

ПРІОРИТЕТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ У 2021 РОЦІ



GROWFORD

for Global Research on Optimal Ways for Development

INSTITUTE

Дослідження з питань
економічної політики №1, 2021



**Д-р економічних наук,
професор Швабій К.І.**

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ	3
АНОТАЦІЯ	4
ГОЛОВНЕ	6
I. Мета і завдання податкової політики держави	8
II. Поточний стан та структурні диспропорції вітчизняної системи оподаткування	11
III. Недоліки моделі ПДВ і системи його адміністрування, оцінка податкових розривів податку	20
IV. Ключові завдання податкової політики держави у 2021 році	33
V. Очікувані ефекти зменшення ставки ПДВ	41
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	46
ДОДАТКИ	50

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

Україномовні:

АП - акцизний податок
БО – база оподаткування
ВВП – валовий внутрішній продукт
ДБУ – державний бюджет України
ДКСУ – Держава казначейська служба України
ДПСУ – Державна податкова служба України
ДССУ – Державна служба статистики України
ЗБУ – зведений бюджет України
КВЕД – класифікатор видів економічної діяльності ДССУ
КСВ – кінцеві споживчі витрати
НПФ- недержавні пенсійні фонди
ПДВ – податок на додану вартість
ПДФО – податок на доходи фізичних осіб
ПН – податкове навантаження
ППД – податкова політика держави
ППП – податок на прибуток підприємств
ПСУ – податкова система України
ЄС – Європейський союз
ЄСВ – єдиний соціальний внесок

Англомовні:

Africa (26) – 26 країн Африки, обрані для порівняння структур податкових систем згідно класифікації ОЕСР
ED – акцизний податок
CIT – корпоративний прибутковий податок
DT – прямі податки
EU – Європейський союз
IT – непрямі податки
LAC – країни Латинської Америки і Карибського басейну, обрані для порівняння структур податкових систем згідно класифікації ОЕСР
OECD – Організація економічного співробітництва і розвитку
PIT – персональний прибутковий податок
SSC – внески на соціальне страхування
TG – податковий розрив
TTR – сукупні податкові надходження
VAT – податок на додану вартість
VTTL – потенціальні податкові надходження з ПДВ

АНОТАЦІЯ

Згідно п. 3 ст.27 Бюджетного кодексу України «закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду».

З огляду на це, у даному документі викладені положення стосовно напрямів трансформації ППД, що потребують обговорення в експертному середовищі та з усіма стейкхолдерами, а у разі позитивного сприйняття зазначених пропозицій, розробки відповідного законопроекту щодо внесення змін до Податкового кодексу України протягом першої половини 2021 року до зазначеного дедлайну.

Суть представлених тут пропозицій полягає у трансформації податкової політики держави, спрямованої на формування в Україні такої системи оподаткування, яка буде сприяти довгостроковому, збалансованому, інклюзивному економічному зростанню і, водночас, забезпечувати достатній рівень доходів держави для виконання нею своїх функцій. Для цього, на нашу думку, в середньостроковій перспективі слід здійснити загальний перерозподіл податкового навантаження шляхом застосування усього переліку податків та їх складових елементів (платники, об'єкти, база, пільги, ставки тощо), що має призвести як до усунення диспропорцій самої податкової системи України, і сприятиме (1) структурній модернізації вітчизняної економіки у довгостроковому періоді та (2) зростанню рівня добровільності сплати податків. Зазначені пропозиції в основному стосуються змін структури податкової системи та елементів податків, і не стосуються відповідних змін в системі їх адміністрування, оскільки це предмет окремої дискусії.

Далі в цьому документі у параграфі I сформульовано мету і завдання податкової політики держави з огляду на соціально-економічні проблеми, що потребують вирішення, у параграфах II - III представлені факти, аргументи, висновки з власних досліджень, досліджень українських та міжнародних експертів, розрахунки, які слугують обґрунтуванням сформульованих пропозицій, що представлені в параграфах IV та V цього документу.

ABSTRACT

In accordance with paragraph 3 of Article 27 of the Budget Code of Ukraine “the Laws of Ukraine or their separate provisions affecting the budget indicators (reducing budget revenues and/or increasing budget expenses) and approved no later than July 15 of the year preceding the planned one, shall be enacted not earlier than the beginning of the planned budget period”.

In view of this, the document sets out the areas of state tax policy (STP) transformation which need to be discussed in the expert community and with all stakeholders, and in case of positive perception of these proposals, the development of a bill to amend the Tax Code of Ukraine in the first half of 2021 till the specified deadline.

The proposals presented here are to transform the state tax policy aimed at forming a tax system in Ukraine that will promote long-term, balanced, inclusive economic growth and, at the same time, provide a sufficient level of state revenues to perform its functions. To do this, in our opinion, in the medium term there should be a general redistribution of the tax burden by applying the entire list of taxes and their constituent elements (taxpayers, objects of taxation, tax base, benefits, tax rates, etc.), which should lead to the elimination of disparities in the tax system of Ukraine, and will contribute to (1) structural modernization of the domestic economy in the long run and (2) increase the level of voluntary tax payments. These proposals mainly concern changes in the structure of the tax system and elements of taxes, and do not concern the corresponding changes in the system of their administration, as this is the subject of a separate discussion.

Further in this document, paragraph I formulates the purpose and objectives of the state tax policy in view of socio-economic problems to be addressed, paragraphs II – III present facts, arguments, conclusions from own studies, research of Ukrainian and international experts, calculations to justify the proposals given in paragraphs IV and V of this document.

ГОЛОВНЕ

У середньому податки забезпечують 80% доходів державного та зведеного бюджетів України. Вони є невід’ємним і ключовим елементом системи публічних фінансів, необхідною умовою життєдіяльності країни. Основне призначення податків забезпечувати бюджет доходами, які держава витрачає на фінансування суспільних послуг, але в той самий час всі без виключення податки, в той чи іншій спосіб, впливають на рішення економічних агентів. Як правило, ці рішення платників податків інші ніж ті, які б вони приймали в ідеальному світі, де податків не існує. Сукупність податків формує податкову систему країни, її податкову структуру (в англ. літературі *tax composition, tax mix*), яка також, і ще більше, спотворює рішення економічних агентів, що призводить до втрати економічної ефективності. Сучасна наукова думка не дає однозначної відповіді на питання, якою має бути оптимальна податкова структура. Теоретичні і емпіричні дослідження тривають. Незважаючи на це, ми маємо можливість поглянути на майже 30 річну історію функціонування вітчизняної системи оподаткування, порівняти її з податковими системами і структурами різних країн світу, щоб наблизитись до відповіді на наступне питання. Яка структура податкової системи України є оптимальною з огляду на вирішення двоєдиного завдання – з однієї сторони, досягнення стійких, збалансованих темпів економічного зростання, а з іншої, досягнення такого рівня розподілу національного продукту, який забезпечить соціально-економічний поступ країни. Пошук оптимального поєднання цих взаємовиключних вимог до податків визначає зміст податкової політики держави.

З огляду на це, сучасною економічною наукою сьогодні запропонована доктрина інклюзивного економічного зростання, а основне завдання податкової політики держави полягає у застосування податків в такий спосіб, щоб досягати сформульованих нею цілей і задач.

У контексті такого підходу до формування державної податкової політики в роботі проаналізована структура вітчизняної системи оподаткування і представлено окремі, найбільш показові міжнародні порівняння. Проведений аналіз засвідчує, що податкова система України має суттєві структурні

деформації, які з плином часу лише підсилюються, а, не в останню чергу у зв'язку з цим, економіка України все більше віддаляється від траєкторії свого оптимального розвитку. Основна структурна деформація, яка вже очевидна для неозброєного ока, полягає у тому, що в структурі вітчизняної системи оподаткування домінують два податки ПДФО і ПДВ, які в підсумку призводять до суттєвого податкового навантаження на доходи і витрати найменш заможних громадян нашої країни. Замість того, щоб податки сплачували всі і хоча б пропорційно до своїх доходів, в нашій державі їх сплачують громадяни з середніми доходами не набагато вищими офіційного прожиткового мінімуму.

Показано, що найшкідливішим та найменш ефективним у фіскальному контексті для вітчизняної економіки є ПДВ. Очевидно, що ПДВ, можливо, є гарним податком для економіки, яка стабільно зростає, реальні доходи населення підвищуються, а чисельність населення не скорочується. Всі ці умови впродовж усієї новітньої історії України не виконуються.

З огляду на це, в роботі запропоновано почати зміну структури податкової системи країни і, відповідно, зміну розподілу податкового навантаження за доходами з метою досягнення цілей та вимог інклюзивного економічного зростання. Перший і очевидний крок, за логікою усунення проблем від найбільших до найменших, полягає у зменшенні нормативної ставки ПДВ з 20% до 15%, визначення нових об'єктів оподаткування акцизного податку, зміни моделі і процедур адміністрування податку на нерухомість, підвищення фіскальної ефективності екологічного податку. Логіка наступних кроків в сфері податкової політики держави також абсолютно зрозуміла, проте з метою мінімізації негативного впливу на доходи державного бюджету сутнісні зміни елементів податків мають бути не одночасними, а послідовними.

Наші пропозиції за своєю сутністю є тотожними нейтральному, стосовно доходів державного бюджету, податковому зсуву (revenue neutral tax shift). За нашими оцінками, фактичне зменшення податкових надходжень у результаті зміни ставки ПДВ має бути компенсоване розширенням бази оподаткування цього та інших податків, зростанням його фіскальної ефективності, а також додатковими темпами економічного зростання, що матиме на ВВП збільшення обсягів кінцевих споживчих витрат населення.

I. МЕТА І ЗАВДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

Абсолютна більшість українських та міжнародних економістів сходяться на думці, що основні проблеми вітчизняної економіки криються в її **структурній деформації**, яка виражається наступними тенденціями : (1) *деіндустріалізація*, (2) *депопуляція*, (3) *втрата наукового і технологічного потенціалу*, (4) *збільшення в сукупному випуску частки виробництва сировинних товарів*, (5) *низька продуктивність та енергоефективність економіки*¹².

Система публічних фінансів, і зокрема, податкових надходжень державного бюджету **суттєвим чином залежна від зовнішньоекономічної кон'юнктури**, екзогенних шоків, стану платіжного балансу, обмінного курсу тощо. Частково це пов'язано тим, що є спотвореною структура ПСУ (tax mix, tax composition – англословенський аналог) в цілому (яку можна вважати проху показником розподілу податкового навантаження між платниками податків).

Невиконання плану податкових надходжень інколи має парадоксальні пояснення. З офіційних джерел інформації відомо, що у 1 кв. 2020 року «на 47,8% виконано розпис по рентній платі за видобування природного газу, недонадходження становили 1,6 млрд грн. Як і у попередні місяці, **основною причиною невиконання стало зменшення середньої митної вартості імпортованого природного газу**, яка за даними Мінекономіки у лютому 2020 року становила \$168,5 за тис м куб, зниження ціни природного газу, що постачається побутовим споживачам та виробникам теплової енергії»³. Парадокс полягає у тому, що дорогі енергоресурси - це погано для енерговитратної економіки, дешеві енергоресурси – погано для ДБУ.

Україна має малу відкриту економіку вразливу до зовнішніх шоків і не має достатнього запасу фінансової міцності ні в системі державних фінансів, ні у населення. «Відкритість економіки України, яка вимірюється як відношення

¹ Національна економічна стратегія 2030. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://nes2030.org.ua/>

² Україна 2030 : Доктрина збалансованого розвитку. – Львів : Кальварія, 2017. – 168 с; Богдан Т. Економічна криза.: деструктивний ефект синергії. Електронний ресурс. – Режим доступу. <https://dt.ua/finances/ekonomichna-kriza-destruktivniy-efekt-sinergiyi-343732 .html>

³ Сайт міністерства фінансів України. Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/news/derzhbiudzheth v umovakh karantinu nadkhodzhennia v berezni sklali 784 mlrd grn-2087>

експорту та імпорту до ВВП, у 2004–2017 роках становила близько 100%. Тут важливі не лише обсяги, а й структура експорту. Основну частину експорту України становить сільськогосподарська продукція та базові метали, а імпорт містить значну частку енергоносіїв. У цілому **в українській економіці сировинні товари становлять близько $\frac{3}{4}$ зовнішньої торгівлі**. Це означає, що ціни на сировинні товари мають значний вплив на ВВП, обмінний курс, а отже, і на інфляцію через канал торговельного балансу»⁴.

З огляду на ці обставини, **мета ППД** полягає у формуванні в Україні такої системи оподаткування шляхом здійснення її *переформатування*, яка буде сприяти **довгостроковому, збалансованому, інклюзивному економічному зростанню**. Щодо такої мети податкової політики держави в цілому і податкової реформи зокрема, принаймні, в академічному світовому середовищі існує консенсус⁵. Nota bene ефективної ППД сьогодні говорить про те, що не тільки податкове навантаження має значення для економічного зростання, а й структура податкової системи країни (tax composition). Зокрема, Abdel-Kader Kh. та de Mooij R. зазначають, що «структура податкової системи також важлива для зростання та інклюзії»⁶.

Під **інклюзивним економічним зростанням** мається на увазі таке зростання, *«що забезпечує прогрес суспільства в цілому. Воно передбачає вигоду від збільшення добробуту і продуктивності, які розподіляються більш рівномірно між людьми і трансформуються у загальне збільшення добробуту суспільства. При цьому, слід зазначити, що політика, яка передбачає більш рівний розподіл доходів ще не означає більшу справедливість. Певна диференціація доходів може бути визнана як справедлива, якщо вона характеризується різницею в зусиллях та індивідуальними вподобаннями щодо дозвілля»*⁷.

З мети реформи випливають її наступні завдання: (1) сприяння структурній трансформації вітчизняної економіки за допомогою податкових механізмів, в т.ч. й шляхом детінізації економіки, та (2) більш справедливий перерозподіл

⁴ Груй А., Вдовиченко А. Квартальна прогнозна модель для України. С. 11. Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/news/all/kvartalna-proektsiyna-model-dlya-ukrayini>

⁵ <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-design-for-inclusive-economic-growth-web-brochure.pdf>; https://www.oecd-ilibrary.org/economics/tax-policies-for-inclusive-growth_09ba747a-en; https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/european-semester/tax-policies-european-union-survey_en

⁶ Abdel-Kader Kh., de Mooij R. (2020) Tax Policy and Inclusive Growth. IMF Working Papers. E-mode. – Retrieved from :

<https://www.imf.org/en/Publications/WP/IssueTax%20Policy%20and%20Inclusive%20Growth/2020/12/04/Tax-Policy-and-Inclusive-Growth-49902>

⁷ <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-design-for-inclusive-economic-growth-web-brochure.pdf>

податкового навантаження (ПН) між платниками податків. При цьому це не суперечить і узгоджується також з пріоритетами податкової політики, рекомендованими експертами для країн ЄС: (1) стимулювати інвестиції та сприяти вирішенню позитивних і негативних екстерналій; (2) підвищувати ефективність податкового адміністрування та податкову визначеність; (3) створювати робочі місця; (4) зменшувати нерівність та, нарешті, (5) підвищувати добровільність сплати податків⁸.

Теорія нам говорить про те, що податки, які впливають на рішення економічних агентів здебільшого через ефект доходу (це прямі) є більш шкідливими для економічного зростання ніж ті, що впливають через ефект заміщення (непрямі). У роботі⁹ все це описано і зроблено класифікацію податків за рівнем шкідливості для економічного зростання. Водночас інші емпіричні дослідження говорять про те, що не все і не завжди так однозначно, адже існує гетерогенність відкликів системи на шоки (читай - реформи)¹⁰, нелінійними ефектами та різною амплітудою відкликів економічної системи в середньому та довгостроковому періодах¹¹. Тому також важливо розглядати ефект розподілу та динамічний ефект впливу податків, зокрема, вплив підвищення податків на споживання, на ціни та трудові доходи.

Надалі структура ПСУ, наявні структурні диспропорції будуть проаналізовані саме з огляду на необхідність усунення таких зсувів, і необхідності приведення ПСУ до такого стану, який найбільше буде сприяти стійким темпам довгострокового економічного зростання.

⁸ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/european-semester/tax-policies-european-union-survey_en

⁹ Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, A., & Vartia, L. (2008). Tax Policy for Economic Recovery and Growth. OECD Economics Department Working Papers. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://econpapers.repec.org/paper/ukcukcedp/0925.htm>

¹⁰ На нашу думку автора, породжена в першу чергу структурою економіки та особливостями політичної системи

¹¹ Xing, J. (2012). Does tax structure affect economic growth? Empirical evidence from OECD countries. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://www.researchgate.net/publication/241753520_Does_tax_structure_affect_economic_growth_Empirical_evidence_from_OECD_countries

II. ПОТОЧНИЙ СТАН ТА СТРУКТУРНІ ДИСПРОПОРЦІЇ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

ПСУ характеризується істотними структурними диспропорціями, які зберігаються впродовж тривалого періоду і лише поглиблюються у часі. Ці диспропорції проявляються в нерівномірному розподілі ПН в межах самої ПСУ, так й за окремими її елементами.

Очевидно, що в сучасних умовах державна податкова політика і зміни структури податкової системи мають формуватися з урахуванням такого чиннику **як міжнародна податкова конкуренція**.

Класифікація агрегатних показників, які характеризують структуру податкової системи, здійснена за методологією ОЕСР (див. додаток А)¹². Офіційні дані по країнах ЄС і ОЕСР подано з наступних джерел¹³, по Україні – з таких джерел¹⁴. У таблиці 1 додатку А наведена схема відповідності вітчизняних податків і внесків податковим агрегатам згідно з класифікацією ОЕСР. Така класифікація не типова для України і використана виключно для того, щоб в подальшому порівняльний аналіз структур податкових систем різних країн світу був коректним.

Якщо порівняти структуру основних податкових агрегатів України з країнами-сусідами, то можна побачити, наприклад, що незважаючи на те, що ми найбідніша країна Європи частка прямих податків (DT) в Україні є найбільшою

¹² Revenue Statistics 1965-2017. INTERPRETATIVE GUIDE. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>

¹³ Див. : Eurostat. Your key to European Statistics. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>; OECD. Stats. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://stats.oecd.org/>; Online Services and Databases for Taxation. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://ec.europa.eu/taxation_customs/online-services-and-databases-taxation_en

¹⁴ Див. : З Державний веб-портал бюджету для громадян. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://openbudget.gov.ua/>; вітність. Державна казначейська служба України. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>; Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.pfu.gov.ua/byudzhet/zvit-pro-vikonannya-byudzhetu-pensijnogo-fondu-ukrayiny/>; НБУ. Статистика. Макроекономічні показники. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://bank.gov.ua/statistic/macro-indicators#4>

(див. рис. 1). На рис. 1 позначено також непрямі податки як ІТ, внески до ПФУ та інших фондів соціального страхування - SSC).

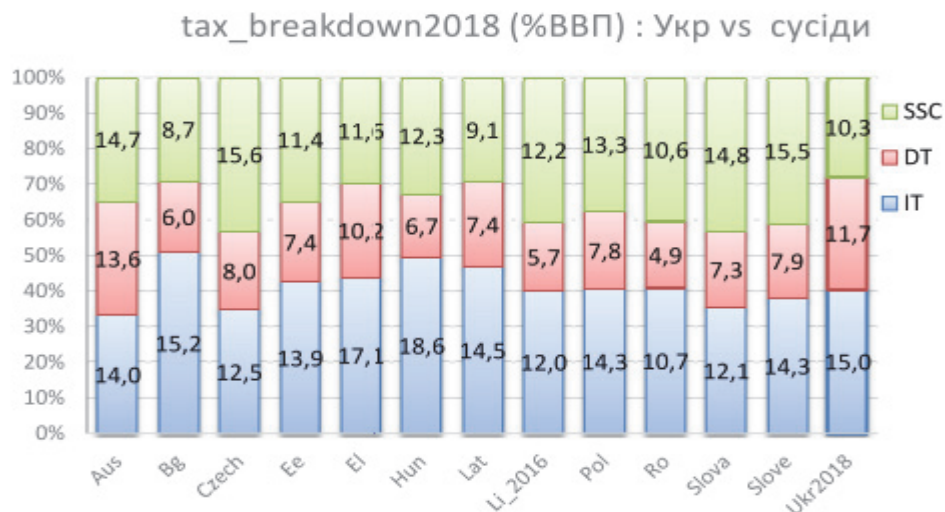


Рис. 1. Декомпозиція податкових агрегатів в Україні та країнах – сусідах, 2018 р.

Джерело : складено автором за даними ДПСУ згідно класифікації ОЕСР

При цьому якщо поглянути на причини цієї структурної диспропорції в довгостроковій ретроспективі, то можна побачити, що таке становище було сформувано за рахунок зростання розбіжності між часткою ПДФО і ППП у ВВП (див. рис. 2). У 2019 році DT = 12%ВВП.

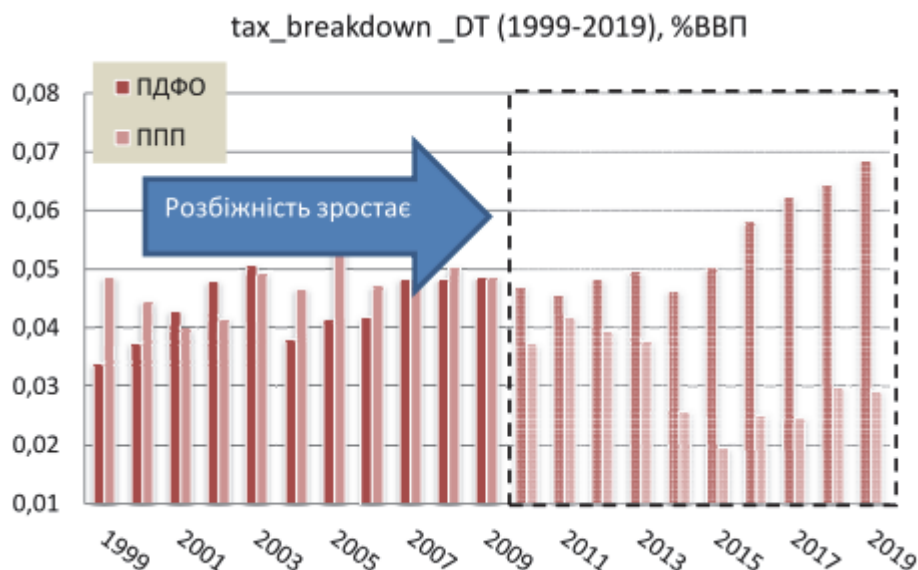


Рис. 2. Декомпозиція податкового агрегату DT за основними складовими, 1999 – 2019 рр.

Джерело : складено автором за даними ДПСУ згідно класифікації ОЕСР

Іншу структурну диспропорцію податкової системи України характеризує декомпозиція податкового агрегату непрямих податків (ІТ), що представлена на рис. 3.

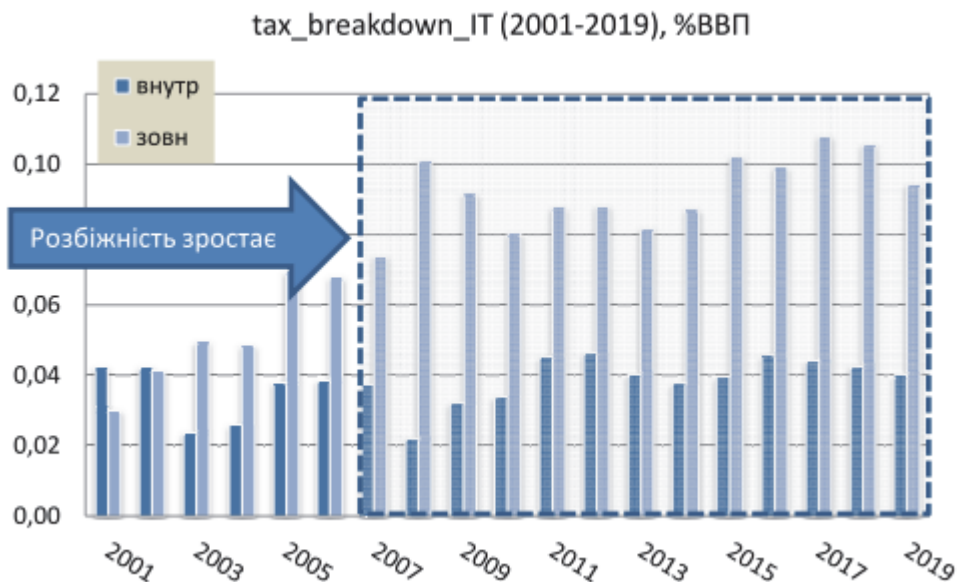


Рис. 3. Декомпозиція податкового агрегату ІТ за основними складовими, 2001 – 2019 рр.

Джерело : складено автором за даними ДПСУ згідно класифікації ОЕСР

Цей графік нам наочно демонструє структурну деформацію не лише податкової системи, а й, що найкритичніше, економіки України. Існує стійка тенденція збільшення податків на споживання з товарів імпортного виробництва над товарами, роботами і послугами внутрішнього. Очевидно, що реформа податкової системи України у 2020 році **повинна мати ефект імпортозаміщення** шляхом податкового регулювання і досягнення стимулюючого ефекту для виробництв товарів, робіт, послуг з високою доданою вартістю в межах України.

У цьому контексті слід говорити не лише про структурні деформації податкової системи України, а також про деформації щодо стимулів до праці та інвестицій, що породжують податки. Одним із показників, що характеризує цей ефект є показник податкового клину (tax wedge). Його складовими в основному є податковий тягар, породжений персональним прибутковим податком, внесками до фондів соціального страхування як працівниками, так й роботодавцями.

Наочно його значення для України та для окремих країн – сусідів представлено на рис. 4. Для нашої країни у 2019 році цей показник менше середнього значення по наведеній вибірці країн центрального та східноєвропейського регіону і лише трохи вище ніж у Болгарії, Греції, Польщі, Литві та Естонії.

Незважаючи на це, вважаємо, що навіть в умовах жорстких бюджетних обмежень в Україні, головним чином пов'язаними з необхідністю покриття за рахунок коштів ДБУ дефіциту Пенсійного фонду, існує резерв зменшення податкового навантаження на працю у середньостроковій перспективі шляхом перерозподілу ПН ПДФО за шкалою доходів.

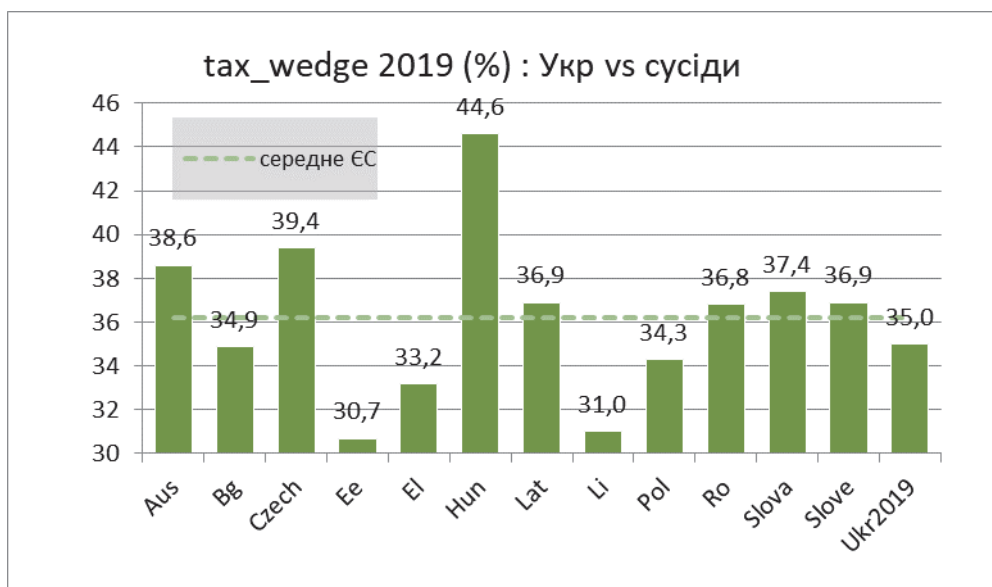


Рис. 4. Tax wedge в Україні та країнах – сусідах, 2019 р.

Джерело : складено автором за даними OECD.Stat

У таблиці 1 представлено структуру ПСУ за класифікацією ОЕСР¹⁵ порівняно зі усередненою структурою країн ОЕСР, країн LAC та Africa(26). Ця вибірка охоплює 93 країни світу.

Таблиця 1

Структура ПСУ порівняно з іншими країнами і регіонами світу, 2018

Тип податків	Код згідно класифікації ОЕСР	Ukr_2018	OECD_2018	LAC_2018	Africa(26)
DT	1000	0,31	0,34	0,28	0,39
SSC	2000+3000	0,27	0,27	0,17	0,07
Майно	4000	0,02	0,06	0,04	0,02
IT	5000	0,37	0,32	0,51	0,52
Інші	6000	0,03	0,02	0,00	0,00
Σ		1	1	1	1

Джерело : складено автором за даними OECD.Stat

¹⁵ Revenue Statistics 1965-2017. INTERPRETATIVE GUIDE. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>

Слід зазначити, що головна особливість класифікації ОЕСР полягає у тому, що до податкових доходів державного бюджету входять SSC, аналог вітчизняного ЄСВ¹⁶. В Україні податковий коефіцієнт, відношення усіх податкових надходжень з урахуванням ЄСВ до ВВП становить в середньому 37%ВВП. Його декомпозиція за податковими агрегатами, структурою доходів і базою оподаткування (БО) представлена у таблиці 2 додатку А.

З наведених у таблиці 1 цифр ми бачимо, що за структурою ПСУ не відповідає усередненим показникам жодного регіону світу. Проведені дослідження вказують на те, що для країн з низьким рівнем доходів, до яких без сумніву відноситься Україна, характерною є така структура податкової системи, що виражається її основними податковими агрегатами (прямі податки (DT), непрямі (IT) та внески до фондів соціального страхування (SSC)), коли для бідних країн домінуючими є непрямі податки, для багатих – прямі. Це висновки експертів ОЕСР¹⁷. У середньому для вибірки таких країн, де частка ПДВ у структурі податкових надходжень бюджету вища за 30%, частка прямих податків знаходиться на рівні 16% для персонального прибуткового податку і 15% — для корпоративного. В структурі податкових надходжень зведеного бюджету України ПДФО становить більше 20%, податок на прибуток — 8% і ПДВ — 35%. На рисунку 5 представлена динаміка зміни структури ПСУ впродовж 20 років за показниками згідно класифікації ОЕСР.

¹⁶ Revenue Statistics 1965-2017. INTERPRETATIVE GUIDE. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>

¹⁷ Modica E., Laudage S., Harding M. Domestic revenue Mobilization : A new database on tax levels and structures in 80 countries. OECD Taxation Working Papers. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/a87feae8-en.pdf?expires=1586320838&id=id&accname=guest&checksum=787F827B48D7F974F022294FCB618703>

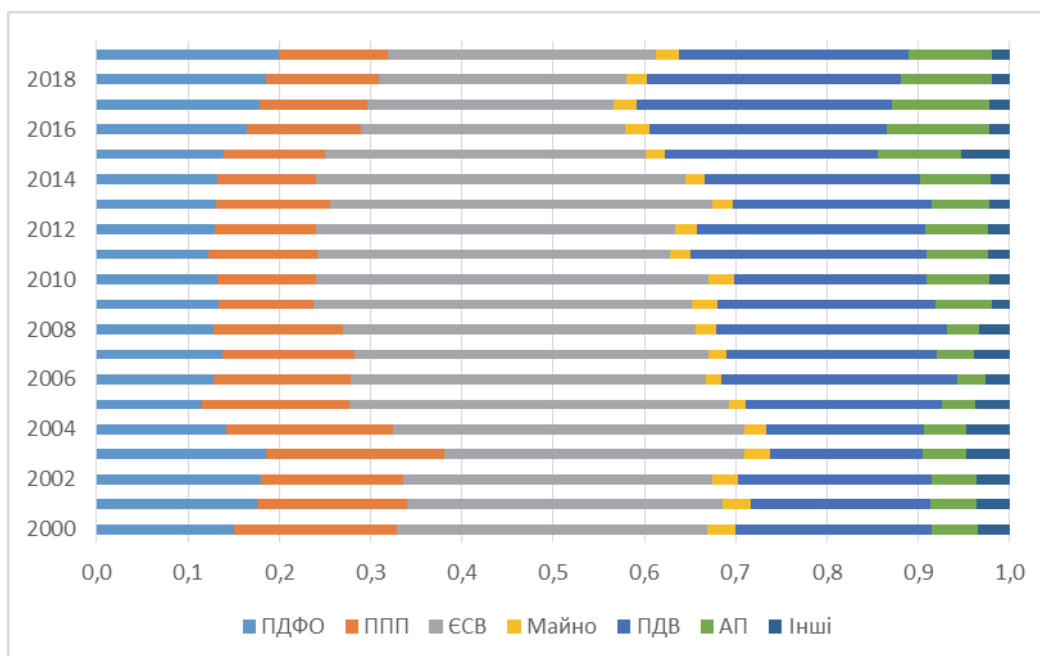


Рис. 5. Структура ПСУ (% ТТР ЗБУ), 2000 - 2019 рр.

Джерело : складено автором за даними ДПСУ, ДКСУ

Найбільш помітні зміни полягають у зміні таких агрегатів ПСУ. За цей період збільшилась частка ПДФО з 15 до 20%, зменшилась частка ППП – 18 до 12%, збільшилась частка ПДВ – з 21 до 25% і акцизного податку (АП) – з 5 до 9%, відповідно, в структурі податкових надходжень ЗБУ.

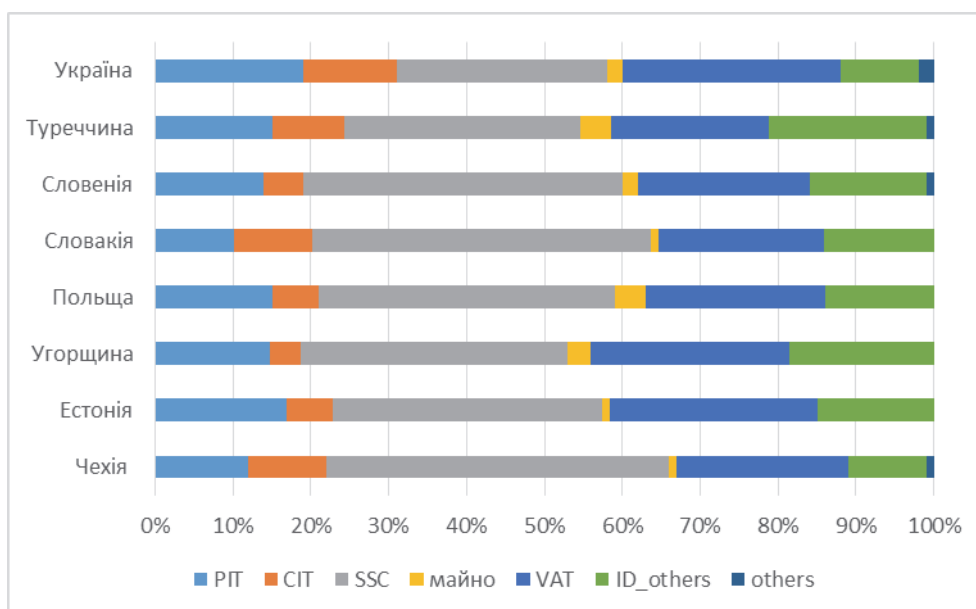


Рис. 6. Структура ПСУ України та окремих країн сусідів (% ТТР), станом на 2018 р

Джерело : складено автором за даними ДПСУ, OECD.Stat

З рисунку 6 можна побачити, що у порівняння з країнами-сусідами, в Україні найвищу частку в надходженнях бюджету займає ПДВ і так само найбільша частка ПДФО. В той самий час – одна з найнижчих часток SSC.

У контексті оцінки структури ПСУ, виявлення наявних її диспропорцій, важливе питання полягає у тому, яка саме структура податкової системи найбільш сприятлива для економічного зростання.

Як зазначалося раніше, в роботі¹⁸ представлена така класифікація, де емпіричним шляхом виявлено, що, наприклад, податки на майно чи на споживання є менш шкідливими порівняно з прямими податками та SSC. Водночас, у дослідженні McNabb K. зазначається, що такі висновки, отримані за результатами аналізу даних багатих країн (в основному це стосується країн ОЕСР) не завжди релевантні для низькодохідних країн світу, в яких важливе значення мають інші фактори впливу, а також очевидно, що в кожному індивідуальному випадку, значення має стадія економічного розвитку, на якій знаходиться країна¹⁹.

Одна з найбільших часток ПДВ в структурі доходів бюджету серед усіх країн світу є в Чилі. Згідно з даними ОЕСР станом на 2018 р. частка ПДВ складала 40% ТТР, АП – 6,9%, податків на майно – 5,1%, SSC – 6,9%, СІТ – 22,1%, а РІТ – 6,7% відповідно. Як бачимо, порівняно з Україною втричі менше ПН на доходи населення, у чотири рази менше SSC і у майже два рази більше СІТ. З чого очевидно, що ця країна обрала за основу зовсім іншу модель формування структури податкової системи.

З усього масиву літератури, яка присвячена виявленню закономірностей емпіричного взаємозв'язку між структурою податкової системи країни та темпами економічного зростання, очевидним є лише один висновок, який буде важливим для нас в подальшому. Так, консенсус існує щодо того, що зменшення податків на міжнародну торгівлю і переміщення ПН на оподаткування внутрішнього споживання має позитивний вплив на добробут і темпи приросту ВВП в більшості країн незалежно від рівня їх розвитку!

Якщо орієнтуватись на структуру податкових системи саме країн ОЕСР, а не LAC чи Africa (26), то перше уявлення які саме зміни потрібні в структурі ПСУ надає наступна таблиця.

¹⁸ Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, A., & Vartia, L. (2008). Tax Policy for Economic Recovery and Growth. OECD Economics Department Working Papers. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://econpapers.repec.org/paper/ukcukcedp/0925.htm>

¹⁹ McNabb K. Tax structures and economic growth. WIDER Working Paper 2016/148. E-mode. – Retrieved from: <https://www.wider.unu.edu/publication/tax-structures-and-economic-growth>

Таблиця 2

Деталізована структура ПСУ порівняно з країнами ОЕСР, 2018

Тип податку	Ukr_2018	OECD_2018	Δukr_OECD2018
PIT	0,19	0,24	+0,05
CIT	0,12	0,10	-0,02
SSC+Payroll Taxes	0,27	0,27	0
Податки на майно	0,02	0,06	+0,04
ПДВ	0,27	0,20	-0,07
Інші непрямі податки	0,10	0,12	+0,02
Інші	0,03	0,01	-0,02
Σ	1	1	0

Джерело : складено автором за даними OECD.Stat

З таблиці 2 очевидно, які саме об'єкти оподаткування мають певні резерви для збільшення або зменшення своєї частки в структурі ПСУ. Зокрема, можемо бачити, що майно (нерухомість) мають істотний потенціал збільшення, а оподаткування споживання навпаки повинно бути зменшеним майже на третину в загальній структурі ПСУ, про що більш детально піде мова в наступному параграфі цього документу. Зменшення потребує оподаткування прибутків підприємств, а підвищення - оподаткування доходів фізичних осіб.

У контексті останнього зауваження слід звернути увагу на те, що, на нашу думку, збільшення ПН на доходи фізичних осіб в межах ПДФО має відбуватись в першу чергу шляхом перерозподілу податкового тягаря на більш заможні верстви населення як через запровадження певної шкали прогресивних ставок ПДФО, так й через запровадження податку на багатство²⁰. Іншими словами необхідно його зробити більш прогресивним подібно, наприклад, до того як здійснюється розподіл ПН за рівнями доходів у США. Зокрема, там більше 90% ПН з PIT сплачують менше 20% громадян з доходами \$100 тис/рік і більше (див. рис.1 у додатку А). В Україні майже 90% доходів від сплати ПДФО надходить до зведеного бюджету від доходів у вигляді заробітної плати, яку отримують 90% працюючих громадян з середньої заробітною платою по економіці станом на жовтень 2020 року трохи більше 12 тис грн/міс. Решта об'єктів оподаткування (майно, підприємницькі та інвестиційні доходи) забезпечують приблизно 10% податкових надходжень з ПДФО.

Ми розуміємо, що порівнювати таку структурну статистику США і України не зовсім коректно, але наводимо її для розуміння глибини наявних структурних

²⁰ Швабій К. Оподаткування найбагатших. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/macrolevel/opodatkuwannja-najbahatshikh.html>

диспропорцій. Авторські дослідження вказують на те, що розподіл ПН з ПДФО в Україні є регресивним²¹. Цю регресивність розподілу посилює надмірне ПН, яке формується за рахунок застосування регресивного по суті ПДВ. Така ознака ПСУ є однозначно небажаною її характеристикою, про що в ході реалізації реформаційних заходів в сфері ППД найчастіше не береться до уваги. Наслідок такого стану справ полягає у вкрай високій опортуністичності основної маси платників податків. Іншими словами це означає, що досягти прийнятного рівня добровільності сплати податків не представляється можливим допоки розподіл ПН не стане більш рівномірним або навіть прогресивним!

Нарешті, говорячи про структурні деформації ПСУ, потрібно звернути увагу на те, що ПН з ПДВ і ППП є найбільш нерівномірно розподіленим у порівнянні з розподілом БО цих податків за КВЕД (див. рис. у додатку Б). Відхилення від лінії рівномірного розподілу і від лінійного тренду для цих податків є найбільшими порівняно, наприклад, з ПДФО. Показники ПН і БО відповідних податків за КВЕД були розраховані як частка податкових зобов'язань КВЕД до сумарного показника за всіма КВЕД та частка БО КВЕД до сумарного показника КВЕД відповідно. БО для ПДФО – фонд оплати праці, БО для ППП – валовий прибуток/змішаний дохід, БО для ПДВ – валова додана вартість галузі. Інформація взята з міжгалузевого балансу України за відповідний рік.

²¹ Швабій К.І. Регулятивна ефективність податку на доходи фізичних осіб в Україні / К. І. Швабій // Фінанси України. – 2013. - №4. – С. 27 – 44.

III. НЕДОЛІКИ МОДЕЛІ ПДВ, СИСТЕМИ ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ, ОЦІНКА ПОДАТКОВИХ РОЗРИВІВ ПОДАТКУ

Модель ПДВ не відповідає структурі вітчизняної економіки, умовам її функціонування та рівню продуктивності. ПДВ має суттєві недоліки, які поглиблюють як існуючі диспропорції в економіці, так й структурні проблеми ПСУ безпосередньо. Найголовніша вада полягає у тому, що **механізм формування і передавання за виробничими ланцюгами податкового навантаження з ПДВ спотворює стимули економічних агентів і, таким чином, деструктивно впливає на рівень продуктивності вітчизняної економіки**²².

Висока частка проміжного споживання в загальному випуску (співвідношення проміжних витрат до доданої вартості в середньому по економіці України складає 2 до 1) зумовлює втрату фіскальної ефективності податку порівняно з тими економіками, де це співвідношення на рівні 1 до 1. Податкові надходження з ПДВ за такого рівні продуктивності, який є в Україні і визначений за даними міжгалузевого балансу, **априорі на 30% нижче ніж в економіках**, де співвідношення 1 до 1.

Структурні диспропорції вітчизняної економіки посилює вплив ПДВ.

Проведений аналіз засвідчує, що більше 50% бюджетного відшкодування ПДВ отримує переробна промисловість, частка експорту якої є пропорційною такій величині. При цьому дана галузь вітчизняної економіки створює лише 22% доданої вартості. **Якщо поглянути вже на оптову торгівлю, то ми констатуємо, що при частці експорту на рівні 0,1%, ця галузь отримує біля 30% бюджетного відшкодування!** Така парадоксальна ситуація стає можливою завдяки тому, що в межах ПДВ тривалий час існують схеми нетипового експорту (див. схема 1 у додатку Б).

При цьому, модель ПДВ непридатна сьогодні для застосування в такій економіці як українська, оскільки нетто-ПДВ до ДБУ, тобто надходжень з урахуванням бюджетного відшкодування, як засвідчує й теорія і практика, може ставати навіть від'ємним.

²² Швабій К. Усі податки шкідливі, але ПДВ – найшкідливіший. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://zn.ua/ukr/finances/usi-podatki-shkidlivi-ale-pdv-nayshkidlivishiy-346284_.html

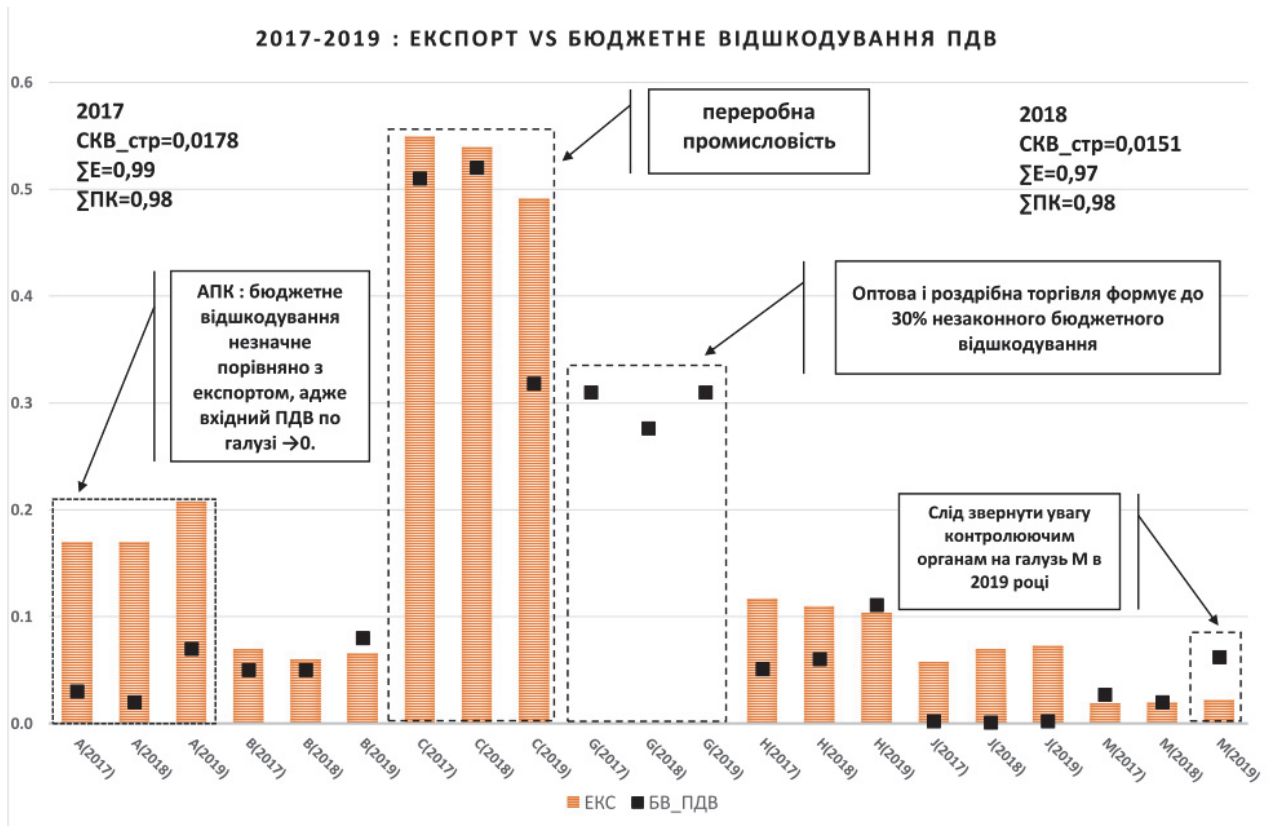


Рис. 7. Співвідношення часток експорту та бюджетного відшкодування за КВЕД, 2017-2018 рр.

Джерело : складено автором за даними ДССУ і ДПСУ

Поглянемо, що відбувається з нетто-ПДВ (надходження з урахуванням бюджетного відшкодування), якщо додана вартість створюється в галузі, яка експортує свою продукцію. Оскільки до експорту застосовується нульова ставка ПДВ, то бачимо ситуацію, яка представлена у таблиці 3. Ці цифри описують нетто-ПДВ до бюджету для галузі, замкнутої на внутрішній попит, і для галузі, яка створює продукцію на експорт.

Таблиця 3

Нетто ПДВ: замкнута галузь vs експортна галузь

(коефіцієнт В/З=0,5, тобто матеріальні витрати (МВ) до доданої вартості (ДВ) відносяться як 2/1)

Замкнута галузь						Експортна галузь (=нетиповий експорт)					
МВ	ДВ	Випуск	ПК	ПЗ	Нетто ПДВ	МВ	ДВ	Випуск	ПК	ПЗ	Нетто ПДВ
166	34	100	13	20	7	66	34	100	13	20	7
120	60	180	20	36	16	120	60	180	20	36	16
3216	108	324	36	65	29	216	108	324	36	65	29
389	195	584	65	117	52	389	195	584	65	0	-65
791	397	1188	134	238	104	791	397	1188	134	121	-13

Джерело : складено автором

В Україні кількість ланцюгів від сировини до продукції, яка експортується, становить 3–4 виробничі етапи. У таблиці 3 підсумок нетто-ПДВ для бюджету для замкнутої на внутрішнього споживача галузі та експортної виділено кольором. У податкових надходженнях від сплати ПДВ до ДБУ ми не маємо постійного від’ємного значення сальдо ПДВ, оскільки відбувається його перекриття надходженнями від сплати імпортного ПДВ. Ефект подібний до того, що на єдиному державному казначейському рахунку завжди є кошти, втім це не скасовує наявності і навіть приріст дефіциту ДБУ. У третьому кварталі 2010-го фактично один раз за останні 20 років ПДВ з вироблених в Україні товарів був від’ємним і становив 10 млрд грн! Взагалі, з бюджетним відшкодуванням і структурою джерел ПН з ПДВ у довгостроковій ретроспективі простежується загрозлива тенденція. Ми спостерігаємо зростання обсягів бюджетного відшкодування як частки ПДВ, сплаченого з товарів вітчизняного виробництва з 52% у 2007 році з досить великим інтервалом коливання до 63% у 2019 році (див. рис. 1 у додатку В). При цьому, спостерігається як повільне зростання питомої ваги відшкодування, так й залежність цього показника від імпортного ПДВ. Заміщення вітчизняних товарів кінцевого та проміжного споживання імпортними – довготривала і загрозлива тенденція. Фактично сьогодні в економіці складається ситуація, коли додана вартість як об’єкт оподаткування, що створена в межах економіки України, генерує значну частину коштів для бюджетного відшкодування експортерам, а ДБУ тривалий період часу наповнюється в основному за рахунок ПДВ нарахованого на імпортні товари.

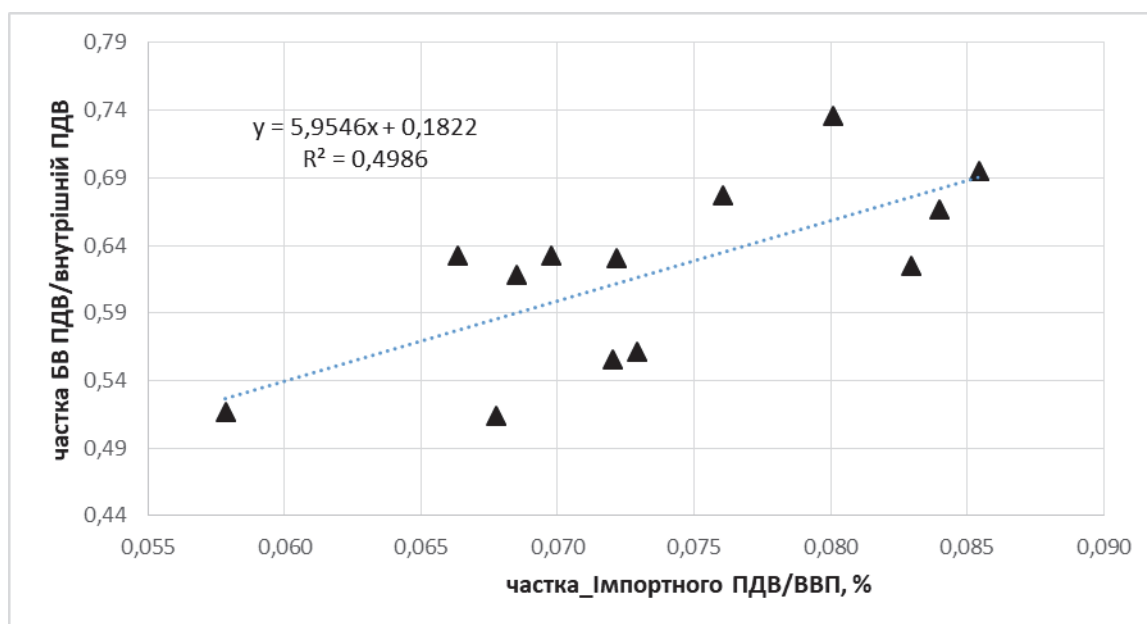


Рис. 8. Бюджетне відшкодування ПДВ/внутрішній ПДВ (шкала Y) VS імпортний ПДВ/ВВП (шкала X), 2007 – 2019 рр.

Джерело : складено автором за даними ДССУ і ДПСУ

Окремо слід зазначити, що в Україні протягом останніх 20 років частка ПДВ, сплаченого з імпортованих товарів, зросла з 1,84% ВВП у 2001 році до 7,22% ВВП у 2019р. Ця тенденція - лише відбиття іншої загрозливої тенденції - деіндустріалізації економіки, яка посилюється існуванням самого ПДВ, що спотворює стимули економічних агентів, а саме, не до створення продукції, послуг, в найбільш продуктивний спосіб, а навпаки до нарощування витрат з метою ухилення від сплати податку та/або отримання неправомірної вигоди²³. Суб'єкти господарювання з метою мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ породжують попит на фіктивний податковий кредит. Попит, як відомо, в свою чергу, породжує пропозицію. Все це призводить до того, що сьогодні в Україні співвідношення ПДВ, сплаченого з товарів вітчизняного виробництва з урахуванням БВ, до ПДВ, сплаченого з іноземних товарів, становить $\frac{1}{4}$ до $\frac{3}{4}$. Для порівняння станом на 2019 рік в Китаї та Німеччині ця пропорція стала і зворотна $\frac{3}{4}$ до $\frac{1}{4}$, тобто 75% бюджету цих країн отримують від сплати внутрішнього ПДВ²⁴.

²³ Ніколов Ю. Під омофором Зеленського з Шефіром. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/macrolevel/pid-omoforum-zelenskoho-z-shefirom.html>

²⁴ OECD.Stat. Revenue Statistics. E-mode. – Retrieved from : <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>

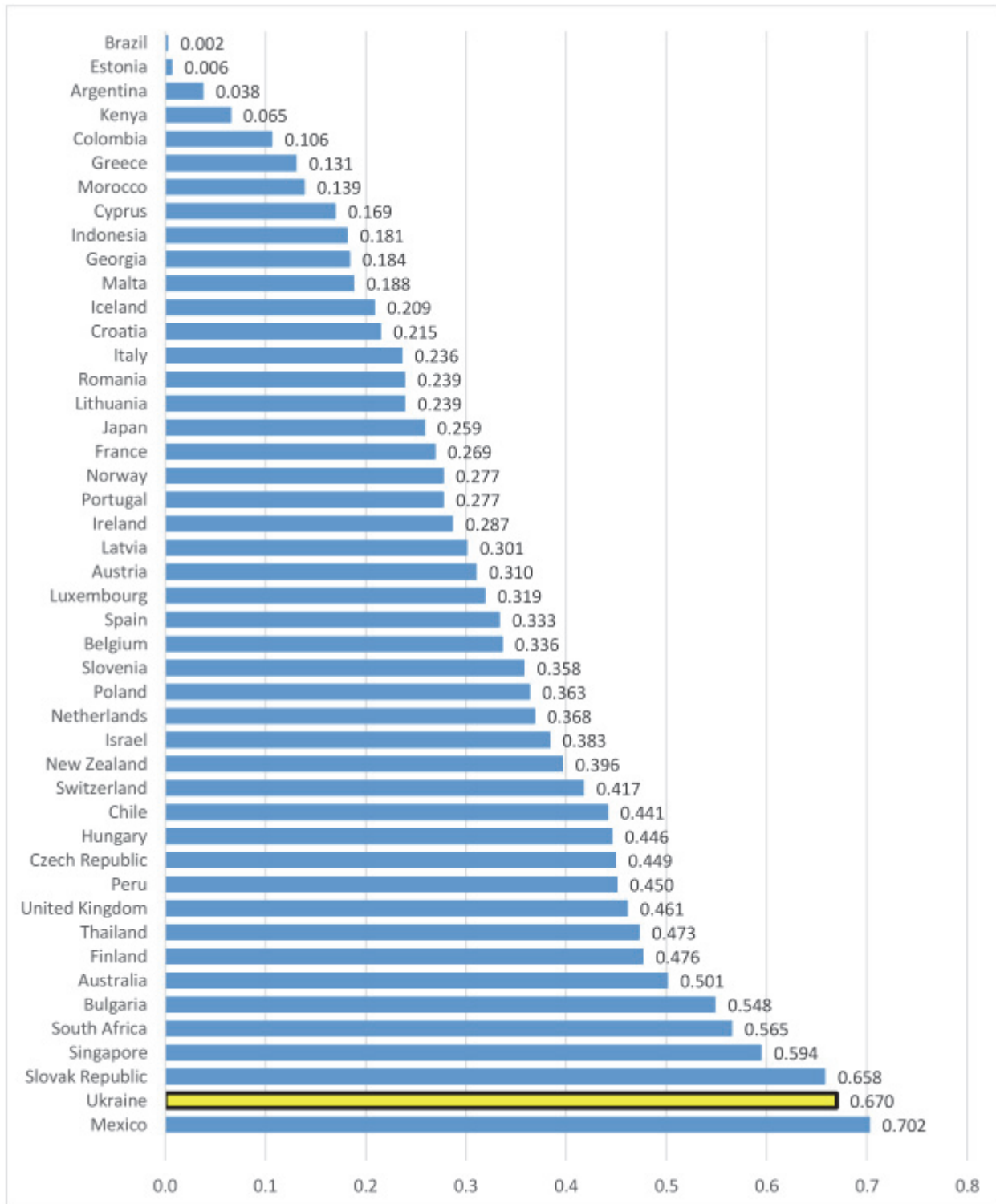


Рис. 9. Бюджетне відшкодування ПДВ, % ПДВ внутрішнього, 2017 р.

Джерело : складено автором за даними ДКСУ та таблиці 1 в додатку Г

Для прикладу у Німеччині ця пропорція стала протягом останніх 20 років. З чого можна зробити висновок, що в цій країні внутрішній виробник, на відміну від України, не програє конкуренції зовнішньому.

На рисунку 9 представлений графік обсягів бюджетного відшкодування ПДВ стосовно ПДВ внутрішнього у порівнянні з іншими країнами світу. Ми бачимо, що значення цього показника одне з найбільших у світі, що, на нашу думку, становить загрозу державного бюджету і в цілому для системи публічних фінансів України.

Серед інших вагомих недоліків ПДВ для вітчизняної економіки сьогодні слід виділити такі:

- 1) регресивний податок, який схильний підсилювати нерівність розподілу населення країни за рівнем доходів і статками;
- 2) значна залежність державного бюджету від надходжень зі сплати цього податку. У податкових надходженнях ДБУ протягом останніх 10 років частка ПДВ складає в середньому 48% усіх податкових надходжень.
- 3) податок має найскладнішу систему адміністрування, що постійно призводить до виникнення суттєвих корупційних ризиків²⁵. Вітчизняні експерти зазначають, з посиланням на дослідження Doing Business 2020, що до 60% часу необхідного на адміністрування податків на підприємстві, витрачається саме на адміністрування ПДВ²⁶. Значні витрати часу, незважаючи на існування електронної системи адміністрування (СЕА ПДВ), і в ДПСУ. Поряд з цим, простота і швидкість сплати податків надзвичайно важливі для платників та інвесторів, адже проведені дослідження засвідчують: «кількість податкових платежів та час на податковий комплаєнс мають суттєвий негативний ефект на те, чи взагалі іноземні інвестиції присутні в країні. Зокрема, 10% зменшення податкової складності (за своїм економічним ефектом – авт.) дорівнює зменшенню на 1% ефективної ставки CIT»²⁷.
- 4) модель ПДВ має іманентно притаманні внутрішні диспропорції, що зумовлюють наявність великих податкових розривів (TG);
- 5) Україна застосовує одну з найвищих, за міжнародними стандартами, нормативних ставок ПДВ при найменшому рівні доходів громадян.

На двох останніх моментах слід зупинитись більш детально, адже вони є ключовими з огляду на сформульовані надалі пропозиції.

²⁵ Попередній звіт Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат доходної частини Державного бюджету України.

²⁶ Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. 2020 р. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf

²⁷ Lawless, Martina. 2013. "Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?" *Economica* 80 (317): 1–22.

ПДВ притаманні суттєві TG. Проведені дослідження з цього приводу в різних країнах і в різний час засвідчують, що застосування ПДВ зумовлює наявність найбільших TG порівняно з іншими податками. Так, в дослідженні служби доходів Великої Британії зазначається, що при середньому TG по всій податковій системі у 2018-2019 рр. на рівні 4,7% від потенціальних податкових доходів, TG для ПДВ в той самий час складав 7%²⁸. У дослідженні, присвяченому оцінці TG ПДВ по країнах ЄС зазначається, що в середньому його значення становить 11% від потенціальних податкових надходжень за цим податком станом на 2018 рік. При цьому, інтервал коливань значень TG досить широкий. Протягом зазначеного періоду найбільше значення TG спостерігалось в Румунії 33,8% від потенціальних податкових надходжень, а найменше у Швеції – 0,7%²⁹.

У цьому документі також зазначається, що внаслідок рецесії, зумовленої коронавірусом, передбачається зростання TG як через падіння доходів і купівельної спроможності громадян, так й через зростання опортуністичної поведінки платників. Згідно з висновками даного дослідження, подібно до того, як внаслідок рецесії 2008 р. в середньому за всіма країнами ЄС у 2009 р. відбулось зростання TG з 12 до більш як 16%, у 2021 р. очікується зростання даного показника до 13,7%. Немає жодних підстав заперечувати, що така сама ситуація не повториться в Україні.

В Україні не запроваджена практика оцінок TG державними органами, які мають в своєму розпорядженні всю необхідну статистичну інформацію для отримання достовірних результатів. На це звертали увагу експерти в звіті TADAT³⁰. З огляду на це, наші оцінки та оцінки інших дослідників TG є непрямыми, співставні з міжнародною методологією в самих загальних рисах, інколи є фрагментарними, а також можуть ґрунтуватися на експертній думці, тобто є суб'єктивними оцінками. Проте, маємо те, що маємо!

У роботі вітчизняних експертів 2019 року «Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів уникнення оподаткування в Україні: нові виклики» зазначено, що «сукупні нетто-втрати надходжень ПДВ 2015 р. становили 53,3 млрд грн., що в перерахунку на відносні та співставні з даними ЄС показники становить 22,9% потенціальних податкових надходжень з ПДВ.

²⁸ HM Revenue & Customs. Measuring the tax gap 2020 edition. E-mode. – Retrieved from : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/907122/Measuring_tax_gaps_2020_edition.pdf

²⁹ European Commission. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report. E-mode. – Retrieved from : <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>

³⁰ TADAT. Performance Assessment Report. Ukraine. E-mode. – Retrieved from : http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_TADAT_2018_Performance_Assessment_Report_Final_EN_6455958_v1_DMSDR1S.pdf

Ця величина збігається з авторськими оцінками, які будуть представлені далі (див. табл. 4). Втім на цьому спільні риси закінчуються і починаються цілковиті розбіжності з нашими оцінками. Так, в наступній роботі цих авторів, яка датується 2020 р., зазначається, що «з моменту запровадження СМКОР ... ринок схемного ПДВ був дещо звужений. Але поліпшення мало лише тимчасовий характер. Питання формування схемного податкового кредиту не було вирішене остаточно внаслідок як недосконалості автоматичної системи моніторингу, її особливої вразливості до людського фактору, так і низької результативності податкових перевірок - з прогнозних втрат бюджету (на мінімальному рівні 20 млрд грн) заходами податкового контролю за період 2 півріччя 2019 -1 півріччя 2020 року було повернуто лише 2,5 млрд грн або 12,5%»³¹. За 2019 рік цими дослідниками надається оцінка ТГ з ПДВ на рівні 20-30 млрд грн на рік, або 7,4% потенціальних податкових надходжень.

Таблиця 4

ТГ ПДВ в Україні, 2010 – 2019 рр.,
% потенціальних податкових надходжень (VTTL)

РІК	Оцінка авторів дослідження	Дубровський В., Черкашин В., Гетман О.	Луніна І., Білоусова О.
2010	16,3	-	-
2011	30,4	-	-
2012	30,1	-	39,6
2013	24,6	-	49,5
2014	21,2	-	-
2015	23,6	23,0	-
2016	25,6	-	-
2017	29,4	-	-
2018	31,7	7,4	-
2019	25,6		

Джерело : складено автором на основі досліджень³² і розраховано за даними таблиці 1 у додаткуВ

Наші оцінки ТГ з ПДВ засвідчують, що із запровадженням СМКОР податковий розрив значно збільшився. Якщо протягом 2010-2015 рр. середнє значення показника ТГ з ПДВ становило 23%, то протягом 2016-2018 рр. воно становило

³¹ Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. 2020 р. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf

³² Луніна І., Оцінка втрати доходів бюджету від ПДВ. / І. О. Луніна, О. С. Білоусова // Економіка та держава. - 2017. - № 5. - С. 13-18. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2017_5_5

29% потенціальних податкових надходжень! Порівняння авторських оцінок TG з оцінками інших дослідників, представлено у таблиці 4.

З огляду на це, маємо підтвердження того, що з різних причин, - складність системи адміністрування податку, структурні диспропорції економіки та притаманні самому податку внутрішні вади, - застосування ПДВ спричиняє наявність значних TG (див. табл. 3 додаток В). Особливо це характерно для країн з високим ступенем опортуністичної поведінки платників податків та слабкою інституційної спроможністю контролюючих органів. Крім того, виявляється, що менший рівень доходу на душу населення, зумовлює наявність більшого TG ПДВ (див. рис. 10), що, з однієї сторони, є очевидним висновком, а з іншої – маловідомим!

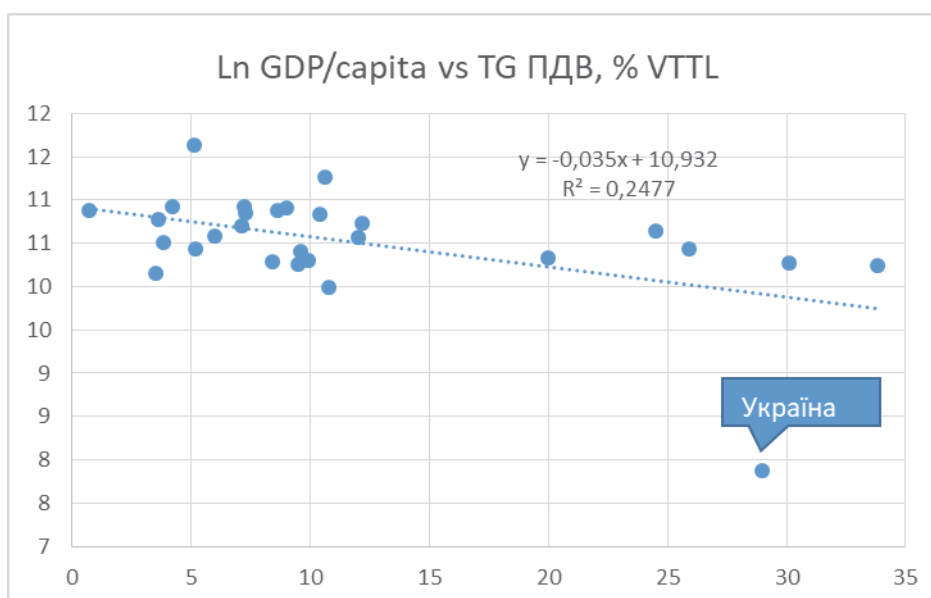


Рис.10. Дохід на душу населення (Ln) vs TG ПДВ(% VTTL)

Джерело : складено автором за даними таблиці 3 у додатку В

Важливий аспект TG з ПДВ – його деконпозиція. Повертаючись до рисунку 7 ми бачимо, що протягом 2017-2019 рр. близько 30% бюджетного відшкодування було отримано незаконно. Адже, бюджетне відшкодування – це від’ємна різниця між величиною податкового кредиту і податкових зобов’язань з ПДВ, яка-де-факто може виникати лише в трьох випадках. Перший – платник ПДВ багато інвестує, другий - купує матеріали/товари проміжного споживання за основної ставкою, а продає за зниженою, третій – займається зовнішньоекономічної діяльністю, тобто здійснює експорт. Враховуючи, ще перші два випадки – це не про Україну (обсяги інвестицій мізерні, а згідно ст. 193 ПКУ зменшена ставка податку застосовується лише для постачання в Україну лікарських засобів, а 14% для АПК запроваджена лише в цьому році), то лишається лише третій варіант – експорт, за яким

застосовується нульова ставка податку. Протягом цього періоду оптова і роздрібна торгівля при частки експорту, який дорівнює 0,1% сумарного по економіці, отримувала в середньому 30% бюджетного відшкодування ПДВ.

При цьому, навіть згідно з офіційними даними ДПС, яка останнім часом звітує про показники податкової ефективності ПДВ в розрізі КВЕД, ми можемо побачити, що цей показник для галузі G найменший. За 11 місяців минулого року середнє значення становить 1,3%, при максимальному 16,98% в галузі державного управління й оборони (у КВЕД позначається як O). Середньоарифметична проста, а не зважена, цього показника в цілому по економіці складає біля 7%. Також по галузі оптової і роздрібної торгівлі не можемо виділити якихось певних особливостей, таких, наприклад, як для АПК. Навряд чи в торгівлі буде хтось працювати в збиток протягом тривалого періоду часу. Ця сфера діяльності завжди одна з найбільш рентабельних і навіть в умовах кризи минулого року не стала збитковою. Згідно даних Держстату за 9 місяців минулого року діяльність операційної діяльності великих та середніх підприємств в більшості галузей економіки України була збитковою. На відміну від цього найбільша рентабельність зафіксована в галузі J «Інформація та телекомунікації» (24,2%) і «Оптова й роздрібна торгівля» (16,2%). Тому немає підстав списувати низьку податкову ефективність на якусь специфіку. В цій галузі у 2019 році згідно даних Держстату було акумульовано 531,6 млрд грн доданої вартості, що становить 13% бази оподаткування ПДВ.

Таким чином, співставлення усіх даних дозволяє зробити висновок. В Україні протягом 2017-2019 рр. близько 30% (!) бюджетного відшкодування з ПДВ було незаконним. У цінах 2019 року це 43 млрд грн/рік або 3,5 млрд грн/міс. Для отримання такої неправомірної вигоди в галузі оптової торгівлі у 2019 році було згенеровано близько 260 млрд грн/рік фіктивного податкового кредиту або 21,5 млрд грн/міс. Абсолютно не випадково наші оцінки збігаються з тими, що раніше озвучувались іншими експертами.

Наступний суттєвий недоліки чинної моделі ПДВ полягає у тому, що Україна застосовує досить високу, за міжнародними стандартами, нормативну ставку ПДВ, але... при найменшому рівні доходів громадян!

У таблиці 3 додатку В наведено дані щодо доходу на душу населення та окремих показників, які характеризують ПДВ в системі публічних фінансів окремих країн світу станом на 2017-2018 рр. На рисунку 11 простежується залежність між величиною нормативної ставки ПДВ і ВВП на душу населення, що можна ототожнити з рівнем купівельної спроможності населення. З наведеного рисунку ми бачимо, що для цілої групи країн, в основному це країни ЄС, є пряма додатна функціональна залежність між даними показниками. При цьому, можна виділити інший кластер країн (№2) зі значно

вищим за Україну рівнем ВВП на особу, які застосовують значно нижчі нормативні ставки ПДВ. Це такі країни як Австралія (ставка 10%, ВВП на особу \$51,3 тис), Канада (5%, \$48,6 тис), Японія (8%, 40,9 тис), Корея (10%, \$41 тис), Нова Зеландія (15%, \$41,5 тис), Швейцарія (8%, \$67,1 тис), Люксембург (17%, \$112,7 тис). Для порівняння в Україні ВВП на особу у 2018 році складав \$2,6 тис. Лінійний тренд, проведений через кластер №1, говорить нам про те, що за того рівня доходів, який існує в Україні, нормативна ставка податку з ПДВ має становити 9-10%!



Рис. 11. Нормативна ставка ПДВ (%) vs ВВП на особу (Ln)

Джерело : складено автором за даними таблиці 3 у додатку В

Отже, ПДВ є податком, який проявляє свою найвищу фіскальну та регулятивну ефективність в багатих країнах. Такі країни *ceteris paribus* мають менший рівень опортуністичності платників, мають достатні ресурси для інвестицій в створення ефективної системи адміністрування цього податку. У країнах з низьким рівнем доходів, з однієї сторони, широка база оподаткування ПДВ найчастіше означає значну залежність бюджету такої країни від надходжень зі сплати цього податку, але з іншої, там же великі ТГ засвідчують його низьку фіскальну ефективність. Зі зростання доходу на особу частка БО ПДВ зменшується (див. рис. 12).

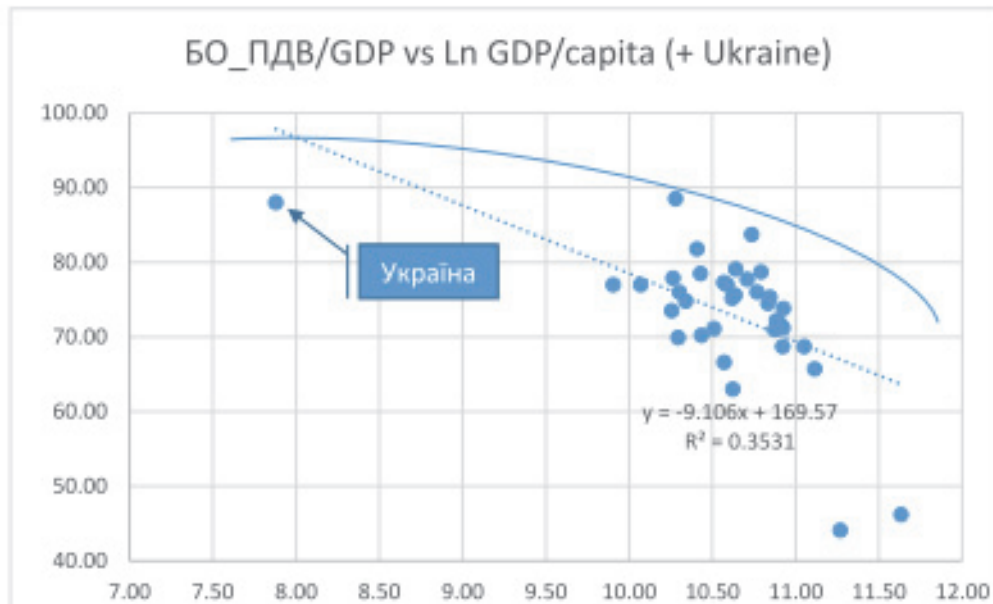


Рис.12. БО ПДВ (%ВВП) vs ВВП на особу (Ln)

Джерело : складено автором за даними таблиці 3 у додаткуВ

Як наслідок цього, переваги ПДВ для одних країн, обертаються втратами в цілому економічній ефективності для інших. У цьому контексті важливі результати отримано експертами МВФ Acosta-Ormaechea S., Morozumi A., які досліджували вплив моделі власне ПДВ на економічне зростання. Проведене ними, щоправда за статистичними даними країн ОЕСР, дослідження показало, що не тільки податковий зсув ПН з прямих на непрямі податки сприятливий для економічного зростання, а й зменшення нормативної ставки ПДВ паралельно зі збільшення його С-ефективності також має подібний ефект на економічне зростання³³. Потенціал підвищення С-ефективності в Україні значний (див. рис. 13), оскільки максимальне значення цього параметру має дорівнювати 1.

Отже, охарактеризовані недоліки моделі ПДВ для вітчизняної економіки призводять до структурних диспропорцій в ПСУ. Вирішення проблеми таких диспропорцій шляхом зміни структури ПСУ є одним із основних завдань ППД на середньострокову перспективу, які будуть розглянуті в наступному параграфі.

³³ Acosta-Ormaechea S., Morozumi A. The Value Added Tax and Growth: Design Matters. IMF Working Papers. E-mode. – Retrieved from : <https://ideas.repec.org/p/not/notcfc/19-04.html>

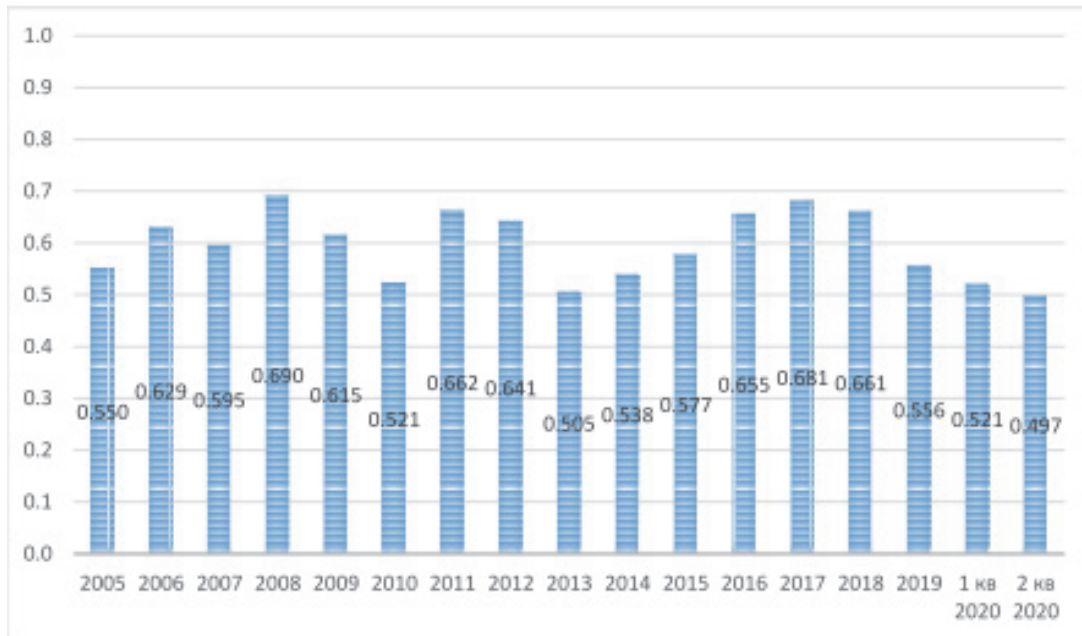


Рис. 13. Динаміка С-ефективності ПДВ в Україні (%), 2005 – 2 кв 2020 рр.

Джерело : складено автором за даними ДПСУ, ДССУ.

IV. КЛЮЧОВІ ЗАВДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ У 2021 РОЦІ

З представленого аналізу можна зробити наступні висновки, які слугують дороговказами напрямів трансформації ППД у 2021 році.

По-перше, податковий коефіцієнт в Україні (tax-ratio coefficient) протягом тривалого періоду часу знаходиться на рівні 37% ВВП з урахуванням SSC, які враховуються ОЕСР в складі податкових надходжень. Це показник є не найвищим, якщо не брати до уваги рівень ВВП на особу, який в рази нижчий рівня країн ОЕСР, ЄС та інших країн східноєвропейського регіону. **Очевидно, що сукупний рівень ПН для вітчизняної економіки за існуючого рівня доходів – надто високий і потребує зменшення.**

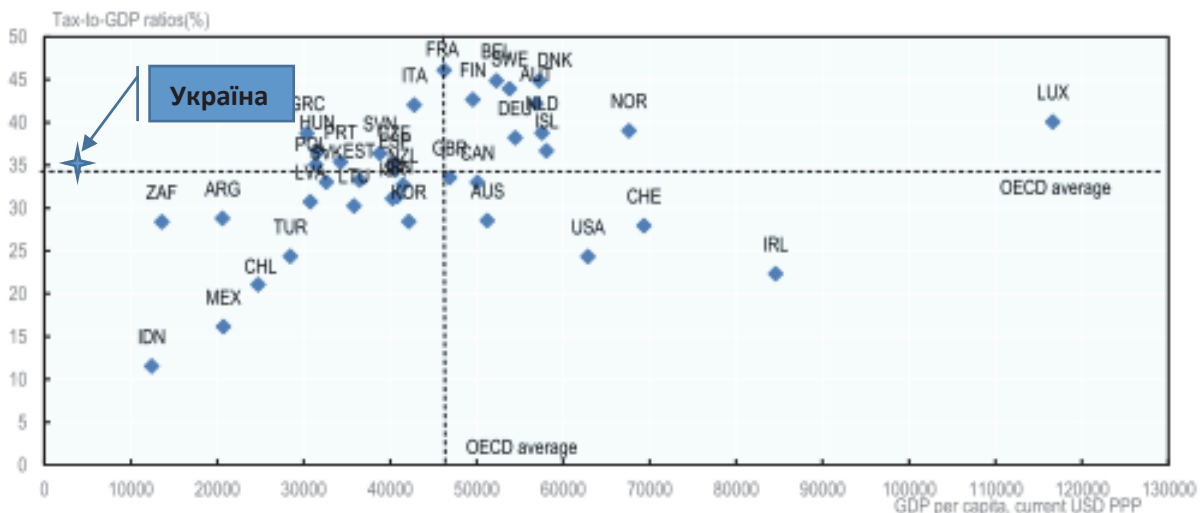


Рис.14. Податкові надходження як частка ВВП (%) та ВВП на особу, 2018 р.

Джерело: складено автором за даними³⁴

По-друге, деталізований аналіз структури ПСУ вказує на те, що вона не відповідає за своїми характеристиками податковим системам ні країн з високим рівнем доходів (ОЕСР чи більшість країн ЄС), ні країнам з низькими доходами (LAC, Africa (26)). Для структур податкових системи останніх характерна значна питома вага непрямих податків, зокрема, ПДВ. За 2000 – 2019 рр. в структурі податкових надходжень ЗБУ (включаючи за класифікацією ОЕСР ЄСВ) збільшилась частка ПДФО з 15 до 20%, зменшилась частка ППП – 18 до 12%, збільшилась частка ПДВ – з 21 до 25% і АП – з 5 до 9%. Порівняно з

³⁴ Tax Policy Reforms 2020. OECD and Selected Partner Economies. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-26173433.htm>

країнами-сусідами Східноєвропейського регіону сумарна частка ПДФО і ПДВ в структурі податкових надходжень є найбільшою – 45%.

Іншими словами ПН у нашій країні формується за рахунок трудових доходів і споживчих витрат більшості населення України. Це на нашу думку, вагома структурна деформація, яка підсилює регресивність розподілу ПН за категоріями доходу та, внаслідок такого розподілу ПН, сприяє зростанню опортунізму основної маси платників. **Платники податків з нижчим рівнем доходів сплачують більшу частку ПН у відносному вимірі.** При цьому тенденція деформації структури ПСУ лише посилюється, що наочно представлено на рисунку 15, на якому накопичувальним підсумком з 2008 р. показано динаміку зміни основних податкових агрегатів.

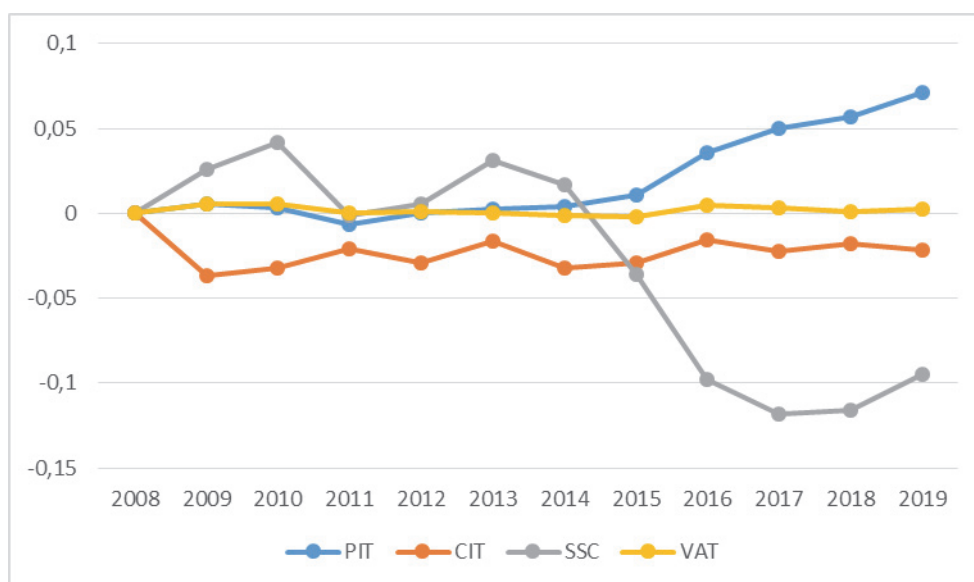


Рис. 15. Кумулятивні зміни структури ПСУ за основними податковими агрегатами, 2008 – 2019 рр. (2008 р. - базисний), %

Джерело: складено автором за даними ДПСУ

По-третє, важливе значення для сталого економічного розвитку має структура податкової системи країни, яку в середньостроковій перспективі потрібно змінити шляхом перерозподілу ПН в межах ПСУ за основними податковими агрегатами та в межах окремих податків, зокрема ПДФО. **Фактично нам слід досягти ефекту так званого нейтрального для доходів бюджету податкового зсуву** (revenue-neutral tax shift – англ.), який дозволить створити таку структуру ПСУ, яка є найбільш сприятливою для довгострокового, збалансованого та інклюзивного економічного розвитку, з однієї сторони, а з іншої – має мінімізувати спотворюючий вплив цього податку на стимули до праці та інвестицій. Слід зазначити, що хоча фіскальні та, зокрема, податковий мультиплікатор в Україні мають невеликі значення і, відповідно, вплив на

реальний сектор³⁵, головним чином через те, що навіть позитивні шоки абсорбує великий тіньовий сектор економіки, формування структури податкової системи найменш шкідливої для економічного зростання - дуже важлива передумова для відновлення економічного зростання, в тому числі шляхом детінізації економіки.

По-четверте, з аналізу вітчизняного досвіду та практики інших країн очевидно, що фіскальна та регулятивна ефективність ПДВ залежить від загального стану економіки, рівня її розвитку та рівня доходів населення. Для малої відкритої економіки з низьким рівнем доходів населення, великим тіньовим сектором, низьким рівнем добровільності сплати податків, недостатньою інституційною спроможністю контролюючих органів ПДВ є податком, який призводить до посилення структурних деформацій економіки через найбільший спотворюючий вплив на податковий комплаєнс, стимули до праці та інвестицій. **Довгострокова тенденція зростання питомої ваги обсягів бюджетного відшкодування як частки ПДВ, сплаченого з товарів і послуг вітчизняного виробництва, фактично означає податковий зсув в сторону податків на міжнародну торгівлю, хоча формально це виглядає як сплата ПДВ з імпортованих товарів і класифікується як податок на споживання.** Більшістю дослідників світу відзначається якраз ефективність зворотної трансформації структури податкової системи : зменшення частки податків на міжнародну торгівлю і переміщення тягаря на споживання дозволяє досягти стійких темпів економічного зростання і максимізувати добробут.

По-п'яте, фіскальна значущість ПДВ для ДБУ зумовлена не стільки ефективністю його адміністрування чи розмірами БО, як є однією з найбільших у світі та сягає до 90% ВВП, скільки малим ВВП і низькими доходами в економіці. У той самий час, для країн з такими показниками характерні високі ТГ з цього податку. Отже, фіскальна ефективність ПДВ є певним перебільшенням, цей податок в Україні однозначно має великі резерви зростання ефективності в цьому напрямку, але за ключової умови – подальшого підвищення інституційної спроможності контролюючих органів, державної митної служби в першу чергу. У той самий час Україна застосовує нетипово високу для свого рівня доходів ставку ПДВ, яка посилює нерівномірність розподілу ПН за рівнем доходів. Фактично розподіл ПН в Україні за рівнем доходів є регресивним.

З наведених висновків простежуються наступні напрями трансформації податкової політики держави (ППД) і відповідні заходи, які, на нашу думку, потрібно вжити у 2021 році.

³⁵ Груй А., Вдовиченко А. Квартальна прогнозна модель для України. С. 11. Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/news/all/kvartalna-proektsiyna-model-dlya-ukrayini>

1. Враховуючи існуючі структурні диспропорції ПСУ, які призводять до регресивного розподілу ПН за рівнем доходів, з однієї сторони, а з іншої – існуючі недоліки ПДВ, **один з першочергових заходів ППД полягає у зменшенні нормативної ставки ПДВ з 20% до 15%. Це дозволить підтримати купівельну спроможність вітчизняних домогосподарств. Основний позитивний побічний ефект від цього полягає у створенні таких умов діяльності платників податків, за яких подальша діяльність на схемах формування фіктивного податкового кредиту стає економічно не вигідною.** Детально очікувані ефекти зменшення ставки на доходи бюджету, економічне зростання, добробут населення будуть проаналізовані в наступному параграфі роботи.

Тут слід зазначити наступне. До початку епідемії COVID-19 нормативні ставки податку залишались незмінними, лише Китай зменшив ставку ПДВ з 17 до 13%. З 2015 року до 2019 у світі спостерігалась тенденція до помірному збільшення ставки ПДВ, що було зумовлено необхідністю подальшої фіскальної консолідації бюджетів країн світу³⁶. З моменту спалаху епідемії, внаслідок введення локдауну і падіння рівня доходів громадян, Китай, Кіпр і Норвегія оголосили відразу про тимчасове зменшення нормативних і зменшених ставок ПДВ з метою підтримки споживання домогосподарств. З тих же мотивів згодом Австрія, Німеччина та Велика Британія оголосили про тимчасове зменшення ставок ПДВ до кінця 2020 або до початку 2021 року. При цьому, якщо Австрія та Велика Британія зменшили нормативні ставки ПДВ в цільовий спосіб, з метою підтримки споживання медичних і культурних послуг, то Німеччина зменшила ставку ПДВ для всіх товарів і послуг відразу³⁷. При цьому, слід звернути увагу, що показники ВВП на особу в цих країнах, а відповідно й доходи населення, є значно вищими за українські. Згідно з даними ОЕСР, крім зазначених вище країн, з метою підтримки споживання нормативні ставки ПДВ зменшили ще такі країни як Ямайка, Казахстан, Кенія, Туреччина. Збільшила лише Саудівська Аравія³⁸.

2. Як засвідчують цифри у таблиці 2 **збільшення потребує оподаткування підакцизних товарів. Крім позитивного фіскального ефекту для ДБУ підвищення ставок АП та ефективності його адміністрування дозволяє зменшити нерівномірність розподілу ПН за різними категоріями доходу,**

³⁶ Tax Policy Reforms 2020. OECD and Selected Partner Economies. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-26173433.htm>

³⁷ Tax and Fiscal Policy Response to the Coronavirus Crisis : Strengthening Confidence and Resilience. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>

³⁸ Tax Policy Responses to COVID-19. Data. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/>

оскільки підакцизна продукція має більшу питому вагу в споживанні заможних верств населення.

В якості основного резерву збільшення податкових надходжень від сплати АП виступають такі об'єкти оподаткування як електронні сигарети і солодкі безалкогольні напої³⁹. Йдеться, про напої із високим вмістом цукру такі, як солодкі газовані напої; енергетичні напої; спортивні напої; холодний чай; солодкі кавові напої; будь-які інші напої, до яких цукроза або фруктоза додані для отримання солодкого смаку.

Поширення АП на такий об'єкт оподаткування є однією з рекомендацій ВООЗ, які направлені на запобігання нездоровому харчуванню та компенсацію зростаючих економічних витрат пов'язаних із ризиками для здоров'я, зокрема ожиріння, карієсу, розвитку серцево-судинних захворювань, діабету другого типу, раку кишечника тощо. Зважаючи на необхідність обмеження споживання вільного цукру серед населення України, впровадження акцизного податку на солодкі безалкогольні напої є досить актуальним. Так, протягом останніх десяти років кількість пацієнтів з діабетом другого типу збільшилась близько на 50 %.

АП на такі напої активно впроваджується в різних країнах світу, зокрема в деяких штатах США та країнах Європи – Бельгії, Великій Британії, Іспанії (Каталонії), Ірландії, Норвегії, Латвії, Португалії, Угорщині, Хорватії, Фінляндії та Франції. В країнах Європи середня гранична ставка складає 0,1679 євро за літр. У окремих з них⁴⁰ застосовується диференційований підхід до встановлення ставок залежно від вмісту цукру в безалкогольному напої. За оцінками експертів, у Польщі запровадження АП «на цукор» дозволить залучити до бюджету країни 3 млрд злотих (670 млн євро) у 2021 році⁴¹.

Якщо встановити ставку АП на солодкі безалкогольні напої в Україні на рівні 2 грн/л та припускаючи, що темп росту ринку збережеться на рівні 2015–2019 рр. (107,4 %), можна забезпечити податкові надходження до бюджету в сумі 3 млрд грн. на рік.

³⁹ Ці рекомендації визначено акторськими колективами, що виконували дослідження у Науково-дослідному інституті фіскальної політики УДФСУ, а саме, НТТР «Вдосконалення системи контролю за обігом тютюнових виробів в Україні» (державний реєстраційний номер № 0119U000568) (01.2019 р. – 12.2019 р.) на замовлення Департаменту податків і зборів з юридичних осіб ДФС України та ННТР «Розвиток системи контролю за виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні» (державний реєстраційний номер № 0120U104526) (01.2020 р. – 12.2020 р.) на замовлення Департаменту податків і зборів з юридичних осіб ДФС України.

⁴⁰ Бельгії, Великій Британії, Ірландії, Іспанії (Каталонії), Норвегії, Португалії, Фінляндії.

⁴¹ Податок на цукор у Польщі. Якими фіскальними методами вирішувати важливі завдання. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://ustrategy.eu/projects/v-polshch-vprovadzhuut-podatok-na-cukor>

3. Значний фіскальний резерв, а також вагомий регулятивний вплив в частині формування структури ПСУ найменш шкідливої для економічного зростання, полягає в збільшенні оподаткування майна. В першу чергу це стосується фізичних осіб. Резерви підвищення фіскальної ефективності податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, існують як в удосконаленні процедур його адміністрування, так і в підвищенні ставок податку. У 2019 році від сплати фізичними особами податку на нерухоме майно надійшло 4,9 млрд грн. При цьому, за оцінками експертів МФУ «через відсутність повної бази об'єктів оподаткування в Держреєстрі речових прав на нерухоме майно несплата податку на нерухоме житлове та нежитлове майно завдає до 2 млрд грн збитків місцевим бюджетам щорічно»⁴².

«За даними Міністерства юстиції, у Державному реєстрі прав на нерухоме майно на початок 2020 року було майже 7,8 млн записів про нерухомість, відмінну від земельних ділянок, і близько 17,7 млн записів про земельні ділянки. За оціночними даними Асоціації бюро технічної інвентаризації, в Україні близько 50 млн будівель... За оціночними судженнями фахівців, кількість об'єктів адресації — будівель, квартир, корпусів заводів і фабрик та іншого — становить близько 120 млн». При цьому, фахівці зазначають, що у разі створення повноцінного реєстру нерухомого майна з прив'язкою до земельних ділянок, і при запровадженні в якості бази оподаткування не площі об'єкту нерухомості, а її ринкової вартості, обсяги надходжень від сплати податку на нерухомість можуть зрости в 4,8 рази до 120 млрд грн на рік⁴³.

4. В контексті удосконалення інституційних засад адміністрування екологічного податку найбільші переваги має запровадження непрямого податку на споживання енергоресурсів залежно від емісійних коефіцієнтів викидів двоокису вуглецю⁴⁴. Це дозволить встановити ціну, яку платники податків повинні сплачувати за кожну тону викидів CO₂ задіяти їх статичну та динамічну ефективність цього виду екологічних податків, які відповідно полягають у здатності забезпечувати зменшення емісії CO₂ найменш витратним способом та впливати на процес технологічних змін через створення стимулів до розробки та впровадження інноваційних технологій для зменшення викидів. Також це сприятиме спрощенню адміністрування такого

⁴² Неповна сплата податку на нерухоме майно : У Мінфіні порахували втрати місцевих бюджетів. Електронний ресурс. Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/news/2020/05/22/660854/>

⁴³ Сімонова Л., Букреєва О. Квартира без землі – що голова без тулуба. Електронний ресурс. Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/finances/kvartira-bez-zemli-shcho-holova-bez-tuluba.html>

⁴⁴ Ці рекомендації визначено акторським колективом, що виконував HTTP «Оптимізація екологічного оподаткування діяльності, яка створює надмірне навантаження на навколишнє природне середовище», що виконано згідно із заявкою Департаменту адміністрування податків ДПС України від 12 вересня 2019 р. № 17/2020 (№ держреєстрації 0120U104522) у Науково-дослідному інституті фіскальної політики УДФСУ.

податку та стимулюватиме економічних агентів до зміни споживчої та виробничої поведінки, що в кінцевому підсумку сприятиме зменшенню енергоємності та карбоноємності ВВП та протидіятиме зміні клімату.

У зв'язку з наявністю суперечності у законодавстві викиди в атмосферне повітря метану, внаслідок втрат природного газу при транспортуванні, технологічних витрат та обсягів природного газу для балансування мережі підприємствами з газопостачання та газифікації не оподатковуються, а отже податковий потенціал екологічного податку з викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря реалізований не повною мірою. Протягом 2015–2017 рр. внаслідок цього було недоотримано 23,9 млн грн, що становить 0,3 % надходжень екологічного податку. Для усунення цієї суперечності необхідно внести до Податкового кодексу України такі зміни: доповнення ст.14 визначеннями «забруднююча речовина», «парникові гази» та «дифузні джерела» забруднення, розширення об'єктів та бази оподаткування обсягами та видами забруднюючих речовин, парникових газів, які викидаються в атмосферне повітря дифузними джерелами, що передбачає зміни до пп. 242.1.1. п. 242.1. ст. 242 та виділення зі складу вуглеводнів «метану», як забруднюючої речовини, зміни до п.243.1 ст.243. Також необхідно ставку на викиди метану зробити кратною до ставки податку на викиди двоокису вуглецю на основі потенціалу глобального потепління даної забруднюючої речовини, що передбачає збільшення її рівня з 138,57 грн. до 280 грн. за 1 тону.

Впровадження таких рекомендацій дозволить підвищити ефективність адміністрування екологічного податку за рахунок спрощення порядку розрахунку податкових зобов'язань, допоможе уникнути подальших судових спорів щодо справляння податку за забруднення дифузними джерелами та **збільшити фіскальний потенціал такого податку близько 22 %.**

Зазначені заходи є ключовими пріоритетами у сфері ППД на 2021 і наступні роки. **У подальшому, враховуючи в першу чергу існуючі бюджетні обмеження державного і місцевих бюджетів, з метою виправлення структурних диспропорцій ПСУ слід розглядати можливості запровадження помірно прогресивної шкали ставок ПДФО з одночасним поступовим наближенням неоподатковуваного доходу до законодавчо визначеного прожиткового мінімуму безвідносно до рівня доходів, отриманих у вигляді заробітної плати, обмеження щодо яких встановлено пп. 4.1. ст. 169 Податкового кодексу України.** Це дозволить підвищити прогресивність перерозподілу ПН за рівнями доходів.

Таку трансформацію ПСУ слід здійснювати протягом середньострокового періоду (3 – 5 років), під час якого також розпочати градаційну зміну пропорцій сплати ЄСВ між роботодавцем і найманим працівником шляхом зменшення частки роботодавців і відповідного збільшення частки ЄСВ, що

сплачується найманими працівниками. При цьому, частка коштів ЄСВ, що сплачується найманим працівником має бути спрямована до накопичувальної недержавної пенсійної системи, а саме, недержавних пенсійних фондів (НПФ), але ці зміни потрібно також запроваджувати в комплексі з реформою системи пенсійного страхування в Україні.

V. ОЧІКУВАНІ ЕФЕКТИ ЗМЕНШЕННЯ СТАВКИ ПДВ

Оцінку ефектів зменшення нормативної ставки ПДВ слід здійснювати за чотирьома критеріями: **вплив на доходи населення (критерій добробуту), вплив на державний бюджет (бюджетний критерій), вплив на економічне зростання і детінізацію економіки**⁴⁵.

Цілком природно, що пропозиція зменшити нормативну ставку ПДВ найбільшу увагу привертає до очікуваних втрат податкових надходжень ДБУ від сплати цього податку та ймовірних «компенсаторів». Тому ми в подальшому зосередимо увагу саме на цьому аспекті проблеми, але перед тим слід зазначити які інші вагомні позитивні ефекти отримає суспільство і економіка в результаті зменшення нормативної ставки податку.

По-перше, **зменшення нормативної ставки ПДВ до 15% робить нерентабельним існування схем формування фіктивного податкового кредиту.** Типова схема формування фіктивного податкового кредиту з ПДВ представлена у додатку Д. Можливість економії на сплаті податкових зобов'язань з ПДВ виникає за умови існування досить високої нормативної ставки податку. Водночас, формування навіть фіктивного кредиту вимагає певних трансакційних затрат – неправомірна винагорода посередників, контролюючих органів тощо, які в сумі складають до 11-13% податкового зобов'язання. Решта це готівкові кошти, які повертаються платнику ПДВ у формі його неправомірної вигоди. Зменшення ставки до 15% унеможливило існування такого ринку неправомірних послуг, оскільки вартість винагороди для однієї з сторін фактично нульова. Реальний зиск здійснення подібних операцій виникає лише у тому випадку, коли обсяги фіктивного податкового кредиту зростуть на порядок, а це суми, які контролюючі органи не можуть не бачити.

По-друге, **зменшення ставки дозволяє спростити процедури і систему адміністрування ПДВ.** Як зазначалося раніше система адміністрування ПДВ є однією з найскладніших порівняно з іншими податками і така ситуація спостерігається не лише в Україні. При цьому, адміністрування податку вимагає значних витрат людських ресурсів і часу не тільки у платників податків, а також у контролюючих органів. Оскільки зменшення нормативної ставки податку робить нерентабельним процедури формування фіктивного податкового кредиту, то чинна надскладна система електронного адміністрування податку має бути спрощена. Водночас слід зберегти її основні

⁴⁵ Податкова політика держави. Ще один великий компроміс /за заг. ред. К. І. Швабія. / Ірпін: Університет ДФС України, 2018. 61 с.

переваги, а саме, високу аналітичну здатність в якості оперативного міжгалузевого балансу економіки України і систему моніторингу податкових ризиків.

По-третє, зменшення нормативної ставки ПДВ до 15% не суперечить директиві ЄС, що в умовах чинної угоди про Асоціацію між Україною та ЄС є важливим політичним моментом.

Вчетверте, зменшується спотворюючий вплив ПДВ на стимули економічних агентів. Як зазначалося раніше, основний спотворюючий вплив ПДВ за чинної системи на економіку полягає у тому, що платники податку з метою уникнення від сплати податкових зобов'язань зацікавлені у формуванні фіктивного податкового кредиту, що призводить до збільшення витратної частини виробничого процесу. Це проявляється у тому, що вітчизняна економіка є однією з найменш продуктивних у світі. Для створення одиниці доданої вартості в середньому по економіці потрібно здійснити дві одиниці проміжних витрат. Зменшення нормативної ставки ПДВ не усуває повністю цей спотворюючий вплив, проте створює передумови для зменшення такого впливу.

Вп'яте, зменшення ставки ПДВ матиме позитивний психологічний ефект для пересічних платників податків, що має призвести до підвищення рівня добровільності сплати податків. За останні 15 років це фактично єдина така ініціатива, коли держава зменшує рівень ПН на доходи і витрати громадян, тому слід розраховувати на позитивний поведінковий ефект в цілому на економіку, а не лише на сферу публічних фінансів, від реалізації такої ініціативи.

У результаті зменшення нормативної ставки ПДВ за механічним ефектом очікується зменшення податкових надходжень пропорційно до зменшення ставки на рівні 100-110 млрд грн на рік або 25-27,5 млрд грн на квартал у цифрах 2021 року.

У зв'язку з цим постає питання : які процеси дозволять компенсувати ці втрати та протягом якого періоду часу буде існувати дефіцит коштів, який має бути компенсованим? Щонайменше тут існує три напрями компенсації бюджетних втрат : 1) за рахунок розширення БО ПДВ; 2) за рахунок розширення БО інших податків, в першу чергу, ППП; 3) за рахунок зменшення ТГ ПДВ як за рахунок усунення шахрайських схем і підвищення податкового комплаєнсу, так й через підвищення ефективності адміністрування податку контролюючими органами.

Очевидний позитивний ефект зменшення нормативної ставки ПДВ полягає у збільшенні БО ПДВ на відповідну величину бюджетних втрат у разі зменшення нормативної ставки. Залежно від того яким чином розподіляться ці кошти між споживання і заощадженнями будуть залежати обсяги компенсації для державного бюджету. Так, у разі найбільш ймовірного

варіанту, спрямування всіх коштів на споживання, слід очікувати на компенсацію втрат від збільшення БО ПДВ на **рівні 15-16,5 млрд грн протягом року**. Наступний ефект, який має позитивно відбитися на надходженнях ДБУ, це усунення шахрайських схем ухилення від сплати податку. Раніше ми зазначали, що ПДВ має великий податковий розрив і за нашими оцінками складає майже 32% VTTL станом на 2018 рік (див. табл. 4). У цифрах 2020 року – це близько 100 млрд грн, але тут слід виходити з більш стриманих оцінок, які раніше були озвучені різними експертами в тому числі колишнім міністром фінансів, який зазначав, що щомісячні втрати від шахрайських схем з ПДВ складають 5 млрд грн/міс, або **50-60 млрд грн/рік**. За нашими оцінками – це 43 млрд грн.

Таблиця 5

Опис ефектів зміни ставки ПДВ згідно з визначеними критеріями

Критерій	Прояв і масштаби позитивного ефекту	Прояв і масштаби негативного ефекту
Добробуту	Збільшення купівельної спроможності на 100 – 110 млрд грн, що позитивно відбивається на добробуті абсолютної більшості громадян України	Відсутній
Бюджетний	1. У разі спрямування всіх коштів на споживання слід очікувати на компенсацію втрат від збільшення БО ПДВ на рівні +15-16,5 млрд грн протягом року; 2. +43 млрд грн на рік за рахунок усунення шахрайських схем. 3. +9-11 млрд грн на рік податкових надходжень від сплати ППП за рахунок збільшення БО цього податку, оскільки зростає рентабельність. Σ компенсації = 67-71 млрд грн на рік	Зменшення податкових надходжень до ДБУ на рівні 100 – 110 млрд грн на рік
Економічного зростання	Збільшує сукупний попит на 100 – 110 млрд грн на рік, що фактично означає додаткові темпи приросту ВВП до прогнозованих на рівні 2-2,5%	Відсутній
Детінізації	Усунення шахрайських схем ухилення від сплати податку	Відсутній

Джерело : складено автором

Зменшення сум фіктивного податкового кредиту на зазначену величину означає, що саме в такому обсязі має відбутись зменшення проміжного споживання – витратної частини господарської діяльності економічних агентів. Це, за інших рівних обставин, означає зростання створеної доданої вартості та, відповідно, рентабельності виробництва товарів і послуг. **Через збільшення БО ППП за чинної ставки 18% має відбутися додаткове збільшення обсягів податкових надходжень від сплати цього податку на рівні 9-11 млрд грн на рік.**

З наведеної таблиці ми бачимо, що підсумковий фіскальний ефект для ДБУ у разі зменшення нормативної ставки ПДВ з 20 до 15% проявляється у додатковому дефіциті коштів на рівні близько 30 млрд грн на рік. Вважаємо, що протягом короткострокового періоду часу ці недонадходження повністю можуть бути компенсованими за рахунок підвищення темпів економічного зростання ВВП додатково на рівні 2-2,5% до офіційно прогнозованого рівня. Це зумовлено тим, що споживчі витрати населення завжди були потужним фактором економічного зростання. Коефіцієнт еластичності приросту ВВП за КСВ становить 0,95 (див. рис. 16).

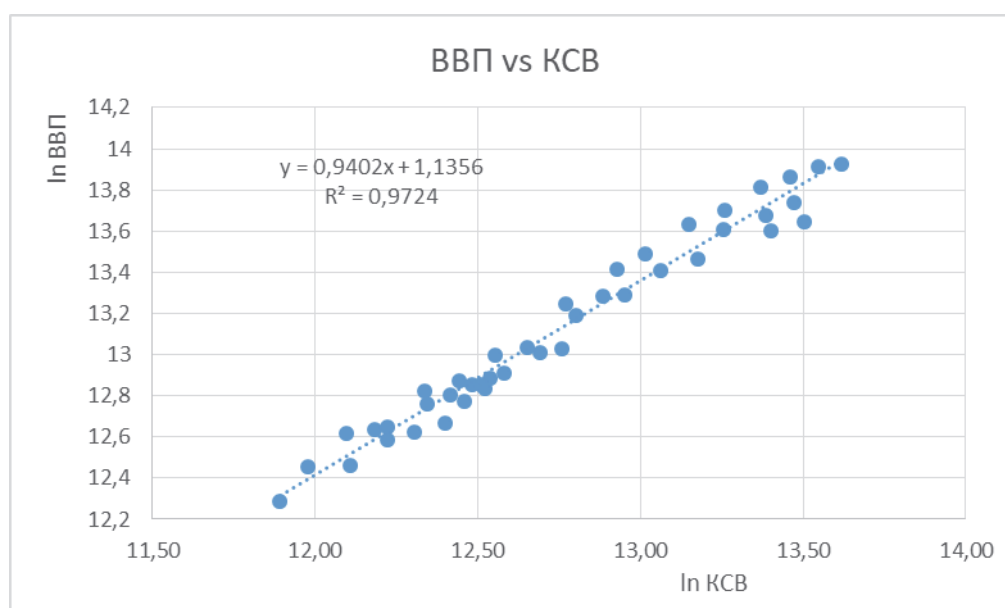


Рис. 16. Регресійна залежність ВВП від КСВ

Джерело : розрахунки автора

І останнє. Зазначені пропозиції, спрямовані в першу чергу на вдосконалення моделі ПДВ, можуть не обмежуватись запропонованими заходами. Подальшого вдосконалення потребує сама система адміністрування податку. З метою створення додаткових механізмів запобігання шахрайству зі сплати

податкових зобов'язань з ПДВ в Україні можна імплементувати успішний польський досвід, а саме, систему роздільної сплати ПДВ (split payment), яка була запроваджена в цій країні з 1 листопада 2019 року для видів діяльності найбільш схильних до застосування шахрайських схем. Сутність підходу полягає у тому, що він застосовується лише для B2B трансакцій обсягом більше певного законодавчо визначеного рівня. За такого підходу продавець відразу після отримання коштів від покупця перераховує суму податкових зобов'язань з ПДВ до бюджету, а не сплачує податкові зобов'язання нетто-підсумком за результатами звітного податкового періоду.

Ці та можливі інші пропозиції вдосконалення системи адміністрування, моделі ПДВ, слід розглядати окремо після ухвалення рішення щодо зменшення нормативної ставки податку, оскільки саме модель податку визначає найбільш ефективні підходи до його адміністрування. Ці пропозиції мають бути предметом окремої дискусії в експертному середовищі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Богдан Т. Економічна криза.: деструктивний ефект синергії. Електронний ресурс. – Режим доступу. https://dt.ua/finances/ekonomichna-kriza-destruktivniy-efekt-sinergiyi-343732_.html
2. Вдосконалення системи контролю за обігом тютюнових виробів в Україні: Звіт про ННТР НДІ фіскальної політики УДФСУ; кер. Н. В. Новицька. Ірпінь, 2019. 301 с. № ДР 0119U000568.
3. Груй А., Вдовиченко А. Квартальна прогнозна модель для України. С. 11. Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/news/all/kvartalna-proektsiyna-model-dlya-ukrayini>
4. Державний веб-портал бюджету для громадян. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://openbudget.gov.ua/>
5. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. 2020 р. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf
6. Звітність. Державна казначейська служба України. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>;
7. Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.pfu.gov.ua/byudzhety/zvit-pro-vikonannya-byudzhetu-pensijnogo-fondu-ukrayiny/>;
8. Луніна І., Оцінка втрати доходів бюджету від ПДВ. / І. О. Луніна, О. С. Білоусова // Економіка та держава. - 2017. - № 5. - С. 13-18. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2017_5_5
9. Методичні рекомендації щодо оцінки ефективності адміністрування ПДВ Державною фіскальною службою України / Серебрянський Д.М., Вдовиченко А.М., Зубрицький А.І. ; за заг. ред. Д.М. Серебрянського – Ірпінь, НДІ фінансового права, 2015. – 31 с.
10. Національна економічна стратегія 2030. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://nes2030.org.ua/>
11. Неповна сплата податку на нерухоме майно : У Мінфіні порахували втрати місцевих бюджетів. Електронний ресурс. Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/news/2020/05/22/660854/>
12. НБУ. Статистика. Макроекономічні показники. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://bank.gov.ua/statistic/macro-indicators#4>

13. Ніколов Ю. Під омофором Зеленського з Шефіром. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/macrolevel/pid-omoforom-zelenskoho-z-shefirom.html>
14. Оптимізація екологічного оподаткування діяльності, яка створює надмірне навантаження на навколишнє природне середовище: Звіт про ННТР НДІ фіскальної політики УДФСУ; кер. Н. В. Новицька. Ірпінь, 2019. № 17/2020 № ДР 0120U104522.
15. Податок на цукор у Польщі. Якими фіскальними методами вирішувати важливі завдання. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://uastrategy.eu/projects/v-polshch-vprovadzhuyut-podatok-na-cukor>
16. Попередній звіт Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат дохідної частини Державного бюджету України.
17. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс /за заг. ред. К. І. Швабій. / Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 61 с.
18. Розвиток системи контролю за виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні: Звіт про ННТР НДІ фіскальної політики УДФСУ; кер. Н. В. Новицька. Ірпінь, 2020. 277 с. № ДР 0120U104526.
19. Сайт міністерства фінансів України. Електронний ресурс. – Режим доступу: https://mof.gov.ua/uk/news/derzhbiudzhet_v_umovakh_karantinu_nadkhodzhenia_v_berezni_sklali_784_mlrd_grn-2087
20. Самаєва Ю. Податок на додану жадібність. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/internal/podatok-na-dodanu-zhadibnist-346061.html>
21. Сімонова Л., Букреєва О. Квартира без землі – що голова без тулуба. Електронний ресурс. Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/finances/kvartira-bez-zemli-shcho-holova-bez-tuluba.html>
22. Україна 2030 : Доктрина збалансованого розвитку. – Львів : Кальварія, 2017. – 168 с;
23. Швабій К. Модернізація системи оподаткування доходів населення України: автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.00.08 / К. І. Швабій ; Держ. податк. адмін. Україн, Нац. ун-т держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2010. — 39 с.
24. Швабій К. Оподаткування найбагатших. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/macrolevel/opodatkuvannja-najbahatshikh.html>
25. Швабій К. Податковий розрив з реальністю. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/finances/podatkovij-rozriv-z-realnistju.html>
26. Швабій К. Усі податки шкідливі, але ПДВ – найшкідливіший. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/finances/usi-podatki-shkidlivi-ale-pdv-nayshkidlivishiy-346284.html>

27. Швабій К. Де і скільки фіктивного податкового кредиту формується в економіці України? Електронний ресурс. – Режим доступу :
https://lb.ua/blog/kostiantyn_shvabii/475510_de_i_skilki_fiktivnogo_podatkovogo_kreditu.html
28. Швабій К. Податки в решиті. Електронний ресурс. – Режим доступу :
<https://zn.ua/ukr/macrolevel/podatki-v-resheti.html>
29. Швабій К.І. Регулятивна ефективність податку на доходи фізичних осіб в Україні / К. І. Швабій // Фінанси України. – 2013. - №4. – С. 27 – 44.
30. Abdel-Kader Kh., de Mooij R. Tax Policy and Inclusive Growth. IMF Working Papers. E-mode. – Retrieved from :
<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/12/04/Tax-Policy-and-Inclusive-Growth-49902>
31. Acosta-Ormaechea S., Morozumi A. The Value Added Tax and Growth: Design Matters. IMF Working Papers. E-mode. – Retrieved from :
<https://ideas.repec.org/p/not/notcfc/19-04.html>
32. Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, A., & Vartia, L. (2008). Tax Policy for Economic Recovery and Growth. OECD Economics Department Working Papers. Електронний ресурс. – Режим доступу :
<https://econpapers.repec.org/paper/ukcukcedp/0925.htm>
33. European Commission. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report. E-mode. – Retrieved from :
<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>
34. Harrison G., Krelove R. VAT Refunds : A Review of Country Experience. E-mode. – Retrieved from :
<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Refunds-A-Review-of-Country-Experience-18646>
35. HM Revenue & Customs. Measuring the tax gap 2020 edition. E-mode. – Retrieved from :
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/907122/Measuring_tax_gaps_2020_edition.pdf
36. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/european-semester/tax-policies-european-union-survey_en
37. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-design-for-inclusive-economic-growth-web-brochure.pdf>; https://www.oecd-ilibrary.org/economics/tax-policies-for-inclusive-growth_09ba747a-en;
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/european-semester/tax-policies-european-union-survey_en
38. Lawless, Martina. 2013. “Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?” *Economica* 80 (317): 1–22.
39. McNabb K. Tax structures and economic growth. WIDER Working Paper 2016/148. E-mode. – Retrieved from:

- <https://www.wider.unu.edu/publication/tax-structures-and-economic-growth>
40. Modica E., Laudage S., Harding M. Domestic revenue Mobilization : A new database on tax levels and structures in 80 countries. OECD Taxation Working Papers. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/a87feae8-en.pdf?expires=1586320838&id=id&accname=guest&checksum=787F827B48D7F974F022294FCB618703>
 41. OECD.Stat. Revenue Statistics. E-mode. – Retrieved from : <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>
 42. Revenue Statistics 1965-2017. INTERPRETATIVE GUIDE. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>
 43. TADAT. Performance Assessment Report. Ukraine. E-mode. – Retrieved from : http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_TADAT_2018_Performance_Assessment_Report_Final_EN_6455958_v1_DMSDR1S.pdf
 44. Tax Design for Inclusive Economic Growth. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-design-for-inclusive-economic-growth-web-brochure.pdf>
 45. Tax Policy Reforms 2020. OECD and Selected Partner Economies. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-26173433.htm>
 46. Tax Policy Responses to COVID-19. Data. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/>
 47. Tax and Fiscal Policy Response to the Coronavirus Crisis : Strengthening Confidence and Resilience. E-mode. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>
 48. Xing, J. (2012). Does tax structure affect economic growth? Empirical evidence from OECD countries. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://www.researchgate.net/publication/241753520_Does_tax_structure_affect_economic_growth_Empirical_evidence_from_OECD_countries

ДОДАТКИ

Додаток А**Класифікація податків ОЕСР****A.1 The OECD Classification of Taxes**

1. 1000 Taxes on income, profits and capital gains
 - 1100 Taxes on income, profits and capital gains of individuals
 - 1110 On income and profits
 - 1120 On capital gains
 - 1200 Corporate taxes on income, profits and capital gains
 - 1210 On income and profits
 - 1220 On capital gains
 - 1300 Unallocable as between 1100 and 1200
2. 2000 Social security contributions
 - 2100 Employees
 - 2110 On a payroll basis
 - 2120 On an income tax basis
 - 2200 Employers
 - 2210 On a payroll basis
 - 2220 On an income tax basis
 - 2300 Self-employed or non-employed
 - 2310 On a payroll basis
 - 2320 On an income tax basis
 - 2400 Unallocable as between 2100, 2200 and 2300
 - 2410 On a payroll basis
 - 2420 On an income tax basis
3. 3000 Taxes on payroll and workforce
4. 4000 Taxes on property
 - 4100 Recurrent taxes on immovable property
 - 4110 Households
 - 4120 Other
 - 4200 Recurrent taxes on net wealth
 - 4210 Individual
 - 4220 Corporate
 - 4300 Estate, inheritance and gift taxes
 - 4310 Estate and inheritance taxes
 - 4320 Gift taxes
 - 4400 Taxes on financial and capital transactions

продовження додатку А

- 4500 Other non-recurrent taxes on property
 - 4510 On net wealth
 - 4520 Other non-recurrent taxes
- 4600 Other recurrent taxes on property
- 5. 5000 Taxes on goods and services
 - 5100 Taxes on production, sale, transfer, leasing and delivery of goods and rendering of services
 - 5110 General taxes
 - 5111 Value added taxes
 - 5112 Sales taxes
 - 5113 Turnover and other general taxes on goods and services
 - 5120 Taxes on specific goods and services
 - 5121 Excises
 - 5122 Profits of fiscal monopolies
 - 5123 Customs and import duties
 - 5124 Taxes on exports
 - 5125 Taxes on investment goods
 - 5126 Taxes on specific services
 - 5127 Other taxes on international trade and transactions
 - 5128 Other taxes on specific goods and services
 - 5130 Unallocable as between 5110 and 5120
 - 5200 Taxes on use of goods, or on permission to use goods or perform activities
 - 5210 Recurrent taxes
 - 5211 Paid by households in respect of motor vehicles
 - 5212 Paid by others in respect of motor vehicles
 - 5213 Other recurrent taxes
 - 5220 Non-recurrent taxes
 - 5300 Unallocable as between 5100 and 5200
- 6. 6000 Other taxes
 - 6100 Paid solely by business
 - 6200 Paid by other than business or unidentifiable

Джерело : *Revenue Statistics 1965-2017. INTERPRETATIVE GUIDE*. Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>

Продовження додатку А

Таблиця 1

Класифікація вітчизняних податків згідно підходу ОЕСР

Умовне позначення податкового агрегату	Умовне позначення	Класифікація ОЕСР	Вітчизняний аналог
DT	PIT	1100 Податки на доходи, прибутки і капітальні доходи індивідуумів	ПДФО Єдиний податок з ф/о
	CIT	1200 Податки на доходи, прибутки і капітальні доходи корпорацій	ППП Єдиний податок з ю/о Рентна плата
SSC	SSC	2000 Внески на соціальне страхування	ЄСВ з роботодавця
		3000 Податки на робочу силу	ЄСВ з працівника
	Property	4000 Податки на майно	Податки на власність (без землі)
IT	VAT	5111 Податок на додану вартість	Податок на додану вартість
	Інші непрямі	5121 Акцизний податок	Акцизний податок
Інші	Інші	6000 Інші податки	Податки на міжнародну торгівлю Екологічний податок

Джерело : складено автором

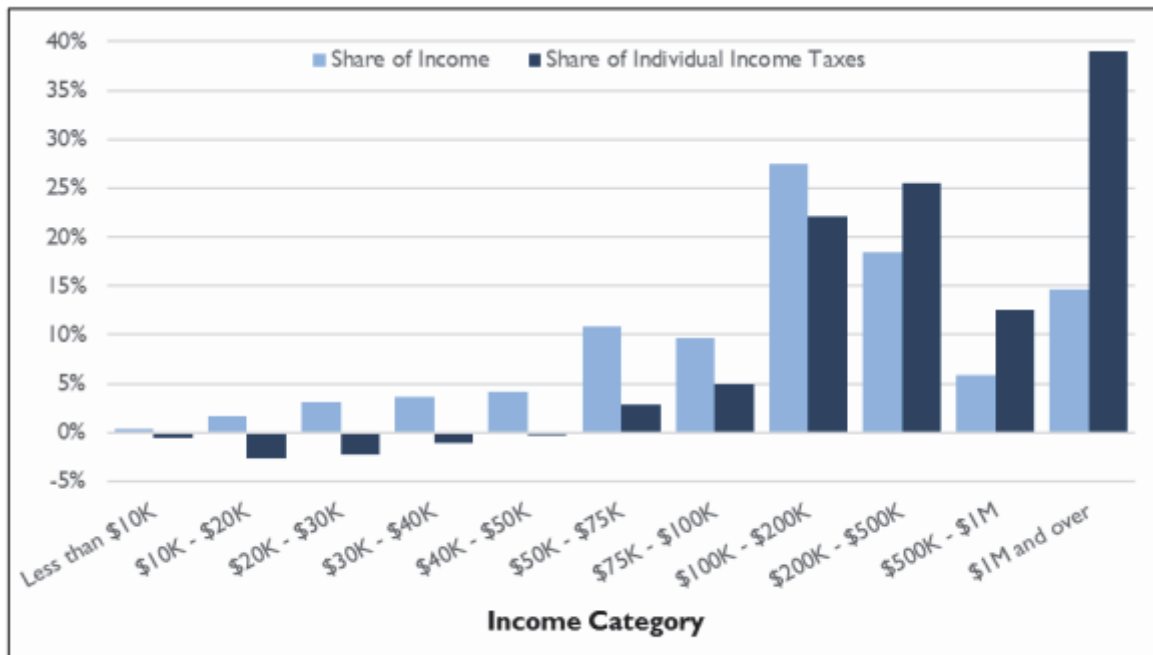
Таблиця 2

Декомпозиція податкового коефіцієнту в Україні за податковими агрегатами, податками і БО, 2019 р.

ПОДАТКОВИЙ КОЕФІЦІЄНТ=37% ВВП					
IT=34%TTR		DT=32% TTR		SSC=29%TTR	Інш=5%TTR
VAT=25%TTR	ET=9%TTR	CIT=12%TTR	PIT=20%TTR	SSC=29%TTR	Інш=5%TTR
Споживання=14%ВВП		Капітал=5%ВВП		Праця=18%ВВП	

Джерело : складено автором за даними ДПСУ, ДССУ згідно класифікації ОЕСР

Продовження додатку А



Source: CRS and Joint Committee on Taxation.

Рис. 1. Розподіл БО та ПН з РІТ в США, 2019 р.

Джерело: Overview of the Federal Tax System in 2019. E-mode. – Retrieved from:
<https://fas.org/sqp/crs/misc/R45145.pdf>

Додаток Б

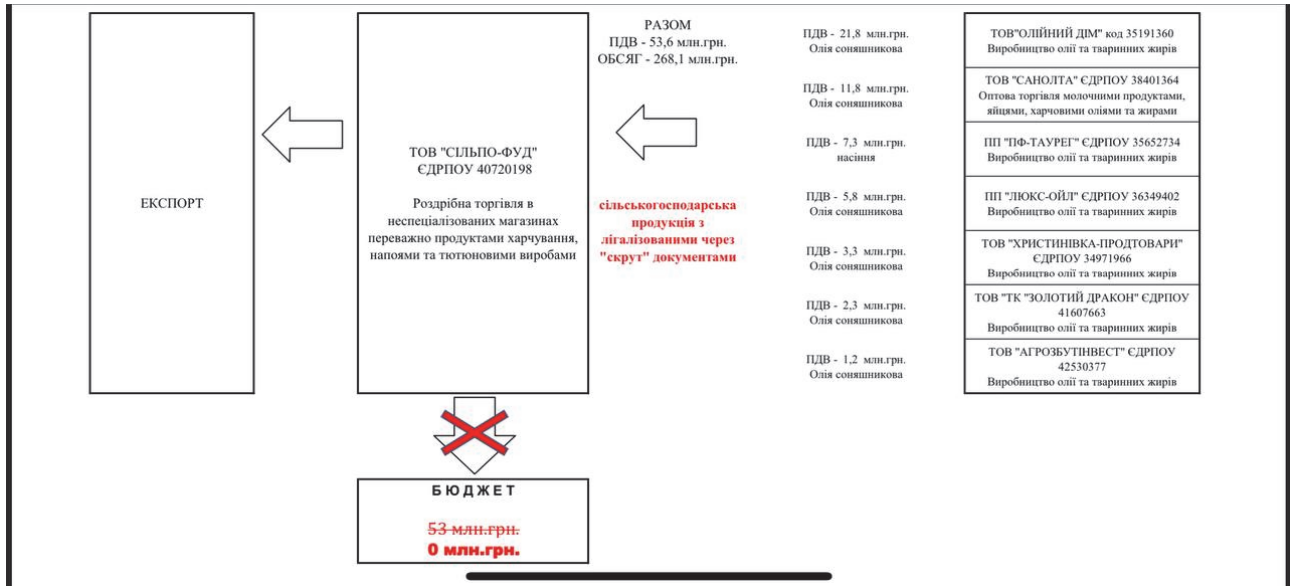


Схема 1. Типова схема «нетипового» експорту

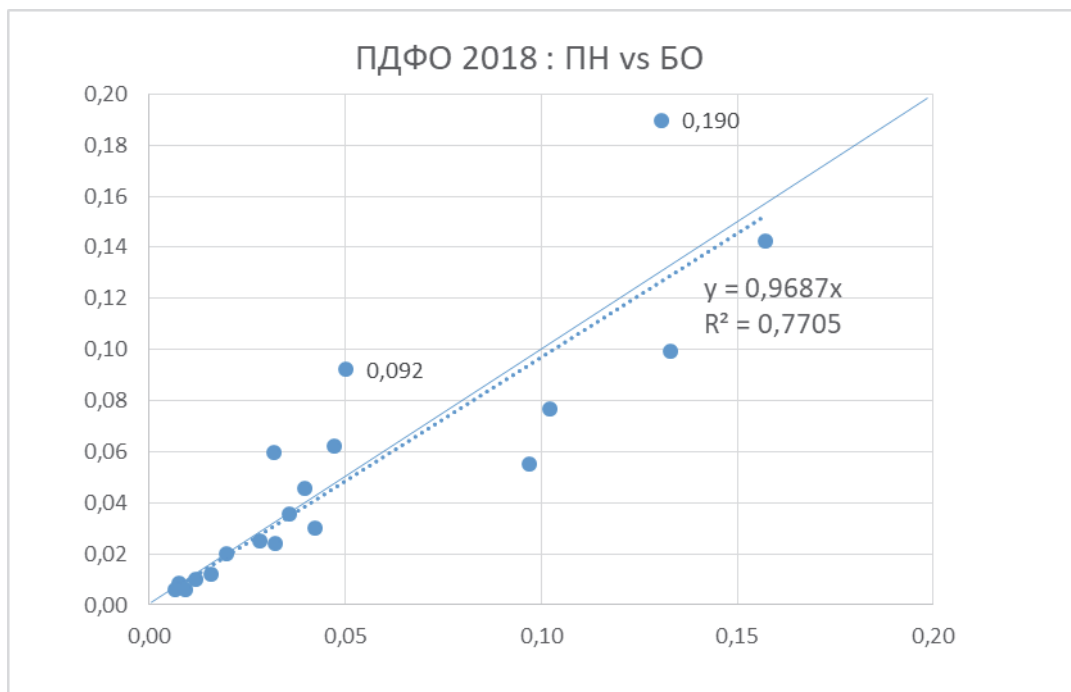


Рис.1. ПН vs БО ПДФО за КВЕД, 2018 р.

продовження додатку Б

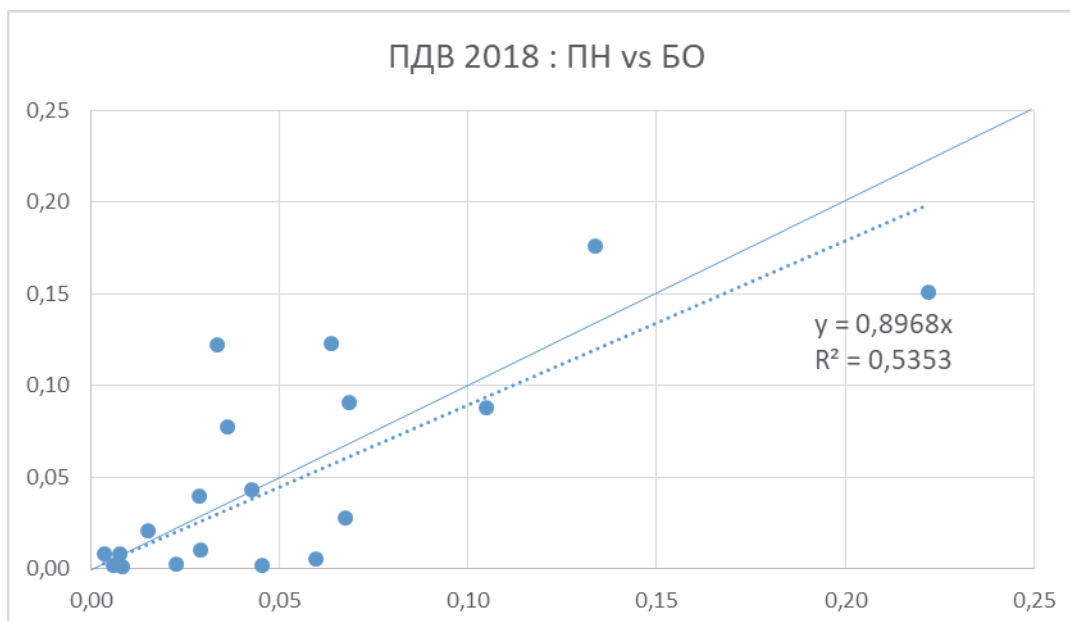


Рис. 2. ПН vs БО ПДВ КВЕД, 2018 р.

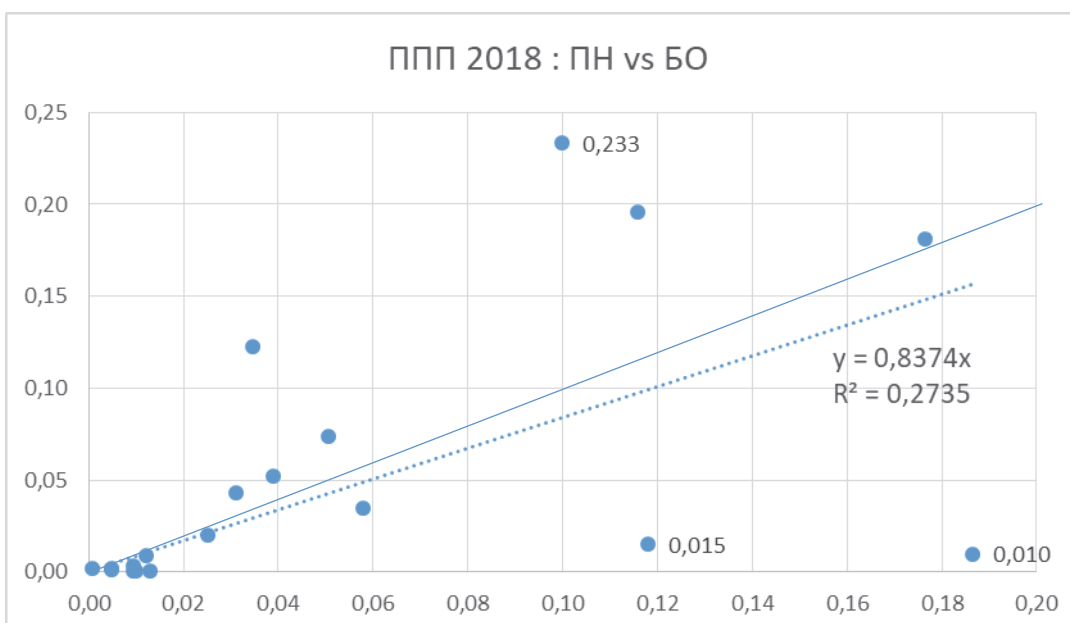


Рис. 3. ПН vs БО ППП КВЕД, 2018 р.

продовження додатку Б

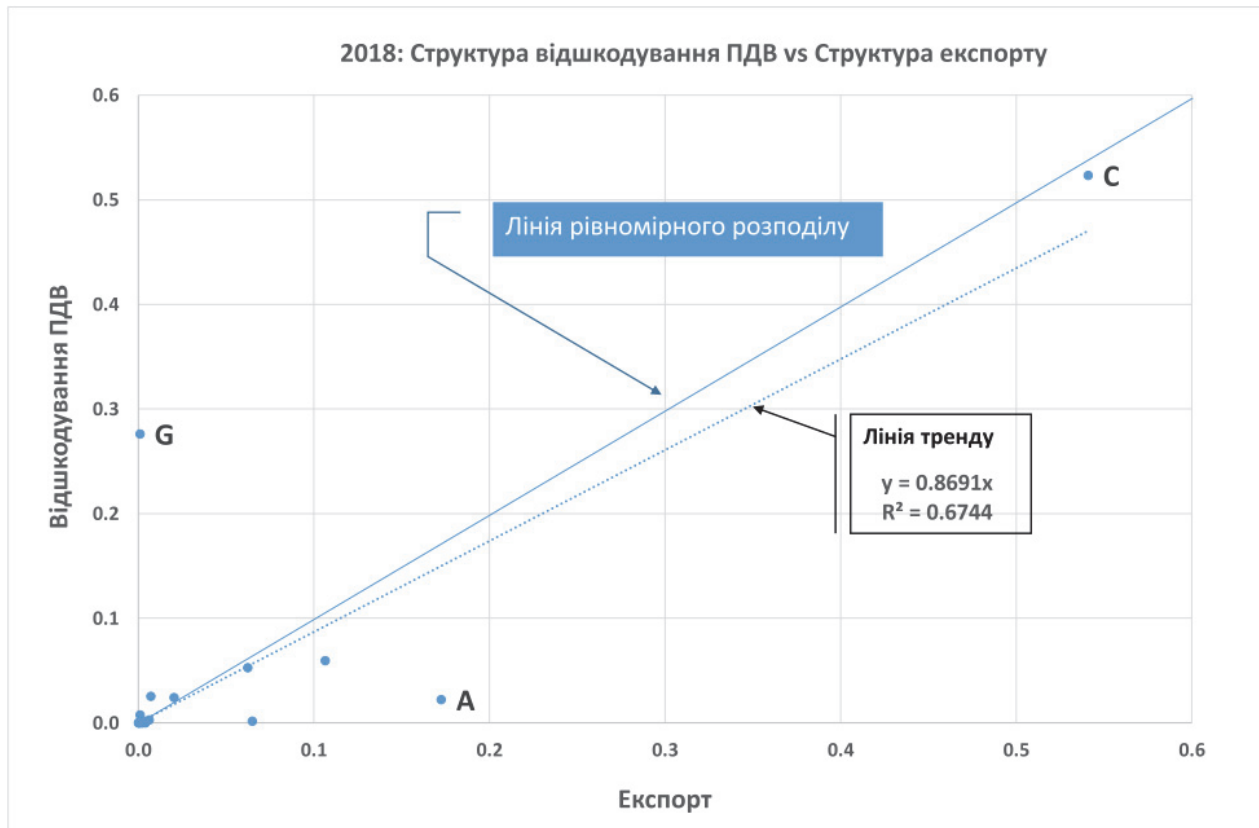


Рис. 4. Бюджетне відшкодування ПДВ vs експорт за КВЕД, 2018 р.

Джерело : розраховано і складено автором за даними ДПСУ і ДССУ.

Додаток В

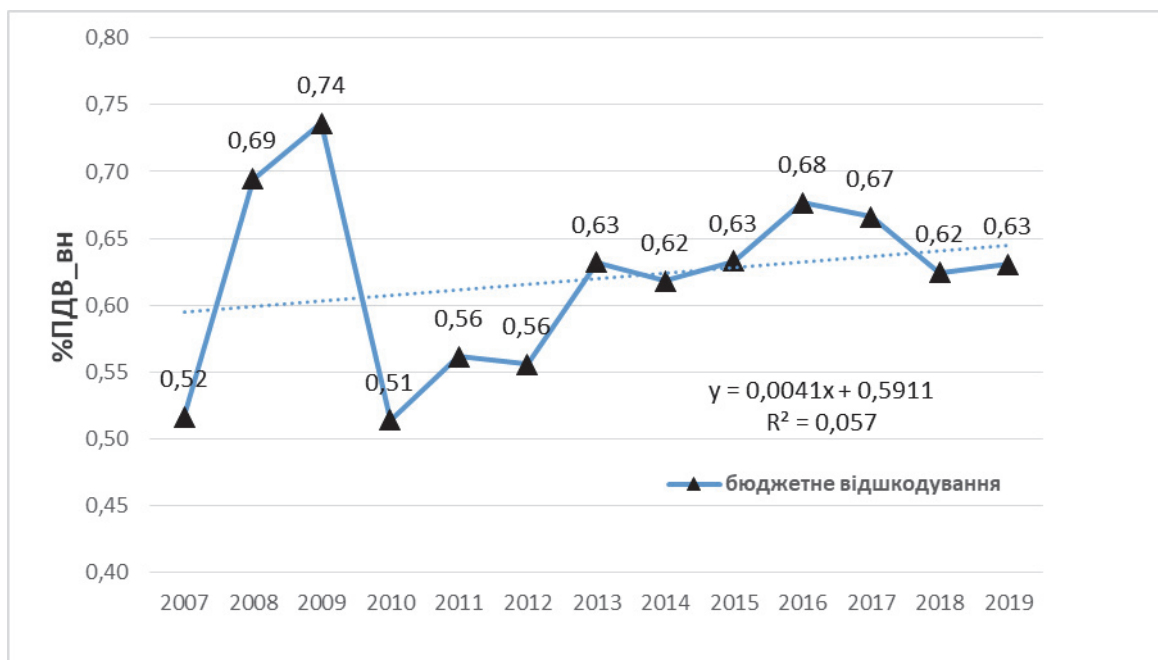


Рис. 1. Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ в Україні, % ПДВ внутрішнього, 2007 – 2019 рр.

Джерело : складено автором за даними ДПСУ

Таблиця 1

Податкова ефективність ПДВ, 2010–2019 рр.

№	Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Фактичні показники											
1	ПЕ_ПДВ, % (ДПС)	2,54	2,25	2,22	2,37	2,64	2,61	2,73	2,65	2,44	2,68
2	ПДВ, млн грн (ДПС)	86 316	130 093	138 826	128 269	139 024	178 452	235 506	313 980	374 508	
3	Випуск, млн грн (ДССУ)	2 842 598	3 485 289	нд	3 834 836	4 038 547	4 980 781	6 013 152	7 440 353	8 900 151	нд
Розрахункові показники											
4	= 3-2, млн грн	2 756 282	3 355 196	нд	3 706 567	3 899 523	4 802 329	5 777 646	7 126 373	8 525 643	нд
5	= 2/4, %	3,13	3,88	-	3,46	3,57	3,72	4,08	4,41	4,39	-
6	ПДВ_GAP, % (=5-1)	0,59	1,63	-	1,09	0,93	1,11	1,35	1,76	1,95	-
7	ПДВ_GAP, млн грн (=3*6)	16 817	56 718	-	41 822	37 363	55 085	80 947	130 644	173 795	-

Джерела: ДПС, ДССУ, розрахунки автора.

Джерело : Швабій К. Податковий розрив з реальністю. Електронний ресурс.
– Режим доступу : <https://zn.ua/ukr/finances/podatkovij-rozriv-z-realnistju.html>

Продовження додатку В

Таблиця 2

Ставки ПДВ в країнах ЄС станом на 1 січня 2020 року

I. List of VAT rates applied in the Member States (in %)

Member States	Code	Super-reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4.8	9 / 13.5	23	13.5
Greece	EL	-	6 / 13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2.1	5.5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Italy	IT	4	5 / 10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	5 / 12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	9	21	-
Austria	AT	-	10 / 13	20	13
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	19	-
Slovenia	SI	-	5 / 9.5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

Джерело :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Продовження додатку В

Таблиця 3

Нормативні ставки ПДВ, частка БО ПДВ, ТГ ПДВ, рівень доходів на душу населення за окремими країнами світу, 2018-2019 рр,

Країна	ВВП/особу, \$	Нормативна ставка ПДВ,%	БО/ВВП, %	ПДВ/ ВВП, %	ПДВ/ТТР, %	ТГ_ПДВ/VTTL , %
Australia	51297,1	10	75,30	-	11,60	7,3
Austria	54511,6	20	71,70	7,60	17,98	9,0
Belgium	50725,9	21	74,50	6,70	15,00	10,4
Bulgaria	21861,0	20	-	13,76	30,31	10,8
Canada	48633,8	5	78,70	-	14,00	-
Chile	23597,5	19	77,00	-	40,00	-
China (People's Republic of)	14306,4	17	-	-	39,00	-
Croatia	25535,0	25	-	13,37	35,07	3,5
Czech Republic	38991,6	21	66,60	7,55	20,98	12,0
Cyprus	-	19	-	9,74	29,07	3,8
Denmark	55516,7	25	71,20	9,47	20,55	7,2
Estonia	33983,5	20	70,20	8,98	27,31	5,2
Finland	47501,8	24	76,00	9,09	21,54	3,6
France	44693,8	20	77,70	7,19	15,53	7,1
Germany	53254,7	19	72,20	7,00	17,51	8,6
Greece	29088,9	24	88,50	8,50	21,26	30,1
Hungary	29529,3	27	69,90	9,52	25,79	8,4
Iceland	55562,4	24	73,80	-	24,00	-
Ireland	78211,4	23	44,10	4,24	19,17	10,6
Israel	38918,0	17	77,30	-	24,00	-
Italy	41784,6	22	79,10	6,17	14,82	24,5
Japan	40884,6	8	75,20	-	13,00	-
Korea	41001,0	10	63,00	-	15,00	-
Latvia	28679,8	21	77,90	8,64	28,05	9,5
Lithuania	33821,2	21	78,50	7,74	25,79	25,9
Luxembourg	112701,7	17	46,20	6,21	15,67	5,1
Malta	-	18		7,35	23,43	15,1
Mexico	20022,7	16	77,00	-	24,00	-
Netherlands	55348,9	21	68,70	6,79	17,52	4,2
New Zealand	41556,3	15	75,60	-	30,00	-
Norway	62940,2	25	68,70	-	21,00	-
Poland	29801,8	23	76,00	8,11	23,09	9,9
Portugal	33086,1	23	81,80	8,70	25,12	9,6
Romania	28109,0	19		6,30	24,26	33,8

Slovak Republic	30912,2	20	74,80	7,27	21,15	20,0
Slovenia	36660,9	22	71,10	8,20	21,90	3,8
Spain	39625,5	21	77,00	6,44	18,55	6,0
Sweden	52739,0	25	71,00	9,22	21,06	0,7
Switzerland	67139,0	8	65,70	-	12,00	-
Turkey	28417,6	18	73,50	-	20,00	-
United Kingdom	45988,0	20	83,70	6,96	20,58	12,2
Ukraine	2640,7	20	88,00	10,50	27,00	29,0

Джерело : складено автором за даними OECD.Stat, Eurostat, ДССУ, ДПСУ.

Додаток Г

Таблиця 1

Структура ПДВ та обсяги бюджетного відшкодування в країнах світу, 2016 – 2017 рр.

Question	Form 1 - Q3					
	Composition of value added tax collected by the tax administration (in thousands in local currency)					
Jurisdiction	VAT (gross domestic)		VAT (gross import)		VAT refunds	
	2016	2017	2016	2017	2016	2017
Argentina	406 119 826	542 114 799	183 029 110	243 727 488	5 932 000	20 506 000
Australia	108 205 000	113 222 000			54 169 000	56 700 000
Austria	39 492 819	40 657 354	331 843	300 476	12 768 962	12 611 530
Belgium	41 809 169	44 519 503	485 691	463 098	13 764 591	14 960 168
Brazil	236 703 793	275 862 717	55 761 208	62 336 157	2 708 583	636 816
Bulgaria	10 779 799	11 390 982			5 586 315	6 244 918
Canada	36 245 547	39 658 331				
Chile	13 386 245 910	13 814 293 069			6 123 196 000	6 093 075 564
China, P.R.: Hong Kong						
China, P.R.: Mainland	4 083 043 650	5 612 576 710	1 221 594 360	1 528 001 650		
Colombia	30 668 458 505	37 516 759 192	15 016 895 201	17 151 861 541	3 751 964 016	3 989 084 898
Costa Rica	739 878 650	755 084 800				
Croatia	47 159 542	50 383 512			9 255 712	10 823 009
Cyprus	1 378 181	1 532 867			192 997	259 728
Czech Republic	648 569 939	692 236 266			299 110 240	310 801 506
Denmark	197 436 624	206 256 114				
Estonia	1 725 758	1 887 987			8 215	12 172
Finland	26 398 000	28 325 400			11 676 700	13 488 400
France	186 983 000	198 290 000	9 739 000	7 461 000	52 284 000	53 332 000
Georgia	929 740	1 232 310	2 356 653	2 890 303	167 722	226 556
Germany						
Greece	12 917 882	13 286 572	2 091 914	2 503 860	1 272 523	1 736 024
Hungary	5 311 441 400	5 880 687 200	246 396 600	264 518 100	2 267 544 700	2 619 935 600
Iceland	59 964 000	82 182 000	150 824 000	157 433 000	15 012 000	17 136 000
India						
Indonesia	336 202 785 536	384 018 867 805	122 829 683 530	149 038 967 341	63 260 755 238	69 680 026 526
Ireland	14 979 474	16 138 216	1 577 150	1 765 135	4 117 260	4 625 001
Israel	79 032 000	84 105 000	42 050 000	41 033 000	31 144 000	32 229 000
Italy	112 706 000	116 256 000			25 690 796	27 425 898
Japan	21 296 942 000	21 927 364 000			5 432 241 000	5 670 636 000
Kenya	174 050 916	206 545 137	131 473 446	143 491 206	14 680 944	13 464 000
Korea, Republic of	27 106 388 589	26 449 584 780	34 721 815 227	40 637 390 276	40 048 573 000	46 462 063 000
Latvia	2 740 919	3 036 846	65 057	65 041	787 081	914 135
Lithuania	3 906 407	4 285 978			948 619	1 023 950
Luxembourg	4 832 586	5 000 706			1 366 976	1 593 637

Malaysia						
Malta	780 379	865 364			172 278	162 566
Mexico	858 690 300	978 929 300	486 482 300	524 562 600	553 472 400	687 443 785
Morocco	24 650 798	30 176 050			5 312 304	4 187 648
Netherlands	74 140 947	77 592 557			27 305 827	28 575 244
New Zealand	27 598 507	29 650 616			11 158 089	11 751 384
Norway	252 561 023	351 418 288	139 720 205	13 245 794	126 109 221	97 374 324
Peru	31 040 164	32 114 234	21 652 327	22 528 603	13 924 113	14 464 047
Poland	209 845 436	227 892 689	10 319 886	11 679 107	93 581 202	82 770 585
Portugal	19 235 769	20 467 744	1 589 507	1 871 117	5 063 134	5 674 260
Romania	59 953 813	60 935 284			14 966 292	14 545 335
Russian Federation			150 795 657	166 376 156		
Singapore	13 919 003	14 300 218	5 449 153	5 281 352	9 020 784	8 499 555
Slovak Republic	8 947 511	9 590 891	2 503 459	2 677 835	6 032 095	6 310 924
Slovenia	4 678 215	5 248 207	499 148	134 464	1 905 331	1 878 481
South Africa	297 356 240	321 415 449	150 805 517	149 323 565	167 050 347	181 572 292
Spain	71 558 429	73 568 473	13 672 915	14 599 281	22 385 972	24 520 652
Sweden	1 821 000 000	1 945 000 000			1 416 000 000	1 520 000 000
Switzerland	21 059 000	21 379 000	10 142 000	10 514 000	8 743 000	8 922 000
Thailand	445 047 493	446 874 815	271 336 201	295 374 830	209 440 433	211 235 817
Turkey	53 986 875	55 583 786	76 835 576	100 095 716		
United Kingdom	170 165 440	178 770 164	25 746 126	28 043 028	79 850 755	82 364 323
United States						

Джерело : ISORA. RA-FIT Data. E-mode. – Retrieved from :
<https://data.rafit.org/?sk=57536808-1e0c-476f-bc20-afaac069aae8>

Додаток Д

Рис. 1. Створення та продаж фіктивного ПДВ

ZN,UA

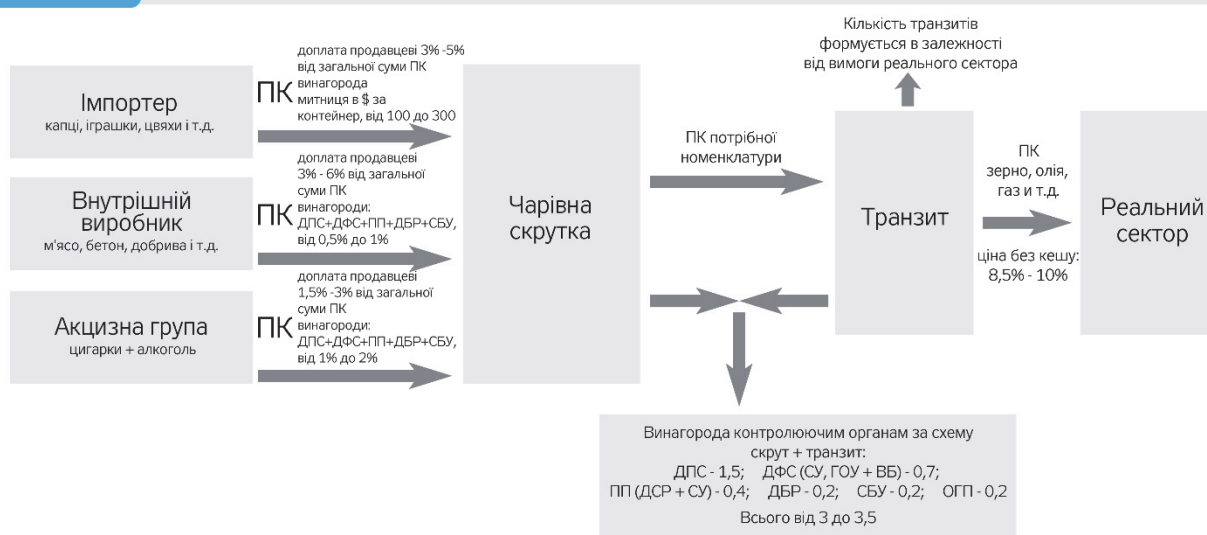


Схема 1. Створення і продаж фіктивного ПДВ

Джерело : Самаєва Ю. Податок на додану жадібність. Електронний ресурс.
– Режим доступу : https://zn.ua/ukr/internal/podatok-na-dodanu-zhadibnist-346061_.html