні категорії товарів і послуг з довгостроковим терміном розробки та впровадження (не менше п'яти років), та впровадження (не менше п'яти років), з метою стимулювання розвитку та впровадження нових технологій і створення нових робочих місць, впровадження нових технологій та створення нових робочих місць. Податок має бути достовірним, а його ставка – передбачуваною, щоб мотивувати до покращення стану довкілля. При цьому, необхідно ретельно оцінювати проблеми конкурентоспроможності.
- Четвертий принцип стосується нейтрального впливу, який повинні мати екологічні податки на їх впровадження. Застосування екологічних податків і надходжень від них повинно компенсувати зниження інших неекологічних податків (податків на працю, капітал, страхових внесків). Надходження від екологічного податку можуть сприяти фіскальній консолідації або зменшенню інших податків. Вплив на розподіл можна і, як правило, потрібно вирішувати за допомогою інших інструментів політики. Екологічні податки можуть потребувати поєднання з іншими регуляторними інструментами для вирішення певних питань.

³⁰ ОЕСР. Оподаткування, інновації та навколишнє середовище. Оподаткування, інновації та навколишнє середовище. Жовтень 2010; ОЕСР. Екологічне оподаткування Посібник для розробників політики. Вересень 2011 року.

Оцінка дотримання зазначених принципів має проводитися з урахуванням конкретних соціально-економічних особливостей держави, а також пріоритетів, які вона визначає для свого економічного розвитку та охорони довкілля. В ідеалі, вуглецевий податок повинен застосовуватися до викидів вуглецю в усіх секторах за однаковою ставкою.

Також, враховуючи надання Україні статусу кандидата на членство в ЄС постає питання щодо поступового узгодження норм податкового законодавства України з нормами європейського законодавства:

1. Ставка оподаткування викидів двоокису вуглецю становить 30 гривень за 1 тону викидів двоокису вуглецю, що у 2022 році, відповідало найнижчій на той час ставці в Європейському Союзі.
2. Останніми роками кілька країн ЄС вжили заходів для скорочення викидів вуглецю, зокрема запровадили екологічні норми, системи торгівлі квотами на викиди (далі – СТКВ) та податки на викиди вуглецю.
3. Угода про асоціацію з ЄС зобов'язує Україну створити СТКВ до 2025 року з аналогічним покриттям до існуючої СТКВ ЄС (енергетика та промисловість), і Україна взяла на себе зобов'язання скоротити викиди на 65 % нижче рівня 1990 року до 2030 року за рахунок свого національно-визначеного внеску.
4. Також існує проблема невідповідності оподаткування екологічним податком біопалива європейській практиці. У всіх країнах – членах Європейського Союзу податки на викиди двоокису вуглецю під час спалювання біопалива не застосовуються, оскільки відповідно до законодавства ЄС біопаливо вважається СО₂-нейтральним паливом.

Вирішення зазначених проблем потребує проведення аналітичних досліджень для обґрунтування політичних рішень щодо моделі екологічного оподаткування (податкові інструменти) та її узгодження із, прийнятим в країнах ЄС ціноутворенням на вуглецеві квоти (неподаткові інструменти). За оцінками, вуглецеве ціноутворення може принести від 2 % ВВП до 4 % ВВП, але очікується, що ці кошти будуть частково використані для компенсації негативного впливу на домогосподарства з низьким рівнем доходів під час переходу до нової моделі³¹.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для ефективної реалізації екологічних податків як інструменту екологічної політики, а також забезпечення відповідності вимогам ЄС необхідно:

1. Протягом 2024–2025 років: На підставі концепції захисту довкілля, розробленої Міндовкіллям, та із залученням допомоги партнерів з розвитку розробити комплексний пакет заходів на післявоєнний період щодо оподаткування екологічним податком викидів вуглецю. При розробці моделі:
 - необхідно вивчити можливості забезпечення переходу від оподаткування екологічним податком фактичних обсягів викидів двоокису вуглецю до оподаткування обсягів видобутку (імпорту) викопного палива (нафта, газ, вугілля, тощо) в залежності від вмісту двоокису вуглецю.
 - визначити економічні, політичні та соціальні наслідки введення запропонованої моделі оподаткування;

³¹ Енріко Аав, Ян Лоспрік, Тібор Ханаллі, Чарльз Дженкінсон, Пітер Маллінз, Джон Райан. Україна: Дорожня карта для завершення підготовки Національної стратегії доходів. МВФ. Липень 2023 року.

- визначити компенсаторні механізми, які необхідно задіяти для підтримки екологічної реформи та зниження негативного впливу для суб'єктів господарювання та домогосподарств.

2. Визначити графік впровадження змін до екологічного та податкового законодавства на підставі розробленої моделі.

4.3.8. Реформування законодавства щодо рентних платежів

4.3.8(a) Реформування рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України

Проблеми, які потребують вирішення:

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі відповідних ліцензій та/або дозволів (статті 254 Податкового кодексу України). Протягом 2022–2023 років в Україні було зареєстровано шість платників рентної плати за користування радіочастотним ресурсом (стільниковий зв'язок). За 2022 рік від них надійшло 2 198,6 млн грн, а за 9 місяців 2023 року було сплачено 1 609,5 млн гривень.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, яка зазначена у відповідному дозвільному документі на користування радіочастотним ресурсом України або експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, що сформувало систему декларування податкових зобов'язань з рентної плати – окремо для кожного дозвільного документу.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України встановлюються із застосуванням понижувальних та підвищувальних коефіцієнтів (підпункт 254.4 статті 254 Податкового кодексу України), які свого часу було запроваджено у 2015 році за ініціативою НКРЗІ (в подальшому – НКЕК) з метою стимулювання операторів телекомунікацій до обміну обмеженим радіочастотним ресурсом для забезпечення технічних можливостей впровадження новітніх радіотехнологій (зокрема, радіотехнології четвертого покоління – LTE). Але на теперішній час за інформацією НКЕК основна функція цих коефіцієнтів вже виконана.

Отже, збереження коефіцієнтів залишить невирішеними наступні проблеми:

- застосування різних фактичних ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом створює дискримінаційні умови оподаткування та непрозорий механізм визначення податкових зобов'язань для платників в межах однієї і тієї ж галузі;
- наявна система коефіцієнтів є складною для обчислення рентної плати платниками податків та перевірки правильності її розрахунку контролюючими органами, що не виправдано ускладнює адміністрування зазначеного податку;
- податкові органи позбавлені можливості здійснювати оцінку заходу державної підтримки щодо раціонального використання радіочастотного ресурсу України з огляду на відсутність методологічної основи та належних даних для її проведення.

Натомість, очікується, що у разі відміни усіх підвищувальних та понижувальних коефіцієнтів, що застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом додаткові надходження до державного бюджету складатимуть близько 56,3 млн грн на рік.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем необхідно вжити наступних заходів:

1. Протягом 2024 року: забезпечити скасування усіх підвищуючих та понижуючих коефіцієнтів, які застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для стільникового зв'язку.

4.3.8(b) Реформування режиму оподаткування видобувного сектору

Проблеми, які потребують вирішення:

Податковим кодексом України передбачено оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування природного газу, ставки якої встановлено в залежності від глибини залягання покладів та фактичної ціни реалізації газу.

З метою стимулювання збільшення видобутку природного газу в Україні з 1 січня 2018 року було запроваджено понижені ставки рентної плати за користування надрами для газу природного, видобутого з нових свердловин у розмірі 12 % (з покладів глибиною до 5 000 м) та 6 % (з покладів глибиною понад 5 000 м).

В подальшому, з 1 березня 2022 року механізм державної підтримки переглянuto шляхом встановлення диференційованих ставок ренти для газу природного, видобутого з нових свердловин, у такому розмірі (в порівнянні із загальним розміром ставок):

Таблиця 4.18. Ставки ренти для газу природного, видобутого з нових свердловин згідно Податкового кодексу України

Умови застосування ставки	Ставка, %	
	загальна	для нових свердловин
З покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів		
Якщо фактична ціна реалізації газу становить 150 дол. США або менше за 1 000 куб. м	14,5	6,0
Якщо фактична ціна реалізації газу є більшою за 150 дол. США та не перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	29,0	12,0
Якщо фактична ціна реалізації газу перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м:		
від частини фактичної вартості газу у розмірі 400 дол. США за 1 000 куб. м та	29,0	12,0
від частини фактичної ціни реалізації газу, що перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	65,0	36,0
З покладів, які повністю або частково залягають на глибині понад 5 000 метрів		
Якщо фактична ціна реалізації газу становить 150 дол. США або менше за 1 000 куб. м	7,0	3,0
Якщо фактична ціна реалізації газу є більшою за 150 дол. США та не перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	14,0	6,0
Якщо фактична ціна реалізації газу перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м:		
від частини фактичної вартості газу у розмірі 400 дол. США за 1 000 куб. м та	14,0	6,0
від частини фактичної ціни реалізації газу, що перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	31,0	18,0

Джерело: підпункт 252.20 статті 252 Податкового кодексу України.

В цілях оподаткування під фактичною ціною реалізації газу природного розуміється максимальна ціна на природний газ, що склалась за податковий період на внутрішньому ринку України, яка щомісячно публікується Мінекономіки на офіційному вебсайті. При цьому, для газу, який реалізується для побутових споживачів, фактичною ціною вважається ціна, визначена у відповідних договорах купівлі-продажу газу між платником рентної плати та НАК «Нафтогаз України».

З метою застосування стимулюючих ставок рентної плати Податковий кодекс України доповнено визначенням терміну «нова свердловина», що передбачає свердловину, буріння якої розпочато від денної поверхні суходолу (рівня нуль метрів згідно з проектом свердловини) після 01 січня 2018 року, що підтверджується актом про введення в експлуатацію бурової установки.

Водночас, законодавчо не було встановлено часового обмеження, протягом якого такі свердловини вважаються новими.

Таким чином, свердловини, що були пробурені після 01 січня 2018 року, можуть вважатися новими в цілях оподаткування рентною платою протягом всього періоду їх функціонування, а отже видобутий із таких свердловин газ оподатковуватиметься за пільговими ставками рентної плати, що негативно впливає на надходження до бюджету.

Такий підхід створює дискримінаційні умови в оподаткуванні рентною платою природного газу, видобутого із «старих» свердловин, що оподатковується за вищими ставками рентної плати.

Отже існує необхідність перегляду періоду застосування пільгового режиму оподаткування видобутку газу з нових свердловин, до моменту настання рентабельного видобутку, із встановленням максимального граничного періоду, протягом якого свердловини можуть вважатися новими, що вимагає законодавчих змін.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року розробити законодавчі зміни щодо обмеження часу від дати введення в експлуатацію свердловини, протягом якого свердловини вважаються новими в цілях оподаткування рентною платою.
2. У післявоєнний період за участі профільних центральних органів виконавчої влади із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку буде здійснено аналіз та оцінювання оподаткування видобувних галузей у відповідності до потреб післявоєнної відбудови країни. Зокрема, визначити чи є чинні фіскальні режими ефективними:
 - забезпечити достатні стимули для інвестування в сектор, включаючи його відновлення;
 - забезпечити державі справедливую частку доходів від видобування корисних копалин.

4.3.9. Посилення функцій органів місцевого самоврядування в частині адміністрування податків, які зараховуються до місцевих бюджетів

Проблеми, які потребують вирішення:

Ефективне вирішення завдань і функцій органами місцевого самоврядування (далі – ОМС) неможливе без економічної основи, важливим елементом якої є доходи місцевих бюджетів. В Україні обліковується 1 952 місцевих бюджети, наповнення яких в основному відбувається частково за рахунок місцевих податків та зборів (єдиний податок, податок на

нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плата за землю, тощо) та частково за рахунок розподілення загальнодержавних податків та зборів (ПДФО, ПнП, акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення).

У 2021 році (тобто в довоєнний період, який є більш релевантним) надходження місцевих податків і зборів в структурі загальних податкових надходжень становили всього 6,2 %, але в структурі податкових надходжень місцевих бюджетів місцеві податки і збори становлять близько 26 %. Тобто, незважаючи на те, що роль місцевих податків та зборів у структурі податкових надходжень є незначною, для місцевих бюджетів надходження від місцевих податків і зборів є достатньо вагомими.

Слід зазначити, що ОМС, реалізуючи право, надане Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Податковим кодексом, з огляду на зовнішні і внутрішні фактори, що впливають на розвиток відповідних територій, мають можливість своїми рішеннями встановлювати ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та по платі за землю в діапазоні від «0» до максимально встановлених Кодексом розмірів і надавати пільги із сплати цих податків для окремих категорій платників, а також самостійно приймають рішення щодо доцільності запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на своїй території.

Таблиця 4.19. Структура наповнення місцевих бюджетів від неподаткових надходжень та податкових надходжень в розрізі місцевих та загальнодержавних податків в динаміці за декілька років

Назва платежу	2021		2022		2023 (9 місяців)	
	сума	%	сума	%	сума	%
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	7 820,8	2,1	7 118,9	1,7	6 887,4	1,9
Плата за землю (земельний податок та орендна плата)	35 263,6	9,3	29 568,4	7,1	25 687,0	7,1
Транспортний податок	158,4	0,0	103,5	0,0	110,7	0,0
Збір за місця за паркування транспортних засобів	127,0	0,0	101,8	0,0	110,6	0,0
Туристичний збір	244,0	0,1	186,4	0,0	143,1	0,0
Єдиний податок	46 282,4	12,2	47 226,1	11,3	40 245,2	11,1
Разом надходження від місцевих податків та зборів	89 896,6	23,8	84 305,1	20,1	73 184,0	20,2
Разом надходження від загальнодержавних податків та зборів	256 816,6	67,9	309 155,6	73,9	260 166,1	71,9
Разом інші надходження до місцевих бюджетів	31 300,1	8,3	24 928,5	6,0	28 616,8	7,9
Всього надходження до місцевих бюджетів	378 013,3	100,0	418 389,2	100,0	361 966,9	100,0

Джерело: дані Мінфіну.

Однак, ОМС не мають можливості впливати на процес адміністрування бюджетоутворюючих для них податків, який повністю на сьогодні знаходиться у сфері повноважень податкових органів.

Відповідно, формування значної частини власних доходів місцевих бюджетів знаходиться у прямій залежності від того, наскільки ефективно ОМС можуть

організовувати весь комплекс робіт по запровадженню та мобілізації місцевих податків і зборів, що обумовлюється зокрема тим, що:

- 1) не всі наявні майнові об'єкти підпадають під оподаткування у зв'язку із не відображенням таких об'єктів у відповідних державних реєстрах, які є єдиним джерелом інформації щодо бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плати за землю;
- 2) адміністрування майнових податків є достатньо затратним, але не достатньо ефективним з точки зору наповнення зведеного бюджету і є вагомим лише виключно для відповідного місцевого бюджету. У зв'язку з цим адміністрування місцевих майнових податків податковими органами відбувається за залишковим принципом, тобто, не достатньо ефективно, що є дестимулюючим фактором для органів місцевого самоврядування;
- 3) ОМС не мають законних можливостей впливати на покращення процесів адміністрування місцевих майнових податків, зібрана ними інформація за Законом не є підставою для початку перевірки фактично власника, або користувача майна, що не було оподатковано належним чином.

Важливим кроком до наповнення місцевих бюджетів є наповнення інформаційних баз інформацією про об'єкти оподаткування місцевими податками і зборами, у тому числі шляхом перенесення архівної інформації з паперових носіїв про зареєстровані до 1 січня 2013 року права власності на майно.

Проблеми фінансової автономії місцевого самоврядування та наповнення місцевих бюджетів напряду залежать від належного законодавчого регулювання такої фінансової самостійності бюджетів місцевого самоврядування, яке перш за все полягає у наданні органам місцевого самоврядування відповідних повноважень з адміністрування на власній території місцевих податків і зборів, перевірки даних, наповнення державних реєстрів, які містять інформацію про речові права на майно, які є підставою для нарахування місцевих податків і зборів, зменшення випадків незаконного ухилення від їх сплати, що дозволить забезпечити потреби місцевого розвитку.

Від належного й своєчасного здійснення вищезазначених дій та заходів напряду залежить фінансова самостійність місцевих бюджетів, ефективність діяльності органів місцевого самоврядування.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реформа адміністрування майнових податків повинна призвести до підвищення впливу ОМС на процедури нарахування та збору податків та зборів, за рахунок яких наповнюються місцеві бюджети відповідних громад. Підвищення ролі ОМС в процедурах адміністрування місцевих бюджетоутворюючих податків і зборів повинно відбутися через розширення повноважень та можливостей ОМС та надання їм доступу до податкової інформації, щодо об'єктів та суб'єктів оподаткування місцевими майновими податками, підвищити юридичну значимість інформації, що збирається ОМС, для організації контрольно-перевірочної роботи податкових органів, стимулювати ОМС щодо забезпечення наповнення та актуалізації даних державних реєстрів, які містять інформацію про речові права на майно.

Подальша реалізація реформи адміністрування місцевих податків та зборів здійснюватиметься шляхом виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024 року: підготовка законодавчих змін щодо надання додаткових повноважень ОМС в частині адміністрування місцевих податків і зборів.