

**Касперович Ю.В.**

*к.е.н., ст. наук. співробітник,  
відділ фінансової політики,  
Національний інститут  
стратегічних досліджень*

## **ЕКОНОМІЧНА АНАЛІТИКА ФУНКЦІОНАЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

Основною перепорою збільшення доходів бюджету в середовищі повільного економічного зростання є обмежена функціональність податкової системи України. Реалізація всіх функцій податків слабо піддається прогнозуванню через невизначеність стратегічного бачення розвитку податкової системи та фіскальних органів, нестабільність податкового законодавства, яка множить на його слабку юридичну техніку. Останнім показовим прикладом стала неочікувана зміна ставок та бази оподаткування туристичним збором із порушенням численних процедур Регламенту Верховної Ради України, зокрема в частині реєстрації, оприлюднення та обговорення законодавчих ініціатив. Як наслідок, на початку 2019 р. готельний бізнес висловлював стурбованість за порушення умов раніше укладених контрактів. Відсутність узгодженої Стратегії розвитку податкової системи призводить до гальмування впровадження ініціатив (в т.ч. євроінтеграційних) із якісного поліпшення процедур оподаткування.

1. Фіскальна функція є основною функцією податків, яка полягає у наповненні бюджетів всіх рівнів. В Україні склався деформований суспільний податковий договір, який проявляється у масових випадках приховування бази оподаткування. Неефективність виконання фіскальної функції набуває внутрішнього та зовнішнього виявів. Внутрішній вияв у формі тіньової складової національної економіки полягає у повному або частковому приховуванні результатів господарської діяльності, трудових доходів і активів.

Наймасштабнішим явищем стала тінізація заробітних плат із виплатою «у конвертах» для ухилення від сплати податків, яка підриває фінансову стійкість пенсійної системи. Реалізовано низку заходів з метою детінізації трудових доходів та зайнятості: застосування понижуючого коефіцієнта ЄСВ (у 2015 р.), зниження ставки ЄСВ вдвічі до 22 % (з 2016 р.), збільшення мінімальної заробітної плати вдвічі до 3200 грн (2017 р.) і надалі, зростання штрафів за порушення трудового законодавства, посилення перевірок Держпраці (з жовтня 2018 р.) та ін. Однак, всі вони мали недостатній ефект. Надходження ЄСВ у 2018 р. становили 228,0 млрд грн, що на -5,4 % менше планового показника (241,0 млрд грн).

Індикатив серед регіонів виконала лише одна Київська область, а також Центральний офіс обслуговування великих платників податків. Наступним етапом мала стати ініціатива Мінсоцполітики зі звуження можливостей підміни трудових відносин цивільно-правовими, що використовується з метою оптимізації податків. Однак вона зачепила інтереси найбільш інноваційної в Україні ІТ-галузі й у значній мірі саме тому отримала негативний суспільний резонанс. Громадяни не вірять у перспективи отримання гідної пенсії та соціального захисту у майбутньому, поліпшення локальної інфраструктури, а тому мінімізують сплату ЄСВ та ПДФО.

Зовнішнім виявом неефективності виконання фіскальної функції податків є «сірий» імпорт та контрабанда на митниці. Обидва внутрішній та зовнішній вияви причинно-наслідковим зв'язком пов'язані із непоодинокими випадками корупції у фіскальних органах як уособленням проблем реалізації контролюючої функції податків.

Поширеними інструментами мінімізації є офшори та спрощена система оподаткування шляхом підміни економічної суті угод їх юридичною формою. Основні перепони поліпшення реалізації фіскальної функції податків полягають зокрема у наступному: гальмуванні впровадження анти-офшорних ініціатив плану BEPS щодо автоматичного міжнародного обміну податковою інформацією, широкому обігу готівки у розрахунках, методичній слабкості бюджетного планування, зростанні переплат податків і податкового боргу та ін. Місцеві податки зберігають значний нереалізований потенціал надходжень майнових податків за рахунок налагодження обліку нерухомого майна та землі, наповнення реєстрів власності та поліпшення процедур адміністрування.

Нестабільність фіскальної функції податків набуває додаткового стримуючого ефекту для планування ведення бізнесу. Так серед останніх прикладів з 1 січня 2019 р. ставку екологічного податку за викиди двоокису вуглецю (CO<sub>2</sub>) стаціонарними джерелами з 0,41 грн/тонну підвищено до 10 грн/тонну, тобто не очікувано стрімко збільшено у 24,4 рази.

2. Регулююча функція податків передбачає стимулюючий ефект оподаткування для інвестиційного клімату та соціально-економічного розвитку (і протилежний – стримуючий, наприклад, для споживання шкідливих підакцизних товарів та забруднення навколишнього природного середовища). Недовиконання в Україні основної фіскальної функції податків, в свою чергу, неспроможне забезпечити розкриття потенціалу стимулюючої. Податковий стимул найчастіше супроводжуватиметься короткостроковою втратою доходів бюджету, який поглиблюватиме існуючий фіскальний розрив. Відтак фіаско зазнали численні спроби запровадження податку на виведений капітал (ПНВК). Застосування

податкових стимулів в Україні нерідко супроводжувалося зловживаннями. А відтак компромісно запропонована Міністерством фінансів фіскально нейтральна модель ПНВК була відкинута його ідеологами через відсутність дієвих запобіжників дроблення бізнесу.

Вітчизняна історія знає обмаль успішних прикладів результативності надання податкових пільг. Вони були нестабільними, що також знижувало їх дієвість. Нерідко пільги ставали джерелом корупції на етапі їх лобіювання з-поміж пріоритетних сфер та використання. Дієвих запобіжників подібним порушенням не запропоновано, а тому стимулюючий потенціал податків залишається у заручниках фіскального. Як не парадоксально, але найбільш дієвим стимулом стали спрощена система оподаткування 1999 р. та мораторій на проведення податкових перевірок з серпня 2014-2016 рр. (де-факто, звуження контролюючої функції), які сприяли економічному відновленню.

Поглиблюється регіональне та майнове розшарування населення, яке слабо коригується діючими податковими інструментами. Нагально необхідні нові дієві податкові стимули для громадян залишатися працювати в Україні.

3. Контролююча функція податків полягає в забезпеченні державного контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств і громадян. Основною проблемою її реалізації є низька довіра до фіскальних органів. В Україні складне податкове законодавство, яке в умовах існуючої каральної моделі контролю виконати вкрай складно. «Драконівські» штрафи у сфері дотримання трудового законодавства, сфери регулювання обігу готівки та касової дисципліни у випадку їх накладення ставлять малі підприємства на межу закриття. Відтак контролююча функція, намагаючись підмінити собою фіскальну, стає стримуючою. Так замість профілактики порушень потенційно створюється поле для неформальних корупційних домовленостей.

Перепоною реалізації контролюючої функції податків є слабка програмно-технічна оснащеність фіскальних органів. Так митні пости і пункти пропуску жодної із перевірених Рахунковою палатою у 2017 р. митниць ДФС не були укомплектовані в повному обсязі технічними засобами контролю – як високотехнологічним, так і більш простим обладнанням. Облаштування комплексними скануючими системами стаціонарного типу для огляду вантажних автотранспортних засобів та контейнерів потребують 70 митних пунктів пропуску, ваговими комплексами – 57. Впродовж 2018 р. не облаштовано жоден із запланованих, а заходи перенесено на 2019 р. [1]. Це негативно впливає на якість митних послуг та створює небезпеку контрабанди, чим також провокує корупційні ризики.

ДФС є лідером за кількістю скарг до бізнес-омбудсмена. Зросла кількість скарг бізнесу напямку до ДФС, але таку динаміку слід розцінювати позитивно, оскільки платники почали відзначати дієвість процедури адміністративного оскарження, яка раніше була формальною. Так до ДФС протягом 2018 р. надійшло 16 042 скарги на 23 366 податкових повідомлення-рішення, що на понад половину більше 2017 р. (10 072 скарги на 15 152 рішення). За результатами їх розгляду скасовано повністю або частково 3 743 податкових повідомлення-рішення або в 2,2 рази більше 2017 р. (1 720 рішення) на 10,1 млрд грн [2]. Вирішення податкових спорів у досудовому порядку – це позитивний тренд, що має зменшити конфліктність відносин ДФС та платників податків.

Чисельні спроби реформувати ДФС завершилися рішенням Уряду [3] наприкінці 2018 р. «розрубати Гордіїв вузол», реорганізувавши її шляхом поділу на Державну податкову службу та Державну митну службу України. Раніше так вони існували до грудня 2012 р., коли їх реорганізацією було утворене Міністерство доходів і зборів України, та у проміжний період 2014 р. між ліквідацією міністерства та створенням ДФС. Світовий досвід демонструє успішність різних моделей інституційної розбудови фіскальних органів.

Функції податкової системи можна аналітично уявити як трикутник, який в ідеалі повинен мати всі рівні кути та сторони. У правильного трикутника бісектриси, вони ж висоти і медіани, перетинаються в одній точці. Ця точка є інституційним базисом росту. В Україні поки що цей трикутник залишається неправильним. Налагодження функціональності податкової системи має віднайти цю єдино правильну точку для нової якості економічного зростання.

### **Список використаних джерел**

1. Звіт про виконання паспорта бюджетної програми КПКВК3507010 «Керівництво та управління у сфері фіскальної політики» станом на 1 січня 2019 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/zvity-pro-vykonannia-pasportiv-biudzhethnykh-prohram?category=bjudzheth&subcategory=pasporty-biudzhethnykh-prohram>
2. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік – С. 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>
3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» від 18.12.2018 р. № 1200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF>