IMF Country Reports 16/049

Ukraine: Technical Assistance Report-Tax Administration Reforms and Governance Options

INTERNATIONAL MONETARY FUND

INTERNATIONAL MONETARY FUND

Доповідь МВФ по країні № 16/49

УКРАЇНА

ЗВІТ З ТЕХНІЧНОЇ ДОПОМОГИ: РЕФОРМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ВАРІАНТИ ВРЯДУВАННЯ

Лютий 2016 року

Цей звіт був підготовлений в рамках надання технічної допомоги Україні групою працівників Міжнародного Валютного Фонду. Він ґрунтується на інформації, що була наявна на момент написання звіту в Серпень 2014 року.

Екземпляри звіту є загальнодоступними і можуть бути придбані за адресою:

International Monetary Fund • Publication Services
PO Box 92780 • Washington, D.C. 20090
Телефон: (202) 623-7430 • Факс: (202) 623-7201
Ел. пошта: publications@imf.org Веб-сайт: http://www.imf.org
Ціна: 18,00 доларів США за один друкований екземпляр

Міжнародний Валютний Фонд
Вашингтон (округ Колумбія)

© 2016 Міжнародний Валютний Фонд

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

МІЖНАРОДНИЙ ВАЛЮТНИЙ ФОНД

Департамент з бюджетних питань

УКРАЇНА

РЕФОРМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ВАРІАНТИ ВРЯДУВАННЯ

Томас Сторі, Енріко Аав та Дебра Адамс

Серпень 2014 р.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

This page intentionally left blank

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Зміст **Стор.**

Скорочення vi

I. Адміністрування податків в Україні 4
A. Історія питання 4
B. Поступ у здійсненні реформи адміністрування податків 4
C. Доброчесність та врядування 6
D. Збільшення податкових надходжень та зміцнення їх справедливості: нагальні заходи 6

II. Заходи з забезпечення дотримання вимог податкового законодавства 9
A. Робота з великими платниками податків 9
B. Дотримання вимог законодавства про єдиний соціальний внесок 13
C. Податкові перевірки 17
D. Реформування системи розгляду податкових спорів 24
E. Стягнення боргу 28
F. Дотримання вимог щодо декларування 31

III. Адміністрування податку на додану вартість 34
A. Реєстрація платників податку на додану вартість 34
B. Відшкодування податку на додану вартість 38
C. Протидія шахрайству у сфері податку на додану вартість 39

IV. Відновлення належного врядування 43
A. Історія питання 43
B. Самостійність 44
C. Інституційні варіанти 47
D. Адміністрації доходів і зборів 48
E. Характеристики моделі врядування службою доходів і зборів в Україні 50
F. Рішення, які необхідно ухвалити 52

V. Технічна допомога 54

Таблиці
1. Доходи, зібрані спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників податків у 2013 році 10
2. Результати перевірок, виконаних Спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників податків 11
3. Подання декларацій з єдиного соціального внеску 14
4. Декларування та сплата єдиного соціального внеску 15
5. Огляд результатів камеральних перевірок (за податком на додану вартість) за січень-квітень 2014 року 18
6. Огляд показників перевірочної діяльності 20

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

7. Огляд скарг, поданих в адміністративному порядку 24
8. Податкові спори зі Спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників податків, розглянуті Комісією з розгляду скарг: 2013 та 2014 роки 26
9. Судові провадження Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників податків 26
10. Огляд податкового боргу 28
11. Податковий борг за розміром на 1 січня 2014 року 29
12. Декларування податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб..32
13. Розбивка платників податку на додану вартість (юридичні особи та фізичні особи)35
14. Діяльність з реєстрації платників податку на додану вартість у 2013 році 35
15. Сукупний розмір заборгованості з відшкодування 39
16. Заплановані ресурси для надання технічної допомоги з боку МВФ (2014-2015 фінансові роки)..56

Рисунок
1. Система спеціальних ПДВ-рахунків у банках 64

Виноски
1. Пріоритетні заходи на 2014 рік — збільшення доходів та відновлення справедливості 7
2. Показники ризику в роботі з заможними фізичними особами.......................................13
3. Програма по роботі з самозайнятими особами з високим рівнем доходів 23
4. Окремі адміністративні методи збирання оскаржуваних сум податків 25
5. Основні характерні риси незалежного внутрішнього органу оскарження 27
6. Основні риси схеми розстрочення податкового боргу 31
7. Напрямки розширення самостійності служб доходів і зборів.......................................46
8. Приклади моделей врядування для податкових служб...48
9. Причини утворення Адміністрації доходів і зборів 49

Додатки
1. Підбірка даних щодо податкового боргу...57
2. Аналіз самозайнятих осіб, які задекларували дохід у 2013 році..................................59
3. іжнародне порівняння процесів оскарження...60
4. Поступ у реалізації зобов’язань за Угодою..61
5. Окремі статистичні дані щодо податку на додану вартість, 2007-2014 роки 62
6. Короткий опис пропозиції з впровадження спеціальних банківських рахунків для податку на додану вартість 64

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Таблиці

A1. Непрострочений борг у розрізі строків погашення на 1 січня 2014 року 57
A2. Огляд боргів великих платників податків 57
A3. Непрострочений борг великих платників податків у розрізі строків погашення (на червень 2014 року)..58

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Скорочення

ППП	Податок на прибуток підприємств
ДБП	Департамент з бюджетних питань
ҐІЦ	Німецьке агентство міжнародного співробітництва
ЗФО	Заможні фізичні особи
ІТ	Інформаційні технології
СДПІ ОВП	Спеціалізована державна податкова інспекція з обслуговування великих платників податків
ВПП	Великий платник податків
Мінфін	Міністерство фінансів України
Міндоходів	Міністерство доходів і зборів України
ОЕСР	Організація економічного співробітництва та розвитку
УТД	Управління технічної допомоги Міністерства фінансів США
ПДФО	Податок з доходів фізичних осіб
АДЗ	Адміністрація доходів і зборів
ДФС	Державна фіскальна служба
ДПА	Державна податкова адміністрація
ДПІ	Державна податкова інспекція
КСЕ	Короткостроковий експерт
ТД	Технічна допомога
грн.	Українська гривня
ЄСВ	Єдиний соціальний внесок
ПДВ	Податок на додану вартість

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Передмова

У відповідь на прохання міністра фінансів місія з технічної допомоги у складі працівників Департаменту з бюджетних питань (ДБП) Міжнародного валютного фонду (МВФ) відвідала Київ у період з 19 червня по 2 липня 2014 року. До складу місії ввійшли пан Томас Сторі (Thomas Story) (керівник місії), пан Енріко Аав (Enriko Aav) та пані Дебра Адамс (Debra Adams). Усі вони є працівниками ДБП.

Фінансування діяльності місії здійснювалося за підтримки Міністерство закордонних справ, торгівлі та розвитку Канади.

Завдання місії полягало в наданні рекомендацій щодо нагальних заходів, спрямованих на удосконалення адміністрування податків, та узгодження напрямків майбутньої технічної допомоги з боку ДБП. Місія також надала рекомендації щодо реформ у сфері врядування.

Фахівці місії провели зустрічі з Денисом Фудашкіним, першим заступником міністра доходів і зборів України, Ігорем Білоусом, а також провідними радниками та працівниками Міністерства доходів і зборів України (Міндоходів). Місія також провела консультації з представниками Європейської бізнес-асоціації, і зв’язалися з Крістіаном Дерінгом (Christian Doering) та Аліною Черномаз із Німецького агентства міжнародного співробітництва (GIZ).

Цей звіт складається зі стислого огляду та п’яти розділів: (I) адміністрування податків в Україні; (II) заходи з забезпечення дотримання вимог податкового законодавства; (III) адміністрування податку на додану вартість; (IV) відновлення належного управління; та (V) технічна допомога.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Стислий огляд

Мета технічної допомоги полягала в розробці заходів зі збільшення державних доходів, які Міністерство доходів і зборів України могло б реалізувати у 2014 році, а також у наданні Міндоходів підтримки у виконанні зобов'язань, узятих на себе урядом за програмою співробітництва з МВФ.

Заходи з залучення доходів

Нагальні заходи з залучення доходів мають урівноважуватися заходами, спрямованими на забезпечення більшої справедливості у справлянні податків. Місія рекомендує: припинити практику відстрочення податкових доходів за дрібними податковими спорами шляхом висунення вимоги про хоча б часткову сплату спірної суми податків до подання апеляції; забезпечити погашення заборгованості за податковими платежами шляхом розстрочення платежів з урахуванням кризових умов; зміцнити поточний контроль над дотриманням обов'язків з декларування та сплати податків для зміцнення податкової дисципліни; а також передбачити обов'язковість обслуговування великих платників податків у спеціалізованих державних податкових інспекціях з обслуговування великих платників податків (СДПІ ОВП), а не в місцевих податкових органах. На зміну неефективним процесам внутрішнього врегулювання спорів має прийти незалежна та більш справедлива процедура адміністративного оскарження.

Сплата єдиного соціального внеску (ЄСВ) контролюється незадовільно. Необхідно перевірити потенційну базу платників; посилити санкції за недотримання вимог і забезпечити пріоритетність комплексних перевірок з питань податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) та єдиного соціального внеску.

Податок на додану вартість

Виняткові проблеми з дотриманням вимог законодавства про ПДВ лише тимчасово виправдовують пропоноване запровадження системи ПДВ-рахунків. Виявлення «податкових ям» є пріоритетним завданням, але для боротьби з ними пропонується запровадити систему обов'язкових ПДВ-рахунків, що є непропорційним заходом; цей захід створює труднощі для всіх невеликих підприємств, і ніяк не сприяє експортерам, котрі стикаються з хронічними затримками відшкодування податку. Пропонуємо передбачити «планове скасування» ПДВ-рахунків упродовж одного року. Збільшення граничного розміру доходів для реєстрації платника ПДВ до 1 млн гривень зменшить адміністративне навантаження на Міндоходів. Ретельний відсів новозареєстрованих підприємств і підприємств, що реєструються добровільно (до досягнення граничного розміру доходів), є більш адресним заходом по боротьбі з шахрайством з ПДВ.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Інституційні зміни

Дуже серйозний характер мають проблеми з доброчесністю та здійсненням управління в Міндоходів; міжнародні прецеденти вказують на неможливість успішної розбудови довіри до існуючої структури. Для сприяння добровільному дотриманню вимог податкового законодавства, зменшення чисельності працівників податкового органу та усунення великої кількості підозрілих посадових осіб потрібна більш докорінні реформи управління та інституційні реформи. Це є реальним завданням на період до 1 липня 2017 року. Одночасно необхідно прагнути до розширення повноважень нової структури у сфері аудиту та справляння податків. Чинна організаційна структура на верхніх щаблях є неповною, тому необхідно якнайшвидше призначити заступника голови, відповідального за адміністрування податків.

ДБП може надати технічну допомогу на підтримку цих реформ.

Ось наші основні рекомендації:

Заходи з залучення доходів

- Ухвалити короткостроковий план заходів, що мають бути здійснені протягом 2014 року та спрямовані на:
  - скасування автоматичного зупинення виконання спірних грошових зобов’язань;
  - запровадження обов’язковості сплати частки оскаржуваних платником сум податку до початку розгляду спору в судовому порядку;
  - удосконалення роботи з тими, хто подає декларації невчасно або припиняє їх подання;
  - утворення централізованого незалежного адміністративного апеляційного органу Міндоходів для розв’язання податкових спорів в адміністративному порядку;
  - усунення законодавчих перешкод на шляху виявлення незадекларованої оплати праці;
  - розширення програми перевірок фонду оплати праці на предмет виконання зобов’язань з ЄСВ та ПДФО;
  - установлення відносин партнерства з асоціаціями суб’єктів господарювання для боротьби проти недекларування заробітної плати;
  - надання можливості розстрочення непогашеної податкової заборгованості на дворічний строк;
  - передання всіх платників податків, які відповідають критеріям великого платника податків, на обслуговування в СДПІ ОВП.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

- Переглянути підходи до роботи з найбільшими боржниками й передати їхні справи в окремий централізований підрозділ з 1 січня 2015 року.
- Розпочати програму перевірки самозайнятих осіб з високим рівнем доходів до 1 січня 2015 року.
- Підняти граничне значення обсягу постачання для реєстрації платником ПДВ до 1 млн гривень.
- Запровадити спрощену процедуру зняття з реєстрації.
- Передбачити «планове скасування» заходів з запровадження ПДВ-рахунків не пізніше 31 грудня 2015 року.
- Розпочати реалізацію програми по роботі з заможними фізичними особами з середини 2016 року після виходу СДПІ ОВП на плановий рівень продуктивності.

Урядування

- Оголосити майбутню модель управління адмініструванням доходів до 31 серпня 2014 року й розпочати підготовку до початку діяльності нової служби з 1 липня 2017 року.
- Призначити нового заступника керівника Міндоходів, що відповідатиме за адміністрування податків, до 31 серпня 2014 року.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

I. Адміністрування податків в Україні

A. Історія питання

1. **Цей звіт з питань технічної допомоги присвячено заходам зі збільшення доходів державного бюджету, які можуть бути реалізовані шляхом адміністративних реформ упродовж наступних 12-18 місяців.** У ньому пропонуються попередні рекомендації щодо напрямків реформування системи управління адмініструванням податків, що є структурним порівняльним показником за програмою підтримки з боку МВФ, передбаченим на середину 2014 року.

2. **У 2013 році на податкові надходження в Україні (включаючи внески на соціальне забезпечення) припадало 37,9% ВВП.** Найбільшою складовою є внески на соціальне забезпечення, які становлять 13,3% ВВП. На ПДВ припадає близько 9% ВВП, так само як і на податки з доходів. Ситуація з доходами ускладнилася у зв'язку з останніми подіями; акцизні податки та соціальні внески не відповідають очікуванням; крім того, останнім часом уряд не вживав заходів, спрямованих на припинення функціонування схем уникнення акцизних податків та скасував заплановане зниження ставок ПДВ.

B. Поступ у здійсненні реформи адміністрування податків

3. **Програма модернізації Державної податкової адміністрації (ДПА) реалізовувалася з 2001 по 2012 рік.** Її реалізацію підтримував Світовий банк; за її результатами в більшій частині служб ДПА було запроваджено інформаційні технології (систему «Податковий блок»). Система «Податковий блок» забезпечила давно назрілу інтеграцію комп'ютерних систем, які забезпечували реалізацію основних процесів адміністрування основних податків (зокрема, реєстрацію, обліку податку, визначення бази оподаткування та проведення податкових перевірок). Місія відзначила позитивний вплив «Податкового блоку» на рівень контролю в податковій адміністрації та доступ до управлінської інформації про основні процеси.

4. **Під час проведеної ДБП у 2010 році контрольної оцінки було висловлено певну стурбованість з приводу обсягу перегляду бізнес-процесів, що супроводжував запровадження системи «Податковий блок»[1].** Концепції операційної та управлінської роботи («концепції»), що являли собою детальні процеси, які описували дії ДПА на рівні штаб-квартири, обласних і місцевих підрозділів, не забезпечували належного рівня спрощення та модернізації процесів. Занепокоєння викликала ймовірність втрати можливості модернізації. Чотири з 19 концепцій було

[1] Peter Barrand, Thomas Story, and Mark Konza: *Addressing Tax Administration Reform Challenge («Розв'язання проблеми реформування податкової адміністрації»),* грудень 2010 р.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

повною мірою запроваджено в рамках програми модернізації (реєстрація, опрацювання декларацій, платежі та облік, податкові перевірки).

5. **ДПА забезпечила посилення наголосу на обслуговуванні платників податків** Електронні схеми взаємодії швидко розвивалися, а довідкові служби в деяких місцевостях було модернізовано[2]. Ще одним важливим напрямком реформування стало передання податковій адміністрації обов’язків з адміністрування ЄСВ з 1 жовтня 2013 року.

6. **Було реалізовано помірну програму закриття установ.** ДПА мала дуже розгалужену мережу установ, а програма модернізації передбачала незначне її скорочення до 400 місцевих установ до 30 червня 2012 року. Загалом, передбачалося залишити 120 місцевих установ і 10 регіональних управлінь, але строки цього скорочення не було чітко прописано[3]. На даний час мережа установ складається з 311 ДПІ на місцевому рівні, 25 регіональних органів, центрального офісу й семи спеціалізованих ДПІ з обслуговування великих платників податків, а також центрального апарату. У 2014 році планується закрити ще 40 установ. У філіях було збільшено розмір оплати праці. З 2010 року було відкрито 133 установи, а їх загальна кількість становить 315.

7. **Інституційна структура та організація адміністрування податків не були стабільними.** Наприкінці 2012 року було утворено Міндоходів, до складу якого ввійшла ДПА. Починаючи з березня 2013 року здійснювалися інституційні реформи з об’єднання податкових та митних органів під дахом Міндоходів. Податкова міліція також працює у складі Міндоходів. Нещодавно було ухвалено рішення про перетворення міністерства на службу. З липня 2014 року розпочне діяльність нова Державна фіскальна служба (ДФС). Функції розробки податкової політики повертаються в Міністерство фінансів. Функції податкової міліції та у сфері митної справи залишаються в ДФС. Проект Положення про ДФС (розробка якого триває) передбачає координацію діяльності нового органу Кабінетом Міністрів України. Його голову призначатиме та звільнятиме з посади Кабінет Міністрів України за поданням Прем’єр-Міністра України. Міністр фінансів здійснюватиме нагляд та/або виконуватиме відповідні обов’язки в певних сферах (зокрема, у сфері розробки

---

[2] У 2014 році: 98% декларацій з ПДВ в Києві подається в електронній формі, так само як і 87% декларацій з податку з доходів фізичних осіб, 67% декларацій з податку на прибуток підприємств і 58% декларацій з ЄСВ.

[3] Див. Barrand (2010). Під час останньої перевірки з боку ДБП мережа установ складалася з 463 місцевих державних податкових інспекцій, 10 спеціалізованих державних податкових інспекцій з обслуговування великих платників податків та 27 обласних управлінь.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

податкової політики та оцінки рівня доходів), хоча відносини підзвітності наразі не встановлено.

8. **Планується помірне зменшення чисельності персоналу Міндоходів.** Загальна чисельність персоналу органів доходів і зборів по всіх трьох службах (податковій, митній та податковій міліції) становить близько 56 000 осіб. Хоча штатну чисельність нової організації наразі остаточно не визначено, плани передбачають скорочення чисельності персоналу по всіх трьох службах на 8,6% на регіональному й місцевому рівнях та на 10% на рівні центрального апарату. Крім того, Міндоходів запропонувало позбавити деякі місцеві податкові органи статусу юридичної особи. Цю пропозицію внесено з метою підпорядкування цих органів обласним (територіальним) органам доходів і зборів, і спрощення подальшого зниження чисельності персоналу. Цю пропозицію наразі не прийнято.

C. Доброчесність та врядування

9. **Міндоходів вважається дуже вразливим до структурної та дріб'язкової корупції.** Надто активне застосування планових показників доходів є приводом для поглиблення стурбованості щодо доброчесності. Провідні діячі колишнього уряду активно підтримували шахрайські схеми за участю малих і середніх підприємств, котрі зловживали системою ПДВ («податкові ями»). Виявлення шахрайських схем — справа непроста, а можливість їх відновлення викликає занепокоєння. Шахрайські схеми, що користувалися підтримкою держави, було виявлено й у акцизній сфері. Представники бізнесу постійно скаржаться з приводу неналежного використання планових показників доходів для залучення доходів до бюджету; це підтверджують і посадові особи. Якість податкових перевірок знизилася, тоді як залучення надходжень стало більш кон'юнктурним. Порядок розгляду податкових спорів не вважається справедливим; незалежний внутрішній розгляд в адміністративному порядку не забезпечено.

10. **Підірвано довіру до адміністрування податків.** Масштаби шахрайської діяльності у сфері адміністрування податків та їх оприлюднення викликали стурбованість з приводу подальшої життєздатності податкових органів. Критичної ваги набуло питання відновлення довіри, спрямоване на забезпечення в майбутньому добровільного дотримання вимог податкового законодавства.

D. Збільшення податкових надходжень та зміцнення їх справедливості: нагальні заходи

11. **До кінця 2014 року Місія пропонує вжити комплекс заходів.** Їх мета полягає в підвищенні короткострокових показників надходжень за дуже складних умов, усуненні низки основних прогалин з одночасним забезпеченням рівноваги шляхом початку вжиття заходів з забезпечення справедливості системи оподаткування. Заходи,

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

які пропонується вжити, окреслено у виносці 1. Далі подано огляд запланованих заходів, а їх подальше обговорення ведеться в розділах II та IV.

Виноска 1. Пріоритетні заходи на 2014 рік — збільшення доходів та відновлення справедливості

Термін виконання, 2014 рік:	Опис	Захід
31 серпня	Перший етап організаційних змін	Призначення нового заступника керівника Міндоходів, що відповідатиме за адміністрування податків; оголошення реформи у сфері врядування
31 серпня	Робота з тими, хто подає декларації невчасно або припиняє їх подання	Запровадження можливості здійснення вихідних викликів та завчасного розсилання електронних нагадувань про терміни декларування, й для оперативного ведення роботи з тими, хто подає декларації невчасно.
30 вересня	Забезпечення сплати непогашеної податкової заборгованості	Надання можливості розстрочення непогашеної податкової заборгованості протягом установленого строку
30 вересня	Відкладання сплати податків шляхом передання спорів на розгляд у судовому порядку	Запровадження обов’язковості сплати певної частки спірного податку за всіма новими податковими спорами, що передаються на розгляд у судовому порядку
30 вересня	Забезпечення виконання вимог щодо ЄСВ	Усунення законодавчих перешкод на шляху перевірок по ЄСВ та декларування партнерства з бізнесом з метою підвищення показників дотримання вимог щодо ЄСВ
30 листопада	Реформування системи врегулювання спорів в адміністративному порядку	Створення організаційно відокремленої та незалежної системи розгляду податкових спорів в адміністративному порядку
30 листопада	Аудит фонду оплати праці	Розширення програми виїзних перевірок фонду оплати праці на предмет дотримання вимог по ЄСВ
31 грудня	Великі платники податків	Переведення великих платників податків із регіональних податкових інспекцій у СДПІ ОВП.

Перший етап організаційних змін

12. **Нагальним пріоритетом є запровадження додаткової посади заступника керівника Міндоходів з питань адміністрування податків.** Ця посада відіграватиме ключову роль у здійсненні реформ у сфері врядування адмініструванням податків у майбутньому. Основні міркування з приводу реформ у сфері врядування обговорюються в розділі IV.

Робота з тими, хто подає декларації невчасно або припиняє їх подання

13. **За умов економічної кризи пріоритетне значення має стабілізація подання декларацій особами, які добровільно та регулярно виконують свої податкові**

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

зобов'язання. Необхідно запровадити завчасне розсилання нагадувань особам, що регулярно подають декларації за ПДВ, ПДФО та ЄСВ, та оперативне реагування у випадку невчасного подання декларацій пріоритетними платниками податків. Податкові адміністрації інших країн розсилали текстові СМС-повідомлення, повідомлення електронної пошти з нагадуваннями та самі телефонували декларантам після спливу терміну подання декларацій.

Великі платники податків

14. **Короткостроковий план реформ передбачає переведення 1 380 великих платників податків на обслуговування в СДПІ ОВП.** Проблеми, пов'язані зі здійсненням контролю над великими платниками податків, мають задавнений характер. Великі платники податків не зобов'язані обслуговуватися у СДПІ ОВП; менше половини (37%) осіб, що відповідають критеріям віднесення платника податків до «великих», обслуговуються у спеціалізованих ДПІ. Короткостроковий план передбачає виправлення цієї ситуації. Докладніше ці заходи обговорюються в розділі II.

Податкова заборгованість

15. **Короткострокові заходи передбачають запровадження розстрочення з метою погашення податкових боргів.** Розмір податкової заборгованості, погашення якої здійснюється великими платниками податків з розстроченням, становить 2,641 гривень. Типовий строк дії договору про розстрочення податкового боргу становить 12 місяців, а за виняткових обставин може бути продовжений до 24 місяців. Розмір податкових боргів, прострочених менш ніж на один рік, що можуть бути погашені, становить 5,456 млрд грн. Борги на 4,425 млрд гривень прострочено на строк від одного до двох років (див. додаток 1). Необхідно запропонувати платникам податків цілеспрямований план погашення податкової заборгованості з розстроченням на строк до 24 місяців. Дворічний строк є цілком обґрунтованим з огляду на кризову ситуацію, що склалася в Україні.

Податкові спори та відстрочення платежів

16. Кількість податкових спорів зростає; дедалі частіше спори на несуттєвих підставах використовуються, щоб затримати сплату податку. Спори передаються на розгляд у судовому порядку без установлення для платника податків обов'язковості сплати будь-якої частки спірного податку. Розмір спірних сум податків станом на 31 грудня 2013 року перевищив 130 млрд гривень, а кількість податкових спорів за період з 2011 по 2013 рік зросла на 65% (див. таблицю 7). Триває розгляд більш ніж 50 000 апеляцій платників податків; за неформальними оцінками, черга нерозглянутих справ у судовій системі є набагато більшою. План дій передбачає внесення змін у законодавство, що встановлюють обов'язковість сплати 50% спірної суми податку до початку розгляду спору. План також передбачає реформування системи розгляду

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

податкових спорів для забезпечення незалежного розгляду спірних питань в адміністративному порядку, яке має передувати поданню скарг до судів.

Забезпечення виконання вимог щодо єдиного соціального внеску (ЄСВ)

17. **Заборгованість за ЄСВ зросла з жовтня 2013 року на 36%, а у травні 2014 року становила 3,6 млрд гривень.** Попри стрімке зростання місячної заборгованості, котра, як здається, є наслідком конфліктів у деяких регіонах (див. таблицю 4), виникає занепокоєння з приводу того, що слабкість у забезпеченні виконання вимог щодо ЄСВ погано позначається на його сплаті. Представники бізнесу повідомили місію про те, що близько 70% оплати праці здійснюється мінімальною ставкою, а решта заробітної плати сплачується в конвертах. Деякі спостерігачі, що представляють бізнес, кажуть про систему прихованої згоди податкових органів з неповним декларуванням оплати праці в обмін на незастосування ними жорстких заходів. Пріоритетні заходи включають у себе усунення прогалин у законодавстві, що заважають ефективній перевірці розмірів оплати праці (див. розділ II), та початок реалізації широко розрекламованої кампанії перевірки фондів оплати праці. Одночасно органи влади мають налагодити взаємодію з діловою спільнотою на предмет знаходження більш результативних шляхів заохочення роботодавців до дотримання вимог щодо ЄСВ.

Рекомендації

- Ухвалити короткостроковий план заходів відповідно до пропозицій, викладених у виносці 1.

II. Заходи з забезпечення дотримання вимог податкового законодавства

A. Робота з великими платниками податків

18. **Необхідно вдосконалювати роботу з великими платниками податків для приділення належної уваги основній масі доходів державного бюджету.** Цього можна добитися шляхом усунення права вибору щодо участі в програмі роботи з великими платниками податків та перенесення наголосу з виконання планів надходжень на якість проведення перевірок, а також шляхом запровадження програми по роботі з заможними фізичними особами (ЗФО).

Цільова аудиторія спеціалізованих державних податкових інспекцій з обслуговування великих платників податків

19. **Більшість великих платників податків не беруть участі в програмі по роботі з великими платниками податків.** СДПІ ОВП організовано у вигляді спеціалізованої податкової інспекції з Центральним офісом у Києві та сімома

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

податковими органами в регіонах (таблиця 1). В Україні зареєстровано 2 131 великий платник податків (ВПП)[4]. Якщо ВПП зареєстровано в тій місцевості, де СДПІ ОВП не утворено, то ВПП може на власний розсуд обслуговуватися в найближчому податковому органі або в СДПІ ОВП[5]. У зв'язку з цим чимало підприємств віддають перевагу обслуговуванню в місцевих податкових органах, і лише 35,2% ВВП обслуговуються в СДПІ ОВП. Із 1 295 платників податків, із якими працюють СДПІ ОВП, 751 — це ВПП, а ще 544 — асоційовані з ними компанії. На даний час 1 380 ВПП обслуговуються в місцевих податкових органах. Такі органи не розбираються достатньою мірою в особливостях галузі та не мають навичок, необхідних для врахування особливостей діяльності великих підприємств.

Таблиця 1. Доходи, зібрані спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників податків у 2013 році

(млн грн.)

Найменування офісу	Чисельність персоналу	Кількість великих платників податків	Зібрані прямі податки	Зібрані непрямі податки	Інші надходження	Усього надходжень
Центральний офіс СДПІ ОВП	573	393	24 127,6	34 689,4	2 666,9	61 483,9
Регіональні офіси СДПІ ОВП						
СДПІ ОВП у м. Дніпропетровську	236	258	4 881	3 540,5	2 044,3	10 465,8
СДПІ ОВП у м. Донецьку	323	171	4 101,4	4185	1 583,5	9 869,9
СДПІ ОВП у м. Запоріжжі	159	53	1 538,2	1 761,5	565,0	3 864,7
СДПІ ОВП у м. Луганську	173	96	528,6	1 724,1	539,6	2 792,3
СДПІ ОВП у м. Львові	220	43	835,8	1 805,1	201,6	2 842,5
СДПІ ОВП у м. Одесі	149	118	1 667,4	1 927,2	462,0	4 056,7
СДПІ ОВП у м. Харкові	255	163	2 196,9	8 730,7	662,8	11 590,4
Незакріплені	…	…	956,0	82,4	0,0	1 038,4
Усього	2 088	1 295	40 833,1	58 445,8	8 725,8	108 004,7

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

[4]Великий платник податків — це юридична особа, у якої обсяги реалізації продукції за рік перевищують 500 млн гривень або загальна сума податків, сплачених за рік у державний бюджет, перевищує 12 млн гривень. Міндоходів запропонувало переглянути критерії таким чином: перевищення обсягами реалізації 500 млн гривень за 20 календарних місяців підряд і підвищення загальної суми податків, сплачених за рік у державний бюджет, до 20 млн гривень.

[5]Пункт 64.7 статті 64 Податкового кодексу України.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

20. **Податкові справи всіх великих платників податків мають вести СДПІ ОВП.** Провідні податкові служби розробляють програми по роботі з великими платниками податків для оптимального реагування на особливі потреби цього сегменту та ефективного здійснення контролю над основним масивом податкових надходжень від таких платників податків. Практика добровільної відмови платників податків від обслуговування у спеціалізованих інспекціях є вельми малопоширеною. Такий підхід пов'язаний із марнуванням ресурсів податкових органів та призводить до ослаблення адміністративної підтримки й неналежного забезпечення дотримання вимог податкового законодавства великими платниками податків, які не обслуговуються в СДПІ ОВП. Необхідно усунути можливість вибору платниками податків органу, який обслуговуватиме їх, із Податкового кодексу України, щоб забезпечити обслуговування всіх ВПП силами СДПІ ОВП.

Результати перевірок, виконаних Спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників податків

21. **Застосування поточного підходу, орієнтований на залучення планових обсягів надходжень шляхом визначення обсягів податків до сплати шляхом переговорів, має бути припинене.** Переговори не можуть замінити собою якісні перевірки. Як показано в таблиці 2, результативність усіх видів перевірок, що проводяться СДПІ ОВП, у 2014 році суттєво знизилася порівняно з 2013 роком. Місія вважає, що програма перевірок СДПІ ОВП є надто слабкою, а основним підходом до проведення перевірок та забезпечення дотримання вимог податкового законодавства є ведення консультацій з платниками податків щодо можливих внесків на предмет виконання встановлених урядом планів залучення доходів. СДПІ ОВП має підвищувати якість своїх перевірок та забезпечувати дотримання вимог податкового законодавства шляхом забезпечення якості та справедливості роботи СДПІ ОВП, а не виконання короткострокових планів залучення доходів.

Таблиця 2. Результати перевірок, виконаних Спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників податків

	Камеральні	Виїзні перевірки		Відшкодування ПДВ
	Перевірки	Планові	Позапланові	Перевірки
2013				
Кількість проведених перевірок	253	246	349	2314
Донараховано податків та санкцій (тис. грн.)	283 082,9	3 592 914	3 859 552,6	2 887 504,4
Ефективність у розрахунку на одну перевірку (тис. грн.)	1 118,9	14 605,3	11 058,9	1 247,8
2014				
Кількість проведених перевірок	112	168	228	755
Донараховано податків та санкцій (тис. грн.)	90 610,2	1 399 347,2	1 372 335,2	751 189,3
Ефективність у розрахунку на одну перевірку (тис. грн.)	809,0	8 329,4	6 019,0	995,0

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Забезпеченість персоналом Спеціалізованої державна податкова інспекція з обслуговування великих платників податків

22. **Для забезпечення належної роботи з усіма великими платниками податків необхідно зміцнити забезпеченість СДПІ ОВП персоналом.** СДПІ ОВП скоротила свій персонал з 2 560 осіб у 2012 році до 2 088 осіб у 2014 році. Кількість інспекторів також зменшилася, але місії не вдалося знайти підтверджень фактичної чисельності інспекторів[6]. Якщо всіх ВПП буде залучено до програми по роботі з великими платниками податків, то кількість платників податків, що обслуговуються в СДПІ ОВП зросте втричі. Для забезпечення успішної роботи з ВПП необхідно терміново переглянути забезпеченість СДПІ ОВП інспекторами з належним рівнем кваліфікації. Збільшити кількість інспекторів можна за рахунок переведення працівників, що зараз обслуговують ВПП, з регіональних податкових органів.

Програма по роботі з заможними фізичними особами

23. **З 2016 року СДПІ ОВП мають розпочати роботу з заможними фізичними особами.** На даний час СДПІ ОВП окрім 751 ВПП обслуговують 544 підприємства, асоційованих із ВПП. Такий підхід дає СДПІ ОВП змогу краще контролювати податкові зобов'язання ВПП. СДПІ ОВП мають також готуватися до обслуговування заможних фізичних осіб, котрі здійснюють контроль над великими підприємствами в Україні де-факто[7]. Працювати з такими платниками податків буде важко, а на розробку програми забезпечення дотримання вимог податкового законодавства дуже заможними фізичними особами знадобиться багато років. Це, однак, є важливим елементом цілеспрямованого підходу до роботи з платниками податків з високим рівнем ризику з точки зору доходів.

24. **На другому етапі кількість заможних фізичних осіб поступово збільшуватиметься за рахунок залучення фізичних осіб зі значним рівнем добробуту.** Сегмент заможних фізичних осіб (ЗФО) має чіткі показники ризику. Їх описано у виносці 2. Крім того, рекомендується запроваджувати програму по роботі з ЗФО поступово, *після* виходу СДПІ ОВП на повний рівень продуктивності в результаті рекомендованого нами залучення до роботи всіх великих платників податків. Таким чином, планувати початок роботи з ЗФО слід на середину 2016 року. Критичними передумовами успішної реалізації програми по роботі з ЗФО будуть забезпечення

[6] У регіональних підрозділах СДПІ ОВП працює 657 інспекторів; ще 218 інспекторів закріплено за службою контрольно-перевірочної роботи в Центральному офісі. Ці показники включають у себе допоміжний персонал, а знайти підтвердження чисельності податкових інспекторів не вдалося.

[7] Вони можуть не бути зареєстрованими як власники підприємств.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

незалежності адміністрування податків від політичного втручання, а також об’єктивне та збалансоване застосування адміністративних повноважень.

Виноска 2. Показники ризику в роботі з заможними фізичними особами

- незначний обсяг або несплата податків на рівні фізичної особи;
- твердження про значні збитки;
- участь в агресивному податковому плануванні;
- високі обсяги внутрішньокорпоративних операцій;
- масштабна реструктуризація або реалізація активів групи;
- потоки коштів в інші країни або з інших країн — особливо «податкових оаз» та країн, у яких за наявною інформацією група не веде господарської діяльності;
- наявність активів, що зазвичай мають приватний характер (наприклад, будинків, ферм, яхт або літаків), зареєстрованих за підприємствами групи.

Рекомендації

- позбавити великих платників податків можливості обирати податкову інспекцію;
- передати всіх платників податків, які відповідають критеріям великого платника податків, на обслуговування в СДПІ ОВП;
- розпочати реалізацію програми по роботі з заможними фізичними особами з середини 2016 року після виходу СДПІ ОВП на плановий рівень продуктивності.

B. Дотримання вимог законодавства про єдиний соціальний внесок

25. **Погіршується якість декларування та сплати ЄСВ.** Для розв’язання цієї проблеми влада має розчистити реєстр платників, усунути законодавчі перешкоди на шляху реалізації дієвої програми забезпечення дотримання вимог законодавства про оплату праці (зокрема, пункт 77.3 статті 77 Податкового кодексу України), розпочати систематичну боротьбу з недекларованими зарплатами шляхом забезпечення співпраці з діловою спільнотою та іншими урядовими органами, запровадити практику раптових виїзних перевірок підприємств і гармонізувати адміністрування ЄСВ з адмініструванням ПДФО.

Реєстр платників внеску

26. **Реєстр страховиків, що сплачують ЄСВ, є роздутим.** Міндоходів розпочало адміністрування декларування, сплати та справляння ЄСВ з жовтня 2013 року, коли

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

цей обов'язок було передано йому пенсійним фондом. Реєстри платників вели фонди соціального страхування, а кошти в них накопичувалися з початку 1990-х років. Як показано в таблиці 3, платниками ЄСВ зареєстровано 3 872 517 осіб, причому менш ніж половина з них (1 875 485) подають декларації про сплату ЄСВ. Близько 1,2 млн платників, котрі досі значаться в реєстрі, нібито припинили свою діяльність та проходять ліквідацію. Крім того, подавати декларації припинила ще одна досить велика група: це платники, зареєстровані в Севастополі та Автономній Республіці Крим, які нещодавно анексувала Росія. Наразі неможливо достовірно визначити *потенційну* сукупність декларантів, причому загальна кількість платників, зобов'язаних подавати відповідні декларації, може виявитися значно вищою, ніж зазначено в таблиці 3.

Таблиця 3. Подання декларацій з єдиного соціального внеску

	Кількість	Періодичність подання
Загальна кількість зареєстрованих платників внеску	3 872 517	
Загальна платників внеску, що подають декларації [1]:	1 875 485	
З них:		
Юридичні особи на загальній системі оподаткування	194 658	Щомісяця
Юридичні особи на спрощеній системі оподаткування	160 472	Щомісяця
Фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування щодо своїх найманих працівників	80 900	Щомісяця
Фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування — річна декларація	546 867	Щороку
Фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування щодо своїх найманих працівників	142 142	Щомісяця
Фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування — річна декларація	960 856	Щороку
Самозайняті особи	1 869	Щомісяця
Самозайняті особи — річна декларація	12 632	Щороку

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

[1] Особи, які подають декларації щомісячно (щодо власних найманих працівників) можуть також подавати їх щорічно щодо власних зобов'язань.

27. **Існує нагальна потреба в очищенні реєстру від осіб, яких не існує.** Оскільки ця робота є дуже працемісткою та дорого коштує, першим кроком могло б стати порівняння реєстру з іншими базами даних і реєстрами (наприклад, реєстром платників ПДФО, інформацією про імпортерів з митниці, реєстром власників транспортних засобів) на предмет виявлення платників внеску, які справді ведуть діяльність. Після цього, ймовірно, доведеться провести масштабну кампанію розсилання листів та особистих відвідань. Податкова адміністрація може здійснювати

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

контроль над платниками та результативно працювати з тими, хто не виконує своїх зобов'язань, лише на основі актуального реєстру.

Дотримання вимог законодавства щодо сплати та декларування єдиного соціального внеску

28. **Як показано в таблиці 4, кількість поданих декларацій з ЄСВ та обсяг відповідних місячних платежів за останні вісім місяців різко впав.** Водночас, заборгованість зі сплати ЄСВ зросла на 36% з 2,6 млн гривень у жовтні 2013 року до 3,6 млн гривень у травні 2014 року. Причиною цього частково є недавні політичні труднощі та заворушення, але погіршення дотримання вимог законодавства серед тих, хто може добровільно дотримуватися їх, також має місце, і з цим також треба боротися (див. обговорення щодо управління декларуванням у розділі II. F.).

Таблиця 4. Декларування та сплата єдиного соціального внеску

	2013			2014				
	Жовтень	Листопад	Грудень	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень
Фактична кількість декларацій зі сплати ЄСВ	637 818	637 885	633 567	623 695	622 446	588 180	584 310	580 041
Сплачено (млн грн.)	15 619,9	15 903,9	18 939,5	13 816,5	14 853,2	15 129,3	16 007,3	14 610,6
Заборгованість зі сплати ЄСВ (тис. грн.)	2 658,4	2 844,8	2 660,2	2 874,2	3 106,1	3 040,3	3 561,1	3 624,8

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

Законодавчі перешкоди

29. **Необхідно зміцнити програму перевірок фонду оплати праці шляхом запровадження раптових відвідань.** Чинна система перевірок фонду оплати праці з боку Міндоходів обмежена формальним порівнянням задекларованих податків з фонду оплати праці зі звітністю платників податків, котрі (зазвичай) проводяться камерально. Такий підхід не може принести успіху у виявленні незадекларованої робочої сили або незадекларованої заробітної плати. Провідні податкові служби вважають раптові відвідання платників податків обов'язковим інструментом виявлення незадекларованої робочої сили. На думку Міндоходів, закон не надає Міндоходів законного права проводити такі відвідання. Якщо це так, то необхідно оперативно внести зміни в законодавство, щоб надати податковій службі належні повноваження для виявлення незадекларованої робочої сили.

30. **Інформація від третіх осіб використовується для виявлення незадекларованої заробітної плати незадовільно.** Місії повідомили, що здатність податкової служби використовувати інформацію від працівників або третіх осіб як

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

докази для оцінки реального розміру оплати праці є суворо обмеженою. Наприклад, місії повідомили про неможливість використання показань працівників щодо фактичної зайнятості для доведення недекларування заробітної плати. У законодавство необхідно внести зміни, які нададуть податковій службі достатні повноваження для виявлення та доведення незадекларованої зарплати (наприклад, повноваження, передбачені пунктом 77.3 статті 77 Податкового кодексу України). Виявлення незадекларованої робочої сили було б ще успішнішим, якби воно здійснювалося в тісній співпраці та за узгодженням з іншими урядовими органами, зокрема з Державною інспекцією України з питань праці.

31. **Необхідно критично переглянути режим санкцій у сфері ЄСВ.** Влада стверджує, що режим санкцій за недекларування робочої сили є надто слабким, а значна кількість положень щодо санкцій більше не застосовується. Місія не змогла перевірити комплекс чинних санкцій, але, з огляду на характер зобов'язань з ЄСВ, вона, в принципі, підтримує запровадження більш суворого режиму санкцій, особливо по відношенню до роботодавців, котрі не виконують своїх зобов'язань.

Партнерство з бізнесом

32. **Для того, щоб розірвати кільце недотримання вимог законодавства про податки з фонду оплати праці необхідно налагодити відносини партнерства з бізнесом.** Представники ділових кіл повідомили місію про наявність «негласної домовленості» між бізнесом та владою про те, що бізнес може декларувати зарплати, які відповідають мінімальному рівні, й сплачувати решту готівкою («в конвертах») для підтримання рівня зайнятості, тоді як податкова адміністрація утримується від вжиття належних заходів. Такий підхід не може бути довготривалим, і має бути змінений.

33. **Склалася потреба в докладанні Міндоходів більших зусиль, спрямованих на підвищення якості дотримання вимог законодавства про ЄСВ.** Міндоходів реалізовує невелику за масштабом програму виявлення недоплати ЄСВ або незареєстрованих працівників, але такі програми потребують значного збільшення масштабу їх реалізації[8]. Найефективнішим способом впливу на закономірності дотримання вимог законодавства є встановлення відносин партнерства з діловою спільнотою, як це роблять багато провідних податкових адміністрацій. Зазвичай

---

[8] Наприклад, у 2014 році, за оцінками Міндоходів, було виявлено 35 тисяч осіб, за яких не було сплачено ЄСВ. Було донараховано 16 млн гривень ЄСВ. Місії не були надані офіційні оцінки обсягів виплат, що здійснюються «в конвертах». За оцінками галузевих організацій та засобів масової інформації розмір таких виплат становить близько 17 млрд доларів США, причому «чорну зарплату» одержують близько третини всіх працюючих (див., наприклад, публікацію *Reuters: How Scams and Shakedowns brought Ukraine to its Knees," («Як шахрайство та здирництво поставили Україну на коліна»),* 7 серпня 2014 року.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

суб'єкти господарювання зацікавлені у створенні урядом «рівних умов для гри». Налагодження партнерства починається з ініціювання діалогу з різними діловими асоціаціями, представниками галузевих структур, і з узгодження єдиного плану діяльності щодо виведення діяльності представників галузей із тіні. Міндоходів має розпочати діалог з діловою спільнотою на засадах «старту з нуля» з метою забезпечення дотримання вимог законодавства про ЄСВ та розробити взаємні плани заходів з поліпшення дотримання вимог законодавства з питань оподаткування фонду оплати праці.

Гармонізація з податком з доходів фізичних осіб

34. **Адміністрування ЄСВ треба повністю узгодити з адмініструванням ПДФО.** Місію повідомили про те, що влада має намір провести гармонізацію баз нарахування ЄСВ та ПДФО, а також правил декларування та сплати різних податків. Це створило б можливість для подання єдиної декларації за обома зобов'язаннями. База оподаткування ПДФО, як ми розуміємо, тісно пов'язана з базою нарахування ЄСВ, а отже цілком логічно було б застосовувати аналогічні правила декларування, сплати та справляння до обох фіскальних зобов'язань з метою зниження витрат на забезпечення дотримання вимог законодавства. Місію не повідомляли про строки гармонізації, але це питання має стати пріоритетним на середньострокову перспективу.

Рекомендації

- очистити реєстр платників внеску;
- усунути законодавчі перешкоди (наприклад, правила надання доступу перевіряючим та неадекватні штрафні санкції) щодо незадекларованої заробітної плати, та стрімко розширити сферу реалізації програми перевірок фонду оплати праці;
- ініціювати партнерство з діловими асоціаціями для поліпшення ситуації з незадекларованою зарплатою;
- провести в середньостроковій перспективі гармонізацію ЄСВ з ПДФО з фонду оплати праці.

C. Податкові перевірки

Програма камеральних перевірок

35. **У 2013 році було запроваджено масштабну автоматизацію камеральних перевірок, що передбачає автоматичний розгляд дуже великої частки поданих податкових декларацій.** Такі перевірки передбачено Податковим кодексом; вони проводяться у формі автоматизованої камеральної перевірки з перехресним

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

зіставленням декларацій із задекларованими операціями, реєстром податкових накладних (див. додаток V), відомостями з митниці та іншими даними, що зберігаються в ІТ-системі Міндоходів[9]. Система виконує автоматичні перевірки, автоматично формує електронні повідомлення про виявлені помилки, а також формує електронний звіт про результати камеральної перевірки. Як вбачається з таблиці 5 (у якій описано результати камеральних перевірок за ПДВ), 35% перевірених декларацій позначаються як такі, що містять помилки, після чого з відповідними платниками податків проводиться робота на предмет подання ними декларації з внесеними до неї змінами. Помилки можуть мати форму неповних та недостовірних декларацій, а також невідповідності податковим накладним та іншим документам[10]. Якщо платник податків не подає змінену декларацію, здійснюється автоматизоване донарахування податків і зборів. Декларації з найвищим рівнем ризику, помилки та проблеми в яких неможливо усунути шляхом повідомлень та донарахувань, передаються службі контрольно-перевірочної роботи. У 2014 році лише 0,3% перевірених декларацій було передано на аудит; за оцінками посадовців «податок під ризиком» у таких випадках становив близько 15 млрд гривень, але місії не вдалося перевірити зроблені оцінки.

Таблиця 5. Огляд результатів камеральних перевірок (за податком на додану вартість) за січень-квітень 2014 року

Опис	Кількість	% декларацій
Кількість поданих декларацій	968 930	
Кількість перевірених декларацій	892 385	92
Кількість повідомлень про необхідність внесення змін у декларацію	334 260	35
Кількість сформованих висновків (про наявність податкових ризиків)	175 964	18
Направлено податкових повідомлень-рішень	9 760	1
Передано на перевірку	2 666	0,3

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

[9]Система додатку V — це система звіряння податкових накладних з ПДВ, запроваджена у 2008 році, до якої всі платники ПДВ зобов'язані подавати відомість усіх операцій з усіма зареєстрованими постачальниками або клієнтами. У рамках програми камеральних перевірок здійснюється автоматизоване звіряння рахунків. Місія ДБП у 2009 році надала зауваження та рекомендації щодо системи додатку V.

[10]Попри, здавалося б, відсутність юридичної бази для застосування відповідного підходу у випадку невідповідності документів, платник ПДВ зобов'язаний не допускати податкового кредиту з ПДВ за операціями, котрі контрагент не задекларував. Ділова спільнота порівняла це із запровадженням Міндоходів системи «кругової поруки», за якої один платник податків відповідає за недотримання вимог будь-яким та всіма непов'язаними між собою платниками податків у ланцюжкові операцій.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

36. **Постає питання про те, чи є таке звіряння пропорційною відповіддю на той рівень ризику, який спостерігається серед платників податків.** За цією програмою Міндоходів, фактично, реагує на кожний податковий ризик, виявлений за кожною поданою податковою декларацію, тоді як додатковий дохід є досить незначним. Такий підхід, побудований на деклараціях, не сприяє досягненню Міндоходів цілісного уявлення про «платника податків», котре є бажаним для застосування комплексних підходів до оцінки ризику. Більш просунуті системи не потребують спроб проводити розслідування за кожною непідтвердженою накладною. Замість цього, а також для більш цілеспрямованого використання ресурсів з урахуванням рівня ризику, непідтверджені операції купівлі або продажу необхідно вносити до облікових справ відповідних платників і використовувати їх як один із елементів оцінки ризику під час відбору підприємств для проведення перевірок. Це дасть змогу перевіряти непідтверджені позиції під час подальших перевірок. Крім того, чинний стандартизований підхід не сприяє переходові до запровадження більш просунутого посегментного уявлення про ризик через неможливість розрізнення ризиків, пов'язаних із малими та середніми підприємствами.

37. **Потрібно провести оцінку масштабу та показників реалізації програми камеральних перевірок.** У системі зберігаються облікові дані щодо кількості перевірених декларацій, сум донарахованих податків та збируваності податку. Протягом перших чотирьох місяців 2014 року програма забезпечила донарахування податків у розмірі 109,7 млн гривень, із яких майже 90 відсотків було одержано. Загальноприйнятою належною практикою є робота з платниками податків, спрямована на підвищення достовірності декларацій, що подаються, а отже й зміцнення добровільного дотримання вимог податкового законодавства в майбутньому. Водночас, не існує програми контролю за тим, чи добровільне дотримання вимог справді зміцнюється після проведеної роботи. Аргументом на користь системи камеральних перевірок є високий рівень автоматизації та, за словами посадових осіб Міндоходів, відносна ефективність з точки зору необхідних ресурсів[11].

Охоплення перевірками

38. **Рівень охоплення платників податків перевірками суттєво знизився.** Місія ДБП 2009 року відзначала, що виїзними перевірками у 2008 році було охоплено 15,8% платників податків. Із таблиці 6 видно, що за межами програми по роботі з великими платниками податків рівень охоплення знизився у 2013 році до 3,44% за плановими та позаплановими перевірками. Це зменшення одночасно є результатом кращого врахування рівня ризику при формуванні планів перевірок та скорочення навпіл

[11]Місії не вдалося одержати достовірні дані про кількість працівників, залучених до програми камеральних перевірок.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

ресурсів, що виділяються на їх проведення[12]. Водночас, хоча охоплення перевірками зменшилося, загальна сума донарахувань на одну перевірку зросла: цей показник у 2013 році перевищував показник 2008 року на 64%[13]. Обсяг донарахувань ще більше зріс на початку 2014 року, хоча зібрані суми за той самий період зменшились.

Таблиця 6. Огляд показників перевірочної діяльності

(млн грн., якщо не зазначено інакше)

	2013	З січня по травень 2014 року
Позапланові перевірки	**32 496**	**12 348**
Загальний обсяг донарахувань, включаючи пеню та штрафи	2 122	2 559
Зібрані доходи	1 233	683
Дохід на перевірку	0,0653	0,207
Процентна частка зібраних донарахувань (у відсотках)	58,1	26,7
Планові перевірки	**4 886**	**2 272**
Загальний обсяг донарахувань, включаючи пеню та штрафи	2 075	3 005
Зібрані доходи	1 992	561
Дохід на перевірку	0,425	1,32
Процентна частка зібраних донарахувань (у відсотках)	40,8	18,7
Охоплення перевірками (1 084 900 платників податків, що здійснюють діяльність, 20 червня 2014 року) (у відсотках)	3,44	1,34

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

Оцінка ризику

39. **Підходи до оцінки ризиків є неузгодженими.** Два основних чинники цієї неузгодженості — це (1) відсутність централізованої служби оцінки ризику та (2) юридичні обов'язки, які передбачають проведення перевірок за ініціативою третіх осіб. Процеси оцінки ризику розкидані на даний час по всій організаційній структурі. Як уже відзначалося, програма проведення камеральних перевірок забезпечує

[12]Протягом останніх років чисельність інспекторів було зменшено з 12 000 до приблизно 6 500 осіб. Міндоходів повідомило місію про наявність приблизно 500 вакансій у підрозділах контрольно-перевірочної роботи на національному рівні.

[13]Дохід на одну виїзну перевірку становив у 2008 році 68 290 гривень, причому у 2013 році (за плановими та позаплановими перевірками разом) він зріс до 112 273 гривень, а протягом перших 5 місяців 2014 року (за плановими та позаплановими перевірками) він зріс до 380 575 гривень.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

початковий відсів декларацій. Напрямки позапланових перевірок відбираються автоматично за критеріями, визначеними Податковим кодексом України (докладніше див. нижче). Аналіз ризику великих платників податків здійснюється Центральним офісом СДПІ ОВП. І, врешті-решт, управління податкового аудиту намагається застосовувати набір критеріїв ризику, що безперервно оновлюється, для відбору підприємств з найвищим ризиком для проведення планових перевірок. Цей неузгоджений підхід створює небезпеку виникнення потенційних прогалин в охопленні платників податків та дублювання зусиль.

Програма перевірок

40. **Позапланові перевірки здійснюються не лише на підставі результатів оцінки ризику.** Пункт 78.1 статті 78 Податкового кодексу України визначає підстави для проведення позапланових перевірок. Більшість цих підстав віддзеркалюють податкові ризики: зокрема, може бути відібрано платника податків, який не подав декларацію або подав додаткові чи уточнюючі дані; платника, щодо якого розпочато процедуру реорганізації або припинення; ще однією підставою є одержання від третіх осіб інформації про скоєне порушення. Водночас, найменш результативні перевірки теж проводяться на підставах, передбачених статтею 78: вона встановлює обов’язковість проведення податкової перевірки на підставі рішення суду або за постановою органу дізнання, слідчого чи прокурора. Міндоходів не змогло надати розбивку із зазначенням кількості перевірок такого типу. Місію повідомили про те, що закон передбачає обов’язковість проведення таких перевірок, але внаслідок своєї великої кількості вони витісняють більш дохідні позапланові перевірки платників із більш високим рівнем податкових ризиків. Ще одним приводом для занепокоєння є те, що перелік підстав для проведення позапланових перевірок, установлено законодавством, а це робить його статичним. Це заважає Міндоходів оперативно реагувати на зміни умов здійснення господарської діяльності та економічних умов, а також на динамічні ризики, пов’язані з ними.

41. **З огляду на це програма проведення перевірок потребує відновлення балансу.** Міндоходів уже застосовує широке коло типових перевірок, що проводяться провідними податковими службами, включаючи камеральні перевірки, перевірки відшкодування ПДВ, тематичні та комплексні перевірки, а також проводить податкові розслідування. Водночас, реалізації програми планових перевірок заважає домінування незапланованої діяльності, більша частина якої не пов’язана з ризиком. Така робота є малоефективною: за 2013 рік та перші п’ять місяців 2014 року планові перевірки принесли в сім разів більше нарахувань, ніж позапланові. Відновлення балансу в програмі перевірок, що передбачає збільшення перевірок на основі ризиків та

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

планових перевірок, сприяло б підвищенню результативності цієї програми[14]. Будь-яке відновлення балансу вимагатиме узгодження планових показників охоплення різних сегментів бізнесу (великого, середнього та малого), різних галузей і секторів, різних ризиків недотримання податкового законодавства, розподілу наявних ресурсів між цими елементами програми, а також застосування широкого набору видів перевірок.

Програма роботи з самозайнятими особами з високим рівнем доходів

42. **Декларації самозайнятих осіб з високим рівнем доходів, як здається, пов'язані з достатнім рівнем ризику для реалізації адресної програми аудиту.** Початковий аналіз даних декларацій приватних підприємців за 2013 рік указує на скупчення чистого річного доходу на рівні до 20 000 гривень (або близько 1 800 доларів США). Докладну розбивку подано в додатку 2, причому 87% усіх приватних підприємців декларують чистий дохід, нижчий від цього рівня. Деякі категорії незалежних професіоналів демонструють ще більш екстремальні результати: 91% адвокатів та всі судові експерти декларують чистий дохід, нижчий від зазначеного рівня. Якщо зважити на те, про які професії йде мова, то ці дані заслуговують на подальший аналіз. До самозайнятих професіоналів з високим рівнем доходів застосовуються інші норми відрахування податків та звітності, ніж до звичайних найманих працівників, і вони часто беруть участь у схемах мінімізації податків.

43. **На основі подальшого аналізу слід розгорнути реалізацію цілеспрямованої програми, яка дасть чіткий сигнал про те, що боротьба проти ухилення від оподаткування вестиметься на всіх рівнях суспільства.** Частиною програми могла б стати масштабна програма перевірок, розроблена в рамках відновлення балансу програми перевірок, рекомендованого вище, котра має забезпечити відповідний стримувальний вплив на широкі верстви самозайнятих осіб і приватних підприємців. Робоча група інспекторів за підтримки юристів та фінансових аналітиків могла б оперативно виявляти осіб з високим рівнем ризику, а програма могла б передбачати вжиття заходів, зазначених у виносці 3.

[14] Див. Toro, Brondolo, Arslanalp, Holland, and Donnelly: *Ukraine: Developing a Compliance Improvement Plan for the Economic Crisis*, *(«Україна: розробка плану зміцнення дотримання вимог законодавства на час економічної кризи»),* серпень 2009 року.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Виноска 3. Програма по роботі з самозайнятими особами з високим рівнем доходів

- *Оголосити про намір вжити жорстких заходів щодо ухиляння осіб з високим рівнем доходів від податків.* Таке оголошення може спонукати платників податків задекларувати доходи добровільно[1].

- *Визначити 50–100 платників з найвищим рівнем ризику* на підставі даних про активи, наявні у власності, та інших відомостей за результатами пошуку в ЗМІ та Інтернеті, вивчення даних податкових декларацій тощо.

- *Провести комплексну перевірку кожного такого платника податків* із вивченням усіх шляхів приховування доходів, збиранням та належним забезпеченням доказів на всіх стадіях розслідування з метою використання для притягнення до відповідальності або під час розгляду апеляцій.

- *Видати податкові повідомлення-рішення з нарахуванням штрафів у повному обсязі* після виявлення достатнього обсягу доказів, і залучити службу стягнення податкової заборгованості до її стягнення.

- *Притягти порушників, які скоїли найбільші за розміром порушення,* до кримінальної відповідальності.

- *Виділити найкращих юристів* для відстоювання донарахувань під час будь-яких апеляційних процедур, ініційованих платником податків.

- *Широко оприлюднювати результати програми* як засіб відлякування інших осіб і стимулювання впевненості громадськості в доброчесності податкової служби.

[1] Міндоходів зараз планує реалізацію програми «податкового компромісу», за якою платники податків можуть задекларувати суми заниженого податку на прибуток підприємств та ПДВ за 2013 звітний рік та попередні роки, сплативши лише 15% фактичного зобов’язання. Штрафи або пені не нараховуватимуться. Чимало самозайнятих осіб з високими доходами можуть скористатися цією дуже сприятливою пропозицією. Ідея застосування Міндоходів дуже сприятливих умов податкової амністії полягає в тому, що Міндоходів бажає продемонструвати розрив з минулим.

Рекомендації

- оцінити показники програми камеральних перевірок на предмет визначення результатів реалізації програми та, за результатами проведеної оцінки, переглянути підхід до її реалізації до 30 червня 2015 року;

- централізувати всі оцінки рівня ризику в одній службі та знизити обов’язковість проведення перевірок (не за рівнем ризику) на підставі рішень третіх сторін до 31 грудня 2015 року;

- відновити баланс програми перевірок шляхом скорочення діяльності з проведення позапланових перевірок і збільшення кількості планових перевірок на основі ризиків;

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

- розпочати програму по роботі з самозайнятими особами з високими доходами до 1 січня 2015 року.

D. Реформування системи розгляду податкових спорів

44. **Останнім часом спостерігається масштабне збільшення обсягу апеляцій.** Кількість нерозв'язаних податкових спорів зросла з 32 359 на початку 2011 року, за якими розмір спірних податків становив 70,2 млрд гривень, до 53 529 спорів станом на кінець 2013 року, за якими оспорювалося 129,5 млрд гривень податків (таблиця 7). Число заперечень, які надходять щороку, зросло з 15 290 у 2011 році до 21 120 у 2013 році.

Таблиця 7. Огляд скарг, поданих в адміністративному порядку

	2011		2012		2013	
	Кількість	Розмір, млн грн.	Кількість	Розмір, млн грн.	Кількість	Розмір, млн грн.
	Скарги платників, що обслуговуються в СДПІ ОВП					
Кількість нерозглянутих скарг на початок року	2 425	15 522,59	3 162	20 874,57	3 234	32 861,17
Надійшло протягом року	1 069	11 061,15	1 022	23 498,06	1 267	21 596,21
Розглянуто протягом року	332	5 709,17	950	11 511,46	1 013	11 005,93
Кількість нерозглянутих скарг на кінець року	3 162	20 874,57	3 234	32 861,17	3 488	43 451,45
	Скарги платників податків, що не обслуговуються у СДПІ ОВП					
Кількість нерозглянутих скарг на початок року	29 834	54 718,48	33 518	49 861,49	40 689	73 824,40
Надійшло протягом року	14 221	36 824,82	15 740	38 921,15	19 853	26 423,18
Розглянуто протягом року	12 399	12 876,38	7 088	9 474,66	10 500	11 150,50
Кількість нерозглянутих скарг на кінець року	31 656	78 666,92	42 170	79 307,98	50 041	89 097,08

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

45. **Автоматична відмова від справляння спірних сум податку призводить до зростання кількості спорів.** Пункт 56.15 Податкового кодексу України передбачає зупинення виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні на період процесу оскарження. Це заохочує платників податків оспорювати будь-яке нарахування податку. Представники бізнесу підтвердили, що цілком звичайною є практика оскарження нарахування податку для відкладення сплати такого податку та виграшу часу з метою підготовки позову для суду. Як показано в додатку 3, більшість розвинутих країн вимагають сплати оскаржуваного податку в повному обсязі, а деякі — у частковому. У виносці 4 подано описано приклади з практики адміністративного оскарження під час збирання оскаржуваних платниками сум податків.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Виноска 4. Окремі адміністративні методи збирання оскаржуваних сум податків

В Австралії, закон вимагає оплати в строк всіх податкових боргів (у тому числі тих, що є предметом спору). Адміністративна практика, однак, передбачає сплату 50% оскаржуваної платником суми податку за нерозглянутими скаргами платників з невисоким рівнем ризику до вирішення спору по суті (у випадку платників з високим рівнем ризику — 100%). Навіть якщо така можливість надається, податковий орган може скасувати своє рішення та розпочати стягнення боргу в будь-який час до розв'язання спору за наявності розумних підстав вважати, що такий підхід є виправданим з огляду на ризик недотримання вимог податкового законодавства. У разі ухвалення судом рішення на користь платника податків податковий орган відшкодовує раніше сплачену суму з процентами. У разі ухвалення рішення на користь податкового органу платник податків зобов'язаний сплатити несплачену суму з процентами.

В Ірландії до розгляду скарги в адміністративному або судовому порядку необхідно сплатити 75-80% оскаржуваної платником суми податку.

У Великій Британії всі податкові борги мають сплачуватися в повному обсязі. Адміністративна практика передбачає можливість розгляду письмових запитів про відстрочення сплати оскаржуваного податку в повному або частковому обсязі. Податковий орган, як правило, задовольняє такі запити лише у випадках підтверджених виняткових фінансових труднощів, і може задовольнити запит, відхилити його або запропонувати альтернативну суму до сплати на основі ризику недотримання вимог законодавства. Незадоволені запити можуть бути оскаржені у спеціалізованому податковому трибуналі. У випадку ухвалення трибуналом рішення на користь платника податків податкова адміністрація зобов'язана сплатити проценти на користь платника податків.

46. **Рішення, ухвалені в рамках процедур адміністративного оскарження, як очікується, приймаються переважно на користь платників податків.** Результати розгляду спорів з великими платниками податків представлено в таблиці 8. Вони показують, що у 2013 та 2014 роках Комісія з розгляду скарг винесла 88% рішень на користь СДПІ ОВП. Згодом Міндоходів повідомило представників Місії про те, що в розрахунку на всіх платників податків 20% рішень у період з січня по червень 2014 року було ухвалено на користь платників податків.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Таблиця 8. Податкові спори зі Спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників податків, розглянуті Комісією з розгляду скарг: 2013 та 2014 роки

	На користь контролюючого органу		На користь платника податків		Задоволено частково		
Рік	Кількість	Відсоток загального обсягу	Кількість	Відсоток загального обсягу	Кількість	Відсоток загального обсягу	Усього
2013	47	88,68	4	7,55	2	3,77	53
2014	27	87,10	1	3,23	3	9,68	31
Усього	**74**	**88,10**	**5**	**5,95**	**5**	**5,95**	**84**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

47. **При переданні справ на розгляд у судовому порядку ймовірність ухвалення рішення на користь платника податків зростає.** За статистичними даними СДПІ ОВП, лише 52% спорів, розглянутих у судовому порядку за 2011–2013 роки, було вирішено на користь платника податків (таблиця 9).

Таблиця 9. Судові провадження Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників податків

	Загальна кількість судових проваджень		Кількість позовів, за якими рішення було винесене на користь платника податків за звітний період			
Період	Кількість	Сума (у тис. грн.)	Кількість справ	Відсоток загальног о обсягу	Сума (у тис. грн.)	Відсоток загальної суми
2011	1 566	16 679 876,54	763	48,7	8 158 615,73	48,9
2012	1 726	22 846 657,92	996	57,7	13 662 100,70	59,8
2013	2 013	36 999 409,58	1 038	51,5	20 024 541,56	54,1
Усього	**5 305**	**76 525 944,04**	**2 797**	**52,7**	**41 845 257,99**	**54,7**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

48. **Необхідно утворити незалежний внутрішній орган оскарження.** Системи розгляду спорів можуть бути більш ефективними, працювати більш вчасно та справедливо, якби в Міндоходів було утворено незалежну систему розгляду спорів в адміністративному порядку. Керівництво стурбоване тим, що існування відповідного підрозділу тягне за собою корупційні ризики, а тому такий орган має підпорядковуватися безпосередньо керівникові податкової служби. Крім того, рішення, ухвалені відповідним підрозділом, не є остаточними, адже вони можуть бути оскаржені в суді. Врегулювання спорів у першій інстанції в адміністративному порядку силами спеціалізованої групи незалежних експертів є економічно ефективним та відповідає міжнародній практиці. У виносці 5 описано, як саме здійснюється розгляд скарг у першій інстанції спеціалізованим підрозділом.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Виноска 5. Основні характерні риси незалежного внутрішнього органу оскарження

- Орган оскарження має бути підпорядкований центральному апаратові й повинен бути незалежним від служби аудиту.
- Скарги платників податків з приводу донарахувань мають подаватися в письмовій формі із зазначенням усіх підстав для оскарження, включаючи питання фактичних обставин та закону, що оскаржуються.
- Скарги платників податків розглядаються одним досвідченим працівником органу оскарження, який має відповідну кваліфікацію.
- Відповідальний за розгляд скарги може опитувати платника податків та перевіряючого для з’ясування питань, що оскаржуються.
- Відповідальний за розгляд подає свої рекомендації щодо скарги начальникові або заступникові начальника органу оскарження, котрий виносить остаточне рішення, що є обов’язковим для податкової служби.
- Рішення із зазначенням підстав, на яких його було винесено, передається платникові податків у письмовому вигляді.
- Мета полягає в тому, щоб від 50 до 90% усіх спорів розв’язувалися в адміністративному, а не судовому порядку.

49. **Строки подання скарг є надто короткими.** Для оскарження донарахованого податку встановлено десятиденний строк. Це явним чином обмежує здатність платника податків підготувати необхідну документацію та докази для розгляду скарги. Передова міжнародна практика передбачає надання платникові податків більшого строку для оскарження. У додатку 3 подано порівняльну інформацію щодо строків оскарження, встановлених у країнах-членах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та ЄС. Щоб зробити процедуру оскарження справедливішою, строк оскарження слід збільшити принаймні до 30 днів, але не більш ніж до 60 днів.

Рекомендації:

- скасувати автоматичне зупинення виконання спірних грошових зобов’язань;
- установити обов’язковість сплати частки оскаржуваних платником сум податку до початку розгляду спору в судовому порядку;
- утворити централізований і незалежний апеляційний підрозділ у Міндоходів для врегулювання податкових спорів у рамках процедури адміністративного оскарження;
- збільшити строк оскарження як мінімум до 30 днів.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

E. Стягнення боргу

50. **У таблиці 10 узагальнено стан податкового боргу на 1 січня 2014 року.** Рівень заборгованості залишався протягом 2013 року незмінним, чому сприяли суттєві списання в обсязі, еквівалентному 25% початкового розміру податкового боргу. Подальші відомості про борг наведено в додатку 1. 70% усього боргу станом на 1 січня 2014 року залишалося непогашеним протягом більш ніж одного року (див. таблицю А.1). Центральний офіс СДПІ ОВП зміг знизити загальний обсяг боргу за 2013 рік з 1 340 млн гривень на початку року до 764,8 млн гривень станом на 31 грудня 2013 року (див. таблицю А.2).

Таблиця 10. Огляд податкового боргу[1]

(млн грн.)

	Загальний обсяг податкового боргу	у тому числі: ППП[2]	ПДФО	ПДВ	Інші податки
Податковий борг на 1 січня 2013 року	19 152,96	4 020,55	869,12	9 839,16	4 424,13
Новий борг	11 799,80	…	…	…	…
Списаний податковий борг	4 953,22	1 221,48	152,58	2 372,14	1 207,02
Податковий борг на 1 січня 2014 року	18 831,79	4 322,40	807,00	9 695,15	4 007,24
Податковий борг, що може бути стягнутий	2 954,90	…	…	…	…
Безнадійний податковий борг	15 876,90	…	…	…	…

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

[1] З цього випливає, що протягом 2013 року було стягнуто 26 млн гривень боргу.
[2] Податок на прибуток підприємств.

51. **Існує чимало великих боржників, з якими необхідно вести активну роботу.** Наведені в таблиці 11 дані вказують на доцільність організаційних заходів по роботі з великими боржниками. На менш ніж 1 відсоток (близько 3 000 боржників) із 471 573 платників податків, що мають податковий борг, припадає 99% податкових боргів. На ранньому етапі пріоритетним напрямком роботи відповідного підрозділу слід вважати боржників з великими сумами боргу: їх слід контролювати та дуже регулярно перевіряти.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Таблиця 11. Податковий борг за розміром на 1 січня 2014 року

(млн грн.)

Податковий борг	Кількість платників податків	Сума податкового боргу	У т. ч. великих платників податків (ЦО)	У т. ч. сума боргів великих платників податків
Більш ніж 100 млн грн.	13	2 216,2	5	802,4
Від 75 до 100 млн грн.	7	599,1	2	159,7
Від 50 до 75 млн грн.	12	740,4	9	472,9
Від 25 до 50 млн грн.	35	1 215,6	2	91,6
Від 10 до 25 млн грн.	163	2 446,7	16	267,2
Від 1 до 10 млн грн.	2 618	7 181,1	68	261,7
Від 0,5 до 1 млн грн.	2 039	1 427,3	27	19,6
Від 0,1 до 0,5 млн грн.	8 190	1 855,1	51	12,1
До 0,1 млн грн.	458 496	1 014,3	56	1,4
Усього	**471 573**	**18 695,8**	**236**	**2 088,6**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

52. **Багато податкових служб утворюють централізовану службу по роботі з великими боржниками.** Її завданням є накопичення досвіду розв’язання складних проблем у стягненні великих податкових боргів, що мають унікальний характер. За цими боргами міг би бути закріплений окремий штат працівників, які приділяли б їм дуже пильну увагу. Ця служба має працювати окремо від служби з обслуговування великих платників податків, адже великі боржники не завжди є великими платниками податків. Лише 5 із 13 найбільших боржників, розмір боргів яких перевищує 100 млн гривень, обслуговуються на даний час у Центральному офісі СДПІ ОВП[15].

53. **Деякі податкові служби реагували на фінансові труднощі своїх боржників після глобальної фінансової кризи шляхом установлення особливих умов розстрочення платежів за непогашеними податковими зобов'язаннями.** У цьому контексті розмір податкового боргу, що залишається непогашеним протягом менш ніж одного року й має бути придатним для стягнення, становить 5,456 млрд гривень, включаючи борг великих платників податків, що обслуговуються в Центральному

[15]За даними Міндоходів щодо боржників, податковий борг яких перевищує 100 млн гривень, придатними для стягнення вважаються 15,6% боргу: 55,3% є банкрутами; 22,6% визнано невідомими або відсутніми за місцем реєстрації, а ще 6,5% віднесено до боржників, щодо яких здійснюється процедура фінансової санації.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

офісі, в розмірі 1 344,7 млн гривень[16]. Ще 4,425 млрд гривень боргу прострочено на строк від одного до двох років.

54. **Міндоходів визнає, що можливість розстрочення податкового боргу є важливим елементом його погашення.** І хоча місії не вдалося одержати загальні дані, Центральний офіс СДПІ ОВП повідомив, що загальний обсяг податкового боргу платників податків, що ним обслуговуються, становить 2,641 млн гривень, і для нього встановлено розстрочення. Типовий строк дії договору про розстрочення податкового боргу становить 12 місяців, а за виняткових обставин може бути продовжений до 24 місяців. Процентна ставка встановлюється на рівні 120% облікової ставки Національного банку України. Уже запроваджено деякі критерії розстрочення, які відповідають передовій практиці: вимога про подання фінансової звітності, нарахування процентів за відповідною ставкою, моніторинг боржників, які не виконують своїх зобов'язань, та скасування процедури розстрочення у випадку банкрутства платника податків[17]. У виносці 6 місія подала короткий опис основних рис, які бажано передбачити у схемах розстрочення.

55. **Необхідно вжити заходів до послаблення жорстких вимог щодо надання можливості розстрочення з метою врахування умов, що склалися на даний час.** Ініціативне пропонування розстрочення як додаткової можливості погашення податкових боргів включено до складу заходів на короткострокову перспективу, зазначених у розділі І. Необхідно окремо запропонувати платникам податків адресний план погашення податкової заборгованості з розстроченням на строк до 24 місяців. 24-місячний строк погашення боргу є цілком обґрунтованим з огляду на кризову ситуацію, що склалася в Україні.

Рекомендація

- надати можливість розстрочення непогашеної податкової заборгованості на дворічний строк до 30 вересня 2014 року;

- переглянути підходи до роботи з найбільшими боржниками й передати їхні справи в окремий централізований підрозділ до 31 грудня 2014 року.

---

[16] Для зіставлення цих показників із показником боргу, що може бути стягнутий, із таблиці 10 знадобиться подальший аналіз, спрямований на визначення боргу, який можна класифікувати як «придатний для стягнення» за пропозицією про розстрочення.

[17] Див. статтю 100 Податкового кодексу України та Наказ Міндоходів №574 від 10 жовтня 2013 року.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

F. Дотримання вимог щодо декларування

56. **Податкові декларації є наріжним каменем належного адміністрування податків.** Декларація надає основну інформацію для оцінки податкових зобов'язань, моніторингу стану діяльності, а також про дотримання встановлених вимог як щодо окремих платників податків, так і в цілях укрупненого аналізу. Дотримання правил декларування та забезпечення їх виконання мають життєво важливе значення. Податкова служба, котра не знає, які саме платники податків зобов'язані подавати декларації, не може ефективно забезпечувати виконання вимог щодо декларування та не спроможна контролювати на постійній основі, а отже й не контролює систему оподаткування. У зв'язку з цим ті податкові служби, котрі дотримуються принципів передової практики, виділяють на процеси забезпечення виконання вимог щодо декларування значний обсяг кадрових та інформаційно-технологічних ресурсів.

Виноска 6. Основні риси схеми розстрочення податкового боргу

- Боржником мають бути подані всі необхідні декларації та аналітичні звіти.
- До різних боржників слід застосовувати різні підходи залежно від обсягу їхньої заборгованості.
- У рамках оптимізованої процедури розстрочення від великої кількості боржників, розмір боргу яких не перевищує 0,1 млн гривень, можна було б не вимагати подання фінансової звітності.
- Що стосується боржників із боргами від 0,1 млн до 1 млн гривень, то боржник має надати податковим органам інформацію, достатню для обґрунтування доцільності розстрочення, а також надати план фінансового оздоровлення, який забезпечить звернення стягнення на майно та вжиття інших заходів.
- Що стосується великих боржників із боргами, більшими від 1 млн гривень, то їх повна фінансова інформація має бути підтверджена гідними довіри третіми особами. Слід вимагати надання заставного майна на суму, що покриває розмір непогашеної заборгованості з урахуванням процентів. Умовою укладення угоди про розстрочення з будь-якими великими боржниками, яким належні відшкодування в період дії угоди про розстрочення, має стати взаємозалік таких відшкодувань.
- Розстрочення не застосовуватиметься в роботі з боржниками, борг яких залишається несплаченим протягом менш ніж шести місяців.
- Строк погашення боргу боржниками не повинен перевищувати 24 місяців.
- Зниження штрафних санкцій не здійснюватиметься.
- Протягом дії договору про розстрочення триватиме нарахування процентів на непогашений залишок.
- Єдині процентні ставки мають бути встановлені на рівні, що на один-два відсотки перевищує процентні ставки комерційних банків. Такі процентні ставки мають регулярно переглядатися. Застосування Міндоходів ставки в розмірі 120% облікової ставки НБУ відповідає цій вимозі.
- Усі видатки, пов'язані з розстроченням, здійснюються за рахунок боржника й повинні погашатися боржником у момент їх виникнення.
- На період дії договору про розстрочення має бути забезпечено призупинення відліку строку позовної давності.
- Для розстрочення сплати податкового боргу боржник має погодитися на щомісячні прямі списання або розстрочені платежі. Прямі списання мають покривати всі місячні платежі (місячну суму розстрочення та поточні внески).
- Державні організації, боржники які були причетними до шахрайства, а також неплатоспроможні особи чи особи, щодо яких було розпочато провадження у справі про банкрутство, не повинні мати права на розстрочення.
- У випадку невиконання зобов'язань звернення стягнення має бути розпочате негайно.
- Для спрощення управління схемами розстрочення необхідно передбачити кілька рівнів делегування повноважень, але з найбільшими за розміром боргами повинні мати право працювати лише особи з найвищих щаблів управління податкової служби.
- Необхідно запровадити механізм ескалації рішень для забезпечення повної прозорості цієї ініціативи, а також здійснення ретельного контролю за оперативним і належним розглядом справ.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

57. **Міндоходів, як здається, приділяє питанням дотримання вимог до декларування незначну увагу, а єдиної посадової особи, яка б відповідала за ці питання, в Міністерстві немає.** Як показано в таблиці 12, більш ніж 30% декларацій з ПДВ від великих платників податків та майже 20% декларацій інших платників податків було подано у 2013 році з порушенням установлених строків. Ця тенденція збереглася й у 2014 році. Лише 89% декларацій з ПДФО у 2013 році було подано вчасно. Цей показник може вводити в оману, оскільки Міндоходів (за винятком осіб, зареєстрованих як платники ПДВ) не знає, які саме платники податків зобов'язані подавати декларації. Місії не вдалося одержати комплексні або достовірні дані, необхідні для розуміння поточного рівня виконання вимог щодо декларування зареєстрованими платниками податків. Окремого підрозділу, який відповідав би за забезпечення виконання таких вимог, немає. Міндоходів має ухвалити рішення про оптимальне місце утворення підрозділу, який би за це відповідав.

Таблиця 12. Декларування податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб

	ПДВ		ПДФО (фізичні особи)		
	2013	2014 (до кінця березня)	2013	2014 (до кінця березня)	ППП 2013
Великі платники податків					
Кількість податкових декларацій:					
Очікується до подання	12 313	3 057	...	...	...
Подано вчасно	7 748	2 058	...	...	1 402
Подано з затримкою до 3 місяців	4 555	991	...	...	12
Подано з затримкою більше 3 місяців	0	0	...	...	0
Наразі не подано	10	8	...	...	...
Процентна частка податкових декларацій:					
Подано вчасно	63	67	...	...	99,2
Подано з затримкою до 3 місяців	37	32	...	...	0,8
Подано з затримкою більше 3 місяців	0	0	...	...	0
Наразі не подано	0,08	0,26	...	...	...
Інші платники податків					
Кількість податкових декларацій:					
Очікується до подання	2 828 022	715 466	...	...	...
Подано вчасно	2 187 420	560 014	647 773	563 505	511 726
Подано з затримкою до 3 місяців	547 849	115 549	65 632	...	6 537
Подано з затримкою більше 3 місяців	2 771	62	14 410	...	252
Наразі не подано	89 982	39 841	...	...	...
Процентна частка податкових декларацій:					
Подано вчасно	77,35	78,27	89,00	...	98,69
Подано з затримкою до 3 місяців	19,37	16,15	9,00	...	1,26
Подано з затримкою більше 3 місяців	0,10	0,01	2,00	...	0,05
Наразі не подано	3,18	5,57	...	...	...

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

58. **Особливу увагу слід приділяти тим, хто подає декларації несвоєчасно.** Податкова служба має контролювати поведінку платників податків і негайно реагувати на ризики. Платник податків, який не подав декларації, має одержати відповідне нагадування електронною поштою або СМС. Крім того, цілком можливо запровадити програму автоматичного завчасного нагадування. Вона може мати або загальний характер, або адресний характер та обслуговувати тих платників податків, котрі подають декларації з запізненням. Що стосується пріоритетних платників податків, то для з’ясовування причин неподання декларацій слід передбачити здійснення вихідних телефонних дзвінків або їх відвідання представником податкової служби. У випадку тимчасових труднощів, які завадили платникові податків подати декларацію, такий працівник може надати платникові допомогу та обговорити можливості подолання цих труднощів. Якщо ж платник податків припинив свою діяльність, то податкова адміністрація зможе оновити відповідний реєстр активних платників податків. Активні заходи такого характеру можуть сприяти забезпеченню виконання вимог податкового законодавства платниками податків та актуалізації реєстрів платників податків.

59. **Міндоходів має розпочати систематичний контроль над дотриманням вимог про декларування.** Міндоходів не проводить активних заходів з виявлення осіб, які не подають декларації. Податкова служба просто приймає декларації, подані платниками, та вважає таких платників активними. Після цього Міндоходів застосовує надмірний обсяг ресурсів для перевірки всіх декларацій у рамках програми камеральних перевірок, і звертається до великої частки платників податків з вимогами про внесення змін або надання роз’яснень. Цей незбалансований підхід обтяжує тих платників податків, які виконують поставлені вимоги, та може змусити багатьох із них припинити подання податкових декларацій. Міндоходів слід перенацілитися на забезпечення виконання вимог про декларування з метою збільшення числа активних платників податків, які декларують свої податкові зобов’язання своєчасно.

Рекомендації

- удосконалити роботу з тими, хто подає декларації невчасно або припиняє їх подання, в такий спосіб:

  - визначити підрозділ, відповідальний за дотримання вимог щодо декларування;
  - розробити програму ініціативного забезпечення виконання вимог щодо декларування, яка передбачає можливість здійснення вихідних викликів та надсилання електронних нагадувань про терміни декларування до кінця серпня 2014 року.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

III. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

60. **Цей розділ присвячений трьом напрямкам адміністрування ПДВ:** реєстрації платників ПДВ (розділ III.A.); відшкодуванню ПДВ (розділ III.B.) та протидії шахрайству з ПДВ (розділ III.C.).

A. Реєстрація платників податку на додану вартість

61. **Граничне значення обсягів постачання для реєстрації платником ПДВ залишається незмінним на рівні 300 000 гривень.** У рекомендаціях ДБП з питань податкової політики у 2013 році[18] було рекомендовано підняти граничне значення обсягу постачання для реєстрації платником ПДВ до 1 млн гривень та узгодити його з граничним значенням, що дає право на застосування спрощеної системи оподаткування. Згідно з даними за 2013 рік, наведеними в таблиці 13, 62% зареєстрованих платників ПДВ, задекларували обсяги реалізації до 1 млн гривень. Підвищення граничного значення призвело б до недосягнення граничного значення 164 тисячами малих платників ПДВ, внесок яких у загальний обсяг внутрішнього ПДВ, сплаченого у 2013 році, склав лише 3,2%. Незважаючи на збереження можливості добровільної реєстрації для платників, які не досягли граничного значення, таке рішення знизило б тягар забезпечення виконання вимог податкового законодавства та адміністративний тягар, і вивільнило б ресурси Міндоходів для роботи з платниками податків у сегментах великого та середнього бізнесу, з якими пов'язаний високий рівень ризику для податкових надходжень.

62. **Протягом 2013 року кількість новозареєстрованих платників ПДВ виявилася еквівалентною 13% уже зареєстрованих платників.** База осіб, зареєстрованих як платники ПДВ, невпинно скорочувалася з 2007 року, але у 2012 році кількість реєстрацій почала зростати знов. Водночас, нинішня база зареєстрованих осіб залишається значно меншою, ніж у 2007 році. Після врахування кількості осіб, що знялися з обліку як платники ПДВ, за 2013 рік реєстр виріс лише на 3,25%, отже зазначена кількість нових реєстрацій потребує подальшого аналізу (таблиця 14). Міндоходів має визначити рушійні сили збільшення кількості реєстрацій на основі розбивки даних за такими показниками, як обов'язковість або добровільність реєстрації, а також за галузями та регіонами, в яких було здійснено реєстрацію, і за обсягом господарської діяльності (розміром бізнесу).

---

[18] У роботі De Mooij, Poghosyan, Schatan and Vulovic: *Ukraine: Tax Policy to Strengthen the Revenue Base («Україна: податкова політика, спрямована на зміцнення дохідної бази»)*, квітень 2013, подано огляд проблем, пов'язаних зі зміною граничного значення доходів для реєстрації платників ПДВ.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Таблиця 13. Розбивка платників податку на додану вартість (юридичні особи та фізичні особи)

(млн грн.)

Оборот млн грн.	Кількість платників податків		Оборот у 2013 році		ПДВ, сплачений у 2013 році	
	Кількість	Процентна частка	Кількість	Процентна частка	Кількість	Процентна частка
Більше 1 000	505	0,2	2 003 472,2	49,9	42 368,8	50,4
800 — 1 000	152	0,1	136 899,9	3,4	2 463,4	2,9
600-800	195	0,1	134 047,8	3,3	1 760,4	2,1
400-600	392	0,1	190 588,6	4,7	3 190,6	3,8
200-400	1 040	0,4	289 280,5	7,2	4 505,7	5,4
100-200	2 068	0,8	285 563,8	7,1	4 982,1	5,9
50-100	3 648	1,4	255 412,7	6,4	4 374,8	5,2
20-50	8 812	3,3	274 813,1	6,8	5 667,8	6,7
10-20	10 961	4,1	154 157,2	3,8	3 818,4	4,5
5-10	16 414	6,2	116 021,2	2,9	3 298,2	3,9
2-5	30 079	11,3	96 221,9	2,4	3 426,7	4,1
1-2	27 729	10,4	39 699,0	1,0	1 741,2	2,1
0,5-1	30 024	11,3	21 688,6	0,5	1 145,8	1,4
0-0,5	134 452	50,5	15 985,6	0,4	1 481,0	1,8
Усього	**266 471**	**100**	**4 013 852**	**100**	**84 225**	**100**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

Таблиця 14. Діяльність з реєстрації платників податку на додану вартість у 2013 році

	На 1 січня 2014 року		Реєстраційна діяльність	
	Зареєстровано платників податків	Кількість активних платників податків	Кількість нових реєстрацій	Кількість скасованих реєстрацій
Великі платники податків	1 030	1 027	1	9
Інші платники податків	265 441	234 546	31 471	23 794
Усього	**266 471**	**235 573**	**31 472**	**23 803**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

63. **Для формування та супроводу чистого та достовірного реєстру платників податків потрібні вдосконалені процедури.** Попри значне оновлення порядку реєстрації зберігається залежність від третіх осіб у здійсненні розгляду заяв підприємств про реєстрацію (зокрема, державних реєстраторів при Міністерстві

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

юстиції), а процес анулювання реєстрації залишається складним і довготривалим[19]. Першими кроками в протидії шахрайству у сфері ПДВ є реєстрація платників на основі ретельної оцінки всіх поданих заяв. Пропозиції Міндоходів про внесення до Податкового кодексу України 2011 року змін, що забезпечують запровадження реєстраційних перевірок та встановлення обмежень на добровільну реєстрацію, були відхилені. Запровадження суворішого порядку реєстрації передбачатиме (1) вжиття заходів до ретельної оцінки якості осіб, що подають заявку на реєстрацію платника ПДВ; (2) запровадження мінімальних критеріїв для надання права на добровільну реєстрацію платників ПДВ та її продовження; (3) регулярне оновлення даних реєстру; (4) спрощення та скорочення тривалості процесу зняття з реєстрації.

64. **У системі реєстрації необхідно приділяти достатню увагу питанням виявлення підприємств з високим рівнем ризику на етапах, що передують реєстрації.** Процес реєстрації, під час якого перевіряється характер планованої діяльності та здійснюється ідентифікація платника податків, є абсолютно необхідним для запобігання шахрайству з ПДВ. Процес реєстрації має передбачати збирання більшого обсягу інформації, щоб надати Міндоходів можливість виявляти та припиняти випадки шахрайства з ПДВ, а отже й суттєво обмежили б рівень шахрайства. Багато податкових служб застосовують двоетапний процес. У реєстраційному формулярі збирається інформація, котра уможливлює проведення базового аналізу ризиків. У роботі з заявниками з підвищеним рівнем ризику застосовується додаткова анкета, котра дозволяє оцінювати більш широке коло ризиків, пов'язаних із платником податків. У випадку підозри в шахрайських намірах, якщо відмовити в реєстрації неможливо, кілька податкових служб застосовують запобіжні заходи та вимагають внесення застави як передумови реєстрації.

65. **Заяви про реєстрацію потребують перехресного звіряння з даними з інших джерел.** На додачу до перевірки інформації, поданої в заяві, необхідно проводити збір інформації з доступних баз даних. Міндоходів уже має зв'язок, що забезпечує взаємодію з державними реєстраторами. Загалом, податкові служби зіставляють інформацію з базами даних інших служб — зокрема, реєстром соціальних внесків та реєстром податкових декларацій. Бажано також забезпечити можливість проведення перехресних звірок через Інтернет у реальному часі, а також можливість перевірки особи, що реєструється, в правоохоронних органах. Можливість оновлення реєстраційних даних відповідно до наявних повноважень на підставі змін, зареєстрованих державним реєстратором (наприклад, щодо нової адреси або заміни директора), також допомогла б підтримувати актуальність бази реєстраційних даних.

[19] Див. роботу Toro (2009), в якій було подано рекомендації щодо надання Міндоходів додаткових повноважень з розгляду заяв, витребування додаткової інформації та відхилення заяв про реєстрацію.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

66. **Усі виїзди на місця для перевірки господарської діяльності заявника мають здійснюватися за результатом аналізу ризиків.** Навіть якщо такі візити зараз проводяться лише після розгляду заяви про реєстрацію, то Міндоходів має недостатньо ресурсів для відвідування всіх новозареєстрованих осіб. Крім того, для забезпечення рівності заявників на місцевому та регіональному рівнях центральний апарат зобов'язаний видавати чіткі інструкції, настанови та підручники з питань аналізу ризиків у момент реєстрації та виїзної перевірки реєстрації.

67. **Відсутні програми моніторингу діяльності суб'єктів господарювання з високим рівнем ризику на період після реєстрації.** Сучасні податкові служби «від самого початку» здійснюють контроль над декларуванням та сплатою ПДВ суб'єктами господарювання з високим рівнем ризику, що передбачає завчасне та постійне відвідання таких суб'єктів після реєстрації. Деякі податкові служби навіть запровадили програми моніторингу та відвідання більш широкого кола суб'єктів: посередників, брокерів, ділерів, експортерів та експедиторських фірм у галузях із високим рівнем ризику. Головною метою таких програм є збирання максимально можливого обсягу інформації про «нових гравців», а також проведення навчальних заходів та надання підтримки у випадку виявлення неналежного дотримання вимог.

68. **Порядок зняття обліку є надто повільним для запобігання шахрайству з ПДВ на ранніх стадіях та не забезпечує оперативного зняття з обліку підприємств, що вчинили шахрайські дії.** Для припинення шахрайства з ПДВ необхідно оперативно реагувати на виявлені випадки шахрайства (наприклад, із застосуванням фіктивних підприємств). Таким чином, необхідно встановити нетривалий та швидкий порядок зняття з обліку або анулювання реєстрації платників ПДВ. Попри те, що Міндоходів зняв у 2013 році з обліку майже 24 000 підприємств, сам процес анулювання реєстрації є тривалим, причому платники податків часто не виконують усіх його вимог і залишаються в реєстрі.

69. **Сучасні податкові служби застосовують порядок прискореного анулювання реєстрації.** Міндоходів не має змоги розпочати процес анулювання реєстрації з власної ініціативи. Як правило, податкові служби мають повноваження, необхідні для анулювання реєстрації (або позначення в реєстрі як неактивних) підприємств, котрі не подали декларації з ПДВ за певний період (наприклад, за один рік або довший строк), або якщо податкова перевірка чи відвідання підприємства вказали на відсутність господарської діяльності або надання недостовірної чи неточної інформації для здійснення реєстрації. Окрім повноважень щодо анулювання реєстрації, сучасні податкові служби мають необхідну правову компетенцію для скасування реєстрації платника ПДВ у випадку підозри в застосуванні схеми з відсутнім контрагентом. Крім того, належна адміністративна практика передбачає звільнення реєстру платників ПДВ від неактивних платників, що знижує ймовірність повторної активації або заміни знятого з обліку відсутнього контрагента.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

70. **Незважаючи на зростання кількості реєстрацій нових платників ПДВ, не зникає стурбованість з приводу того, що за межами системи ПДВ залишається значна частка підприємств.** Таким чином, розширення реєстру має стати пріоритетним напрямком діяльності у сфері забезпечення дотримання вимог податкового законодавства. Міндоходів має ініціативно використовувати інформацію від третіх осіб, у тому числі відомості щодо податку на прибуток та інформацію митниці, дані досліджень ринку, а також застосовувати надійну систему інформаційного забезпечення для ведення моніторингу бази потенційних платників ПДВ. Зокрема, подальший розвиток співробітництва з митною службою є ключовим елементом заходів, що мають бути вжиті у сфері забезпечення дотримання вимог законодавства.

B. Відшкодування податку на додану вартість

71. **Міндоходів добилося певного поступу у виконанні зобов'язань, узятих згідно з угодою «стенд-бай».** Міндоходів досягло значного поступу у вжитті заходів з подолання проблеми накопичення заборгованості з відшкодування ПДВ шляхом емісії облігацій та оприлюднення даних про відшкодування ПДВ. Дещо повільніше відбувається реалізація планів пом'якшення критеріїв надання платникам податків права на автоматичне відшкодування ПДВ без проведення документальних перевірок або податкового аудиту, а також перегляду критеріїв розміру середньої заробітної плати, оскільки для цього необхідно внести зміни в Податковий кодекс України. У додатку 4 подано огляд поступу, досягнутого у виконанні зобов'язань за угодою «стенд-бай» у сфері відшкодування ПДВ.

72. **Розмір незадоволених вимог про відшкодування ПДВ різко зріс.** Як зазначено в таблиці 15, наприкінці 2013 року залишок невідшкодованого ПДВ збільшився удвічі в порівнянні з кінцем 2012 року. До 1 травня 2014 року цей показник знов виріс майже вдвічі. Така ситуація викликає занепокоєння, адже початковий залишок 2013 року був на 25% нижчим від початкового залишку 2012 року, а розмір нових вимог про відшкодування зріс у 2013 році лише на 15% у порівнянні з розміром нових вимог у 2012 році, що вказувало на наявність затримок в розгляді. Погашенню заборгованості з відшкодування ПДВ, накопиченої до кінця 2013 року, покликана сприяти емісія державних облігацій (див. вище та в додатку 4). Цей план, однак, не забезпечить погашення заборгованості, що виникла на початку 2014 року, й цю проблему необхідно розв'язувати шляхом активізації роботи Міндоходів.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Таблиця 15. Сукупний розмір заборгованості з відшкодування

(млн грн.)

Стаття	2012	2013	% зміни	2014 на 1 травня
Залишок на початок періоду	4 597,7	3 427,5	-25	6 944,6
Нові вимоги	43 340,9	49 978,1	15	16 139,6
Залишок на кінець періоду	3 427,5	6 944,6	103	13 215,4
У т.ч. Центральний офіс СДПІ ОВП				
Залишок на початок періоду	2 749,5	2 177,7	-21	3 621,0
Нові вимоги	28 363,1	30 705,9	8	10 478,6
Залишок на кінець періоду	2 177,0	3 621,0	66	8 290,5

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

73. **Якщо розглянути більш довгострокові історичні тенденції змін в обсягах відшкодування ПДВ, то важливі аспекти цієї системи видаються зараз більш стабільними.** Більш докладну інформацію про історичні тенденції подано в додатку 5.

C. Протидія шахрайству у сфері податку на додану вартість

74. **Питання боротьби з шахрайством у сфері ПДВ залишається вельми проблемним.** Міндоходів досі стикається зі значними ризиками для доходів, пов’язаними з ПДВ, причому найбільш популярні схеми уникнення сплати ПДВ вважаються поширеними в Україні. Найчастіше спостерігаються такі порушення, як нездійснення реєстрації підприємств, заниження валових надходжень, неперерахування зібраного ПДВ податковим органам; крім того, дуже поширеним є використання фальшивих податкових накладних, що оформлюються фіктивними підприємствами за схемами «податкових ям і конвертаційних центрів» [20]. Заходи з реагування на такі зловживання в системі справили значний вплив на системи та процеси, що застосовуються податковими органами, а також на розподіл ресурсів, включаючи встановлення вимог щодо подання додаткових документів (система додатку V), запровадження масованого автоматизованого перехресного звіряння та впровадження програми обов’язкових камеральних перевірок. За своєю природою ці

[20] Дуже поширеними є «податкові ями» та «конвертаційні центри», котрі являють собою поширені, системні та (в багатьох випадках) підтримувані державою механізми створення фіктивних підприємств, що оформлюють фіктивні накладні. Вони часто працюють у сільському господарстві. Одержані кошти перераховуються власникам фіктивних фірм. Міндоходів нещодавно оголосило про припинення діяльності 18 конвертаційних центрів з оборотом у 2,2 млрд гривень і про закриття 338 податкових ям (за деякими випадками відкрито кримінальні провадження).

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

заходи стосуються, головним чином, тих підприємств, котрі вже працюють у системі ПДВ.

75. **З метою подальшої протидії шахрайству з ПДВ Міндоходів розглядає можливість запровадження системи спеціальних ПДВ-рахунків.** Докладнішу інформацію про систему, що пропонується (як її іноді називають — «систему розщеплення платежів»), подано в додатку 6[21]. Зараз, однак, триває обговорення подробиць, тому деякі аспекти цього плану залишилися для місії нез'ясованими. Подібна система спеціальних ПДВ-рахунків функціонувала в Болгарії, але її було демонтовано після приєднання Болгарії до ЄС; аналогічна система досі використовується в Азербайджані. У контексті ЄС враховується більш широке коло чинників, пов'язаних із відхиленням цієї системи від принципів сучасного оподаткування, що ґрунтується на добровільному виконанні встановлених вимог, в рамках якого влада концентрує ресурси на роботі з платниками з найвищим рівнем ризику, даючи змогу переважній більшості платників податків здійснювати діяльність за мінімального адміністративного тягаря та мінімальних витрат на дотримання вимог податкового законодавства.

76. **Система спеціальних банківських ПДВ-рахунків покликана виконати два головних завдання:** (1) зниження рівня шахрайства з фальшивими вимогами про відшкодування ПДВ та віднесенням до податкового кредиту; та (2) прискорення обробки вимог про відшкодування ПДВ. У рамках цієї системи органи влади відкриють, як мінімум, по одному ПДВ-рахунку на кожного зареєстрованого платника ПДВ. Ці рахунки відкриватимуться в Національному банку або Державній казначейській службі. Вельми ймовірно, що для уникнення надмірного обсягу готівкових операцій за межами системи доведеться встановити обов'язковість здійснення всіх операцій з ПДВ з використанням банківських рахунків або пластикових карток.

77. **Практичні аспекти функціонування системи ПДВ-рахунків є складними.** Покупець, зареєстрований як платник ПДВ, зобов'язаний вносити платежі з ПДВ на ПДВ-рахунок продавця. Внесення ПДВ має бути завершене на момент постачання або оплати товарів чи послуг, і тут може виникнути необхідність внесення змін у чинні в Україні правила визначення моменту постачання. Банківське програмне забезпечення має забезпечити формування платіжного доручення в системі, розщеплення платежу та перерахування ПДВ безпосередньо на ПДВ-рахунок постачальника ПДВ-рахунок кожного платника податків міститиме наслідки низки операцій зі сплати та

---

[21]За цією моделлю покупець сплачує ПДВ за операцією безпосередньо на спеціальний ПДВ-рахунок податкових органів; користуватися цим рахунком постачальник може лише для сплати ПДВ на спеціальний ПДВ-рахунок його власного постачальника або для перерахування податковими органами сум податкових зобов'язань з ПДВ безпосередньо в державний бюджет.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

надходження ПДВ. Ідея полягає в тому, щоб забезпечити їх перехресне звіряння. Міндоходів заявило про те, що покупцеві, який виконав установлені процедури та сплатив ПДВ на ПДВ-рахунок продавця, не буде відмовлено у віднесенні платежів до податкового кредиту.

78. **Пропозиція щодо ПДВ-рахунків потребує більш докладного аналізу, оскільки її реалізація покладе на чесних платників податків тягар непотрібних витрат на дотримання її вимог.** Залишаються невирішеними деякі технічні та практичні аспекти реалізації цієї моделі. Ця пропозиція вже наштовхнулася на загалом негативну реакцію з боку ділової спільноти та фахівців-практиків у сфері оподаткування. Вони висловили занепокоєння з приводу впливу цієї схеми на грошові потоки, витрати на забезпечення дотримання встановлених вимог та певні комерційні проблеми. Для пом'якшення занепокоєння з приводу доступу до обігових коштів Міндоходів пропонує здійснювати щоденний кліринг або взаємозалік коштів на ПДВ-рахунках, завдяки чому здійснюватиметься взаємне погашення вихідного та вхідного ПДВ, а залишок повертатиметься платникові податків. Місія не переконана в реалістичності цього елемента пропозиції. Ще однією проблемою є потенційна небезпека виведення в тінь певних елементів підприємств, які на даний час до певної міри взаємодіють з підприємствами, що працюють офіційно. Існує ризик того, що запроваджена система змусить їх уникати будь-якої взаємодії з підприємствами, що працюють офіційно.

79. **Наразі незрозуміло, наскільки масштабно ця система поліпшить становище платників податків, які висувають цілком законні вимоги про відшкодування.** Система, що пропонується, не дозволить експортерам або платникам податків з податковим кредитом мати доступ до коштів на їхніх ПДВ-рахунках на повсякденній основі в той самий спосіб, у який пропонується здійснювати щоденний взаємозалік для платників податків, що є звичайними платниками ПДВ. Таким чином, їхні повсякденні грошові потоки залишаться такими самими, як зараз. Крім того, чинний процес відшкодування ПДВ не зазнає змін. Головною користю для експортерів, як здається, стане те, що на час подання вимоги про відшкодування ПДВ весь вхідний ПДВ, який може бути звірений з ПДВ-рахунками їхніх постачальників, буде доступним для негайного відшкодування. Таке звіряння здійснюватиметься в повністю автоматизованому режимі і, попри необхідність перевірки відповідних операцій до відшкодування, його здійснення не повинно призводити до затримок у процесі відшкодування. З приводу вхідного ПДВ, який неможливо зіставити з ПДВ-рахунком іншого платника податків, проводитимуться подальші перевірки. Такий підхід, фактично, зберігає нинішній підхід, за яким цілком законне віднесення вхідного ПДВ на податковий кредит або затримується, або не здійснюється у випадку невиконання контрагентом своїх зобов'язань з декларування або сплати податку.

80. **Розмір витрат, пов'язаних із застосуванням ПДВ-рахунків та чинної системи звіряння податкових накладних, є чималим.** Важливою складовою тягаря

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

дотримання вимог податкового законодавства, утвореного цими системами, є непропорційно висока величина таких витрат для малих і середніх підприємств. З огляду на це одним із елементів будь-яких реформ у сфері ПДВ має стати підвищення граничного обсягу постачання для реєстрації платником ПДВ, про яке йшлося вище в розділі А. Ще одне питання стосується того, якою мірою платник податків мусить нести витрати з адміністрування податку? Ймовірно, матимуть місце такі видатки, пов'язані з дотриманням вимог цієї системи:

- Вимивання обігових коштів — попри те, що податкові органи намагаються пом'якшити наслідки цього шляхом щоденного взаємозаліку за ПДВ-рахунками, це нічим не допоможе експортерам або платникам податків з чистим кредитовим залишком.

- Витрати на здійснення переходу до системи — сюди входять витрати на програмне забезпечення та адміністративні витрати, пов'язані з адаптацію до нових систем.

- Поточні адміністративні витрати — за системою ПДВ-рахунків у підприємств виникатимуть додаткові витрати, пов'язані з необхідністю здійснення за товари або послуги двох платежів замість одного. Може подвоїтися кількість податкових накладних, платіжних доручень, прибуткових та видаткових ордерів. Може виникнути потреба в проведенні зайвих додаткових операцій, оскільки за новою системою навряд чи будуть дозволені взаємозаліки між продавцями та покупцями. Виникатимуть і додаткові витрати на ведення бухгалтерського обліку та здійснення операцій. Підприємства також нестимуть поточні адміністративні витрати, пов'язані зі звірянням податкових накладних, включаючи необхідність подання реквізитів проведених операцій у місячних деклараціях, хоча автоматизація забезпечила ослаблення цього тягаря.

81. **Для боротьби з шахрайством у сфері ПДВ необхідно застосовувати більш дієві заходи.** Шахрайство у сфері ПДВ має конкретний і складний характер; існує багато прикладів неможливості його виявлення шляхом застосування механізмів контролю такого типу. Зокрема, система ПДВ-рахунків сама по собі не забезпечить виявлення заниження обсягів реалізації, фіктивного експорту, проведення операцій за межами системи ПДВ-рахунків, підкупу посадових осіб податкових органів та оформлення фіктивних накладних.

82. **Засоби контролю з використанням спеціальних рахунків та перехресне звіряння податкових накладних є поганим замінником ефективних програм податкового аудиту.** Такі програми мають будуватися на основі *вибіркового* перехресного звіряння, збирання інформації та оцінки ризику, а також належного розслідування випадків шахрайства у сфері оподаткування, а також достатніх

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

юридичних повноважень, що дають інспекторам змогу одержувати інформацію у платників податків, банків та інших осіб.

83. **Місія визнає, що проблеми з дотриманням вимог законодавства про ПДВ, які проявилися в таких інструментах шахрайства, як «податкові ями», мають надзвичайний характер, але ці проблеми лише деякою мірою виправдовують запровадження таких засобів контролю.** Нова система, яку пропонується запровадити, сформована не повністю, а пропозиції потребують перевірки на реалістичність їх впровадження — зокрема, пропозиція щодо «щоденного» відшкодування містить недостатньо інформації про шляхи забезпечення її реалізації. Місія вважає необхідним проведення подальшого вивчення цієї пропозиції, перш ніж ухвалювати рішення про її реалізацію. Місія вважає необхідним ретельний моніторинг наслідків для бізнесу, а також повне скасування цієї системи після подолання наявних проблем, пов'язаних з наявністю «податкових ям». Пропонується забезпечити її скасування до 1 липня 2016 року.

Рекомендації

- Підняти граничне значення обсягу постачання для реєстрації платником ПДВ до 1 млн гривень.

- запровадити спрощену процедуру анулювання реєстрації для забезпечення контролю на предмет шахрайства у сфері ПДВ;

- розширити програму виїзних перевірок окремих суб'єктів, новозареєстрованих як платники ПДВ, на основі результатів аналізу ризиків;

- Передбачити «планове скасування» заходів з запровадження ПДВ-рахунків не пізніше 31 грудня 2015 року.

IV. Відновлення належного врядування

A. Історія питання

84. **Україна взяла на себе зобов'язання про проведення до липня 2014 року діагностичного дослідження врядування у сфері адміністрування податків.** Викладена нижче інформація покликана допомогти у визначенні можливостей у сфері врядування, які має Україна. В Україні було запроваджено структуру (див. нижче), яка передбачає наявність єдиного керівника податкової та митної служб, і податкової

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

міліції. У цьому розділі ці органи, взяті разом, іменуються «службою доходів і зборів»[22].

85. **Структури врядування відіграють дедалі важливішу роль у державному секторі.** Величезної ваги за останнє десятиріччя набули питання відповідальності, повноважень, підзвітності та прозорості. Державні органи повинні мати чітко визначені юридичні повноваження й можливості для маневру, необхідні для розв'язання сучасних проблем у сфері управління, оскільки уряди шукають шляхів до підвищення операційних результатів. Зважаючи на ту роль, яку служби доходів і зборів відіграють у забезпеченні доходів державного бюджету, та глибину їхньої взаємодії з громадянами, зазначені вище аспекти набувають для них особливої ваги.

86. **У застосуванні до служби доходів і зборів терміном «врядування» позначається загальна юридична база, на основі якої працює така служба, та її мандат.** Урядування оцінюється за такими аспектами, як незалежність і самостійність, рівні прозорості та відносини підзвітності, а також принципи забезпечення доброчесності та управління ризиком. Протягом останніх років чимало країн розширили самостійність і прозорість своїх служб доходів і зборів. Головним принципом при цьому є те, що зміцнення цих аспектів їх діяльності може забезпечити покращення їх діяльності за рахунок усунення перешкод, що заважають ефективному та результативному здійсненню управління, і одночасно забезпечити належний рівень підзвітності та прозорості. Ця проблема, очевидно, є важливою й для України.

B. Самостійність

87. **Для виконання поставлених завдань служба доходів і зборів повинна мати достатню самостійність у виконанні своїх повноважень, пов'язаних з адмініструванням і забезпеченням виконання законів.** Протягом кількох останніх десятиріч широко розповсюдилася думка про те, що реформування та модернізація урядових установ мають спиратися на суттєве розширення їх самостійності та підзвітності. Розширення самостійності може забезпечити підвищення організаційної ефективності та якості управління людськими ресурсами, а також до загального підвищення результативності роботи. Сучасні принципи та концепції управління можуть результативно застосовуватися лише там, де рівень самостійності є достатнім для забезпечення управління реалізацією необхідних організаційних та культурних

---

[22] Див. OECD, *Tax administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (ОЕСР, «Адміністрування податків у 2013 році: порівняльна інформація щодо країн ОЕСР та інших розвинутих країн і країн з перехідною економікою»). У 34 із 52 країн, у яких проводилося останнє дослідження ОЕСР, функціонують окремі податкова та митна служби. Інформація з питань самостійності та врядування загалом стосується як органів доходів і зборів, так і окремої податкової служби.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

змін. У виносці 7 розглянуто ключові напрямки діяльності служб доходів і зборів, за якими здійснюється розширення самостійності[23].

88. **Розширення самостійності та незалежності зазвичай супроводжується розширенням підзвітності в тому, що стосується звітування, нагляду та прозорості діяльності.** Механізми забезпечення належного балансу включають у себе регулярне звітування перед урядом про результати діяльності, ведення моніторингу діяльності офіційно утвореними комітетами, наглядовими радами або законодавчим органом, офіційне звітування (раз на півроку або щороку) перед міністрами, здійснення внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також загальний контроль на рівні уряду шляхом розподілу бюджетних коштів.

89. **Адміністрування доходів і зборів вимагає певної незалежності від політиків.** Для цього податковими службами в багатьох випадках керує неполітична особа, котра виконує функції, схожі на функції виконавчого директора. Керівник служби має бути кваліфікованою та досвідченою особою; такого керівника часто призначають на фіксований строк без урахування строків повноважень урядів. Саме цей аспект урядування закладає підвалини незалежності, об'єктивності й послідовності, які є необхідними характерними рисами сучасної податкової служби.

90. **За будь-якою моделлю врядування керівник служби доходів і зборів підтримує безпосередні стосунки з урядом.** Керівник є підзвітним міністрові (фінансів) щодо загальної ефективності адміністрування законодавства про доходи і збори, а також у тому, що стосується дотримання правил і повноважень, якими регулюється діяльність податкової служби. Водночас, політичне керівництво, як правило, не бере участі в розгляді конкретних справ та повсякденному управлінні службою.

---

[23] Див. "*Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2013).*" («Адміністрування податків у країнах ОЕСР та окремих країнах за межами ОЕСР: порівняльна інформаційна серія (2013 рік»).

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Виноска 7. Напрямки розширення самостійності служб доходів і зборів

Організація та планування: відповідальність за внутрішню організаційну структуру, а також за визначення розміру мережі та географічного розташування територіальних підрозділів, і повноваження з розробки та реалізації стратегічних і оперативних планів. Ефективне застосування цих повноважень може дати органам доходів і зборів можливість краще реагувати на зміну обставин, підвищуючи тим самим загальну ефективність та результативність роботи.

Управління бюджетом: право виділяти та перерозподіляти кошти, передбачені бюджетом, між адміністративними підрозділами, для реалізації пріоритетних завдань, що виникають/змінюються. На практиці ці повноваження повинні дати службі доходів і зборів змогу мудріше використовувати наявні ресурси заради забезпечення максимального співвідношення результатів і витрат.

Стандарти діяльності: право визначати власні адміністративні стандарти діяльності (наприклад, обслуговування платників податків або тривалості підготовки оцінок).

Залучення персоналу, підвищення його кваліфікації та оплата праці: спроможність визначати академічні та технічні кваліфікаційні стандарти для різних категорій осіб, що приймаються на роботу; право приймати на роботу та звільняти працівників; можливість розробки та реалізації програм підготовки та підвищення кваліфікації працівників; спроможність використовувати працівників у необхідному обсязі; спроможність вести переговори щодо визначення рівнів оплати праці (часто з урахуванням більш широких положень та домовленостей, що діють у державному секторі). На практиці ефективне використання цих повноважень має надати органові доходів і зборів можливість ефективніше використовувати власні людські ресурси.

Інформаційні технології: Право здійснювати адміністрування власних систем інформатизації або передавати надання відповідних послуг на аутсорсинг приватним підрядникам. З огляду на поширеність технологій у сфері адміністрування податків ефективне використання відповідних повноважень може зробити величезний внесок у підвищення загальних показників діяльності організації (у тому числі, прискорення реагування).

Тлумачення податкового законодавства: Право тлумачити законодавство у формі відкритих та закритих роз’яснень щодо порядку тлумачення податкового законодавства, які можуть бути переглянуті лише судовими органами. Належне застосування таких повноважень на практиці може допомагати платникам податків шляхом роз’яснення їм порядку застосування закону та його адміністрування.

Забезпечення виконання вимог: Право застосовувати без узгодження з іншими органами певних прав на здійснення примусу у сфері адміністрування законів (наприклад, одержувати інформацію від платників податків та третіх осіб, накладати арешт на майно у випадку непогашення податкового боргу). Належне застосування таких повноважень дає органам доходів і зборів змогу оперативно реагувати на випадки недотримання податкового законодавства платниками податків.

Штрафи та пені: Право накладати адміністративні стягнення (штрафи та пені) у випадку порушень і право пом’якшувати встановлені стягнення за відповідних обставин. Відповідні повноваження забезпечують більшу гнучкість роботи органів доходів і зборів з порушеннями, скоєними платниками податків.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

C. Інституційні варіанти

91. **Існують різні засоби та моделі створення системи врядування, описаної вище.** Найчастіше служби доходів і зборів утворюються в таких формах:

a. **Різні підрозділи Міністерства фінансів:** Функції служби доходів і зборів покладаються на різні організаційні підрозділи (наприклад, окремі департаменти податкової та митної служб), що входять до структури Мінфіну (або еквівалентного органу).

b. **Єдиний напівсамостійний орган:** Функції служби доходів і зборів виконуються єдиним напівсамостійним органом, керівник якого підпорядковується міністрові уряду.

c. **Єдиний напівсамостійний орган з наглядовою радою:** Функції служби доходів і зборів виконуються єдиним напівсамостійним органом, керівник якого підпорядковується міністрові уряду на наглядовій раді у складі посадових осіб, які представляють інші органи влади. (Така схема відома як Адміністрація доходів і зборів).

92. **Більшість податкових служб світу (у тому числі, в більшості країн-членів ОЕСР та ЄС) на сьогоднішній день використовують одну з цих моделей врядування.** У виносці 8 подано перелік моделей із зазначенням процентних часток країн ОЕСР та ЄС, що їх використовують, а також подано приклади інших країн світу. Рівень незалежності та самостійності за цими моделями, загалом, зростає при переході від (1) до (3). У ЄС домінує модель об’єднаного напівсамостійного органу. Найрідше застосовується модель напівсамостійної служби доходів і зборів з наглядовим органом.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Виноска 8. Приклади моделей врядування для податкових служб [1]

Структурна модель	(у відсотках) ОЕСР	ЄС	Приклади (серед країн-членів ОЕСР, ЄС та інших країн)
1. Одне або кілька управлінь Міністерства фінансів	33	39	Австрія, Бельгія, Чехія, Данія, Естонія, Франція, Нідерланди, Польща, Швейцарія
2. Єдиний напівсамостійний орган	44	46	Австралія, Бразилія, Фінляндія, Греція, Угорщина, Ісландія, Ірландія, Японія, Корея, Латвія, Малайзія, Норвегія, Румунія, Росія, Словаччина, Словенія, Південно-Африканська Республіка, Іспанія, Швеція
3. Єдиний напівсамостійний орган з наглядовою радою	15	11	Аргентина, Болгарія, Канада, Колумбія, Кенія, Мексика, Перу, Сінгапур, Південно-Африканська Республіка, Швеція, Велика Британія.

Джерела інформації: ОЕСР (2013) та доповіді МВФ.

[1] Сума процентних часток по ОЕСР та ЄС не становить 100 відсотків: у деяких країн, що входять до складу цих організацій, податкові служби діють за іншими моделями, для яких є характерною більш розподілена структура, в якій адміністрування доходів і зборів здійснюється іншими міністерствами.

D. Адміністрації доходів і зборів

93. **Утворення Адміністрації доходів і зборів (АДЗ) обґрунтовується міркуваннями, головним чином, ефективності та результативності її роботи:** 1) така Адміністрація як єдиний орган може зосередити свої зусилля на виконанні єдиного завдання; 2) будучи самостійною, ця організація має змогу керувати власними справами так, як заведено у сфері бізнесу, без політичного впливу на повсякденну діяльність; 3) будучи вільною від обмежень, що накладаються системою державної служби, вона має змогу залучати, утримувати (або звільняти) та мотивувати своїх працівників заради досягнення більш високих показників.

94. **Дослідження МВФ указують на певні приводи занепокоєння: від сумнівів у результативності до необхідності долати корупцію на верхніх щаблях при ухваленні рішень про утворення АДЗ.** Ранжирування таких міркувань було

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

проведене Кіддом та Кренделлом (Kidd and Crandall, 2006), а його результати представлено у виносці 9[24]:

Виноска 9. Причини утворення Адміністрації доходів і зборів

Важливість	Причина	Середній рейтинг
1	Низка ефективність адміністрування податків та низькі рівні дотримання податкового законодавства	1,80
2	Потреба в каталізаторі для здійснення більш широкої реформи адміністрування доходів і зборів (модернізація діяльності, підвищення рівня автоматизації, впровадження комплексних та функціональних структур).	2,73
3	Перешкоди, обумовлені незадовільністю політики управління персоналом державної служби (наймання на роботу, оплати праці, просування по службі, навчання, дисципліни)	2,90
4	Незадовільні комунікація та обмін даними між існуючими службами доходів і зборів (наприклад, щодо податків з доходу, податків з продажу, митної служби)	4,21
5	Бажання створити «острівці майстерності» в державному секторі	4,54
6	Почуття втручання з боку політиків/міністерств	4,55
7	Високі рівні корупції	4,67

95. **Дослідження, проведені для оцінки успішності або неуспішності моделі «Адміністрації доходів і зборів», не дозволили дійти однозначних висновків щодо загального впливу моделі на ефективність і результативність діяльності органу доходів і зборів.** Мають місце певні проблеми з даними, і не завжди існує можливість установити причинно-наслідковий зв’язок між змінами в якості роботи та самою моделлю. Ефективна реалізація моделі вимагає різних рівнів підтримки (наприклад, налагодження добрих стосунків з Мінфіном, лідерство з боку вищого керівництва, запровадження політики по роботі з персоналом, спрямованої на досягнення високих показників і вжиття відповідних заходів у випадку низьких показників). Попри це, багато країн, котрі запровадили цю модель, вважають її каталізатором реформування. У роботі Кідда та Кренделла (Kidd and Crandall, 2006) відзначено:

> *«Попри брак явних підстав для утворення адміністрації доходів і зборів, країни, котрі взяли на озброєння цю концепцію, вважають, що саме ця*

[24] Kidd, Crandall. IMF Working Paper. *Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success and Failure* («Адміністрації доходів і зборів: питання та проблеми оцінки їх успіхів та невдач») May 2006.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

модель урядування зробила суттєвий внесок у здійснення реформ та підвищення показників діяльності».

E. Характеристики моделі врядування службою доходів і зборів в Україні

96. **Державна фіскальна служба (ДФС), яку пропонується утворити, зберігає певні характерні риси об’єднаного напівсамостійного органу.** До її складу входять податкова служба, митна служба та податкова міліція[25].

97. **В Україні на даний час не існує належної моделі управління службою доходів і зборів, котра забезпечувала б ефективне дотримання законодавства в цій сфері та досягнення цілей у фіскальній сфері.** Місія відзначає, що схема врядування ДФС досі розглядається. Проект Положення про ДФС Кабінетом Міністрів України наразі не затверджений. Виходячи зі свого розуміння змісту Положення, Місія вважає, що в Україні мають місце недоліки врядування структурного характеру, насамперед, за такими напрямками:

a. *Високі рівні корупції:* довіра громадськості до служби доходів і зборів стала значно слабшою внаслідок публічного викриття податкового шахрайства, яке призвело до присвоєння державних доходів за участю попереднього політичного керівництва та керівництва служби доходів і зборів. Місія одержала інформацію про те, що в минулому існувала можливість «купівлі» керівних посад та посад спеціалістів адміністрації доходів і зборів в обмін на значні суми коштів. Широко були поширені змови всередині служби доходів і зборів, спрямовані на приховування незаконної діяльності.

b. *Надмірна складність законів і нормативних актів:* правова база діяльності служби доходів і зборів вважається незрозумілою, а її тлумачення судами є непослідовним. Повноваження податкової служби, передбачені законами, по ключових бізнес-процесах (нарахування, збирання, облік, сплата, аудит, оскарження тощо) є загалом слабкими або неповними (зокрема, повноваження у сфері стягнення податкових боргів).

c. *Змішані мандати:* чинний мандат ДФС, яку пропонується утворити, включає в себе функціональні сфери діяльності, котрі не повинні належати до основних обов’язків такої служби, причому служба доходів і зборів

---

[25]Проект Положення про Державну фіскальну службу передбачає утворення колегії у складі вищих посадових осіб для координації діяльності трьох органів ДФС — і хоча Положення передбачає участь у діяльності колегії інших осіб, її мандат не передбачає запровадження підзвітності служби перед колегією згідно з моделлю «адміністрації доходів і зборів», описаною вище.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

повинна відігравати другорядну або підтримуючу роль при здійсненні повноважень Мінфіном (наприклад, у сфері розробки податкової та митної політики, розробки законодавства з питань доходів і зборів, а також прогнозування доходів і зборів на основі макроекономічних прогнозів) та котрі вимагають роз'яснень, оскільки зазвичай вони не мають відношення до адміністрування податків національного рівня (наприклад, контроль за здійсненням розрахунків в іноземній валюті). Рівень підзвітності перед Мінфіном є незрозумілим.

d. *Недостатня самостійність:* рівень самостійності є недостатнім у таких сферах, як визначення внутрішньої структури, стандарти діяльності, строк повноважень керівника ДФС та управління персоналом. За основний стандарт оцінки показників діяльності служба доходів і зборів приймає безсистемні показники планових доходів. Зміни у внутрішній структурі вимагають узгодження з Міністерством фінансів України (Мінфіном). Гнучкість у сфері залучення, звільнення та оплати праці персоналу є недостатньою. Керівник ДФС не призначається на фіксований термін: Кабінет Міністрів України призначає його та звільняє його з посади за поданням Прем'єр-міністра України.

e. *Надмірна чисельність персоналу служби:* бізнес-процеси потребують масштабної оптимізації. Місія ДБП (2010 рік) відзначала, що загальна чисельність персоналу служби доходів і зборів, включаючи її *обласні органи*, котрі здійснюють нагляд над діяльністю в податковій сфері, а також розмір мережі підрозділів служби є непропорційно високими в порівнянні з кількістю платників податків. Існує потреба в масштабному скороченні персоналу, але цьому заважає чинне законодавство. Необхідно змінити правовий статус місцевих податкових органів так, щоб їх було підпорядковано органам обласного рівня та було спрощено порядок їх закриття. Необхідно буде скоротити близько 30% працівників.

f. *Фрагментованість обов'язків податкової служби:* немає єдиної посадової особи (заступника голови), який ніс би відповідальність за організацію діяльності податкової служби без політичного впливу (зараз служба має заступників голови, які відповідають за діяльність податкової міліції та митної служби, але не податкової служби; а голова координує діяльність усіх трьох служб).

g. *Нечітке визначення повноважень щодо діяльності на місцевому рівні:* немає ясності щодо рівня повноважень центрального апарату ДФС по відношенню до мережі територіальних підрозділів, що є критичною складовою ефективного управління. Підтвердження потребує рівень дискреційних повноважень, які мають керівники територіальних підрозділів з питань розподілу ресурсів і які можуть не узгоджуватися з настановами центрального офісу.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

98. **На думку місії навряд чи вдасться оптимізувати фіскальні зобов'язання у сферах податкових надходжень та забезпечення дотримання податкового законодавства, якщо нинішня структура врядування служби доходів і зборів України залишиться незмінною.** Малоймовірним є відновлення довіри громадськості до ДФС, яку пропонується утворити. Крім того, відсутня можливість значного скорочення її персоналу.

99. **Існуючі схеми роботи, які пропонуються для новоутвореної ДФС, не можуть стати основою для «квантового стрибка», необхідного для виправлення ситуації.** У ділових колах склався консенсус щодо необхідності демонтажу існуючого апарату збирання доходів і зборів. *З огляду на це урядові пропонується надати принципову згоду на впровадження нової схеми управління діяльністю служби доходів і зборів.*

F. Рішення, які необхідно ухвалити

100. **До кінця серпня 2014 року уряд має представити свій план реформування служби доходів і зборів (ухвалити рішення щодо схеми управління ДФС як напівсамостійним державним органом або щодо утворення «адміністрації доходів і зборів»).** Необхідно також розробити графік виконання цього рішення, що передбачав би початок діяльності нової організації з 1 липня 2017 року. План має містити:

- Оцінку розглянутих варіантів та обґрунтування зробленого вибору.
- Огляд потенційних потреб у внесенні змін у законодавство.
- Організаційну структуру, що пропонується.
- Огляд питань, пов'язаних зі здійсненням перетворень, включаючи попередні прогнози первинного обсягу скорочення персоналу, а також підходів до кадрового забезпечення нової служби доходів і зборів.
- Стратегію комунікації.

101. **Першим кроком має стати призначення нового заступника керівника Міндоходів, що відповідатиме винятково за адміністрування податків.** Брак цієї посади в чинній організаційній структурі ДФС є її найбільшою вадою. Новопризначений заступник відіграватиме критично важливу роль у налагодженні управління діяльністю служби доходів і зборів.

102. **Ми усвідомлюємо політичні та інші ризики, пов'язані зі здійсненням інституційних реформ.** Зокрема, рівень політичної підтримки реформ може бути непевним. Існують ризики затримок у здійсненні змін через недостатню спроможність самої служби; має місце потреба в ухваленні дуже делікатних рішень у сфері роботи з персоналом, які передбачають масштабне скорочення персоналу та переведення осіб,

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

що знову будуть прийняті на роботу, в нову службу; існує ймовірність несприятливих нетривалих змін у доходах у зв’язку з падінням продуктивності праці персоналу в перехідний період, що може супроводжуватися втратою низки ключових працівників; крім того, можуть мати місце певні проблеми у сфері інформатизації та забезпечення офісними приміщеннями, розв’язання яких вимагатиме значного часу.

103. **Інституційні реформи вимагатимуть наявності лідерів зі знаннями експертів та підтримки з боку інших досвідчених організацій.** Міжнародний досвід указує на можливість здійснення інституційних реформ за таких умов:

- ✓ Повна політична підтримка — сильне прагнення до здійснення реформ та ухвалення чітких рішень щодо напрямків реформування, і раннє виділення необхідних ресурсів.
- ✓ Стабільність керівництва організації.
- ✓ Сучасне управління проектами з відповідною схемою управління, керівним комітетом проекту, спеціалізованими робочими групами та ретельний контроль з боку вищого керівництва.
- ✓ Результативна комунікація з усіма заінтересованими особами, включаючи асоціації бухгалтерів, професіональних працівників інших сфер та асоціації персоналу, торгові палати та лобістські групи.
- ✓ Наявність комплексних стратегій роботи з персоналом та його навчання.

104. **Строки реалізації інституційних реформ такого масштабу становлять не менше двох років з моменту ухвалення відповідних законодавчих актів.** Місія надала представникам органів влади публікації, в яких висвітлено кроки, необхідні для створення самостійного державного органу[26]. Строки здійснення реформ були різними в приблизно 40 країнах, котрі здійснювали її протягом останніх 25 років, і залежали від обраної для реформування моделі. Загалом, відмова від надмірного розтягування періоду реалізації реформ має певні переваги з точки зору адміністрування та зниження рівня ризику. Слід орієнтуватися не більш ніж на два роки з моменту ухвалення відповідного законодавства.

105. **Загалом проект з утворення напівсамостійного органу складатиметься з двох основних фаз, котрі можуть реалізовуватися одночасно: (1) законодавчої фази та (2) фази забезпечення готовності.** Законодавча фаза передбачає ухвалення критично важливих рішень у сфері державної політики, зокрема, щодо рівня

---

[26] Див. William Crandall and Maureen Kidd: *A Tool-Kit for Implementing A Revenue Authority.* («Інструментарій створення адміністрації доходів і зборів»).

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

самостійності, схеми врядування, підзвітності, обсягу повноважень, а також здійснення розробки проектів законодавчих актів і перехідних положень, зокрема, щодо початкового кадрового забезпечення новоутвореної організації. Фаза забезпечення готовності передбачає опрацювання організаційної структури, описів посад (посадових інструкцій) та заяв щодо підзвітності, політики роботи з персоналом, а також розробку інших положень і практичних методів у сфері управління.

Рекомендації

- Оголосити майбутню модель управління адмініструванням доходів до 31 серпня 2014 року й розпочати підготовку до початку діяльності нової служби з 1 липня 2017 року.

- Призначити нового заступника керівника ДФС, що відповідатиме за адміністрування податків, до кінця серпня 2014 року.

V. Технічна допомога

106. **Міндоходів потребуватиме технічної допомоги в реалізації запланованих реформ.** Міністерство закордонних справ, торгівлі та розвитку Канади погодилося профінансувати програму технічної допомоги (ТД) Україні, яку надаватиме МВФ. Загальна мета програми полягає у відновленні макроекономічної стабільності та закладенні підвалин для стійкого та справедливого зростання в Україні. У цих загальних рамках запропонована ТД у фіскальній сфері має на меті підтримання зусиль з реформування фіскальної сфери, забезпечення стійкості діяльності фіскальної служби та приведення інститутів і практики діяльності у відповідність до міжнародних стандартів. ТД, що пропонується у фіскальній сфері, складається з трьох компонентів: реформування управління видатками, консультування з питань податкової політики та реформування податкової служби. Запропонована ТД у фіскальній сфері надаватиметься в період з травня 2014 року по квітень 2016 року, причому на решту 2016 року та 2017 рік уже передбачено додаткову ТД, джерела фінансування якої наразі не визначено.

107. **Компонент реформування податкової служби передбачає застосування поступового підходу до реформування та пріоритетність реалізації деяких заходів короткострокового характеру.** До нагальних заходів, які було визначено в рамках діагностичної роботи, проведеної цією місією, при здійсненні яких Міндоходів, як очікується, матиме змогу скористатися з адресної ТД та технічних консультацій належать погашення податкового боргу, придатного для погашення, реформування системи розв’язання спорів, розвиток системи забезпечення дотримання вимог законодавства щодо ЄСВ та зміцнення аудиту. Програма технічної допомоги спочатку буде орієнтована на роботу за напрямками, окресленими вище.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

108. **У середньостроковій перспективі за компонентом реформування податкової служби вестиметься також робота з усунення інституційних та організаційних перешкод на шляху реформування.** Ця друга хвиля більш докорінного реформування податкової служби залежатиме від наявності підтверджень реального здійснення реформи у 2014-2015 роках. Ці реформи, заплановані на більш довгострокову перспективу, будуть спрямовані на утворення сильної штаб-квартири податкової служби; забезпечення достатньої самостійності податкової служби в ухваленні оперативних рішень та оптимізації мережі місцевих підрозділів.

109. **Цей проект буде побудований на основі повного набору схем надання технічної допомоги.** Після цієї первинної діагностичної місії здійснюватиметься надання підтримки за пріоритетними напрямками силами короткострокових експертів (КСЕ) та у формі візитів для моніторингу досягнутого поступу та надання додаткових рекомендацій щодо ключових операцій у податковій сфері протягом 2014-2015 років. На другому році реалізації програми (у 2015-2016 роках) контрольна місія працівників ДБП проведе повторну оцінку стану реформування й надасть додаткові рекомендації. Якщо поступ виявиться задовільним, то на другому році за програмою може бути закріплений постійний радник для надання допомоги в управлінні реалізацією середньострокових інституційних реформ. Цей радник здійснюватиме координацію діяльності з іншими партнерами та сприятиме реалізації інституційних реформ більш комплексного характеру. Візити КСЕ та інших працівників триватимуть протягом другого року реалізації проекту. Вони охоплюватимуть ключові напрямки роботи у податковій сфері та здійснюватимуться для надання детальних рекомендацій щодо структурних реформ.

110. **Реалізація цієї програми ТД координуватиметься з іншими активними партнерами у сфері розвитку.** ТД буде інтегрована в основну діяльність МВФ у рамках програми МВФ для України й координуватиметься з діяльністю інших надавачів ТД для уникнення дублювання та зміцнення синергетичного ефекту. Світовий банк та GIZ надають у даний час підтримку Міндоходів; з огляду на це, вся діяльність з ТД повинна буде координуватися з цими організаціями та передбачатиме часту взаємодію з ними. У даний час підтримка з боку Світового банку зосереджена у сфері цінової та податкової політики. Окрім підтримки навчальних поїздок у Німеччину для ознайомлення з практикою діяльності провідних податкових органів GIZ надає технічні консультації з певних аспектів трансфертного ціноутворення. Представники GIZ вказали на бажання організації надавати підтримку в подальшій реструктуризації організаційної структури. Управління технічної допомоги Міністерства фінансів США (УТД) також висловило свою заінтересованість у наданні підтримки Міндоходів у здійсненні реформ за пріоритетними напрямками, визначеними цією місією; УТД також розгляне можливість фінансування діяльності майбутнього постійного радника.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

111. **У таблиці 16 представлено план надання ТД, спрямований на реалізацію пріоритетних завдань проекту на 2014-2015 роки.** Програма візитів КСЕ доповнюватиметься візитами працівників ДБП для оцінки досягнутого поступу та надання додаткових рекомендацій. Візити КСЕ мають на меті надати Міндоходів підтримку в реалізації пріоритетних завдань, причому під кожний візит КСЕ опрацьовуватиметься детальне технічне завдання.

112. **План надання ТД на 2015-2016 фінансовий рік буде розроблено з урахуванням поступу у сфері реформування, досягнутого на першому році реалізації проекту.** Його мета полягатиме в наданні податковій службі підтримки у здійсненні більш масштабної реструктуризації та реформи врядування, зміцненні роботи з забезпечення дотримання вимог законодавства про ЄСВ та розробці програми по роботі з заможними фізичними особами. Підтримка за цими напрямками надаватиметься у формі місій зі штаб-квартири, візитів працівників та не більш ніж 10 візитів КСЕ.

Таблиця 16. Заплановані ресурси для надання технічної допомоги з боку МВФ (2014-2015 фінансові роки)

Пріоритетний напрямок	Заплановані заходи з ТД	Вид ТД	Строки, що пропонуються
Робота з великими платниками податків	Підтримка в переведенні всіх великих платників податків на обслуговування в СДПІ ОВП	Візит КСЕ 1 × 14 днів	жовтень 2014 року
Робота з великими платниками податків	Підтримка в переведенні всіх великих платників податків на обслуговування в СДПІ ОВП	Візит КСЕ 1 × 14 днів	Лютий 2015 року
Робота з великими платниками податків	Надання підтримки в удосконаленні методик та підвищенні якості перевірок великих платників податків	Візит КСЕ 1 × 14 днів	Березень - квітень 2015 року
Дотримання вимог законодавства щодо податків на фонд оплати праці	Рекомендації щодо зміцнення роботи з забезпечення виконання вимог законодавства про єдиний соціальний внесок та інші податки на фонд оплати праці (реєстрацію, декларування, перевірки)	Візит КСЕ 1 × 14 днів	жовтень 2014 року
Дотримання вимог законодавства щодо податків на фонд оплати праці	Контрольний візит з питань зміцнення роботи з забезпечення виконання вимог законодавства про єдиний соціальний внесок та інші податки на фонд оплати праці	Візит КСЕ 1 × 14 днів	Березень 2015 року
Стягнення боргу	Надання підтримки для підвищення якості повернення боргів — програма по роботі з великими боржниками та перевірка функціонування системи розстрочення боргів	Візит КСЕ 1 × 14 днів	Листопад/грудень 2014 року
Врегулювання спорів	Підтримка в удосконаленні внутрішньої системи врегулювання спорів в адміністративному порядку	Візит КСЕ 1 × 14 днів	Квітень 2015 року
Загальні питання	Контроль поступу та надання поточних рекомендацій	Візит працівників Департаменту 2 × 5 днів	Листопад 2014 - березень 2015 рр.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Додаток 1. Україна: підбірка даних щодо податкового боргу

Таблиця А1. Непрострочений борг у розрізі строків погашення на 1 січня 2014 року

(млн грн.)

	ППП		ПДФО		ПДВ		Усього	
	Кількість	Обсяг	Кількість	Обсяг	Кількість	Обсяг	Кількість	Обсяг
До 1 року	14 340	1 633,3	18 977	150,4	18 268	2 650,3	204 500	5 456,2
1-2 роки	14 201	1032,1	14 377	205,8	13 958	2 119,6	147 309	4 425,6
Більше 2 років	17 682	1 789,5	12 945	377,3	18 207	4 054,3	132 826	8.154.0
Усього	**46 263**	**4 454,9**	**46 299**	**733,5**	**50 433**	**8 824,3**	**484 635**	**18 035,8**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

Таблиця А2. Огляд боргів великих платників податків

(млн грн.)

	Загальний обсяг податкового боргу	у тому числі: ППП	ПДФО	ПДВ	Інші податки
Податковий борг на 1 січня 2013 року	1 340,0	223,0	0,5	824,8	291,6
Новий борг	229,1	76,4	0	148,0	4,7
Погашені обсяги	1 846,4	825,4	0,1	699,1	321,8
Списаний податковий борг	143,9	82,1	0	57,6	3,9
Податковий борг на 31 грудня 2013 р.	764,8	235,0	0,5	460,7	68,5
Податковий борг, що може бути стягнутий	262,6	74,6	0	153,1	35,0
Безнадійний податковий борг	502,3	160,4	0,5	307,7	33,7

Джерело: Міністерство доходів і зборів України, Центральний офіс СДПІ ОВП

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Таблиця А3. Непрострочений борг великих платників податків у розрізі строків погашення (на червень 2014 року)

(млн грн.)

Строки погашення податкового боргу	ППП	ПДФО	ПДВ	Інші податки	Усього
До 3 місяців	336,2	0,0	615,9	140,5	1092,6
Від 3 до 6 місяців	88,2	0,0	11,9	2,3	102,4
Від 6 до 12 місяців	43,3	0,0	102,1	4,3	149,7
1-2 роки	83,9	0,0	18,6	10,5	113
Більше 2 років	153,7	0,5	390,2	86,5	630,9
Усього	**705,3**	**0,5**	**1 138,7**	**244,1**	**2 088,6**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Додаток 2. Україна: аналіз самозайнятих осіб, які задекларували дохід у 2013 році

Задекларований чистий річний дохід (грн.) за 2013 рік	Кількість приватних підприємців (Додаток 5, розділ 7 до Податкової декларації про майновий стан і доходи)	Кількість незалежних самозайнятих осіб (Податкова декларація про майновий стан і доходи, розділ IV, рядок код 06), у тому числі:				
		Кількість декларацій, у яких рядок 06 розділу IV не дорівнює 0	Нотаріуси	Адвокати	Судові експерти	Арбітражні керуючі
<0	386	114	33	42	0	12
< 19 999	71 622	5 798	1 154	3 719	5	151
від 20 000 до 39 999	6 089	1 050	733	205	0	14
від 40 000 до 59 999	1 486	590	498	42	0	7
від 60 000 до 79 999	654	482	424	19	0	7
від 80 000 до 99 999	379	324	290	11	0	1
від 100 000 до 149 999	580	600	546	16	0	1
від 150 000 до 199 999	278	377	350	2	0	1
від 200 000 до 249 999	146	253	237	3	0	1
від 250 000 до 299 999	114	161	148	5	0	0
від 300 000 до 399 999	147	213	199	2	0	0
від 400 000 до 599 999	154	220	205	8	0	0
від 600 000 до 799 000	61	101	94	3	0	1
від 800 000 до 999 000	51	61	58	0	0	1
Більше 1 млн	134	150	143	1	0	0
Усього	**82 281**	**10 494**	**5 112**	**4 078**	**5**	**197**

Джерело: Міністерство доходів і зборів України

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Додаток 3. Міжнародне порівняння процесів оскарження

Країна	Оскарження в адміністративному			Оскарження в судовому	
	Чи є обов'язковим оскарження в	Строк подання скарги	Частка оскаржуваної суми податку,	Строк подання скарги	Чи може платник податків одночасно подати скаргу на
Австралія	Так	28 днів	50%	60 днів	Так
Бельгія	Так	180 днів	100%*	90 днів	Так
Болгарія	Так	14 днів	не зазначено	30 днів	Так
Кіпр	Так	30 днів	не зазначено	45 днів	Так
Данія	Так	90 днів	100%*	90 днів	Так
Естонія	Ні	30 днів	100%*	не	Так
Фінляндія	Так	5 років	не зазначено	5 років	Так
Франція	Так	60-180 днів	100%*	60 днів	Так
Німеччина	Так	30 днів	100%*	30 днів	Так
Греція	Ні	60 днів	25%*	60 днів	Так
Угорщина	Так	30 днів	не зазначено	30 днів	Так
Ірландія	Так	30 днів	75-80%	30 днів	Так
Італія	Н. д.	н. д.	не зазначено	60 днів	Ні
Латвія	Так	30 днів	не зазначено	30 днів	Так
Литва	Так	дані	не зазначено	20 днів	Так
Люксембург	Так	90 днів	100%*	90 днів	Так
Мальта	Так	30 днів	не зазначено	30 днів	Так
Нідерланди	Не зазначено	45 днів	ні	45 днів	Так
Норвегія	Так	21 день	не зазначено	180 днів	Так
Польща	Так	14 днів	100%*	30 днів	Так
Румунія	Н. д.	30 днів	не зазначено	180 днів	Ні
Словаччина	Н. д.	15 днів	не зазначено	оскарженн	Ні
Іспанія	Так	30 днів	100%*	60 днів	Так
Швеція	Ні	5 років	не зазначено	5 років	Так
Швейцарія	Так	30 днів	не зазначено	30 днів	Так
Туреччина	Так	до/після	не зазначено	30 днів	Так
Велика	Ні	30 днів	100%*	30 днів	Так
Сполучені	Ні	30 днів	ні	90 днів	Так

Джерела інформації: МВФ та ОЕСР.

* Хоча закон передбачає сплату оскаржуваної суми податку в повному обсязі, податковий орган може своїм рішенням відмовитися від неї в повному або частковому обсязі за наявності доказів складного фінансового стану (банкрутство, відновлення платоспроможності тощо). У таких випадках податковий орган може вимагати надання активів у заставу.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Додаток 4. Україна: поступ у реалізації зобов'язань за Угодою «стенд-бай» щодо відшкодування податку на додану вартість

Зобов'язання	Поступ станом на червень 2014 року
Впровадження системи автоматичного відшкодування ПДВ для платників податків з низьким рівнем ризику без перевірки попередніх платежів або перевірки вимог про відшкодування до 30 червня 2014 року	Для виконання зобов'язання необхідно внести зміни в Податковий кодекс України. Щодо всіх автоматичних відшкодувань досі проводяться, як мінімум, камеральні перевірки. Робоча група з питань ПДВ опрацьовує нові критерії надання права автоматичного відшкодування, в тому числі, платникам податків з низьким рівнем ризику без попередньої перевірки або аудиту
Відновити публікацію відомостей про обсяги вимог про відшкодування ПДВ, незадоволені вимоги та здійснення розрахунків (у тому числі, про суми, що відшкодовуються автоматично), і про заборгованість до 30 червня 2014 року	Державна казначейська служба публікувала переліки платників ПДВ, які одержували відшкодування в травні та червні 2014 року.
Вивчити можливості модернізації систем інформатизації для управління таким відшкодуванням	Завдяки дуже високій частці звітності, що подається в електронній формі, усі вимоги про відшкодування ПДВ обробляються системами інформатизації, включаючи проведення камеральної перевірки.
Переглянути критерії відшкодування ПДВ, які пов'язують його з рівнем оплати праці у платника податків з метою безпосереднього розв'язання проблеми недодекларування заробітної плати	Для виконання зобов'язання необхідно внести зміни в Податковий кодекс України. Робоча група з питань ПДВ розробляє критерії, які передбачають зниження впливу критерію рівня зарплати у платника податків на можливість надання права на автоматичне відшкодування ПДВ. Водночас, цей критерій вважається соціально значимим і забезпечує певний вплив на рівень дотримання вимог податкового законодавства. Представники держави заявили про необхідність додаткового вивчення цього питання.
Забезпечити залучення всіх великих платників податків, яких обслуговують СДПІ ОВП до системи автоматичного відшкодування (для початку — тих великих платників податків, яких обслуговують СДПІ ОВП)	Великі платники податків мають право на автоматичне відшкодування за чинною системою, якщо вони відповідають критеріям.
Відповідно до Податкового кодексу України заборонити практику вимагання авансових платежів з ППП в обмін на відшкодування ПДВ — ДПС надасть відповідні інструкції всім податковим органам до 30 червня 2014 року	Було опрацьовано настанови щодо змісту таких інструкцій
Здійснити емісію державних облігацій у розмірі 16,7 млрд гривень для розв'язання проблеми накопичення непогашеної заборгованості з відшкодування ПДВ, що накопичилася до кінця 2013 року.	Було підготовлено відповідну постанову Кабінету Міністрів України та ухвалено рішення про виділення відповідного бюджетного ресурсу. Міндоходів проводило інвентаризацію заборгованості з відшкодування та здійснювало взаємодію з платниками податків. Зараз триває опрацювання заявок на облігації; за оцінками, сукупний розмір заявок про відшкодування становитиме 7 млрд гривень.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Додаток 5. Україна: окремі статистичні дані щодо податку на додану вартість, 2007-2014 роки

(млн грн.)

Дані, подані в представленій нижче таблиці, являють собою історичний огляд обсягів збирання ПДВ, декларацій про відшкодування ПДВ та відшкодування ПДВ. На сторінці 2 цього додатку представлено короткі спостереження щодо тенденцій, які спостерігаються у сфері відшкодування ПДВ

Стаття		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014[1]
	Дохід								
1	Надходження ПДВ	59 383	92 083	84 597	102 743	126 565	136 987	127 321	51 884
2	у т. ч. внутрішній ПДВ	36 548	45 016	45 927	53 637	76 175	81 342	84 225	34 300
3	у т. ч. ПДВ з імпорту [2]	41 703	81 475*	73 207*	73 342	93 168	101 604	96 544	35 613
4	У т. ч. відшкодування ПДВ	18 869	34 409	34 537	24236	42 779	45 959	53 448	18 029
	Статті повернення								
5	Задекларовані обсяги реалізації, що підлягають оподаткуванню	2 582 618	3 336 630	2 806 340	3 350 824	4 875 088	4 644 941	5 124 892	2 021 546
6	Обсяги реалізації за нульовою ставкою	252 350	338 853	385 897	362 537	410 526	355 210	362 926	171 391
7	Обсяги реалізації за загальною ставкою (20%)	2 338 028	3 023 567	2 524 798	2 740 978	3 653 118	3 450 901	3 949 072	1 491 496
8	Задекларовані обсяги реалізації, що не оподатковуються ПДВ	128 493	151 978	141 552	173 729	321 842	316 353	373 990	154 755
9	Сукупний заявлений податковий кредит за вхідним ПДВ	477 077	586 545	467 137	507 467	686 877	645 172	729 481	275 553
10	У т. ч. ПДВ на імпорт	39 670	73 910	62 101	63 465	90 444	85 045	90 184	35 451
11	у т. ч. ПДВ з операцій купівлі продажу на внутрішньому ринку		512 635	405 035	444 002	596 434	560 127	639 297	240 102
	Вимоги про відшкодування ПДВ								
12	Подані вимоги про відшкодування ПДВ	29 285	48 655	58 309	63 182	52 805	57 480	56 963	23 632
13	Вимоги про відшкодування не від експортерів	4 886	6 617	6 001	16 490	7 939	11 779	11 103	4 917
14	Вимоги про відшкодування на кінець року		12 786	21 812	11 114	4 598	3 428	6 945	13 166
15	% частка відшкодування ПДВ у податковому кредиті з вхідного ПДВ	6,1	8,3	12,5	12,5	7,7	8,9	7,8	8,6
	Реєстрація платників ПДВ								
16	Зареєстровано платниками ПДВ на 31 грудня	358 219	335 934	304 554	276 734	234 824	241 257	266 471	240 715

Джерела інформації: Міністерство фінансів України; Міністерство доходів і зборів України; власні розрахунки

[1] станом на 1 червня 2014 року (за даними податкових декларацій за період з грудня 2013 року по червень 2014 року)

[2] Міндоходів надало оновлені показники ПДВ на імпорт за 2007-2009 роки, але в цій таблиці зазначено первісні показники заради збереження логіки таблиці.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Після суттєвого збільшення у 2010 році сукупний обсяг вимог про відшкодування ПДВ у 2011 році скоротився і до 2013 року залишався нижчим від рівня 2010 року. Дані, представлені вище, чітко вказують на 2010 рік як своєрідний вододіл, що дозволяє висловити певні зауваження загального характеру:

- Процентна частка вимог про відшкодування ПДВ у загальному обсязі податкового кредиту з вхідного ПДВ різко скоротилася з 12,5% у 2010 році й залишається нижчою від 9% з 2011 року (див. рядок 15).

- Частка ПДВ на імпорт у складі податкового кредиту коливалася в межах від 97% у 2011 році до 84% у 2012 році. У 2013 році вона становила 93% (див. рядки 3 та 10).

- Досягнувши піка в розмірі 26% у 2010 році та зменшившись до 15% у 2011 році розмір вимог про відшкодування від неекспортерів не перевищував приблизно 20% сукупного розміру вимог, поданих за останні 2 роки. Розмір відповідних вимог коливався, однак у широких межах (див. рядки 12 та 13) [27].

- Після досягнення пікового значення в 11% у 2010 році частка обсягів реалізації продукції за нульовою ставкою у загальному обсязі реалізації, що підлягає оподаткуванню ПДВ, залишалася на рівні близько 8% (див. рядки 5 і 6).

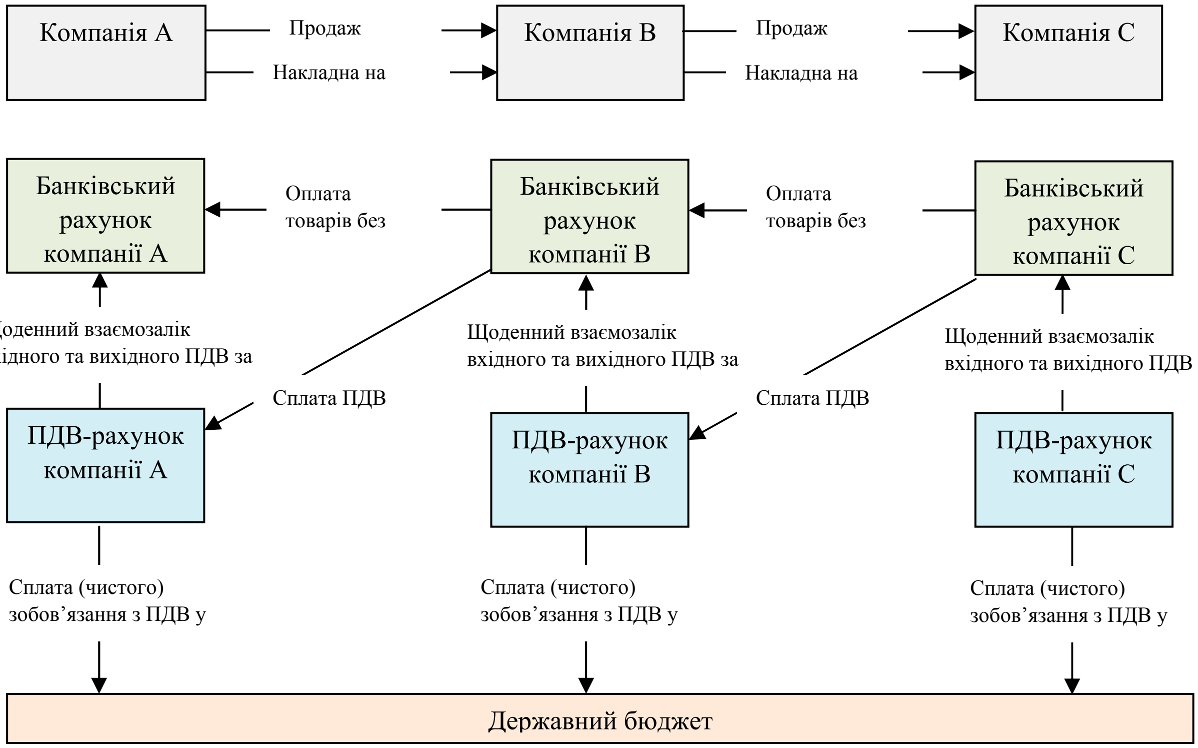
[27] Вимоги про відшкодування ПДВ від неекспортерів зросли у 2010 році на 175%, знизились на 52% у 2011 році, зросли на 48% у 2012 році та, врешті-решт, знизились у 2013 році на 6%.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

Додаток 6. Короткий опис пропозиції з впровадження спеціальних банківських рахунків для податку на додану вартість

Базовий приклад механізму функціонування системи ПДВ-рахунків, що пропонується (згідно з описами, наданими посадовими особами Міндоходів), представлено на рисунку 1 нижче.

Рисунок 1. Система спеціальних ПДВ-рахунків у банках



У цьому прикладі Компанія A продає товари Компанії B, котра потім продає товари Компанія C. Оплачуючи товари, що постачаються компанією A, компанія B здійснює два платежі: перший на ціну товарів без ПДВ, а другий у розмірі ПДВ, що підлягає сплаті з товарів. Сплата ПДВ компанією B вноситься на ПДВ-рахунок компанії A. У такому самому порядку компанія C оплачує товари, поставлені компанією B. При закритті звітного періоду за ПДВ компанії A, B та C можуть використати кошти, що зберігаються на їхніх ПДВ-рахунках, для сплати податкових зобов'язань з ПДВ, строк сплати яких настав.

Оскільки компанія B має змогу довести, що ПДВ, належний компанії A, було внесено на ПДВ-рахунок компанії A, то компанія B може бути впевнена в тому, що сплачену суму буде віднесено на кредит з вхідного ПДВ. Компанія C так само може бути

©International Monetary Fund. Not for Redistribution

впевнена у віднесенні на податковий кредит сум ПДВ, зарахованих на ПДВ-рахунок компанії В.

Українська сторона запропонувала проводити щоденний кліринг або взаємозалік за ПДВ-рахунками. Пропонується щодня «відшкодовувати» платникові податку весь сплачений вхідний ПДВ за наявності кредитового залишку. Ця пропозиція має на меті розв'язання проблеми блокування коштів на ПДВ-рахунках та їх втрати для бізнесу як обігових коштів, що має місце в інших системах. Якщо компанія А має лише вихідний ПДВ з реалізації, то вона не одержуватиме ніяких щоденних «відшкодувань», бо в неї не буде вхідного ПДВ для здійснення взаємозаліку.

Було надано пояснення, що якщо компанія С є експортером або платником податків з чистою позитивною позицією відшкодування, вона не матиме щоденного доступу до коштів, що зараховуються на її ПДВ-рахунок; таким платникам податків доведеться чекати до кінця податкового періоду і все одно подавати вимогу про відшкодування. Таким чином, як здається, експортери не одержать безпосередньої користі від цієї системи. Основна ідея полягає в тому, щоб забезпечити впевненість експортерів у віднесенні сплачених сум на кредит з вхідного ПДВ завдяки автоматичному підтвердженню розміру ПДВ, сплаченого ними за придбані товари на ПДВ-рахунки інших платників податку. Таке рішення покликане допомогти зменшити або ліквідувати чинні на сьогоднішній день вимоги про проведення документальних перевірок та аудитів перед відшкодуванням. Планується, однак, проводити автоматичне перехресне звіряння даних з усіх ПДВ-рахунків до виплати будь-яких відшкодувань.

©International Monetary Fund. Not for Redistribution