FEAO
FINANCIAL AND
ECONOMIC ANALYSIS
OFFICE IN THE VRU

# ПОДАТКИ І ЗБОРИ:

## сучасні тенденції та перспективи

КИЇВ
2019

# ПОДАТКИ І ЗБОРИ:
## СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

КИЇВ
2019

УДК 336.1/.2:352](477)
П44

П44 **Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи** / Вдовиченко А. М., Козоріз Л. О., Паскалова А. Г., Пірникоза П. В., Серебрянський Д. М., Сибірянська Ю. В., Стадник М. В.; [за заг. ред. В. М. Мазярчука]. – Київ: «ФОП Лопатіна О.О.», 2019. 392 с.

ISBN 978-617-7533-45-9

*У публікації досліджено особливості формування дохідної частини бюджету у межах розподілу податків та зборів між державним та місцевими бюджетами. Проаналізовано стан виконання планових показників доходів у розрізі їх складових на державному та місцевому рівнях. Вивчено фіскальне значення та ключові тренди в динаміці основних бюджетоутворюючих податків та єдиного соціального внеску у 2011-2018 роках.*

*Особливу увагу приділено аналізу Методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків. Акцент зроблено на отриманні незалежної експертної оцінки прогнозу ПДВ та акцизного податку на 2019-2021 роки у контексті визначення реалістичності планових податкових показників, що закладаються щорічно до держаного бюджету.*

*Видання розраховане на працівників міністерств і відомств, практиків, експертів, науковців, викладачів, студентів, аспірантів та широкого кола читачів, які мають інтерес до питань формування дохідної частини бюджету у проекції надходжень податків та зборів, а також практичного застосування законодавчо визнаних методичних підходів податкового прогнозування.*

УДК 336.1/.2:352](477)

Автори:
**Вдовиченко А. М.** (3.5);
**Козоріз Л. О.** (1.3; 3.1; 3.2; 3.4);
**Паскалова А. Г.** (2.1; 2.2);
**Пірникоза П. В.** (2.4; 2.5; 2.6);
**Серебрянський Д. М.** (3.5);
**Сибірянська Ю. В.** (1.2; 2.1; 2.2; 2.4; 2.5; 2.6);
**Стадник М. В.** (1.1; 1.3; 1.4; 1.5; 2.3; 2.7; 3.2; 3.3).
За загальною редакцією: **Мазярчука В. М.**
Літературний редактор: **Добоні М. І.**

# ЗМІСТ


## РОЗДІЛ І. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ БЮДЖЕТУ ..... 11

**1.1. ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ПОДАТКІВ МІЖ ДЕРЖАВНИМ ТА МІСЦЕВИМИ БЮДЖЕТАМИ ..... 12**

**1.2. ВИКОНАННЯ ДОХОДІВ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ В І ПІВРІЧЧІ 2014-2017 РОКІВ ..... 18**

*Загальні тенденції доходів зведеного бюджету в і півріччі 2014–2017 років ..... 18*

**СТРУКТУРНІ ЗМІНИ В ДОХОДАХ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ В І ПІВРІЧЧІ 2014–2017 РР. ..... 20**

*Зміни у співвідношенні між податковими та неподатковими надходженнями бюджету ..... 20*

*Зміни в структурі податкових надходжень зведеного бюджету... 21*

*Ступінь виконання річного плану за основними видами податків .. 23*

**ФІСКАЛЬНА РОЛЬ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У І ПІВРІЧЧІ 2014–2017 РР. ..... 24**

**ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКІВ У І ПІВРІЧЧІ 2014–2017 РР. ..... 27**

*Податок на додану вартість ..... 27*

*Податок на доходи фізичних осіб ..... 29*

*Податок на прибуток підприємств ..... 31*

*Акцизний податок ..... 33*

*Інші податки і збори ..... 36*

**1.3. ДОХОДИ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У 2018 РОЦІ ..... 38**

**РОЗПОДІЛ ДОХОДІВ МІЖ ДЕРЖАВНИМ ТА МІСЦЕВИМИ БЮДЖЕТАМИ . 38**

*Особливості формування дохідної частини Державного бюджету в 2018 році ..... 40*

*Виконання плану доходів Державного бюджету ..... 41*

*Виконання планових показників податкових надходжень у доходах Державного бюджету України ..... 42*

*Виконання помісячних планових показників за основними бюджетоутворюючими податками ..... 44*

*Виконання планових показників неподаткових надходжень та доходу від операцій з капіталом у доходах Державного бюджету України ..... 55*

*Зміна планових показників доходів Державного бюджету України .. 57*

**ВИКОНАННЯ ПЛАНУ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ..... 59**

*Виконання планових показників податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів ..... 60*

*Помісячні надходження ПДФО та місцевих податків до місцевих бюджетів ..... 63*

*Зміна планових показників доходів місцевих бюджетів ..... 65*

**1.4. ОЦІНКА ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ПРОЕКТУ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА 2019 РІК ..... 67**

**1.5. АНАЛІЗ ПЕРЕПЛАТ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ У 2017-2018 РОКАХ ..... 73**

*Переплати основних бюджетоутворюючих податків ..... 75*

*Переплати місцевих податків та зборів ..... 84*

**РОЗДІЛ ІІ. ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ОСНОВНИХ ПОДАТКІВ ТА СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ У 2011-2018 РОКАХ ..... 91**

**2.1 ОКРЕМІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ТА СПРАВЛЯННЯ ПДВ У 2011-2016 РОКАХ ..... 92**

*Динаміка сум ПДВ, сплачених великими платниками податків .. 92*

*Податкова заборгованість з податку на додану вартість ..... 95*

*Відшкодування податку на додану вартість платникам ..... 96*

*Тенденції надання пільг по ПДВ ..... 103*

*Бюджетна дотація по ПДВ для сільськогосподарських виробників .. 108*

**ВИСНОВКИ ..... 113**

**2.2. ТРЕНДИ В ДИНАМІЦІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У 2011-2016 РОКАХ ..... 115**

*Загальні тенденції надходжень податку на додану вартість.* 115

*Зміни в структурі надходжень податку на додану вартість..* 117

*Співвідношення динамік імпорту товарів та сум ПДВ, сплачених з імпорту ..... 120*

*Динаміки експорту товарів та сум бюджетного відшкодування ПДВ ..... 122*

*Тенденції сум щомісячних надходжень ПДВ протягом року ..... 123*

*Ставки податку на додану вартість в Україні та інших країнах .* 126

**ВИСНОВКИ..... 128**

**2.3. АНАЛІЗ СТАНУ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ У 2017 РОЦІ ТА СІЧНІ-ТРАВНІ 2018 РОКУ..... 130**

**2.4. ФІСКАЛЬНІ ТА СОЦІАЛЬНІ ЕФЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ..... 140**

*Структура надходжень податку на доходи фізичних осіб ..... 140*

*Оцінка соціальних та фіскальних ефектів податкової соціальної пільги..... 148*

*Оцінка впливу податкових реформ на рівень податкового навантаження на доходи громадян ..... 156*

**ВИСНОВКИ..... 159**

**2.5. ТРЕНДИ В ДИНАМІЦІ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В 2011-2016 РОКАХ ..... 161**

*Номінальні та реальні надходження ПДФО до зведеного бюджету України в 2011-2016 роках..... 164*

*Розподіл надходжень ПДФО між державним та місцевими бюджетами ..... 173*

**ВИСНОВКИ..... 178**

**2.6. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ У 2011-2016 РОКАХ ... 179**

*Динаміка номінальних та реальних надходжень податку на прибуток підприємств* ..... 180
*Динаміка надходжень ППП протягом року* ..... 181
*Структура надходжень податку на прибуток у 2011 – 2016 роках* ... 182
*Зміни в розподілі надходжень ППП між державним та місцевими бюджетами* ..... 183
*Роль великих платників податків у надходженнях ППП зведеного бюджету* ..... 184
*Зміни в співвідношенні ППП з ВВП та податковими надходженнями бюджету* ..... 186
*Динаміка переплат податку на прибуток підприємств* ..... 188
ВИСНОВКИ ..... 203

**2.7. ЄСВ У 2016–2018 РР.: НАДХОДЖЕННЯ, АДМІНІСТРУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ** ..... 205

*Особливості адміністрування та нарахування ЄСВ* ..... 206
*Опис Методики визначення індикативних показників та очікуваних надходжень сум ЄСВ* ..... 210
*Особливості представлення планових показників ЄСВ* ..... 212
*Результати виконання планових надходжень ЄСВ* ..... 215
*Аналіз надходжень ЄСВ за категоріями платників* ..... 217
ВИСНОВКИ ..... 221

**ДОДАТКИ** ..... 223

## РОЗДІЛ ІІІ. ПЕРЕДУМОВИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАТКОВОГО ПРОГНОЗУВАННЯ НА 2019-2021 РОКИ ..... 241

**3.1. АНАЛІЗ МЕТОДИК ПРОГНОЗУВАННЯ ОСНОВНИХ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧИХ ПОДАТКІВ** ..... 242

*Методика прогнозування надходжень ПДВ* ..... 243
*Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт) та із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт)* ..... 248

*Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб* ..... 253
*Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств* ..... 256

**ВИСНОВКИ** ..... 258

**3.2. ОЦІНКА ПРОГНОЗУ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ НА 2019-2021 РОКИ** ..... 260

**КЛЮЧОВІ ХАРАКТЕРИСТИКИ СКЛАДАННЯ ПРОГНОЗУ ПДВ** ..... 262

**ПРОГНОЗ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ ДО БЮДЖЕТУ – РОЗРАХУНОК ОФЕА** .... 265

*Прогнозування ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)* ..... 265
*З урахуванням змін у кон'юнктурі попиту (у т. ч. споживчого)* .. 266
*З урахуванням змін у кон'юнктурі інвестиційного попиту* ..... 267
*З урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості* .. 268
*Прогнозування ПДВ з увезених на територію України товарів* .. 269
*Прогнозування обсягів бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами* ..... 270

**ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ ДО БЮДЖЕТУ НА 2019-2021 РОКИ** ..... 272

**ПОРІВНЯННЯ ПРОГНОЗУ ОФЕА З РОЗРАХУНКАМИ МІНФІНУ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА 2019 РІК** ..... 274

*Бюджетне відшкодування ПДВ* ..... 275
*ПДВ з увезених на територію України товарів* ..... 278

**3.3. ОЦІНКА ПРОГНОЗУ НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ІЗ ВВЕЗЕНИХ В УКРАЇНУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ НА 2019-2021 РОКИ** ..... 280

*Прогноз надходжень АП із ввезених підакцизних товарів до бюджету на 2019–2021 рр. – розрахунок ОФЕА* ..... 281
*Прогнозування АП із ввезеного пального* ..... 284
*Прогнозування АП із ввезеної лікеро-горілчаної продукції* ..... 287
*Прогнозування АП із ввезеної виноробної продукції* ..... 291
*Прогнозування АП із ввезеного пива* ..... 293

*Прогнозування АП із ввезених тютюнових виробів* ..... 294
*Прогнозування АП із ввезеного спирту* ..... 296
*Прогнозування АП із ввезених транспортних засобів*..... 297
*Прогнозування АП із ввезених підакцизних товарів (продукції) на 2019–2021 рр.* ..... 298

ПОРІВНЯННЯ ПРОГНОЗУ ОФЕА З РОЗРАХУНКАМИ МІНФІНУ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА 2019 РІК ..... 299

**3.4. ОЦІНКА ПРОГНОЗУ НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ НА 2019-2021 РОКИ ..... 303**

*Специфіка складання прогнозу АП з вироблених в Україні підакцизних товарів* ..... 304
*Прогноз надходжень АП з вироблених в Україні підакцизних товарів до бюджету – розрахунок ОФЕА* ..... 308
*Розрахунок прогнозу АП з тютюнових виробів* ..... 309
*Розрахунок прогнозу АП з пального* ..... 311
*Розрахунок прогнозу АП з електричної енергії* ..... 312
*Розрахунок прогнозу АП з лікеро-горілчаної продукції*..... 313
*Розрахунок прогнозу АП з пива* ..... 314
*Розрахунок прогнозу АП з виноробної продукції* ..... 315

ПІДСУМКОВИЙ ПРОГНОЗ АП НА 2019 РІК ТА ЙОГО ПОРІВНЯННЯ З ПРОГНОЗОМ МІНФІНУ ..... 317

*Підсумковий прогноз ОФЕА на 2020–2021 рр.* ..... 318

**3.5. ФІСКАЛЬНІ НАСЛІДКИ ПРОГНОЗУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ВІТЧИЗНЯНИХ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ ..... 322**

*Огляд українського ринку тютюнових виробів та його динаміки* 323
*Оцінка фіскального значення акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів*..... 332
*Методика розрахунку акцизних надходжень з тютюнових виробів та фактори, що на них впливають* ..... 340
*Огляд методики міністерства фінансів України щодо прогнозування надходжень акцизного податку з тютюнових виробів*..... 345

*Основні фактори впливу на прогнозування акцизних надходжень з тютюнових виробів* ..... 215

*Розрахунок акцизних надходжень до державного бюджету України на 2017 рік в умовах зміни ставок акцизного податку* ..... 217

**ВИСНОВКИ** ..... 221

**ДОДАТКИ** ..... 223

# РОЗДІЛ І
## ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ БЮДЖЕТУ

# 1.1 ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ПОДАТКІВ МІЖ ДЕРЖАВНИМ ТА МІСЦЕВИМИ БЮДЖЕТАМИ

Податки – основне джерело наповнення бюджету на державному та місцевому рівнях. Завдяки податковим надходженням держава може виконувати покладені на неї функції та гарантувати виконання витратних статей бюджету України. Органи влади формують податкову систему, визначаючи тим самим економічні відносини між суб'єктами господарювання та державою.

Відповідно до п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України до загальнодержавних податків належать:

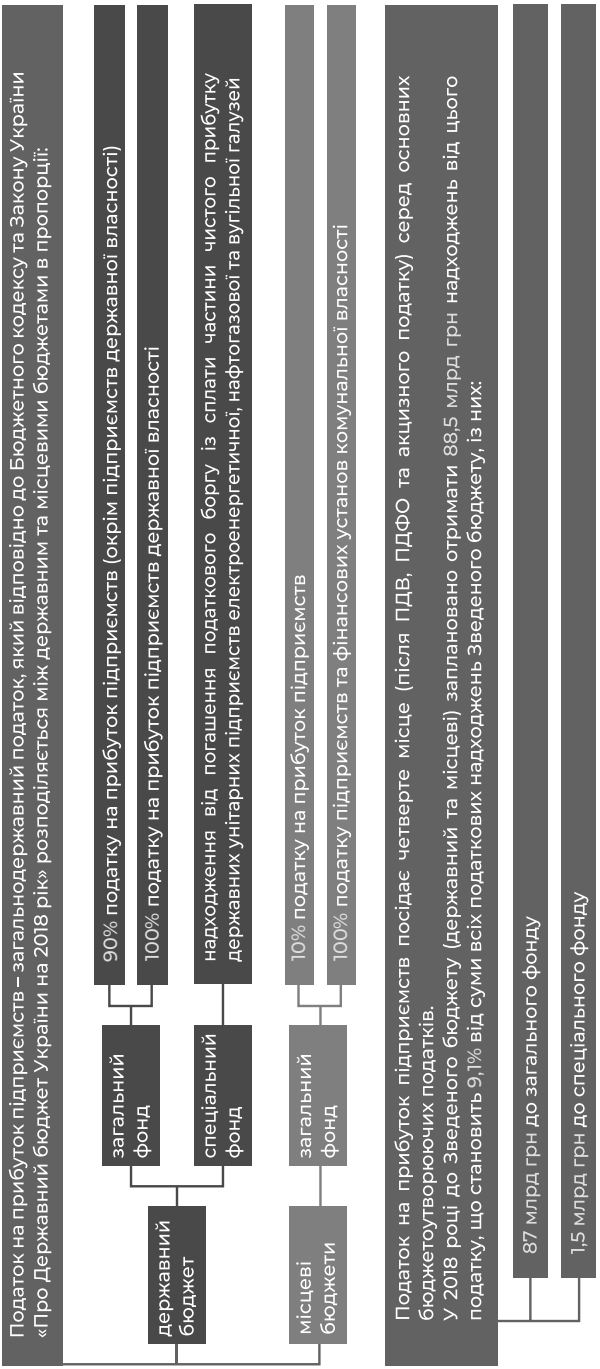
- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито.

Зважаючи на те, що в Україні існує дворівнева бюджетна система, загальнодержавні податки, відповідно до норм Бюджетного кодексу України, а в окремих випадках і Закону України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік, розподіляються між державним та місцевими бюджетами в законодавчо визначних пропорціях.

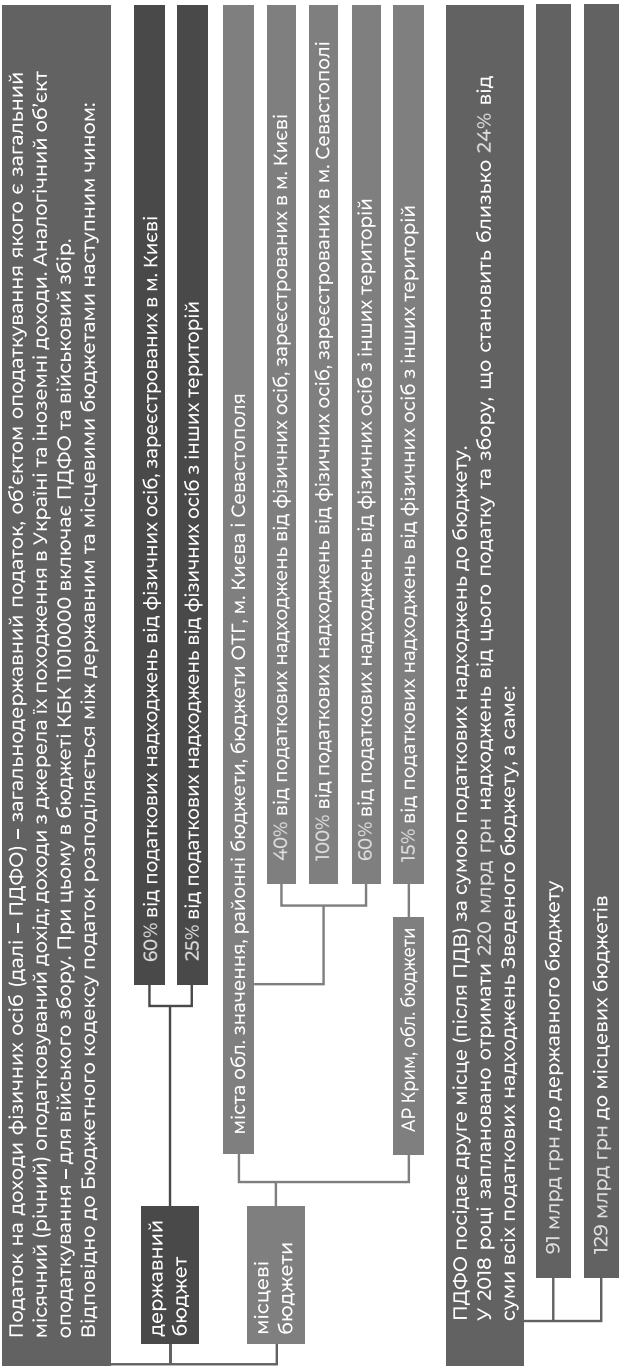
При цьому лише два загальнодержавні податки – ПДВ та мито – повністю зараховуються до Державного бюджету в таких пропорціях:

1. ПДВ: повністю зараховується до загального фонду Державного бюджету.
2. Мито:
    - до загального фонду – ввізне мито (окрім 50% ввізного мита за нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них), вивізне мито;
    - до спеціального фонду – 50% ввізного мита за нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них.

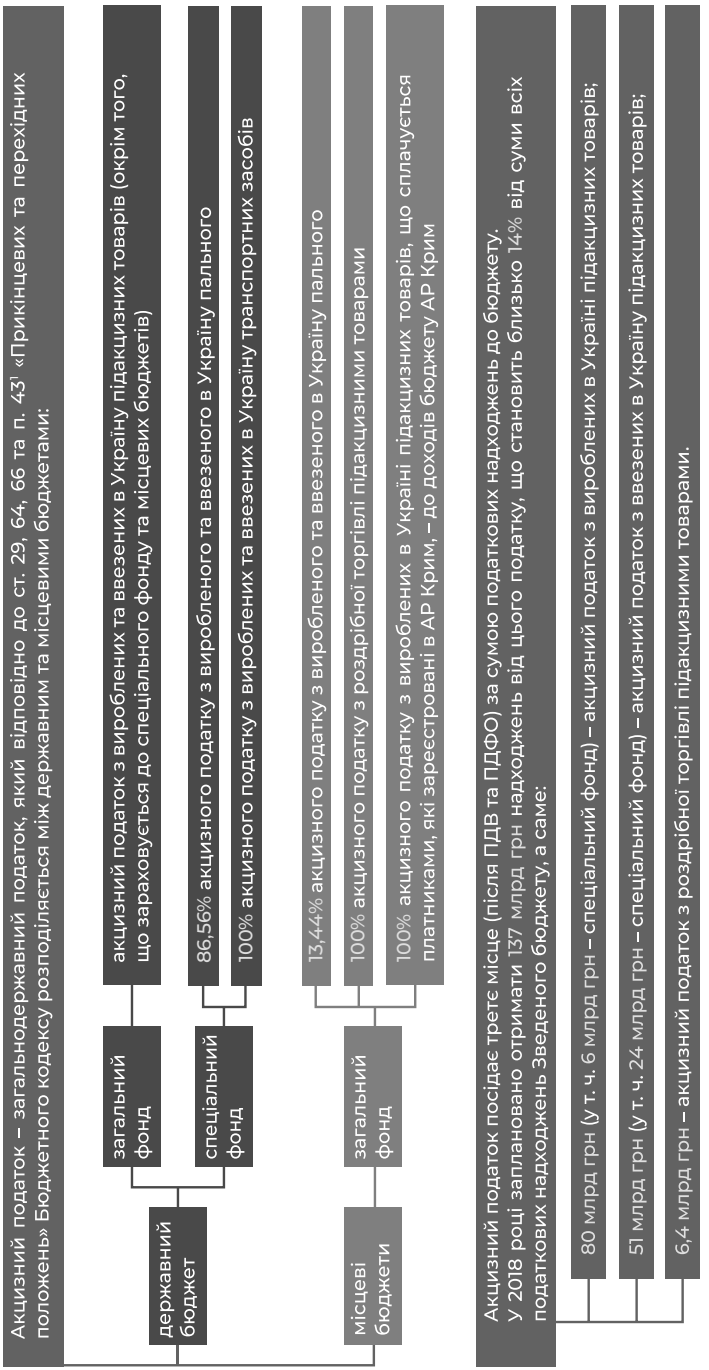
Розподіл інших загальнодержавних податків між державним та місцевими бюджетами наведено на рис. 1.1.1-1.1.5.



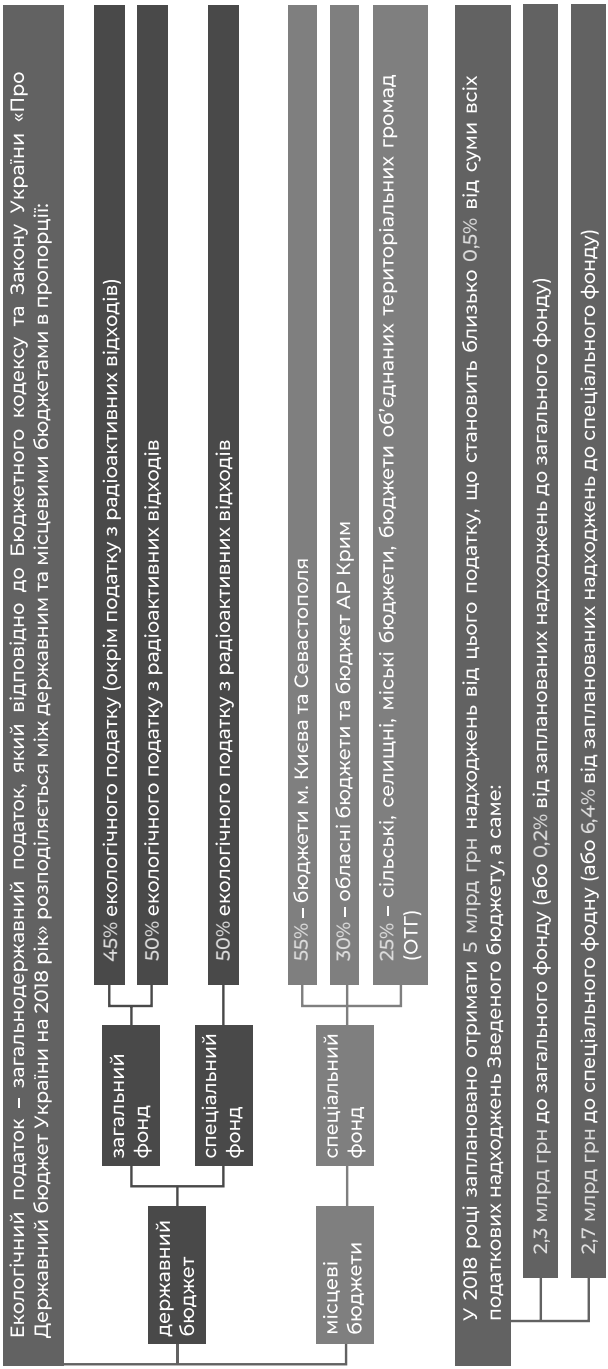

**1.1.1.** Розподіл податку на прибуток підприємств між державним та місцевими бюджетами



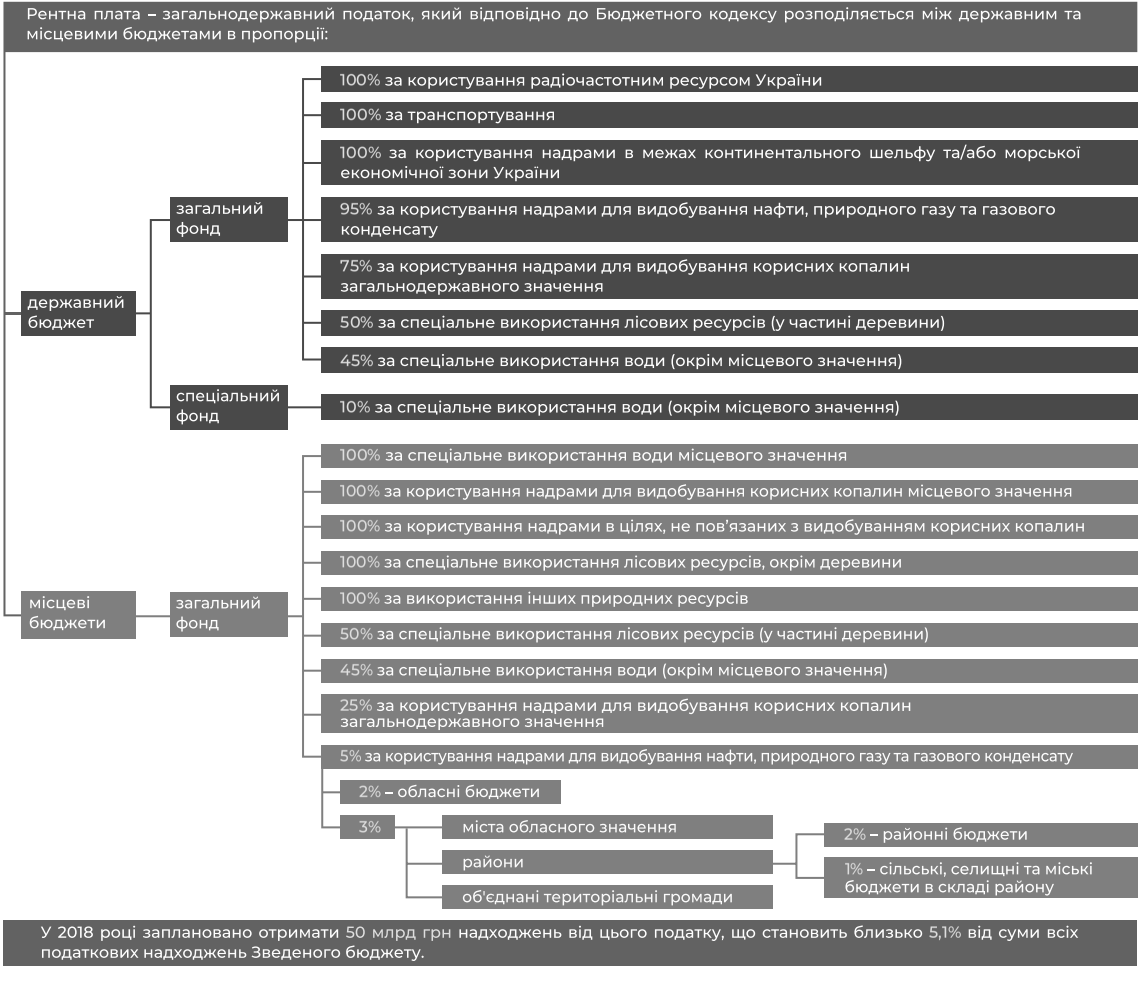

**1.1.2.** Розподіл податку на доходи фізичних осіб між державним та місцевими бюджетами




**1.1.3.** Розподіл акцизного податку між державним та місцевими бюджетами




**1.1.4.** Розподіл екологічного податку між державним та місцевими бюджетами




## 1.1.5. Розподіл рентної плати між державним та місцевими бюджетами

# 1.2 ВИКОНАННЯ ДОХОДІВ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ В І ПІВРІЧЧІ 2014-2017 РОКІВ

## *Загальні тенденції доходів зведеного бюджету в і півріччі 2014–2017 років*

Звітні дані Державної казначейської служби України про дохідну частину Зведеного бюджету (далі – ЗБУ) свідчать про наступне:

1. Номінальне зростання доходів зведеного бюджету за підсумками І півріччя 2017 року порівняно з аналогічними періодами 2014–2016 років (рис. 1.2.1). При цьому в 2017 році[1] спостерігається один з найвищих темпів приросту доходів ЗБУ (на 46%) на противагу показникам аналогічних періодів 2015–2016 рр., коли приріст становив 33% та 14% відповідно. При цьому темпи інфляції в 2017 році нижчі, ніж у попередні роки.

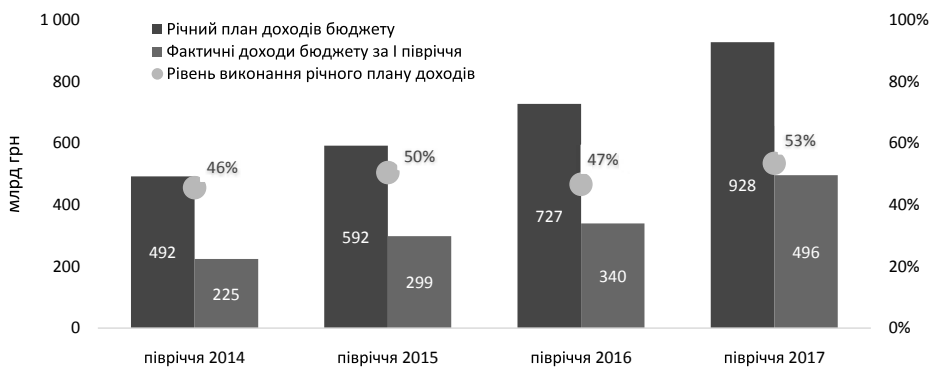



**Рис. 1.2.1.** Показники виконання плану доходів Зведеного бюджету України
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

2. Наявність позитивної тенденції в номінальному виконанні річного плану доходів зведеного бюджету (рис. 1.2.1). Так, за 6 місяців 2017 року річний план доходів бюджету виконано на 53%, що є найвищим показником в аналізованому періоді[2].

3. Тенденцію до зростання сум податків, що надходять до місцевих бюджетів, та ступеня їх розподілу між рівнями бюджетів (рис. 1.2.2). Якщо

1 Тут і надалі вважатиметься, що показник узято за підсумками півріччя відповідного року, якщо інше не зазначено в тексті.

2 В аналізі розрахунки здійснено за плановими показниками, визначеними в офіційних звітах Державної казначейської служби України про виконання бюджету станом на кінець І півріччя відповідних років. Планові показники в річних звітах ДКСУ несуттєво відрізняються від півріччних у бік збільшення.

в І півріччі 2015 року лише 19% сплачених по Україні в цілому податків надходило до місцевих бюджетів, то в І півріччі 2016 року цей показник зріс до 22%, а в 2017 році – до 24%, що є позитивною тенденцією.

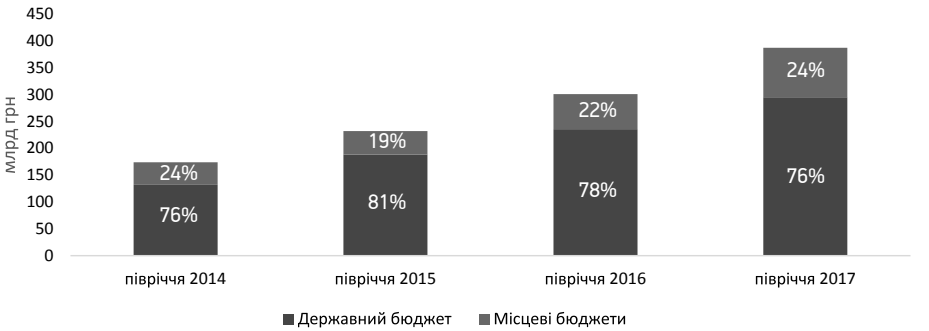
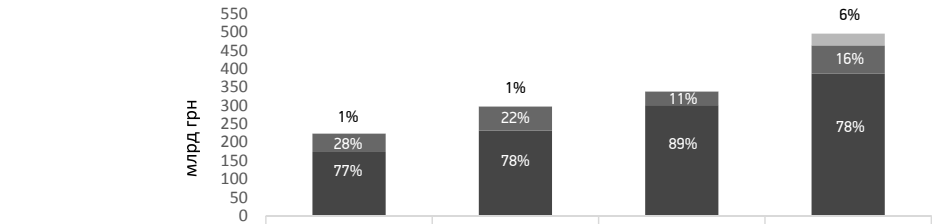



**Рис. 1.2.2.** Розподіл податкових надходжень між рівнями бюджетів у І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело**: розраховано авторами за даними Держказначейства.

## СТРУКТУРНІ ЗМІНИ В ДОХОДАХ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ В І ПІВРІЧЧІ 2014–2017 РР.

### *Зміни у співвідношенні між податковими та неподатковими надходженнями бюджету*

Для виявлення чинників зростання доходів бюджету в І півріччі 2017 року варто детально проаналізувати зміни в динаміці та структурі основних статей доходів зведеного бюджету (рис. 1.2.3).




| | півріччя 2014 | півріччя 2015 | півріччя 2016 | півріччя 2017 |
|---|---|---|---|---|
| Інші неподаткові надходження | 1 | 2 | 2 | 32 |
| неподаткові надходження | 49 | 65 | 37 | 77 |
| податкові надходження | 174 | 232 | 301 | 387 |

**Рис. 1.2.3.** Структура доходів Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

Аналіз структури доходів зведеного бюджету (рис. 1.2.3) свідчить, що в І півріччі 2017 року спостерігається:

- зниження частки податкових надходжень порівняно з аналогічним показником 2016 року (з 89% до 78%), проте саме така частка податкових надходжень була в доходах зведеного бюджету в аналогічному періоді 2014–2015 рр.;
- зростання частки неподаткових платежів до зведеного бюджету.

При цьому, якщо в 2014–2015 рр. переважали неподаткові надходження бюджету (код 20000000 КБК[3]), то в 2017 році різко зросли надходження за статтею «Цільові фонди», а саме – кодом 50080100 «Конфісковані кошти та кошти, отримані від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду за вчинення корупційного та пов'язаного з корупцією правопорушен-

3 КБК – код бюджетної класифікації доходів бюджету.

ня» (надходження 29,7 млрд грн, що становить майже 6% доходів ЗБУ І півріччя). Ці надходження є одноразовими та акумулюються на рахунках спеціального фонду бюджету, а отже, мають цільове призначення – розподіляються між Мінагрополітики (22,27%), Мінрегіоном (21,59% на загальнодержавні витрати), Мінфіном (21,59% на загальнодержавні витрати), Нацгвардією (6,04%), Міноборони (4,56%), МВС (4,32%), Державним космічним агентством (4,08%), Мінекономрозвитку (3,45%), Адміністрацією Держспецзв'язку (1,73%), СБУ та ДСНС (по 0,86%)[4].

Без урахування надходжень від конфіскованих коштів річний план доходів зведеного бюджету було б виконано на 50% (а не на 53%), а частка податкових надходжень у сукупних доходах бюджету становила б 83% (а не 78%).

### *Зміни в структурі податкових надходжень зведеного бюджету*

З огляду на вагомість податкових надходжень у доходах бюджету важливо детально проаналізувати структуру і динаміку основних статей податкових надходжень.

Так, дані рис. 1.2.4 свідчать, що практично відсутні зміни в структурі податкових надходжень зведеного бюджету в І півріччі 2017 порівняно з І півріччям 2016 року. Загалом 83% податкових надходжень ЗБУ в І півріччі 2017 року забезпечено чотирма податками: ПДВ (38%), податком на доходи фізичних осіб (22%), акцизним податком (14%), податком на прибуток підприємств (9%), що свідчить про їх вагомість з фіскальної точки зору. Протягом чотирьох аналізованих років простежується тенденція до зростання номінальних надходжень від зазначених чотирьох податків, проте існують структурні зрушення в бік зниження ролі податку на прибуток у наповненні бюджету (з 14% в І півріччі 2014 року до 9% в І півріччі 2016–2017 рр.), що певною мірою можна вважати позитивним.

4 Постанова КМУ №272 «Про затвердження Порядку розподілу у 2017 році конфіскованих коштів та коштів, отриманих від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду за вчинення корупційного та пов'язаного з корупцією правопорушення» від 19.04.2017 р.

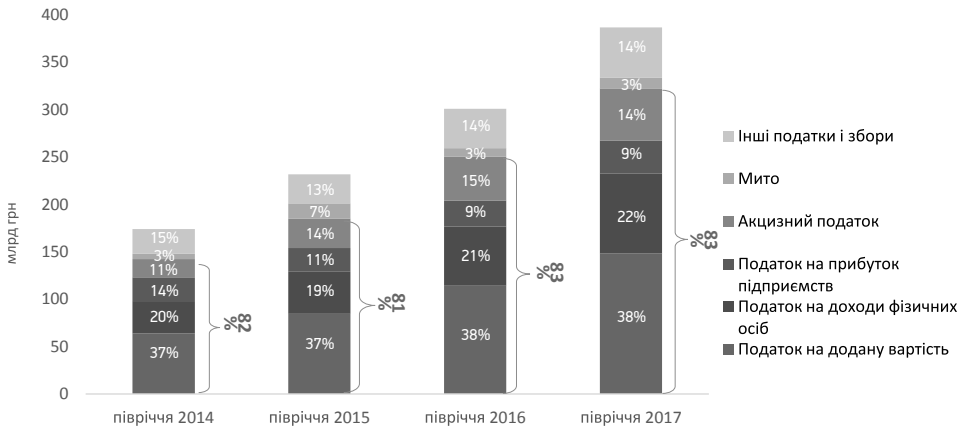



**Рис. 1.2.4.** Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

Водночас варто звернути увагу на окремі тенденції.

- Значні суми переплат по податках. Так, згідно з даними ДФС України станом на 01.07.2017 р. загальна сума переплат по всіх податках становила 51 млрд грн, або 13% податкових надходжень ЗБУ, мобілізованих у відповідному періоді. За вирахуванням переплат із сум податкових надходжень рівень виконання річного плану за підсумками І півріччя 2017 року становить лише 43%.
- Зростання податкового боргу платників до бюджету. З початку 2017 року сукупна сума податкового боргу зросла майже на 10 млрд грн і станом на 01.07.2017 р. дорівнює 77,4 млрд грн[5]. Цю суму недонадходжень до бюджету можна співставити з 20% податкових надходжень ЗБУ за І півріччя 2017 року. Зокрема, за підсумками 2015 року податковий борг становив 57 млрд грн, за підсумками 2016 року – 69 млрд грн. У структурі боргу 1/3 – це борг по ПДВ, 1/5 – по податку на прибуток підприємств. Негативний тренд у динаміці податкового боргу свідчить як про погіршення фінансового становища деяких СГД, так і зловживання, у результаті яких податки недонадходять до бюджету.

5 Офіційні дані ДФС України. Отримано з: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/304119.html.

### *Ступінь виконання річного плану за основними видами податків*

Ситуацію з виконанням річних планових показників податкових надходжень ЗБУ за підсумками І півріччя 2017 року можна вважати задовільною (рис. 1.2.5): практично за всіма основними видами податкових платежів річний план номінально виконано на 49-51%

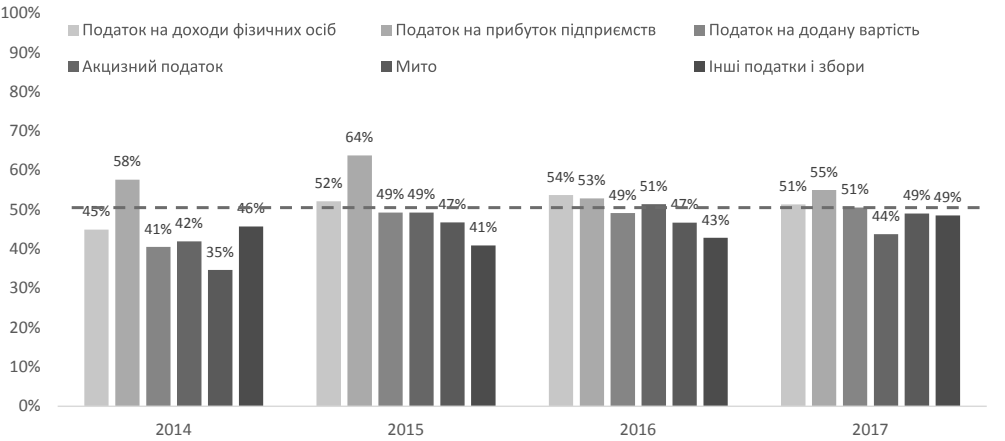



**Рис. 1.2.5.** Динаміка виконання річного плану податкових надходжень Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

Водночас:

- недовиконано план надходжень по акцизному податку (44% проти 49% у відповідних періодах 2015–2016 рр.), що може бути зумовлене завищеними плановими очікуваннями від надходжень цього податку в умовах скорочення купівельної спроможності громадян. Так, щороку в 2015, 2016 та 2017 рр. Уряд очікував мобілізувати на 40% акцизного податку більше, ніж фактично було сплачено до бюджету в попередньому році;
- спостерігається відносно високе номінальне перевиконання планових річних показників по податку на прибуток підприємств (55% річного плану надходжень). Хоча цей показник є нижчим, ніж у 2014–2015 рр. (рис. 4), однією з причин такої ситуації є переплати по цьому податку. Згідно з даними ДФС України переплати по податку на прибуток станом на 01.07.2017 р. знаходяться на рівні 21,06 млрд грн, або 60,5% його надходжень до ЗБУ. Якщо виключити із сум надходжень податку на прибуток його переплати, рівень виконання річного плану надходжень становитиме лише 22%.

## ФІСКАЛЬНА РОЛЬ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У І ПІВРІЧЧІ 2014–2017 РР.

Незважаючи на те, що за 6 місяців 2017 року великими платниками податків (далі – ВПП) було сплачено 176,6 млрд грн податків і зборів, що на 21% більше, ніж за аналогічний період 2016 року[6] (табл. 1.2.1), їх фіскальна роль у бюджеті знизилася на 2 відсоткові пункти. Частка податків, сплачених ВПП, у податкових надходженнях зведеного бюджету в І півріччі 2017 року становила 45,7%, а в І півріччі 2015–2016 років – 46,3% та 48,4% відповідно.

Таблиця 1.2.1

**Показники надходжень податків від великих платників податків**

| Галузь економіки | І півріччя 2016 | | І півріччя 2017 | | Приріст | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | млрд грн | частка, % | млрд грн | частка, % | млрд грн | % |
| Електроенергетика | 13,7 | 9% | 19,9 | 11% | +6,2 | +45% |
| Видобувна галузь | 24,5 | 17% | 43,8 | 25% | +19 | +79% |
| Оптова та роздрібна торгівля | 18,1 | 12% | 19,1 | 11% | +1,0 | +6% |
| Переробна промисловість | 42,8 | 29% | 45,1 | 26% | +2,3 | +5% |
| Транспортна галузь | 13,6 | 9% | 15,3 | 9% | +1,7 | +13% |
| Інші галузі | 32,9 | 23% | 33,4 | 19% | +0,5 | +2% |
| **Разом по ВПП** | **145,6** | **100%** | **176,6** | **100%** | **+31** | **+21%** |
| Частка надходжень від ВПП в податкових надходженнях ЗБУ, % | | 48,4% | | 45,7% | | -2,7% |

**Джерело:** розраховано авторами за даними Офісу ОВП[7].

При цьому слід відзначити:

- скорочення темпів росту надходжень від ВПП у 2017–2016 рр. порівняно з 2016–2015 рр. (у 2016–2015 рр. приріст становив 32%, або +34,4 млрд грн);
- збільшення кількості ВПП, які обслуговуються в Офісі великих платників податків ДФС, на 69% порівняно з 2016 роком, таким чином, у І півріччі 2017 року середня сума податків, сплачених одним ВПП, становила 62,3 млн грн, а в І півріччі 2016 року – 83,15 млн грн;

6 Надходження від найбільших платників податків за І півріччя 2017 р. Отримано з: http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/305656.html.

7 Надходження від найбільших платників податків за І півріччя 2017 р. Отримано з: http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/305656.html.

- найбільший приріст надходжень спостерігається по ВПП у галузях електроенергетики та видобування (+45% та +79% відповідно);
- збільшення на 38% ролі нафтогазового сектору в наповненні бюджету. Якщо в І півріччі 2016 року підприємства нафтогазового сектору сплатили 41,7 млрд грн податків (що становить 29% податків, сплачених ВПП), то в І півріччі 2017 року на 15,9 млрд грн більше – 57,6 млрд грн (або 33% податків, сплачених ВПП). Основними платниками серед таких суб'єктів господарювання є ПАТ «Укргазвидобування» (25,5 млрд грн), ПАТ НАК «Нафтогаз України» (11,4 млрд грн), ПАТ «Укрнафта» (5,5 млрд грн), ПАТ «Укртрансгаз» (4,4 млрд грн), які разом сплатили 81% податків нафтогазового сектору, або 12% податкових надходжень зведеного бюджету, за підсумками І півріччя 2017 року.

У І півріччі 2017 року ТОП-10 ВПП сплатили до бюджету 76,3 млрд грн, що на 45%, або 23,8 млрд грн, більше, ніж за аналогічний період 2016 року (табл. 1.2.2). При цьому порівняно з 2016 роком фіскальна роль ТОП-10 ВПП (або частка сплачених ними податків у податкових надходженнях бюджету) зросла з 17% до 20% податкових надходжень ЗБУ, а інших понад 1,5 тис. ВПП, навпаки, знизилася на 5 відсоткових пунктів.

Таблиця 1.2.2

**Суми податків, сплачені ТОП-10 великих платників податків, у 2016–2017 рр.**

| Великі платники податків | І півріччя 2016 | | І півріччя 2017 | | Приріст | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | млрд грн | Частка в податкових надходженнях, % | млрд грн | Частка в податкових надходженнях, % | млрд грн | % |
| ПАТ «Укргазвидобування» | 13,6 | 4,5% | 25,5 | 6,6% | 11,9 | 88% |
| ПАТ «НАК «Нафтогаз України» | 10,8 | 3,6% | 11,4 | 2,9% | 0,6 | 6% |
| ПРАТ «А/Т Тютюнова компанія «В.А.Т.-Прилуки» | 5,5 | 1,8% | 6,9 | 1,8% | 1,4 | 25% |
| ПРАТ «Філіп Морріс Україна» | 5,6 | 1,9% | 5,8 | 1,5% | 0,2 | 4% |
| ПАТ «Укрнафта» | 3,3 | 1,1% | 5,5 | 1,4% | 2,2 | 67% |

Продовження Таблиці 1.2.2

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ДП «НАЕК «Енергоатом» | 2,3 | 0,8% | 4,9 | 1,3% | 2,6 | 113% |
| ПАТ «Укртрансгаз» | 2,4 | 0,8% | 4,4 | 1,1% | 2 | 83% |
| ПАТ «Джей ті Інтернешнл Україна» | 3,4 | 1,1% | 4,3 | 1,1% | 0,9 | 26% |
| ДП «Енергоринок» | 3,2 | 1,1% | 3,9 | 1,0% | 0,7 | 22% |
| ПАТ «Транснаціональна фінансово-промислова нафтова компанія «Укртатнафта» | 2,4 | 0,8% | 3,7 | 1,0% | 1,3 | 54% |
| **Разом по Топ-10 ВПП** | **52,5** | **17,4%** | **76,3** | **19,7%** | **23,8** | **45%** |
| Усі інші ВПП | 93,1 | 30,9% | 100,3 | 25,9% | 7,2 | 8% |
| **Разом по Офісу ВПП** | **145,6** | **48%** | **176,6** | **46%** | **31** | **21%** |

**Джерело:** розраховано авторами за даними Офісу ОВП[8].

8 Надходження від найбільших платників податків за І півріччя 2017 р. Отримано з: http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/305656.html.

## ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКІВ У І ПІВРІЧЧІ 2014–2017 РР.

### *Податок на додану вартість*

Показники структури надходжень ПДВ до ЗБУ, наведені на рис. 1.2.6, свідчать про певні тенденції.

- У структурі надходжень ПДВ переважають суми ПДВ, сплачені при ввезенні на територію України товарів. При цьому, якщо в І півріччі 2014–2016 рр. частка такого ПДВ коливалася в межах 68-73% сукупних надходжень ПДВ до ЗБУ, то в 2017 році вона зросла до 77% (на +34 млрд грн). Це свідчить про збереження тенденції імпортоорієнтованості та імпортозалежності вітчизняної економіки.




**Рис. 1.2.6.** Динаміка та структура надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело**: розраховано авторами за даними Держказначейства.

- У 2017 році майже на 60% зріс рівень відшкодування ПДВ грошовими коштами порівняно з аналогічним періодом 2016 року (з 36 млрд грн до 57 млрд грн) (рис. 1.2.6 та 1.2.7). Найбільші суми відшкодування ПДВ отримали такі 10 підприємств[9]: ТОВ «Кернел-Трейд» (2,8 млрд грн), ПРАТ «МК «Азовсталь» (2,5 млрд грн), ПАТ «Арселорміттал Кривий ріг» (2,1 млрд грн), ПРАТ «ММК ім. Ілліча» (1,7 млрд грн), ПАТ «Дніпровський меткомбінат», ПАТ «ДМКД» (1,6 млрд грн), ПАТ «Запоріжсталь» (1,3 млрд грн), ПАТ «ДПЗКУ» (1,3 млрд грн), ДП «Сантрейд»

9 Згідно з офіційними даними ДФС України станом на 01.06.2017 р.

(1 млрд грн), ТОВ СП «Нібулон» (1 млрд грн), ТОВ «АДМ Трейдінг Україна» (0,9 млрд грн). Разом цим підприємствам було відшкодовано 16,2 млрд грн, або 24% загальної суми ПДВ, відшкодованої протягом перших 5-ти місяців 2017 року.

- Суми відшкодування зростали швидшими темпами, ніж суми сплаченого ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт, послуг. Тому номінальні суми нетто надходжень ПДВ від вироблених в Україні товарів, робіт, послуг, практично не змінилися порівняно з аналогічним періодом 2016 року і становили 33,3 млрд грн.

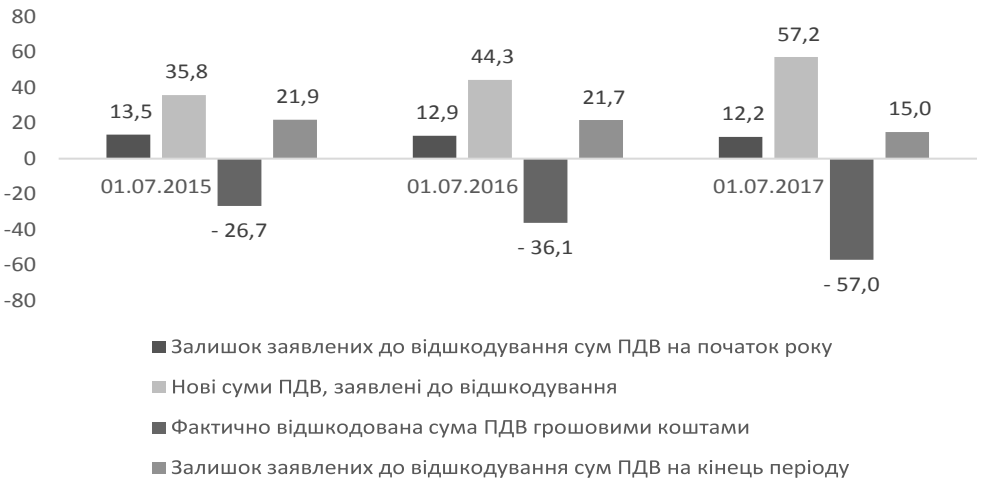



**Рис. 1.2.7.** Показники відшкодування сум ПДВ у І півріччі 2015–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними ДФС України.

- У надходженнях ПДВ до зведеного бюджету за І півріччя 2017 року 40% становили суми податку, сплачені великими платниками податків (для порівняння в аналогічних періодах 2015–2016 рр. цей показник був на рівні 42% та 43% відповідно)[10]. Таким чином, фіскальна роль великих платників податків у надходженнях ПДВ залишається вагомою.
- Рівень переплат ПДВ у І півріччі 2017 року згідно з даними ДФС України становить 1,87 млрд грн (або 1,3% надходжень ПДВ).

Висока питома вага ПДВ від імпортованих на територію України товарів і поява тенденції до її зростання не є позитивним фактом. Це може свідчити про скорочення обсягів виробництва суб'єктами господарювання все-

10 Надходження від найбільших платників податків за І півріччя 2017 р. Отримано з: http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/305656.html.

редині країни, зростання залежності від імпортованих товарів, які через низький обмінний курс гривні до іноземної валюти є досить дорогими для переважної більшості населення з невисокими доходами (згідно з даними Держкомстату витрати домогосподарств на продукти харчування, безалкогольні напої, оплату житла, комунальних послуг в 2016 році становили понад 70% сукупних витрат).

### *Податок на доходи фізичних осіб*

Річний план сукупних надходжень ПДФО до зведеного бюджету за результатами І півріччя 2017 року виконано на 51%, що є нижчим показником порівняно з аналогічними періодами 2015–2016 рр. (52% та 54% відповідно).

Водночас спостерігається значне перевиконання плану надходжень по окремих статтях ПДФО, а саме:

- ПДФО із заробітної плати – виконано на 80% від річного плану;
- ПДФО з доходів інших, ніж зарплата, – на 58%;
- ПДФО за результатами річного декларування – 75%.

Подібна тенденція з виконанням річних планових показників за результатами І півріччя спостерігалася і в попередні роки, тому однозначних висновків щодо реальних тенденцій у детінізації заробітних плат та впливу подвійного підвищення мінімальної заробітної плати на доходи населення й суми утриманих з них податків зробити не можна, особливо зважаючи на те, що:

- темпи росту надходжень ПДФО із заробітної плати в І півріччі 2017 року навіть трохи скоротилися порівняно з 2016 роком (+43% проти +46% у І півріччі 2016 року);
- темпи росту військового збору в 2017 році, основною базою нарахування якого є заробітна плата, становили +32%, що трохи вище за аналогічний період 2016 року (+27%);
- план надходжень по ПДФО від заробітної плати на 2017 рік досить стриманий, особливо з огляду на двократне підвищення мінімальної зарплати і пов'язані з цим очікування Уряду: у 2017 році план надходжень ПДФО із зарплати становить 81,8 млрд грн, а це менше, ніж фактично було сплачено по цій статті в 2016 році (97,88 млрд грн). При

цьому за підсумками І півріччя 2016 року річний план надходжень було виконано на 88%, а за підсумками року – на 160%. Враховуючи тенденцію що склалася, річний план надходжень ПДФО із заробітної плати у 2017 році також буде перевиконано.

У плані надходжень ПДФО до зведеного бюджету податок із заробітної плати становить не більше 50% у 2015–2017 рр. (рис. 1.2.8), що свідчить про завищення очікувань Уряду до інших джерел доходів, зокрема від оподаткування доходів у вигляді процентів по депозитах, річного декларування та сплати військового збору. Фактично ж, у 2015–2016 рр. ПДФО із заробітної плати становив у середньому 70% сукупних надходжень від цього податку.

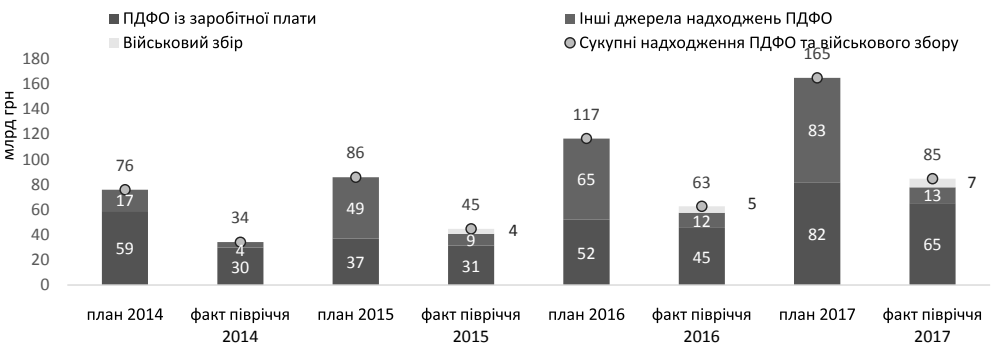



**Рис. 1.2.8.** Динаміка планових та фактично сплачених сум ПДФО до Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

Згідно з нашими оцінками в І півріччі 2016 року 25% військового збору та 34% ПДФО із доходів у формі заробітної плати було утримано з доходів працівників бюджетної сфери[11]. У 2017 році їх частка знизилася до 23% та 29% відповідно. З одного боку, тенденція є позитивною, оскільки зростає частка податку, утриманого із заробітної плати працівників приватного сектору (небюджетників), проте, з іншого боку, збереження в структурі надходжень ПДФО досить високої питомої ваги податку, утриманого з працівників бюджетної сфери, може свідчити про відсутність реальних тенденцій у детінізації заробітних плат у приватному секторі економіки[12]

11 Розрахунки здійснено з огляду на те, що оплата праці бюджетників у І півріччі 2017 року становила 104,7 млрд грн, у І півріччі 2016 року – 86,8 млрд грн.

12 У розрахунках не враховано податок із зарплати працівників державних підприємств, серед яких є великі платники податків.

або збереження зарплат на низькому рівні, що негативно позначається на реальній купівельній спроможності громадян та їхньому рівні життя.

При номінальному зростанні сум ПДФО, що надходять до місцевих бюджетів, роль цього податку в податкових надходженнях місцевих бюджетів у І півріччі 2017 року залишилася на рівні 2016 року (54,5% податкових надходжень місцевих бюджетів) та є нижчою порівняно з аналогічними періодами 2014–2015 рр. – 72% та 55% податкових надходжень місцевих бюджетів відповідно. У середньому, майже 67% ПДФО із доходів у формі заробітної плати, що сплачуються по Україні, зараховується до місцевих бюджетів. Спостерігається також тенденція до поступового зростання частки ПДФО, що надходить до місцевих бюджетів (з 54,1% сплаченого у І півріччі 2015 року ПДФО по Україні в цілому до 59% у І півріччі 2017 року), проте рівня 2014 року так і не досягнуто (88,7% сплаченого ПДФО надходило до місцевих бюджетів).

Передбаченого Урядом «зниження податкового навантаження на заробітну плату в 2017 році у зв'язку із правом на отримання податкової соціальної пільги» не спостерігається та в принципі не могло й бути, оскільки гранична сума доходу для отримання права на звичайну податкову соціальну пільгу є нижчою за мінімально допустимий розмір заробітної плати[13].

### *Податок на прибуток підприємств*

У І півріччі 2017 року номінальні надходження податку на прибуток підприємств зросли на 28% порівняно з аналогічним періодом 2015–2016 рр., а річний план надходжень податку виконано на 55% (рис. 1.2.9).

13 Пояснювальна записка до проекту Закону України №6600 «Про Державний бюджет України на 2017 рік» від 21.06.2017 р. Отримано 04.08.2017 р. з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62067.




**Рис. 1.2.9.** Динаміка планових та фактично сплачених сум податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

У структурі надходжень податку на прибуток зросла роль приватних підприємств (у І півріччі 2017 року вони сплатили 22 млрд грн податку (або 64% надходжень податку до ЗБУ), у І півріччі 2016 року – 16 млрд грн (або 58% надходжень податку) (рис. 1.2.10).

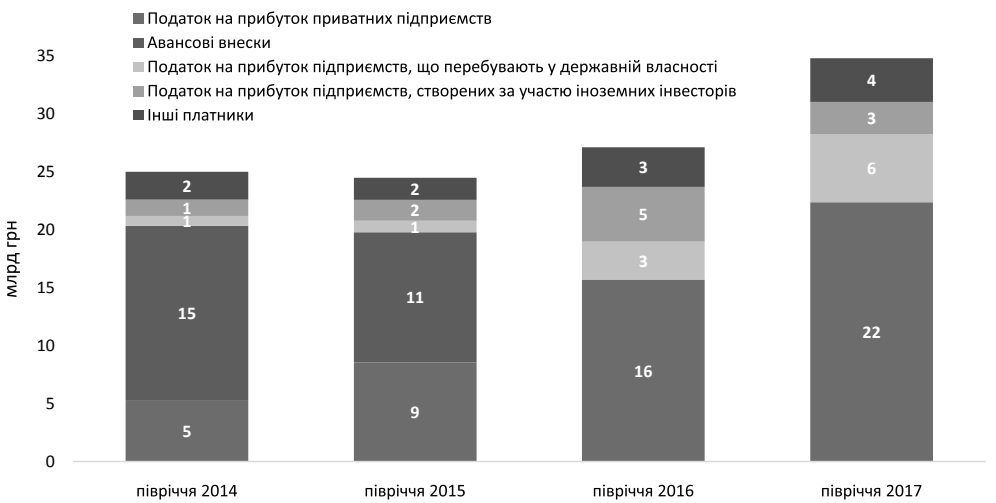



**Рис. 1.2.10.** Структура надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

Відзначимо, що в надходженнях податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету за І півріччя 2017 року майже 73% становили суми податку, сплачені великими платниками податків (для порівняння в аналогічних періодах 2015–2016 рр. цей показник знаходився на рівні 68% та 73% відповідно)[14].

У 2017 році в два рази збільшилися суми податку на прибуток, сплачені підприємствами державної форми власності (з 3 млрд грн до 6 млрд грн), їх роль у бюджеті зросла до 17% надходжень податку на прибуток підприємств.

Суми податку на прибуток підприємств, що надходять до місцевих бюджетів, мають тенденцію до зростання: з 2,6 млрд грн у І півріччі 2015 року до 3,2 млрд грн у І півріччі 2017 року. Проте щороку на місцях залишається все менша частка податку на прибуток підприємств, сплаченого по Україні в цілому: якщо в півріччі 2015 року 10,8% мобілізованого податку на прибуток спрямовувалося до місцевих бюджетів, то в І півріччі 2016 року – 9,9%, а в І півріччі 2017 року – 9,1%. Окрім того, знижується роль податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях місцевих бюджетів: з 6% у І півріччі 2015 року до 3,4% у І півріччі 2017 року. Отже, попри новації податкового законодавства в частині перерозподілу податку на прибуток між бюджетами, роль цього податку в забезпеченні фінансової самостійності місцевих органів влади поступово знижується[15].

### *Акцизний податок*

У І півріччі 2017 року, як і в аналогічних періодах попередніх років, 27% внутрішніх податків на товари й послуги, або 14% податкових надходжень Зведеного бюджету, становили надходження від акцизного податку. Незважаючи на номінальне зростання надходжень цього податку на 19% порівняно з аналогічним періодом 2016 року, слід відзначити скорочення темпів його росту (рис. 1.2.11). Як наслідок, річний план надходжень виконано на 44%.

14 Надходження від найбільших платників податків за І півріччя 2017 р. Отримано з: http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/305656.html.

15 Для повноти порівняння слід відзначити, що в І півріччі 2014 року частка податку на прибуток підприємств, що акумулювався в місцевих бюджетах, становила лише 0,4%.




**Рис. 1.2.11.** Динаміка планових та фактично сплачених сум акцизного податку до Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

У структурі надходжень акцизного податку переважає акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (рис. 1.2.12), у структурі якого 58% – надходження від тютюнових виробів, 16% – пальне. При цьому в І півріччі 2017 року порівняно з І півріччям 2016 року зростання спостерігалося лише за такими видами виробленої в Україні підакцизної продукції: пиво (+0,3 млрд грн або 17%), тютюн та тютюнові вироби (+3,3 млрд грн), електрична енергія (+0,5 млрд грн або на 26%), пальне (+1,7 млрд грн або на 53%).




**Рис. 1.2.12.** Структура надходжень акцизного податку до Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

У структурі ввезених на територію України підакцизних товарів 90% становить акциз від оподаткування пального, 8% – з транспортних засобів. Таким чином, основними об'єктами оподаткування акцизним податком в Україні є вироблені в Україні тютюнові вироби (тютюнові компанії – великі платники податків[16]), а також пальне, електроенергія та пиво.

Слід відзначити, що з 2017 року частина акцизного податку, сплаченого з палива, надходить до місцевих бюджетів. Так, 13% акцизу з пального, сплаченого по Україні в цілому, перераховується до місцевих бюджетів, що вплинуло на суми надходжень акцизного податку місцевих бюджетів та частково компенсувало скорочення надходжень від акцизу з реалізації підакцизної продукції в роздрібній мережі, що повністю зараховувався до місцевих бюджетів (табл. 1.2.3).

Таблиця 1.2.3

**Динаміка надходжень акцизного податку до місцевих бюджетів**

| Показники | І півріччя 2015 | | І півріччя 2016 | | І півріччя 2017 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | млрд грн | Частка в податкових надходженнях місцевих бюджетів, % | млрд грн | Частка в податкових надходженнях місцевих бюджетів, % | млрд грн | Частка в податкових надходженнях місцевих бюджетів, % |
| Податкові надходження місцевих бюджетів | 43,7 | | 65,3 | | 91,8 | |
| Сума акцизного податку, що надійшла до місцевих бюджетів | 3,3 | 7,6% | 5,3 | 11,2% | 6,1 | 6,6% |
| У т. ч. акцизний податок з продажу товарів у роздрібній мережі | 3,3 | 7,6% | 5,3 | 11,2% | 3,1 | 3,4% |
| Акцизний податок з палива | - | - | - | - | 2,8 | 3,1% |

16 ПРАТ «А/Т Тютюнова компанія «В.А.Т.- Прилуки» та ПРАТ «Філіп Моріс Україна» займають третю і четверту позиції в ТОП-10 найбільших платників податків в Україні станом на 01.07.2017 р.

У надходженнях акцизного податку зведеного бюджету суттєву роль відіграють великі платники податків – виробники підакцизної продукції. Сума сплаченого ними акцизного податку в І півріччі 2017 року становила 30,7 млрд грн, що на 78% більше за суму сплаченого акцизного податку в І півріччі 2015 року. У середньому в І півріччі 2015–2016 рр. великі платники податків забезпечували 61% надходжень акцизного податку зведеного бюджету (без урахування акцизу на роздрібний продаж). У 2017 році тенденція збереглася, і цей показник становив 60%.

### *Інші податки і збори*

Усі інші податки разом забезпечують не більше 14% податкових надходжень зведеного бюджету. Варто акцентувати увагу на окремих тенденціях таких податків і зборів.

**Мито.** Фіскальна роль мита в І півріччі 2016–2017 рр. залишається незмінною – на рівні 3% податкових надходжень зведеного бюджету. Річний план надходжень виконано на 49%. У структурі його надходжень переважає мито на товари, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності, – 71% у 2017 році та 76% у 2016 році.

**Збори та плати за спеціальне використання природних ресурсів.** Річний план надходжень у І півріччі 2017 року виконано на 53% (для порівняння: в аналогічних періодах 2015–2016 рр. рівень виконання річного плану надходжень дорівнював 31-32%). Фіскальна роль цього збору в податкових надходженнях зведеного бюджету не змінилася і становить 7%. У структурі надходжень зборів та плат за спеціальне використання природних ресурсів переважає плата за користування надрами за видобуток природного газу: 67% у І півріччі 2017 року та 62% і 65% у І півріччі 2015–2016 рр. відповідно.

**Місцеві податки і збори.** У І півріччі 2015–2017 рр. місцеві податки і збори становлять 5-6% у податкових надходженнях зведеного бюджету. Водночас роль місцевих податків у 2017 році, незважаючи на їх номінальне зростання, знизилася до 26% податкових надходжень місцевих бюджетів (рис. 1.2.13). Річний план надходжень у 2017 році виконано на 51%, хоча цей показник нижчий за аналогічні періоди попередніх років.

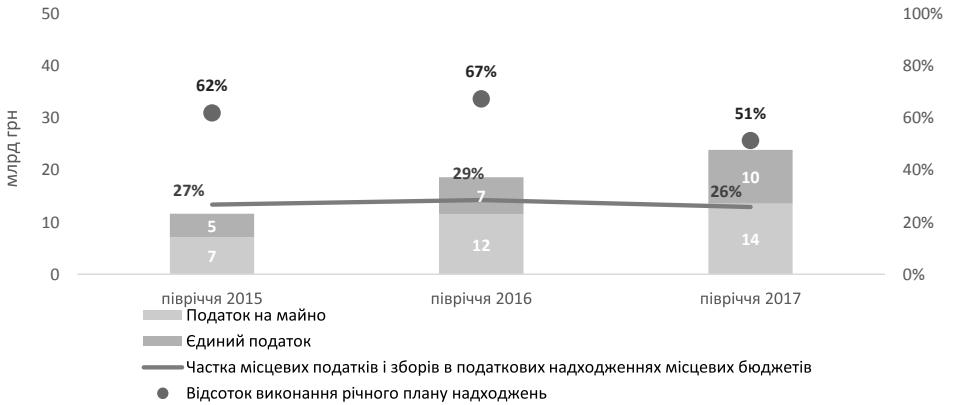



**Рис. 1.2.13.** Структура надходжень місцевих податків і зборів у І півріччі 2014–2017 рр. та ступінь виконання річного плану надходжень
**Джерело:** розраховано авторами за даними Держказначейства.

У структурі надходжень місцевих податків (рис. 1.2.13) переважають надходження від:

- податків на майно: їх частка в надходженнях місцевих податків у І півріччі 2017 року становила 57%, у І півріччях 2015–2016 рр. – 61-62%. При цьому найбільшими є надходження від земельного податку (90% від надходжень податку на майно); частка податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, становить лише 9% (або 1,2 млрд грн), що пов'язано з недоліками обліку платників цього податку, розрахунку об'єкта оподаткування та високими адміністративними затратами на його адміністрування; найнижчою є частка транспортного податку (надходження лише 0,1 млрд грн за І півріччя 2017 року). Основними платниками податку на землю є юридичні особи, які сплатили за півріччя 2017 року суму, еквівалентну 84% надходжень податків на майно.
- єдиного податку: 43% у І півріччі 2017 року та 38-39% у І півріччях 2015–2016 рр. При цьому майже 70% єдиного податку сплачено фізичними особами-підприємцями.

Загалом можна зробити висновок про подібність тенденцій у надходженнях інших податків і зборів у І півріччі 2017 року порівняно з показниками аналогічних періодів 2015–2016 рр. та відсутність суттєвих структурних змін.

# 1.3 ДОХОДИ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У 2018 РОЦІ

## РОЗПОДІЛ ДОХОДІВ МІЖ ДЕРЖАВНИМ ТА МІСЦЕВИМИ БЮДЖЕТАМИ

За січень-грудень 2018 року доходи зведеного бюджету зафіксовано на рівні 1 184 млрд грн, що становить 99% від запланованих (1 201 млрд грн). Основна частина – 828 млрд грн доходів надійшло до загального фонду Державного бюджету. Це близько 70% від усіх доходів зведеного бюджету.

На рис. 1.3.1 представлено розподіл доходів між Державним та місцевими бюджетами без урахування міжбюджетних трансфертів, а на рис. 1.3.2 – розподіл міжбюджетних трансфертів, які мають вагоме значення в дохідній частині відповідних досліджуваних бюджетів.

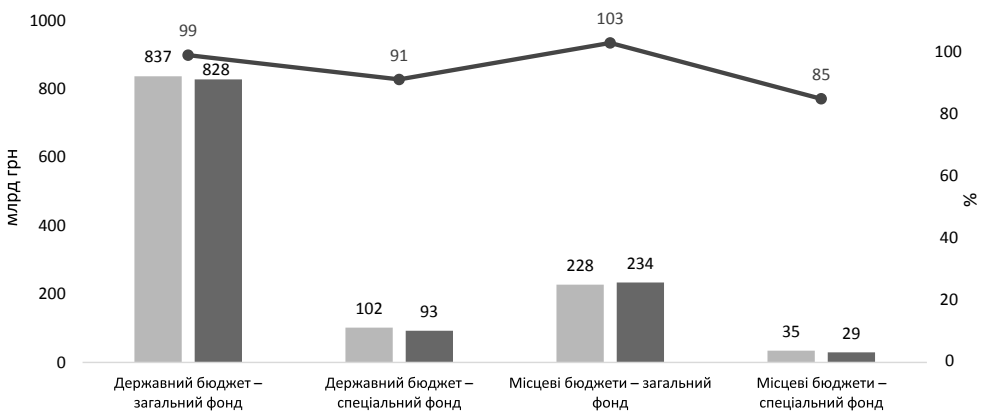



**Рис. 1.3.1.** Розподіл доходів між Державним та місцевими бюджетами (без урахування міжбюджетних трансфертів)

Планові показники (рис. 1.3.1) перевиконані лише за загальним фондом місцевих бюджетів (103%), тоді як інші складові зведеного бюджету не виконані. Причини такої ситуації описані далі в дослідженні під час аналізу окремих складових доходів Державного та місцевих бюджетів.

Загальне виконання доходів Державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) у січні-грудні 2018 року становило 98%. Від запланованого показника (з урахуванням змін) розміром 939 млрд грн

фактичні надходження становили 921 млрд грн, з яких 828 млрд грн (89%) надійшло до загального фонду, а 93 млрд грн (11%) – спеціального фонду.

Що стосується міжбюджетних трансфертів, то жоден із запланованих показників не було досягнуто (рис. 1.3.2). При цьому найбільш близькими до виконання стали загальні фонди Державного та місцевих бюджетів (99-99,9% виконання плану).

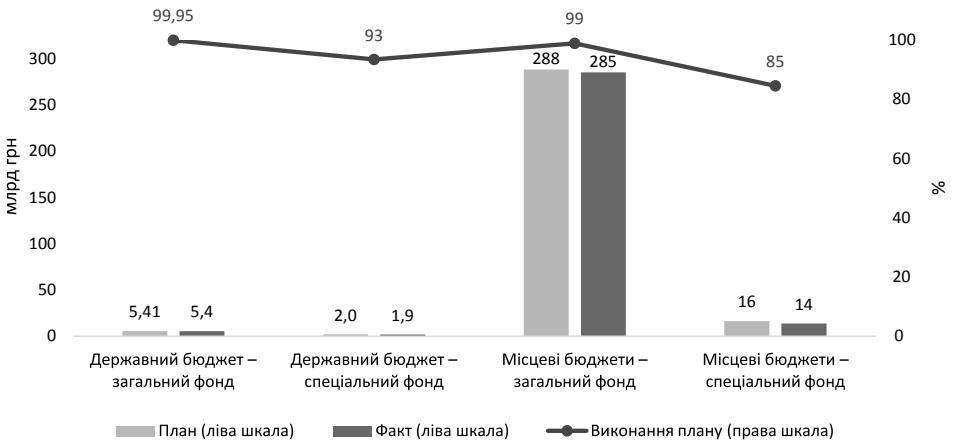



**Рис. 1.3.2.** Розподіл міжбюджетних трансфертів між Державним та місцевими бюджетами

Порівняння даних на рис. 1.3.1 та 1.3.2 показало, що найбільша сума міжбюджетних трансфертів акумульована в загальному фонді місцевих бюджетів та становить майже 55% доходів (234 млрд грн – загальний фонд та 285 млрд грн – спеціальний фонд). Така ситуація очікувана та практично виправдана, адже міжбюджетні трансферти на місцевому рівні – це в першу чергу дотації та субвенції з Державного бюджету місцевим бюджетам.

Найменшу частку міжбюджетних трансфертів – реверсну дотацію (5,4 млрд грн) зафіксовано в доходах загального фонду Державного бюджету – 0,6%.

### *Особливості формування дохідної частини Державного бюджету в 2018 році*

Доходи Державного бюджету України на 2018 рік було сформовано на основі:

- прогнозних макроекономічних показників економічного і соціального розвитку України на 2018 рік, затверджених Постановою КМУ від 31.05.2017 року №411[17];
- завдань бюджетної політики, які спрямовані на забезпечення збалансування державних фінансів, визначених в Основних напрямах бюджетної політики на 2018–2020 роки[18].

При розробці дохідної частини було враховано чинні норми податкового та бюджетного законодавства з такими особливостями[19]:

- *рентна плата за користування надрами для видобування вуглеводнів:* зарахування до місцевих бюджетів 5% рентної плати за видобуток природного газу, нафти та газового конденсату обсягом 1,9 млрд грн згідно з нормами Бюджетного кодексу України;
- *частина чистого прибутку, що вилучається до Державного бюджету:* зменшення нормативу відрахувань частини чистого прибутку з 75 до 50%;
- *акцизний податок з пального і транспортних засобів, ввізне мито на нафтопродукти та транспортні засоби, плата за проїзд автомобільними дорогами:* спрямування 50% надходжень до спеціального фонду Державного бюджету на розвиток дорожнього господарства обсягом 32,6 млрд грн;
- *акцизний податок з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального:* зарахування частини (13,44%) до бюджетів місцевого самоврядування обсягом 7,6 млрд грн;
- *індексація ставок окремих податків, виражених у абсолютних значеннях* (рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, використання води, надр непов'язаних з видобутком, користування раді-

17 Постанова КМУ «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2018-2020 роки» від 31.05.2017 року №411. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/411-2017-%D0%BF.

18 Проект Постанови КМУ «Про Основні напрями бюджетної політики на 2018-2020 роки» від 15.06.2017 року №6591. Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62047.

19 Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік». Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551.

очастотним ресурсом; екологічний та акцизний податки): додаткові надходження обсягом 6,6 млрд грн;

- *акцизний податок на тютюнові вироби:* збільшення специфічних ставок з метою виконання вимог Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, додаткові надходження обсягом 7,3 млрд грн.

На загальний обсяг доходів з основних податків суттєвий вплив мали такі показники:

- фонд оплати праці найманих працівників і грошового забезпечення військовослужбовців;
- прибуток прибуткових підприємств;
- кінцеві споживчі витрати домашніх господарств;
- експорт та імпорт товарів і послуг;
- обмінний курс гривні до долара США;
- обсяги виробництва підакцизних товарів, видобутку корисних копалин та інші показники.

### *Виконання плану доходів Державного бюджету*

Детально розглянемо виконання планових показників у розрізі складових доходів Державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) у січні-грудні 2018 року (рис. 1.3.3).

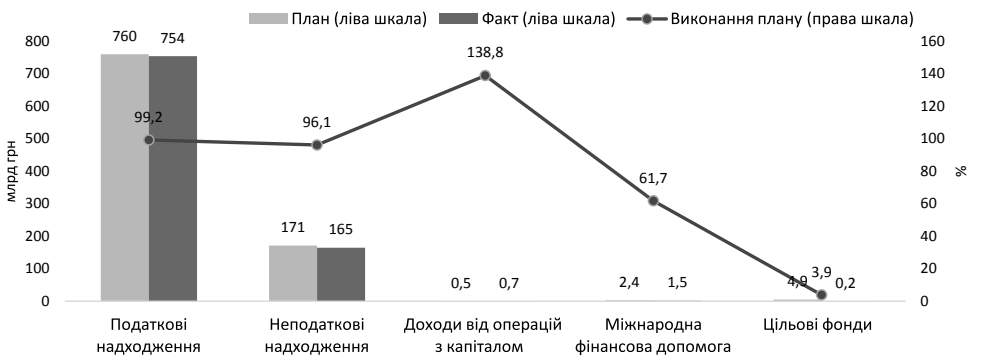



**Рис. 1.3.3.** Виконання планових показників у розрізі складових доходів Державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) у січні-грудні 2018 року

На рис. 1.3.3 показано стан виконання складових доходної частини Державного бюджету в січні-грудні 2018 року. Податкові надходження займають левову частку в доходах Державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) – 82%, неподаткові надходження формують 18% дохідної частини, у підсумку зазначені елементи становлять 99,8% доходів бюджету. Питома вага інших складових у доходах Державного бюджету незначна:

- доходи від операцій з капіталом – 0,07%;
- міжнародна фінансова допомога (від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ) – 0,16%;
- цільові фонди – 0,02%.

Планові показники за складовими доходної частини Державного бюджету виконані лише з такого джерела, як «Доходи від операцій з капіталом», перевиконання плану – на 0,2 млрд грн, а недовиконання відбулося за такими статтями доходної частини:

- податкові надходження – 6,7 млрд грн;
- неподаткові надходження – 6,2 млрд грн;
- міжнародна фінансова допомога – 0,9 млрд грн;
- цільові фонди – 4,7 млрд грн.

### *Виконання планових показників податкових надходжень у доходах Державного бюджету України*

Для аналізу причин недовиконання цих елементів доходної частини проаналізуємо структуру та стан виконання (рис. 1.3.4).

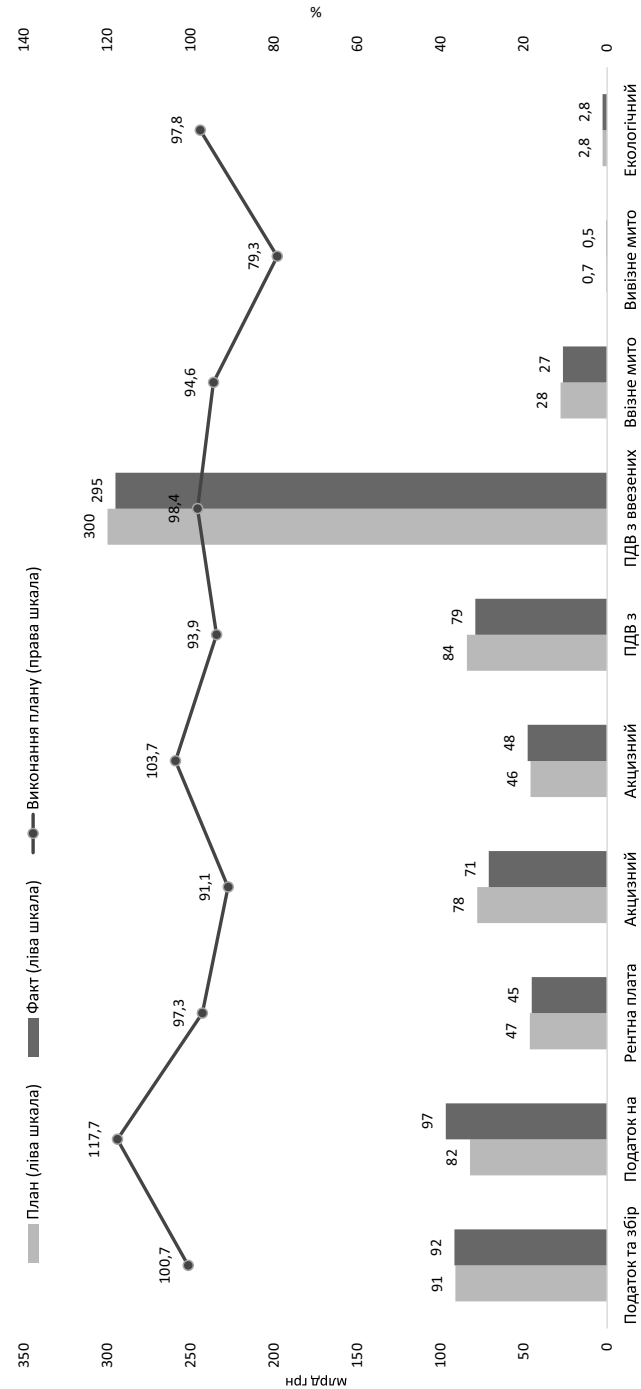



**Рис. 1.3.4**. Структура податкових надходжень у доходах Державного бюджету в січні-грудні 2018 року

На рис. 1.3.4 показано джерела формування податкових надходжень Державного бюджету. План було виконано за такими податками: на доходи фізичних осіб та військовий збір (101%), на прибуток підприємств (118%), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (104%). Інші ж демонструють недовиконання обсягів надходжень:

- рентна плата (97%);
- акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (91%);
- ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (94%);
- ПДВ з ввезених на територію України товарів (98%);
- ввізне мито (95%);
- вивізне мито (79%);
- екологічний податок (98%).

Найбільшу питому вагу серед податкових надходжень у загальному обсязі надходжень до Державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) становили:

- ПДВ з ввезених на територію України товарів – 32%;
- акцизний податок – 13% (з вироблених – 7,7%, з ввезених – 5,2%);
- податок на прибуток підприємств – 11%;
- податок та збір на доходи фізичних осіб – 10%;
- ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування – 8,6%.

### *Виконання помісячних планових показників за основними бюджетоутворюючими податками*

За основними бюджетоутворюючими податками розглянуто ключові фактори, які могли сприяти як виконанню планових показників, так і призвести до негативних наслідків, через що відбулося недоотримання податкових надходжень (рис. 1.3.5–1.3.11).

На рис. 1.3.5 наведено динаміку щомісячних надходжень ПДФО до загального фонду Державного бюджету. Як видно на рисунку, надходження з цього податку є стабільними, без значних коливань. Стабільність поясню-

ється адміністрування: звітний (податковий) період становить 1 місяць, а отже, відсутні коливання, характерні для податків з квартальним звітним періодом[20].

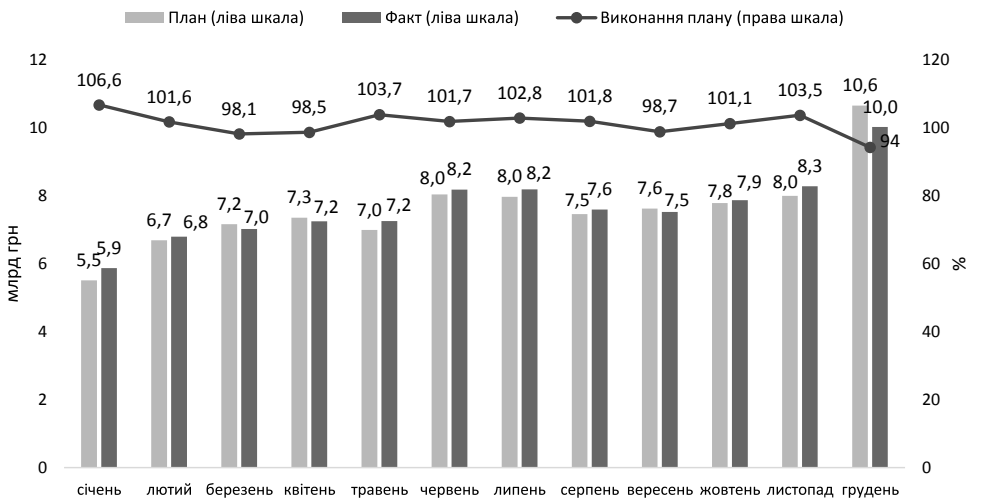



**Рис. 1.3.5.** Динаміка надходжень ПДФО до загального фонду Державного бюджету в 2018 році

Виконання планових показників з ПДФО до загального фонду Державного бюджету характеризується задовільним станом через такі чинники:

- зростання фонду оплати праці штатних працівників у грудні 2018 року на 21,2 млрд грн порівняно із січнем 2018 року. Довідково: січень 2018 року – 61,3 млрд грн, грудень 2018 року – 82,5 млрд грн;
- збільшення розміру мінімальної заробітної плати на 523 грн – із 3 200 грн у 2017 році до 3 723 грн у 2018 році;
- зростання середньої заробітної плати в розрахунку на одного штатного працівника в грудні 2018 року на 2,8 тис. грн порівняно із січнем 2018 року. Довідково: січень 2018 року – 7,7 тис. грн, грудень 2018 року – 10,6 тис. грн;
- зниження рівня зареєстрованого безробіття (за методологією ДССУ) на 0,1% у 2018 році порівняно із 2017 роком.

20 ОФЕА. Податок та збір на доходи фізичних осіб: стан виконання за січень-травень 2018 року. Отримано з: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/pdfo.pdf.

Винятки у виконанні планових показників – березень (98%), квітень (98%), вересень (99%) та грудень (94%). Проте зазначені відхилення не є критичними, оскільки перекриваються перевиконанням планових показників у наступних періодах. Так, наприклад, недовиконання у грудні можна пояснити:

- збільшенням показника заборгованості з виплати заробітної плати на економічно активних підприємствах. За даними Держстату, сума невиплаченої заробітної плати економічно активних підприємств становила в грудні 114% до суми заборгованості порівняно із станом на 1 січня 2018 року;
- реалізацією громадянами права на податкову знижку (ст. 166 ПКУ[21]), що зменшує податкове зобов'язання з цього податку. Для того, щоб отримати податкову знижку, необхідно до кінця року подати податкову декларацію. Найпоширенішими прикладами отримання податкової знижки є понесені витрати на навчання, іпотечний кредит, страхові платежі за договорами накопичувального страхування життя, пенсійні внески до недержавних пенсійних фондів.

Відповідно до Бюджетного кодексу України[22] ПДФО загального фонду Державного бюджету формується за рахунок таких видів доходу:

- 60% податку від фізичних осіб, що сплачується на території м. Києва;
- 25% податку від фізичних осіб, що сплачується на відповідній території України (окрім території міст Києва та Севастополя);
- податку на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці;
- військовий збір.

ПДФО загального фонду Державного бюджету становить 40% (92 млрд грн) надходжень у загальній сумі ПДФО зведеного бюджету, інші 60% (138 млрд грн) надходять до місцевих бюджетів України.

21 Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

22 Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року №2456-VI. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17.

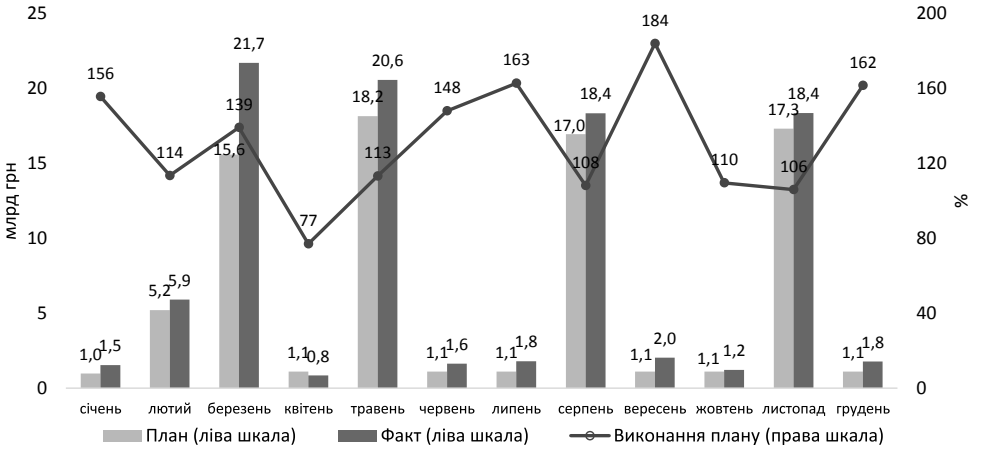



**Рис. 1.3.6.** Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до загального фонду Державного бюджету в січні-грудні 2018 року

На рис. 1.3.6 наведено динаміку надходжень податку на прибуток підприємств до загального фонду Державного бюджету. Як видно з рисунку, чітко простежуються пікові надходження в періоди подання податкової декларації, оскільки податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні квартал, півріччя, три квартали, рік.

Обсяг надходжень податку на прибуток підприємств загального фонду Державного бюджету формується шляхом зарахування[23]:

- 100% податку на прибуток підприємств державної власності;
- 90% податку на прибуток підприємств від інших організаційно-правових форм власності (підприємств та фінансових установ комунальної власності, приватних підприємств, банківських організацій, страхових організацій, іноземних юридичних осіб, підприємств, створених за участю іноземних інвесторів).

Виконання планових показників з податку на прибуток підприємств у зазначений період демонструють щомісячне перевиконання планового обсягу надходжень, лише квітень відзначився недовиконанням – 77% (або на 0,3 млрд грн менше від планового значення).

23 ОФЕА. Податок на прибуток підприємств: стан виконання за січень-травень 2018 року (інфодовідка). Отримано з: https://feao.org.ua/products/corpor_tax2018_05m/.

До основних чинників, які забезпечують належний рівень надходжень податку на прибуток підприємств у січні-грудні 2018 року, можна віднести:

- збільшення роздрібного товарообороту підприємств на 22 млрд грн у грудні 2018 року порівняно із січнем 2018 року. Довідково: січень 2018 року – 49 млрд грн, грудень 2018 року – 71 млрд грн;
- зростанням обсягу послуг, реалізованих споживачам підприємствами сфери послуг на 1,4 відсоткових пункти у III кварталі 2018 року (105%) порівняно з I кварталом 2018 року (103%);
- зростанням показників балансу великих та середніх підприємств: оборотні активи зросли на 22,6 млрд грн, а необоротні – на 10,8 млрд грн. Довідково: оборотні активи станом на 1 січня 2018 року – 331 млрд грн, а станом на 30 вересня 2018 року – 354 млрд грн; необоротні активи станом на 1 січня 2018 року – 321 млрд грн, а станом на 30 вересня 2018 року – 332 млрд грн.

Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств упродовж 2018 року має негативну тенденцію. У січні-березні 2018 року вона становила 10,2%, а в січні-вересні 2018 року знизилася до 7,9%. Цей показник відображається на результатах діяльності підприємств з часовим лагом один рік, тому можна припустити, що у 2019 році обсяг надходжень податку на прибуток підприємств буде меншим від запланованого показника.

На рис. 1.3.7 наведено динаміку надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) до загального фонду Державного бюджету, яка характеризується суттєвим недовиконання планових показників протягом січня-червня, тоді як у II півріччі 2018 року ситуація змінилася. Помісячні планові показники почали виконуватися.

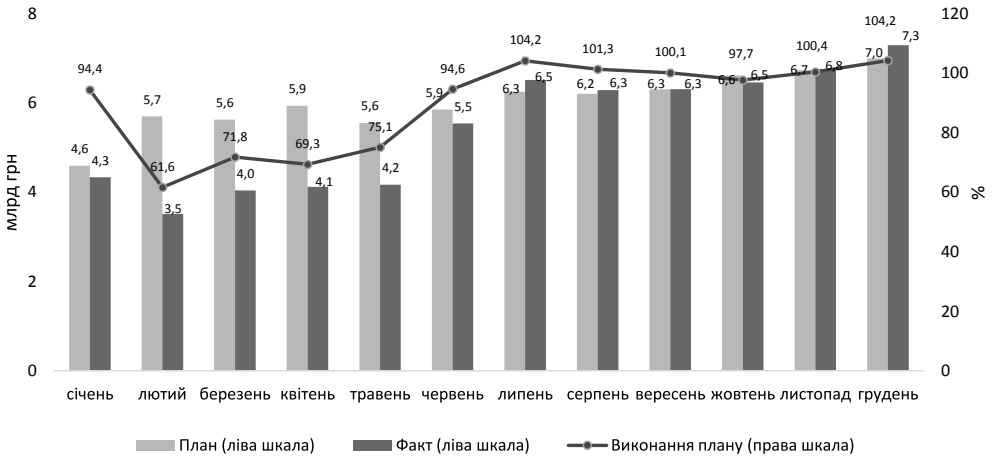



**Рис. 1.3.7**. Динаміка надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) до загального фонду Державного бюджету в січні-грудні 2018 року

До основних факторів, які могли спричинити таку негативну тенденцію в І півріччі 2018 року з акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів, можна віднести:

- реалізацію залишків підакцизної продукції з тютюнових виробів на початку 2018 року, наявних на кінець 2017 року. Це підтверджується надходженнями акцизного податку з тютюнових виробів, які протягом січня-травня в середньому становили 2,2 млрд грн, а впродовж червня-грудня зросли в два рази до середнього показника за цей період 4,5 млрд грн;
- зменшення обсягів виробництва тютюнових виробів (за даними Держстату – майже на 11% за січень-листопад 2018 року до відповідного періоду 2017 року)[24];
- скорочення обсягів реалізації підакцизної продукції;
- зниження купівельної спроможності через підвищення ставок акцизного податку (тютюнові вироби, підняття пільгової ставки на коньяк до ставки на інші спиртові дистиляти) і мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів;

24 Міністерство фінансів України. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за 2018 рік. Отримано з: https://www.minfin.gov.ua/news/view/pokaznyky-vykonannia-biudzhetu-ukrainy--rr?category=bjudzhet&subcategory=Current+year+budget+information.

- тіньовий обіг підакцизної продукції (за оцінками Держстату, виробництво щонайменше 40% тютюнових виробів та понад 50% міцних напоїв на українському ринку є нелегальним).

До загального фонду Державного бюджету зараховуються надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), окрім пального та транспортних засобів, які зараховуються до спеціального фонду Державного бюджету[25].

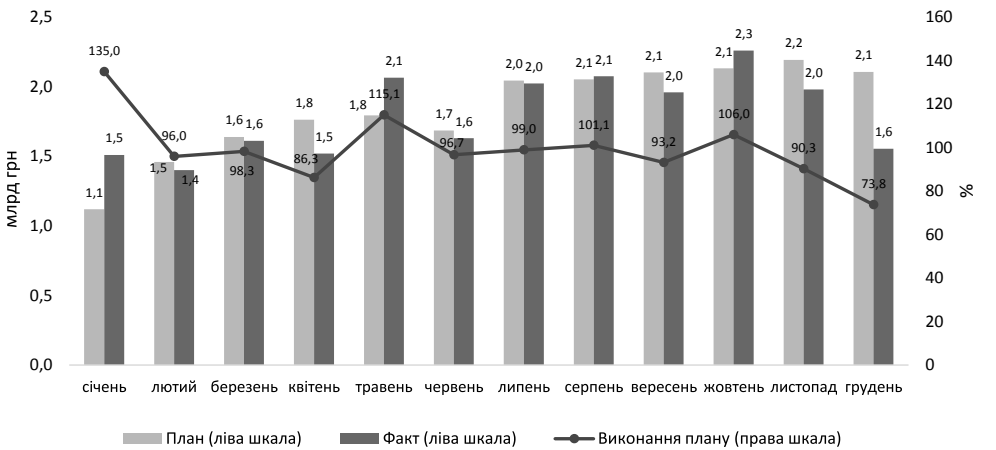



**Рис. 1.3.8.** Динаміка надходжень акцизного податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) до загального фонду Державного бюджету в 2018 році

Динаміка акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) до загального фонду Державного бюджету свідчить про невиконання місячних планових показників практично кожного місяця (рис. 1.3.8). При цьому виконання цього податку за січень-грудень, як показано на рис. 1.3.4, становило 104%. Так, лише в січні, травні, серпні та жовтні виконання планового обсягу надходжень було досягнуто. Серед причин, які могли призвести до виникнення такої ситуації, можна назвати:

- курсові стрибки національної валюти порівняно з євро (оскільки ставки акцизного податку на пальне визначені у євро);
- недооцінення національної валюти порівняно із доларом США.

25 ОФЕА. Акцизний податок: стан виконання за січень-травень 2018 року (інфодовідка). Отримано з: https://feao.org.ua/products/axis2018-05m/.

Так, фактичний курс гривні за долар становив 27,2 грн за долар, тоді як у бюджеті 2018 року його закладено на рівні 29,3 грн за долар;

- зростання кількості імпортних транспортних засобів на 40%;
- зменшення обсягів споживання імпортованої продукції через зниження платоспроможності населення.

До загального фонду Державного бюджету зараховуються надходження акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), окрім пального та транспортних засобів, які зараховуються до спеціального фонду Державного бюджету. Також відповідно до ст. 11 Закону України «Про Державний бюджет на 2018 рік»[26] акцизний податок з ввезених на митну територію України товарів (продукції), сплачений при митному оформленні для вільного обігу транспортних засобів, зараховується до спеціального фонду Державного бюджету (п. 12).




**Рис. 1.3.9.** Динаміка надходжень податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) та бюджетного відшкодування до загального фонду Державного бюджету в 2018 році

На рис. 1.3.9 наведено динаміку надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) та бюджетного відшкодування до загального фонду Державного бюджету в січні-грудні 2018 року, яка характеризує обсяги операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ.

26 Закон України «Про Державний бюджет на 2018 рік» від 07.12.2017 року №2246-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19.

Так, наприклад, у січні 2019 року ДФС компенсувала ПДВ у рекордному обсязі – 19,7 млрд грн. Хоча в плані на цей рік передбачено середньомісячний обсяг компенсацій на рівні 13 млрд грн. При цьому варто зазначити, що частина від цієї рекордної суми виплачена саме за заявками листопада 2018 року. Отже, використовуючи законодавчо закріплене право податкових органів на проведення перевірок (камеральної – до 30 календарних днів та за потреби документальної – до 60 календарних днів) бюджетного відшкодування ПДВ, можна впливати на терміни узгодження сум бюджетного відшкодування ПДВ, які повертаються платникам податку. Більш детально процедури бюджетного відшкодування ПДВ розглянуто в іншому дослідженні ОФЕА[27].

У середньому на місяць у 2018 році обсяг надходжень податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) дорівнював 17,6 млрд грн, а бюджетне відшкодування становило 11 млрд грн. За даними ДФС[28], середньомісячна заявка для відшкодування ПДВ у 2018 році зросла майже на 20%, а кількість заяв на відшкодування цього податку порівняно з 2017 роком збільшилася на тисячу.

Пікове значення надходжень з податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) спостерігалося у квітні 2018 року – 25 млрд грн, що пов'язано із надходженнями від «Нафтогазу» за результатами вирішення спору з «Газпромом». За рішенням Стокгольмського арбітражу «Нафтогаз» домігся компенсації 4,63 млрд доларів за недопоставку «Газпромом» узгоджених обсягів газу для транзиту. За результатами двох арбітражних проваджень у Стокгольмі «Газпром» виплатив 2,56 млрд доларів на користь «Нафтогазу»[29].

27 ОФЕА. Аналіз стану бюджетного відшкодування ПДВ у 2017 році та січні-травні 2018 року. Отримано з: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/2018_07_27_feao_budget_a5_v2.15.pdf.

28 ДФС: За 10 місяців 2018 року платникам відшкодовано 108 млрд грн ПДВ. Отримано з: http://mk.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/356033.html.

29 Економічна правда. Нафтогаз виграв історичну суперечку з Газпромом. Отримано з: https://www.epravda.com.ua/rus/news/2018/02/28/634558/.

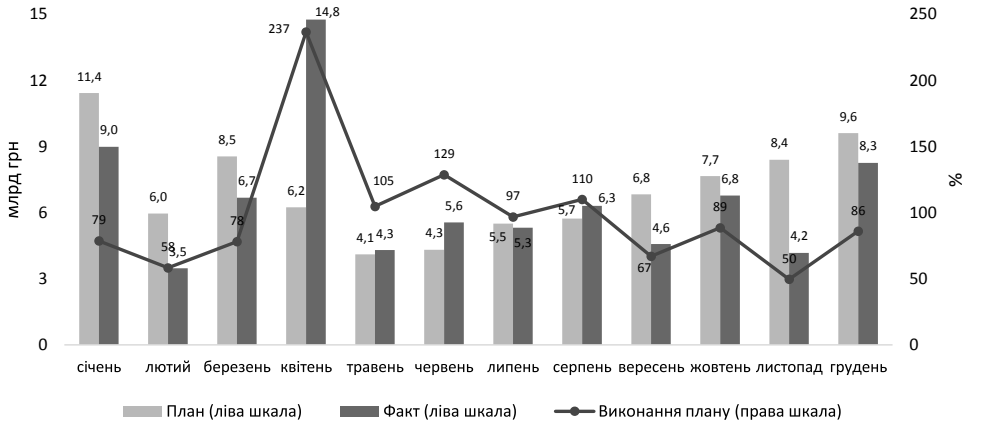



**Рис. 1.3.10.** Динаміка надходжень податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування до загального фонду Державного бюджету в 2018 році

Динаміка надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування до загального фонду Державного бюджету в більшості випадків характеризується переоцінкою планових показників і, як наслідок, недовиконанням надходжень податку в більшості місяців (рис. 1.3.10). На недовиконання може впливати повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування, яке варіюється з різних причин.

У 2018 році лише в квітні, травні, червні та серпні планові показники були виконані, причому в квітні показник сягнув рекордного значення – 236% виконання місячного плану.

До основних факторів, які можуть впливати на обсяг надходжень податку на додану вартість, належать:

- збільшення або зменшення обсягів споживання;
- збільшення або зменшення обсягів експорту та імпорту товарів;
- підвищення або зниження платоспроможності населення.

ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) зараховується в повному обсязі до загального фонду Державного бюджету.

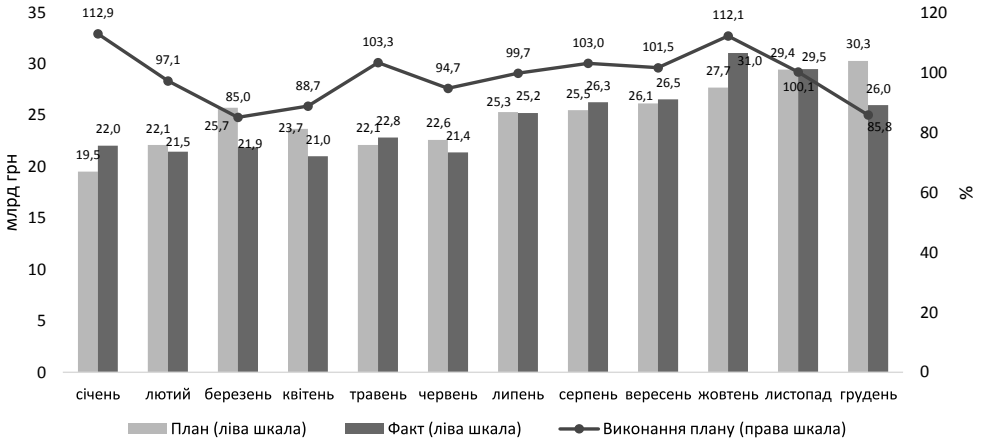



**Рис. 1.3.11.** Динаміка надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів до загального фонду Державного бюджету в 2018 році

На рис. 1.3.11 наведено динаміку надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів до загального фонду Державного бюджету. Спостерігається тенденція до періодичного виконання планових показників, що може бути пов'язане із такими факторами:

- нестабільність курсу національної валюти порівняно з євро (оскільки ставки акцизного податку на пальне визначені у євро);
- недооцінення національної валюти порівняно із доларом США. Так, фактичний курс гривні за долар становив 27,2 грн за долар, тоді як у бюджеті на 2018 рік його закладено на рівні 29,3 грн за долар;
- зменшення обсягів споживання імпортованої продукції через зниження платоспроможності населення.

ПДВ з ввезених на територію України товарів (робіт, послуг) зараховується в повному обсязі до загального фонду Державного бюджету. Проте відповідно до ст. 11 Закону України «Про Державний бюджет на 2018 рік»[30] ПДВ з ввезених на митну територію України товарів (продукції), сплачений при митному оформленні для вільного обігу транспортних засобів, зараховується до спеціального фонду Державного бюджету (п. 12).

Окрім того, варто зазначити, що відхилення у виконанні планових показників податків може бути пов'язано не тільки зі зміною економічних показників внутрішнього та зовнішнього характеру, але й рівнем якості са-

30 Закон України «Про Державний бюджет на 2018 рік» від 07.12.2017 року №2246-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19.

мого планування. Так, експерти ОФЕА у своїх дослідженнях аналізу методик прогнозування[31] та оцінки прогнозу надходжень ПДВ[32] та акцизного податку на 2019-2021 роки[33,34] неодноразово звертали увагу на недоліки цих методик, що негативно впливають на рівень достовірності формування прогнозних показників та результати їх виконання.

### *Виконання планових показників неподаткових надходжень та доходу від операцій з капіталом у доходах Державного бюджету України*

Далі розглянуто структуру неподаткових надходжень у доходах Державного бюджету (рис. 1.3.12).

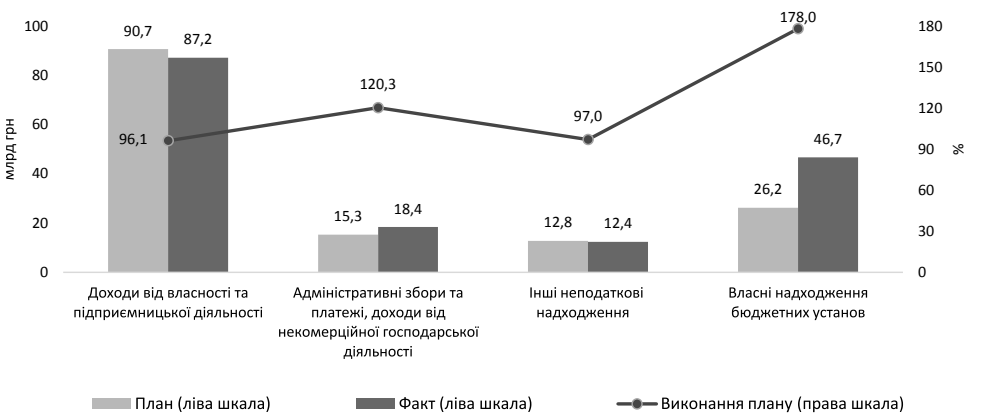



**Рис. 1.3.12.** Структура неподаткових надходжень у доходах Державного бюджету в 2018 році

**На рис. 1.3.12** наведено структуру неподаткових надходжень у доходах Державного бюджету, у яких доходи від власності та підприємницької діяльності займають 53%, власні надходження бюджетних установ – 28%, адміністративні збори та платежі, доходи від некомер-

31 ОФЕА. Аналіз методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків. Отримано з: https://feao.org.ua/products/budgetoutvoruyutchi-podatky/.

32 ОФЕА. Оцінка прогнозу надходжень ПДВ на 2019-2021 роки. Отримано з: https://feao.org.ua/products/prognoz-pdv2019-21/.

33 ОФЕА. Оцінка Прогнозу надходжень акцизного податку із ввезених в Україну підакцизних товарів на 2019-2021 роки. Отримано з: https://feao.org.ua/products/excise-imported-goods-2019-21/.

34 ОФЕА. Оцінка прогнозу надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів на 2019-2021 роки. Отримано з: https://feao.org.ua/products/excise-tax-produced-products-2019-21/.

ційної господарської діяльності – 11%, а інші неподаткові надходження – 7,5%.

Виконання планових показників дотримано за такими складовими: адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності (120%), власні надходження бюджетних установ (178%). Недовиконання спостерігається за такими статтями: доходи від власності та підприємницької діяльності (96% ), інші неподаткові надходження (97%).

Невиконання планового показника за доходами від власності та підприємницької діяльності пояснюється недоотриманням коштів, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України», розміром 6 млрд грн. У ст. 15 Закону України «Про Державний бюджет на 2018 рік»[35] визначено, що Національний банк України у 2018 році мав перерахувати до Державного бюджету України кошти на загальну суму не менш як 50 млрд грн, а по факту в січні-грудні надійшло 45 млрд грн.

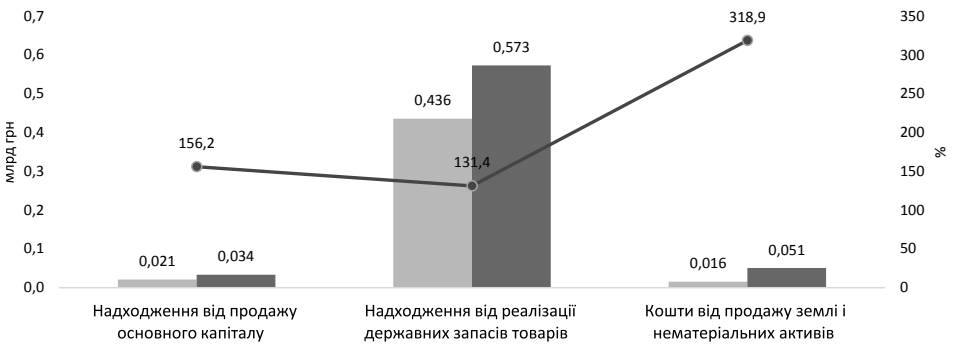



**Рис. 1.3.13**. Структура доходу від операцій з капіталом у доходах Державного бюджету в 2018 році

На рис. 1.3.13 наведено структуру доходів від операцій з капіталом у доходах Державного бюджету, у якій найбільша питома вага припадає на надходження від реалізації державних запасів товарів – 87%. Окрім того, на кошти від продажу землі і нематеріальних активів припадає 7,7%, а надходження від продажу основного капіталу займають 5,1%. За усіма розглянутими складовими планові показники перевиконані, осо-

35 Закон України «Про Державний бюджет на 2018 рік» від 07.12.2017 року №2246-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19.

бливо в частині продажу землі і нематеріальних активів, які виконано на 319%.

### *Зміна планових показників доходів Державного бюджету України*

Аналіз планових показників доходів Державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) станом на 01.12.2018 року порівняно із 01.01.2018 року показав, що статті доходів загального фонду не переглядалися, на відміну від спеціального фонду, який фактично подвоїли, збільшивши на 26,2 млрд грн. Така зміна спеціального фонду відбулася за неподатковими надходженнями за рахунок статті доходів «Власні надходження бюджетних установ», які протягом року скоригували на 25,9 млрд грн:

- інші джерела власних надходжень бюджетних установ збільшили на 17,4 млрд грн;
- надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством, збільшили на 8,5 млрд грн.

На рис. 1.3.14 наведено динаміку зміни планового показника власних надходжень бюджетних установ протягом 2018 року.

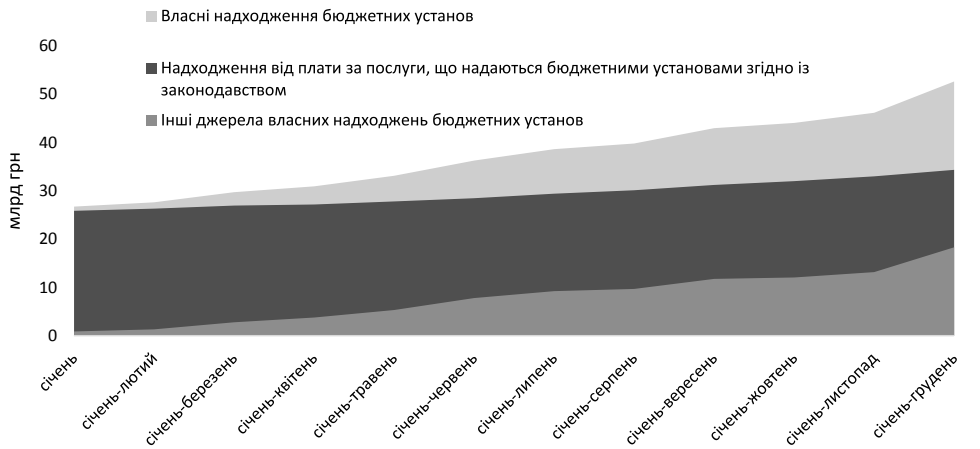



**Рис. 1.3.14.** Динаміка зміни планового показника власних надходжень бюджетних установ спеціального фонду Державного бюджету протягом січня-грудня 2018 року

Рис. 1.3.14 демонструє, що плановий показник інших джерел власних надходжень бюджетних установ на січень 2018 року становив 0,9 млрд грн, а на грудень 2018 року зріс до 18,3 млрд грн (підвищення – у 17 разів)

## ВИКОНАННЯ ПЛАНУ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Враховуючи бюджетну децентралізацію, варто звернути увагу на фінансову самостійність місцевих бюджетів. Тому аналіз доходів місцевих бюджетів у різних проекціях, а також визначення відсотку виконання річних планових показників є актуальним та затребуваним. На рис. 1.3.14 та 1.3.15 представлено виконання планових показників у розрізі складових доходів місцевих бюджетів з розмежуванням на загальний та спеціальний фонди.

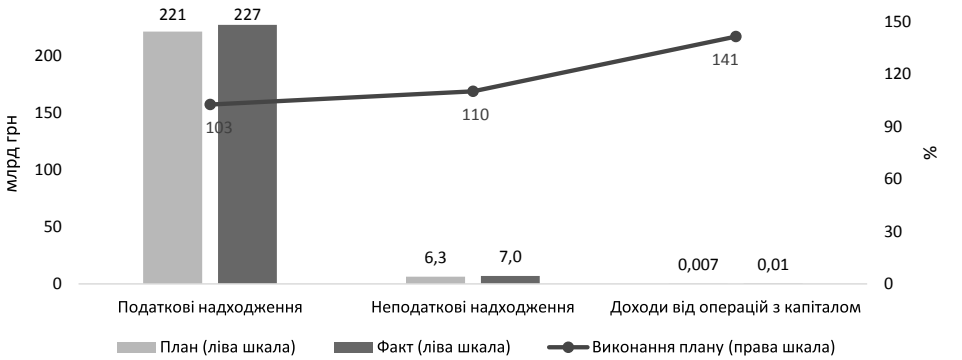



**Рис. 1.3.15.** Виконання планових показників за січень-грудень 2018 року в розрізі складових доходів загального фонду місцевих бюджетів

На рис. 1.3.15 показано, що в розрізі складових доходів загального фонду місцевих бюджетів простежується перевиконання планових показників. При цьому загальний відсоток виконання становить 103% (план – 228 млрд грн, факт – 234 млрд грн). Дещо інша ситуація прослідковується у розрізі складових доходів спеціального фонду місцевих бюджетів (рис. 1.3.16).

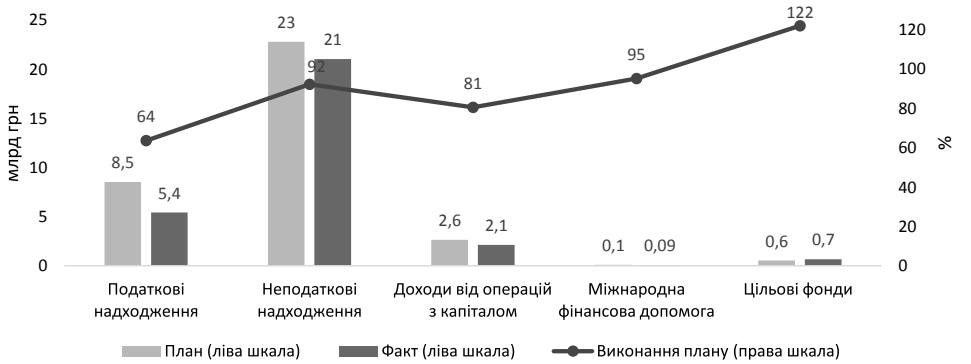



**Рис. 1.3.16.** Виконання доходів спеціального фонду місцевих бюджетів у січні-грудні 2018 році

На рис. 1.3.16 представлена інформація про виконання планових показників складових доходів спеціального фонду місцевих бюджетів (окрім цільових фондів). Найбільше відхилення фактичних значень порівняно з плановими показниками мають податкові надходження (64%). Слід відмітити, що остаточна цифра за підсумками року може бути іншою. Оскільки після оприлюднення Звіту про виконання бюджету за весь 2018 рік фактичні показники податкових надходжень буде відкориговано в сторону збільшення. Це пояснюється особливостями адміністрування місцевих податків та зборів, зокрема застосуванням звітного (податкового) періоду, що становить квартал та/або рік, та строками сплати податкового зобов'язання.

### *Виконання планових показників податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів*

На рис. 1.3.17 деталізована структура податкових надходжень до місцевих бюджетів у розрізі частини загальнодержавних податків та місцевих податків і зборів за січень-грудень 2018 року. У загальному податкові надходження становлять 88% від усіх доходів місцевих бюджетів. При цьому частка у фондах має такий розподіл: 97% – загальний фонд та 18,5% – спеціальний фонд місцевих бюджетів.

Близько 59% податкових надходжень місцевих бюджетів забезпечено за рахунок ПДФО. При цьому 73% – це надходження від загальнодержавних податків у частині, визначеній бюджетним законодавством.

Планові показники за більшістю податками та зборами було перевиконано в межах від 101 до 112%. Недовиконання зафіксоване за надходженнями:

- акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів (97%) – 0,2 млрд грн. Основну причину вбачаємо в зростанні рівня незаконного обігу алкогольних та тютюнових виробів (наприклад, без використання РРО, через відсутність ліцензій на право роздрібної торгівлі алкоголем та тютюном тощо);
- збору за місця для паркування транспортних засобів (99%) – 1 млн грн. Причина може бути також у недотриманні законодавчої норми надання земельній ділянці рішенням сільської, селищної або міської ради спеціально статусу для забезпечення паркування транспортних засобів.

Зауважимо, що відсоток виконання за окремими податками за результатом усього 2018 року буде мати тенденцію до збільшення. Яскравий приклад – єдиний податок. Адже граничний термін сплати податкового зобов'язання за результатами діяльності в IV кварталі 2018 року (III група) закінчиться 19 лютого 2019 року. Так, наприклад, дані 2017 року показали, що надходження єдиного податку за результатами 2017 року порівняно з надходженнями за січень-грудень 2017 року зросли майже на 0,7 млрд грн.

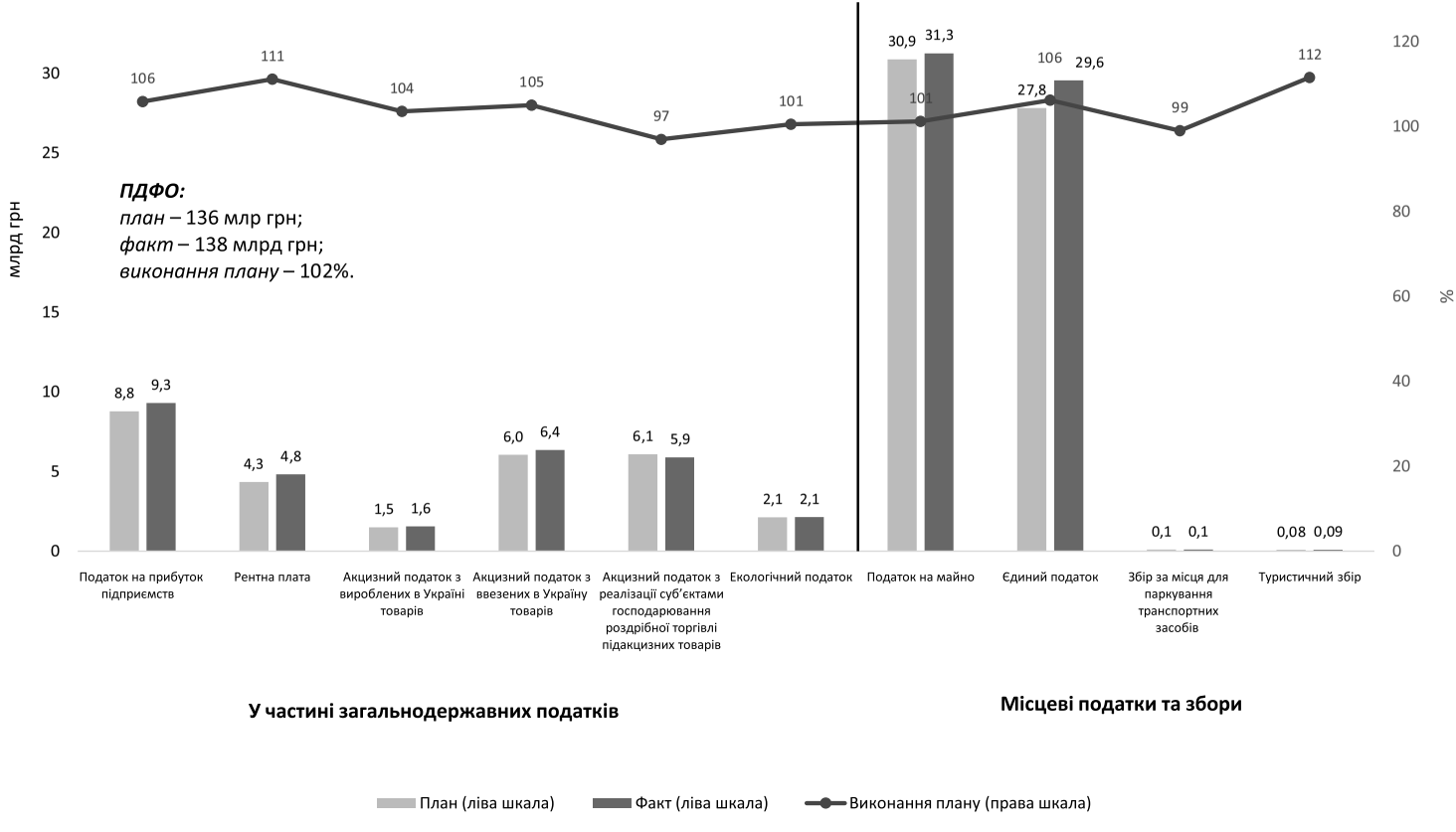



**Рис. 1.3.17.** Структура податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів у січні-грудні 2018 року

### *Помісячні надходження ПДФО та місцевих податків до місцевих бюджетів*

Помісячні надходження ПДФО та місцевих податків – єдиного податку та податку на майно показано на рис. 1.3.18 і 1.3.19 відповідно.

Ураховуючи те, що звітний (податковий) період для ПДФО – місяць, можемо застосувати умовне припущення у вигляді розподілу загального річного плану на 12 місяців, мотивуючи це тим, що на надходження податку особливості його адміністрування не впливають.

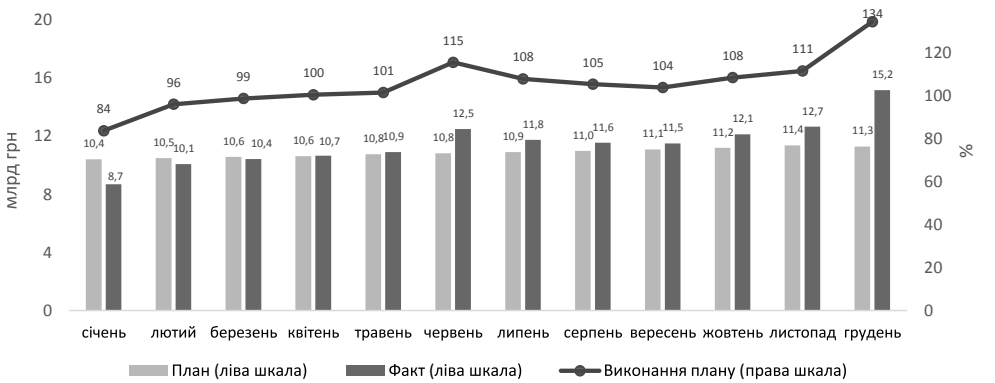



**Рис. 1.3.18.** Виконання помісячних планових показників* надходжень ПДФО до місцевих бюджетів у січні-грудні 2018 року

* Примітка: застосовано припущення, що полягає в розподілі річного планового показника пропорційно на 12 місяців 2018 року.

Так, у середньому планові показники надходжень ПДФО до місцевих бюджетів виконувалися (окрім січня-березня 2018 року). Надходження цього податку залежать від кількості населення, яке працює, або рівня безробіття та розміру мінімальної заробітної плати. Протягом 2018 року розмір мінімальної заробітної плати не змінювався. При цьому рівень безробіття мав низхідну тенденцію (у I кварталі 2018 року – 10%, а в III кварталі 2018 року – 9%). У середньому майже 85% ПДФО надходить до місцевих бюджетів від оподаткування доходів у вигляді заробітної плати.

На жаль, аналогічне припущення про розподіл річного планового показника на рівні частини помісячно ми не можемо застосувати до місцевих податків, звітний період за якими – квартал та/або рік (податковий), що

впливає на пікові або, навпаки, спади надходжень в окремі місяці бюджетного року. Тому на рис. 1.3.19 наведено тільки помісячну динаміку надходжень єдиного податку та податку на майно до місцевих бюджетів у січні-грудні 2018 року.

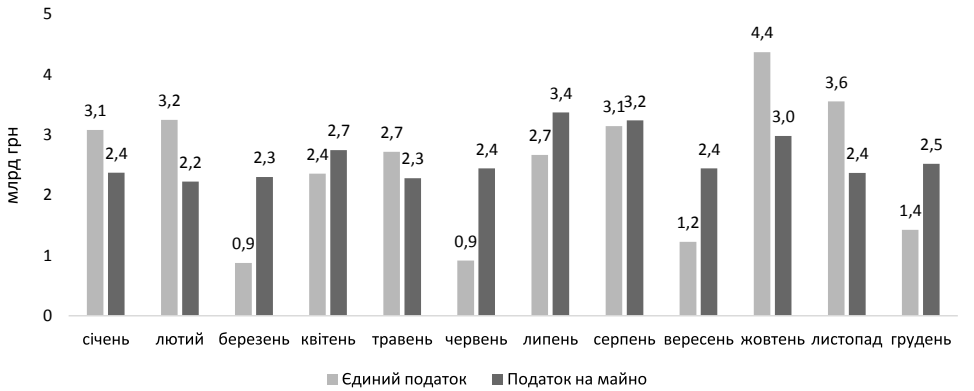



**Рис. 1.3.19.** Находження єдиного податку та податку на майно до місцевих бюджетів у січні-грудні 2018 року

Динаміка надходжень місцевих податків представлена на рис. 1.3.19. Вона є показовою та фіксує мінімальні надходження в останні місяці кварталу (березень, червень, вересень та грудень), що випливає із особливостей сплати податкового зобов'язання за результатами звітного кварталу. Зауважимо, що близько 67% єдиного податку було сплачено фізичними особами, які для ведення господарської діяльності обрали спрощену систему оподаткування.

Податок на майно характеризується меншою волатильністю. Це також пояснюється особливостями його адміністрування. Зауважимо, що близько 87% податку на майно – це надходження від орендної плати (56%) та земельного податку (31%). При цьому, незважаючи на базовий звітний (податковий) період – рік, ці податки сплачуються рівними частками за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця[36]. З огляду на це надходження податку на майно демонструє більш-менш стабільну динаміку.

36 Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI. Отримано з: http://sfs.gov.ua/nk/.

### *Зміна планових показників доходів місцевих бюджетів*

Що стосується визначення планових показників доходів місцевих бюджетів, то протягом 2018 бюджетного року їх значення змінювалися щомісячно переважно в сторону збільшення. У табл. 1.3.1 представлено зміну річних планових показників складових доходів місцевих бюджетів на початок та кінець 2018 року.

Таблиця 1.3.1

**Зміна річних планових показників складових доходів місцевих бюджетів**

*млрд грн*

| Складові доходів місцевих бюджетів | Загальний фонд – план | | | Спеціальний фонд – план | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | На 01.01.2018 | На 01.12.2018 | Різниця | На 01.01.2018 | На 01.12.2018 | Різниця |
| Податкові надходження, у т. ч.: | 202 | 221 | 19,6 | 4,6 | 8,5 | 3,9 |
| - податок на доходи фізичних осіб | 125 | 135,6 | 10,6 | – | – | – |
| - податок на прибуток | 6,1 | 8,8 | 2,7 | – | – | – |
| - акцизний податок | 13,0 | 13,6 | 0,6 | – | – | – |
| - рентна плата | 3,2 | 4,3 | 1,1 | – | – | – |
| - єдиний податок | 24,5 | 27,8 | 3,4 | – | – | – |
| - податок на майно | 29,5 | 30,9 | 1,4 | – | – | – |
| Неподаткові надходження | 4,7 | 6,3 | 1,6 | 10 | 23 | 13 |
| Доходи від операцій з капіталом | 0,002 | 0,007 | 0,005 | 1,9 | 2,6 | 0,7 |
| Міжнародна фінансова допомога | – | – | – | 0,01 | 0,1 | 0,09 |
| Цільові фонди | – | – | – | н/д | 0,6 | – |
| Офіційні трансферти | 293 | 288 | -4,4 | 16 | 16 | 0 |
| **Усього доходів** | **499** | **516** | **17** | **33** | **51** | **18** |

Плановий показник доходів місцевих бюджетів за рік зріс на 35 млрд грн (17 млрд грн – загальний фонд та 18 млрд грн – спеціальний фонд).

Загальний фонд місцевих бюджетів в основному зріс за рахунок збільшення планових показників податкових надходжень (на 20 млрд грн), скоригованих на зменшення суми офіційних трансфертів (на 4,4 млрд грн). Найбільше абсолютне збільшення планових показників спостерігається по ПДФО – 11 млрд грн; єдиному податку – 3,4 млрд грн та податку на прибуток – 2,7 млрд грн, що становить 85% від суми різниці в межах загального планового показника податкових надходжень.

Доходи спеціального фонду місцевих бюджетів зросли за рахунок перегляду податкових надходжень у сторону збільшення на 3,9 млрд грн у межах дорожнього експерименту (надходження для фінансового забезпечення реалізації заходів, визначених п. 33 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України[37]). Також на 13 млрд грн збільшився плановий показник неподаткових надходжень (з 10 до 23 млрд грн) за рахунок збільшення плану власних надходжень бюджетних установ.

37 Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року №2456-VI. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17.

# 1.4 ОЦІНКА ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ПРОЕКТУ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА 2019 РІК

Доходи Державного бюджету України на 2019 рік було сформовано на основі:

- прогнозних макроекономічних показників економічного і соціального розвитку України на 2019 рік, затверджених постановою КМУ №546 від 11.07.2018 року[38];
- завдань бюджетної політики, які спрямовані на забезпечення збалансування державних фінансів, визначених в Основних напрямах бюджетної політики на 2019–2021 роки[39].

Так, дохідна частина проекту Державного бюджету на 2019 рік розроблена з урахуванням чинних норм податкового та бюджетного законодавства з такими особливостями[40]:

- *податок на доходи фізичних осіб* – зарахування податку від доходів за надання фізичними особами в оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв) податковим агентом до відповідного бюджету за місцезнаходженням таких об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису);
- *рентна плата за користування надрами для видобування вуглеводнів (газового конденсату)* – зниження ставок з 45 до 29% (до 5 тис. м глибини залягання покладів) та з 21 до 14% (понад 5 тис. м глибини залягання покладів);
- *рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, води, надр, непов'язаних з видобутком, користування радіочастотним ресурсом, а також екологічний та акцизний податки* – врахування індексації ставок, визначених в абсолютних величинах (очікувані додаткові надходження – 6,9 млрд грн, у т. ч. державний бюджет – 6,6 млрд грн);
- *рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення* (окрім рентної плати за користу-

38 Постанова КМУ «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2019-2021 роки» №546 від 11.07.2018 року. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/546-2018-%D0%BF.

39 Розпорядження КМУ «Про схвалення проекту Основні напрями бюджетної політики на 2019-2021 роки» №315-р від 18.04.2018 року. Отримано з: https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-proektu-osnovnih-napryamiv-byudzhetnoyi-politiki-na-20192021-roki.

40 Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік». Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598.

вання надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату) – з 01.01.2019 року 5% зараховується до місцевих бюджетів за місцем видобутку відповідних корисних копалин;

- *75% надходжень від акцизного податку з пального і транспортних засобів, ввізного мита на нафтопродукти та транспортні засоби, 100% надходжень від плати за проїзд автомобільними дорогами* – зараховується до спеціального фонду державного бюджету на розвиток дорожнього господарства (очікувана сума – 50,4 млрд грн);
- *акцизний податок з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального* – зарахування 13,44% надходжень до місцевих бюджетів (очікувана сума – 7,4 млрд грн).

Ключові зміни торкаються розподілу надходжень та особливостей адміністрування акцизного податку та окремих складових рентної плати. При цьому особливості адміністрування інших податків (у т. ч. податку на прибуток підприємств, навколо якого точаться дискусії щодо його заміни на податок на виведений капітал) залишаються незмінними.

У контексті цього разом із поданням проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»[41], враховуючи особливості формування дохідної частини, зареєстровано законопроекти, що вносять зміни до:

- податкового законодавства – перегляд ставок акцизного податку, екологічного податку та рентної плати з урахуванням індексу споживчих цін та індексу цін виробників промислової продукції[42];
- бюджетного законодавства – формування місцевих бюджетів[43].

Слід відмітити, що уряд продовжує практику внесення змін до податкового законодавства після липня поточного року. Це порушує один з базових принципів Податкового кодексу в частині забезпечення стабільності податкового законодавства. У статті 4 кодексу зазначено, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

41 Проект Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» №9000 від 15.09.2018 року. Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598.

42 Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок деяких податків» №9085 від 17.09.2018 року. Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64600.

43 Проект Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» №9084 від 17.09.2018 року. Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64599.

Ключовими макроекономічними показниками, які вплинули на визначення прогнозованих сум податків (основної складової державних доходів), стали:

- фонд оплати праці найманих працівників;
- грошове забезпечення військовослужбовців;
- прибуток прибуткових підприємств;
- кінцеві споживчі витрати домогосподарств;
- експорт та імпорт товарів і послуг;
- обмінний курс гривні до долара США;
- обсяги виробництва підакцизних товарів;
- видобуток корисних копалин та ін. показники.

Далі більш детально проаналізовано прогнозовані показники дохідної частини бюджету 2019 року порівняно з плановими показниками 2018 року[44].

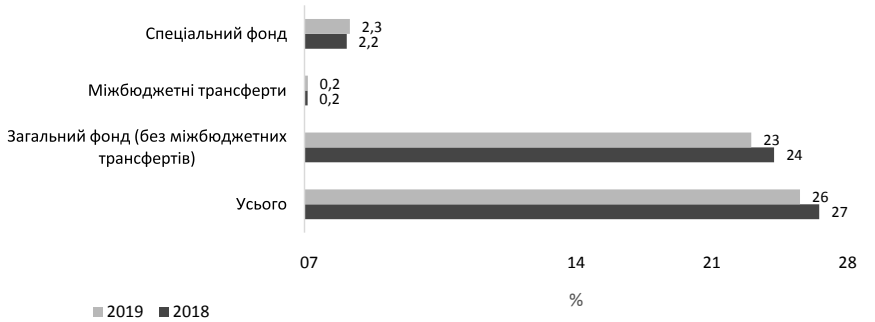



**Рис. 1.4.1.** Частка доходів у номінальному ВВП у 2018–2019 рр.

Рис. 1.4.1 показує, що в 2019 році планується зниження частки доходів державного бюджету у ВВП країни на 1%. При цьому основне зменшення частки зафіксоване по загальному фонду державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів).

Зауважимо, що уряд планує зростання доходів на рівні 9,9% (рис. 1.4.2), тоді як у 2018 році порівняно з 2017 роком[45] показник становив 19% (з 771 до 918 млрд грн).

44 Закон України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» №2246-VIII від 07.12.2017 року. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19.

45 Закон України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» №1801-VIII від 21.12.2016 року. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1801-19.

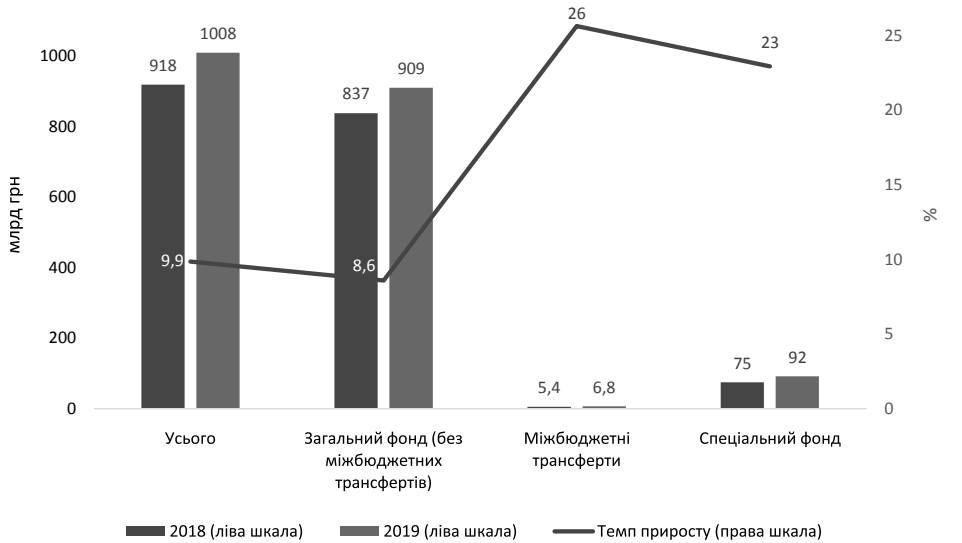



**Рис. 1.4.2.** Розмір та темп приросту доходів Державного бюджету України в 2019 році порівняно з 2018 роком

Рис. 1.4.2 показує, що доходи загального фонду Державного бюджету заплановано зі зростанням на 8,6%. Доходи спеціального фонду заплановано на 23% більше, ніж у 2018 році. При цьому в 2018 році порівняно з 2017 роком темп приросту по спеціальному фонду становив 8,7%.

Що стосується структури доходів Державного бюджету, то в 2019 році вона не ідентична 2018 року (рис. 1.4.3), окрім податкових надходжень (рис. 1.4.4).

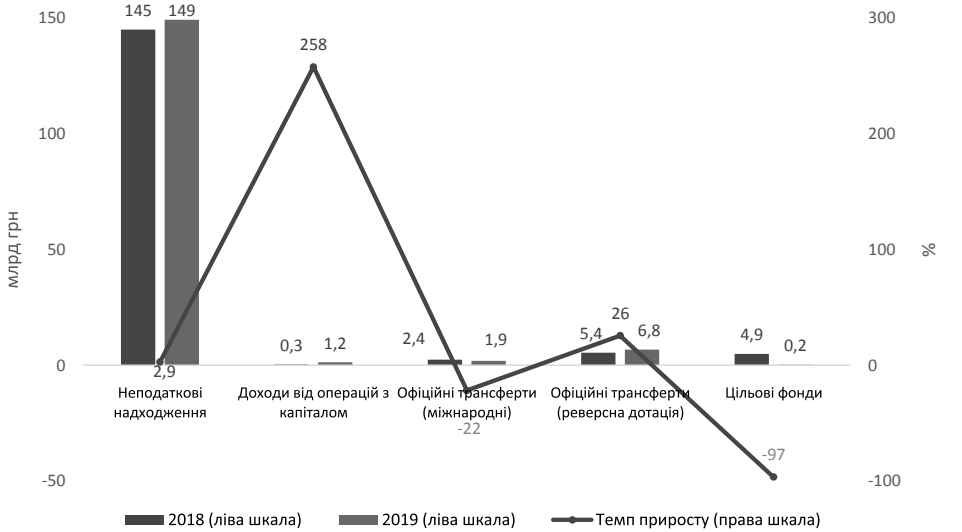



**Рис. 1.4.3.** Розмір та темпи приросту структурних складових доходів Державного бюджету України в 2019 році порівняно з 2018 роком

З рис. 1.4.3 видно, що розмір неподаткових надходжень має найменший позитивний темп приросту – 2,9%, або 4 млрд грн.

26%, або 1,4 млрд грн – збільшення розміру реверсної дотації.

Найбільше зростання доходів на 2019 рік – 258% – заплановано від операцій з капіталом. Такий темп приросту спричинений планованим збільшенням надходжень від реалізації матеріальних цінностей державного резерву (з 0,29 до 1,19 млрд грн).

Розмір офіційних трансфертів від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ менший на 22%, або 0,5 млрд грн.

Також заплановано зменшення на 97% доходів від цільових фондів за рахунок відсутності у Державному бюджеті України на 2019 рік надходжень до цільового фонду для забезпечення оборони і безпеки держави у вигляді конфіскованих коштів за вчинені корупційні правопорушення (у 2018 році – 4,7 млрд грн).

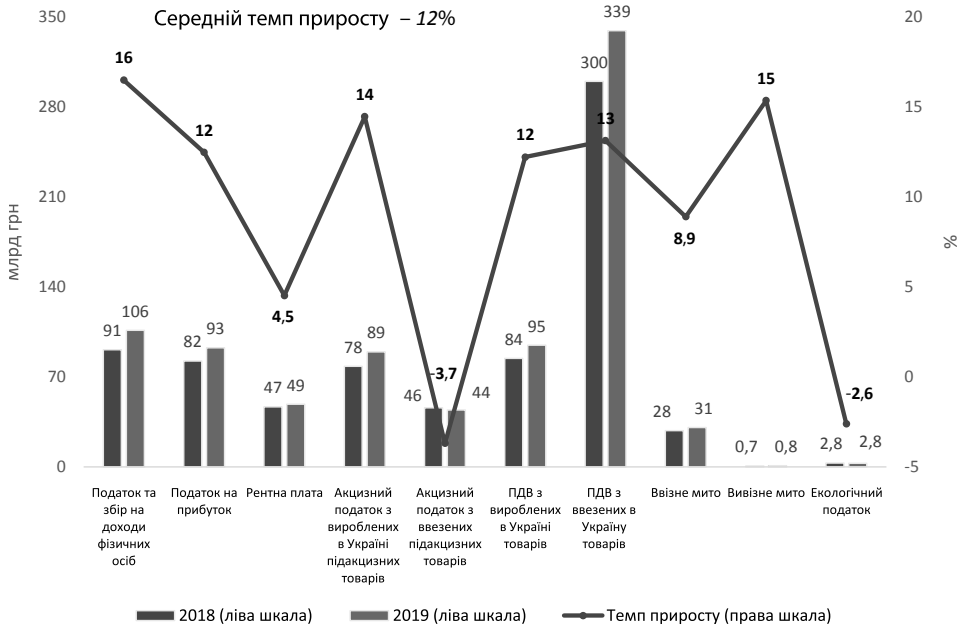



**Рис. 1.4.4.** Розмір та темпи приросту податкових надходжень Державного бюджету України в 2019 році порівняно з 2018 роком

Представлений на рис. 1.4.4 аналіз податкових надходжень Державного бюджету України в 2019 році порівняно з 2018 роком показав, що в 2019 році планується зменшення надходжень від двох загальнодержавних податків:

- акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів – на 3,7% (з 46 до 44 млрд грн);
- екологічного податку – на 2,6% (з 2,84 до 2,77 млрд грн).

Основні бюджетоутворюючі податки (ПДВ, ПДФО, акцизний податок (окрім податку з вироблених в Україні підакцизних товарів) та податок на прибуток підприємств) спланованo з темпами приросту в межах 12–16%. При цьому середній темп зростання бюджетоутворюючих податків становить майже 14%, а податкових надходжень загалом – 12%.

# 1.5 АНАЛІЗ ПЕРЕПЛАТ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ У 2017-2018 РОКАХ

Переплати податків і зборів на сьогодні залишаються однією з основних проблем фіскальної сфери, що своєю чергою збільшує рівень податкового навантаження на платників податків. Відповідно до норм Податкового кодексу України (далі – ПКУ)[46] податкові переплати можуть виникати в трьох випадках, а саме через:

- надміру сплачені грошові зобов'язання – суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань (пп. 14.1.115 п. 14.1 ст. 14 ПКУ);
- помилково сплачені грошові зобов'язання – суми коштів, які на певну дату надійшли до відповідного бюджету від юридичних або фізичних осіб, що не є платниками таких грошових зобов'язань (пп. 14.1.182. п. 14.1 ст. 14 ПКУ);
- авансове нарахування податку (належить до сплати авансових внесків з податку на прибуток підприємств при виплаті дивідендів – пп. 57.1-[1].2 п. 57.1-[1] ст. 57 ПКУ).

Право платника податків на зарахування чи повернення помилково або надміру сплачених сум податків і зборів передбачено в порядку, встановленому ст. 43 та п. 102.5 ст. 102 ПКУ. Зауважимо, що для «прибуткової» переплати є одне обмеження: переплату, що виникла внаслідок перерахування авансів при виплаті дивідендів, не можна ані повернути, ані зарахувати для погашення заборгованості з інших податків та зборів. Її можна направити тільки на погашення поточних нарахувань з податку на прибуток підприємств (абз. 6 пп. 57.1-[1].2 п. 57.1-[1] ст. 57 ПКУ). Якщо ж причина виникнення переплати не дивідендна, то право платника на її повернення незаперечне.

Відповідно до п. 1 Порядку від 15.12.2015 року №1146, що регулює процес повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, поверненню не підлягають[47]:

46 Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI. Отримано з: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

47 Наказ МФУ «Про затвердження Порядку взаємодії територіальних органів Державної фіскальної служби України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань» від 15.12.2015 року №1146. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1679-15.

- відшкодування ПДВ;
- аванси, помилково та/або надміру внесені платниками за власним бажанням;
- помилково та/або надміру внесені платниками кошти, сплачені шляхом надання при митному оформленні податкового векселя;
- суми акцизного податку, внесені в рахунок погашення податкових векселів;
- виконання рішень судів щодо безспірного списання коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджетів.

Повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, здійснює Державне казначейство України. Це стосується як податків, сплачених до державного бюджету, так і податків, сплачених до місцевих бюджетів.

Суми переплат можуть бути за вибором платника перераховані:

- на поточний рахунок платника в установі банку;
- на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на органи Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), незалежно від виду бюджету;
- готівкою за чеком у разі відсутності в платника рахунку в установі банку;
- готівкою з рахунків банків у разі відсутності в платника рахунку в установі банку;
- поштовим переказом через підприємства поштового зв'язку;
- для подальших розрахунків як авансові платежі (передоплата) або грошова застава.

Потрібно сказати, що необов'язково всю суму переплат спрямовувати за одним напрямом. Платник податків може одночасно обирати декілька. Якщо є податковий борг, то першочергово переплата йде на його погашення.

Така особливість можливого використання переплат може впливати на точність аналізу, проте на показник загальної тенденції це не має значного впливу.

Таким чином, у дослідженні проаналізовано динаміку зміни сум переплат основних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, а також проведено паралелі між зміною розміру переплат та витратами державного бюджету на погашення та обслуговування державного боргу.

Дослідження проведено на основі інформації, отриманої:

- з офіційного сайту Державної казначейської служби України;
- від ДФС України відповідно до:
    - листа ДФС України «Про розгляд запиту» від 09.08.2018 року №11838/С/99-99-07-02-02-14;
    - листа ДФС України «Про надання інформації» від 27.08.2018 року №990/2/99-99-12-03-03-10.

Водночас застерігаємо, що аналіз здійснено з метою надання оперативної інформації про поточний стан переплат загальнодержавних і місцевих податків і зборів.

Звісно, коректо аналізувати рівень переплат на кінець року в динаміці, однак 2018 рік поки що триває, тому для аналізу взято окремий період поточного року.

### *Переплати основних бюджетоутворюючих податків*

Відповідно до ст. 9 ПКУ до загальнодержавних податків належать:

- податок на прибуток підприємств (ППП);
- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- податок на додану вартість (ПДВ);
- акцизний податок (АП);
- екологічний податок (ЕП);
- рентна плата (РП);
- мито.

На рис. 1.5.1 для порівняння наведено інформацію про переплати всіх загальнодержавних податків.

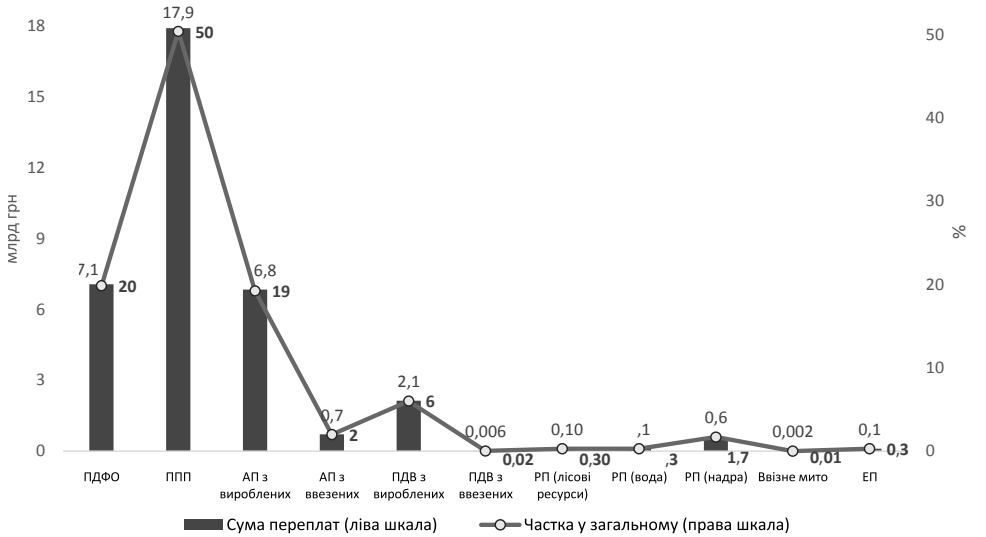



**Рис. 1.5.1.** Суми переплат загальнодержавних податків станом на 01.08.2018 року

З рис. 1.5.1 видно, що станом на 01.08.2018 року найбільша частка переплат у загальній сумі (майже 36 млрд грн) зафіксована для податку на прибуток – 50%. На другому місці переплати ПДФО – 20%. Найменше переплат простежується для «імпортного» ПДВ – 6 млн грн (або 0,02%) та ввізного мита – 2,1 млн грн (0,01%). Для порівняння: переплата податку на прибуток становить майже 18 млрд грн.

Загальний розмір переплати рентної плати становить близько 0,8 млрд грн, при цьому 75% переплат належать рентній платі за користування надрами. Переплати екологічного податку зафіксовано на рівні 0,1 млрд грн (0,3% від усіх переплат у межах загальнодержавних податків).

Зауважимо, що майже 96% переплат акумулюють чотири основні бюджетоутворюючі податки – ПДФО, ППП, ПДВ та АП (податки на споживання в частині вироблених в Україні товарів). Тому далі аналіз буде акцентовано саме на них.

На рис. 1.5.2 наведено співвідношення надходжень бюджетоутворюючих податків до сум переплат по них.

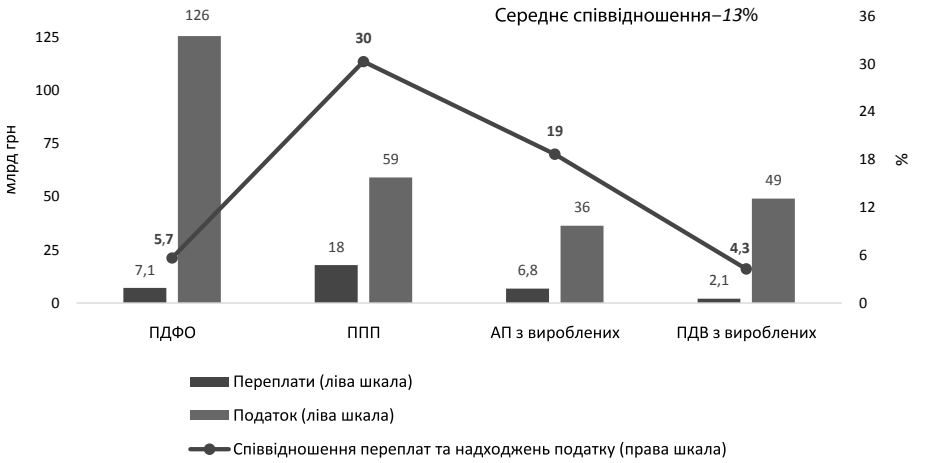



**Рис. 1.5.2.** Переплати та надходження основних бюджетоутворюючих податків станом на 01.08.2018 року

З рис. 1.5.2 видно, що знову в лідерах переплати податку на прибуток підприємств, співвідношення яких до загальних надходжень податку – 30%. При цьому протягом 2014–2015 рр. досліджуване співвідношення в контексті податку на прибуток підприємств мало найвищий показник за час чинності ПКУ – 63-67%[48]. Це пояснювалося існуванням механізму щомісячної авансової сплати сум податку, визначеної за показниками попереднього року, з подальшим перерахунком, виходячи з фактичних показників діяльності суб'єктів господарювання за результатами річного декларування. Також вплинуло й те, що авансові внески до затвердження наказу МФУ «Про затвердження змін до бюджетної класифікації» від 20.07.2015 року №651[49] зараховувалися за окремим кодом бюджетної класифікації.

Проте за підсумками 2016 року внаслідок скасування необхідності сплати податку на прибуток підприємств протягом року авансовими платежами, а також з урахуванням того, що відповідно до п. 43.3 ст. 43 ПКУ переплати можуть бути повернуті протягом 1 095 днів (3 роки) з дня їх виникнення – дня подання податкової декларації, розмір переплат різко знизився, і частка в надходженнях податку станом на 01.01.2017 року становила 33%.

48 ОФЕА. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011–2016 роках. Отримано з: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/11/feao_podatok_na_prybutok_a5_02.pdf.

49 Наказ МФУ «Про затвердження змін до бюджетної класифікації» від 20.07.2015 року №651. Отримано з: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15068.html.

Що стосується переплат податку на прибуток підприємств, які виникли за часів авансової сплати податку, то в Листі ДФС України «Щодо відображення у звітності залишку авансового внеску з податку на прибуток, сплаченого в 2014 році»[50] зазначається, що з 2015 року після об'єднання кодів бюджетної класифікації (власне податку на прибуток та авансових внесків)[51] відбулося автоматичне об'єднання всіх переплат в інтегрованих картках платників податку і врахування їх при оплаті поточних зобов'язань з цього податку та наявного податкового боргу в межах переплат.

Найбільш показовим для аналізу буде вивчення динаміки темпів зміни (приросту) переплат відповідного податку за період з січня 2017 року по липень 2018 року в помісячному розрізі (рис. 1.5.3.1 – 1.5.3.4).

50 Лист ДФС України «Щодо відображення у звітності залишку авансового внеску з податку на прибуток, сплаченого в 2014 році» від 26.09.2017 року №2049/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. Отримано з: http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-72509.html.

51 Наказ МФУ «Про затвердження змін до бюджетної класифікації» від 20.07.2015 року №651. Отримано з: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15068.html.

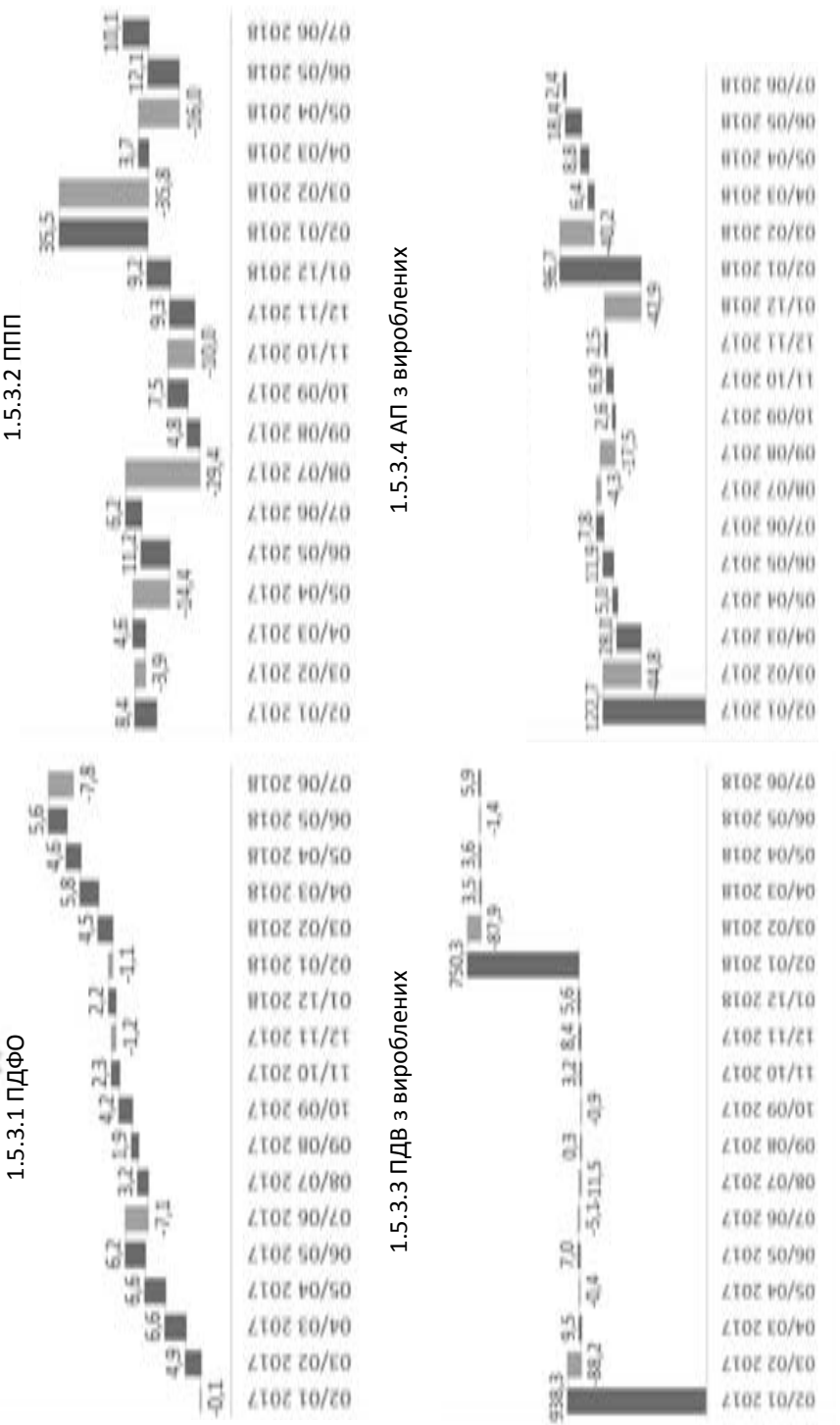



**Рис. 1.5.3.1 – 1.5.3.4.** Темпи приросту (динаміка зміни) сум переплат основних бюджетоутворюючих податків у 2017 році та січні-липні 2018 року

Рис. 1.5.3.1– 1.5.3.4 демонструють, що загалом тенденція до зміни розміру переплат (темпів приросту) в помісячному розрізі у відповідних періодах 2017 і 2018 рр. була майже ідентичною за всіма бюджетоутворюючими податками.

Так, у ПДФО та військовому зборі (рис. 1.5.3.1) лютий та липень обох років характеризується зменшенням розміру переплат. Найбільше зменшення зафіксовано станом на 01.08 досліджуваних років – у середньому в межах 7-8%. А протягом березня-червня 2018 року переплати ПДФО щомісячно зростали в середньому на 5%, що говорить про стабільність динаміки.

Найбільше зростання переплати з податку на прибуток підприємств (рис. 1.5.3.2) спостерігається після завершення термінів сплати податку за результатами IV кварталу 2017 року, а саме в лютому 2018 року – майже на 36% (з 19 до 26 млрд грн).

Значне зростання переплат акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (рис. 1.5.3.4) спостерігається в лютому порівняно з січнем (у 2017 році – на 123%, а у 2018 році – на 97% з 4,1 до 8,1 млрд грн). При цьому лише лютий 2018 року характеризується зменшенням переплат на 40%.

Інший податок на споживання – ПДВ (рис. 1.5.3.3) за переплатами має варіативну тенденцію зміни темпів приросту. Так само, як і в акцизного податку, у лютому у вироблених товарів, робіт, послуг було колосальне збільшення переплати ПДВ, а саме 938 та 750% у 2017 та 2018 рр. відповідно.

Однією з причин значних темпів приросту переплат з акцизного податку та ПДВ у лютому може бути менша кількість днів у місяці – 28. Так, подання податкової звітності з даних податків закінчується 20 лютого, а термін сплати податкового зобов'язання триває протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подачі податкової звітності, тобто до 2 березня. Оскільки суб'єкти господарювання сплачують податки не в останній день, а ДФС України наводить дані на 1 число кожного місяця, то і виникають подібні переплати, які по суті є авансовими платами, що будуть враховані в березні.

Отже, за результатами аналізу, більшість бюджетоутворюючих податків (окрім ПДФО) найбільший темп приросту переплати мали в лютому 2017

і 2018 рр. Наприклад, загальне зростання переплат у лютому порівняно з січнем 2018 року зафіксовано майже на рівні 25 млрд грн (або 77%) – з 32 до 57 млрд грн.

Цікаво, що в лютому 2018 року була найбільша сума погашення державного боргу – 22,4 млрд грн (у т. ч. 21,8 млрд грн – внутрішнього боргу). При цьому червень 2018 року також характеризується значною виплатою боргу – 19,8 млрд грн і підвищенням розміру переплат з податків. Збіг чи закономірність? Питання для роздумів. Інші місяці року мають помірні податкові переплати при середніх сумах сплати боргу в межах 8-9 млрд грн.

Як зазначалося вище, переплати можуть виникати в більшості випадків з двох причин – помилкової або надмірної сплати. Тому на рис. 1.5.4.1–1.5.4.4 показано частку надміру сплачених податків у загальній сумі переплат у розрізі основних бюджетоутворюючих податків та частку повернення цих сум на банківські рахунки платників податків.

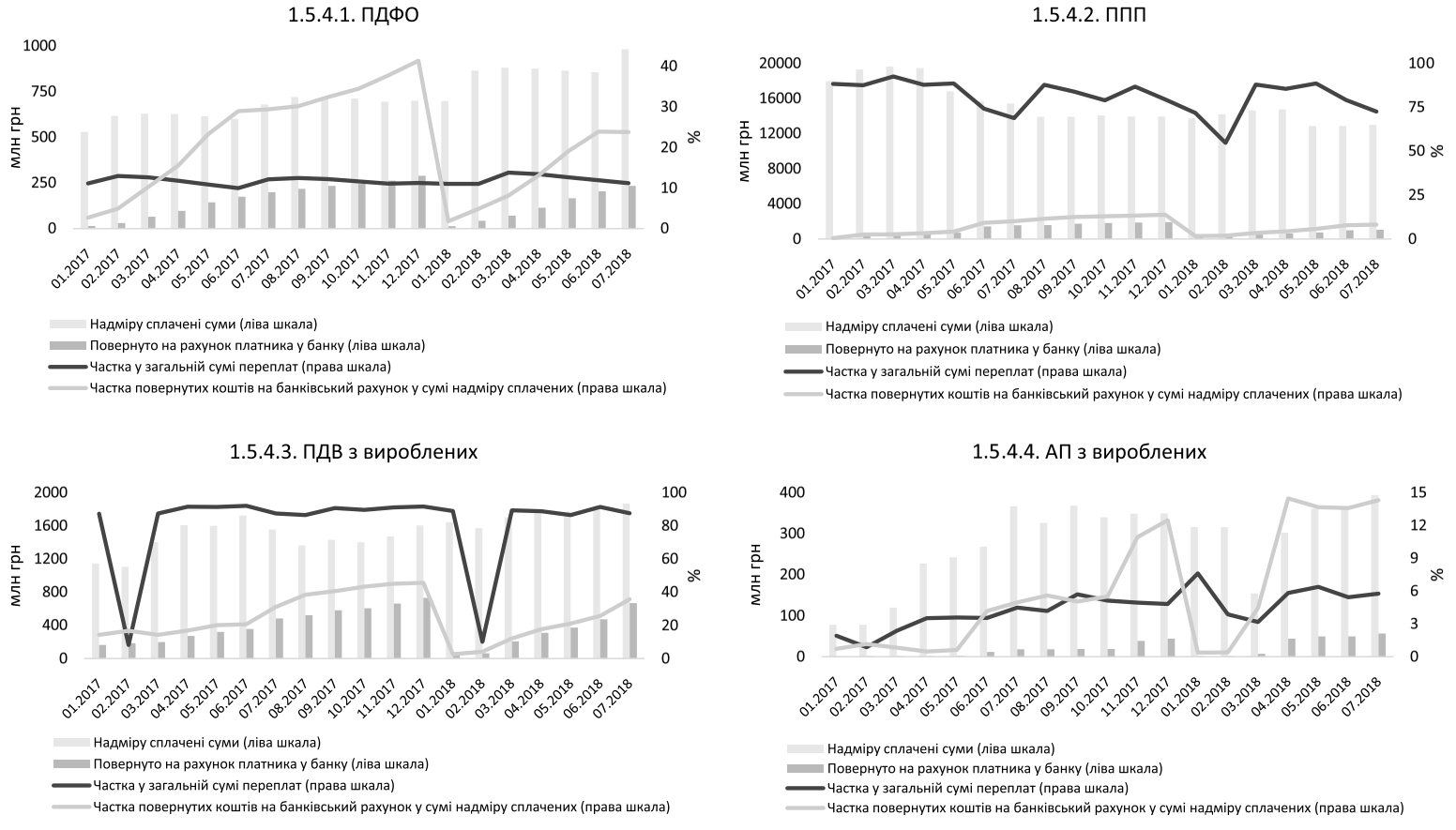



**Рис. 1.5.4.1–1.5.4.4.** Динаміка надміру сплачених бюджетоутворюючих податків та їх повернення на банківський рахунок платника в 2017 році та січні-липні 2018 року

З рис. 1.5.4.1–1.5.4.4 видно, що частка надміру сплачених сум податків у загальній сумі переплат бюджетоутворюючих податків варіативна та відрізняється в розрізі досліджуваних податків.

Так, протягом досліджуваного періоду ця частка коливалася у межах:

- ПДФО – 10-13% (0,5-1 млрд грн);
- ППП – 69-93% (13-20 млрд грн);
- ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) – 86-92% (1,1-1,9 млрд грн). Окрім лютого, протягом якого частка надміру сплачених переплат становила 8-10% від загальної суми переплат, яка, як зазначалося вище, мала стрімкий темп приросту – 750-938%;
- АП з вироблених в Україні підакцизних товарів – 0,9-7,6% (0,1-0,4 млрд грн).

Отже, можна сказати, що ППП та ПДВ – це ті податки, 90% переплат яких формує надміру сплачене податкове зобов'язання.

При цьому ситуація щодо зміни частки повернутих коштів на банківський рахунок у сумі надміру сплачених податків має дещо іншу тенденцію.

Так, з більш-менш однотипною динамікою та найменшою часткою повернених коштів на банківський рахунок (у середньому близько 6%) при їх найбільшій сумі характеризується податок на прибуток підприємств. Наприклад, на 01.08.2018 року надміру сплачений податок становив 13 млрд грн (або 73% від усієї суми переплат), а повернуто було лише 1,1 млрд грн (8,1%).

Що стосується акцизного податку, то частка повернень теж невелика – у середньому 6%. При цьому найбільші повернення зафіксовано у квітні-липні 2018 року – 14% (44-56 млн грн), а в січні-лютому 2018 року – лише 0,4% (1,1-1,2 млн грн).

Найбільша частка повернень – у середньому близько 25% – належить ПДВ та ПДФО (окрім січня-квітня, коли частка повернень ПДФО коливалася у межах 3-16%).

Зауважимо, що станом на 01.08.2018 року на банківські рахунки платників податків у межах бюджетоутворюючих податків було повернуло коштів на загальну суму 2 млрд грн, з яких:

- 0,2 млрд грн – ПДФО;
- 1,1 млрд грн – ППП;
- 0,05 млрд грн – АП з вироблених в Україні підакцизних товарів;
- 0,7 млрд грн – ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).

Отже 55% коштів, повернених на банківські рахунки платників податків, – це повернення у рахунок зменшення надміру сплаченого податку на прибуток підприємств.

### *Переплати місцевих податків та зборів*

Відповідно до ст. 10 ПКУ до місцевих податків і зборів належать:

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Станом на 01.08.2018 року 99,6% переплат місцевих податків і зборів (9,2 млрд грн) припадає на податок на майно – 4,8 млрд грн та єдиний податок – 4,4 млрд грн. Інші 0,4% займають переплати місцевих зборів – у середньому близько 20 млн грн кожного. З огляду на це більше уваги приділимо переплаті місцевих податків.

На рис. 1.5.5 наведено співвідношення надходжень місцевих податків до сум переплат.

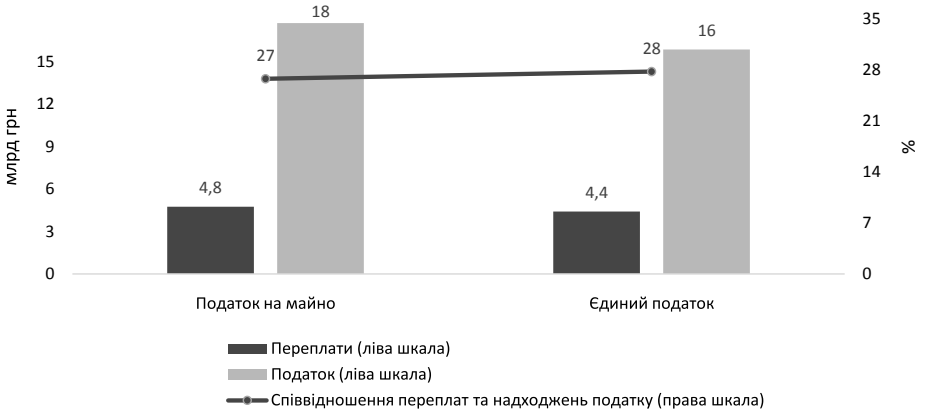



**Рис. 1.5.5.** Переплати та надходження місцевих податків станом на 01.08.2018 року

Рис. 1.5.5 показує, що співвідношення переплат та надходжень місцевих податків на рівні 27-28%. Схожий показник співвідношення було зафіксовано раніше в переплатах податку на прибуток підприємств.

Що стосується співвідношення переплат та надходжень місцевих зборів станом на 01.08.2018 року, то воно найвище серед усіх досліджуваних, а саме:

- туристичний збір – 48% (переплати – 21 млн грн; надходження збору – 44 млн грн);
- збір за місця для паркування транспортних засобів – 33% (переплати – 19 млн грн; надходження збору – 57 млн грн).

Переплати туристичного збору та податків, які не є основними, – як правило, це малі суми, поверненням яких платники займатися не хочуть. Тому вони так і висять у переплатах.

Як і при дослідженні переплат загальнодержавних податків, проаналізуємо динаміку темпів зміни (приросту) переплат з відповідного місцевого податку за період з січня 2017 року по липень 2018 року в помісячному розрізі (рис. 1.5.6.1–1.5.6.2).

1.5.6.1. Податок на майно




1.5.6.2. Єдиний податок




**Рис. 1.5.6.1–1.5.6.2.** Темпи приросту (динаміка зміни) сум переплат місцевих податків у 2017 році та січні-липні 2018 року.

З рис. 1.5.6.1 видно, що переплати податку на майно мають аналогічну тенденцію, як і переплати податку на прибуток підприємств, ПДВ та акцизного податку, – найбільший темп приросту зафіксовано в лютому обох досліджуваних років (84 та 61% у 2017 і 2018 рр. відповідно). При цьому після лютневого зростання простежується найбільше зменшення сум переплат у березні (на 33 та 30% відповідно). Водночас потрібно сказати, що динаміка зміни має повторювальну тенденцію у 2018 році порівняно з аналогічним періодом 2017 року.

Що стосується єдиного податку (рис. 1.5.6.2), то тут простежується дещо інша динаміка помісячних темпів приросту сум переплат, відмінна від усіх згаданих вище. Зменшення сум переплат (у межах 37-51%) єдиного по-

датку припадає на ті місяці, коли закінчується граничний термін сплати податкового зобов'язання за результатами звітного (податкового) періоду – кварталу, а саме: лютий, травень, серпень та листопад. В інші місяці – наявне зростання переплат порівняно з попереднім місяцем. Можна припустити, що така тенденція пояснюється тим, що платники податків сплачують свої зобов'язання відразу після закінчення звітного (податкового) кварталу, не очікуючи закінчення граничних термінів подання податкової звітності, а потім переплати (у місяці, у якому закінчується граничний термін сплати податку) зараховуються у сплату задекларованого податкового зобов'язання. Підтверджує цю тезу аналіз, представлений на рис. 1.5.7.1–1.5.7.2, де показано частку надміру сплачених місцевих податків у загальній сумі переплат та частку повернення цих сум на банківський рахунок платників податків.

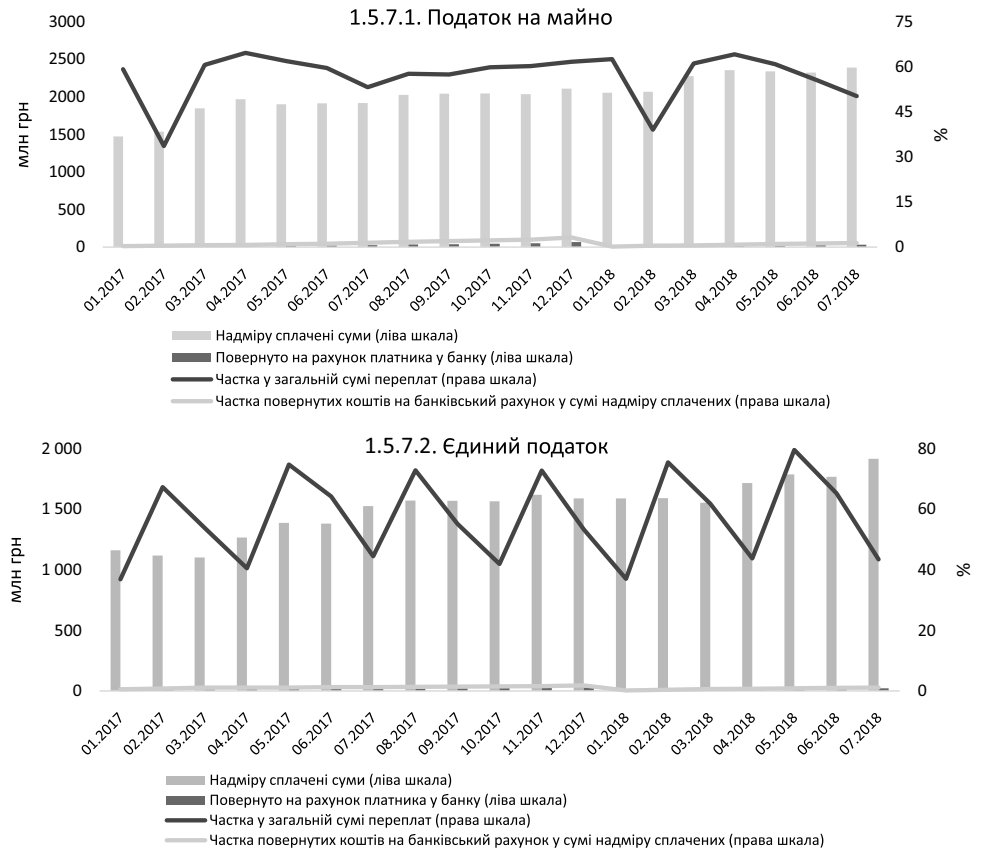



**Рис. 1.5.7.1–1.5.7.2.** Динаміка надміру сплачених місцевих податків та їх повернення на банківський рахунок платника у 2017 році та січні-липні 2018 року

Рис. 1.5.7.1 та 1.5.7.2 демонструють, що переплати місцевих податків формуються за рахунок надміру сплачених податкових зобов'язань, зокрема:

- податок на майно – у межах 60-65% (окрім лютого – 34 та 39% у 2017 і 2018 рр. відповідно);
- єдиний податок (досить варіативний) – у межах 40-80% (найбільше в місяцях, у яких закінчуються граничні терміни сплати податку; тобто динаміка є циклічною та має тенденцію до щоквартального повторення).

Водночас рис. 1.5.7.1 та 1.5.7.2 показують, що сума та частка повернутих коштів на банківські рахунки в межах переплат податку на майно та єдиного податку мізерні порівняно з сумою надміру сплачених податків. У середньому по кожному податку лише близько 1,2% надміру сплаченого податкового зобов'язання було повернуто на банківський рахунок платника. Така тенденція значно відрізняється від повернення бюджетоутворюючих податків.

При цьому частка надміру сплачених місцевих зборів у загальній сумі переплат з цих зборів на 01.08.2018 року становила: 27% (5,6 млн грн) – туристичний збір та 32% (6,0 млн грн) збір за місця для паркування транспортних засобів.

У загальному станом на 01.08.2018 року на банківські рахунки платників податків у межах місцевих податків було повернуло коштів на загальну суму 56 млн грн, з яких:

- 34 млн грн – податок на майно;
- 22 млн грн – єдиний податок.

Отже, більша частина коштів (61%) була повернута платникам податків у межах переплат податку на майно, інші 39% – становлять повернення переплат єдиного податку. Що стосується місцевих зборів, то протягом досліджуваного періоду не було зафіксовано повернень на банківські рахунки (окрім грудня 2017 року, коли повернуто 0,1 млн грн збору за місця для паркування транспортних засобів).

Резюмуючи, увесь проведений аналіз зауважимо, що переплати з податків і зборів у більшості випадків виникають через надмір та/або помилково сплачені грошові (податкові) зобов'язання. На 01.08.2018 року загальна сума переплат становила 45,2 млрд грн, з яких:

- загальнодержавні податки – 36 млрд грн (майже 96% переплати з основних бюджетоутворюючих податків);
- місцеві податки і збори – 9,2 млрд грн (99,6% переплати з місцевих податків).

У межах загальнодержавних податків найбільше переплат припадає на податок на прибуток підприємств – близько 50% (майже 18 млрд грн). Це пов'язано не лише з надмірною та/або помилковою сплатою податку, але й існуванням т. зв. «авансових» переплат, що тягнуться з часів авансової сплати податку на прибуток підприємств. На другому місці – переплати ПДФО (20%, або 7,1 млрд грн). Найменше переплат у межах основних бюджетоутворюючих податків зафіксовано з «імпортних» ПДВ та акцизного податку.

Переплати бюджетоутворюючих податків (окрім ПДФО) найбільший темп приросту мали в лютому 2017 і 2018 рр. При цьому лютий – місяць найбільшої виплати державного боргу (наприклад, у 2018 році – 22,4 млрд грн, в інші місяці цього року – у середньому 8-9 млрд грн).

Близько 90% переплат податку на прибуток підприємств формується за рахунок надміру сплачених грошових (податкових) зобов'язань. При цьому відсоток повернення таких сум на банківські рахунки платників податку, навпаки, практично найменший серед усіх бюджетоутворюючих податків. Найбільша частка повернень – у середньому близько 25% – належить ПДВ та ПДФО (окрім січня-квітня, коли частка повернень ПДФО коливалася в межах 3-16%).

Основна частина переплат з місцевих податків і зборів зосереджена в межах податку на майно (51,7%) та єдиного податку (47,9%). Місячні темпи приросту переплат податку на майно мають аналогічну тенденцію, як і переплати основних бюджетоутворюючих податків. Що стосується єдиного податку, то зменшення сум переплат (у межах 37-51%) припадає на ті місяці, коли закінчується граничний термін сплати податкового зобов'язання за результатами звітного (податкового) періоду – кварталу. Основна частина переплат місцевих податків – надміру сплачене грошове (податкове) зобов'язання (наприклад, з єдиного податку така частка в травні 2018 року становила максимальні 80% у загальній сумі переплат цього податку).

Сума та частка повернутих коштів на банківські рахунки в межах переплат податку на майно та єдиного податку мізерні порівняно з сумою надміру сплачених податків. У середньому по кожному податку лише близько 1,2% надміру сплаченого податкового зобов'язання було повернуто на банківський рахунок платника. Така тенденція значно відрізняється від тенденції повернення бюджетоутворюючих податків.

# РОЗДІЛ ІІ

## ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ОСНОВНИХ ПОДАТКІВ ТА СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ У 2011-2018 РОКАХ

# 2.1 ОКРЕМІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ТА СПРАВЛЯННЯ ПДВ У 2011-2016 РОКАХ

## *Динаміка сум ПДВ, сплачених великими платниками податків*

З січня 2017 року великим платником податків, згідно ПКУ, є юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 1 млрд грн або загальна сума платежів, сплачених до ДБУ, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує 20 млн грн. До 2017 року діяли інші критерії визнання платника податків великим, зокрема – це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до ДБУ податків за платежами, що контролюються органами Державної податкової служби, за такий самий період перевищує 12 млн грн[1].

У 2011-2016 роках спостерігається тенденція до зростання фіскальної ролі великих платників у надходженнях ПДВ до державного бюджету (Рис. 2.1.1). Якщо в 2011-2014 роках великі платники податків, яких в Україні згідно реєстру менше 1% всіх юридичних осіб, забезпечували в середньому 30% надходжень ПДВ, то в 2015-2016 роках їх роль зросла до 40%.

1 З 2018 року великим платником податків буде вважатися підприємство, у якого оборот за останні чотири квартали перевищує еквівалент € 50 млн, або якщо сума всіх податків, зборів і платежів, сплачених таким платником до держбюджету, перевищує € 1 млн (за умови, що митні платежі складають менше половини суми)

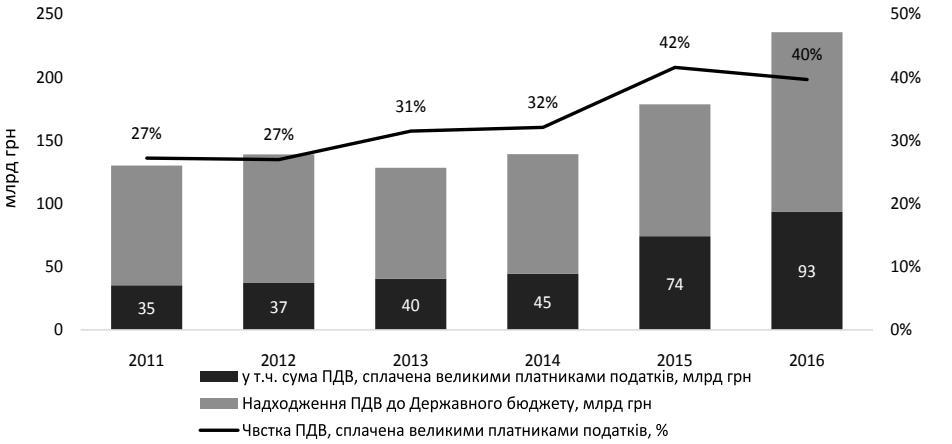



**Рис. 2.1.1**. Частка нетто надходжень ПДВ у Державному бюджеті, сплачена великими платниками податків 2011-2016 роках , %
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, ДФС України

Така тенденція зумовлена зростанням кількості великих платників податків, внесених до реєстру, та в певній мірі зростання сум сплачених ними податків. Якщо у 2011 році частка великих платників податків у загальній кількості платників ПДВ становила 0,4%, то у 2014 році вона зросла вдвічі (до 0,8%)[2]. На рівні 0,8% частка великих платників податків у загальній кількості платників ПДВ зберіглась у 2015-2016 роках. Отже, менше 1% платників ПДВ забезпечують 40% податкових надходжень ПДВ до бюджету[3]. За 11 місяців 2017 року великі платники податків у сукупності сплатили 102 млрд грн ПДВ[4].

Майже 11% надходжень ПДВ у 2016 році було забезпечено трьома публічними акціонерними товариствами - ПАТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України», ПАТ «Укргазвидобування» та ПАТ «Українська залізниця» (Таблиця 2.1.1).

2 Основна причина полягала у двократному зростанні кількості великих платників, включених о Реєстру великих платників податків з 1486 до 2131 підприємств, у той час як загальна кількість податників ПДВ, згідно даних ДФС України, зросла лише на 3% (з 239,5 тис до 245,2 тис суб'єктів).

3 Із показниками сплати великими платниками податків податку на прибуток підприємств можна ознайомитись в: «Податок на прибуток підприємств в україні у 2011-2016 роках». Отримано 8 грудня, 2017, з: https://feao.org.ua/products/corporate-profit-tax-revenues/.

4 Великі платники сплатили до Державного бюджету 241 млрд грн податків. Отримано 8 грудня, 2017, з: http://officevp.sfs.gov.ua/data/material/000/240/318843/infg_17.12.05_01.png.

Таблиця 2.1.1

**Великі платники податків, які сплатили найбільші суми ПДВ у 2016 році**

| Місце у рейтингу | Найменування платника | Вид діяльності | Всього сплачено, млрд грн | Частка ПДВ, сплачена у загальній сумі сплати ПДВ, % |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ПАТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» | Добування, транспортування та переробка нафти та природного газу | 15,8 | 6,7% |
| 2 | ПАТ «Укргазвидобування» | Добування природного газу | 9,3 | 4,0% |
| 3 | ПАТ «Українська залізниця» | Вантажний залізничний транспорт | 4,7 | 2,0% |
| 4 | ПАТ «Укртрансгаз» | Трубопровідний транспорт | 2,6 | 1,1% |
| 5 | ДП «НАЕК «Енергоатом» | Виробництво електроенергії | 2,5 | 1,1% |
| 6 | ПАТ «Укрнафта» | Добування сирої нафти | 2,4 | 1,0% |
| 7 | ПрАТ «Нафтогазвидобування» | Добування природного газу | 2,0 | 0,9% |
| 8 | ПАТ «Центренерго» | Виробництво електроенергії | 1,5 | 0,6% |
| 9 | ПрАТ «Філіп Морріс Україна» | Виробництво тютюнових виробів | 1,2 | 0,5% |
| 10 | ПрАТ «АТ Тютюнова компанія В.А.Т. - Прилуки» | Виробництво тютюнових виробів | 1,0 | 0,4% |
| | **Разом** | | **43** | **18%** |

**Джерело:** побудовано авторами на основі даних Державної фіскальної служби України

Таким чином, лише 10 великих платників податків, зазначених в Таблиці 2, забезпечили 18% надходжень ПДВ до державного бюджету у 2016 році.

### *Податкова заборгованість з податку на додану вартість*

Окремо слід проаналізувати питання існування податкового боргу з податку на додану вартість. Номінально сума податкового боргу по ПДВ зростає та з 2013 по 2016 роки сума заборгованості платників перед бюджетом зросла у 2,5 рази (Рис. 2.1.2). Питома ж вага податкового боргу по ПДВ у загальній сумі заборгованості по Україні в цілому знизилась із 52% до 36% у 2016 році, що зумовлено різким зростанням заборгованості по іншим податкам, зокрема по рентній платі за користування надрами (податковий борг по даному виду платежу на 01.01.2017 року склав 15 млрд грн або 21% податкового боргу по Україні в цілому).

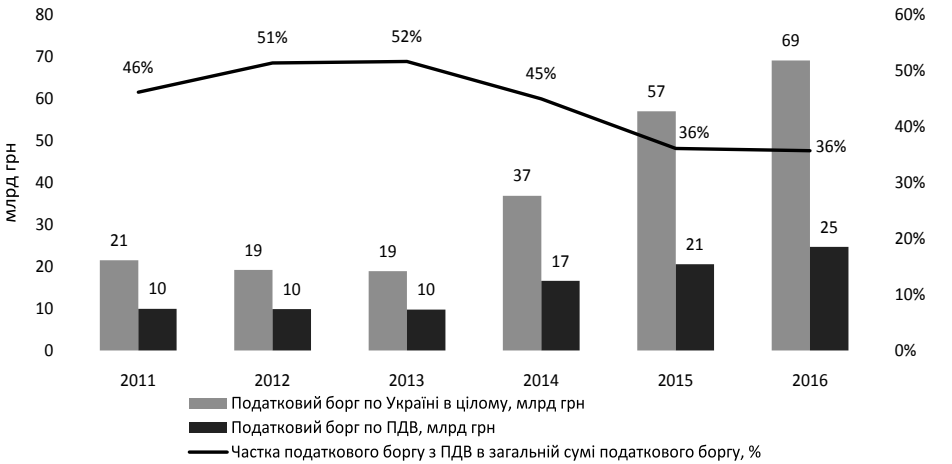



**Рис. 2.1.2.** Податковий боргу по ПДВ в Україні
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, ДФС України

Таким чином у 2014-2016 роках платники податків офіційно заборгували бюджету суму, еквівалентну 10-12% надходжень ПДВ відповідних років (Рис. 2.1.3). При цьому слід враховувати, що офіційний розмір податкового боргу є незрівнянно менший, ніж суми податку, які не надходять до бюджету у результаті застосування схем ухилення від оподаткування. Як показує практика, основна сума податкового боргу платників перед бюджетом в основному списується[5].

5 див. Звіт Рахункової палати України про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання / ЗАТВЕРДЖЕНО рішенням Рахункової палати № 6-4 від 28.02.2017 – 65 с.

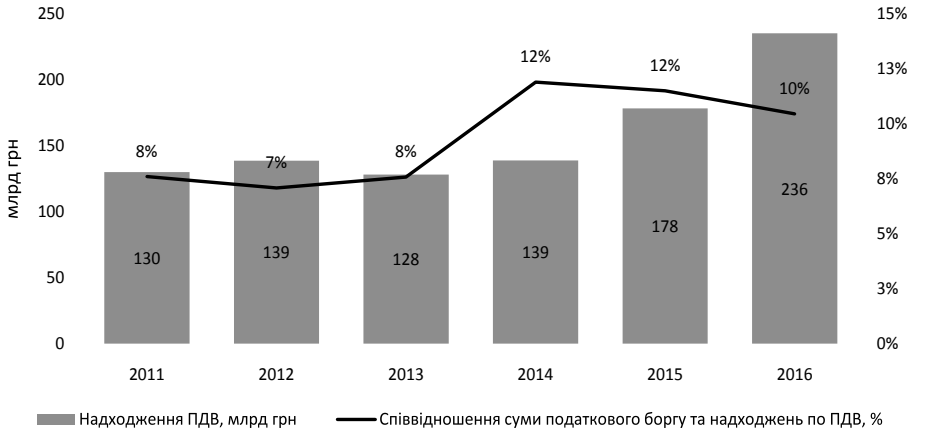



**Рис. 2.1.3**. Співвідношення податкового боргу та сум надходжень по ПДВ до державного бюджету
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, ДФС України

### *Відшкодування податку на додану вартість платникам*

Згідно з пп. 14.1.18 п. 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, бюджетне відшкодування – це повернення від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування в порядку та за критеріями, визначеними в розділі V Кодексу. Тобто це сума сплаченого ПДВ, яка повертається платнику у разі наявності певних підстав, в першу чергу здійснення експорту товарів.

Оскільки суми бюджетного відшкодування ПДВ зменшують суми надходжень цього податку з вироблених в Україні товарів та послуг, оцінці динаміки таких сум та наявності заборгованості по бюджетному відшкодуванню, визначенню суб'єктів, яким повертають з бюджету найбільші суми ПДВ варто приділити окрему увагу.

Як видно з рисунку 2.1.4, щороку обсяги відшкодування ПДВ грошовими коштами зростають. Порівняно з 2012 роком, обсяги відшкодування в 2016 році зросли в 2,2 рази, у той час як номінальні суми сплаченого ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) – в 1,9 раз.

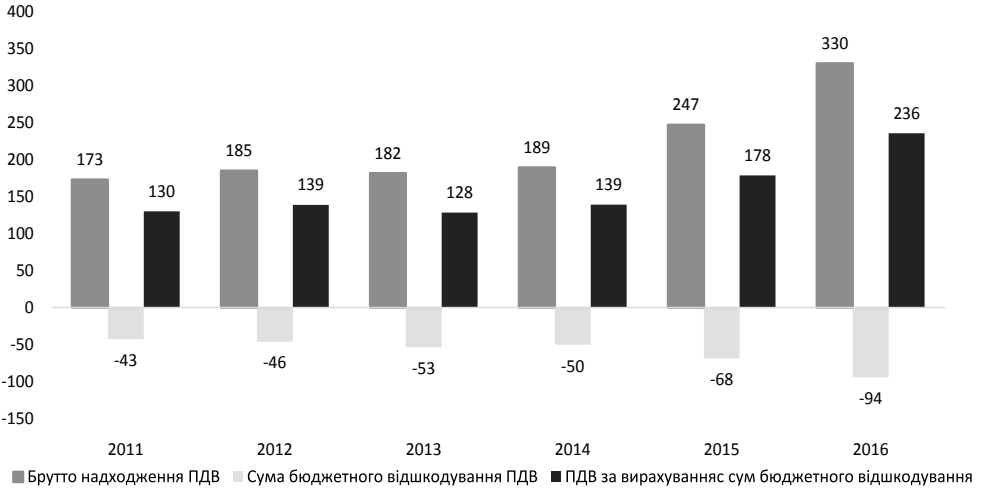



**Рис. 2.1.4**. Динаміка надходжень та відшкодування ПДВ у 2011-2016 роках, млрд грн
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства

Заборгованість з відшкодування ПДВ суб'єктам господарювання має тенденцію до поступового скорочення (Рис. 2.1.5). Залишок же неврегульованих сум, заявлених до відшкодування ПДВ, які було подано раніше, ніж за 74 дні до завершення періоду, поступово знижується з 1,5 млрд грн у 2013 році до 0,5 млрд грн у 2016 році.

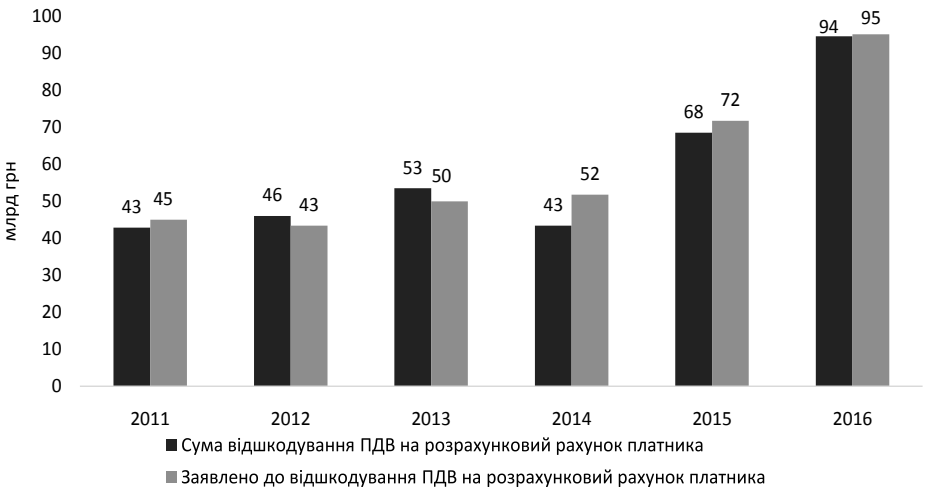



**Рис. 2.1.5**. Динаміка заборгованості з відшкодування ПДВ, млрд грн
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

При цьому бюджетне відшкодування ПДВ протягом 2016 року відбувалось нерівномірно. У IV кварталі 2016 року грошовими коштами було відшкодовано платникам, найбільшу суму, майже третину річної суми бюджетного відшкодування ПДВ - 30 млрд. грн, що може пояснюватися надолуженням відшкодування за попередні місяці[6].

З 2017 року було запроваджено єдиний публічний Реєстр заяв на бюджетне відшкодування ПДВ[7]. Разом з тим, через не перенесення від'ємних значень ПДВ у систему електронного адміністрування ПДВ, яка почала діяти з 2015 року, на серпень 2017 року залишок коштів на ПДВ рахунках платників становив 8,9 млрд грн[8]. Ефект від впровадження системи зупинення податкових накладних щодо протидії «схемному» податковому кредиту[9] незначний, так як після впровадження системи блокування обсяги «схемного» кредиту зменшилися на 20% і сягають близько 1,2 млрд грн щомісячно[10].

Найбільшими отримувачами відшкодованого ПДВ у 2016 році стали ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг», ТОВ «КЕРНЕЛ-ТРЕЙД» та ПРАТ «ММК ІМ. ІЛЛІЧА» (Додаток 2.1.1). Це підприємства гірничо-металургійного комплексу, представники галузі машинобудування та аграрії-зернотрейдери.

Відмітимо, що з наведених в таблиці 2.1.2 платників, «Арселор Міттал Кривий Ріг», «Кернел-Трейд», «Запоріжсталь», «Азовсталь», ММК ім. Ілліча, Дніпровський металургійний комбінат ім. Дзержинського, Полтавський ГЗК та «Мотор Січ» входять в десятку найбільших експортерів в Україні (за даними 2015 року, оскільки аналогічна інформація за 2016 рік відсутня).

З квітня 2017 року в Україні функціонує електронний реєстр відшкодування ПДВ[11], в який включати заяви на відшкодування ПДВ почали з лютого

6 За даними Інфляційного Звіту НБУ. Отримано 8 грудня, 2017, з: https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=43401297.

7 Закон України № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 20.12.2016. Отримано з: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1797-viii.

8 Як побороти фіктивний ПДВ - версія Н. Южаніної // Дебет-кредит. Дата отримання 01 грудня 2017 року. Джерело https://news.dtkt.ua/taxation/pdv/46000.

9 «Схемний» або проблемний податковий кредит - це податковий кредит, що виникає по підприємствах, які мінімізують сплату ПДВ шляхом використання податкових накладних, виписаних контрагентами, які перебувають у розшуку, не подають звітності, визнані банкрутами, тощо.

10 Як побороти фіктивний ПДВ - версія Н. Южаніної // Дебет-кредит. Дата отримання 01 грудня 2017 року. Джерело https://news.dtkt.ua/taxation/pdv/46000.

11 Постанова КМУ № 26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 25 січня 2017 р..

2016 року[12]. В цілому за 2016 рік платниками податків було подано 428 заяв на загальну суму 2,4 млрд грн. За 9 місяців 2017 року було подано ще 19 тис заяв на загальну суму 59 млрд грн. Перше ж узгодження заявлених у цей період сум ПДВ до відшкодування, було лише через рік - в квітні 2017 року. Саме з квітня 2017 року платникам, включеним до Реєстру, почали фактично відшкодовувати заявлені до повернення суми ПДВ. На початок жовтня 2017 року із 19 тис узгоджених заяв, кошти не були відшкодовані лише по 28 заявам або 26 платникам у зв'язку із блокування рахунку отримувача або банку отримувача.

Дані електронного реєстру ПДВ свідчать, що найбільші суми ПДВ до відшкодування заявляються платниками м. Києва, Запорізької та Дніпропетровської областей (Рис. 2.1.6).

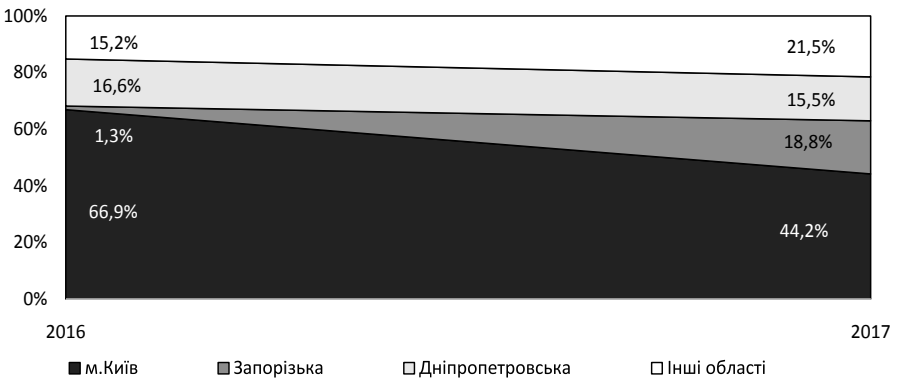



**Рис. 2.1.6**. Розподіл сум заявленого до відшкодування ПДВ у 2016-2017 роках між адміністративно-територіальними одиницями.
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства

Проте найчастіше відшкодування ПДВ здійснювалось платникам м. Києва (3 тис заяв), Західної України (Закарпатська та Львівська області (по 2,2 тис заяв), Волинська, Рівненька та Івано-франківська області (у сукупності 3,6 тис заяв) (Рис. 2.1.7).

12 Постанова КМУ № 68 «Про затвердження Порядку ведення Реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 22 лютого 2017 р. (на сьогодні втратила чинність у зв'язку із прийняттям Постанови КМУ №26 від 25.01.2017 року).

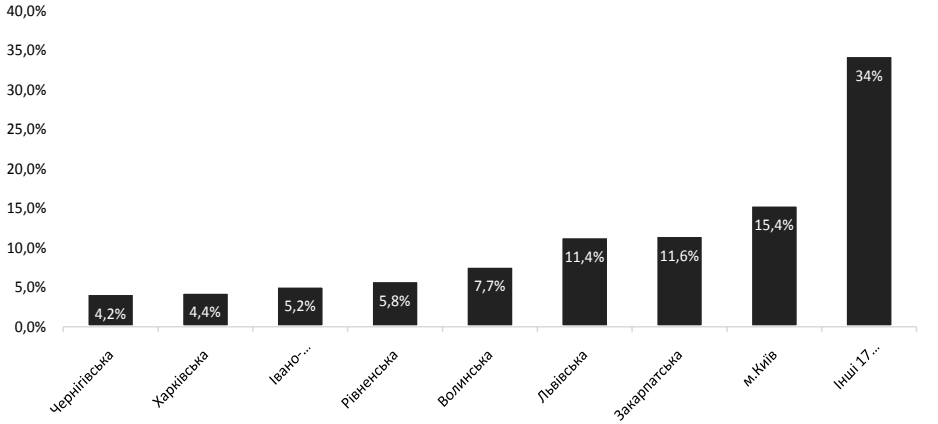



**Рис. 2.1.7**. Розподіл кількості випадків відшкодування ПДВ між адміністративно-територіальними одиницями.
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства

Бюджетне відшкодування ПДВ в 63% випадків від загальної кількості проводилось товариствам з обмеженою відповідальністю, у т.ч. 40% з яких зареєстровані в м. Києві та Львівській і Закарпатській областях. Проте основні суми відшкодовувались платникам м. Києва (більше 60% загальної суми ПДВ, відшкодованої ТОВ по Україні в цілому). Ще 25% випадків бюджетного відшкодування за 9 місяців 2017 року припадає на мікро та малий бізнес, зокрема на приватні підприємства та фізичних осіб – підприємців. При цьому основна кількість отримувачів бюджетного відшкодування цієї категорії платників припадає на Західну Україну (Львівська, Закарпатська, Волинська, Рівненська області), проте суми відшкодування таким суб'єктам незначні. У сукупності бюджетне відшкодування фізичним особам підприємцям в аналізованому періоді не перевищило 800 млн грн.

В цілому, як свідчать дані Таблиці 2.1.2, окремі заяви на відшкодування ПДВ від платників рідко перевищували суму 5 млн грн. Найчастіше платники звертаються за відшкодуванням в сумі до 100 тис грн – майже 48% всіх заяв, та від 100 тис грн до 1 млн грн – ще 34% всіх заяв. При цьому більшість платників отримували відшкодування ПДВ неодноразово (кількість випадків відшкодування одному платнику досягає 16 раз на рік). За нашими розрахунками по даних Реєстру, за 9 місяців 2017 року відшкодування ПДВ отримали 4,7 тис платника, у т.ч.:

- 3 тис – ТОВ;
- 520 – ФОП;
- 520 – приватних підприємств;
- 311 – публічних акціонерних товариств.

3 них 1034 платників отримали відшкодування ПДВ в аналізованому періоді лише один раз, 560 платників – 2 рази, ще 1185 платників – від 3 до 5 разів, і лише 44 платника – більше 10 раз.

Таблиця 2.1.2

**Розподіл одноразових сум відшкодування ПДВ за типами суб'єктів господарювання**

| Тип суб'єкта господарювання | Частота отримання відшкодування ПДВ на одну заяву у сумі в межах діапазону | | | | | | | Разом |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | до 100 тис | 101 тис - 1 млн | 1-5 млн | 5-10 млн | 10-50 млн | 50-100 млн | більше 100 млн | |
| ДП | 0,4% | 0,8% | 0,6% | 0,1% | 0,2% | 0,0% | 0,0% | ***2,2%*** |
| ПАТ | 0,9% | 2,1% | 1,7% | 0,6% | 0,7% | 0,2% | 0,3% | ***6,6%*** |
| ПП | 6,7% | 4,0% | 0,6% | 0,1% | 0,1% | 0,0% | 0,0% | ***11,5%*** |
| ТОВ | 25,3% | 25,1% | 8,5% | 1,7% | 1,8% | 0,3% | 0,2% | ***62,9%*** |
| УТОГ/УТОС | 1,2% | 0,4% | 0,1% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | ***1,6%*** |
| ФГ | 0,2% | 0,2% | 0,1% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | ***0,5%*** |
| ФОП | 11,9% | 0,8% | 0,1% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | ***12,8%*** |
| Інші юридичні особи | 1,0% | 0,6% | 0,1% | 0,0% | 0,1% | 0,0% | 0,0% | ***1,9%*** |
| ***Разом*** | ***47,6%*** | ***34,1%*** | ***11,7%*** | ***2,6%*** | ***2,9%*** | ***0,5%*** | ***0,6%*** | ***100,0%*** |

Хоча ПАТ є однією із найменш чисельних груп платників, які отримали бюджетне відшкодування (менше 7% від загальної кількості випадків бюджетного відшкодування), їх частка у фактичній сумі повернутого платникам ПДВ по Україні в цілому складає 43%. При цьому основні отримувачі бюджетного відшкодування серед ПАТ зареєстровані в м. Києві (20%), Дніпропетровській (12%), Запорізькій та Харківській областях (по 9%). Так, 20 найбільшим платникам у сукупності відшкодовано 51% ПДВ, що був узгоджений по Україні в цілому (Таблиця 2.1.3). Найбільше таких платників зареєстровано на території м. Києва (12 із 20)

Таблиця 2.1.3.

**ТОП 20 платників, які отримали найбільші суми бюджетного відшкодування ПДВ за 9 міс 2017 року**

| № | Назва СГД | Відшкодовано | | Область | Кількість випадків БВ, раз |
|---|---|---|---|---|---|
| | | млрд грн | у % до підсумку | | |
| 1 | ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" | 4,0 | 7% | м. Київ | 7 |
| 2 | ПРАТ "МК "АЗОВСТАЛЬ" | 3,8 | 6% | Запорізька | 6 |
| 3 | ПАТ "АРСЕЛОРМІТТАЛ КРИВИЙ РІГ" | 3,1 | 5% | Дніпропетровська | 8 |
| 4 | ПРАТ "ММК ІМ. ІЛЛІЧА" | 2,8 | 5% | Запорізька | 6 |
| 5 | ДП "САНТРЕЙД" | 1,8 | 3% | м. Київ | 15 |
| 6 | ПАТ "ДПЗКУ" | 1,8 | 3% | м. Київ | 14 |
| 7 | ПАТ "ЗАПОРІЖСТАЛЬ" | 1,7 | 3% | Запорізька | 7 |
| 8 | ПАТ "ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТКОМБІНАТ" | 1,6 | 3% | Дніпропетровська | 11 |
| 9 | ТОВ СП "НІБУЛОН" | 1,6 | 3% | м. Київ | 13 |
| 10 | ТОВ "АДМ ТРЕЙДІНГ УКРАЇНА" | 1,4 | 2% | м. Київ | 11 |
| 11 | ПАТ "МИРОНІВСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ" | 1,3 | 2% | м. Київ | 5 |
| 12 | ТОВ "АТ КАРГІЛЛ" | 1,3 | 2% | м. Київ | 6 |
| 13 | ПРАТ "ПОЛТАВСЬКИЙ ГЗК" | 0,9 | 1% | м. Київ | 6 |
| 14 | ПІІ "ГЛЕНКОР АГРІКАЛЧЕР УКРАЇНА" | 0,8 | 1% | м. Київ | 10 |
| 15 | ПРАТ "ЄВРАЗ ДМЗ" | 0,7 | 1% | Дніпропетровська | 6 |
| 16 | ТОВ "КОФКО АГРІ РЕСОРСІЗ УКРАЇНА" | 0,6 | 1% | м. Київ | 7 |

Продовження Таблиці 2.1.3.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 17 | ТОВ "МГЗ" | 0,6 | 1% | м. Київ | 6 |
| 18 | ПАТ "НІКОПОЛЬСЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ" | 0,6 | 1% | Дніпропетровська | 6 |
| 19 | ПАТ "ПІВДГЗК" | 0,6 | 1% | Дніпропетровська | 6 |
| 20 | ТОВ "ЛДК УКРАЇНА" | 0,5 | 1% | м. Київ | 7 |
| | **По Україні в цілому** | **61,4** | **51%** | | |

Як видно з даних Таблиці 2.1.4 та Таблиці 2.1.2, у 2016-2017 роках майже половина сум фактичного відшкодування ПДВ по Україні в цілому повертається практично одним і тим же платникам податків.

### *Тенденції надання пільг по ПДВ*

Податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених статтею 30 Податкового Кодексу України.

Надання пільг по ПДВ є одним із найбільш дискусійних питань. Усі пільги, згідно довідника пільг, поділяються на дві групи: «пільги які є втратами бюджету» та «інші податкові пільги». Детальний перелік податкових пільг, які надаються підприємствам у кожному податковому році затверджується Державною фіскальною службою України у відповідних довідниках податкових пільг.

У період 2011-2016 років спостерігалися зміни як у загальній кількості підстав для отримання податкових пільг, кількості підприємств, що користувались правом на податкові пільги з цього податку, так і у співвідношенні між отримувачами різних типів пільг.

В аналізованому періоді кількість СГД, які отримували «пільги, що є втратами бюджету» (Рис. 2.1.8) та «інші податкові пільги» (Рис. 2.1.9), має тенденцію до зниження. З даних видно, що найбільшою кількість суб'єктів господарювання, які отримували «інші податкові пільги», була у 2013 році. До 2016 року їх кількість скоротилась не суттєво, на 1,5 тис суб'єктів.

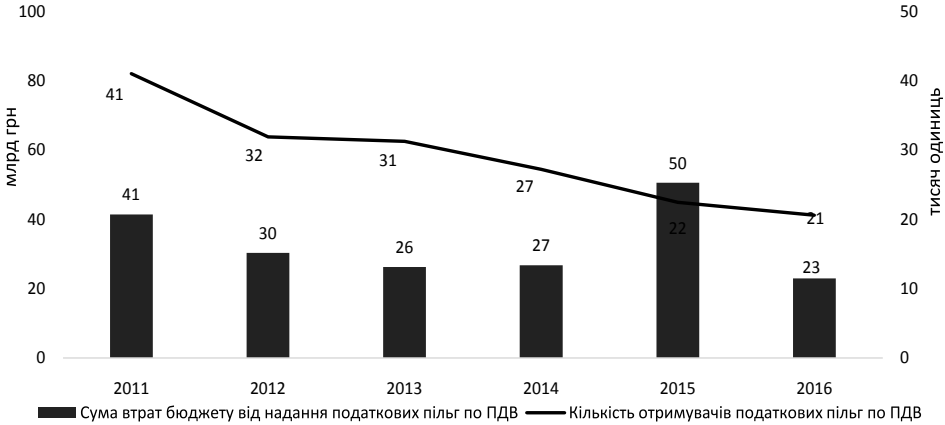



**Рис. 2.1.8**. Кількість суб'єктів господарювання, які отримували податкові пільги (які є втратами бюджету) у 2011-2016 роках, та суми втрат бюджету внаслідок їх надання
**Джерело:** розраховано авторами за даними ДФС України

По пільгах, які вважаються втратами бюджету, кількість отримувачів в аналізованому періоді скоротилась вдвічі. Розглянемо тенденції із іншими пільгами з податку на додану вартість.

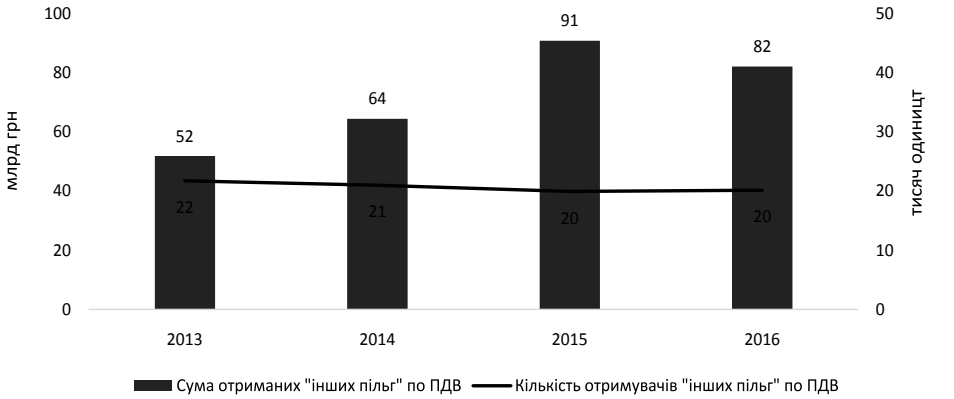



**Рис. 2.1.9**. Кількість суб'єктів господарювання, які отримували податкові пільги (інші пільги, які за Довідником податкових пільг не відносяться до пільг, які є втратами бюджету) у 2011-2016 роках
**Джерело:** розраховано авторами за даними ДФС України

Найбільші суми пільг по ПДВ, які органами ДФС України вважаються втратами бюджету, спостерігались у 2015 році (Рис. 2.1.8). Це зумовлено

двократним зростанням сум отриманої пільги по коду 14010450, наданої згідно із спеціальним режимом оподаткування ПДВ сільськогосподарських підприємств (так званий спецрежим оподаткування) (з 18 млрд грн у 2014 році до 39 млрд грн у 2015 році). У 2016 році, через зміни в механізмі розподілу сум ПДВ по спецрежиму, сума втрат бюджету скоротилась до 7,9 млрд грн, або майже в 5 разів. Взагалі, дана пільга вважається однією із найбільш затратних для бюджету, так як в 2012-2013 роках майже 50% випадків отримання податкових пільг припадало саме на цей вид податкової пільги. В 2014-2016 роках відсоток користувачів даною пільгою становив в середньому 60%. Частка суми пільги по даному типу податкової пільги в загальному обсязі пільг по ПДВ становили 46% у 2012-2013 роках, 68-78% відповідно у 2014-2015 роках, в 2016 році вона скоротилась до 34%. На це вплинуло п'ятикратне зниження суми втрат по даній пільзі, а також зростання сум отриманої пільги по застосуванню 7% ставки ПДВ на лікарські засоби (в 4 рази з моменту запровадження такої ставки на лікарські засоби) та тимчасове звільнення (до 1 липня 2017 року) від оподаткування ПДВ операції з постачання на митний території України вугілля та продуктів його збагачення.

Серед інших податкових пільг по ПДВ найбільша частка як за кількістю отримувачів, так і за сумою, припадає на 14010394 пільгу, яка передбачає оподаткування за нульовою ставкою операцій з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту. З 2013 року по 2016 рік сума такої пільги зросла більше ніж в два рази (з 28 до 61 млрд грн), відповідно частка цієї пільги в загальній сумі отриманих пільг зросла з 54% у 2013 році до 75% у 2016 році.

У структурі отриманих податкових пільг, що згідно з Довідником пільг є втратами бюджету, за видами економічної діяльності у 2016 році 36% від загальної суми пільг отримали підприємства сільського, лісового та рибного господарства (63% всіх пільговиків), 19% - підприємства оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів, 10% - підприємства сфери освіти, 13% - підприємства переробної промисловості (Таблиця 2.1.4).

Таблиця 2.1.4.

**Структура кількості наданих податкових пільг по ПДВ, що є втратами доходів бюджету, та їх сум (за КВЕД), %**

| Назва виду діяльності за КВЕД | 01.01.2014 | | 01.01.2015 | | 01.01.2016 | | 01.01.2017 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Кількість | Сума | Кількість | Сума | Кількість | Сума | Кількість | Сума |
| Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство | 52 | 51 | 61 | 70 | 66 | 79 | 63 | 36 |
| Переробна промисловість | 5 | 9 | 5 | 6 | 3 | 6 | 3 | 13 |
| Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів | 21 | 19 | 14 | 7 | 13 | 5 | 15 | 19 |
| Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність | 2 | 4 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 4 |
| Інформація та телекомунікації | 4 | 2 | 4 | 1 | 4 | 1 | 3 | 1 |
| Освіта | 4 | 7 | 4 | 6 | 4 | 4 | 4 | 10 |
| Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги | 4 | 3 | 4 | 3 | 4 | 2 | 4 | 6 |
| Інші види діяльності | 9 | 5 | 6 | 4 | 5 | 2 | 5 | 11 |
| **Разом** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** |

**Примітка.** Розраховано авторами за даними ДФС України

Значних структурних змін у розрізі отримувачів «інших пільг» з ПДВ та загальній їх сумі у розрізі видів економічної діяльності не спостерігаються (Таблиця 2.1.5).

Таблиця 2.1.5.

**Структура кількості наданих інших податкових пільг по ППП та їх сум (за КВЕД), %**

| Назва виду діяльності за КВЕД | 01.01.2014 | | 01.01.2015 | | 01.01.2016 | | 01.01.2017 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Кількість | Сума | Кількість | Сума | Кількість | Сума | Кількість | Сума |
| Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство | 5 | 5 | 6 | 5 | 7 | 9 | 7 | 7 |
| Добувна промисловість і розроблення кар'єрів | 2 | 10 | 2 | 8 | 1 | 5 | 1 | 6 |
| Переробна промисловість | 30 | 39 | 29 | 41 | 30 | 37 | 31 | 45 |
| Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів | 23 | 10 | 26 | 16 | 29 | 14 | 26 | 17 |
| Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність | 16 | 19 | 17 | 17 | 16 | 17 | 16 | 16 |
| Професійна, наукова та технічна діяльність | 4 | 12 | 4 | 7 | 3 | 13 | 4 | 5 |
| Інші види діяльності | 14 | 4 | 10 | 4 | 9 | 4 | 9 | 2 |
| **Разом** | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |

**Примітка.** Розраховано авторами за даними ДФС України

У 2013-2016 роках найбільша кількість пільг отримували підприємства переробної промисловості, оптової і роздрібної торгівлі, ремонту транспортних засобів, а також сфери транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності (у сукупності 73% всіх пільговиків у 2016 році). Найбільша сума інших пільг по ПДВ припадає на найбільш

чисельну категорію пільговиків – на підприємства переробної промисловості.

### *Бюджетна дотація по ПДВ для сільськогосподарських виробників*

До 1 січня 2017 року в Україні діяв спеціальний режим оподаткування діяльності в сфері АПК (стаття 209 ПКУ)[13], згідно з яким сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським (далі – СГ) підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягала сплаті до бюджету. Зазначені суми ПДВ акумулювались СГ підприємствами на спеціальних ПДВ рахунках, відкритих в установах банків та в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Якщо до 1 січня 2016 року сума ПДВ повністю залишалася в розпорядженні такого СГ підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої ним постачальнику за придбання факторів виробництва. То з 1 січня 2016 року до 1 січня 2017 року механізм розподілу був іншим. На відсоток акумуляції суми ПДВ на власних спеціальних ПДВ рахунках впливав вид діяльності такого СГ виробника (Таблиця 2.1.6).

Таблиця 2.1.6

**Розподіл сум ПДВ, нарахованих сільськогосподарськими виробниками до 2016 року та у 2016 році**

| Вид продукції | Напрям використання сум ПДВ до 2016 року | | Вид продукції | Напрям використання сум ПДВ у 2016 році | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Державний бюджет | Власний спецрахунок платника | | Державний бюджет | Власний спецрахунок платника |
| Усі види СГ продукції для підприємств, що перебувають на спеціальному режимі оподаткування | 0% | 100% | Зернові та технічні культури | 85% | 15% |
| | | | Тваринництво | 20% | 80% |
| | | | Інша СГ продукція | 50% | 50% |

Динаміку обсягів державної підтримки сільського господарства у 2011-2016 роках можна прослідкувати з даних, наведених в Таблиці 2.1.7.

13 Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. Отримано 8 грудня, 2017, з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page.

Таблиця 2.1.7

**Динаміка обсягів державної підтримки сільського господарства України за період 2011-2016 рр., млрд грн**[14]

| Показники | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Пряме фінансування з бюджету по Мінагрополітики | 8,0 | 8,0 | 7,2 | 5,5 | 2,1 | 2,2 |
| Сума накопиченого ПДВ | 13,5 | 14,3 | 13,7 | 19,8 | 43,2 | 33,6 |
| Всього: | 21,5 | 22,3 | 20,9 | 25,3 | 45,3 | 35,8 |
| Податки, сплачені підприємствами АПК | 5,8 | 7,4 | 7,8 | 8,7 | 14,4 | 12,1 |
| у т.ч. фіксований СГ податок (з 2015 року – єдиний податок 4 групи) | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 2,0 | 3,5 |

В цілому обсяги державної фінансової підтримки агропромислового комплексу України мали тенденцію до скорочення (Табл 9). У 2016 році порівняно з 2011 роком пряме фінансування СГ зменшилось майже в 4 рази, при цьому сума накопиченого на рахунках платників ПДВ зросла у 2,5 разів. Сукупні вигоди галузі від бюджетного фінансування і акумуляції коштів ПДВ зросли у 1,4 рази. За цей же період суми сплачених податків такими платниками зросли у 2 рази.

З 1 січня 2017 року спеціальний режим оподаткування ПДВ сільськогосподарських виробників (далі – СГ виробники) скасовано. Проте для підтримки СГ виробників та часткової компенсації їх втрат від нововведення було запроваджено бюджетну дотацію (на період з 1 січня 2017 року по 1 січня 2022 року)[15].

Для отримання дотації від держави СГ виробники мають бути внесені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, що ведеться контролюючим органом. Для включення в Реєстр частка сільськогосподарської продукції у загальному обсязі поставки товарів таким СГ виробником протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно має бути не менше 75% (п. 16-1.1 стаття 16-1[16] ), а вид діяльності має відповідати видам діяльності визначеним у п. 16-1.3. статті 16-1 Зако-

14 Радченко О. Д. Економічні та соціальні наслідки зміни механізму бюджетної підтримки аграрного сектора України. Отримано 8 грудня, 2017, з: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/znpnudps_2017_1_19.pdf.

15 Закон України № 1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.04 р. зі змінами. Отримано 4 грудня, 2017, з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15.

16 Закон України № 1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.04 р. зі змінами. Отримано 4 грудня, 2017, з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15.

ну України «Про державну підтримку сільського господарства України», серед яких:

- вирощування: овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів; винограду; зерняткових і кісточкових фруктів; ягід, горіхів та інших фруктів; тютюну;
- розведення: великої рогатої худоби молочних порід; іншої великої рогатої худоби та буйволів; коней та інших тварин родини конячих; свиней; свійської птиці; інших тварин;
- виробництво: м'яса; інших харчових продуктів;
- перероблення молока, виробництво масла та сиру, та інші.

Як видно, серед можливих отримувачів дотації відсутні СГ виробники, які вирощують зернові культури, соняшник та інші культури рослинництва.

Зазначимо, що надання дотацій СГ виробникам є досить поширеною практикою в країнах ЄС, проте в них дотації виплачуються на 1 га землі, а не просте повернення податків[17].

Бюджетна дотація виплачується лише в разі позитивної суми ПДВ по операціях за всіма видами діяльності СГ виробника. Вона сплачується щомісяця з урахуванням вартості реалізованої продукції СГ виробником пропорційно частці сплаченої ним до бюджету суми ПДВ за визначеними видами діяльності в загальній сумі сплати ПДВ.

На 2017 рік для виплати дотацій СГ виробникам заплановано 4 млрд грн[18]. На 1 грудня 2017 року СГ виробникам було виплачено дотацій на суму 3,4 млрд гривень[19]. Щомісячний розподіл сум виплат за бюджетною дотацією та кількість виробників, які її отримали, зображено на Рис. 2.1.10.

17 Мільярд гривень дотацій для "Нашої ряби". Уряд пропонує скинутися всім. Отримано 4 грудня, 2017, з: http://www.epravda.com.ua/columns/2016/12/6/613438/.

18 п. 9 Постанови КМУ № 83 «Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році» від 16.02.2017 – Отримано 04 грудня, 2017, року з: http://minagro.gov.ua/node/23516.

19 Офіційний сайт Мінагрополітики. Отримано 05 грудня, 2017, року з: http://minagro.gov.ua/uk/budget?nid=23625.

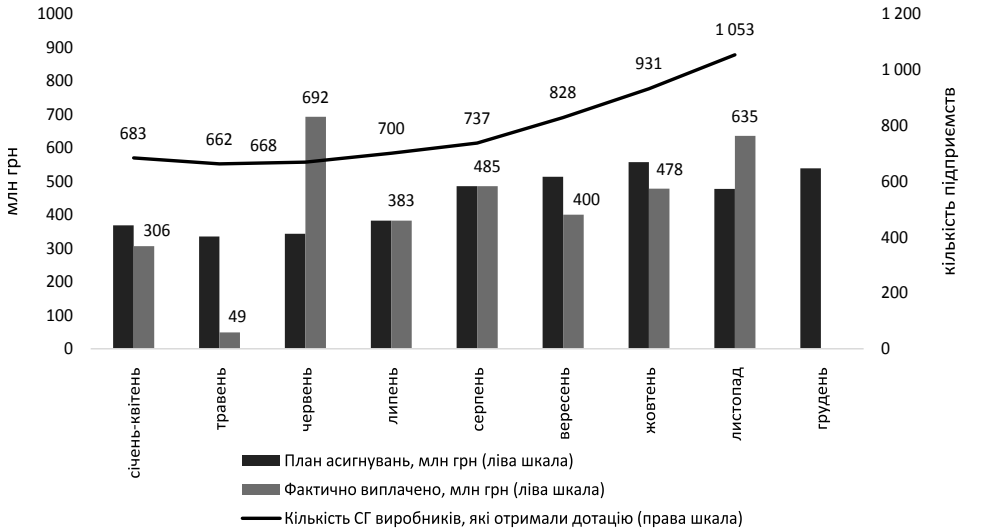



**Рис. 2.1.10.** Виплати бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників у 2017 році
**Джерело:**розраховано за даними Міністерства аграрної політики та продовольства України[20]

Регіональний розподіл отримувачів бюджетної дотації є нерівномірним. Так, за даними Мінагрополітики України 47% бюджетної дотації, виплаченої СГ виробникам за 9 місяців 2017 року, отримали СГ-виробники - великі платники податків, що перебувають на обліку в Центральному офісі ДФС України. Ще 27% від всієї суми дотацій отримали СГ виробники, зареєстровані в м. Києві (8,3%), Полтавській області (9,1%), Черкаській області (5,3%), Сумської обласні (4,3%).

Майже 53% бюджетної дотації отримали 6 СГ виробників (Рис. 2.1.11). При цьому ПРАТ «Миронівська птахофабрика», СТОВ «Старинська птахофабрика», ПРАТ «Оріль-Лідер», ТОВ «Вінницька птахофабрика» належать до групи компаній Миронівський хлібопродукту.

20 Офіційний сайт Мінагрополітики. Отримано 05 грудня, 2017, року з: http://minagro.gov.ua/uk/budget?nid=23625.

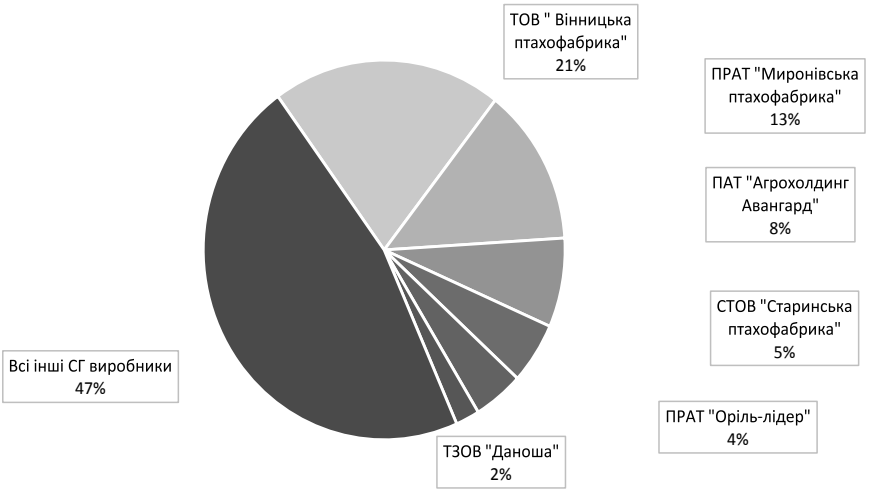



**Рис. 2.1.11.** Найбільші отримувачі бюджетної дотації у І півріччі 2017 року
**Джерело:** розраховано за даними Державної фіскальної служби України

Як видно, основну частку дотацій отримують виробники продукції птахівництва. На підприємства групи компаній Миронівський хлібопродукт припадає 43% всієї суми бюджетних дотацій, отриманих у І півріччі 2017 року.

## ВИСНОВКИ

Великі платники податків відіграють особливу роль в надходженнях ПДВ у державному бюджеті, забезпечуючи в середньому 40% надходжень ПДВ у 2015-2016 роках. При цьому частка ПДВ, сплачена великими платниками, з 2011 по 2016 роки зросла в 1,5 рази

Дані електронного реєстру ПДВ свідчать, що у 2017 році найбільші суми ПДВ до відшкодування заявляються платниками м. Києва, Запорізької та Дніпропетровської областей, а найчастіше відшкодування податку здійснювалось платникам м. Києва та Західної України. В 48% випадків сума ПДВ, заявлена до відшкодування, не перевищує 100 тис грн (у т.ч. 25% - це заяви від ФОП, 50% - заяви від ТОВ ), ще 34% заяв – заявлена сума відшкодування в межах 100 тис – 1 млн грн (у т.ч. 74% - це заяви від ТОВ). На ПАТ припадає менше 7% від загальної кількості випадків бюджетного відшкодування, проте їх частка у фактичній сумі повернутого платникам ПДВ по Україні складає 43%. При цьому основні отримувачі бюджетного відшкодування серед ПАТ зареєстровані в м. Києві, Дніпропетровській, Запорізькій та Харківській областях. А 20 найбільшим платникам податків у сукупності відшкодовано 51% ПДВ, що був узгоджений по Україні в цілому.

Майже 53% бюджетної дотації для СГ виробників у 2017 році отримали 6 підприємств, половина з яких належать до групи компаній Миронівський хлібопродукту. Нерівномірним є регіональний розподіл отримувачів бюджетної дотації. Так, 48% бюджетної дотації, виплаченої СГ виробникам за 9 місяців 2017 року, отримали СГ-виробники - великі платники податків. Ще 27% від всієї суми дотацій отримали СГ виробники, зареєстровані в м. Києві, Полтавській області, Черкаській області, Сумської областях.

Найбільші суми пільг по ПДВ, які органами ДФС вважаються втратами бюджету, спостерігались у 2015 році. Це зумовлено двократним зростанням суми отриманої пільги, наданої згідно із спеціальним режимом оподаткування СГ підприємств. У 2016 році, через зміни в механізмі розподілу сум ПДВ платників на спецрежимі, сума втрат бюджету скоротилась майже в 5 разів. У 2012-2016 роках більше половини випадків отримання податкових пільг припадало саме на цей вид податкової пільги. В 2016 році вона скоротилась до 34%, на що вплинуло п’ятикратне скорочення суми втрат по даній пільзі, зростання сум отриманої пільги по застосуванню 7% ставки ПДВ на лікарські засоби (в 4 рази з моменту запровадження такої став-

ки на лікарські засоби) та тимчасове звільнення (до 1 липня 2017 року) від оподаткування ПДВ операцій з постачання на митний території України вугілля та продуктів його збагачення.

Серед інших податкових пільг по ПДВ найбільша частка як за кількістю отримувачів, так і за сумою, припадає на пільгу, яка передбачає оподаткування за нульовою ставкою операцій з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту. З 2013 року по 2016 рік сума такої пільги зросла більше ніж в два рази, а її частка в загальній сумі отриманих пільг зросла з 54% у 2013 році до 75% у 2016 році. У структурі отриманих податкових пільг, що є втратами бюджету, за видами економічної діяльності у 2016 році 36% суми пільг отримали підприємства сільського, лісового та рибного господарства (63% всіх пільговиків), 19% - підприємства оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів, 10% - підприємства сфери освіти, 13% - підприємства переробної промисловості.

# 2.2 ТРЕНДИ В ДИНАМІЦІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У 2011-2016 РОКАХ

### *Загальні тенденції надходжень податку на додану вартість*

Податок на додану вартість функціонує у більш ніж 140 країнах світу та вважається одним із основних фіскальних інструментів. В країнах ЄС-28 надходження ПДВ поступаються лише прибутковому податку з громадян (аналог вітчизняного податку на доходи фізичних осіб). Частка ПДВ у ВВП в цих країнах має тенденцію до незначного зростання з 6,4% ВВП у 2009 році до 7% ВВП у 2016 році[21]. При цьому в різних країнах-членах ЄС фіскальна роль ПДВ є різною та коливається від 3,4% ВВП у Швейцарії до 13% ВВП у Хорватії[22]. В деяких країнах ЄС існують території, де ПДВ не нараховується[23].

В Україні ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком, який повністю надходить до Державного бюджету. Починаючи з 2014 року фіскальна роль ПДВ почала зростати і його частка у ВВП збільшилась з 8,8 % ВВП у 2013 році до 9,9 % ВВП у 2016 році (Рис. 2.2.1).

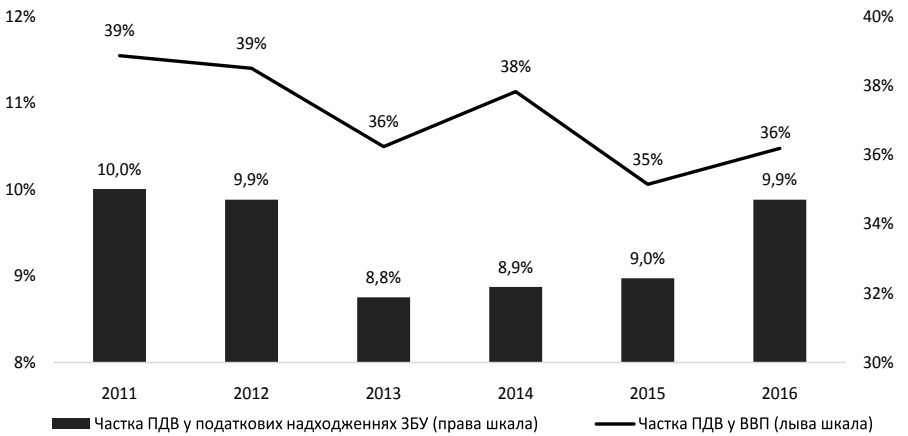



**Рис. 2.2.1.** Динаміка частки ПДВ у ВВП та податкових надходженнях зведеного бюджету, %

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

21 Eurostat. Government revenue, expenditure and main aggregates. Retrieved December 8th, 2017, from: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do.

22 Eurostat. Government revenue, expenditure and main aggregates. Retrieved December 8th, 2017, from: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do.

23 Німеччина (Острів Гельголанд, Бюзінген-на-Верхньому-Рейні), Іспанія (Сеута, Мелілья, Канарські острови), Франція (Гваделупа, Гайана, Мартініка, Реюньон), Італія (Лівіньо, Кампьоне-д'Італія, італійські води озера Лугано), Греція (Гора Афон), Австрія (Юнгхольц, Міттельберг), Данія (Гренландія, Фарерські острови), Фінляндія (Аландські острови) – згідно статті 6 Директиви Ради 2006/112/ЄС.

При цьому, незважаючи на номінальне зростання надходжень ПДВ, його частка у сукупних податкових надходженнях Зведеного бюджету знизилась до 36% (Рис. 2.2.1). Причинами цього є номінальне зростання надходжень від податку на доходи фізичних осіб та акцизного податку у зв'язку із підвищенням ставок та розширенням бази оподаткування.

З 2011 по 2016 роки, попри появу тимчасово окупованих та непідконтрольних територій та зміни в кількості суб'єктів господарювання, які сплачують ПДВ до бюджету, номінальні надходження від цього податку зросли майже в 2 рази (Рис. 1). Проте, враховуючи високу інфляцію та незмінну основну ставку податку, введення 7% ставки на лікарські засоби, часткове скасування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських виробників (з 1 січня 2016 року, що додатково забезпечило 8,8 млрд грн надходжень податку), реальні надходження від ПДВ, за вирахуванням впливу інфляційного чинника, скоротились в 1,1 раз (Рис. 2.2.2).

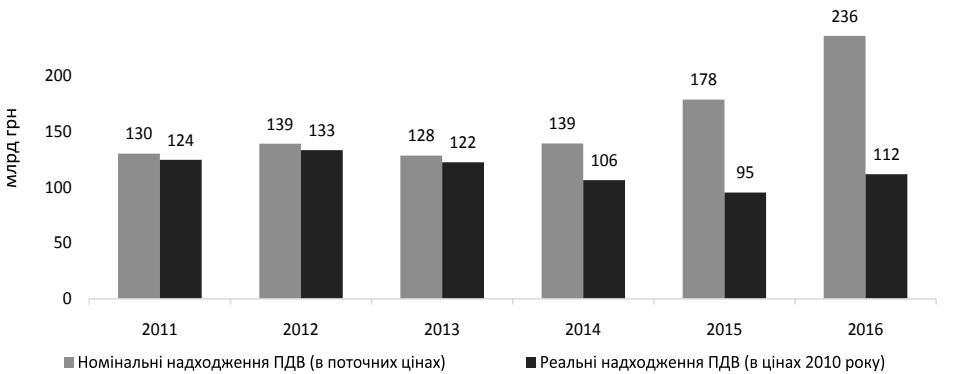



**Рис. 2.2.2.** надходжень ПДВ до Державного бюджету у 2011-2016 роках
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Крім інфляції та девальвації гривні, зростання номінальних надходжень ПДВ зумовлене запровадженням з 1 лютого 2015 року системи електронного адміністрування ПДВ (відповідно до ст. 201 ПКУ) із використанням спеціального ПДВ-рахунку, відкритого для кожного платника в органах Державної казначейської служби, а також реєстрації податкових накладних/розрахунків в Єдиному реєстрі податкових накладних, що обмежується сумою, розрахованою за встановленою формулою, визначеною пунктом 200-1.3 статті 200 ПКУ. Станом на 1 січня 2016 року платниками було відкрито 288 тис ПДВ-рахунків. У 2016 році їх кількість зросла ще

на 89 тис рахунків переважним чином за рахунок додаткових електронних рахунків для с/г виробників, що обрали спеціальний режим оподаткування[24]. Крім того, з 1 січня 2015 року сума ПДВ може бути включена платником до податкового кредиту лише по факту реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 198.6 стаття 198 ПКУ). А з 1 січня 2016 року діяв змінений механізм розподілу ПДВ сільськогосподарських виробників.

Якщо на 1 липня 2015 року залишок коштів на ПДВ рахунках платників у Держказначействі складав 299 млн грн (через не перенесення у систему електронного адміністрування ПДВ залишків від'ємних значень ПДВ, які обліковувались у платників станом на 1 липня 2015 року, що можна було здійснити лише на підставі декларації за червень 2015 року), то за наступні пів року він зріс у 17 раз (до 5,1 млрд грн). На 1 лютого 2017 року залишок коштів на ПДВ рахунках платників становив вже 6,4 млрд грн.[25]

### *Зміни в структурі надходжень податку на додану вартість*

В структурі надходжень ПДВ, суми податку, сплачені із ввезених імпортних товарів переважають над сумами податку, сплаченими із вироблених в Україні товарів, робіт, послуг (Табл. 2.2.1). За вирахуванням сум бюджетного відшкодування, частка ПДВ від вироблених в Україні товарів коливається на рівні 22-26% сукупних надходжень ПДВ до зведеного бюджету. Звернімо увагу, що у квітні 2014 року було введено 7% ставку ПДВ на деякі лікарські засоби, поступово почали збільшувати тарифи на газ та електроенергію для населення, ціни зросли на 25%, проте суми ПДВ із вироблених в Україні товарів скоротились на 4 відсоткових пункти порівняно з 2013 роком. Це може бути зумовлене наслідками конфлікту на Сході України та погіршенням макроекономічної ситуації в країні.

24 За даними Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік.

25 О.Богданова, Член громадської Ради при Податковому комітеті ВРУ - виступ на засіданні Комітету 15.11.2017 року.

Таблиця 2.2.1

**Структура надходжень ПДВ до зведеного бюджету**

| | Показники | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2016 10 міс | 2017 10 міс |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | ПДВ вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування, у т.ч. | млрд грн | 33 | 37 | 31 | 31 | 40 | 54 | 44 | 53 |
| | | % до надходжень ПДВ | 26% | 26% | 24% | 22% | 22% | 23% | 23% | 21% |
| 1.1 | ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) | млрд грн | 76 | 83 | 85 | 81 | 108 | 140 | 111 | 147 |
| 1.2 | ПДВ с/г підприємств та по іншим операціям | млрд грн | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 9 | 6 | 3 |
| 1.3 | Бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами | млрд грн | -43 | -46 | -53 | -50 | -68 | -94 | -72 | -97 |
| 2 | ПДВ із ввезених на територію України товарів | млрд грн | 96 | 102 | 97 | 107 | 139 | 182 | 145 | 201 |
| | | % до надходжень ПДВ | 74% | 73% | 75% | 77% | 78% | 77% | 77% | 79% |
| 3 | Сукупні надходження ПДВ до бюджету | млрд грн | 130 | 139 | 128 | 139 | 179 | 236 | 189 | 253 |

**Примітка:** Розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України

У 2015 році номінальні надходження по ПДВ зросли на 33%, порівняно з показником 2014 року. Основними чинниками були інфляція, яка в 2015 році склала 43%, та подальше зростання тарифів на природний газ та електроенергію.

У 2016 році на зростання надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів, робіт, послуг вплинули:

1. новації в механізмі застосування спецрежиму для деяких видів сільськогосподарських товаровиробників (+6% до брутто надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів);

2. запровадження електронного адміністрування ПДВ;
3. інфляція.

Суттєве значення для наповнення бюджету має імпорт товарів. Сплачений з таких товарів до бюджету ПДВ у 2016 році еквівалентний 28% податкових надходжень Зведеного бюджету. Надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) без вирахування сум бюджетного відшкодування (брутто-надходження ПДВ), хоч і мають тенденцію до зростання, в жодному із проаналізованих років не перевищували суму ПДВ, сплачену з імпортованих на територію України товарів (табл. 2.2.1). Співвідношення між сумами ПДВ, сплаченими із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) без урахування бюджетного відшкодування та сумами ПДВ, сплаченого із ввезених на територію України товарів становить в середньому 45%/55% у 2011-2013 роках та 43%/57% у 2014-2016 роках (рис. 2.2.3).

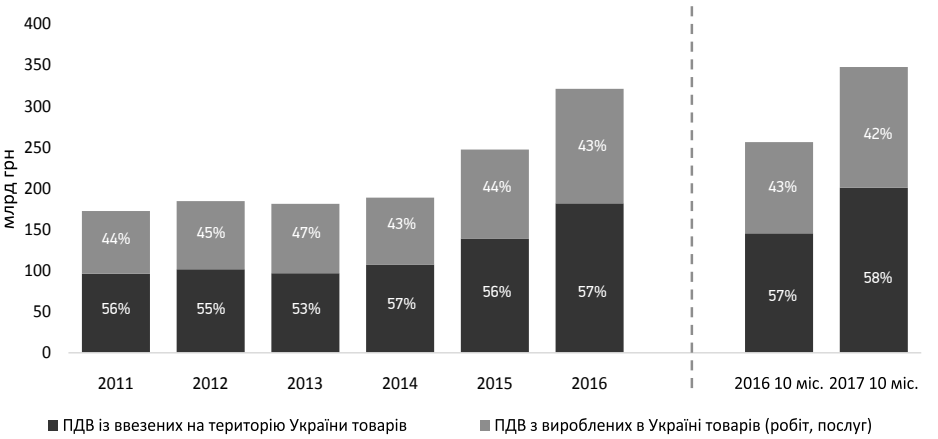



**Рис. 2.2.3**. Структура брутто-надходжень ПДВ у 2011-2017 роках, %
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Якщо ж порівняти нетто-надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням сум бюджетного відшкодування та сум ПДВ, сплачених з імпортованих на територію України товарів, то співвідношення буде 23% до 77% на користь ПДВ з імпортованих товарів (Рис. 2.2.4). При цьому у 2017 році простежується тенденція до зростання частки ПДВ від імпортованих на територію України товарів, порівняно з аналогічним періодом 2016 року.




**Рис. 2.2.4**. Структура нетто -надходжень ПДВ у 2011-2017 роках, %
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

З однієї сторони це свідчить про значну імпортозалежність доходів державного бюджету. З іншої – з зростання сум сплаченого ПДВ від імпорту товарів у 2017 році, серед іншого, зумовлене запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ, системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків (СМ КОР), а також інфляційним чинником, девальвацією гривні, зростанням імпорту. При цьому слід враховувати складність даного податку з точки зору контролю за повнотою його сплати до бюджету, а також пов'язану з цим проблему високого рівня ухилення від оподаткування ПДВ, існування «податкових ям»[26] та «податкових скруток»[27] по ПДВ. В результаті бюджет недоотримує значні суми коштів, а податковий тягар перекладається на кінцевих споживачів.

### *Співвідношення динамік імпорту товарів та сум ПДВ, сплачених з імпорту*

В аналізованому періоді спостерігається неспівпадіння в динаміках обсягу імпорту, розрахованого в гривневому еквіваленті, та надходжень ПДВ,

26 Податкова яма – це платник, якого використовують для одержання «податкової вигоди», зокрема мінімізації податків, зниження сум податків до сплати, незаконного відшкодування ПДВ. Часто такі платники зареєстровані на дуже короткий термін на підставних або недієздатних осіб, або тих, хто виїхав за кордон чи загубив паспорт.

27 Податкова скрутка - це зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, нарахованого з реалізації одного товару, завдяки податковому кредиту, отриманому в результаті придбання іншого товару.

сплаченого при імпорті товарів. Якщо в 2011-2013 та 2015 році співвідношення сум ПДВ, сплаченого з імпортних товарів, та обсягів імпорту (бази нарахування ПДВ від імпорту) становило 14-15%, то за результатами 9 міс. 2017 році цей показник зріс до 19%. Не в останню чергу це зумовлено нововведеннями в механізмі адміністрування ПДВ, зокрема і шляхом блокування податкових накладних системою СМ КОР (Рис. 2.2.5).

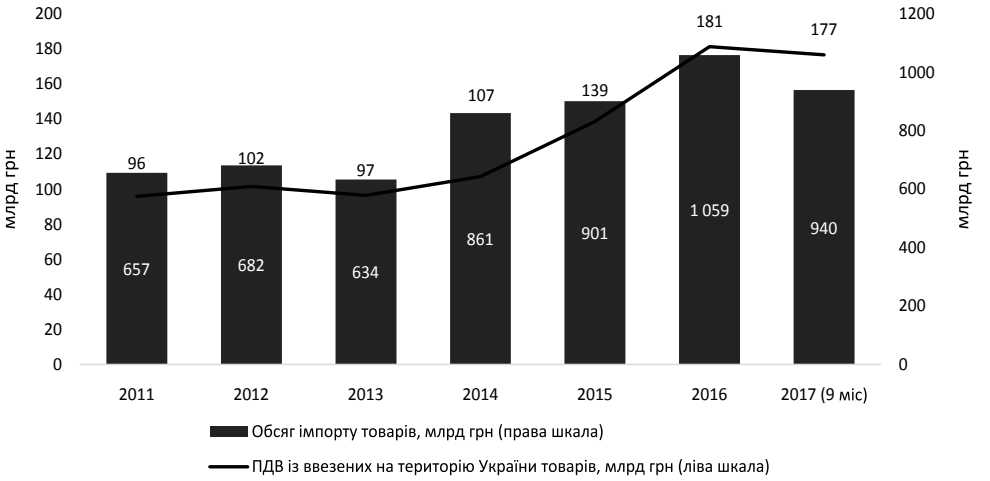



**Рис. 2.2.5**. Співвідношення динаміки імпорту та сум ПДВ, сплачених з імпорту товарів, у 2011-2017 роках, %

**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

* З 2014 року дані без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції

В структурі українського імпорту товарів за 9 міс. 2017 року найбільшу питому вагу займають 4 товарні групи:

- 23% - паливо мінеральне, нафта і продукти її перегонки;
- 20% - машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання;
- 13% - продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості;
- 8,4% - засоби наземного транспорту, крім залізничного.

На надходження ПДВ від імпорту товарів значний вплив має недостатньо дієва боротьба з контрабандою товарів, через що українська економіка втрачає мільярди гривень щороку. За розрахунками Українського інституту майбутнього[28], в торгівлі України лише з п'ятьма країнами (Польща,

28 Скільки мільярдів доларів Україна втрачає на контрабанді. Отримано 7 грудня, 2017, з: https://uifuture.org/uk/post/skilki-milardiv-dolariv-ukraina-vtracae-na-kontrabandi_328.

Угорщина, Румунія, Білорусь, Словаків), які в сукупному обсязі зовнішньої торгівлі в 2015 році становили трохи більше 15%, обсяг контрабанди склав більше двох мільярдів доларів (еквівалентно 5% сукупного імпорту товарів відповідного року).

Зростання обсягів ввезених товарів в Україну та відсутність росту власного виробництва є негативним явищем, так як фінансові ресурси спрямовуються за кордон на підтримку іноземного товаровиробника, а не на стимулювання розвитку власного виробництва та створення нових робочих місць в своїй країні.

### *Динаміки експорту товарів та сум бюджетного відшкодування ПДВ*

Починаючи з 2015 року суттєво зросли суми бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами (Рис. 2.2.6). Темпи росту бюджетного відшкодування ПДВ у зазначеному періоді вищі за темпи росту експорту в гривневому еквіваленті (1,3 до 1,0 відповідно)[29]. За 9 місяців 2017 року обсяг бюджетного відшкодування ПДВ на 3 відсоткових пункти перевищив показник 2016 року.

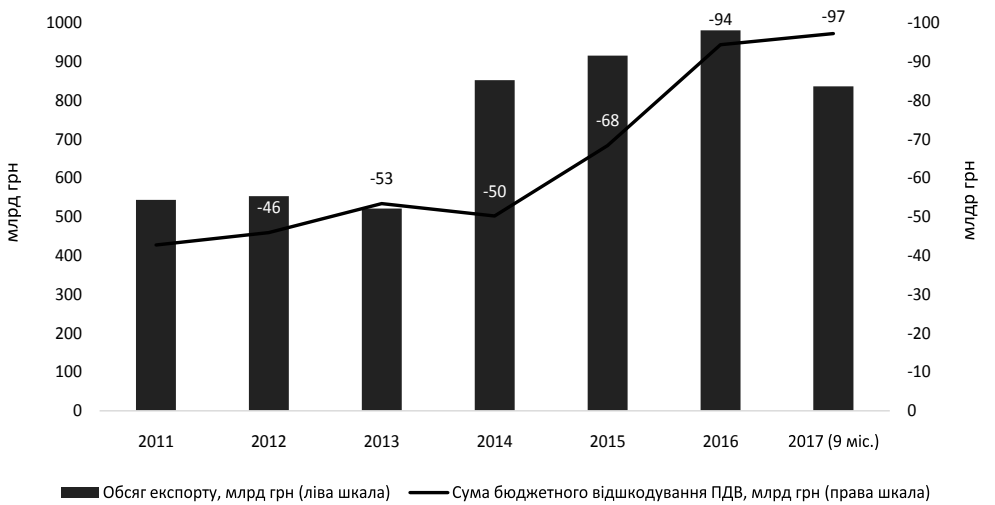



**Рис. 2.2.6**. Співвідношення динамік експорту та сум бюджетного відшкодування ПДВ у 2011-2017 роках, %

**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

29 Хоча в доларовому еквіваленті обсяг експорту з 2012 року до 2016 року скоротився майже вдвічі – з 68,8 млрд дол США до 36,3 млрд дол США.

Основними чинниками тенденцій 2017 року є внесення законодавчих змін[30], згідно з якими було об'єднано два раніше існуючих реєстри на відшкодування ПДВ в один і запроваджено електронне відшкодування податку на додану вартість. Особливості відшкодування ПДВ у 2017 році згідно з даними існуючого реєстру та даних казначейства представлено в розділі 3.3 цього дослідження.

Відмітимо, що більше 75% українського експорту має низьку додану вартість та є сировинним. В структурі експорту у 2017 році:

- 21% складає експорт продуктів рослинного походження (зернові культури та насіння і плоди олійних рослин);
- 23% - недорогоцінні метали та вироби з них (в основному чорні метали та вироби з чорних металів);
- 11% - жири та олії тваринного або рослинного походження;
- 9,6% - машини, обладнання та механізми, електротехнічне обладнання;
- 9,5% - мінеральні продукти;
- 6,5% - готові харчові продукти (з них залишки і відходи харчової промисловості, цукор і кондитерські вироби, тютюн та промислові продукти тютюну).

Формалізація на основі регресійного аналізу залежності суми надходжень ПДВ до Зведеного бюджету від динамік ВВП, експорту та імпорту товарів та послуг у 2011-2016 роках наведена в додатку 1.

### *Тенденції сум щомісячних надходжень ПДВ протягом року*

Враховуючи фіскальну значимість ПДВ для бюджету, доцільно оцінити систематичність та стабільність надходжень цього податку протягом року. Дані свідчать про існування певних коливань в надходженнях ПДВ до бюджету протягом року (Рис. 2.2.7).

30 з 01.01.2017 року набули чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 року № 1797-VIII та Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 року № 1791-VIII.

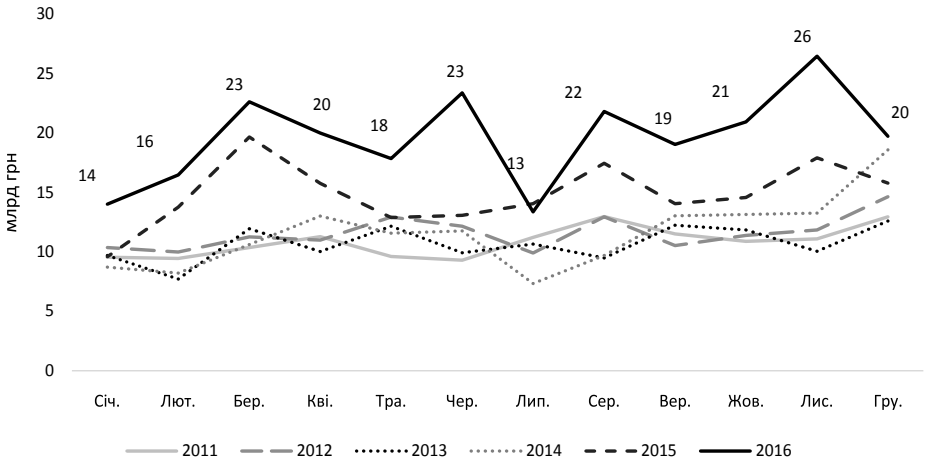



**Рис. 2.2.7**. Надходження ПДВ до Зведеного бюджету України в розрізі місяців, млрд грн
**Джерело:** Побудовано авторами за даними Казначейства

За результатами аналізу щомісячних надходжень ПДВ до Зведеного бюджету у 2011-2016 роках було розраховано індекси сезонності, що характеризують щомісячні періодичні коливання в сумах надходжень цього податку протягом року. Для розрахунку індексів сезонності:

1. використано щомісячні показники надходжень ПДВ у 2011-2016 роках;
2. на базі динамічного ряду виокремлено тренд;
3. після виокремлення тренду виокремлено сезонну та випадкову компоненти для кожного місяця аналізованого періоду.

Сезонна хвиля, що характеризує коливання надходжень ПДВ протягом року у 2011-2016 роках представлена на Рис. 2.2.8.

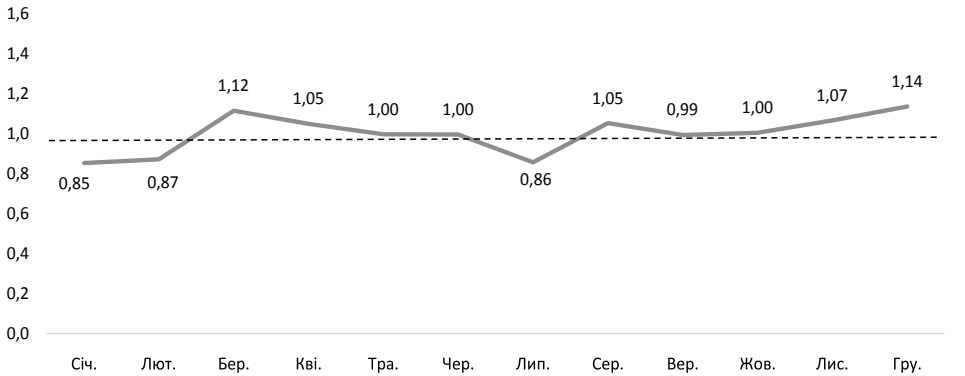



**Рис. 2.2.8**. Сезонність сукупних надходжень ПДВ до Зведеного бюджету в розрізі місяців (у 2011-2016 роках)
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства

З даних Рис. 2.2.8 видно, що щороку у січні, лютому та липні місяці надходження ПДВ є пропорційно нижчі, ніж в середньому протягом року. Це може бути зумовлено низькою економічною активністю після новорічних свят, звітними періодами (часовий лаг надходжень - 30 днів після закінчення звітного місяця), періодичністю бюджетного відшкодування ПДВ (для прикладу в 2016 році у липні було відшкодовано 12 млрд грн ПДВ, що вплинуло на загальний показник липня). В березні та грудні надходження ПДВ є одними з найвищих, що може бути зумовлене зростанням споживацької активності в період передноворічних та березневих свят, а також ростом надходжень ПДВ від імпорту товарів. Останній квартал кожного року, крім того, є періодом найбільших бюджетних закупівель, що також впливає на надходження ПДВ до бюджету у листопаді-грудні. Для встановлення більш детальних причин щорічних коливань, необхідно детально аналізувати кожен рік окремо та в розрізі ПДВ окремо з вироблених в Україні та ввезених товарів, а також обсягів бюджетного відшкодування.

В цілому, в аналізованому періоді суми сплаченого до бюджету ПДВ еквівалентні в середньому 15% кінцевих споживчих витрат домогосподарств (Рис. 2.2.9).

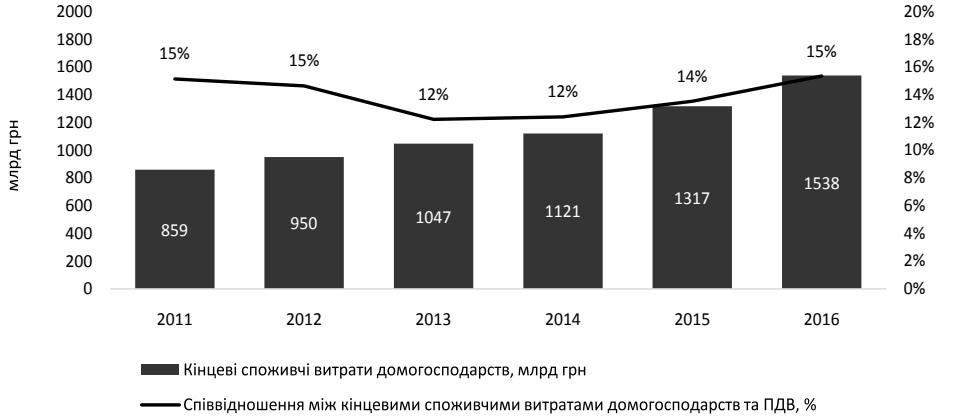



**Рис. 2.2.9**. Співвідношення ПДВ та кінцевих споживчих витрат домашніх господарств, %
**Джерело:** Розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

При цьому з 2014 року співвідношення між розміром кінцевих споживчих витрат домогосподарств та надходжень ПДВ до Зведеного бюджету почало зростати (з 12% до 15% у 2016 році).

### *Ставки податку на додану вартість в Україні та інших країнах*

На номінальне зростання надходжень ПДВ в Україні впливає існування основної ставки ПДВ на рівні 20% (хоча з 01.01.2014 року передбачалось її знизити до 17%). Така ставка відповідає рівню середньої стандартної ставки ПДВ в країнах ЄС-28, яка, до того ж, має тенденцію до зростання з 19,5% у 2008 році до 21,5% у 2017 році[31]. Згідно із частиною 1 статті 97 Директиви Ради 2006/112/ЄС[32], основна ставка ПДВ не може бути меншою ніж 15 %.

В Додатку 1 систематизовано дані щодо існуючих ставок ПДВ на різні групи товарів і послуг в країнах ЄС. Одна з найнижчих основних ставок ПВД діє у Люксембурзі (17 %), а найбільших – в Угорщині (27 %), Швеції (25 %) та Польщі (23%).

31 Див. С. 23. Taxation Trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway. - European Union, 2017 - DG Taxation and Customs Union. Retrieved December 8th, 2017, from:: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf.

32 Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість». Отримано 8 грудня, 2017, з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928/page.

В кожній із країн існує власна шкала ставок ПДВ, яка передбачає застосування знижених ставок на найбільш значущі з соціальної точки зору категорії товарів (Додаток 2.2.1). Хоча в країнах ЄС знижені ставки ПДВ не можуть бути нижчими 5% (частина 1 статті 99 Директиви Ради 2006/112/ЄС[2]), існують певні виключення[33].

Згідно Додатку III Директиви Ради 2006/112/ЄС, знижені ставки ПДВ дозволено застосовувати до таких груп товарів та послуг як:

1. продукти харчування;
2. послуги з водопостачання;
3. фармацевтична продукція та обладнання для осіб з особливими потребами;
4. видання книг, газет та журналів, навчальної літератури;
5. операції з сільськогосподарською продукцією;
6. діяльність готелей;
7. пасажирські перевезення;
8. соціальні послуги.

Як видно з даних Додатку 2.2.1, практично у всіх країнах ЄС існують знижені ставки ПДВ на продукти харчування та лікарські засоби, проте в Україні ставка єдина - 20%, незважаючи на те чи це товари першої необхідності, чи ні. Крім того, Директива Ради 2006/112/ЄС[2] дозволяє застосовувати знижену ставку ПДВ до поставки природного газу, електроенергії або централізованого теплопостачання, якщо внаслідок цього не виникає ризик викривлення конкуренції. В умовах високої інфляції, кількаразового зростання цін на енергоносії, застосування єдиної досить високої ставки ПДВ забезпечує додаткові надходження до бюджету. В умовах високого рівня тінізації заробітних плат така ставка сприяє додатковим надходженням бюджету, так як дозволяє оподаткувати приховані доходи в момент їх споживання.

33 Застосовуються до окремих товарів та послуг, зокрема продуктів харчування, обладнання для осіб із особливими потребами, операцій з сільськогосподарською продукцією, соціальних послуг.

## ВИСНОВКИ

В Україні ПДВ є основним бюджетоформуючим податком. На відміну від країн ЄС, де основні надходження забезпечуються прибутковим податком з громадян, в Україні цей податок на першому місці за його фіскальним значенням. Однією з причин може бути ставка податку: в країнах ЄС існує власна шкала ставок, яка передбачає застосування знижених ставок (які можуть бути нижчими 5%) на найбільш значущі з соціальної точки зору категорії товарів (у т.ч. продукти харчування). В Україні ж діє єдина основна ставка - 20%, яка не враховує соціальне значення об'єкта оподаткування.

Починаючи з 2014 року фіскальна роль ПДВ почала зростати і його частка у ВВП збільшилась з 8,8 % ВВП у 2013 році до 9,9 % ВВП у 2016 році. Проте фіскальний потенціал ПДВ не реалізується в повній мірі, про що можуть свідчити обсяги ухилення від оподаткування, використання цього податку в податкових схемах, динаміка податкового боргу та інші чинники.

За п'ять років (з 2011 по 2016 роки) номінальні надходження ПДВ зросли майже в 2 рази. Проте, враховуючи високу інфляцію, реальні надходження від ПДВ, за вирахуванням впливу інфляційного чинника, навпаки скоротились в 1,1 раз. На зростання надходжень ПДВ вплинули інфляція та девальвація гривні, незмінна основна ставка податку, введення з 2014 року 7% ставки на лікарські засоби, поступове збільшення тарифів на газ та електроенергію для населення, часткове скасування спеціального режиму ПДВ для СГ виробників (+6% до брутто надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів), запровадженням з 2015 року системи електронного адміністрування ПДВ.

Незважаючи на номінальне зростання надходжень ПДВ, його частка у сукупних податкових надходженнях Зведеного бюджету знизилась до 36%, а протягом року надходженням від цього податку характерні певні коливання (у січні, лютому та липні надходження ПДВ є пропорційно нижчі, ніж в середньому протягом року, а в березні та грудні – найвищими, що може бути зумовлене зростанням споживацької активності в період передноворічних та березневих свят).

В структурі надходжень податку переважає його сплата з імпорту товарів (77-78% нетто-надходжень ПДВ до Зведеного бюджету), що свідчить

про суттєву імпортозалежність як економіки країни в цілому, так і доходів бюджету зокрема, а більше 75% українського експорту має низьку додану вартість та є сировинним Значне зростання сум сплаченого ПДВ від імпорту товарів у 2017 році може бути зумовлене запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ, СМ КОР, девальвацією гривні, зростанням імпорту. Формалізація зв'язку між сумами надходжень ПДВ до Зведеного бюджету від динамік ВВП, експорту та імпорту товарів та послуг у 2011-2016 роках на основі регресійного аналізу підтвердила існування високої залежності надходжень бюджету по ПДВ від обсягів імпорту.

## 2.3 АНАЛІЗ СТАНУ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ У 2017 РОЦІ ТА СІЧНІ-ТРАВНІ 2018 РОКУ

Відповідно до пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника[34].

З початку 2017 року відбулися зміни в порядку повернення сум бюджетного відшкодування ПДВ, внесені Законом України №1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 року[35]. Кардинальних змін зазнала ст. 200 ПКУ, що регулює порядок бюджетного відшкодування ПДВ. Так, було виключено п. 19 цієї статті, який визначав критерії відбору платників ПДВ, що мали право на бюджетне відшкодування в автоматичному порядку.

Також Постанова Кабінету Міністрів України №26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ» від 25.01.2017 року[36] затвердила новий Порядок ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ (далі – Реєстр). Отже, процедура відшкодування ПДВ законодавчо чітко визначена: існує низка нормативно-правових актів, що регулюють питання адміністрування та відшкодування ПДВ. У разі виникнення будь-яких розбіжностей визначальним є ПКУ.

Потрібно зазначити, що із запровадженням згаданих вище змін відбулося вдосконалення та спрощення адміністрування ПДВ. Про це свідчить як статистика скарг, які надходять до Міністерства фінансів України (далі – Мінфін), так і дані від Офісу бізнес-омбудсмена. 90% заявок відшкодовується протягом 30-денного терміну. За даними *Transparency International*, реформу системи відшкодування ПДВ було визнано одним із найефективніших антикорупційних кроків 2017 року. Це стало можливим завдяки ви-

34 Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 року. Отримано з: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

35 Закон України №1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 року. Отримано з: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19.

36 Постанова Кабінету Міністрів України №26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 25.01.2017 року. Отримано з: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF.

ключенню на законодавчому рівні з повноважень Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) обов'язку надавати висновки про підтвердження суми бюджетного відшкодування. Сьогодні система працює в автоматичному режимі за принципом відсутності заперечень. Якщо протягом визначеного законом терміну ДФС не встановила факту порушення податкового законодавства платником, заявка автоматично йде на відшкодування[37].

Проаналізуємо стан перерахування платникам податку узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ відповідно до отриманої від Мінфіну інформації з Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування суми ПДВ за 2017 рік та січень-травень 2018 року.

Для розуміння процесу відшкодування ПДВ на рис. 2.3.1 наведемо його етапи.




**Рис. 2.3.1.** Етапи механізму бюджетного відшкодування ПДВ

Далі в табл. 2.3.1 представимо загальний стан перерахування платникам податку узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ, а в Додатку 2.3.1 – деталізуємо цю інформацію в розрізі адміністративно-територіальних одиниць України.

37 Бугрімова Я. Чому нам необхідна реформа фіскальної служби. Дзеркало тижня. – №22 (9-15 червня 2018 року). Отримано з: https://dt.ua/finances/kredit-nedoviri-280170_.html.

Таблиця 2.3.1

**Загальний стан перерахування платникам податку узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ**

| Період | Узгоджено | | Повернуто | | | Не повернуто | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Сума, млрд грн | К-сть заявок | Сума, млрд грн | К-сть заявок | К-сть платників | Сума, млрд грн | К-сть заявок |
| 2017 | 93,5 | 28 099 | 93,4 | 28 067 | 5 367 | 25 | 32 |
| Станом на 04.06.2018 | 55,2 | 16 406 | 54,9 | 16 085 | 4 847 | 348 | 321 |

У 2017 році було відшкодовано (повернуто) 93,4 млрд грн ПДВ 5 367 платникам по 28 067 заявах. У середньому в 2017 році сума бюджетного відшкодування на 1 платника ПДВ становила 17 млн грн, тоді як у січні-травні 2018 року вона зменшилася до 11 млн грн. Пояснення такого зменшення – збільшення суми ПДВ, який з певних причин не був відшкодований платнику податку. Так, за п'ять місяців 2018 року сума неповернення перевищила річну суму 2017 року майже в 14 разів.

У 2017 році різниця між узгодженим і повернутим бюджетним відшкодуванням ПДВ становила 25 млн грн. У цій сумі 2,7 млн грн по факту вважаються поверненими платнику податку, однак платник не отримав цього повернення через закриття рахунку або зазначення неправильного рахунку в комерційному банку (Вінницька, Дніпропетровська, Запорізька та Сумська області). Так, протягом 2017 року в 9 областях (Дніпропетровська, Житомирська, Київська, Львівська, Одеська, Херсонська, Чернівецька, Чернігівська) та м. Києві повернуто 99,7-99,9% узгодженої суми ПДВ, тоді як в інших – 100% повернення.

Що стосується січня-травня 2018 року, то не повернуто 348 млн грн (або 0,6% від узгодженої суми бюджетного відшкодування ПДВ). Лише по 10 областях (Донецька, Дніпропетровська, Полтавська, Запорізька, Івано-Франківська, Хмельницька, Черкаська, Кіровоградська, Миколаївська, Вінницька) відзначається 100% повернення, по інших – у межах 96,4-99,9%. Винятком стала Київська область – повернуло лише 68,9% узгодженої суми бюджетного відшкодування ПДВ. Причина цього – відхилені 154 заявки 53 платників податку через помилку перевірки електронного цифрового підпису (далі – ЕЦП) на загальну суму 234 млн грн. З цієї ж причини відбулося неповернення по Львівській області для 138 платників податку

по 139 заявах розміром 85 млн грн. Однак потрібно врахувати, що до кінця звітного (податкового) 2018 року платники податків можуть вирішити цю проблему та отримати бюджетне відшкодування на власні рахунки за новими заявами.

Більш детально причини неперерахування платникам податку узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ за досліджуваний період розглянемо на рис. 2.3.2 та 2.3.3.

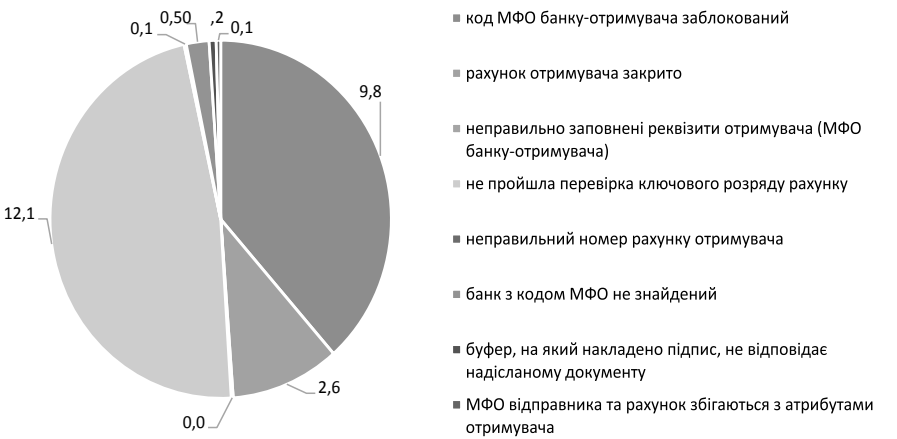



**Рис. 2.3.2.** Основні причини неповернення ПДВ суб'єктам господарювання у 2017 році, млн грн

З рис. 2.3.2 видно, що в 2017 році 87% неповернення бюджетного відшкодування ПДВ відбулося з двох з восьми причин, а саме:

- непроходження перевірки ключового розряду рахунку (12 млн грн, або 48% від загальної суми неповернення);
- код МФО банку-отримувача заблокований (9,8 млн грн, або 39% від загальної суми неповернення).

Рис. 2.3.3 показує, що в січні-травні 2018 року лише з двох причин було відхилено заяви на бюджетне відшкодування ПДВ, при цьому 99%, або 345 млн грн, не повернуто через помилку перевірки ЕЦП.

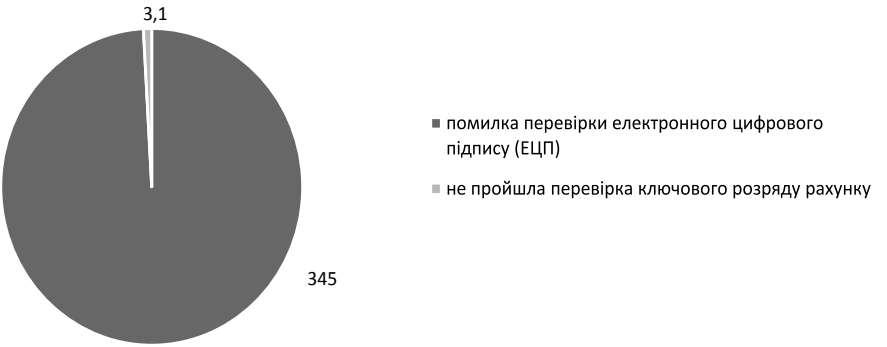



**Рис. 2.3.3.** Основні причини неповернення ПДВ суб'єктам господарювання в січні-травні 2018 року, млн грн.

Далі проаналізуємо стан перерахування платникам податку узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ у розрізі адміністративно-територіальних одиниць. Однак зауважимо, що порівнюватимемо тільки фактично повернуте бюджетне відшкодування платнику ПДВ.

На рис. 2.3.4 та 2.3.5 представлено кількість задоволених заяв на бюджетне відшкодування ПДВ та кількість платників по кожній області (більш детально див. Додаток 2.3.2).

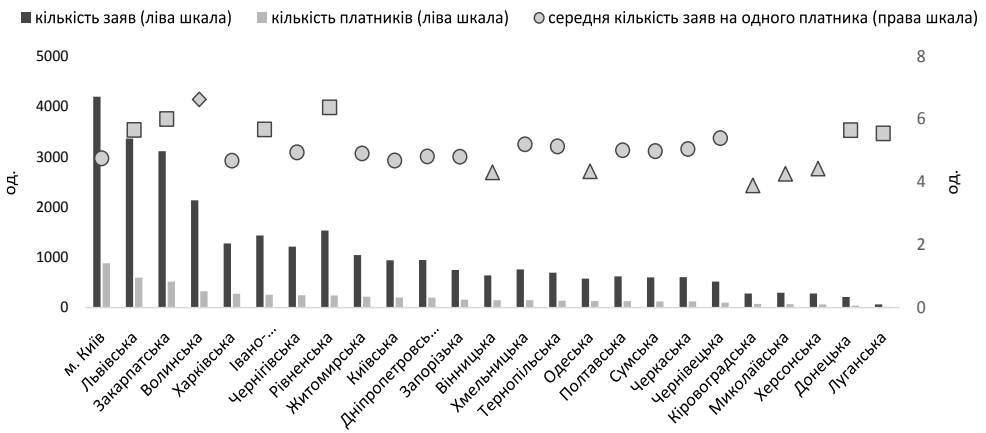



**Рис. 2.3.4.** Співвідношення кількості задоволених заяв на бюджетне відшкодування ПДВ та платників податку у 2017 році

**Примітка:**

- ромбовий маркер – у середньому 7 заяв на одного платника ПДВ;
- квадратний маркер – у середньому 6 заяв на одного платника ПДВ;
- круглий маркер – у середньому 5 заяв на одного платника ПДВ;
- трикутниковий маркер – у середньому 4 заяви на одного платника ПДВ.
- Області згруповано в порядку зменшення кількості заяв та платників ПДВ.

З рис. 2.3.4 видно, що в 2017 році на одного платника ПДВ у середньому припадало 4-6 заяв, лише по Волинській області – 7 заяв на одного платника ПДВ.

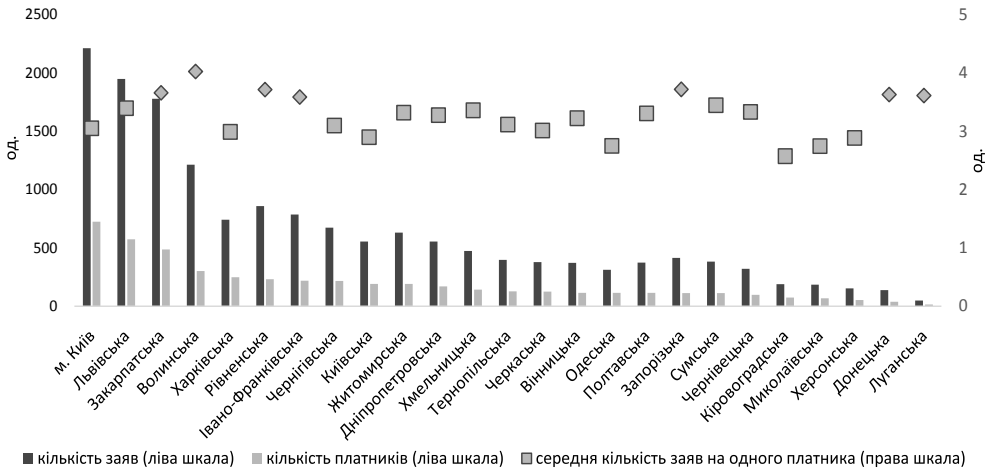



**Рис. 2.3.5** Співвідношення кількості задоволених заяв на бюджетне відшкодування ПДВ та платників податку у січні-травні 2018 року.

**Примітка:**

- ромбовий маркер – у середньому 4 заяви на одного платника ПДВ;
- квадратний маркер – у середньому 3 заяви на одного платника ПДВ.
- Області згруповано у порядку зменшення кількості заяв та платників ПДВ

У 2018 році (рис. 2.3.5) кількість задоволених заяв суттєво зменшилася і в більшості випадків становить 3 заяви за одного платника податків. Причина такого зменшення – у 2018 році проаналізовано лише 5 місяців порівняно з 12 місяцями 2017 року.

На рис. 2.3.6 та 2.3.7 представимо загальну суму повернутого бюджетного ПДВ у розрізі областей та визначимо середню суму повернення на одну заяву та одного платника податку.

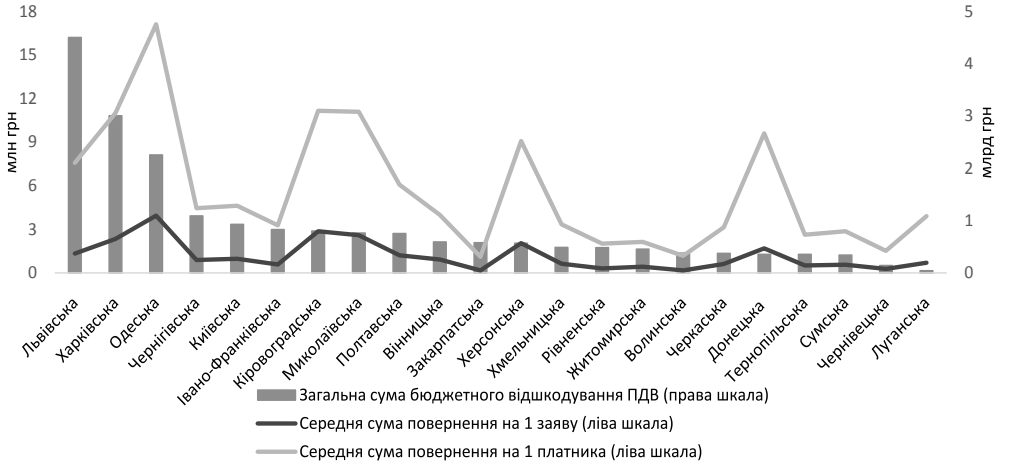



**Рис. 2.3.6.** Середня сума бюджетного відшкодування ПДВ на 1 заяву та 1 платника в розрізі областей у 2017 році.
Області згруповано в порядку зменшення суми бюджетного відшкодування.

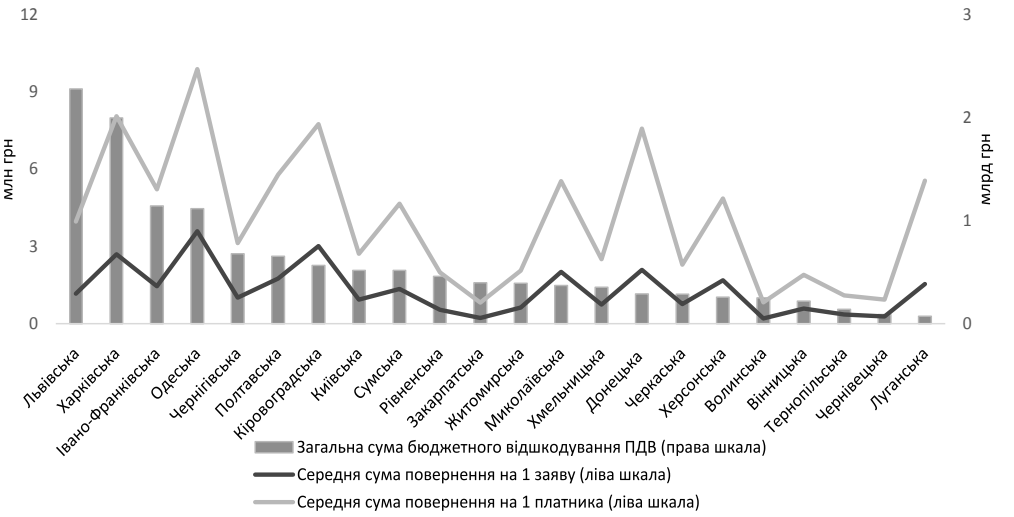



**Рис. 2.3.7.** Середня сума бюджетного відшкодування ПДВ на 1 заяву та 1 платника в розрізі областей у січні-травні 2018 року.
Області згруповано у порядку зменшення суми бюджетного відшкодування.

Зауважимо, що на рис. 2.3.6 та 2.3.7 представлено всі адміністративно-територіальні одиниці, окрім м. Києва (у середньому 44% від усього бюджетного відшкодування протягом досліджуваного періоду), Дніпропетров-

ської (15%) та Запорізької областей (18%), оскільки вони мають значний обсяг бюджетного відшкодування, таким чином, рисунок не буде інформативним. Дані по згаданих регіонах подано в табл. 2.3.2.

Таблиця 2.3.2

**Середня сума бюджетного відшкодування ПДВ на 1 заяву та 1 платника в Дніпропетровській, Запорізькій областях та м. Києві в 2017 році та в січні-травні 2018 року**

| Регіон | 2017 | | | 2018 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Загальна сума повернення, млрд грн | Середня сума повернення, млн грн: | | Загальна сума повернення, млрд грн | Середня сума повернення, млн грн: | |
| | | на 1 заяву | на 1 платника | | на 1 заяву | на 1 платника |
| Дніпропетровська | 14 | 15 | 71 | 8,2 | 15 | 49 |
| Запорізька | 16 | 22 | 104 | 11 | 26 | 98 |
| м. Київ | 43 | 11 | 49 | 23 | 10 | 32 |

Зазначимо, що по Україні середня сума повернення на 1 заяву протягом досліджуваного періоду коливалася в межах 3,3-3,4 млн грн. А середня сума бюджетного відшкодування ПДВ на 1 платника в січні-травні 2018 року була менша, ніж у 2017 році, та становила 11 млн грн порівняно з 17 млн грн попереднього року.

З рис. 2.3.6, 2.3.7 та табл. 2.3.2 видно, що загалом по середній сумі повернення на 1 заяву та 1 платника ПДВ є пряма залежність. Проте з упевненістю можна сказати, що зростання загальної суми повернення бюджетного відшкодування ПДВ та кількості заяв та/або платників податку є величиною непропорційною.

Найбільша усереднена сума за весь досліджуваний період у Запорізької області. Так, у 2017 році в середньому було повернуто 104 млн грн кожному зареєстрованому в цій області платнику ПДВ. У січні-травні 2018 року ця сума зменшилася на 6 млн грн до 98 млн грн.

Найменший показник такого роду зафіксовано у Волинській області, де в 2017 році на одного платника ПДВ було повернуто в середньому 1,2 млн грн, а у січні-травні 2018 року – 0,83 млн грн. Однак цього року найменша сума повернення ПДВ на 1 платника податку спостерігається у Закарпатській області – 0,81 млн грн. При цьому в більшості областей на 1 платника

податку повертається в середньому 2-5 млн грн, а на 1 заяву – 0,5-2,5 млн грн.

З усієї кількості платників ПДВ, які претендують на бюджетне відшкодування, по кожній області є лідери, які займають ту чи іншу частку в загальній сумі відшкодованого ПДВ по всій області. У Додатку 3 представимо перелік таких суб'єктів господарювання.

Так, з Додатку 2.3.3 видно, що визначені 25 суб'єктів господарювання разом отримали в 2017 році 20%, а у січні-травні 2018 року – 22% повернутого бюджетного відшкодування ПДВ по Україні. У розрізі областей існує різна тенденція щодо визначення частки відшкодованого ПДВ т. зв. лідера в загальній сумі по області. Розглянемо цю тенденцію за кожен рік окремо.

У 2017 році в чотирьох областях, а саме – Дніпропетровській (ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг»), Луганській (ТОВ «Кларіант Україна»), Кіровоградській (ТОВ Фірма «Комплект») та Херсонській (ТОВ «Віндкрафт Таврія») – лідер області отримав бюджетне відшкодування в межах 33-38% від загальної суми, а в Миколаївській області бюджетне відшкодування ПДВ для ТОВ «Агропросперіс Трейд» становило 45% від суми повернутого ПДВ у межах області. Зауважимо, що по інших областях така динаміка знаходиться у межах 8-20%, причому загалом по кожній області є до 5 суб'єктів господарювання, які формують половину, а то й більше від загальної суми перерахованого бюджетного відшкодування ПДВ. Також у 2017 році виникла цікава ситуація, коли ТОВ «Карпатнафтохім» отримало відшкодування по двох областях – Львівській (418 млн грн) та Івано-Франківській (188 млн грн), хоча відповідно до податкового законодавства відшкодування ПДВ відбувається за місцем реєстрації суб'єкта господарювання. У згаданому випадку – це Івано-Франківська область, м. Калуш.

У січні-травні 2018 року простежується дещо інша ситуація. Слід відмітити те, що в Івано-Франківській області ТОВ «Карпатнафтохім», яке в 2017 році отримало бюджетне відшкодування на суму 188 млн грн (23% від загальної суми по області), протягом 5 місяців 2018 року отримало 69% усього відшкодованого ПДВ по області, що становить 783 млн грн і значно перевищує минулорічну суму, а по Львівській області цього суб'єкта господарювання вже немає. Також по трьох інших областях лідери отримали близько 50% від усього відшкодування області, зокрема це Луганська (ТОВ «НВП «Зоря»), Миколаївська (ТОВ «Прометей Агрі») та Одеська (ТОВ «Дельта Вілмар СНД») області.

Також потрібно сказати, що лідерство суб'єктів господарювання збереглося лише в 11 областях протягом досліджуваного періоду, а в інших областях у 2018 році порівняно з минулим роком лідер з отримання бюджетного відшкодування ПДВ змінився (більш детально див. Додаток 2.3.3).

Водночас, якщо брати ТОП-10 по Україні, то простежується дещо інша вибірка суб'єктів господарювання. На рис. 2.3.8 проаналізуємо ТОП-10 платників ПДВ по бюджетному відшкодуванню у 2017 році та порівняємо з сумами відшкодування у січні-травні 2018 року.

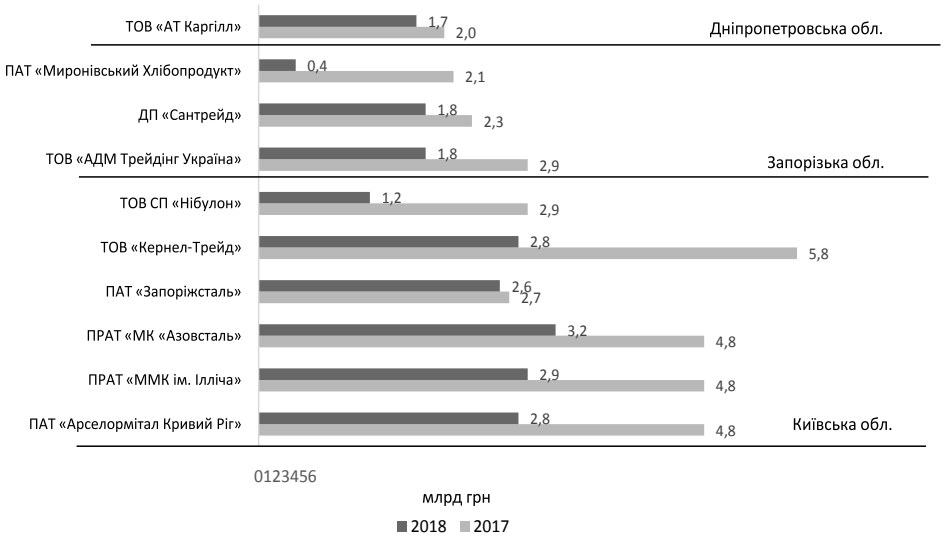



**Рис. 2.3.8** ТОП-10 платників ПДВ по бюджетному відшкодуванню в Україні.

Так, у 2017 році найбільшу суму бюджетного відшкодування отримали платники ПДВ, зареєстровані у м. Києві (6 платників), Дніпропетровській (1) та Запорізькій (3) областях. З рис. 2.3.8 видно, що 10 платників ПДВ отримали загалом бюджетне відшкодування ПДВ на суму майже 35 млрд грн, що становить 37% від загальної суми повернення по Україні. У 2018 році частка дещо збільшилася – до 39%, однак у грошовому вираженні сума менша – 21 млрд грн. Проте потрібно враховувати, що це сума лише за 5 місяців поточного року, тому вона нерелевантна з повним 2017 роком. Лише ПАТ «Запоріжсталь» у січні-травні 2018 року отримало бюджетне відшкодування практично на таку ж суму, як у 2017 році. Також зауважимо, що із зазначених 10 платників податків 6 належать до агропромислового комплексу, а 4 – до металургійної промисловості.

## 2.4 ФІСКАЛЬНІ ТА СОЦІАЛЬНІ ЕФЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ

З моменту прийняття Податкового кодексу України механізм справляння ПДФО зазнавав перманентних змін: змінювалась як ставка податку, так і база оподаткування. Наразі актуальною є оцінка наслідків реформ 2014-2016 рр. у системі оподаткування доходів громадян, оцінка їх впливу на рівень податкового навантаження громадян та формування доходів бюджетів.

У представленому дослідженні оцінено:

- структуру надходжень ПДФО, шляхом виявлення найбільш вагомих статей надходжень;
- вплив податкових реформ 2014-2016 років на рівень податкового навантаження на трудові доходи громадян;
- ефективність діючого механізму надання податкової соціальної пільги з ПДФО;
- втрати бюджету від неповного декларування доходів громадянами;
- фіскальні ефекти введення військового збору.

В розрахунках використано статистичну інформацію, отриману від Державної фіскальної служби України, Державно казначейської служби України, Державного комітету статистики України.

### *Структура надходжень податку на доходи фізичних осіб*

Оцінюючи структуру надходжень ПДФО у Зведеному бюджеті України, чітко відслідковується вагомість ПДФО, перерахованого до бюджету податковими агентами, у першу чергу із заробітної плати та доходів інших, ніж заробітна плата (Рис. 2.4.1). У цьому контексті важливим невикористаним резервом зростання надходжень з ПДФО без подальшого збільшення навантаження на громадян та трудові доходи є покращення податкового контролю за повнотою відображення сум нарахованого доходу (у т.ч. заробітної плати) працівникам у податковій звітності, зокрема у формі 1ДФ.




**Рис. 2.4.1.** Динаміка основних статей надходжень ПДФО до Зведеного бюджету від податкових агентів, млрд грн
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейство

Ретроспективний аналіз свідчить, що більше ніж на 90% надходження ПДФО до зведеного бюджету у 2011-2013 рр. залежали від суми нарахованої заробітної плати працівникам та утриманих з них сум ПДФО. З 2014 р. питома вага ПДФО із заробітної плати у сукупних надходженнях ПДФО[38] поступово знижується (81% у 2015 р. та 84% у 2016 р.), що пов'язано з наслідками податкових реформ цих років (рис. 2.4.2).

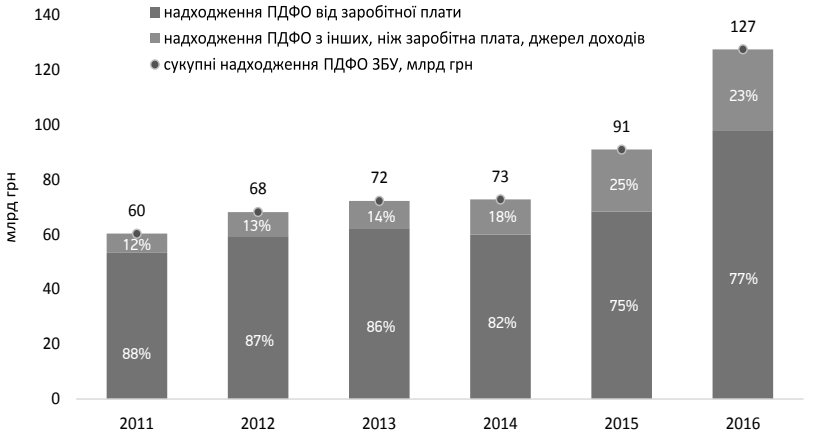



**Рис. 2.4.2** Частка ПДФО із заробітної плати в надходженнях ПДФО до зведеного бюджету (без військового збору), млрд грн
**Джерело**: за даними Казначейства

38 В розрахунок не беруться суми сплаченого військового збору.

Згідно податкових реформ 2015 та 2016 рр. було розширено базу оподаткування ПДФО відмінним від заробітної плати та підвищено основну ставку цього податку. Запровадження оподаткування пенсій та довічного грошового утримання дозволило мобілізувати до зведеного бюджету додаткових 1,1 млрд грн у 2015 р. та 0,4 млрд грн у 2016 р. У свою чергу зростання ставок ПДФО на доходи у вигляді процентів на поточних або депозитних банківських рахунках та вкладах (депозитах) у кредитних спілках (до 20% - у 2015 р., та 18% у 2016), збільшило доходи зведеного бюджету на 8,2 млрд грн у 2015 р. та на 7,6 млрд грн у 2016 р.

За підсумками І кварталу 2017 р. частка ПДФО від заробітної плати у загальних надходженнях ПДФО до ЗБУ (без урахування військового збору), попри подвійне збільшення мінімальної заробітної плати з січня 2017 р., суттєво не змінилась і становила 83%. Номінальний приріст ПДФО із заробітної плати у І кв. 2017 р. становить 13% порівняно з І кв. 2016 р. (29,8 млрд грн проти 26,3 млрд грн).

### *Ефективна ставка ПДФО*

Згідно даних ДФС України щодо сум нарахованих доходів, нарахованих та утриманих податків у розрізі основних кодів ознак доходів (у сукупності це близько 90% сукупних надходжень ПДФО до зведеного бюджету (без урахування військового збору) у 2011-2016 рр.), було розраховано ефективну ставку ПДФО[39] при оподаткуванні доходів у формі заробітної плати та оподаткуванні винагороди за ЦПД (рис. 2.4.3).

39 Ефективна ставка розрахована як відношення фактичних сум сплаченого податку до фактичної бази оподаткування (окремо по ЦПД, окремо по доходам у формі заробітної плати (код 101 та 102 ознак доходу)

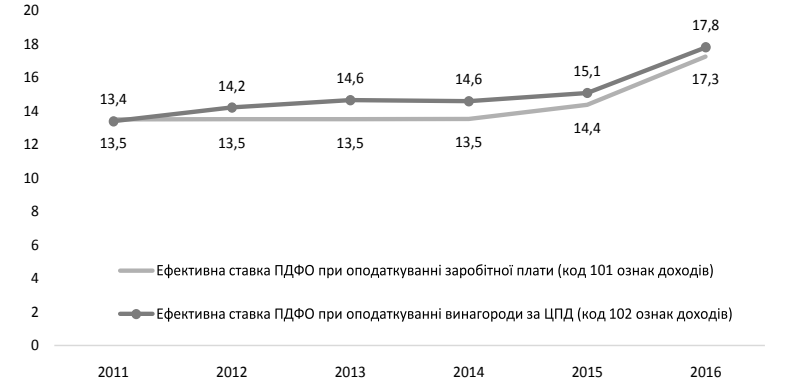



**Рис. 2.4.3.** Динаміка ефективної ставки ПДФО із доходів у формі заробітної плати та за ЦПД, %
**Джерело:** розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України

Як видно з рис. 2.4.3, ефективна ставка ПДФО при оподаткуванні зарплати нижча, ніж по ЦПД, що зумовлено наданням податкової соціальної пільги громадянам з невисокими доходами (оцінка ефективності надання ПСП буде досліджена далі).

Разом з тим, увагу слід звернути на надзвичайно низький розмір ефективної ставки ПДФО по самозайнятим особам, яка поступово знижується з 0,12% у 2011 р. до 0,04% у 2016 р. (рис. 2.4.4) попри зростання основної ставки ПДФО.




**Рис. 2.4.4.** Динаміка сум нарахованих доходів та сплачених з них податків самозайнятими особами
**Джерело:** розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України

Згідно Податкового кодексу України (підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14), самозайнята особа - це платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності[40].

Незалежна професійна діяльність - участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою - підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб (підпункт 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПКУ).

Самозайняті особи перебувають на загальній системі оподаткування, сплачуючи 18% ПДФО із свого доходу. Оподатковуваним доходом таких осіб вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності[41].

З 2015 р., як видно з рис. 2.4.5, спостерігається досить значне зростання доходів (виручки) від підприємницької діяльності самозайнятих осіб, попри значно нижчі темпи зростання заробітних плат. Якщо у 2011 р. співвідношення між зарплатою населення та доходами самозайнятих громадян становило 6 до 1, то в 2016 р. – лише 2,5 до 1.

40 Незалежна професійна діяльність - участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою - підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб (підпункт 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України).

41 Стаття 178.3 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 № 2755-V http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17




**Рис. 2.4.5.** Надходження ПДФО до зведеного бюджету від самозайнятих громадян
**Джерело:** розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України

### *Суми ПДФО, сплачені державними службовцями*

Аналізуючи структуру надходжень ПДФО до зведеного бюджету варто оцінити ступінь залежності надходжень від сум ПДФО, сплачуваних громадянами, зайнятими в секторі загальнодержавного управління. Система оплати праці бюджетників на сьогодні не є досконалою та перебуває в процесі реформування; уряд планує знижувати навантаження на бюджет у частині видатків на оплату праці працівників бюджетної сфери, так як витрати на оплату праці з нарахуваннями є однією із найбільших статей бюджету[42].

Важливим фактором є те, що державні службовці отримують офіційно «білі» заробітні плати, з яких сплачується ПДФО, військовий збір та на які нараховується єдиний соціальний внесок, а також формують платоспроможний попит на рівні із працівниками приватного сектору. Тому різке скорочення статті видатків бюджету на оплату праці бюджетників може крім позитивних наслідків – зниження навантаження на видатки бюджету, мати і певні негативні - зокрема, скорочення надходжень по ПДФО та платоспроможного попиту, а також можливе зростання соціальних виплат. Вагомість зазначених наслідків може бути визначена в результаті оцінки

42 Стаття видатків бюджету на оплату праці бюджетників номінально є однією з найбільших статей поточних видатків бюджету (в середньому 32% у 2011-2016 роках)

«ролі» працівників бюджетної сфери у наповненні бюджету, зокрема по ПДФО із заробітної плати та військовому збору. Даний розрахунок є доцільним, враховуючи високу кореляційну залежність між сумами витрат на заробітну плату бюджетників та сукупними надходженнями ПДФО від заробітної плати у зведеному бюджеті.

Згідно оцінок (рис. 2.4.6), працівниками бюджетного сектору в 2011-2016 рр. було сплачено до бюджету ПДФО у сумі, еквівалентній 28-29% надходжень ПДФО від заробітної плати у зведений бюджет. Подібна ситуація і з військовим збором. В певній мірі працівники бюджетного сектору можуть вважатись «наповнювачами» бюджету, зокрема по ПДФО, військовому збору, а також податках на споживання, хоча ці надходження формуються у результаті перерозподілу вже розподіленої доданої вартості.

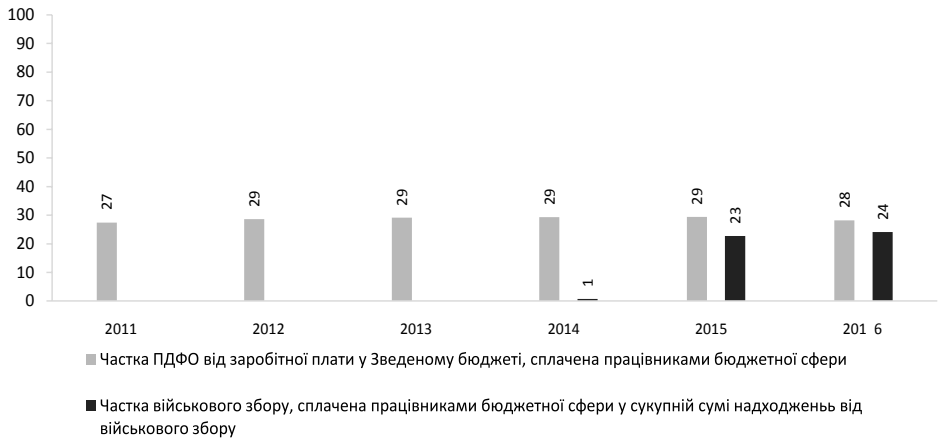



**Рис. 2.4.6.** Оціночні частки ПДФО та військового збору, утримані із заробітних плат* працівників бюджетного сектору

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату, Державної фіскальної служби України.

**Примітка:**

*зарплата, без грошового забезпечення військовослужбовців

**в розрахунках взято до уваги, що з зарплати працівників бюджетного сектору утримується податок на доходи фізичних осіб та, до 2016 року, єдиний соціальний внесок, а також нараховується військовий збір (з 2014 року). Враховуючи невисокий рівень заробітної плати в бюджетному секторі, деякі працівники можуть мати право на податкову соціальну пільгу, але з метою спрощення оцінок, розрахунки здійснено по усереднених показниках, а саме: право на податкову соціальну пільгу не враховувано, ставка ПДФО на рівні 15% - з 2011 по 2015 роки, 18% - з 2016 р, утримання ЄСВ за ставкою 3,6% (до 2016 р) (хоча державні службовці сплачували вищі відрахування, але враховуючи, що з бюджету зарплату отримують не лише державні службовці, в розрахунках було враховано 3,6%).

Основним джерелом доходів населення є зарплата (в середньому 40%) та соціальні допомоги і виплати населенню (в середньому 37%)[43]. Статистичні дані щодо розміру заробітних плат по Україні в цілому, наведені Державним комітетом статистики та Державною фіскальною службою України різняться (табл 2.4.1). Залежно від того, які дані брати для порівняння, результативні оцінки різняться.

Таблиця 2.4.1.

**Показники заробітних плат населення та працівників бюджетної сфери.**

| Роки | Заробітна плата населення, млрд грн (згідно ДКСУ) | Сума нарахованого доходу у формі заробітної плати (код 101 ознак доходу по Ф. 1ДФ), млрд грн (згідно ДФСУ) | Заробітна плата працівників бюджетної сфери, млрд грн | Частка заробітної плати працівників бюджетної сфери в: | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | загальній сумі заробітної плати населення | доходах від заробітної плати (по коду 101 ознак доходу) |
| 2011 | 529,13 | 389,9 | 82,57 | 15,6% | 21,2% |
| 2012 | 609,39 | 441,3 | 98,31 | 16,1% | 22,3% |
| 2013 | 630,73 | 461,5 | 104,10 | 16,5% | 22,6% |
| 2014 | 615,02 | 446,2 | 95,09 | 15,5% | 21,3% |
| 2015 | 677,00 | 472,7 | 103,16 | 15,2% | 21,8% |
| 2016 | 837,25 | 564,5 | 129,25 | 15,4% | 22,9% |

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату, Державної фіскальної служби України.

Відмінності в методиках ведення розрахунків та ступеня деталізації одних і тих же макропоказників різними органами державної влади (зокрема Державним комітетом статистики України, Державною фіскальною службою України, Державною казначейською службою України) ускладнюють проведення якісного аналізу та зумовлюють ризики закладення неточних даних в розрахунки. Проте, наведені в табл. 1 та на рис. 6 дані свідчать про існування певних диспропорцій в сумах отриманих доходів (зокрема заробітної плати) працівниками бюджетного сектору та приватного сектору економіки, та сплачених ними з цих доходів податків. Особливо значними є диспропорції, якщо враховувати дані Державного комітету статистики.

Введення мінімальної заробітної плати у сумі 3200 грн з 1 січня 2017р. вплинуло на надходження ПДФО від зарплати та частку працівників

43 Згідно даних Державного комітету статистики України

бюджетної сфери у цих надходженнях. Згідно наших розрахунків, у І кв. 2017р. частка ПДФО із заробітної плати, сплачена працівниками бюджетного сектору знизилась і становить 21% відповідних надходжень зведеного бюджету. Щодо військового збору – працівники бюджетного сектору забезпечили 16,5% надходжень (у І кв. 2017 р.). Основними причинами таких змін в динаміці, яка в попередніх роках була відносно стабільною, є штучне обмеження права на податкову соціальну пільгу для більшості громадян, які її отримували до 2017 р. Особливості використання ПСП в Україні в 2011-2016 рр. проаналізовано у наступному розділі.

### *Оцінка соціальних та фіскальних ефектів податкової соціальної пільги*

Із точки зору забезпечення соціальної функції ПДФО, варто оцінити ефективність існуючого в Україні механізму надання податкової соціальної пільги (далі – ПСП). Так, згідно діючого ПКУ (стаття 169), кожен платник має право зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму ПСП.

Згідно статті 169 ПКУ, в Україні існує 4 види ПСП:

1. «Звичайна» - у розмірі 50% ПМ[44] - для будь якого платника податку до доходу, отриманого у формі заробітної плати від одного роботодавця. З моменту прийняття ПКУ статтею 169.1.1 передбачалось, що ПСП надаватиметься в розмірі 100% прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня відповідного року, проте до 31 грудня 2014 року, згідно перехідних положень, діяла тимчасова норма щодо ПСП у розмірі 50% прожиткового мінімуму для працездатної особи. У 2015 році Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» № 909-VIII від 24.12.2015, п. 29 були внесені зміни, і сьогодні на постійній основі встановлено, що звичайна ПСП дорівнює 50% прожиткового мінімуму для працездатної особи. Це ще раз підтверджує асоціальний ефект податкової новації 2015 року.

44 Прожитковий мінімум, встановлений на 01.01 звітного року для працездатної особи.

2. «Податкова соціальна пільга на дітей» (далі – ПСП на дітей) - у розмірі 100% ПСП «звичайної» на кожну дитину до 1 років - для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років
3. «Підвищена ПСП» - у розмірі 150% ПСП «звичайної» - для:
    a. одинокої матері (батька), вдови (вдівця) або опікуна, піклувальника у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
    b. особи, яка утримує дитину-інваліда у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років,
    c. особи, віднесеної до I або II категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи,
    d. учнів, студентів, аспірантів, інвалідів I або II групи, у т. ч. з дитинства
    e. інших деяких категорій - (детальніше див підпункт 169.1.3 пункту 169.1 ст. 169 ПКУ)
4. «Максимальна ПСП» - у розмірі 200% ПСП «звичайної»[45] - для:
    a. Героїв України, Героїв Соціалістичної Праці або повних кавалерів ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особи, нагороджені чотирма і більше медалями «За відвагу»;
    b. учасників бойових дій під час Другої світової війни або осіб, які у той час працювали в тилу, та інвалідів I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
    c. колишніх в'язнів концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особи, визнані репресованими чи реабілітованими;
    d. осіб, які були насильно вивезені з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;
    e. осіб, які перебували на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, РФ) у період з 8.09.1941 р. по 27.01.1944 р.

45 До прийняття ПКУ ПСП у розмірі 200% на кожну дитину мали право отримувати батьки, які виховували трьох і більше дітей до 18 років

Для отримання «звичайної», «підвищеної» та «максимальної» ПСП граничний розмір зарплати має бути не більше 1,4*ПрожМін для працездатної особи (за місяць) на 1 січня звітного року, округлених до найближчих 10 грн.

Для «ПСП на дітей» , тобто громадян, які утримують двох і більше дітей до 18 років, одиноких матерів (батьків), вдов (вдівців), виховують дитину-інваліда гранична межа доходу для отримання ПСП збільшується пропорційно кількості дітей.

Таким чином, щоб мати право на ПСП у 2011-2016 рр. необхідно було офіційно отримувати заробітну плату на рівні, не вищому, ніж зазначено в табл. 2.4.2.

Таблиця 2.4.2

**Граничні суми заробітних плат для отримання ПСП у 2011-2017 рр.**

| Роки | МЗП на 1 січня | ПМ на 1 січня | Гранична сума доходу для отримання ПСП | | Середньомісячна заробітна плата штатних працівників* |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | Всі види ПСП, крім «на дітей» | «ПСП на дітей»[46] | |
| 2011 | 941 | 941 | 1320 | 2640 | 2 250 |
| 2012 | 1073 | 1073 | 1500 | 3000 | 2 648 |
| 2013 | 1147 | 1147 | 1610 | 3220 | 3 041 |
| 2014 | 1218 | 1218 | 1710 | 3420 | 3 282 |
| 2015 | 1218 | 1218 | 1710 | 3420 | 3 480 |
| 2016 | 1378 | 1378 | 1930 | 3860 | 4 195 |
| 2017 | 3200 | 1600 | 2240 | 4480 | - |

**Примітка:*** Дані наведено по юридичних особах та відокремлених підрозділах юридичних осіб із кількістю найманих працівників 10 і більше осіб.

**Джерело:** розраховано авторами за даними Держкомстату.

Згідно даних ДФС України, кількість фізичних осіб, які отримували ПСП у 2011-2016 рр. постійно зменшується (за 6 років вона скоротилась більше ніж на 40 в.п.) (рис. 2.4.7). При цьому найбільше громадяни користувались правом на отримання «звичайної» ПСП (близько 90% всіх отримувачів ПСП у аналізованих роках).

46 В розрахунку граничної межі зарплати для отримання ПСП зробимо припущення, що громадянин виховує не мінімум 2 дитини до 18 років.

Таким чином, у 2015-2016 рр. близько 4 млн громадян декларували заробітну плату на рівні, меншому за 1710-1930 грн відповідно (табл. 2.4.2), не будучи при цьому віднесеним до «особливих» соціальних категорій (у 2011 р. таких громадян було більше 7 млн чол.).

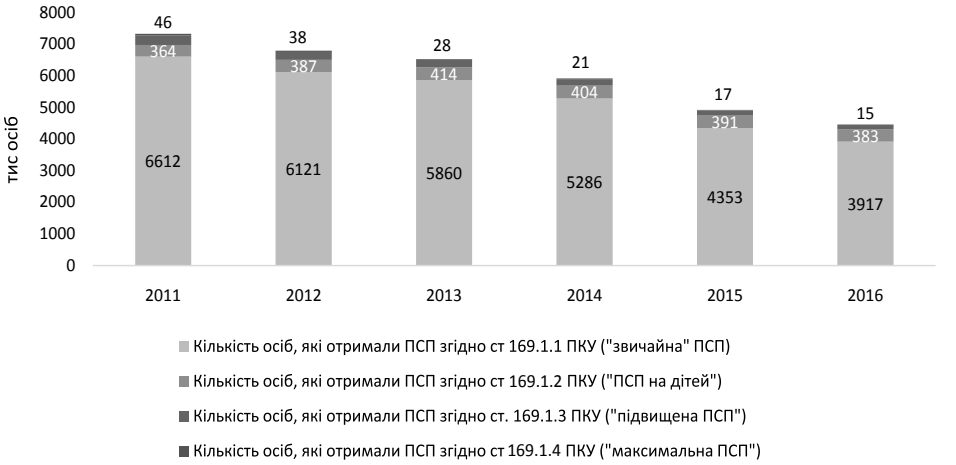



**Рис. 2.4.7.** Динаміка кількості фізичних осіб, які отримували ПСП у 2011-2016 рр.
**Джерело:** розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України.

А це близько 30% працюючого населення у віці 15-70 років та майже 60% середньооблікової кількості штатних працівників у 2011-2016 рр. (рис. 2.4.8). Основною причиною такої вражаючої кількості пільговиків по ПСП можна вважати недекларування реально виплачуваних заробітних плат та масову виплату зарплат в «конвертах» з метою зниження навантаження на фонд оплати праці.




**Рис. 2.4.8.** Відсоток громадян, які отримували ПСП до кількості населення працездатного віку та середньооблікової кількості штатних працівників у 2016-2017 рр.

**Джерело:** розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України, Державного комітету статистики України

З подвійним підвищенням МЗП з 01.01.2017 р. (до 3200 грн/місяць), абсолютно всі категорії громадян, які згідно ст. 169 ПКУ могли б претендувати на отримання ПСП (крім ПСП на дітей та підвищеної ПСП для деяких категорій батьків з дітьми), автоматично втратили на неї право (див. Додаток 2.4.1), так як гранична сума зарплати, яка дає право на ПСП є меншою за офіційно встановлену МЗП.

Таким чином, з одного боку, держава знизила втрати бюджету по ПДФО від ПСП. Проте дана економія не є суттєвою, а, по-декуди, й соціально справедливою. Намагаючись обмежити кількість випадків шахрайства при отриманні ПСП, право на невелику пільгу було втрачено і тими, хто дійсно її потребував. Соціальний ефект існуючої в Україні ПСП є мізерним – при ПСП у розмірі 689 грн економія на ПДФО в 2016 р. становила до 124 грн в місяць (при зарплаті, нижчій за 1930 грн). Реальна ставка податку для таких громадян становить близько 11,5% (при середній ефективній ставці ПДФО по заробітній платі – 17,26%)[47].

Окрім прямих втрат, заниження офіційних заробітних плат та тіньова зайнятість призводять до значно вищих непрямих бюджетних втрат.

47 Розраховано за даними Державної фіскальної служби України

Згідно розрахунків, прямі втрати бюджету від надання ПСП становлять не більше 1% надходжень ПДФО від заробітної плати у 2011-2015 рр., а в 2016 р. – 0,75% (рис. 2.4.9).

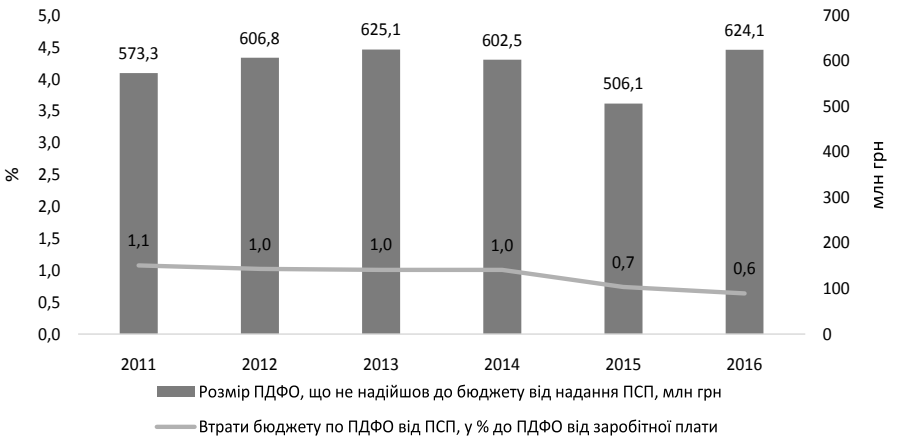



**Рис. 2.4.9.** Оціночні суми втрат бюджету по ПДФО від надання ПСП у 2011-2016 роках

**Джерело:** розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України

Проте значно більшими є втрати бюджету від неповно декларування доходів і реальних заробітних плат громадянами та неофіційної зайнятості. За оцінками Міжнародної організації праці, рівень тіньової зайнятості в Україні становить близько 9%; за даними Інституту економіки і прогнозування у 2012 р. частка працюючих в тіні складала 16,61% від усіх працюючих громадян[48]; за оцінками Конфедерації роботодавців України, «в тіні» працюють близько 5–7 млн. українців[49]. Рівень же боротьби з нелегальним працевлаштуванням мізерний, у 2013 р. співробітники ДФС України виявили понад 80 тис. найманих працівників, які працювали без укладання трудових угод з працедавцями, а це лише близько 2% тіньової зайнятості.

48 С. З Бочі А., Поворозник В. Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання.// А. Бочі, В.Поворозник - Міжнародний центр перспективних досліджень, 2014// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t_novaekonom_kaukra_ni.pdf

49 С. З Бочі А., Поворозник В. Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання.// А. Бочі, В.Поворозник - Міжнародний центр перспективних досліджень, 2014 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t_novaekonom_kaukra_ni.pdf

### *Фіскальна ефективність введення тимчасового військового збору*

Військовий збір є тимчасовим збором, який був запроваджений в Україні з серпня 2014 р.[50] (передбачався бути скасованим з 01.01.2015 р.) з метою створення умов для збільшення надходжень до бюджету та забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави. З моменту введення військового збору він нараховувався лише на доходи у формі заробітної плати, але з січня 2015 р. замість його скасування, об'єкт нарахування військовим збором було розширено: оподаткуванню підлягають тепер всі доходи, які є об'єктом нарахування ПДФО. Дію військового збору продовжено до завершення реформування Збройних Сил України[51].

Ставка військового збору становить 1,5%, а надходить цей платіж виключно до Державного бюджету. Враховуючи, що основним джерелом доходів населення є заробітна плата, то введення військового збору збільшило навантаження на неї, що в умовах девальвації гривні та високої інфляції негативно позначилось на рівні життя населення та його реальній купівельній спроможності.

У звітах про виконання Державного та Зведеного бюджетів військовий збір та ПДФО обраховуються за одним і тим же КБК (раніше за цим кодом обраховувалося виключно ПДФО) – *11010000 «Податок та збір на доходи фізичних осіб»*. Через це у пересічних громадян може скластися хибне враження про підвищення фіскальної ефективності ПДФО. Насправді ж, різке збільшення надходжень бюджету за цим кодом у 2015 р., серед іншого, пов'язане з введенням військового збору. Так, якщо надходження 2015 р. у порівнянні з 2014 р. зросли на 24,8 млрд грн, то 37% цього зростання було забезпечене саме військовим збором (9,2 млрд грн). У 2016 цей показник становив близько 30%.

Роль військового збору в наповненні Державного бюджету від ПДФО наведена на рис 2.4.10.

50 Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 №1621-VII

51 Відповідно до розробленої Міністерством оборони Концепції реформування і розвитку Збройних Сил України, останній етап реформування має бути завершений у 2017 році.

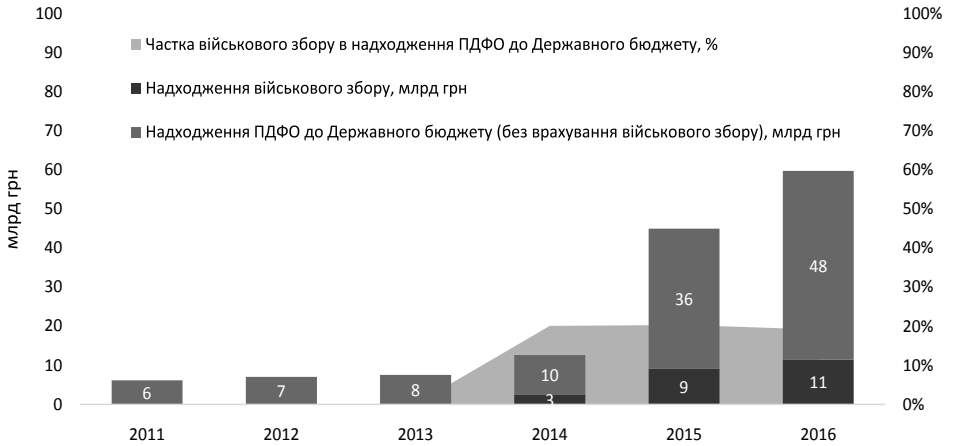



**Рис. 2.4.10.** Надходження військового збору до ДБУ, млрд грн
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства
**Примітка.** У 2014 р. адміністрування військового збору розпочалося з серпня

За період свого існування (станом на 01.01.2017 р.) військовий збір додатково забезпечив 23,2 млрд грн бюджетних надходжень. Їх розмір щорічно становить в середньому 2,2% усіх податкових надходжень державного бюджету. За 1 кв. 2017 р. було мобілізовано 3,15 млрд грн військового збору, що на 28% більше, ніж у першому кварталі 2016 р. (для порівняння: у I кв. 2016 р. приріст надходжень від військового збору проти I кв. 2015 р. становив 32,2%).

Фіскальний ефект даного збору значний через широку базу оподаткування, оскільки ним оподатковуються і відсотки по депозитах, і дохід від продажу авто чи квартири (якщо вони підлягають оподаткуванню згідно ПКУ). Це мало позитивний ефект на скорочення рівня дефіциту Державного бюджету України (у 2016 р. без існування цього збору дефіцит становив би 80,1 млрд грн, фактично ж він становив 68,6 млрд грн, що було в межах 3% ВВП).

Разом з тим, даний збір збільшує навантаження на трудові доходи населення, так як в середньому 75% надходжень цього збору сплачується з доходу, нарахованого як заробітна плата (код 101 класифікатора ознак доходів).

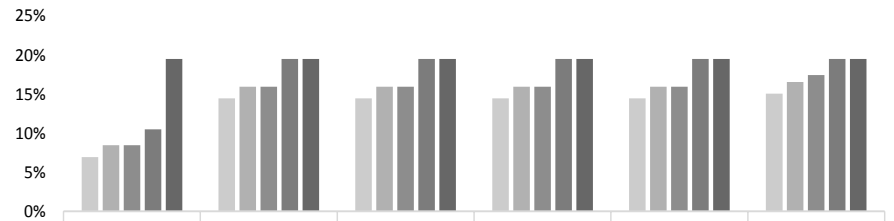
З вищенаведеного випливає, що військовий збір сьогодні має вагоме фіскальне значення, що сприяє збалансуванню бюджету, і, відповідно до

Основних напрямків бюджетної політики на 2018-2020 роки[52], його не планують скасовувати у найближчій перспективі.

### *Оцінка впливу податкових реформ на рівень податкового навантаження на доходи громадян*

Враховуючи, що основним джерелом доходів населення є заробітна плата, а головною статтею надходжень ПДФО є податок, утриманий із заробітної плати, варто оцінити як вплинули зміни в механізмі оподаткування заробітних плат на податкове навантаження громадян.

Для оцінки впливу податкових новацій на доходи громадян різного розміру у аналізованому періоді, було взято заробітну плату на рівні 1, 2, 3, 5, 10 та 15 мінімальних заробітних плат відповідних років. Основні розрахунки наведені в Додатку 2.4.1. Результати розрахунків свідчать, що рівень податкового навантаження на заробітні плати по ПДФО (включаючи тимчасово введений з 2014 року військовий збір) постійно зростає (рис. 2.4.11)




| | 1 МЗП | 2 МЗП | 3 МЗП | 5 МЗП | 10 МЗП | 15 МЗП |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2013 | 7,0% | 14,5% | 14,5% | 14,5% | 14,5% | 15,1% |
| 2014 | 8,5% | 16,0% | 16,0% | 16,0% | 16,0% | 16,6% |
| 2015 | 8,5% | 16,0% | 16,0% | 16,0% | 16,0% | 17,4% |
| 2016 | 10,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% |
| 2017 | 19,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% |

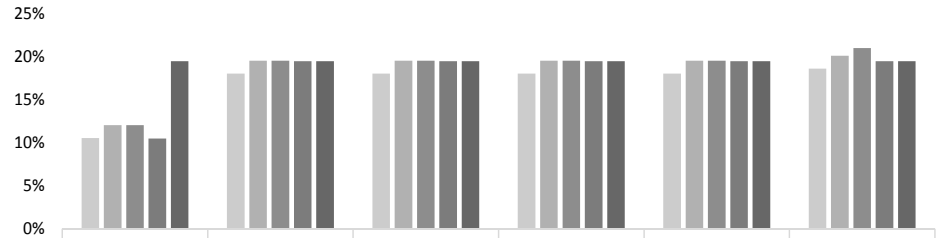
**Рис. 2.4.11.** Динаміка зміни рівня податкового навантаження по ПДФО та ВЗ на доходи громадян у формі заробітної плати.
**Джерело:** розраховано авторами за результатами власних розрахунків

Якщо в 2013 р. існувала суттєва диференціація в навантаженні по ПДФО, залежно від розміру отримуваної зарплати (від 7% на зарплати в межах 1 МЗП до 15,1% для зарплат в розмірі 15 МЗП), то в 2016 р. коефіцієнт подат-

52 Проект розпорядження КМУ «Про ухвалення проекту Основних напрямків бюджетної політики на 2018-2020 роки» №01=4110-04-3/14501 від 13.05.2017 р.

кового навантаження на невисокі заробітні плати (на рівні 2-3 МЗП) суттєво зріс – до 19,5%, а з 2017 р., незалежно від сум отримуваної заробітної плати – 3200 грн, 5000 грн чи 50 000 грн, кожен громадянин повинен сплатити 19,5% ПДФО та військового збору[53].

Разом з тим, враховуючи, що до 2016 року із заробітних плат утримувався ЄСВ, його також варто врахувати при оцінці реального рівня податкового навантаження. Рис. 2.4.12 свідчить, що ЄСВ, який утримувався із заробітних плат громадян, зумовлював додаткове податкове навантаження на всі без винятку доходи. Громадяни, які отримували заробітні плати, розмір яких не давав право на ПСП, мали практично однакове податкове навантаження. Із скасуванням цього збору з 2016 року реального зниження рівня податкового навантаження не спостерігалось, так як базова ставка ПДФО була підвищена з 15% до 18%.




| | 1 МЗП | 2 МЗП | 3 МЗП | 5 МЗП | 10 МЗП | 15 МЗП |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2013 | 10,6% | 18,1% | 18,1% | 18,1% | 18,1% | 18,7% |
| 2014 | 12,1% | 19,6% | 19,6% | 19,6% | 19,6%2 | 0,2% |
| 2015 | 12,1% | 19,6% | 19,6% | 19,6% | 19,6% | 21,0% |
| 2016 | 10,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% |
| 2017 | 19,5% | 19,5%1 | 9,5% | 19,5% | 19,5% | 19,5% |

**Рис. 2.4.12.** Динаміка зміни рівня податкового навантаження на доходи громадян у формі заробітної плати (ПДФО+ЄСВ+ВЗ).
Джерело: розраховано авторами за результатами власних розрахунків

З цього можна зробити висновок, що впродовж останніх років в Україні податкове навантаження на трудові доходи усіх верств населення (особливо на рівні 1 МЗП) мало тенденцію до зростання. При цьому в Україні податкове навантаження на невисокі доходи громадян в дійсності є більшим ніж в багатьох країнах ЄС. Зростання ж надходжень бюджету від ПДФО без подальшого збільшення податкового навантаження можливе лише за

53 в розрахунок не було взято батьків з двома і більше дітьми до 18 років. Для деяких із них навантаження буде трохи нижче, так як вони можуть мати право на отримання ПСП на дітей

рахунок підвищення якості податкового контролю, результатом чого має бути реальна детінізація заробітних плат.

В пояснювальних записках до проектів законів щодо змін в оподаткуванні 2014-2016 років метою визначалися: зменшення витрат підприємств на визначення податкових зобов'язань і складання податкової звітності та держави – на адміністрування податків; усунення недоліків діючого законодавства, які дозволяють великим платникам отримувати податкові вигоди; спрощення виконання податкового обов'язку малим бізнесом, зменшення податкового навантаження на малий бізнес (для 2015 року); створення умов для збільшення надходжень до бюджету та забезпечення збалансованості бюджету 2016 року, а також покращення адміністрування податків. Про зменшення навантаження на трудові доходи громадян, які формують платоспроможний попит на товари і послуги суб'єктів господарювання, не зазначалось.

## ВИСНОВКИ

В структурі надходжень ПДФО переважають суми податку, перераховані до бюджету податковими агентами, у першу чергу із заробітної плати та доходів інших, ніж заробітна плата. Розширення ж бази оподаткування ПДФО в результаті податкових реформ, знизило частку ПДФО із заробітної плати в сукупних надходженнях ПДФО Зведеного бюджету України (із 90% до 84%).

Введення військового збору мало вагомий фіскальний ефект, що сприяє збалансуванню бюджету. За період свого існування (станом на 01.01.2017 р.) військовий збір додатково забезпечив 23,2 млрд грн бюджетних надходжень. За 1 кв. 2017 р. було мобілізовано 3,15 млрд грн військового збору, що на 28% більше, ніж у першому кварталі 2016 р. Згідно Основних напрямків бюджетної політики на 2018-2020 роки, у найближчій перспективі його не планують скасовувати.

Темпи зростання надходжень ПДФО перевищують темпи зростання заробітної плати, що свідчить про зростання податкового навантаження на трудові доходи громадян. Ефективна ставка ПДФО у 2016 р. становила для винагород по ЦПД – 17,8%, для доходів у вигляді заробітної плати – 17,3%, для доходів самозайнятих осіб – менше 1%.

У 2011-2016 рр. близько 60% середньооблікової кількості штатних працівників отримували ПСП, 90% з яких користувались правом на «звичайну» ПСП, що може свідчити про дійсно високий рівень приховування заробітних плат від оподаткування. При цьому, згідно наших оцінок, від працівників бюджетного сектору надходять непропорційно вищі суми ПДФО, ніж від штатних працівників інших секторів економіки, по відношенню до нарахованих їм заробітних плат.

ПСП не є ефективним інструментом соціальної підтримки малозабезпечених верств населення. Згідно наших оцінок, бюджетні втрати від надання ПСП становлять, у середньому, близько 1% надходжень ЗБУ від ПДФО із заробітної плати. Проте, внаслідок значної тінізації заробітних плат, ПСП могли отримувати й ті верстви населення, які її не потребували. З 2017 р. практично всі громадяни втратили право на отримання ПСП (крім ПСП на дітей для громадян з низькими зарплатами) у зв'язку із підняттям МЗП до 3200 грн.

Податкова політика 2014-2017 рр. є фіскально орієнтованою та не враховує соціальний аспект оподаткування доходів громадян. Податкове навантаження на офіційні заробітні плати, починаючи з 2013 р., щороку поступово зростає і з 2017 р., незалежно від суми нарахованої заробітної плати, воно становить 19,5% для всіх громадян.

## 2.5 ТРЕНДИ В ДИНАМІЦІ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В 2011-2016 РОКАХ

У більшості розвинутих країн світу прибуткові податки (Personal and Corporate Income Taxes – аналоги вітчизняних ПДФО та ППП) є основним джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів. Так, у середньому в країнах ОЕСР частка їх надходжень у загальних податкових надходженнях складає близько 34%, а в таких країнах, як Австралія, Канада, Норвегія, Нова Зеландія, Швейцарія та США вона перевищує 40%[54]. У свою чергу, в прибуткових податках переважають надходження від індивідуального прибуткового податку, а його середня частка у загальних податкових надходженнях країн ОЕСР коливається на рівні 24%.

Хоча ПДФО в Україні також має суттєве фіскальне значення, перевищуючи надходження від ППП (21% проти 9% податкових надходжень у Зведеному бюджеті України 2016 року), він значно поступається надходженням від непрямих податків (ПДВ та акцизів), що притаманно країнам, які розвиваються.

З моменту прийняття Податкового кодексу України механізм справляння ПДФО зазнавав неодноразових змін: змінювалась як ставка податку, так і база оподаткування. Наразі варто виявити та оцінити основні тенденції в динаміці податку на доходи фізичних осіб у 2014-2016 роках.

У цьому пункті оцінено:

- динаміку номінальних та реальних доходів Зведеного бюджету України від ПДФО та військового збору в 2011-2016 рр. та виявлено чинники, що зумовлювали відповідні тенденції;
- зміни в співвідношенні надходжень ПДФО з основними макроекономічними та макрофінансовими показниками,
- зміни в розподілі надходжень ПДФО та військового збору між державним та місцевими бюджетами;

В розрахунках використано статистичну інформацію, отриману від Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної статистичної служби України.

54 Revenue statistics - tax structures. OECD. Available from http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm

**Характеристика основних елементів податку на доходи фізичних осіб**

**Податок на доходи фізичних осіб** – прямий податок, яким оподатковуються доходи фізичної особи. Його європейським аналогом є Personal Income Tax (далі – PIT).

Справляння цього податку з 1 січня 2011 р. регламентується **IV розділом ПКУ**.

**Платники:** фізичні особи-резиденти, фізичні особи-нерезиденти та податкові агенти.

**База оподаткування:** загальний оподатковуваний дохід платника податку:

- трудові доходи (зарплата та винагороди за цивільно-правовими договорами). До 2016 р. сума доходу у формі заробітної плати та прирівняних до неї виплат з метою оподаткування зменшувалась на ПСП[55] та ЄСВ[56], з 2016 р. – лише на ПСП;
- доходи від здійснення інвестиційних операцій (дивіденди, проценти та інвестиційний прибуток);
- доходи від продажу майнових і немайнових прав;
- доходи, не пов'язані із трудовою діяльністю (виграші, призи, спадщина, подарунки та ін.);
- доходи, пов'язані з операціями страхування (виплати за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпеченні та ін.);
- дохід, отриманий як додаткове благо;
- інші доходи.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника, отримані ним у грошовій та у негрошовій формах[57]. Не враховується до бази оподаткування більшість виплат, які мають соціальних характер та виплати, які здійснюються за особливі заслуги (державні премії та стипендії тощо).

55 Податкова соціальна пільга
56 ЄСВ становив 3,6% для заробітної плати, 2,6% для ЦПД, 2% для лікарняних
57 При отриманні доходів у негрошовій формі для визначення бази оподаткування застосовується помножувальний коефіцієнт 100/(100-ставка)

**Ставки податку:** по ПДФО існують базована та додаткові ставки податку. Починаючи з 2016 р. базову ставку було уніфіковано і вона становить 18%.

Проте в 2011-2014 рр. основна ставка ПДФО становила – 15% та 17% до суми доходів, що перевищувала 10 МЗП[58]; у 2015 р. – 15% та 20% до суми доходів, що перевищувала10 МЗП.

Слід зазначити, що до 2016 р. існували інші ставки – 0%, 5%, 10%, 15% та 30%, якими оподатковуються окремі види доходів, але з 2016 р. залишилися лише такі додаткові ставки:

- 0% (дохід від продажу не частіше одного разу на рік майна - рухомого (легкове авто, мотоцикл, мопед) та нерухомого (що перебувало у власності більше 3 років чи було отримано у спадщину),
- 5% (дохід від продажу більше одного об'єкта рухомого, нерухомого майна та незавершеного будівництва протягом року, дивіденди від платника податку на прибуток)
- 15% (остання діяла протягом першого півріччя 2016 р. для оподаткування пенсій, але з другого півріччя пенсії оподатковувалися за базовою ставкою).

**Податкова знижка:** За наслідками звітного податкового року платник має право на податкову знижку, для отримання якої він повинен подати річну податкову декларацію та вказати в ній підстави для нарахування податкової знижки й конкретні суми понесених витрат (витрати пов'язані з оплатою вартості навчання, відсотків по іпотечному кредиту, на сплату благодійних внесків та пожертвування неприбутковим організаціям, тощо). На суму податкової знижки можна зменшити річний оподатковуваний дохід платника, у вигляді заробітної плати.

**Податкова соціальна пільга:** Це сума, на яку платник ПДФО може зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати. Якщо місячна зарплата працівника, включаючи прирівняні до неї виплати від роботодавця, не перевищує суми, що дорівнює 1,4*ПрожМін[59] округлених до найближчих 10 грн, то такий працівник має право на податкову соціальну пільгу. Згідно ПКУ існує чотири розміри ПСП – звичайний, підвищений, максимальний та «на дітей» (детальніше про ПСП див. далі).

58 мінімальна заробітна плата, встановлена на 01.01 звітного року

59 Прожитковий мінімум для працездатної особи, встановлений на 01.01 звітного року.

### *Номінальні та реальні надходження ПДФО до зведеного бюджету України в 2011-2016 роках*

Номінальні надходження ПДФО до Зведеного бюджету України (далі – ЗБУ) за 6 років зросли більше ніж у 2 рази (із 51,0 млрд грн на початок 2011 р. до 138,8 млрд грн на кінець 2016 р.). Особливо різке зростання номінальних надходжень спостерігалось починаючи з 2015 р. (рис.2.5.1). Так, якщо в середньому щорічний темп приросту сукупних надходжень ПДФО до ЗБУ в 2011-2014 рр. складав 6-7%, то в 2015 р. – вже 25%, а в 2016 р. – 39%.

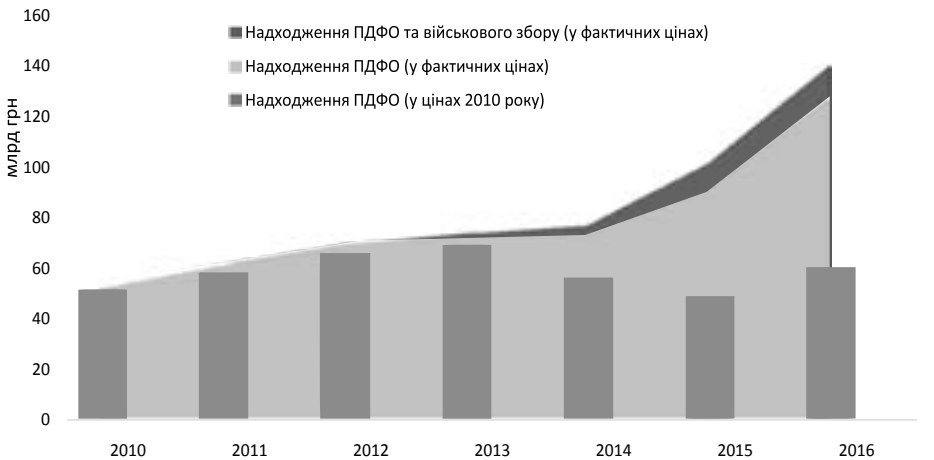



**Рис. 2.5.1.** Динаміка надходжень ПДФО до ЗБУ, млрд грн
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Попередньо може скластись враження, що ефекти податкових реформ 2014-2016 рр. були лише позитивними. Проте, більш детальний аналіз свідчить, що зростання зумовлене не такими факторами, як покращення економічної ситуації в країні, зростання реальної заробітної плати населення, легалізація тіньових заробітних плат, а в першу чергу:

- змінами в податковому законодавстві (введення нових об'єктів оподаткування, розширення існуючої бази оподаткування, зміна ставки податку, тощо), які зумовили зростання податкового навантаження на трудові доходи;
- різкою девальвацією гривні та пов'язаних з нею інфляційних процесів (за два неповні роки гривня знецінилась більше ніж у три рази – із

7,99 грн/$ у лютому 2014-го р. до 24,00 грн/$ у грудні 2015-го р. і продовжує далі девальвувати – станом на 01.05.17 р. курс становить 26,55 грн/$)

Одним із ключових чинників, який вплинув на номінальне зростання надходжень ПДФО є інфляція. Як свідчать дані рис. 1, номінальні надходження ПДФО до зведеного бюджету в 2016 році були у 2,5 разів вищі за показники 2010 р. Проте, за 6 років даний показник зріс лише на 20% (в порівнянних цінах 2010 року). Реальних фіскальних ефектів від ПДФО не спостерігається незважаючи на постійне підвищення МЗП (із 01.01.2011 р. по 31.12.2016 р. вона зросла на 70%), зміни ставки оподаткування та інші новації в результаті податкових реформ 2014-2016 рр.,. Більше того, у 2014-2015 рр. реальні надходження ПДФО скоротились. Це, в першу чергу, зумовлено зменшенням кількості платників податків у т.ч. через анексію Криму та воєнний конфлікт на Сході України, зростанням безробіття та еміграцію населення.

Іншими чинниками зростання надходжень до бюджету за кодом бюджетної класифікації 11010000 «Податок та збір на доходи фізичних осіб» (до 2014 р. - «Податок на доходи фізичних осіб») можна вважати введення військового збору[60] (з серпня 2014 р.) та розширення бази оподаткування ПДФО за рахунок оподаткування:

- процентів по депозитам (із липня 2014 р. –оподатковувались за ставкою 15%/17%, у 2015 р. – 20%, з 1 січня 2016 р. - 18%);
- пенсій (запроваджено вперше з липня 2014 р.)

Спершу оподатковувались пенсії, сума яких перевищувала 10 тисяч грн (що майже у 8,5 разів більше діючого на той момент розміру прожиткового мінімуму)[61], при середньому розмірі пенсії в 2014 р. – 1582 грн/місяць.

З 1 січня 2015 р.[62] граничну межу було знижено до 3 МЗП[63] (3654 грн). У цьому випадку ставка оподаткування становила 15%. Якщо ж пенсія перевищувала 10 МЗП – ставка 20%. Середній розмір пенсії в 2015 р. був 1700 грн/місяць.

60 Тимчасовий збір, який є окремим платежем, відмінним від ПДФО, але має із ПДФО однаковий об'єкт оподаткування

61 Прожитковий мінімум у 2014 році становив 1178 грн

62 Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII. Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19/ed20141228

63 Мінімальна заробітна плата на 01.01.2015 року становила 1218 грн

З 1 липня 2016 р. розмір пенсій, що підлягає оподаткуванню, підвищено до 10 кратного розміру прожиткового мінімуму[64] (13,3 тис. грн[65]). Середній розмір пенсії в 2016 р. – 1828 грн/місяць.

Фіскальні наслідки від розширення бази оподаткування ПДФО, були позитивними, що можна відслідкувати з табл. 2.5.1. Проте це вплинуло на рівень податкового навантаження на доходи громадян, у першу чергу на заробітну плату.

Таблиця 2.5.1

**Фіскальні ефекти введення військового збору та розширення бази оподаткування ПДФО**

| Показники | | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---|---|---|---|---|---|
| Надходження ПДФО до ЗБУ за кодом бюджетної класифікації 11010000 «Податок та збір на доходи фізичних осіб», млн грн, у т.ч. | | 72 151 | 75 202 | 99 983 | 138 781 |
| ПДФО з пенсій, млн грн | | 0 | 21,7 | 1 085 | 404 |
| ПДФО з процентів по депозитам, млн грн | | 0 | 2 126 | 8 218 | 7 611 |
| Військовий збір, млн грн | | 0 | 2 534 | 9 154 | 11 457 |
| **Разом надходження ПДФО в результаті змін в податковому законодавстві** | **млн грн** | **0** | **4 682** | **18 457** | **19 472** |
| | **% до надходжень ПДФО** | **0** | **6,2** | **18,4** | **14,0** |
| Надходження ПДФО до ЗБУ без врахування новацій, млрд грн | **у фактичних цінах** | **72 161** | **70 520** | **81 525** | **119 309** |
| | **у цінах 2010 року** | **68 780** | **53 873** | **43 433** | **56 571** |

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату.

Зазначені вище зміни в податковому законодавстві щодо ПДФО, які вступили в дію з 2014 р., мали суттєві фіскальні ефекти. Без їх впровадження номінальні надходження ПДФО у 2014 р., порівняно з 2013 р., були б нижчими.

У 2015-2016 рр. фіскальна роль зазначених новацій підсилилась. З 2014 р. по 2016 р. номінально суми від нових об'єктів оподаткування зросли майже в 5 разів, а частка в податкових надходженнях від ПДФО у Зведеному

64 Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій» від 02.06.2016 №1411-VIII - http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1411-19

65 Прожитковий мінімум на 01.01.2016 року становив 1330 грн

бюджеті зросла із 6,6% до 14,0%. Без введення військового збору та розширення бази оподаткування реальні надходження ПДФО в 2016 р. (за інших незмінних умов) становили б лише 82% від показника 2013 р.

При цьому слід пам'ятати, що військовий збір та ПДФО з процентів по депозитам надходять виключно до Державного бюджету України.

Найбільший фіскальний ефект мала податкова політика у 2015 р. (військовий збір та надходження ПДФО з нових джерел забезпечували майже 18% від загальних надходжень ПДФО у 2015 р.). Саме з 01 січня 2015 року вступили в дію такі зміни в оподаткуванні:

- знижено граничний розмір пенсій, що підлягає оподаткуванню;
- проценти по депозитам стали оподатковуватись за вищими ставками (20% проти 15%/17%);
- розширено базу оподаткування військового збору (почали обкладатися не лише заробітні плати, а всі доходи, що є об'єктом оподаткування ПДФО).

Проте розмір МЗП до вересня 2015 р. залишався на рівні 2014 р. – 1218 грн/місяць, реальна заробітна плата на кінець 2015 р. становила лише 80% рівня 2014 р., інфляція - 143,3% рівня грудня 2014 року[66].

Ефекти введення військового збору детальніше будуть розглянуті в наступних розділах даного дослідження.

### *Співвідношення ПДФО та податкових надходжень Зведеного бюджету*

Не зважаючи на всі новації в механізмі оподаткування ПДФО у 2014-2016 рр., його частка (без урахування військово збору) в ЗБУ в 2016 р. знизилась, порівняно з 2013 р. (рис. 2.5.2). Хоча частка надходжень за кодом бюджетної класифікації 11010000 «Податок та збір на доходи фізичних осіб» (тобто з врахуванням військового збору) зросла до 21,3 % податкових надходжень ЗБУ. Проте, як зазначалось вище, таке зростання зумовлене не покращенням економічної ситуації, реальним зростанням доходів населення та його купівельної спроможності, зниженням тінізації заробітних плат, а в першу чергу фіскальними заходами.

66 За даними Державного комітету статистики України

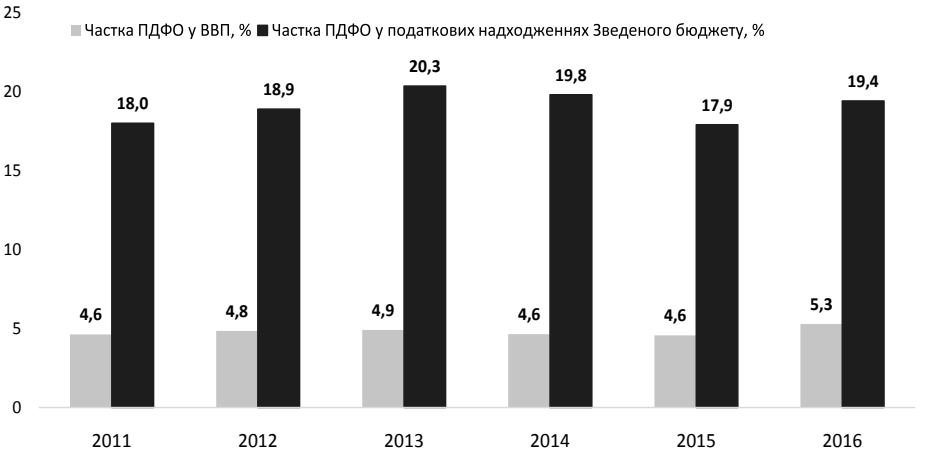



**Рис. 2.5.2** Динаміка питомої ваги ПДФО у ВВП та податкових надходженнях Зведеного бюджету (без урахування надходжень від військового збору), %

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Статистичні дані країн ЄС свідчать, що частка ПДФО у податкових надходженнях у різних країнах є різною. Найнижча вона в країнах Східної та Центральної Європи, зокрема: Словаччині – 9,7%, Угорщині – 13%, Польщі – 14,3%, Естонії - 17,5%[67]. В інших європейських країнах, таких як Німеччина, Італія, Великобританія, Швеція, частка індивідуального прибуткового податку є вищою (від 23,45 до 35,8%), за винятком Франції (19,2%) та Нідерландів (18,7%)[68]. Найвищий рівень у Данії – 58,9% податкових надходжень.

### *Динаміка надходжень ПДФО та ВВП*

В Україні частка надходжень ПДФО у ВВП зросла лише у 2016 році (рис. 2.5.2) - до 5,3% (без урахування військового збору), хоча сукупні надходження Зведеного бюджету по статті *«Податок та збір на доходи фізичних осіб»* (з урахування військового збору) зросли до 5,8% ВВП. Проте така динаміка зумовлена, в першу чергу, більш низькими темпами зростання ВВП (рис. 2.5.3)

67 Revenue Statistics 2016 / Statistiques des recettes publiques 2016 - © OECD 2016

68 P. 56 Tymchenko O. Personal Income Tax Burden in Ukraine and the European Countries / O.Tymchenko. // Financial Decentralization and Sustainable Development: Collection of Scientific Papers. Workshop, Kyiv, March 23-24, 2017 – K.: Argar Media, 2017. – 65 p.

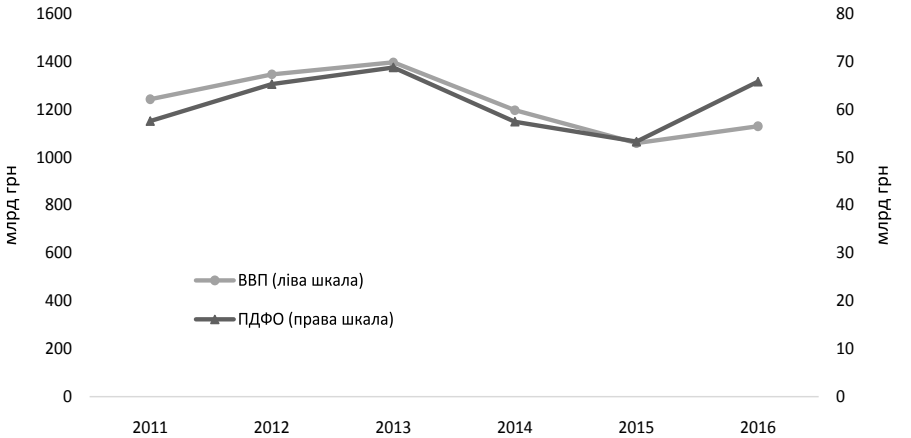



**Рис. 2.5.3.** Динаміка надходжень податку та збору на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету та ВВП (у цінах 2010 р.)
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

У країнах ЄС частка індивідуального прибуткового податку у ВВП для різних типів економічних моделей є різною. В європейських країнах із ліберальною моделлю частка індивідуального прибуткового податку у ВВП становить: 9% у Великобританії, 9,7% в Ірландії, 13,9% в Ісландії. У країнах із соціальною економічною моделлю – широкий діапазон – від 7% в Нідерландах, 14,9% у Швеції до 29,4% у Данії. У інших країнах ЄС цей індикатор становить від 8,8% у Франції до 2,8 у Бельгії. Проте в країнах Центральної й Східної Європи цей показник значно нижчий: 3% у Словаччині, 4,6% у Польщі, 5-5,9% у країнах Балтії[69].

### *Динаміка надходжень ПДФО та заробітної плати*

Нерівномірними є також темпи зростання надходжень ПДФО та його основної бази для нарахування – заробітної плати (рис. 2.5.4). Найбільш суттєва розбіжність спостерігається в 2015 р. За умови, що частка ПДФО із заробітних плат у сукупних надходженнях від цього податку у Зведеному бюджеті скоротилась несуттєво, це може свідчити про існування значного податкового навантаження на громадян, які отримують легальні заробітні плати на рівні, вищому, за 1,5-2 МЗП.

69 Taxation trends in the European Union [Electronic resource] // Available from: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis/taxation/taxation-trends-eu-union_en




**Рис. 2.5.4.** Темпи зростання номінальних надходжень ПДФО і військового збору та реальної і номінальної заробітних плат в Україні
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Згідно Звіту МВФ[70], в Україні спостерігається висока концентрація зарплат на рівні, нижчому за 2 МЗП. Частка найманих працівників, які показують заробітну плату на рівні, нижчому за 1 та 2 МЗП, у 2013 р. становила 30% та 60% відповідно. У 2016 р. частка таких зарплат скоротилася, але майже 60% працівників отримували заробітну плату меншу за 5 тис. грн/місяць (рис. 2.5.5). Це означає, що більше чверті найманих працівників потенційно мали право на податкову соціальну пільгу і досить часто безпідставно, враховуючи поширену практику виплати заробітних плат «в конверті». Не відображення в звітності реальних розмірів заробітних плат зумовлює прямі втрати бюджету, зокрема від недоплати ПДФО та неправомірного отримання субсидій на оплату ЖКП. Більше того має місце зміщення податкового навантаження на трудові доходи і осіб, які отримують лише офіційну заробітну плату, у т. ч. і в бюджетному секторі (безпосередня кількісна оцінка втрат бюджету потребує окремого дослідження).

70 UKRAINE: SELECTED ISSUES (2017). Country Report No. 17/84. International Monetary Fund, Washington, D.C. – April 2017: http://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2017/04/04/Ukraine-Selected-Issues-44799

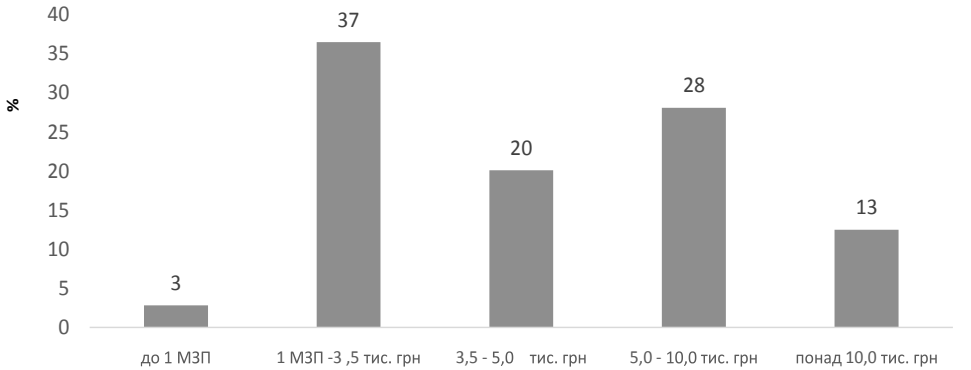



**Рис. 2.5.5.** Розподіл кількості штатних працівників за рівнем заробітної плати в грудні 2016 р. (У % до кількості працівників, яким оплачено 50% і більше робочого часу)
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Скорочення ставки ЄСВ до 22% з 2016 р. та подвійне збільшення МЗП з 01.01.17 р. зумовлене необхідністю легалізації деяких з цих неофіційних заробітних плат. Проте перший із зазначених заходів не був ефективним та не сприяв зниженню тінізації заробітних плат[71].

Згідно офіційних даних за відносним (національним) критерієм бідності в Україні в середньому 23% населення є бідним[72], при цьому податкове навантаження на доходи громадян часто є вищим ніж в країнах ЄС попри існування в них прогресивної ставки індивідуального прибуткового податку. За розрахунками експертів, в Німеччині громадянин, який заробляє 10000 євро в рік, сплачує із свого доходу лише близько 3% індивідуального прибуткового податку, а в Україні – 18%[73]. Отже, далеко не заможне населення України несе основний тягар податкового навантаження по ПДФО.

71 Див. Детальніше. Основні висновки МВФ щодо зниження ставки ЄСВ та стану пенсійного забезпечення в Україні (станом на квітень 2017 року): feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/05/Звіт-МВФ_МД-1.pdf

72 Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275-р «Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік»: http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/275-2017-%D1%80

73 P. 56 Tymchenko O. Personal Income Tax Burden in Ukraine and the European Countries //Financial Decentralization and Sustainable Development: Collection of Scientific Papers. Workshop, Kyiv, March 23-24, 2017 – K.: Argar Media, 2017. – 65 p.

### *Тенденції щомісячних сум надходжень ПДФО протягом бюджетного року*

Слід відмітити, що надходженням ПДФО характерна певна періодичність протягом року. Як видно з рис. 2.5.6, протягом 2011-2016 рр. надходження поступово зростають, крім травня місяця (сезонна хвиля наведена в рис 2.5.7).

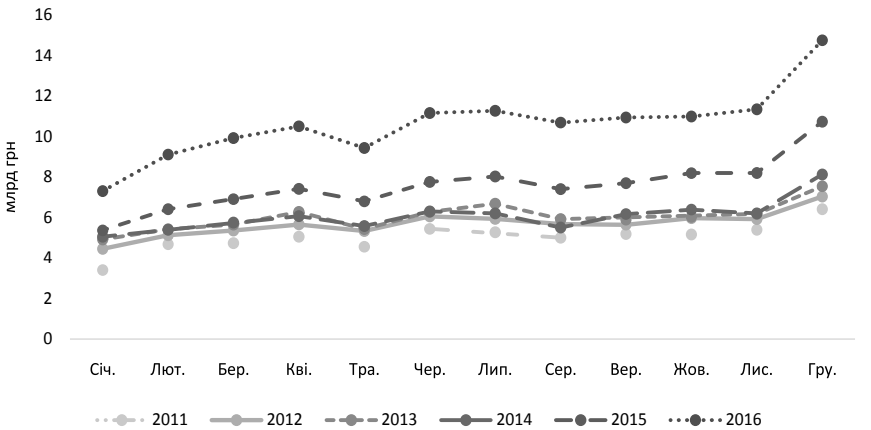



**Рис. 2.5.6.** Надходження ПДФО до Зведеного бюджету України в розрізі місяців, грн
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства

Така динаміка може бути зумовлена рядом причин, серед них – висока питома вага ПДФО із заробітної плати в сукупних надходженнях ПДФО у ЗБУ.

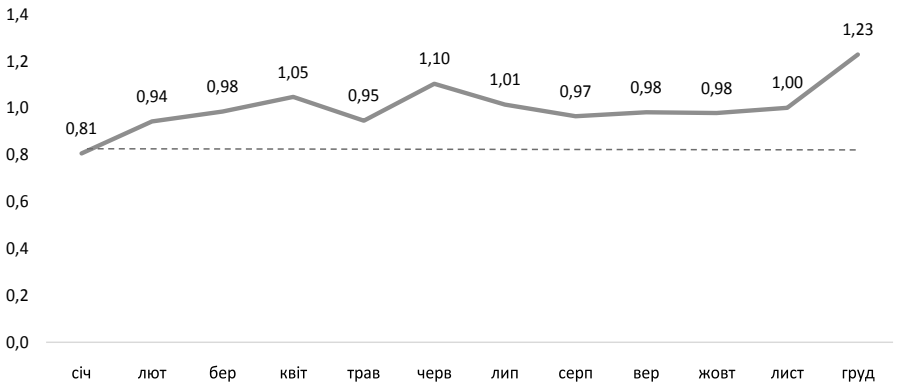



**Рис. 2.5.7.** Сезонна хвиля надходжень ПДФО до ЗБУ у 2011-2016 роках
**Джерело:** розраховано авторами за результатами даних Казначейства

Протягом року змінюється МЗП, що впливає на зростання фонду оплати праці, у травні в Україні часто беруть відпустки через травневі свята (у т. ч. за свій рахунок), у червні й липні – основний відпускний період, тому виплати зростають, у грудні – виплата премій до новорічних свят та чергова індексація заробітної плати. Існування сезонності у надходженнях ПДФО варто враховувати при плануванні видатків бюджету, так як цей податок має вагоме фіскальне значення. Проте в цілому можна зробити висновок про відносно рівномірні надходження даного податку протягом року (окрім зимових місяців).

### *Розподіл надходжень ПДФО між державним та місцевими бюджетами*

ПДФО є одним з основних джерел доходів місцевих бюджетів. У 2011-2014 рр. більше 70% податкових надходжень місцевих бюджетів та більше 60% сукупних доходів місцевих бюджетів формувались за рахунок надходжень ПДФО (табл. 2.5.2), а тому важливо оцінити вплив податкових новацій у частині ПДФО на доходи місцевих бюджетів. Актуальність такого аналізу підсилюється, враховуючи оголошений Урядом та Президентом України в 2015 р. курс на децентралізацію влади.

Таблиця 2.5.2

**Роль ПДФО у доходах місцевих бюджетів, %**

| Роки | Частка ПДФО у | |
|---|---|---|
| | податкових надходженнях | загальних доходах (без урахування офіційних трансфертів) |
| 2011 | 73,97 | 62,54 |
| 2012 | 71,13 | 60,60 |
| 2013 | 70,82 | 61,41 |
| 2014 | 71,63 | 61,88 |
| 2015 | 55,92 | 45,59 |
| 2016 | 53,76 | 46,25 |

**Примітка.** Розраховано авторами за даними Казначейства

Як видно з даних рис. 2.5.8, номінальні надходження ПДФО до місцевих бюджетів зросли з 62,6 млрд грн у 2014 р. до 79,0 млрд грн у 2016 р., або на 26%, проте роль даного податку в наповненні доходів місцевих бюджетів знизилась (частка скоротилась з 62% до 46%).

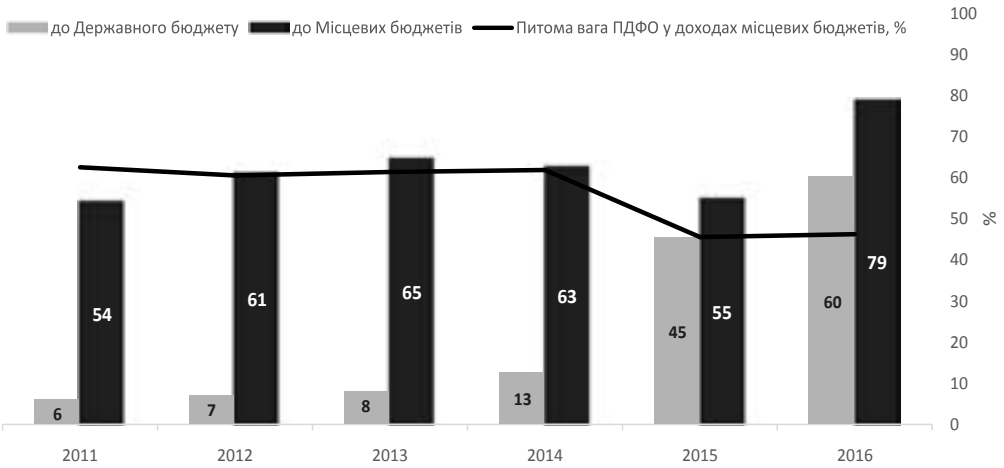



**Рис. 2.5.8.** Динаміка надходжень по статті «ПДФО та військовий збір» до Державного та Місцевих бюджетів, млрд грн
Джерело: розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Разом із тим, з 2015 р. спостерігається різке зростання надходжень ПДФО та військового збору до Державного бюджету - у 4,75 раз в 2016 р. порівняно з 2014 р. Основними причинами таких тенденцій є:

- військовий збір та ПДФО із доходу у вигляді процентів по депозитам повністю надходять до Державного бюджету та не підлягають розподілу;
- зміна коефіцієнтів розподілу ПДФО від заробітної плати та прирівняних до неї доходів між рівнями бюджетів (табл. 2.5.3)

Таблиця 2.5.3

**Зміна відсотків перерозподілу надходжень ПДФО між рівнями бюджетів.**

**А) Коефіцієнти розподілу між бюджетом м. Києва та Державним бюджетом**

| Роки | Місцеві бюджети | Державний бюджет |
|---|---|---|
| 2014 | 50% | 50% |
| 2015 | 40% | 60% |

**Б) Коефіцієнти розподілу між бюджетами міст обласного значення, обласним та Державним бюджетом**

| Роки | Бюджет міста обласного значення | Обласний бюджет | Державний бюджет |
|---|---|---|---|
| 2014 | 75% | 25% | 0% |
| 2015 | 60% | 15% | 25% |

Продовження Таблиці 2.5.3

**В) Коефіцієнти розподілу між бюджетами сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення, районним, обласним та Державним бюджетом**

| | | Бюджети сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення | Районний бюджет | Обласний бюджет | Державний бюджет |
|---|---|---|---|---|---|
| Бюджети сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення | 2014 | 25% | 50% | 25% | 0% |
| Бюджети сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення, **не об'єднані** в територіальні громади | 2015 | 0% | 60% | 15% | 25% |
| Бюджети **об'єднаних** територіальних громад | | 60% | 0% | | |

**Примітка.** З 2015 р. розпочато процес об'єднання сіл, селищ, міст районного значення в територіальні громади

**Джерело.** Систематизовано авторами за даними бюджетного кодексу України та Серебрянська Д. Першочерговий крок бюджетної децентралізації: реформа дохідної чи видаткової частини місцевих бюджетів? 23 Вересень 2016 - http://ngoipr.org.ua/blog/pershochergovyj-krok-byudzhetnoyi-detsentralizatsiyi/

З 2015 р., якщо територіальна громада на місцевому рівні не була створена, 60% ПДФО, сплаченого на території таких сіл, селищ, міст районного значення перераховується до районного бюджету. Починаючи з 2015 р. 25% ПДФО, сплаченого на місцевому рівні (крім м. Києва та Севастополя) зараховується до державного бюджету (табл. 3). Більше стало перераховуватись ПДФО до державного бюджету із сум, сплачених на території м. Києва. Така тенденція суперечить цілям децентралізації та не сприяє зростанню фінансової самостійності на місцях.

За умови вирахування із сукупних надходжень ПДФО та військового збору сум, які повністю зараховуються до Державного бюджету та не підлягають розподілу між рівнями бюджету, можна оцінити реальні зміни в державній

політиці, спрямованій на збільшення самостійності територіальних громад і місцевих бюджетів. Рис. 2.5.9 чітко свідчить про суттєві перекоси в розподілі надходжень ПДФО від заробітної плати та інших доходів на користь державного бюджету з 2015 р. Дані І кварталу 2017 р. свідчать про незначне скорочення рівня централізації ПДФО, проте робити остаточні висновки щодо тенденції завчасно. До того ж, лише 2/3 сплаченого на місцях ПДФО у І кварталі залишається на рівні місцевих бюджетів.




**Рис. 2.5.9.** Рівень централізації надходжень ПДФО до державного бюджету (без суми надходжень військового збору та ПДФО у вигляді процентів), %
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства

Основними статтями надходжень по ПДФО до місцевих бюджетів є:

- ПДФО із заробітної плати (82% надходжень у 2015-2016 рр.). У І кв. 2017 р. – 87%, що подібно до рівня 2011-2012 років, та зумовлене в певній мірі збільшенням МЗП до 3200 грн/місяць, починаючи з 01.01.2017 р.;
- ПДФО з виплат військовослужбовцям, ПДФО з доходів інших, ніж заробітна плата, ПДФО з пенсій та за результатами річного декларування (у сукупності 16,8-17,8% надходжень ПДФО 2015-2016 рр.)

Рівень локалізації надходжень від ПДФО по зазначених податках на рівні місцевих бюджетів представлено на рис. 2.5.10.

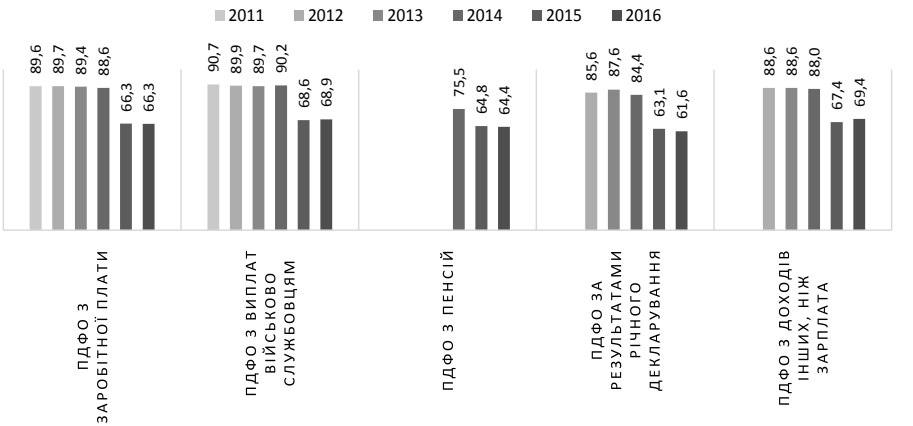



**Рис. 2.5.10.** Динаміка зміни рівня децентралізації надходжень ПДФО (у розрізі основних статей надходжень місцевих бюджетів)
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства

Таким чином, замість збільшення ресурсної бази місцевих бюджетів спостерігаються процеси централізації надходжень ПДФО в Україні.

## ВИСНОВКИ

Фіскальна роль ПДФО на сьогодні залишається досить стабільною та вагомою (близько 5% ВПП). Цей податок займає друге місце серед податкових надходжень зведеного бюджету , протягом року його надходження мають чітко виражену періодичність із незначними коливаннями, а отже, можуть бути досить точно спрогнозовані.

Незважаючи на оголошену Урядом політику бюджетної децентралізації, частки розподілу ПДФО між державним та місцевими бюджетами змінились на користь ДБУ, що впливає на фінансову самостійність органів місцевого самоврядування

Номінальне зростання надходжень ЗБУ за КБК 11010000 «Податок та збір на доходи фізичних осіб» зумовлене не збільшенням реальних доходів населення чи детінізацією заробітних плат, а зростанням навантаження на трудові доходи населення, інфляційними процесами, введенням військового збору та розширенням бази оподаткування ПДФО.

Запровадження оподаткування відсотків по депозитам, пенсій та введення військового збору зумовило збільшення надходжень ЗБУ за статтею «Податок та збір на доходи фізичних осіб» у 2015 та 2016 рр. на 23% та 16% відповідно. За 2,5 роки існування військового збору до ДБУ було додатково мобілізовано 23,2 млрд грн.

Темпи зростання надходжень ПДФО перевищують темпи зростання його найбільш вагомої бази оподаткування – заробітної плати, що свідчить про зростання податкового навантаження на трудові доходи громадян.

# 2.6 ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ У 2011-2016 РОКАХ

В Україні практично запроваджена класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств, яка є найпоширенішою у країнах ЄС та ОЕСР. Згідно з цією моделлю базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який коригується на податковій різниці, визначені у ПКУ. При цьому в Україні діє одна із найнижчих в Європі ставка податку на прибуток підприємств – 18%.

Разом з тим періодично з'являються пропозиції щодо реформування або створення альтернативного існуючому в Україні податку на прибуток підприємств через, так би мовити, складний та недосконалий механізм його адміністрування, що негативно впливає на сприятливість інвестиційного клімату в Україні. З одного боку, існують численні випадки ухилення від оподаткування, мінімізації бази нарахування податку, з іншого - постійні суми переплат податку, що свідчить про існування вищого податкового навантаження на сумлінних платників. Перш ніж приймати рішення щодо доцільності прийняття тих чи інших законодавчих змін, варто дослідити основні тенденції в динаміці та структурі надходжень податку на прибуток підприємств, оцінити наслідки попередніх податкових реформ.

У цьому дослідженні проаналізовано динаміку та структуру надходжень податку на прибуток підприємств, зміни в їх розподілі між державним і місцевими бюджетами починаючи з року набрання чинності ПКУ. Окрему увагу приділено проблемі переплат податку на прибуток, оцінці втрат бюджету від надання податкових пільг та визначенню ролі великих платників податків у загальних надходженнях цього податку. Це дасть можливість розробити пропозиції щодо доцільності внесення змін у механізм нарахування та сплати податку на прибуток, а також спрогнозувати основні тенденції у середньостроковій перспективі.

В аналізі використовувались офіційні дані Державної фіскальної служби України, Державного комітету статистики України, Державної казначейської служби України за відповідні періоди, а також інформація, отримана за запитами до органів державної влади. Починаючи з 2014 року дані наводяться без урахування окремих регіонів Донецької та Луганської областей та тимчасово окупованої території АРК, м. Севастополя.

### *Динаміка номінальних та реальних надходжень податку на прибуток підприємств*

З 2011 по 2016 рік ставка податку на прибуток знизилась із 25% до 18% і сьогодні є однією із найнижчих серед країн ЄС. Зниження ставки податку, а також зміни в контингенті платників (їх кількості, галузевої та територіальної структури), кризова ситуація в економіці країни, зміни в податковому законодавстві внаслідок податкових реформ 2014-2016 років вплинули на реалізацію як фіскальної, так і регулюючої функції цього податку.

Номінальні надходження ППП до зведеного бюджету України за 6 років зросли на 10% (із 55 млрд грн у 2011 році до 60 млрд грн на кінець 2016 року). Особливо різке зростання номінальних надходжень спостерігалось у 2011 році (55 млрд грн у 2011 році проти 40 млрд грн у 2010 році), що зумовлено наслідками прийняття ПКУ. У 2014-2015 роках кризова ситуація в економіці України, поява тимчасово окупованих та непідконтрольних територій позначились на кількості суб'єктів господарювання, які сплачували ППП до бюджету, результатах їх господарської діяльності, а отже, на номінальних сумах сплачених ними податків. Проте, враховуючи високу інфляцію та незмінну ставку податку на прибуток[74], реальні надходження від податку на прибуток до зведеного бюджету, за вирахуванням впливу інфляційного чинника, скоротились (Рис. 2.6.1).




**Рис. 2.6.1** Динаміка надходжень ППП до ЗБУ, млрд грн
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

74 Першою редакцією ПКУ передбачалося зниження ставки податку на прибуток до 16% з 01.01.2014, проте її було знижено лише до 18% (у 2013 році діяла ставка 19%). При цьому протягом року більшість суб'єктів господарювання повинні були сплачувати податок щомісячними авансовими платежами виходячи із суми податку, розрахованого за показниками 2013 року.

Отже, інфляційні процеси в країні були одним із ключових чинників, що вплинули на номінальне зростання надходжень ППП. Як свідчать дані Рис. 2.6.1, в 2016 році номінальні надходження ППП у зведеному бюджеті були у 1,5 раза вищі за показники 2010 року. Проте в порівнянних цінах 2010 року реальні надходження ППП за 6 аналізованих років, навпаки, скоротились в 1,4 раза.

### *Динаміка надходжень ППП протягом року*

Для надходжень податку на прибуток підприємств протягом календарного року характерна певна періодичність, зумовлена встановленими законодавчо строками його сплати (Рис. 2.6.2).

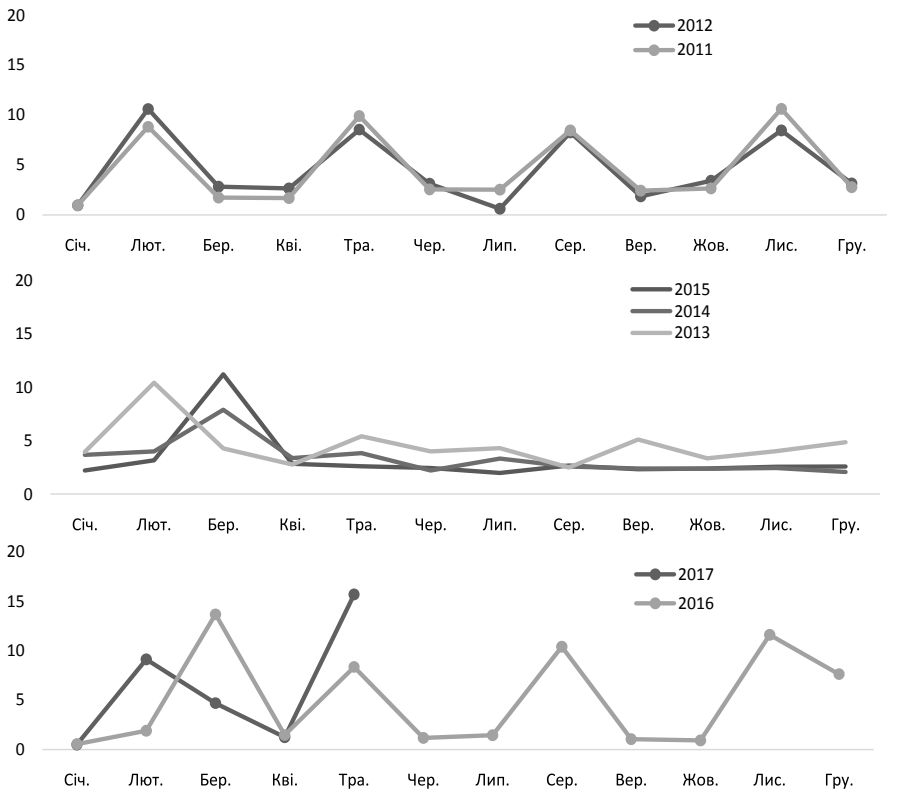



Рис. 2.6.2 Динаміка щомісячних надходжень податку на прибуток підприємств до ЗБУ у 2011-2017 роках, млрд грн
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства

У 2011-2012 роках спостерігалися чіткі піки надходжень податкових надходжень від цього податку у місяцях, встановлених для граничних строків сплати цього податку (діяв квартальний звітний період: 40 днів на подання декларації плюс 10 днів на сплату після закінчення кожного звітного кварталу), тобто на середину кожного кварталу.

З 2013 по 2015 рік діяв механізм річного декларування та сплати податку або в кінці року (60 днів на звітування плюс 10 днів на сплату), або щомісячними авансовими платежами протягом року виходячи із результатів діяльності попереднього року із подальшим перерахунком в кінці року, а також в певних випадках застосовувався квартальний звітний період. Такий механізм сплати податку мав фіскальний ефект, вирівнявши щомісячні надходження, проте негативно позначився на підприємствах, оскільки в умовах економічної кризи зумовив зростання рівня переплат протягом року (платники змушені були сплачувати податок до кінця звітного року авансовими платежами виходячи із прибутку, отриманого у попередньому, наприклад у 2013 році, навіть попри свою збитковість).

З 2016 року авансову сплату податку протягом року було скасовано. Залишились лише річний (для деяких суб'єктів господарської діяльності) та квартальний звітні періоди. Це зумовило відновлення з 2016 року існуючої до 2013 року періодичності надходжень податку протягом року.

### *Структура надходжень податку на прибуток у 2011 – 2016 роках*

Розглянемо в аналізованому періоді структуру податку (рис.2.6.3), яка попри законодавчі зміни, була відносно стабільною.




**Рис. 2.6.3.** Структура надходжень ППП
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства

У 2016 році майже 60% податкових надходжень зведеного бюджету надійшло від приватних підприємств, 14% – від державних та комунальних підприємств, 21% – від іноземних підприємств та компаній, створених за участю іноземного капіталу. Станом на 01.06.2017 підприємства приватного сектору забезпечили 69% надходжень податку з прибутку підприємств до зведеного бюджету, а частка підприємств державної та комунальної форм власності знизилась до 12%.

### *Зміни в розподілі надходжень ППП між державним та місцевими бюджетами*

Для збільшення ресурсної бази місцевих бюджетів в Бюджетний кодекс були внесені зміни щодо розподілу надходжень ППП між бюджетами. Так, згідно з чинним законодавством [5, ст. 64], частина податку зараховується до місцевих бюджетів, а саме:

- податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності повністю зараховується до відповідних місцевих бюджетів;
- 10% надходжень податку на прибуток приватного сектору економіки (крім податку на прибуток підприємств державної власності, підприємств та фінансових установ комунальної власності) зараховуються до бюджетів АРК, м. Києва та міст обласного значення (норма діє з 2015 року).

Зазначені зміни вплинули на рівень розподілу податку на прибуток між бюджетами (Рис. 2.6.4.).

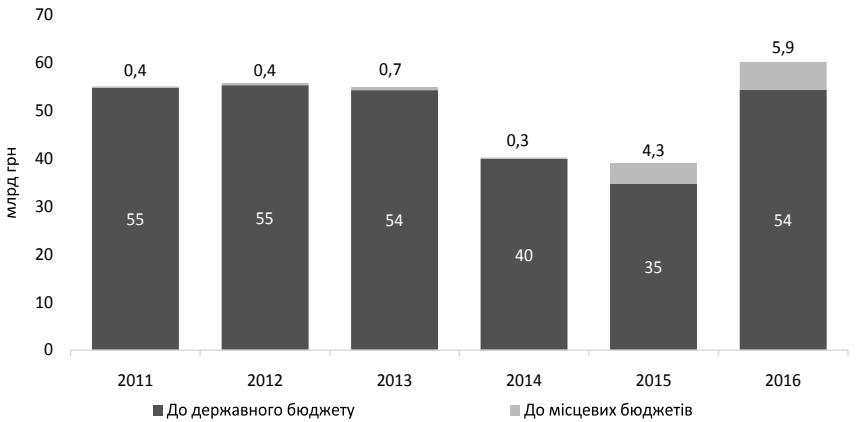



**Рис. 2.6.4.** Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до державного та місцевих бюджетів, млрд грн
**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства

Якщо до 2015 року до місцевих бюджетів надходило в середньому 0,4-0,7 млрд грн податку на прибуток (від підприємств комунальної форми власності), то у 2015 році надходження на місцях від податку на прибуток зросли в 14 разів (до 4,3 млрд грн). У 2016 році тенденція збереглася, і надходження ППП складали вже 5,9 млрд грн, що становить лише 4% податкових надходжень місцевих бюджетів у 2016 році. При цьому ресурсна база зросла (з 0,3 млрд грн у 2014-му до 5,9 млрд грн у 2016 році) не за всіма місцевими бюджетами, а лише за бюджетом м. Києва та міст обласного значення.

### *Роль великих платників податків у надходженнях ППП зведеного бюджету*

Великі платники податків[75], яких менше 1% юридичних осіб в Україні в ці-

75 Великий платник податків (до 2017 року) – це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до ДБУ податків за платежами, що контролюються органами Державної податкової служби, за такий самий період перевищує 12 млн грн [6].
Великий платник податків (з 01.01.2017) - це юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 1 млрд грн або загальна сума платежів, сплачених до ДБУ, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує 20 млн грн [6].

лому, мають вагоме фіскальне значення, оскільки забезпечують близько 55-59% надходжень ППП зведеного бюджету (Рис. 2.6.5.).

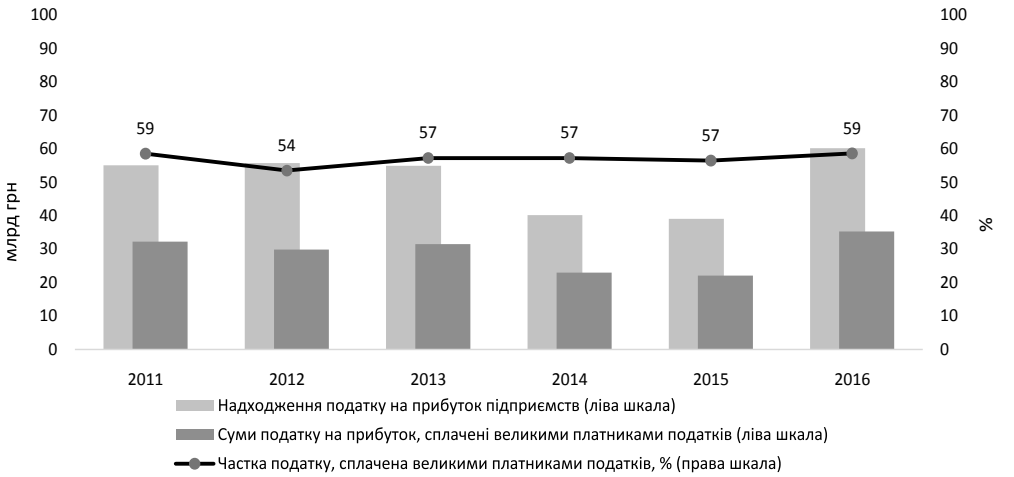



**Рис. 2.6.5.** Роль великих платників податків у наповненні ППП бюджету
**Джерело:** розраховано авторами за даними ДФС України, Казначейства

При цьому не варто недооцінювати роль суб'єктів малого та середнього бізнесу, які, виконуючи роль посередника між великими корпораціями та кінцевими споживачами виготовлених такими корпораціями товарів, створюють середовище, в якому великий бізнес функціонує та має можливість отримувати свої прибутки. Тим більше що відповідно до існуючих критеріїв віднесення компаній до категорії великих платників податків (щоквартальний дохід становить більше 1 млрд грн) частина суб'єктів середнього за розміром бізнесу також вважається великим платником в цілях оподаткування.

Крім того, існують великі платники податків, які:

- за результатами діяльності задекларували збитки, а отже, вони не мають бази нарахування податку на прибуток підприємств. За даними Центрального офісу ВПП ДФС України, у 2016 році на обліку перебувало більше 100 збиткових підприємств із загальною сумою збитків понад 640 млрд грн;
- мають податкову заборгованість, у тому числі з податку на прибуток.

Найбільша кількість ВПП зареєстрована на території Києва та Київської області (27% загальної кількості ВПП на обліку в Офісі ВПП в Україні в цілому у 2016 році), Дніпропетровської області (7,6%), Донецької області (6,7%) [3, с. 8].

За результатами 2016 року найбільшу суму ППП було сплачено [4]:

- ПАТ «Укргазвидобування» (3,7 млрд грн, або 10,5% надходжень ППП до ЗБУ);
- ПАТ «Укртрансгаз» (3,3 млрд грн або 9,2% надходжень ППП до ЗБУ);
- ПАТ «Мотор Січ» (1,9 млрд грн або 5,4% надходжень ППП до ЗБУ);
- ПАТ «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь» (1,7 млрд грн);
- ПрАТ «Нафтогазвидобування» (1,4 млрд грн);
- ДП «Адміністрація морських портів України» (1,3 млрд грн);
- ДП «НАЕК «Енергоатом» (1,1 млрд грн).

У сукупності зазначені 7 ВПП забезпечили 14,4 млрд грн (або 24%) надходжень ППП до ЗБУ.

### *Зміни в співвідношенні ППП з ВВП та податковими надходженнями бюджету*

Особливістю податкової системи України є суттєве фіскальне значення податку на прибуток підприємств, що визначається часткою цього податку у податкових надходженнях бюджету та у ВВП. При цьому слід відзначити наявність тенденції до поступового зниження частки цього податку у податкових надходженнях зведеного бюджету, особливо починаючи з 2014 року (Рис. 2.6.6.)[76]. Станом на 01.06.2017 частка ППП у податкових надходженнях зведеного бюджету становить 10%, в цілому на 2017 рік урядом заплановано мобілізувати 8% податкових находжень зведеного бюджету від платників даного податку.

76 У 1994 році частка ППП в ПН ЗБУ становила 41,8%, у 2002 році – 20,7%, у 2009 році (кризовому) – 15,9%.

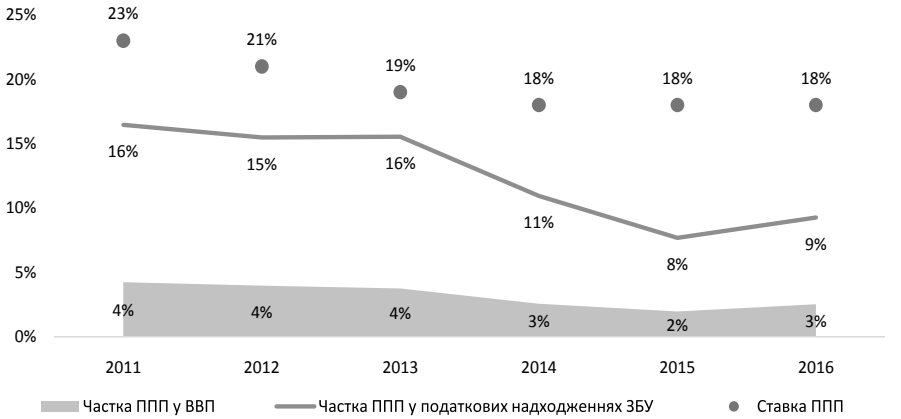



**Рис. 2.6.6.** Динаміка питомої ваги податку на прибуток у ВВП та податкових надходженнях зведеного бюджету, %

**Примітка:** 2014-2016 роки без урахування тимчасово окупованої території АРК та частини зони проведення АТО

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату

Статистичні дані держав ОЕСР свідчать, що частка корпоративного податку (аналог вітчизняного податку) у податкових надходженнях у різних країн є різною. Найнижчою вона є в податкових надходженнях Фінляндії, Угорщини, Словенії (4% податкових надходжень), найвищою – в Норвегії (17%), Чилі (21% податкових надходжень). Причиною цього є відмінності не лише в ставках податку, а й у критеріях віднесення суб'єкта господарювання до корпорації, оподаткування доходів від нафти, ступінь розмивання бази оподаткування корпоративним податком, використання інших інструментів для відстрочення податкових платежів.

Щодо частки ППП у ВВП, то вона, згідно з офіційними даними, також має тенденцію до зниження і наближається до середнього рівня у країнах ОЕСР (у 2010-2015 роках в зазначених країнах цей показник перебував у середньому на рівні 2,8% ВВП). Найнижчим він є в Естонії (0,3% ВВП), Словенії та Латвії (1,5%), Німеччині та Греції (1,7%), найвищим - у Норвегії (8,4%), Люксембурзі (4,9%), Республіці Чехія (3,4% ВВП).

За період з 2011 по 2016 рік в Україні частка надходжень ППП у ВВП зменшилася на 1,7 відсоткового пункту. На це, серед іншого, вплинули зміни в механізмі нарахування та сплати ППП, а також зростання номінальних надходжень від інших податків (в основному через зростання ставок опо-

даткування та інфляцію). Проте, попри складний механізм адміністрування ППП та контролю за повнотою його сплати, існуючі можливості мінімізувати чи приховати об'єкти оподаткування, в Україні цей податок залишається одним із чотирьох бюджетоутворюючих.

### *Співвідношення динамік фінансового результату до оподаткування та надходжень ППП*

Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження в Україні та за її межами, який визначається шляхом коригування визначеного у фінансовій звітності підприємства фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку) на різниці, що виникають відповідно до положень ПКУ, важливо оцінити зміни в динаміці надходжень податку на прибуток та фінансового результату до оподаткування. При цьому слід враховувати, що фінансовий результат до оподаткування визначається за результатами звітного, календарного року, але податок сплачується лише в першому кварталі року, наступного за звітним і, відповідно, враховується вже в податкових надходженнях бюджету року, наступного за звітним. Існування у 2013-2015 роках річного звітного періоду для нарахування ППП із фактичною щомісячною авансовою сплатою податку у поточному році виходячи із результатів діяльності попереднього року та нарахуванням податку вже в наступному бюджетному році спричиняло значні переплати податків у 2014-2015 роках, які за результатами року перераховувались. Проте цей факт суттєво впливає на можливість оцінки взаємозв'язку між реальними тенденціями надходжень ППП та бази його нарахування. До того ж з метою оподаткування фінансовий результат підприємств до оподаткування може коригуватись на податкові різниці, в результаті чого об'єкт оподаткування може стати від'ємним. Тому для виявлення реального взаємозв'язку між сумами нарахованого та сплаченого податку на прибуток та відповідного розміру фінансового результату необхідно здійснювати безпосередньо за кожним із платників за даними їхніх податкових декларацій.

Зазначеними вище чинниками певною мірою можна пояснити факт існування обернених динамік фінансового результату підприємств, які отримали прибуток, за результатами відповідних фінансових років, та мобілізованих до зведеного бюджету сум ППП (Рис. 2.6.7.). Дані Рис.2.6.7 свідчать,

що між динамікою ППП та сукупного фінансового результату всіх суб'єктів господарювання, у тому числі і малого бізнесу, існує більша кореляційна залежність, ніж між надходженнями ППП і додатного фінансового результату.




**Рис. 2.6.7.** Фінансовий результат до оподаткування та суми сплаченого податку на прибуток підприємств, млрд грн

**Примітка:** 2014-2016 роки без урахування тимчасово окупованої території АРК та частини зони проведення АТО

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату, ДФСУ

З 2014 по 2016 рік номінальне зростання сукупного прибутку підприємств, які задекларували додатний фінансовий результат до оподаткування, становило 1,9 раза, у той час як надходження сум сплаченого до зведеного бюджету податку на прибуток підприємств збільшились в 1,5 раза. При цьому слід зауважити, що більше 1/3 сум надходжень становили переплати цього податку станом на 01.01 відповідного року. Це може свідчити про зростання податкового навантаження на сумлінних платників податків з метою наповнення бюджету в короткостроковому періоді та неврахування потенційних макроекономічних і мікроекономічних ризиків у середньо- та довгостроковій перспективі.

Крім того, згідно з даними Рахункової палати, при збільшенні у 2014 році кількості платників податку порівняно з 2013 роком (на 4,5%)[77] середня

77 [1, С. 24]. Звіт про результати аналізу стану виконання повноважень органами виконавчої влади щодо повноти обліку платників податків / Затверджено рішенням Рахункової палати від 1 грудня 2015 року № 10-6 – Київ, 2015. – 48 с. Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748227/Zvit_10-6.pdf?subportal=main.

сума його надходжень у розрахунку на одного платника податку скоротилися з 89,6 тис. грн до 62,7 тис. грн (або на 30%), що свідчить про зниження прибутковості діяльності підприємств у цей період. У 2015 році продовжилась тенденція до зниження середньої суми надходжень бюджету від одного платника цього виду податку.

Означені тенденції у 2014-2015 роках (період економічної кризи) супроводжувались такими наслідками.

*1. Суттєве зниження прибутку прибуткових підприємств та фінансового результату до оподаткування у суб'єктів господарської діяльності в Україні в цілому* (Рис. 2.6.8);

А) Динаміка фінансового результату до оподаткування




Б) Динаміка прибутку прибуткових підприємств (до оподаткування)

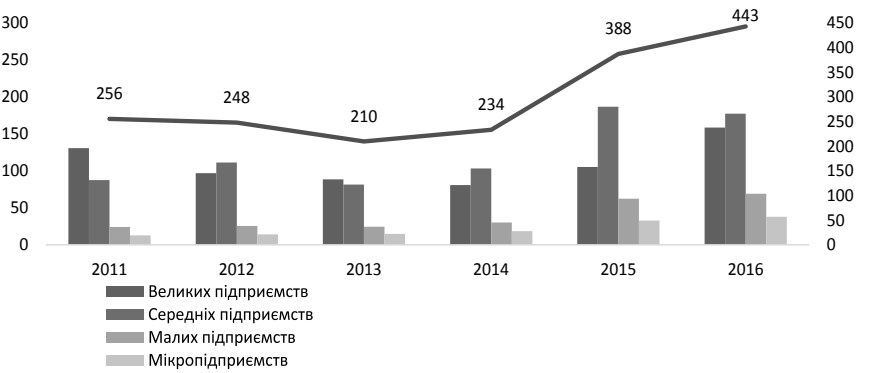



**Рис. 2.6.8.** Динаміка прибутку та фінансового результату до оподаткування в Україні в цілому та у розрізі розмірів підприємств, млрд грн

**Примітка:** 2014-2016 роки без урахування тимчасово окупованої території АРК, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції

**Джерело:** розраховано авторами за даними Держкомстату

Звернімо увагу, що прогнозні значення фінансового результату підприємств до оподаткування використовуються Міністерством фінансів як база для розрахунку планових надходжень від ППП до Державного бюджету на наступні бюджетні роки, оскільки податок на прибуток нараховується на позитивний фінансовий результат, скорегований на податкові різниці.

У 2014 році абсолютно в усіх регіонах України було зафіксовано від'ємний показник фінансового результату до оподаткування, при цьому 50% сукупного фінансового результату становила частка суб'єктів господарювання Києва та Київської області, 8% – Донецької області, 9% – Луганської області.

Слід відзначити, що згідно з даними Держкомстату, у 2014-2015 роках більше 30% платників податків – юридичних осіб зареєстровані на території м. Києва та Київської області (у 2012-2013 роках їх частка становила близько 25%). Питома вага таких суб'єктів у показнику фінансового результату до оподаткування в Україні в цілому становила більше 60% у 2012-2013 роках та майже 50% у 2014-2015 роках. Зазначені дані свідчать про високу концентрацію місця реєстрації платників податків (в першу чергу їхніх головних офісів) на території м. Києва і Київської області, хоча фактично діяльність може здійснюватися на території інших областей. Це вносить викривлення в статистичні дані у розрізі регіонів та ускладнює проведення аналізу.

В 2015 році з'явилась тенденція до скорочення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування практично в усіх регіонах України, а в деяких з них (зокрема, в Сумській, Херсонській, Чернівецькій, Черкаській областях) навіть було зафіксовано додатний фінансовий результат. У той же час у Донецькій та Луганській областях зберігається від'ємний тренд (фінансовий результат до оподаткування знизився з -43 млрд грн та -47 млрд грн у 2014 році до -62 млрд грн у 2015 році та -52 млрд грн у Донецькій та Луганській областях відповідно)[78].

За інформацією ДФС України[79], лише 222,7 тис. платників податків у 2013 році та 170,8 тис. у 2014 році декларували прибуткову діяльність, що ста-

78 У 2016 році найнижчий фінансовий результат до оподаткування був лише в трьох областях: Донецькій (-15 млрд грн), Луганській (-25 млрд грн) та Дніпропетровській (-128 млрд грн). Розраховано авторами за офіційними даними Держкомстату без урахування тимчасово окупованої території АРК, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

79 Дані податкових декларацій з податку на прибуток за 2013 та 2014 роки. Див. [1].

новило 23,4% і 17,5% кількості платників, які повинні здійснювати діяльність. Питома вага прибуткових платників податків зменшилась на 5,9 відсоткового пункту [1, С. 24]. Разом з тим за результатами діяльності у 2014 році:

- 20,5 тис. платників задекларували збитки (2,1% від тих, які повинні здійснювати діяльність);
- 89,2 тис. – доходи на рівні витрат (9,1%).

Порівняно з 2013-м у 2014 році кількість збиткових платників збільшилась на 6,7 тис. (до 13,8 тис.), або на 48,5%; які декларували доходи на рівні витрат – на 1,9 тис. платників (до 87,3 тис.), або на 2,2%[80].

*2. Скороченням кількості підприємств:* згідно з даними Держаної служби статистики України (ДССУ), у 2014 році з обліку було знято кожне четверте велике підприємство, майже кожне шосте середнє та мале підприємство, кожне восьме мікропідприємство[81]. У 2015 році ситуація дещо стабілізувалася, проте кількість великих підприємств, включених до реєстру ДССУ, зменшилась ще на 15%. Станом на кінець 2015 року кількість великих та середніх підприємств скоротилася більше ніж на 28%, у той час як малих та мікропідприємств – на 8% і 5% відповідно. Однією з причин зниження кількості платників податків є тимчасова анексія Криму та воєнний конфлікт на сході України, а також девальвація гривні, висока інфляція, скорочення реальної купівельної спроможності населення.

Так, за офіційною статистикою, у 2015 році порівняно з 2013 роком кількість суб'єктів господарювання найбільше зменшилась у:

- Донецькій області (на 16,9 тис. юридичних осіб);
- Луганській області (на 8 тис. юридичних осіб);
- АРК та м. Севастополі (на 16,2 тис. та 4,2 тис. юридичних осіб відповідно);
- Одеській області (на 2,1 тис. юридичних осіб);
- Харківській області (на 1,1 тис. юридичних осіб)[82].

80 Звіт про результати аналізу стану виконання повноважень органами виконавчої влади щодо повноти обліку платників податків / Затверджено рішенням Рахункової палати від 01 грудня 2015 року № 10-6 – Київ, 2015. – 48 с. Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748227/Zvit_10-6.pdf?subportal=main

81 Розраховано авторами за даними Держкомстату.

82 За даними Держкомстату. Такі зміни щодо АРК та тимчасово непідконтрольних Україні територій пов'язані, серед іншого, і з тим, що з 2014 року офіційна статистика наводиться без урахування таких територій.

Проте слід враховувати, що частина даних суб'єктів господарювання з зазначених територій перереєструвались в інших областях. Зокрема, у 2015 році у м. Києві спостерігався найбільший приріст кількості реєстрації підприємств порівняно з 2013 роком. Таким чином, у 2015 році 25,5% всіх юридичних осіб в Україні було зареєстровано на території м. Києва (у 2013 році цей показник становив 20,6%).

За даними ДФС України, відсоток знятих з обліку юридичних осіб станом на 01.01.2013 становив 9,3%, станом на 01.07.2015[83] - 8,4% від зареєстрованих в Україні в цілому [1, С. 23]. Найбільше було знято з обліку у 2013 і 2015 роках у: Донецькій області – 20,9% і 20,5%, Дніпропетровській – 16,3% і 15,2%, Миколаївській області – 17,1% і 13,7%. Найменше – у м. Києві – 1,9% і 1,7%, Закарпатській області – 1,0% і 0,9%, Центральному офісі з ОВП[84] – 0,9%. В цілому, 2014 та 2015 роках зросла частка платників, які перебували у стані припинення в органах ДФС (до 18,5%)[85].

*3. Зростання безробіття:* за аналізований період більше ніж на чверть скоротилась кількість найманих працівників, причому найбільше скорочення спостерігалось на великих та малих підприємствах (майже на 30%).

*4. Переплата податку на прибуток підприємств.* Станом на 01.01.2014 року та 01.01.2015 року більше 60% надходжень податку на прибуток підприємств становили суми переплат. Детальніше аналіз тенденцій переплат податку на прибуток наведено в підрозділі «Динаміка переплат податку на прибуток підприємств» даного дослідження та на Рис. 2.6.9.

### *Динаміка переплат податку на прибуток підприємств*

В аналізованому періоді спостерігається стабільна тенденція до перевищення фактично сплачених сум податків, у тому числі і ППП, до бюджету над нарахованими підприємствам сумами податків до сплати (тобто переплати станом на 1 січня відповідного року). З 2011 по 2015 рік сума переплат з податку на прибуток зросла у 1,9 раза (Рис. 2.6.9а). Станом на 01.01.2014 та 01.01.2015, попри скорочення кількості підприємств та фі-

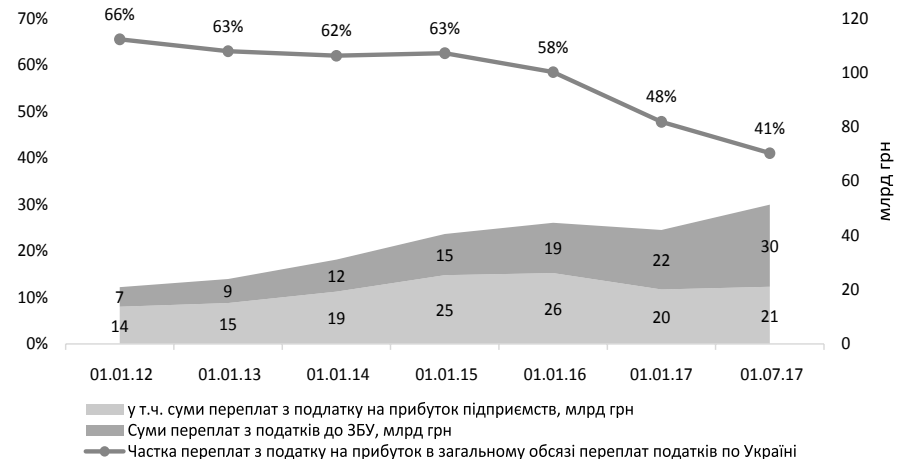
83 Дані наведено за півріччя, оскільки новішої інформації щодо кількості платників податку на прибуток підприємств органами ДФС не надано.

84 Центральний офіс з ОВП – Центральний офіс з обслуговування великих платників податків Державної фіскальної служби України.

85 Розраховано згідно даних ДФС України, отриманих на запит.

нансового результату до оподаткування, суми переплат цього податку були еквівалентні 60% його надходжень (Рис. 2.6.9б).

А) Динаміка переплат з податків та ППП до зведеного бюджету




Б) Співвідношення переплат та надходжень ППП до ЗБУ

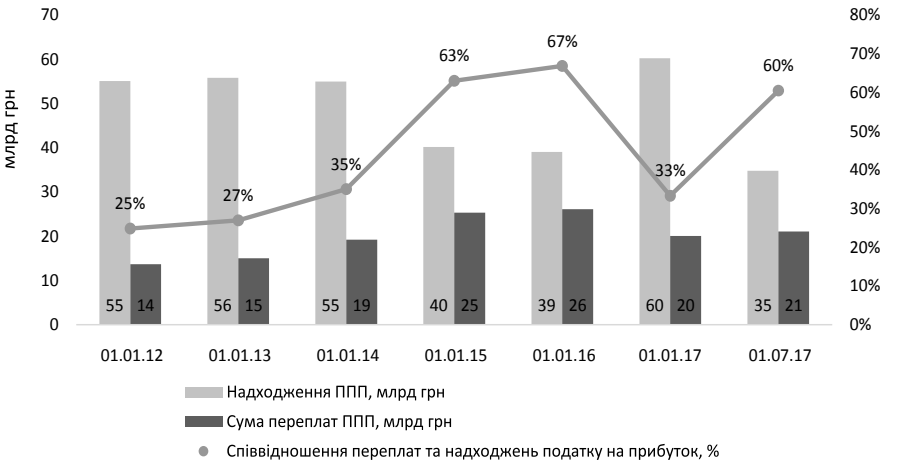



Рис. 2.6.9 Динаміка та частка переплат податку на прибуток підприємств (до зведеного бюджету)
**Джерело:** розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України

Слід відмітити, що на рис. 2.6.9.б суми фактично сплаченого податку на прибуток підприємств та суми переплат вказані станом на 01.01 відповідного року та відповідають офіційним даним ДФС України. Зважаючи на

існуючий в Україні механізм сплати ППП протягом року, за результатами річного декларування частина суми переплачених податків буде врахована при подальших перерахунках, але це вже буде наступний бюджетний рік. Разом з тим, ступінь виконання доходів бюджету за підсумками року оцінюється за показниками податкових надходжень, що були акумульовані на казначейському рахунку станом на кінець року. Тому порівняння фактично сплачених сум податку на прибуток станом на 01.01 відповідного року із сумами переплат на цю ж дату можна вважати доцільним, оскільки дає можливість визначити основні чинники забезпечення номінального виконання плану бюджету на конкретну дату (на кінець бюджетного року)[86].

Зауважимо, що частка переплат податку на прибуток підприємств у загальному обсязі переплат податкових платежів в Україні в цілому має тенденцію до зниження (рис. 4а), але причиною цього є різке зростання переплат інших податків[87] (з 9,8 млрд грн у 2013 році до 20,4 млрд грн у 2016 році)[88].

У 2013-2015 роках причиною такого високого рівня переплат ППП було існування механізму щомісячної сплати сум податку, визначеної за показниками попереднього року, з подальшим перерахунком, виходячи з фактичних показників діяльності суб'єктів господарювання за результатами річного декларування. В результаті суми переплат у відповідних роках мали знизитись. Ця тенденція може свідчити, що на 63-67% надходження ППП у 2014-2015 роках забезпечували суб'єкти господарської діяльності, які можуть бути віднесені до категорії великого та середнього бізнесу, оскільки авансові платежі (по суті переплати) могли накопичуватись в основному за СГД, які за результатами попереднього року задекларували об'єкт оподаткування більший за 10 млн грн.

За підсумками 2016 року внаслідок скасування необхідності сплати ППП протягом року авансовими платежами[89] розмір переплат знизився до 20 млрд грн, що становило 33% надходжень даного податку до зведеного

86 Згідно з даними ДФС України, що надійшли на запит про отримання публічної інформації, суми сплаченого ППП станом на 01.01 відповідного року тотожні визначеним у звітах ДКСУ сумам ППП, сплачених за календарний рік.

87 За всіма податками, без урахування ПДВ та податку на прибуток підприємств.

88 Згідно з даними ДФС України.

89 Згідно з Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII.

бюджету станом на 01.01.2017. У 2017 році, як видно з рис. 4б, тенденція з переплатою збереглася, що негативно впливає на господарську діяльність підприємств, відволікаючи кошти з їхнього обороту.

Слід вернути увагу, що більше третини великих підприємств та близько чверті малих та середніх підприємств за результатами 2016 фінансового року задекларували збитки. Для порівняння, у 2014-2015 роках кількість збиткових великих підприємств становила 48% та 44% відповідно.

Значний рівень переплат станом на кінець року сприяв номінальному виконанню планових показників податкових надходжень бюджету, у т. ч. і з податку на прибуток підприємств (Рис. 2.6.10).

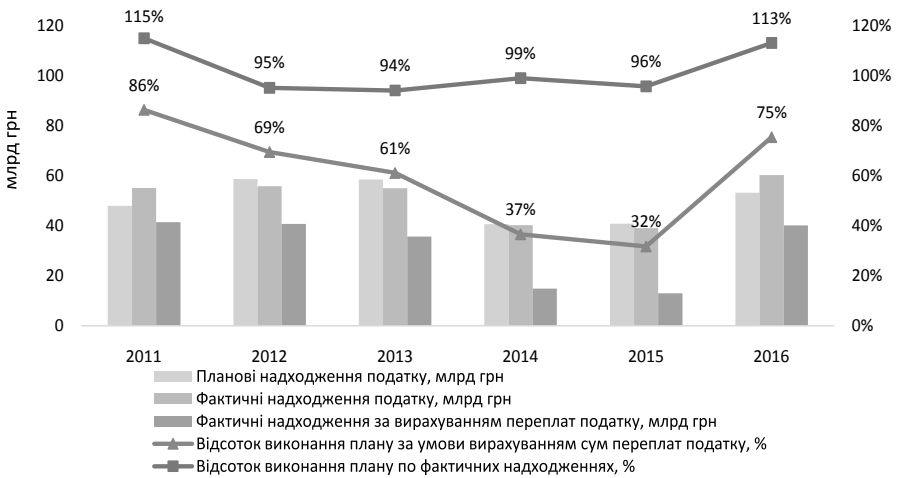



**Рис. 2.6.10** Виконання плану надходжень податку на прибуток підприємств

**Примітка.** В розрахунках використано дані станом на 01.01 відповідного року, що надійшли на запит про отримання публічної інформації від ДФС України

**Джерело:** розраховано авторами за даними Казначейства, Держкомстату, ДФСУ

Якщо не враховувати суми переплат по податку на прибуток підприємств, що були на казначейському рахунку станом на 01.01 відповідного року, то план надходжень у 2012-2013 роках був би виконаний на 61-69%, а в 2014-2015 роках – лише на третину (див. Рис. 2.6.10). У 2016 році номінальне перевиконання плану більшою мірою було забезпечено за рахунок існування переплат з податку, а не суттєвого покращення якості контрольно-перевірочної роботи й виявлення тіньових, прихованих від оподаткування при-

бутків. За умови вирахування переплат рівень виконання плану у 2016 році складав би лише 75%.

### *Динаміка кількості отримувачів та сум наданих податкових пільг*

Податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених ПКУ[90].

Згідно з п. 30.9 ст. 30 ПКУ, податкові пільги надаються шляхом:

- податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку;
- встановлення зниженої ставки податку;
- звільнення від сплати податку.

Сьогодні пільги з податку на прибуток підприємств обліковуються у двох напрямах: «пільги, які є втратами доходів бюджету» та «інші податкові пільги». Детальний перелік податкових пільг, які надаються підприємствам у кожному податковому році затверджується Державною фіскальною службою України у відповідних довідниках податкових пільг. Згідно з довідником податкових пільг № 83/1 та №83/2 від 3 липня 2017 року, у 2017 році діє 13 «пільг, які є втратами бюджету» та 27 «інших пільг», у тому числі 22 пільги, пов'язані зі звільненням від сплати податку учасників відповідних міжнародних угод.

Звернімо увагу, що «інші пільги» з ППП по суті не є втратами бюджету, оскільки не передбачають запровадження понижувальних ставок чи спеціальних режимів для певних СГД. Такі пільги стосуються в основному:

1) зменшення фінансового результату СГД до оподаткування на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років;
2) включення до загального фінансового результату збитку, отриманого від операцій з продажу цінних паперів;
3) звільнення від оподаткування коштів спільного інвестування чи сум коштів у вигляді внесків, які надходять до платників податку, що здій-

90 Стаття 30 ПКУ.

снюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, або ж інших доходів, які звільнені від оподаткування згідно з положеннями ПКУ.

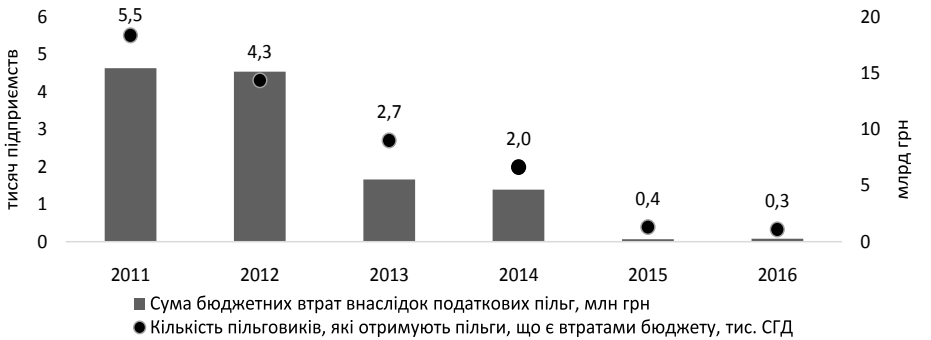
У період 2011-2016 років спостерігалися зміни як у загальній кількості підстав для отримання податкових пільг, кількості підприємств, що користувались правом на податкові пільги з цього податку, так і у співвідношенні між отримувачами різних типів пільг. Якщо у 2011 році існувало 55 підстав для отримання інших податкових пільг з ППП, то в 2013 році кількість підстав зросла до 77, у 2014 році - до 87, а в 2015-2016 роках кількість підстав для отримання пільг скоротилась у 4 рази – до 24 та 22 відповідно, що можна вважати позитивною тенденцією.

В аналізованому періоді кількість СГД, які отримували «пільги, що є втратами бюджету» та «інші податкові пільги», має тенденцію до зниження (Рис.2.6.11). З даних видно, що найбільшою кількість суб'єктів господарювання, які отримували «інші податкові пільги», була у 2013-2014 роках. В 2015 році їх кількість скоротилась майже в 40 разів, що зумовлено скасуванням з 01.01.2015 більшості пільг внесеними до ПКУ змінами. В цілому у 2013-2014 роках близько 13% підприємств в Україні отримували податкові пільги з податку на прибуток, а в 2015 році – менше 0,5% зареєстрованих підприємств (близько 3 тис. суб'єктів господарювання)[91]. Разом з тим, згідно з офіційними даними, на обліку в ДФС України у 2013-2015 роках перебувало 613 тис., 640 тис. та 667 тис. суб'єктів господарювання – платників ППП відповідно. Таким чином, частка пільговиків за даними ДФС є іншою – 9-7% платників ППП у 2013-2014 роках та близько 0,2% у 2015 році[92].

91 Якщо оцінювати за даними Держкомстату

92 Слід відзначити існування суттєвої невідповідності в показниках кількості суб'єктів господарювання юридичних осіб, які стоять на обліку за даними Держкомстату та ДФС України, про що наголошено у Звіті Рахункової палати України [1]. Різні показники свідчать про існування суперечності в одних і тих самих показниках, оприлюднених різними органами державної влади, що позначається на якості аналізу.

А) Пільги, які є втратами бюджету




Б) Інші пільги з податку на прибуток підприємств

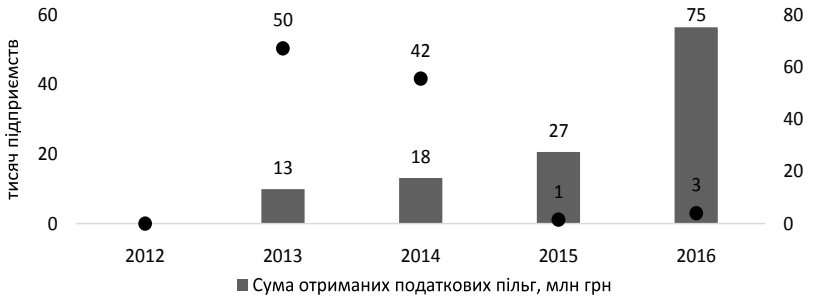



**Рис. 2.6.11** Кількість суб'єктів господарювання, які отримували податкові пільги у 2011-2016 роках, та суми втрат бюджету внаслідок їх надання
**Джерело:** розраховано авторами за даними ДФС України

Дані ДФС України свідчать, що, незважаючи на скорочення кількості СГД, які отримували пільги з ППП, сума «втрат бюджету» у 2016 році порівняно з 2014 роком зросла більш ніж у 4 рази[93].

Слід звернути увагу, що у 2015 році 80%, а в 2016 році 92% загальної суми отриманих податкових пільг припадало лише на один вид податкової пільги - (11020301) «фінансовий результат до оподаткування зменшується: на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років з урахуванням пункту 3 підрозділу 4 розділу XX «Пере-

93 У 2016 році, згідно з довідником пільг, діяло 6 пільг з ППП, які є втратами бюджету (а саме: п. 142.1, 421.2, 142.3 ст. 142 ПКУ та п. 33, 37, 38 підр. 4 розділу XX ПКУ), та 22 інші податкові пільги (а саме: 16 за наявності підстав для звільнення від сплати податку учасників певних угод та 6 «інші пільги» згідно зі ст. 140 (п.п. 140.4.2) та ст. 141 (п.п. 141.2.4, 141.6.1, 141.6.2, 141.7, 141.4.10) ПКУ [6]).

хідні положення»». Цією пільгою скористалось 33% та 66% підприємств, які отримували інші пільги, у 2015 та 2016 роках відповідно. Порівнюючи з аналогічними показниками 2011-2013 років (пільга 11020255 щодо перенесення збитків минулого року на перший квартал звітного), слід відмітити тенденції до зниження як кількості отримувачів такої пільги, так і загальної суми з 2 631 СГД (сума наданої їм пільги, тобто перенесених з минулого року збитків, становила 9,4 млрд грн) у 2011 році до 866 СГД (сума наданої пільги 4,6 млрд грн) у 2013 році. Проте в 2014 році сума пільги зросла більш ніж у 2 рази (до 10,7 млрд грн), що підтверджує погіршення результатів фінансово-господарської діяльності підприємств у 2013 році та накопичення збитків, які враховані були в 2014 році. У 2015 році сума відповідної пільги знову зросла більш ніж у 2 рази і склала 22,2 млрд грн. У 2016 році тенденція збереглася: зросла як кількість отримувачів такої пільги (до 2 266 підприємств), так і сума (до 69,5 млрд грн).

Ще 21% загальної кількості пільговиків у 2015 році та 15% у 2016 році мали податкову пільгу з кодом 11020025 «Сума прибутку, що не підлягає оподаткуванню згідно із міжнародними договорами України». Сума такої пільги в загальній сумі податкових пільг складала 12% та 5% у 2015 та 2016 роках відповідно.

Отже, 92% загальної суми інших податкових пільг з ППП у 2015 році та 97% у 2016 році припадало лише на два види інших податкових пільг, які пов'язані з особливостями оподаткування прибутків від міжнародної діяльності та врахування збитків попередніх років у результатах діяльності поточного періоду.

Якщо у 2013-2014 роках частка СГД, які отримували «пільги, що є втратами бюджету», у загальній кількості пільговиків з ППП становила 5%, то в 2015 році вона зросла до 26%, а у 2016 році становила 10%, основною причиною чого було різке зростання кількості отримувачів «інших податкових пільг». Недонадходження до бюджету від «пільг, які призводять до втрат бюджету» у 2015-2016 роках становили менше 1% надходжень ППП до ЗБУ.

### *Структура наданих пільг у розрізі видів економічної діяльності*

У структурі отриманих податкових пільг, що згідно з Довідником пільг є втратами бюджету, за видами економічної діяльності (Таблиця 2.6.1) у 2016 році 26% від загальної суми отримали підприємства будівельної сфери, 38% - сфери інформації та телекомунікацій, хоча найбільша кількість підприємств користувались пільгами переробної промисловості.

Таблиця 2.6.1

**Структура кількості наданих податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, та їх сум (за КВЕД), %**

| Назва виду діяльності за КВЕД | на 01.01.2014 | | на 01.01.2015 | | на 01.01.2016 | | на 01.01.2017 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Кількість | Сума | Кількість | Сума | Кількість | Сума | Кількість | Сума |
| Добувна промисловість і розроблення кар'єрів | 3 | **6** | 3 | **9** | 0 | **0** | 0 | **0** |
| Переробна промисловість | 28 | **22** | 31 | **29** | 34 | **8** | 36 | **7** |
| Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря | 6 | **29** | 4 | **22** | 0 | **0** | 0 | **0** |
| Будівництво | 4 | **1** | 4 | **0** | 8 | **12** | 8 | **26** |
| Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів | 13 | **6** | 13 | **7** | 13 | **1** | 14 | **1** |
| Інформація та телекомунікації | 11 | **2** | 12 | **3** | 4 | **3** | 4 | **38** |
| Фінансова та страхова діяльність | 4 | **16** | 3 | **23** | 1 | **8** | 2 | **0** |
| Професійна, наукова та технічна діяльність | 5 | **11** | 5 | **2** | 4 | **59** | 5 | **18** |

Продовження Таблиці 2.6.1

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Інші види діяльності | 27 | 7 | 25 | 4 | 37 | 9 | 31 | 9 |
| **Разом** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** |

**Примітка.** Розраховано авторами за даними ДФС України

Значні структурні зміни спостерігаються у розрізі отримувачів «інших пільг» з ППП та загальній їх сумах у розрізі видів економічної діяльності (Додаток 2.6.1).

У 2015-2016 роках різко скоротилась кількість пільговиків та суми отриманих ними пільг у сфері освіти, надання інших видів послуг. Так як найбільшою кількістю пільг у 2016 році скористались суб'єкти оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів (26% отримувачів інших податкових пільг з ППП), а найбільші суми пільг були надані підприємствам у сфері промисловості (22% у 2016 році та 41% у 2015 році) та фінансової і страхової діяльності (25% у 2016 році та 31% у 2015 році), можна стверджувати, що суб'єкти господарювання саме цих видів діяльності задекларували негативний фінансових результат у 2014 та 2015 роках.

## ВИСНОВКИ

З прийняттям Податкового кодексу України механізм оподаткування прибутку підприємств зазнав неодноразових змін, які мали вплив як на фіскальний, так і регулюючий ефект цього податку. Законодавчо встановлена в Україні модель оподаткування прибутку, відповідає моделям більшості країн ЄС, проте механізм адміністрування ППП залишається недосконалим.

Фіскальна роль податку на прибуток підприємств у бюджеті поступово знижується, що можна вважати позитивним трендом з огляду на необхідність стимулювання інвестиційної та підприємницької активності підприємств (з 2011 по 2016 рік частка надходжень даного податку у ВВП зменшилися на 1,7 відсоткового пункту). Реальні ж надходження ППП до зведеного бюджету, приведені до цін 2010 року, за 6 аналізованих років скоротились в 1,4 раза.

Наповнення бюджету податком на прибуток супроводжувалось:

- суттєвим зниженням бази нарахування (фінансового результату до оподаткування). У 2011-2015 роках спостерігались обернені динаміки фінансового результату підприємств, які отримали прибуток, та сум мобілізованих до ЗБУ ППП.
- скороченням кількості підприємств. У 2014-2015 роках з податкового обліку знімалось в середньому по 10% суб'єктів господарювання.
- переплатою податку на прибуток підприємств. З 2011 по 2015 рік сума переплат зросла у 1,9 раза, а в 2016 році сума переплати була еквівалентною 60% надходжень даного податку. У 2017 році тенденція щодо переплати ППП продовжилась

Законодавчі зміни не вплинули суттєво на зміну структури надходжень. Більше 50% податку до зведеного бюджету надходить від приватних підприємств, 20% - від іноземних підприємств та компаній, створених за участю іноземного капіталу, 14% - від державних та комунальних підприємств.

Вагоме значення в наповненні бюджету мають великі платники податків, забезпечуючи більше половини надходжень цього податку до зведеного бюджету (55-59%). Від семи найбільших платників податку у 2016 році до бюджету надійшло 24% податку на прибуток підприємств.

Новації 2015 року в розподілі надходжень ППП між державним та місцевими бюджетами вплинули на зростання сум надходжень до місцевих бюджетів. Проте вони стосувались лише бюджетів міст обласного значення та м. Києва. Хоча ресурсна база зазначених бюджетів зросла, роль даного податку в місцевих бюджетах залишається досить низькою (лише 4% податкових надходжень місцевих бюджетів 2016 року).

З 2015 року майже в 4 рази було скорочено кількість підстав для отримання податкових пільг з податку на прибуток, що вплинуло на зміну кількості їх отримувачів. Оціночні втрати бюджету від податкових «пільг, які є втратами бюджету» еквівалентні 1% надходжень ППП до ЗБУ у 2016 році. Більше ніж 90% суми отриманих інших податкових пільг у 2015-2016 роках припадало на два види пільг, пов'язаних з оподаткуванням прибутків від міжнародної діяльності та врахування збитків підприємств попередніх років, у результатах діяльності поточного періоду. Простежується тенденція кількості збиткових підприємств та суми збитків (з 4,6 млрд грн у 2013 році до 69,5 млрд грн у 2016 році), які переносяться на наступні звітні періоди, та застосовують відповідну податкову пільгу. При цьому у 2016 році чверть інших податкових пільг була отримана суб'єктами оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів, а найбільші суми інших податкових пільг були надані СГД у сфері промисловості та фінансової і страхової діяльності.

В умовах, коли більше третини економіки країни перебуває в тіні, податковий тиск зміщується на добросовісних платників податків, про що може свідчити зростання рівня переплат податку на прибуток та виявлені диспропорції між динаміками макроекономічних показників і надходженнями ППП. При цьому погіршується інвестиційний клімат у країні, підривається імідж країни на міжнародній арені, знижується рівень довіри до державних інституцій, що перешкоджає активізації інноваційно активного легального підприємництва та економічному розвитку країни в цілому.

# 2.7 ЄСВ У 2016–2018 РР.: НАДХОДЖЕННЯ, АДМІНІСТРУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ

Відповідно до ст. 46 Конституції України громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом[94].

З огляду на це виникає необхідність дослідження системи функціонування єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ), особливості адміністрування та прогнозування якого впливають на ефективність роботи системи соціального страхування громадян.

Згідно із п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» ЄСВ – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування[95].

З жовтня 2013 року обов'язок обліку платників ЄСВ, забезпечення збору та ведення обліку страхових коштів, контроль за повнотою та своєчасністю їх сплати, ведення Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування покладено на Державну фіскальну службу України (далі – ДФС України)[96].

У цьому дослідженні використано інформацію, отриману від ДФС України у відповідь на запити ОФЕА. Зокрема, проаналізовано особливості адміністрування ЄСВ, а також підходи ДФС України до прогнозування внеску та доведення даних індикативних показників Пенсійному фонду України. Пе-

94 Конституція України від 28.06.1996 року №254к/96-ВР. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80.

95 Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року №2464-VI. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17.

96 Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 року №404-VII. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/406-18.

ріод дослідження – з 2016 року, оскільки саме з 01.01.2016 року було знижено ставку ЄСВ до 22%.

Основна мета дослідження – проаналізувати особливості визначення індикативних показників ДФС України та їх відхилень.

### *Особливості адміністрування та нарахування ЄСВ*

Адміністрування ЄСВ регулює низка законів, наказів Міністерства фінансів України (далі – МФУ), постанов Кабінету Міністрів України (далі – КМУ), Пенсійного фонду України (далі – ПФУ), а також листів ДФС України[97]. До основних належать:

- Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»[98];
- Постанова КМУ «Про затвердження пропорцій розподілу єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»[99];
- накази МФУ:
    - «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»[100];
    - «Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»[101].

Нарахування ЄСВ здійснюється роботодавцем та іншими особами, які відповідно до чинного законодавства зобов'язані сплачувати єдиний внесок з урахуванням категорій застрахованих осіб, бази нарахування і розмірів ЄСВ, у межах максимальної величини бази нарахування внеску (табл. 2.7.1).

97 Законодавство ДФС України. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Отримано з: http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/ediniy-vnesok-na-zagalnoobovyazkove-/.

98 Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року №2464-VI. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17.

99 Постанова КМУ «Про затвердження пропорцій розподілу єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 26.11.2014 року №675. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-2014-%D0%BF.

100 Наказ МФУ «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 20.04.2015 року №449. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15.

101 Наказ МФУ «Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 14.04.2015 року №435. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15.

Таблиця 2.7.1

**Платники, база та ставки ЄСВ**

| Категорія платника (страхувальника) | База нарахування | |
|---|---|---|
| | Заробітна плата, лікарняні, допомога по вагітності та пологах | Винагорода за договорами цивільно-правового характеру |
| Підприємства, у т. ч. самозайняті особи, по доходах звичайних працівників | 22% | |
| Підприємства по доходах працівників-інвалідів* | 8,41% | 22% |
| * окрім роботодавців-ФОП, які до доходів працівників-інвалідів застосовують ставку 22%. | | |
| Підприємства всеукраїнських громадських об'єднань інвалідів, зокрема УТОГ та УТОЗ** | 5,3% | 5,3% |
| Підприємства та громадські організації осіб з інвалідністю** | 5,5% – на доходи працівників-інвалідів; 22% – на доходи інших працівників | 22% |
| ** кількість працівників-інвалідів – не менше 50% від загальної чисельності працівників за умови, що фонд оплати праці інвалідів – не менше 25%. | | |

**Джерело:** ч. 5 ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року №2464-VI.

До застрахованих осіб належать[102]:

- наймані працівники на підприємствах, установах, у фізичних осіб-підприємців та в осіб, які провадять незалежну професійну діяльність;
- фізичні особи-підприємці[103].

Сьогодні основна ставка ЄСВ становить 22%. Зауважимо, що до 2016 року ставка була 34,7% (за договорами цивільно-правового характеру та для фізичних осіб-підприємців), а залежно від класу професійного ризику виробни-

102 Застрахована особа – фізична особа, яка відповідно до законодавства підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і сплачує (сплачувала) та/або за яку сплачується чи сплачувався у встановленому законом порядку єдиний внесок.

103 Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року №2464-VI. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17.

цтва диференціювалася від 36,76 до 49,7%. Також з 2016 року було виключено найманих працівників із переліку платників єдиного внеску, тому із заробітної плати (доходу) працівників ЄСВ більше не утримується (2, 2,6; 2,85; 3,6; 6,1%).

Що стосується розміру ЄСВ, то законодавчо встановлено мінімальний та максимальний розмір бази нарахування та сплати внеску, які залежать від розміру мінімальної заробітної плати (далі – МЗП) станом на певну дату (рис. 2.7.1-2.7.2). Мінімальна сума ЄСВ визначається як 22% від МЗП, а максимальна – 22% від 15 розмірів МЗП.

Так, у 2018 році мінімальна база для нарахування ЄСВ становить 3 723 грн, а максимальна – 55 845 грн. Це говорить про те, що роботодавці із заробітної плати працівника за основним місцем роботи, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та фізичні особи-підприємці з доходу (прибутку) не можуть сплатити менш ніж 819,06 грн та більше ніж 12 285,9 грн ЄСВ на місяць.

До 01.01.2018 року максимальною базою для нарахування ЄСВ було 25 прожиткових мінімумів працездатного населення (далі – ПМ). Така зміна призвела до збільшення максимальної суми ЄСВ у 2018 році в середньому на 2 тис. грн.

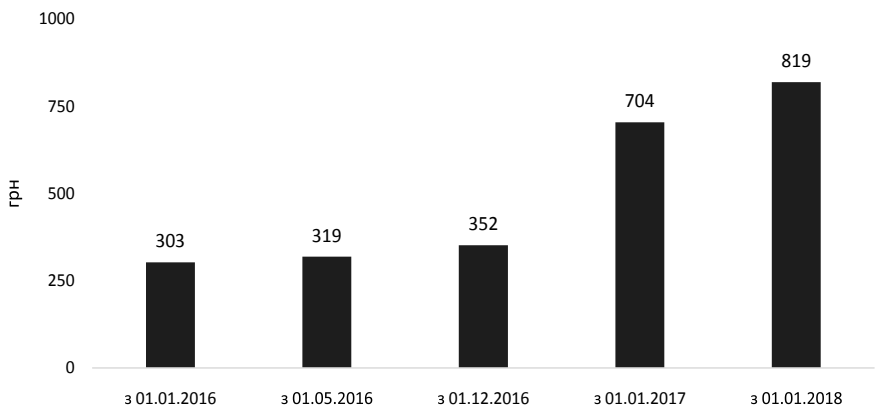



**Рис. 2.7.1.** Динаміка розміру сплати мінімальної суми ЄСВ у 2016–2018 рр.

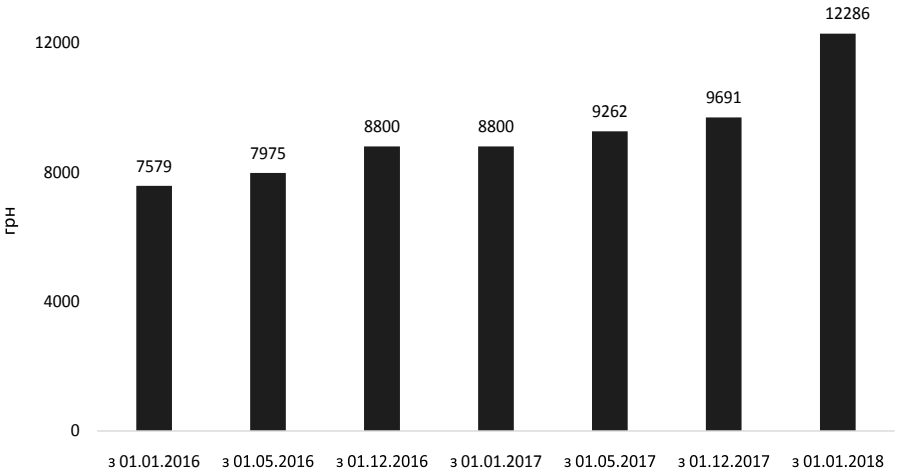



**Рис. 2.7.2.** Динаміка розміру сплати максимальної суми ЄСВ у 2016–2018 рр.

До 01.12.2016 року темп приросту (зміни) мінімального та максимального розмірів ЄСВ був аналогічним. Однак з 01.01.2017 року ця тенденція зазнала змін, що зумовлено збільшенням розриву між розміром МЗП та ПМ. Так, з 01.01.2017 року розмір МЗП порівняно з показником на 01.12.2016 року зріс на 100% (з 1 600 до 3 200 грн), при цьому розмір ПМ залишився на тому ж рівні – 1 600 грн. Також ПМ протягом 2017–2018 рр. зазнавав змін тричі щорічно (у середньому на 4,5%), тоді як МЗП залишалася на рівні, встановленому на 1 січня відповідного року.

Надходження від ЄСВ не відображаються в Державному бюджеті України, а розподіляються між фондами соціального страхування у законодавчо визначеній пропорції[104]:

- Пенсійний фонд України – 85,6%;
- Фонд соціального страхування (створено внаслідок реорганізації Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України та Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності) – 9,2%;
- Фонд соціального страхування на випадок безробіття – 5,2%.

104 Постанова КМУ «Про затвердження пропорцій розподілу єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 26.11.2014 року №675. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-2014-%D0%BF.

Дещо інший розподіл ЄСВ, сплаченого за військовослужбовців:

- Пенсійний фонд України – 97,3%;
- Фонд соціального страхування на випадок безробіття – 2,7%.

Отже, законодавчо визначено, що найбільша частка ЄСВ зараховується до ПФУ. При цьому ДФС України, на яку покладено обов'язок адміністрування ЄСВ, прогнозує показники внеску та доносить їх відповідними листами до ПФУ. Тому в подальшому розглянуто особливості визначення індикативних показників та очікуваних надходжень сум ЄСВ протягом 2016–2018 рр.

Одне із завдань ДФС України полягає у контролі за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів[105]. Воно реалізується в першу чергу шляхом організації діяльності ДФС України із:

- визначення індикативних показників за закріпленими платежами;
- забезпечення надходжень платежів до бюджетів та сум ЄСВ.

Визначення індикативних показників надходжень ЄСВ здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій щодо визначення індикативних показників та очікуваних надходжень сум ЄСВ у розрізі територіальних органів ДФС (далі – Методика щодо ЄСВ)[106].

### *Опис Методики визначення індикативних показників та очікуваних надходжень сум ЄСВ*

Методику щодо ЄСВ розроблено з метою:

- уніфікації організаційно-методологічних підходів визначення індикативних показників та очікуваних надходжень ЄСВ;
- покращення їх обґрунтованості;
- забезпечення надходжень ЄСВ відповідно до показників соціально-економічного розвитку держави та областей.

105 Постанова КМУ «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 року №236. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF.

106 Методичні рекомендації щодо визначення індикативних показників та очікуваних надходжень сум ЄСВ у розрізі територіальних органів ДФС України: затв. наказом ДФС України від 27.04.2017 року №305. Отримано у відповідь на запит: лист ДФС України №12648/С/99-99-13-02-01-14 від 22.08.2018 року.

На рис. 2.7.3 представлено алгоритм розрахунку індикативного показника та очікуваних надходжень ЄСВ.

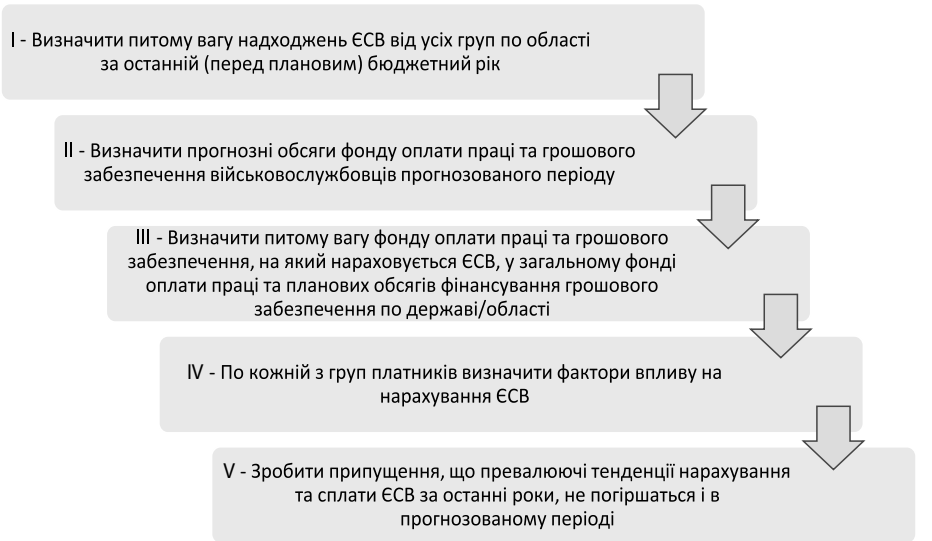



**Рис. 2.7.3.** Алгоритм розрахунку індикативного показника та очікуваних надходжень ЄСВ[107]

Основні джерела інформації для визначення індикативних показників ЄСВ:

- узагальнена інформація про суми нарахувань ЄСВ в цілому по Україні та в розрізі областей;
- дані органів Державної казначейської служби України;
- динаміка обсягів нарахувань та сплати ЄСВ;
- тенденції останніх років;
- питома вага та динаміка часток надходжень ЄСВ від кожної групи застрахованих осіб у загальному;
- превалюючі тенденції зміни динаміки частки надходжень ЄСВ;
- пояснювальна записка до проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік:
    - інформація про загальний фонд оплати праці,
    - фонд оплати праці військовослужбовців тощо;

107 Методичні рекомендації щодо визначення індикативних показників та очікуваних надходжень сум ЄСВ у розрізі територіальних органів ДФС України: затв. наказом ДФС України від 27.04.2017 року №305. Отримано у відповідь на запит: лист ДФС України №12648/С/99-99-13-02-01-14 від 22.08.2018 року.

- інформація про контингент страхувальників та застрахованих осіб тощо.

### *Особливості представлення планових показників ЄСВ*

Для забезпечення стабільного надходження коштів, необхідних для своєчасної виплати пенсій та допомоги в межах фонду оплати праці найманих працівників, грошового забезпечення військовослужбовців на поточний рік, ДФС України може доводити індикативний показник надходжень ЄСВ до територіальних фіскальних органів, а також ПФУ на певний календарний період: місяць та/або квартал, та/або рік.

Зауважимо, що прогнозні обсяги надходжень ЄСВ визначаються на середньострокову перспективу з урахуванням макроекономічних показників економічного та соціального розвитку України, схвалених Постановою Кабінету міністрів України «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України» на три послідовні бюджетні роки. При цьому із внесенням змін до згаданої постанови відбувався перегляд індикативу ЄСВ (рис. 2.7.4).

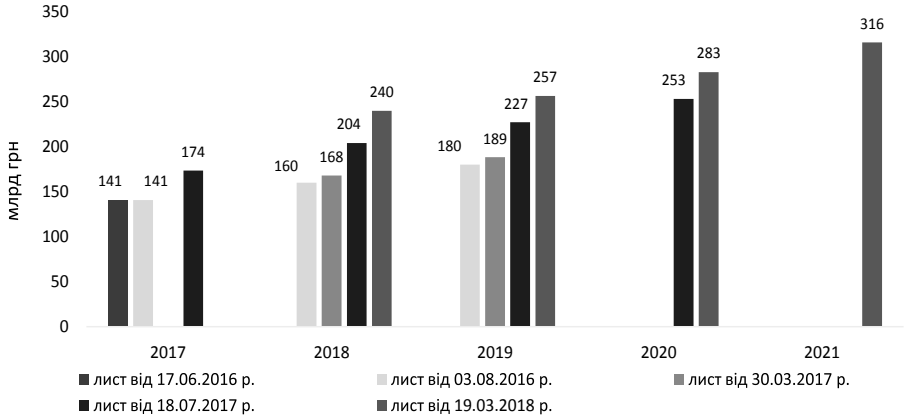


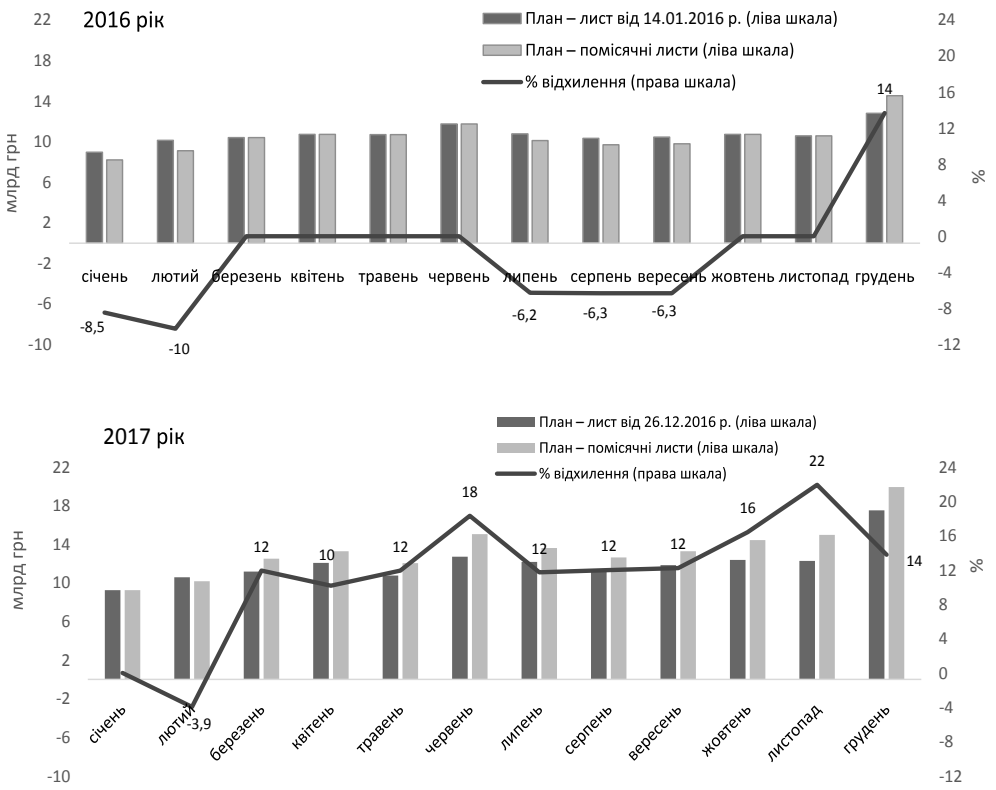

**Рис. 2.7.4.** Планові показники ЄСВ з урахуванням макроекономічних показників економічного та соціального розвитку України

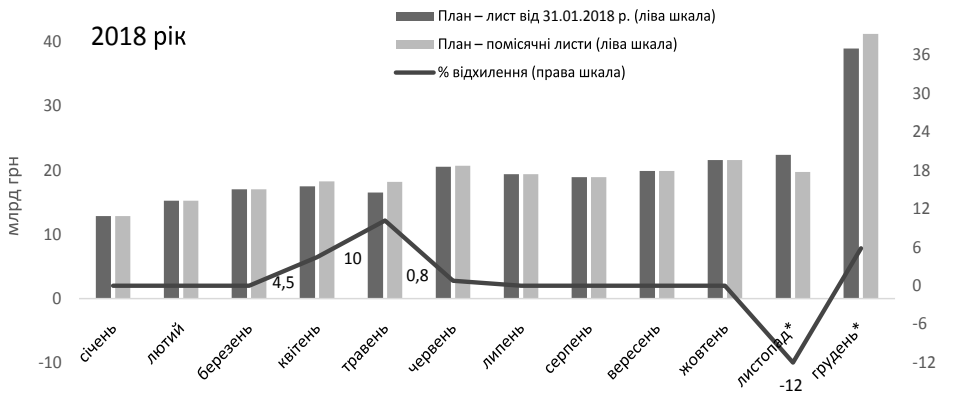
**Джерело:** складено автором відповідно до листів ДФС о ПФУ «Щодо прогнозу надходжень ЄСВ з урахуванням макроекономічних показників економічного та соціального розвитку України»[108].

108 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 02.10.2018 року №15193/С/99-99-13-02-01-14.

Планові показники ЄСВ мають тенденцію до збільшення, що є логічним та очікуваним, враховуючи зростання заробітної плати та інфляції. ДФС України при прогнозуванні ЄСВ протягом досліджуваних років використовувався Сценарій 1, який передбачає успішне та швидке реформування економіки за підтримки міжнародного співтовариства та сприятливу зовнішньоекономічну кон'юнктуру. За цим сценарієм прогнозувалося прискорення зростання ВВП до 3%.

На початку поточного бюджетного року ДФС доводить до своїх територіальних органів та ПФУ планові помісячні показники ЄСВ на відповідний рік. Однак щомісяця має право надсилати уточнені індикативні показники. Аналіз відхилень плану на початок року від помісячних уточнень представлено на рис. 2.7.5.






**Індикативні показники за листопад та грудень 2018 року взято з квартального наказу ДФС України «Про індикативні показники доходів на IV квартал 2018 року» від 09.10.2018 року № 649.*

**Рис. 2.7.5.** Індикатив ЄСВ та відхилення помісячних показників від річних у 2016–2018 рр.

**Джерело:** складено автором на основі аналізу листів, надісланих ДФС України до ПФУ «Щодо прогнозу надходжень ЄСВ»[109].

Протягом досліджуваного періоду відхилення помісячних планових показників ЄСВ від встановлених на початок року має різну тенденцію. Загалом спостерігається збільшення планових значень показника в останні місяці року порівняно з їх початковими значеннями.

У 2016 році планові показники ЄСВ залишалися без змін протягом шести місяців (березень-червень та жовтень-листопад), зменшувалися протягом п'яти місяців на 6,2–10% (січень-лютий та липень-вересень) та збільшувалися лише в грудні на 14%, або майже 2 млрд грн.

2017 рік показав протилежну тенденцію. Планові показники ЄСВ переглядалися щомісяця протягом року в бік збільшення (окрім січня – показник залишився без змін та лютого – зменшено показник на 3,9%). У середньому суми збільшувалися на 12%. При цьому піковими були червень – на 18% та листопад – на 22%.

У 2018 році перегляд прогнозних показників, сформованих на початку року, відбувався протягом трьох місяцях (квітень-червень) та сплановано ще на листопад-грудень.

109 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 02.10.2018 року №15193/С/99-99-13-02-01-14.

Зауважимо, що в ДФС існує практика формування квартальних прогнозних показників ЄСВ. Однак аналіз листів ДФС України «Про індикативні показники доходів на відповідний квартал»[110] засвідчив, що показники квартальних прогнозів ЄСВ ідентичні показникам, що надаються помісячно. Виключенням став IV квартал 2018 року. Так, відповідно до помісячного листа ДФС України від 26.06.2018 року на жовтень місяць очікуваний ЄСВ становив 21,6 млрд грн, тоді як відповідно до квартального наказу ДФС України від 09.10.2018 року цей показник зменшено до 19,4 млрд грн.

Також у помісячних планових показниках представлено щоденні планові показники ЄСВ. При цьому на сайті Державної казначейської служби України представлено щоденні надходження ЄСВ[111], що робить аналіз більш точним та повним.

### *Результати виконання планових надходжень ЄСВ*

Надалі увагу зосередимо на порівнянні планових та фактичних показників надходжень ЄСВ, зокрема визначенні відсотку виконання плану (рис. 2.7.6).

Представлений на рис. 2.7.6 аналіз показав, що за перевиконанням планових показників лідером серед досліджуваних став 2017 рік. Протягом року (окрім грудня) планові показники перевиконувалися щомісяця в середньому на 13%.

При цьому 2018 рік характеризується найбільш послідовним недовиконанням планових показників.

110 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 22.08.2018 року №12648/С/99-99-13-02-01-14.

111 Державна казначейська служба України. Інформація про виконання Державного бюджету України за доходами, надходження до місцевих бюджетів та ЄСВ. Отримано з: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/415338.

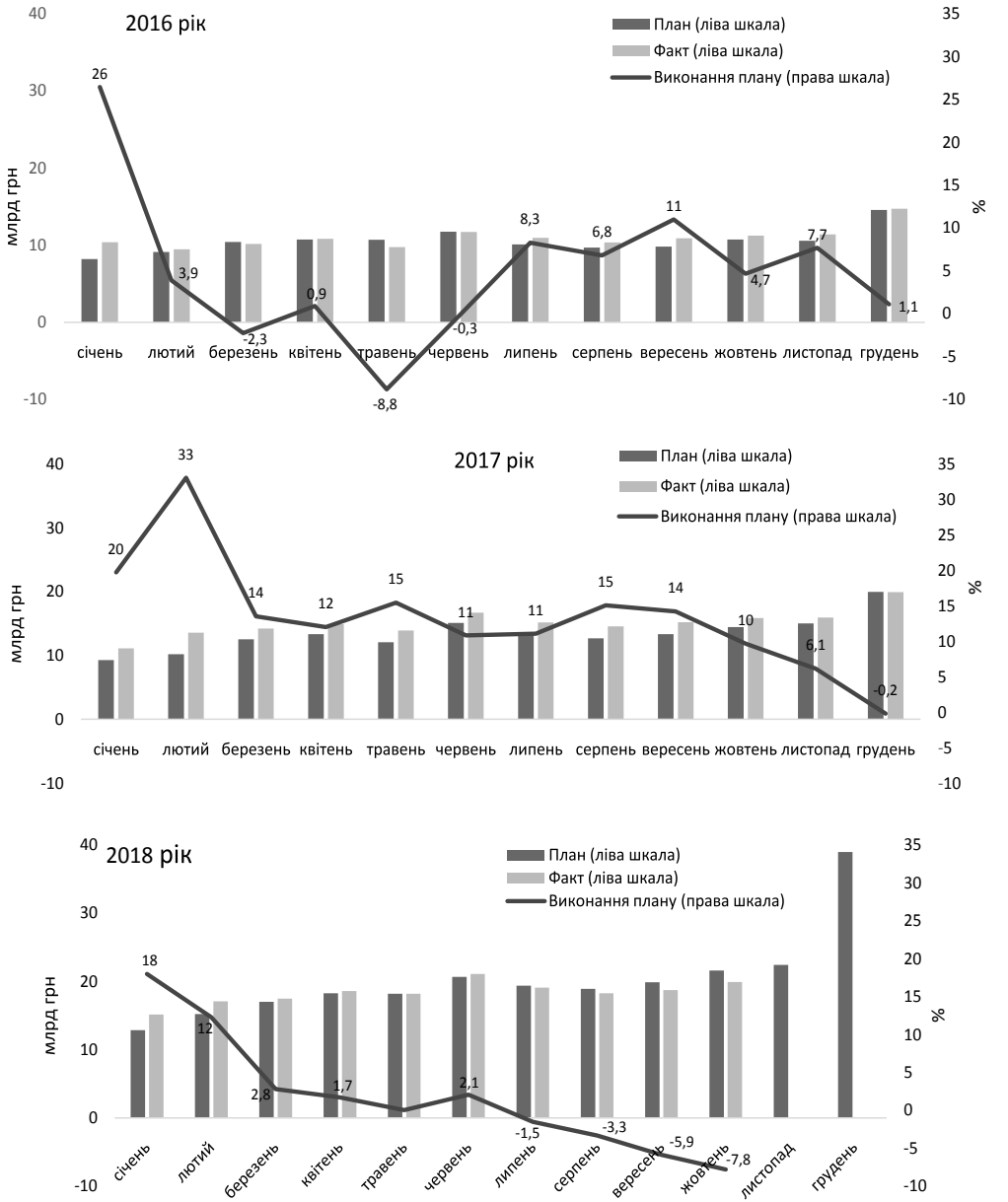



**Рис. 2.7.6.** Виконання планових показників ЄСВ у 2016–2018 рр.

**Джерело:** складено автором на основі аналізу листів ДФС України «Щодо прогнозу та фактичних надходжень ЄСВ»[112,113].

112 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 02.10.2018 року №15193/С/99-99-13-02-01-14.
113 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 11.10.2018 року №15773/С/99-99-07-02-02-14.

Якщо брати до уваги не помісячні, а річні показники надходжень ЄСВ, то простежується перевиконання планового агрегованого показника, зокрема:

- 2016 рік – на 4,8% (факт – 132 млрд грн, план – 126 млрд грн);
- 2017 рік – 12,4%, або 20 млрд грн (факт – 181 млрд грн, план – 161 млрд грн);
- станом на 01.11.2018 року – 1,1%, або 2 млрд грн (факт – 184 млрд грн, план – 182 млрд грн).

Фактичне значення показника надходжень ЄСВ за підсумками року показує перевиконання його планових значень. Проте, якщо аналізувати помісячні надходження внеску, то помітні окремі періоди, коли фактичне значення надходжень було менше від планового. Неврахування таких тенденцій може призводити до неточного прогнозування та повторення ситуації липня 2018 року, коли відбулася затримка у виплаті пенсій.

Водночас протягом досліджуваного періоду фактичні та планові показники ЄСВ січня значно менші за аналогічні показники грудня (наприклад, у 2018 році плановий показник ЄСВ становить 13 та 39 млрд грн відповідно). Пояснення такої ситуації ми вбачаємо в тому, що в січні зменшується розмір доходів (прибутку) застрахованих осіб, а саме:

- найманих осіб – відсутні або незначні премії, додаткові виплати (через довгі новорічні канікули, а в державних установах – через тимчасові кошториси);
- для фізичних осіб-підприємців – зменшення прибутковості (через зниження рівня споживчого попиту та ділової активності).

Проте в грудні спостерігається протилежна ситуація: виплата річних премій та додаткових виплат, тринадцятої заробітної плати, зростання споживання тощо.

### *Аналіз надходжень ЄСВ за категоріями платників*

ЄСВ сплачують законодавчо визначені категорії платників. У табл. 2.7.2 наведено розподіл надходжень ЄСВ залежно від категорії платника внеску.

Таблиця 2.7.2

**Розподіл надходжень ЄСВ за основними категоріями платників (млрд грн)**

| Категорія платника | 2016 | 2017 | Станом на 01.10.2018 р. |
|---|---|---|---|
| Роботодавці на суми заробітної плати, допомоги по тимчасовій непрацездатності й у зв'язку з вагітністю та пологами | 118 | 161 | 145 |
| На суми грошового забезпечення військовослужбовців | 10 | 12 | 10 |
| Для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність | 3,9 | 7,9 | 8,3 |
| Відсоток у загальному, % | 99,94 | 99,93 | 99,95 |
| **Усього** | **132** | **181** | **164** |

**Джерело:** складено автором на основі інформації ДФС України[114].

З табл. 2.7.2 видно, що в середньому 99,9% ЄСВ сплачується трьома категоріями платників податків, а саме:

- роботодавцями (у т. ч. за військовослужбовців);
- фізичними особами-підприємцями;
- особами, які провадять незалежну професійну діяльність.

Інші 0,06% ЄСВ сплачуються з суми грошового забезпечення батьків-вихователів або за умови добровільної участі в пенсійному страхуванні (станом на 01.10.2018 року – 76 млн грн). На рис. 2.7.7 представлено усереднену частку ЄСВ, сплаченого основними платниками в 2016–2018 рр.

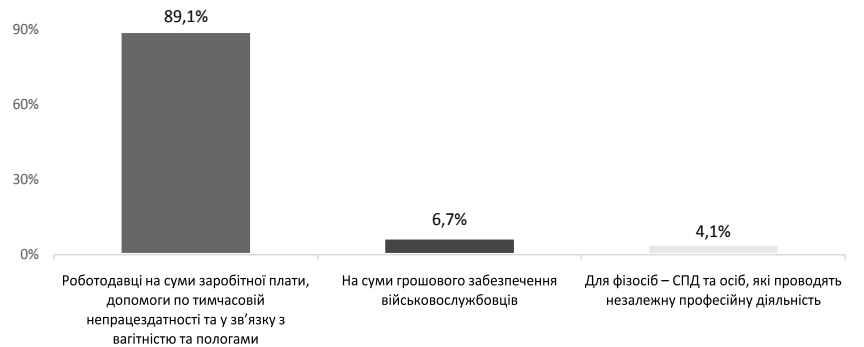
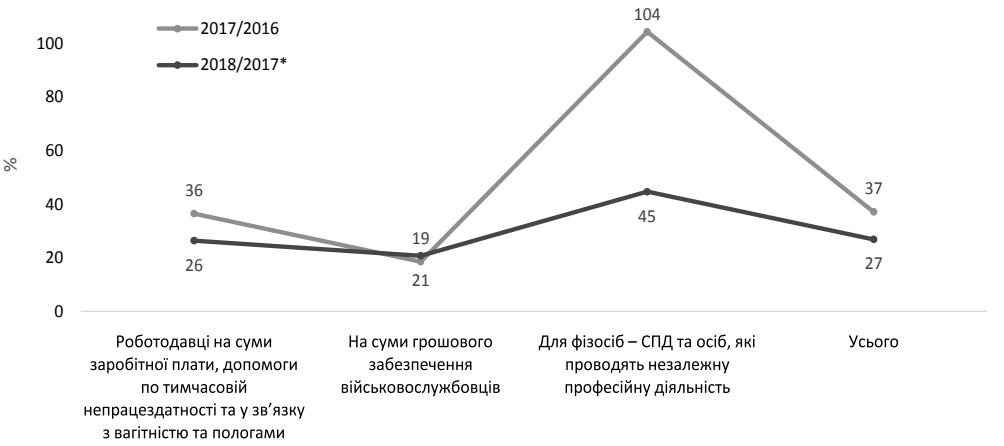



**Рис. 2.7.7.** Усереднена частка ЄСВ, сплаченого основними платниками внеску в 2016–2018 рр.

**Джерело:** складено автором на основі інформації ДФС України, отриманої у відповідь на запит[115].

114 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 11.10.2018 року №15773/С/99-99-07-02-02-14.
115 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 11.10.2018 року №15773/С/99-99-07-02-02-14.

На рис. 2.7.7 чітко видно, що найбільшу частку ЄСВ забезпечують роботодавці, сплачуючи внесок із суми заробітної плати, допомоги по тимчасовій непрацездатності й допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами. При цьому цікавою є ситуація з темпами приросту надходжень у досліджуваному періоді (рис. 2.7.8.).




* Для порівняння взято надходження станом на 1 жовтня 2017–2018 рр.

**Рис. 2.7.8.** Темпи приросту надходжень ЄСВ за категоріями платників у 2016–2018 рр.

**Джерело:** складено автором на основі інформації ДФС України, отриманої у відповідь на запит[116].

Найбільше зростання ЄСВ у розрізі категорій платників зафіксовано в 2017 році порівняно з 2016 роком у межах ЄСВ, сплаченого фізичними особами-підприємцями (далі – ФОП) та особами, які провадять незалежну професійну діяльність (на 104%, або з 3,9 до 7,9 млрд грн). Таке збільшення у два рази пояснюється зростанням розміру мінімальної заробітної плати (з 1 600 до 3 200 грн), що є базою нарахування ЄСВ для цієї категорії платників податків.

При цьому на зростання надходжень ЄСВ не мало впливу зменшення кількості зареєстрованих ФОП. На кінець 2017 року їх кількість становила 1,77 млн, тоді як на кінець 2016 року – 1,97 млн. Станом на 12.10.2018 року кількість зареєстрованих приватних підприємців зросла до 1,83 млн[117].

116 Лист ДФС України «Про розгляд запиту» від 11.10.2018 року №15773/С/99-99-07-02-02-14.

117 Opendatabot. Відслідковування закриття ФОПів в реальному часі. Отримано з: https://opendatabot.ua/fop.

Що стосується ЄСВ, сплаченого роботодавцями, то темп приросту у 2018 році зменшився на 10%. Це можна пояснити зменшенням середньооблікової чисельності працівників у І півріччі 2018 року порівняно з аналогічним періодом 2017 року на 71 тис. осіб. Тоді як у 2017 році порівняно з 2016 роком зафіксовано зростання працівників – на 238 тис. осіб[118].

Зауважимо, що в 2018 році простежується збільшення темпів приросту тільки ЄСВ, нарахованого на суми грошового забезпечення військовослужбовців, – на 2%. Це пояснюється не лише збільшенням кількості військовослужбовців, але й збільшенням розміру грошового забезпечення.

З березня 2018 року набула чинності Постанова Кабінету Міністрів України «Про грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу та деяких інших осіб»[119] від 30.08.2017 року №704, якою передбачено значне збільшення (до 60%) частки основних видів грошового забезпечення (оклад за військовим званням, посадовий оклад та надбавка за вислугу років) та зменшено частку додаткових видів виплат у структурі грошового забезпечення з 85 до 40%. За рахунок зміни підходу в нарахуванні грошового забезпечення військовослужбовців очікуваний розмір зростання такого забезпечення зафіксовано щонайменше на рівні 5%.

Водночас загальний темп приросту 2018/2017 рр. менший на 10%, ніж темп приросту 2017/2016 рр. Це свідчить про уповільнення темпів зростання надходжень ЄСВ.

118 Федерація професійних спілок України. Зведена інформація показників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Отримано з: http://fpsu.org.ua/napryamki-diyalnosti/sotsialne-strakhuvannya-i-pensijne-zabezpechennya.

119 Постанова КМУ «Про грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу та деяких інших осіб» від 30.08.2017 року №704. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/704-2017-%D0%BF.

## ВИСНОВКИ

Сьогодні основна базова ставка ЄСВ становить 22%. Основні платники: роботодавці (у т. ч. за грошове забезпечення військовослужбовців), фізичні особи-підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність. 89% ЄСВ надходить від роботодавців на суми заробітної плати, допомоги по тимчасовій непрацездатності й у зв'язку з вагітністю та пологами.

При розрахунку суми внеску існують мінімальні та граничні межі нарахувань, що залежать від розміру мінімальної заробітної плати. У 2018 році мінімальний розмір ЄСВ становить 819,06 грн, а максимальний – 12 285,9 грн. До 01.01.2018 року максимальною базою для нарахування ЄСВ було 25 прожиткових мінімумів працездатного населення, на сьогодні – це 15 розмірів мінімальної заробітної плати.

Для прогнозування сум ЄСВ ДФС України використовує Методичні рекомендації щодо визначення індикативних показників та очікуваних надходжень сум ЄСВ у розрізі територіальних органів ДФС, у яких визначається алгоритм розрахунку та перелік основних джерел інформації для визначення індикативних показників ЄСВ.

ДФС України може доводити індикативні показники надходжень ЄСВ до територіальних фіскальних органів, а також ПФУ на певний календарний період: місяць та/або квартал, та/або рік. Помісячні планові показники ЄСВ містять поденний розпис плану надходжень.

Аналіз показав, що існують відхилення (як у бік збільшення, так і зменшення) у планових показниках, наданих на початку бюджетного року, та помісячних уточнюючих показниках. Серед досліджуваних було виокремлено 2018 рік, оскільки протягом 7 місяців (із 9 досліджуваних) поточного року перегляд прогнозних показників, сформованих на початку року, залишався ідентичним у помісячних уточненнях.

За перевиконанням планових показників лідером серед досліджуваних став 2017 рік. Протягом року (окрім грудня) планові показники перевиконувалися щомісяця в середньому на 13%. При цьому 2018 рік характеризується найбільш послідовним недовиконанням планових показників.

Загальний темп приросту надходжень ЄСВ 2018/2017 рр. менший на 10%, ніж темп приросту 2017/2016 рр. Це свідчить про уповільнення темпів зростання надходжень ЄСВ.

# ДОДАТКИ

Додаток 2.1.1

## Топ-15 компаній, яким було відшкодовано найбільші суми ПДВ у 2016 році

| № | Назва | Вид діяльності | Відшкодовано, млрд грн | % до загальної сумі,% |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг» | Заготівля та переробка металобрухту кольорових металів | 8,0 | 8,5 |
| 2 | ТОВ «Кернел-трейд» | Виробництво та торгівля зерном, олійними культурами і продуктами їх переробки | 6,8 | 7,2 |
| 3 | ПРАТ «ММК ім. Ілліча» | Виробництво чавуну, сталі та феросплавів | 3,8 | 4,0 |
| 4 | ТОВ «АТ Каргілл» | Виробництво та торгівля зерном, олійними культурами і продуктами їх переробки | 3,7 | 3,9 |
| 5 | ПРАТ «МК «Азовсталь» | Виробництво чавуну, сталі та феросплавів | 3,5 | 3,7 |
| 6 | ПАТ "Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат" | Добування залізних руд | 2,8 | 2,9 |
| 7 | ПАТ "Дніпровський меткомбінат" | Виробництво чавуну, сталі та феросплавів | 2,7 | 2,9 |
| 8 | ПАТ "Запоріжсталь" | Виробництво чавуну сталі та феросплавів | 2,3 | 2,5 |
| 9 | ДП З ІІ "Сантрейд" | Виробництво рафінірованих масел та жирів | 2,2 | 2,3 |
| 10 | ТОВ СГП "Нібулон" | Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин | 2,1 | 2,2 |
| 11 | ТОВ "АДМ трейдінг україна" | Виробництво соняшникового масла та торгівля зерновими культурами | 2,1 | 2,2 |

Продовження Додатку 2.1.1

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 12 | ПАТ "Миронівський завод по виготовленню круп і комбікормів" | Виробництво соняшникової олії та макухи | 1,7 | 1,7 |
| 13 | ПАТ "Миронівський хлібопродукт" | Розведення птиці, виробництво та продаж м'ясної продукції | 1,3 | 1,4 |
| 14 | ПАТ "Мотор січ" | Виробництво повітряних і космічних літальних апаратів, супутнього устаткування | 1,0 | 1,1 |
| 15 | ТОВ "Імперіо фудз" | Виробництво курячих яєць і продуктів яєчної переробки | 1,1 | 1,1 |
| | **Разом** | | **45,1** | **47,6%** |

**Джерело:** систематизовано авторами на основі даних Держфінслужби та Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України[120]

Додаток 2.2.1

## Ставки ПДВ у країнах ЄС станом на 01.01.2017 року

| Країна | Основна, % | Знижена, % | Перелік товарів та послуг, до яких застосовується знижена ставка ПДВ |
|---|---|---|---|
| Австрія | 20 | 13 | пасажирські перевезення, послуги культури (кіно, театри), доступ в розважальні парки, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами |
| | | 10 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, телекомунікаційні послуги, операції з сільськогосподарською продукцією, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, соціальні послуги, поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів |

120 Офіційний сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України. Отримано 4 грудня, 2017, з: https://smida.gov.ua/.

Продовження Додатку 2.2.1

| | | | |
|---|---|---|---|
| Бельгія | 21 | 12 | продукти харчування, забезпечення житлом, операції з сільськогосподарською продукцією, послуги ресторанів та громадського харчування |
| | | 6 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, послуги культури (кіно, театри), забезпечення житлом, реконструкція та ремонт приватного житла, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами, соціальні послуги, послуги з організації похоронів та кремації, незначний ремонт велосипедів, взуття та шкіряних товарів, одягу та домашнього текстилю |
| Болгарія | 20 | 9 | діяльність готелів |
| Велика Британія | 20 | 5 | обладнання для осіб з особливими потребами, дитячі крісла, забезпечення житлом, відновлення та ремонт приватних помешкань, реконструкція та ремонт приватного житла |
| Естонія | 20 | 9 | фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, видання книг, журналів, газет, діяльність готелів |
| Іспанія | 21 | 10 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, забезпечення житлом, реконструкція та ремонт приватного житла, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, доступ на спортивні заходи, соціальні послуги, поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів |
| | | 4 | продукти харчування, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, навчальної літератури, забезпечення житлом, соціальні послуги |

Продовження Додатку 2.2.1

| | | | |
|---|---|---|---|
| Італія | 22 | 10 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, пасажирські перевезення, послуги культури (кіно, театри), реконструкція та ремонт приватного житла, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, доступ на спортивні заходи, поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів |
| | | 5 | продукти харчування, соціальні послуги |
| | | 4 | продукти харчування, обладнання для осіб з особливими потребами, видання книг, газет та журналів, навчальної літератури, забезпечення житлом, операції з сільськогосподарською продукцією |
| Латвія | 21 | 12 | продукти харчування, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, діяльність готелів |
| | | 5 | послуги культури (кіно, театри) |
| Литва | 21 | 9 | пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, навчальної літератури, діяльність готелів |
| | | 5 | фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами |
| Люксембург | 17 | 8 | миття вікон та прибирання в приватних помешканнях, перукарські послуги, незначний ремонт велосипедів, взуття та шкіряних товарів, одягу та домашнього текстилю, миття вікон та прибирання приватних осель |
| | | 3 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, навчальної літератури, послуги культури (кіно, театри), телекомунікаційні послуги, доступ в розважальні парки, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами, послуги з організації похоронів та кремації, поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів |

Продовження Додатку 2.2.1

| | | | |
|---|---|---|---|
| Німеччина | 19 | 7 | продукти харчування, водопостачання, пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, послуги культури (кіно, театри), операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, доступ на спортивні заходи, соціальні послуги, надання послуг медичної та стоматологічної допомоги |
| Польща | 23 | 8 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, пасажирські перевезення, обладнання для осіб з особливими потребами, дитячі крісла, видання журналів, послуги культури (кіно, театри), доступ в розважальні парки, телекомунікаційні послуги, забезпечення житлом, реконструкція та ремонт приватного житла, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами, послуги з організації похоронів та кремації, поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів, незначний ремонт велосипедів, взуття та шкіряних товарів, одягу та домашнього текстилю, перукарські послуги |
| | | 5 | продукти харчування, видання книг, журналів, газет, навчальної літератури, операції з сільськогосподарською продукцією |
| Румунія | 19 | 9 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування |
| | | 5 | видання книг, журналів, газет, навчальної літератури, послуги культури (кіно, театри), забезпечення житлом, доступ на спортивні заходи |
| Словаччина | 20 | 10 | продукти харчування, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, видання книг, навчальної літератури, послуги культури (кіно, театри), забезпечення житлом |

Продовження Додатку 2.2.1

| | | | |
|---|---|---|---|
| Словенія | 22 | 9,5 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, навчальної літератури, послуги культури (кіно, театри), доступ в розважальні парки, забезпечення житлом, реконструкція та ремонт приватного житла, доступ на спортивні заходи, миття вікон та прибирання приватних осель, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, користування спортивними об'єктами, послуги з організації похоронів та кремації поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів, незначний ремонт велосипедів, взуття та шкіряних товарів, одягу та домашнього текстилю, надання послуг допомоги по дому та догляд за неповнолітніми, похилими, хворими або інвалідами, перукарські послуги |
| Угорщина | 27 | 18 | продукти харчування, послуги культури (кіно, театри), діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування |
| | | 5 | продукти харчування, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, видання книг, журналів, газет, навчальної літератури |
| Франція | 20 | 10 | продукти харчування, фармацевтична продукція, пасажирські перевезення, забезпечення житлом, послуги культури (кіно, театри), доступ в розважальні парки, телекомунікаційні послуги, миття вікон та прибирання приватних осель, операції з сільськогосподарською продукцією, діяльність готелів, поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів, надання послуг допомоги по дому та догляд за неповнолітніми, похилими, хворими або інвалідами |
| | | 5,5 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, видання книг, навчальної літератури, послуги культури (кіно, театри), забезпечення житлом, доступ на спортивні заходи, надання послуг допомоги по дому та догляд за неповнолітніми, похилими, хворими або інвалідами |
| | | 2,1 | продукти харчування, фармацевтична продукція, видання газет та журналів, послуги культури (кіно, театри) |

Продовження Додатку 2.2.1

| | | | |
|---|---|---|---|
| Швеція | 25 | 12 | продукти харчування, послуги культури (кіно, театри), діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, діяльність готелів, послуги ресторанів та послуги громадського харчування |
| | | 6 | пасажирські перевезення, видання книг, журналів, газет, навчальної літератури, послуги культури (кіно, театри), доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами |
| Чехія | 21 | 15 | продукти харчування, водопостачання, фармацевтична продукція, обладнання для осіб з особливими потребами, дитячі крісла, пасажирські перевезення, видання книг, послуги культури (кіно, театри), доступ в розважальні парки, забезпечення житлом, діяльність готелів, операції з сільськогосподарською продукцією, послуги ресторанів та послуги громадського харчування, доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами, соціальні послуги, послуги з організації похоронів та кремації, поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів, надання послуг допомоги по дому та догляд за неповнолітніми, похилими, хворими або інвалідами |
| | | 10 | продукти харчування, фармацевтична продукція, видання книг, журналів, газет |

**Джерело:** складено авторами на основі даних Європейської Комісії[121]

121 European Commission. VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January .2017. Retrieved December 8th, 2017, from: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

Додаток 2.3.1

**Загальний стан перерахування платникам податку узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ у розрізі адміністративно-територіальних одиниць України (млн грн)**

| Область | 2017 | | | | | | 2018 (станом на 04.06.2018 року) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Узгоджено | | Повернуто | | Не повернуто | | Узгоджено | | Повернуто | | Не повернуто | |
| | Сума | К-сть заявок | Сума | К-сть заявок | Сума | К-сть заявок | Сума | К-сть заявок | Сума | К-сть заявок | Сума | К-сть заявок |
| Вінницька | 593 | 638 | 593 | 637 | 0,1 | 1 | 218 | 371 | 218 | 371 | 0 | 0 |
| Волинська | 383 | 2 135 | 383 | 2 135 | 0 | 0 | 250 | 1 217 | 249 | 1 213 | 0,3 | 4 |
| Дніпропетровська | 13 845 | 947 | 13 842 | 943 | 3,7 | 4 | 8 232 | 554 | 8 232 | 554 | 0 | 0 |
| Донецька | 355 | 209 | 355 | 209 | 0 | 0 | 288 | 138 | 288 | 138 | 0 | 0 |
| Житомирська | 457 | 1 046 | 457 | 1 045 | 0,3 | 1 | 395 | 632 | 392 | 631 | 3,1 | 1 |
| Закарпатська | 581 | 3 111 | 581 | 3 111 | 0 | 0 | 396 | 1 781 | 396 | 1 780 | 0,1 | 1 |
| Запорізька | 16 275 | 751 | 16 275 | 750 | 0,1 | 1 | 10 866 | 413 | 10 866 | 413 | 0 | 0 |
| Івано-Франківська | 832 | 1 435 | 832 | 1 435 | 0 | 0 | 1 142 | 786 | 1 142 | 786 | 0 | 0 |
| Київська | 930 | 947 | 929 | 941 | 0,7 | 6 | 752 | 708 | 518 | 554 | 234 | 154 |
| Кіровоградська | 803 | 280 | 803 | 280 | 0 | 0 | 565 | 188 | 565 | 188 | 0 | 0 |
| Луганська | 43 | 61 | 43 | 61 | 0 | 0 | 72 | 47 | 72 | 47 | 0,3 | 0 |
| Львівська | 4 512 | 3 369 | 4 498 | 3 362 | 14 | 7 | 2 362 | 2 091 | 2 277 | 1 950 | 85 | 141 |
| Миколаївська | 765 | 294 | 765 | 294 | 0 | 0 | 371 | 184 | 371 | 184 | 0 | 0 |
| Одеська | 2 258 | 574 | 2 258 | 573 | 0,1 | 1 | 1 117 | 312 | 1 117 | 311 | 0,3 | 1 |
| Полтавська | 754 | 621 | 754 | 621 | 0 | 0 | 654 | 374 | 654 | 374 | 0 | 0 |
| Рівненська | 483 | 1 531 | 483 | 1 531 | 0 | 0 | 460 | 860 | 459 | 859 | 0,8 | 1 |
| Сумська | 346 | 600 | 346 | 598 | 2,5 | 2 | 517 | 384 | 517 | 383 | 0,1 | 1 |
| Тернопільська | 355 | 693 | 355 | 693 | 0 | 0 | 140 | 398 | 139 | 396 | 0,2 | 2 |

Продовження Додатку 2.3.1

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Харківська | 3 003 | 1 277 | 3 003 | 1 277 | 0 | 0 | 1 999 | 743 | 1 998 | 742 | 1,2 | 1 |
| Херсонська | 573 | 281 | 572 | 279 | 0,9 | 2 | 258 | 155 | 258 | 153 | 0,4 | 2 |
| Хмельницька | 490 | 759 | 490 | 759 | 0 | 0 | 353 | 474 | 353 | 474 | 0 | 0 |
| Черкаська | 377 | 606 | 377 | 606 | 0 | 0 | 286 | 377 | 286 | 377 | 0 | 0 |
| Чернівецька | 147 | 520 | 147 | 518 | 0,2 | 2 | 90 | 323 | 89 | 320 | 0,4 | 3 |
| Чернігівська | 1 093 | 1 212 | 1 092 | 1 211 | 0,2 | 1 | 695 | 677 | 678 | 673 | 17 | 4 |
| м. Київ | 43 213 | 4 202 | 43 211 | 4 198 | 2,9 | 4 | 22 757 | 2 219 | 22 751 | 2 214 | 5,5 | 5 |
| **УСЬОГО** | **93 465** | **28 099** | **93 442** | **28 067** | **25** | **32** | **55 231** | **16 406** | **54 882** | **16 085** | **348** | **321** |

Додаток 2.3.2

**Інформація про повернені суми бюджетного відшкодування ПДВ у розрізі адміністративно-територіальних одиниць України (млн грн)**

| Область | 2017 | | | | | | 2018 (станом на 04.06.2018 року) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Загальна сума повернення | К-сть заяв | Середня сума повернення на 1 заяву | К-сть платників | Середня сума повернення на 1 платника | Середня к-сть заяв на 1 платника | Загальна сума повернення | К-сть заяв | Середня сума повернення на 1 заяву | К-сть платників | Середня сума повернення на 1 платника | Середня к-сть заяв на 1 платника |
| Вінницька | 593 | 637 | 0,9 | 148 | 4,0 | 4 | 218 | 371 | 0,6 | 115 | 1,9 | 3 |
| Волинська | 383 | 2 135 | 0,2 | 322 | 1,2 | 7 | 249 | 1 213 | 0,2 | 301 | 0,8 | 4 |
| Дніпропетровська | 13 842 | 943 | 14,7 | 196 | 71 | 5 | 8 232 | 554 | 15 | 169 | 49 | 3 |
| Донецька | 355 | 209 | 1,7 | 37 | 10 | 6 | 288 | 138 | 2,1 | 38 | 7,6 | 4 |
| Житомирська | 457 | 1 045 | 0,4 | 213 | 2,1 | 5 | 392 | 631 | 0,6 | 190 | 2,1 | 3 |
| Закарпатська | 581 | 3 111 | 0,2 | 518 | 1,1 | 6 | 396 | 1 780 | 0,2 | 486 | 0,8 | 4 |

Продовження Додатку 2.3.2

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Запорізька | 16 275 | 750 | 22 | 156 | 104 | 5 | 10 866 | 413 | 26 | 111 | 98 | 4 |
| Івано-Франківська | 832 | 1 435 | 0,6 | 253 | 3,3 | 6 | 1 142 | 786 | 1,5 | 219 | 5,2 | 4 |
| Київська | 929 | 941 | 0,9 | 201 | 4,6 | 5 | 518 | 554 | 0,9 | 191 | 2,7 | 3 |
| Кіровоградська | 803 | 280 | 2,9 | 72 | 11 | 4 | 565 | 188 | 3,0 | 73 | 7,7 | 3 |
| Луганська | 43 | 61 | 0,7 | 11 | 3,9 | 6 | 72 | 47 | 1,5 | 13 | 5,6 | 4 |
| Львівська | 4 498 | 3 362 | 1,3 | 594 | 7,6 | 6 | 2 277 | 1 950 | 1,2 | 574 | 4,0 | 3 |
| Миколаївська | 765 | 294 | 2,6 | 69 | 11 | 4 | 371 | 184 | 2,0 | 67 | 5,5 | 3 |
| Одеська | 2 258 | 573 | 3,9 | 132 | 17 | 4 | 1 117 | 311 | 3,6 | 113 | 10 | 3 |
| Полтавська | 754 | 621 | 1,2 | 124 | 6,1 | 5 | 654 | 374 | 1,8 | 113 | 5,8 | 3 |
| Рівненська | 483 | 1 531 | 0,3 | 240 | 2,0 | 6 | 459 | 859 | 0,5 | 231 | 2,0 | 4 |
| Сумська | 346 | 598 | 0,6 | 120 | 2,9 | 5 | 517 | 383 | 1,4 | 111 | 4,7 | 3 |
| Тернопільська | 355 | 693 | 0,5 | 135 | 2,6 | 5 | 139 | 396 | 0,4 | 127 | 1,1 | 3 |
| Харківська | 3 003 | 1 277 | 2,4 | 273 | 11 | 5 | 1 998 | 742 | 2,7 | 248 | 8,1 | 3 |
| Херсонська | 572 | 279 | 2,1 | 63 | 9,1 | 4 | 258 | 153 | 1,7 | 53 | 4,9 | 3 |
| Хмельницька | 490 | 759 | 0,7 | 146 | 3,4 | 5 | 353 | 474 | 0,7 | 141 | 2,5 | 3 |
| Черкаська | 377 | 606 | 0,6 | 120 | 3,1 | 5 | 286 | 377 | 0,8 | 125 | 2,3 | 3 |
| Чернівецька | 147 | 518 | 0,3 | 96 | 1,5 | 5 | 89 | 320 | 0,3 | 96 | 0,9 | 3 |
| Чернігівська | 1 092 | 1 211 | 0,9 | 245 | 4,5 | 5 | 678 | 673 | 1,0 | 217 | 3,1 | 3 |
| м. Київ | 43 211 | 4 198 | 10 | 883 | 49 | 5 | 22 751 | 2 214 | 10 | 725 | 31 | 3 |
| **УСЬОГО** | **93 442** | **28 067** | **3,3** | **5 367** | **17** | **5** | **54 882** | **16 085** | **3,4** | **4 847** | **11** | **3** |

## Лідери з бюджетного відшкодування ПДВ у розрізі областей України

| Область | 2017 | | | 2018 (станом на 04.06.2018 р.) | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Назва суб'єкта господарювання | Сума бюджетного відшкодування, млн грн | Частка в загальній сумі відшкодованого ПДВ по області, % | Назва суб'єкта господарювання | Сума бюджетного відшкодування, млн грн | Частка в загальній сумі відшкодованого ПДВ по області, % |
| Вінницька | ПрАТ «ПК «Поділля» | 110 | 19 | ПАТ «Плазматек» | 41 | 19 |
| Волинська | ТОВ «Комо-Експорт» | 46 | 12 | ТДВ «Рожищенський сирзавод» | 22 | 9 |
| Дніпропетровська | ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг» | 4 794 | 35 | ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг» | 2 801 | 34 |
| Донецька | ТОВ «НВО «Інкор і Ко» | 55 | 15 | ТОВ «НВО «Інкор і Ко» | 29 | 10 |
| Житомирська | ПрАТ «ТЗ «Трубосталь» | 49 | 11 | ІП «Євроголд Індестріз ЛТД» | 41 | 11 |
| Закарпатська | ТОВ «Євроімекс» | 49 | 9 | ТДВ «Перечинський ЛХК» | 33 | 8 |
| Запорізька | ПрАТ «МК «Азовсталь» | 4 751 | 29 | ПрАТ «МК «Азовсталь» | 3 218 | 30 |
| Івано-Франківська | ТОВ «Карпатнафтохім» | 188 | 23 | ТОВ «Карпатнафтохім» | 783 | 69 |
| Київська | ТОВ «БК «Рошен» | 119 | 13 | ТОВ «Овостар» | 49 | 9 |
| Кіровоградська | ТОВ ФІРМА «Комплект» | 297 | 37 | ТОВ «ОЕЗ Градолія» | 98 | 17 |
| Луганська | ТОВ «Кларіант Україна» | 16 | 38 | ТОВ «НВП «Зоря» | 35 | 48 |
| Львівська | ТОВ «Карпатнафтохім» | 418 | 9 | ПП «Торговий дім «Майола» | 243 | 11 |

Продовження Додатку 2.3.3

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Миколаївська | ТОВ «Агропросперіс Трейд» | 345 | 45 | ТОВ «Прометей Агрі» | 182 | 49 |
| Одеська | ТОВ «Дельта Вілмар СНД» | 593 | 26 | ТОВ «Дельта Вілмар СНД» | 539 | 48 |
| Полтавська | ТОВ «Ново-Санжарський Елеватор» | 69 | 9 | ТОВ «Елеватор-Агро» | 135 | 21 |
| Рівненська | ТЗОВ «Традєкс» | 123 | 25 | ТзОВ «Традєкс» | 72 | 16 |
| Сумська | ТОВ «Сіейті» | 49 | 14 | ТОВ «Агротермінал Констракшин» | 120 | 23 |
| Тернопільська | ПП «Захід-Агроінвест» | 54 | 15 | ТОВ «Шредер» | 32 | 23 |
| Харківська | ТОВ « КФЗ» | 312 | 10 | ТОВ «КФЗ» | 275 | 14 |
| Херсонська | ТОВ «Віндкрафт Таврія» | 191 | 33 | ТОВ «Віндкрафт Таврія» | 57 | 22 |
| Хмельницька | ТОВ «Теофіпольська Енергетична Компанія» | 75 | 15 | ПАТ «Укрелектроапарат» | 33 | 9 |
| Черкаська | ТОВ «Тотленд» | 46 | 12 | ТОВ «Українська Мукомельна Компанія» | 54 | 19 |
| Чернівецька | ТЗОВ «Со'ок» | 34 | 23 | ТзОВ «Со'ок» | 12 | 14 |
| Чернігівська | ТОВ «Торговий дім «Славич» | 181 | 17 | ТОВ «Торговий дім «Славич» | 109 | 16 |
| м. Київ | ТОВ «Кернел-Трейд» | 5 778 | 13 | ТОВ «Кернел-Трейд» | 2 783 | 12 |
| **УСЬОГО** | | **18 742** | **20** | | **11 796** | **22** |

Додаток 2.4.1

## Розрахунок рівня податкового навантаження на доходи у формі заробітної плати та прирівняних до неї виплат у 2013-2017 рр.

| Показники | | | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Основана ставка ПДФО | | | 15% | 15% | 15% | 18%[122] | 18% |
| Ставка для з/п, які перевищують 10 мінімальних з/п | | | 17% | 17% | 20%[123] | | |
| ЄСВ, який утримується із заробітної плати | | | 3,60% | 3,60% | 3,60% | скасовано | |
| Військовий збір | | | - | з серпня - 1,5% | 1,50% | 1,50% | 1,50% |
| ПСП «звичайна» | | | 574 | 609 | 609 | 689 | 800 |
| Гранична з/п для отримання ПСП | | | 1610 | 1710 | 1710 | 1930 | 2240 |
| МЗП на 01.01 | | | 1147 | 1218 | 1218 | 1378 | 3200 |
| Середньомісячна заробітна плата (на кінець року) | | | 3265 | 3480 | 4195 | 5183 | 6324[124] |
| Розмір об'єкта оподаткування та розмір податкового навантаження | 1 МЗП | Нарахована з/п | **1147** | **1218** | **1218** | **1378** | **3200** |
| | | Сума утриманого ПДФО | 79,8 | 84,8 | 84,8 | 124,0 | 576,0 |
| | | Сума утриманого ЄСВ | 41,3 | 43,8 | 43,8 | 0,0 | 0,0 |
| | | Сума нарахованого військового збору | 0,0 | 18,3 | 18,3 | 20,7 | 48,0 |
| | | Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, % | 7,0% | 8,5% | 8,5% | 10,5% | 19,5% |
| | | Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), % | 10,6% | 12,1% | 12,1% | 10,5% | 19,5% |

122 Закон від 24.12.2015 № 909-VIII http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/ed20160101/paran137#n137
123 Закон від 28.12.2014 № 71-VIII http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19/ed20150101/paran526#n526
124 Станом на кінець I кварталу 2017 року згідно даних ДКСУ

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Розмір об'єкта оподаткування та розмір податкового навантаження | 2 МЗП | Нарахована з/п | **2294** | **2436** | **2436** | **2756** | **6400** |
| | | Сума утриманого ПДФО | 331,7 | 352,2 | 352,2 | 496,1 | 1152,0 |
| | | Сума утриманого ЄСВ | 82,6 | 87,7 | 87,7 | 0,0 | 0,0 |
| | | Сума нарахованого військового збору | 0,0 | 36,5 | 36,5 | 41,3 | 96,0 |
| | | Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, % | 14,5% | 16,0% | 16,0% | 19,5% | 19,5% |
| | | Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), % | 18,1% | 19,6% | 19,6% | 19,5% | 19,5% |
| | 3 МЗП | Нарахована з/п | **3441** | **3654** | **3654** | **4134** | **9600** |
| | | Сума утриманого ПДФО | 497,6 | 528,4 | 528,4 | 744,1 | 1728,0 |
| | | Сума утриманого ЄСВ | 123,9 | 131,5 | 131,5 | 0,0 | 0,0 |
| | | Сума нарахованого військового збору | 0,0 | 54,8 | 54,8 | 62,0 | 144,0 |
| | | Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, % | 14,5% | 16,0% | 16,0% | 19,5% | 19,5% |
| | | Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), % | 18,1% | 19,6% | 19,6% | 19,5% | 19,5% |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Розмір об'єкта оподаткування та розмір податкового навантаження | 5 МЗП | Нарахована з/п | **5735** | **6090** | **6090** | **6890** | **16000** |
| | | Сума утриманого ПДФО | 829,3 | 880,6 | 880,6 | 1240,2 | 2880,0 |
| | | Сума утриманого ЄСВ | 206,5 | 219,2 | 219,2 | 0,0 | 0,0 |
| | | Сума нарахованого військового збору | 0,0 | 91,4 | 91,4 | 103,4 | 240,0 |
| | | Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, % | 14,5% | 16,0% | 16,0% | 19,5% | 19,5% |
| | | Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), % | 18,1% | 19,6% | 19,6% | 19,5% | 19,5% |
| | 10 МЗП | Нарахована з/п | **11470** | **12180** | **12180** | **13780** | **32000** |
| | | Сума утриманого ПДФО | 1658,6 | 1761,2 | 1761,2 | 2480,4 | 5760,0 |
| | | Сума утриманого ЄСВ | 412,9 | 438,5 | 438,5 | 0,0 | 0,0 |
| | | Сума нарахованого військового збору | 0,0 | 182,7 | 182,7 | 206,7 | 480,0 |
| | | Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, % | 14,5% | 16,0% | 16,0% | 19,5% | 19,5% |
| | | Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), % | 18,1% | 19,6% | 19,6% | 19,5% | 19,5% |

Продовження Додатку 2.4.1

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Розмір об'єкта оподаткування та розмір податкового навантаження | 15 МЗП | Нарахована з/п | **17205** | **18270** | **18270** | **20670** | **48000** |
| | | Сума утриманого ПДФО | 2590,2 | 2750,5 | 2913,5 | 3720,6 | 8640,0 |
| | | Сума утриманого ЄСВ | 619,4 | 657,7 | 657,7 | 0,0 | 0,0 |
| | | Сума нарахованого військового збору | 0,0 | 274,1 | 274,1 | 310,1 | 720,0 |
| | | Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, % | 15,1% | 16,6% | 17,4% | 19,5% | 19,5% |
| | | Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), % | 18,7% | 20,2% | 21,0% | 19,5% | 19,5% |

**Примітка.** В 2011-2012 роках механізм нарахування ПДФО був аналогічний 2013 року.

**Джерело.** Розраховано авторами.

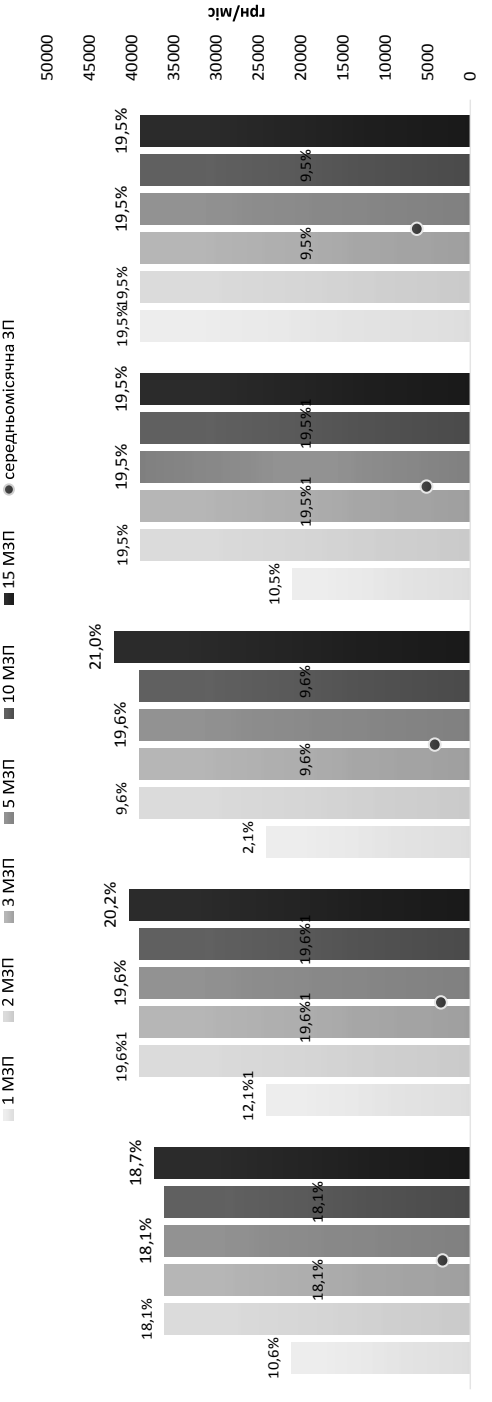



**Рис. до додатку 2.4.1** Зміна рівня податкового навантаження на заробітні плати у 2013-2017 роках (по ПДФО та ВЗ)

**Джерело:** розраховано авторами за результатами власних розрахунків

Додаток 2.6.1

## Структура кількості наданих інших податкових пільг по ППП та їх сум (за КВЕД), %

| Назва виду діяльності за КВЕД | на 01.01.2014 | | на 01.01.2015 | | на 01.01.2016 | | на 01.01.2017 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Кіл-сть | Сума | Кіл-сть | Сума | Кіл-сть | Сума | Кіл-сть | Сума |
| Переробна промисловість | 1 | **15** | 7 | **8** | 17 | **41** | 15 | **22** |
| Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря | 0 | **3** | 10 | **8** | 4 | **4** | 3 | **4** |
| Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів | 2 | **3** | 24 | **6** | 16 | **8** | 26 | **13** |
| Фінансова та страхова діяльність | 1 | **17** | 20 | **11** | 14 | **31** | 9 | **25** |
| Операції з нерухомим майном | 2 | **3** | 7 | **8** | 7 | **1** | 10 | **3** |
| Професійна, наукова та технічна діяльність | 1 | **6** | 10 | **8** | 7 | **4** | 8 | **19** |
| Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування | 20 | **3** | 24 | **6** | 6 | **0** | 3 | **0** |
| Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування | 11 | **15** | 20 | **11** | 1 | **0** | 1 | **0** |
| Освіта | 7 | **8** | 7 | **8** | 1 | **0** | 1 | **0** |
| Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги | 10 | **8** | 10 | **8** | 1 | **0** | 1 | **0** |
| Надання інших видів послуг | 24 | **6** | 24 | **6** | 2 | **0** | 2 | **0** |
| Інші види діяльності | 20 | **11** | 20 | **11** | 22 | **11** | 23 | **15** |
| **Разом** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** | **100** |

**Примітка.** Розраховано авторами за даними ДФС України

# РОЗДІЛ ІІІ

## ПЕРЕДУМОВИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАТКОВОГО ПРОГНОЗУВАННЯ НА 2019-2021 РОКИ

# 3.1 АНАЛІЗ МЕТОДИК ПРОГНОЗУВАННЯ ОСНОВНИХ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧИХ ПОДАТКІВ

Згідно із статтею 21 Бюджетного кодексу України[1] Міністерство фінансів за участю Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Національного банку, а також головних розпорядників коштів державного бюджету складає прогноз Державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Він ґрунтується на Щорічному посланні Президента України до ВРУ про внутрішнє і зовнішнє становище України, Програмі діяльності КМУ, прогнозних та програмних документах економічного та соціального розвитку, державних цільових програмах.

Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди включає низку індикативних прогнозних показників, у т. ч. зведеного та державного бюджету за основними видами доходів.

У контексті внесення до ВРУ проекту Закону України «Про Державний бюджет України» актуальним є аналіз особливостей прогнозування основних бюджетоутворюючих податків (ПДВ, акцизного податку, ПДФО та податку на прибуток підприємств), які в середньому становлять 77% доходів Державного бюджету.

Прогнозування вищезгаданих податків відбувається відповідно до розроблених Міністерством фінансів методик прогнозування податкових надходжень[2]. Мета методик – підвищення обґрунтованості прогнозних надходжень завдяки здійсненню прогнозування на основі імітаційних моделей, у яких використовуються фактори прямого впливу на обсяг надходжень. Зазначимо, що з моменту набрання чинності наказів, якими вони затверджені, минуло 13 (ПДВ) і 7 років (інші бюджетоутворюючі податки).

1 Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року №2456-VI (далі – БКУ). Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17.

2 Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 року №545/315/502/637. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04.
Наказ Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року, а саме:

- Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт);
- Методика прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт);
- Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб;
- Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств.

Аналіз похибок прогнозування основних бюджетоутворюючих податків здійснюється шляхом порівняння прогнозного показника на кінець періоду (з урахуванням змін, які вносилися протягом бюджетного року) з фактичним значенням. Розбіжність між прогнозним показником на початок та кінець періоду в середньому становить: для ПДВ – 7%, акцизного податку – 3%, податку на доходи фізичних осіб – 5% та податку на прибуток підприємств – 4%. Отже, коригування, які здійснюються протягом року, є відносно незначними, але навіть з ними спостерігаються суттєві похибки прогнозування. Тому в межах цього дослідження доцільно використовувати остаточні прогнози на кінець періоду (бюджетного року), які є найбільш релевантними з погляду аналізу якості та ефективності складання планів.

### *Методика прогнозування надходжень ПДВ*

Методика прогнозування податку на додану вартість[3] (далі – ПДВ) складається з 8 розділів та базується на 49 показниках, необхідних для здійснення розрахунків. Вона передбачає шість етапів прогнозних розрахунків.

*Перший етап.* Визначення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури внутрішнього попиту:

- за кінцевими споживчими витратами домашніх господарств (спрощений метод);
- за роздрібним товарооборотом, обсягом реалізованих послуг населенню та валовим нагромадженням основного капіталу (деталізований метод).

*Другий етап.* Визначення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності.

*Третій етап.* Визначення усередненого значення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), виходячи із результатів розрахунків, передбачених першим та другим етапами.

3 Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 року №545/315/502/637. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04.

*Четвертий етап.* Визначення прогнозу надходжень податку із ввезених на територію України товарів на основі динаміки імпорту товарів.

*П'ятий етап.* Визначення прогнозу бюджетного відшкодування податку грошовими коштами на основі динаміки експорту товарів та послуг та динаміки промислового виробництва.

*Шостий етап.* Визначення сальдо надходжень податку до бюджету.

1. Прогнозування надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) здійснюється за декількома варіантами:

1.1. *З урахуванням змін у кон'юнктурі внутрішнього попиту (споживчого та інвестиційного).*

Здійснюється за спрощеним та деталізованим методами розрахунку залежно від наявності прогнозу відповідних макроекономічних показників, базується на понад 25 показниках (ключовими з яких можна визначити: роздрібний товарооборот підприємств, кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, реалізація послуг населенню, валове нагромадження основного капіталу).

При спрощеному методі розрахунку за базу оподаткування береться показник кінцевих споживчих витрат домашніх господарств.

При деталізованому методі розрахунку передбачається виділення з елементів кінцевого використання ВВП імпортної складової, а також визначення як додаткової розрахункової бази оподаткування показника валового нагромадження основного капіталу.

Визначення розрахункової бази оподаткування споживчого попиту населення здійснюється на основі даних роздрібного товарообороту торгової мережі, мережі ресторанного господарства та даних про обсяги реалізованих послуг.

Визначення розрахункової бази оподаткування інвестиційного попиту пропонується здійснювати на основі даних про структуру імпорту товарів за товарними групами.

*1.2. З урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості.*

Використовуються фактичні та прогнозні (прогноз економічного й соціального розвитку України[4], який розробляє Міністерство економічного розвитку і торгівлі) дані валової доданої вартості основних видів діяльності:

- сільське господарство, мисливство та лісове господарство;
- добувна промисловість;
- обробна промисловість;
- виробництво та розподіл електроенергії, газу та води;
- будівництво;
- оптова, роздрібна торгівля, торгівля транспортними засобами, послуги з ремонту;
- транспорт;
- інші види економічної діяльності.

Прогнозування надходжень податку з ввезених на територію України товарів головним чином базується на показниках імпорту в доларовому еквіваленті та з використанням обмінного курсу гривні до долара США в національній валюті.

При прогнозуванні обсягів бюджетного відшкодування ПДВ використовуються дані сум заявлених до відшкодування окремо за експортними та внутрішніми операціями (у т. ч. грошовими коштами). Також у розрахунку враховуються:

- показники експорту товарів та послуг;
- обмінний курс гривні до долара США;
- частки проміжного споживання у випуску експортоорієнтованих видів діяльності;
- індекс зростання цін;
- обсяг промислового виробництва.

Прогнозування надходжень ПДВ передбачає розрахунки на основі макроекономічних показників економіки, за допомогою яких визначається база

4 Прогноз економічного і соціального розвитку України. Отримано з: http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=63b63994-6f7c-4a31-ab33-562a0ff402a8&tag=PrognozEkonomichnogoISotsialnogoRozvitkuUkraini.

оподаткування, до якої застосовується нормативна або номінальна ставка податку. Також може використовуватися коефіцієнт корекції номінальної ставки (залежно від методу розрахунку), враховується обсяг пільг.

Проведемо оцінку ефективності прогнозування надходжень ПДВ. Починаючи з 2005 по 2017 рр., через механізм ПДВ було перерозподілено в середньому 9% валового внутрішнього продукту (далі – ВВП), у тому числі на ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) прийшлося 2% такого перерозподілу, тоді як ПДВ з ввезених на територію України товарів займає 7% у ВВП.

Питома вага в доходах зведеного бюджету цього податку за 13 років у середньому становить 29%, при цьому 22% припадає на ПДВ з ввезених на територію України товарів, а 7% – ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).

Частка ПДВ у податкових надходженнях за досліджуваний період у середньому становить близько 40%, з яких 30% акумулюється за рахунок ПДВ з ввезених на територію України товарів і 10% ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).

*Відхилення в прогнозуванні надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (далі – БВ) (рис. 3.1.1)*

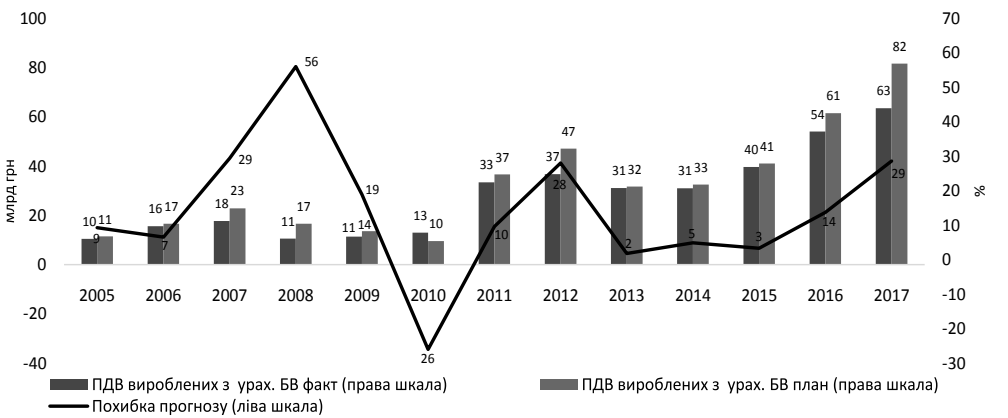



**Рис. 3.1.1.** Похибка прогнозування надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування
**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

На рис. 3.1.1 простежується характерна для світового досвіду тенденція суттєвої переоцінки (додатної похибки) надходжень у кризові періоди та недооцінки в періоди відновлення після економічних криз. Зокрема, у 2008 році спостерігалася рекордно висока похибка, що становила 56%, а у 2010 році, що характеризувався відновленням економічного зростання, навпаки, було допущено значну недооцінку – 26%.

Загалом спостерігаються високі значення похибок, що свідчить про волатильність (коливання) обсягу надходжень від ПДВ та низьку точність його прогнозування. Середнє відхилення за досліджуваний період становило 18%.

*Відхилення в прогнозуванні надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів (робіт, послуг) (рис. 3.1.2)*

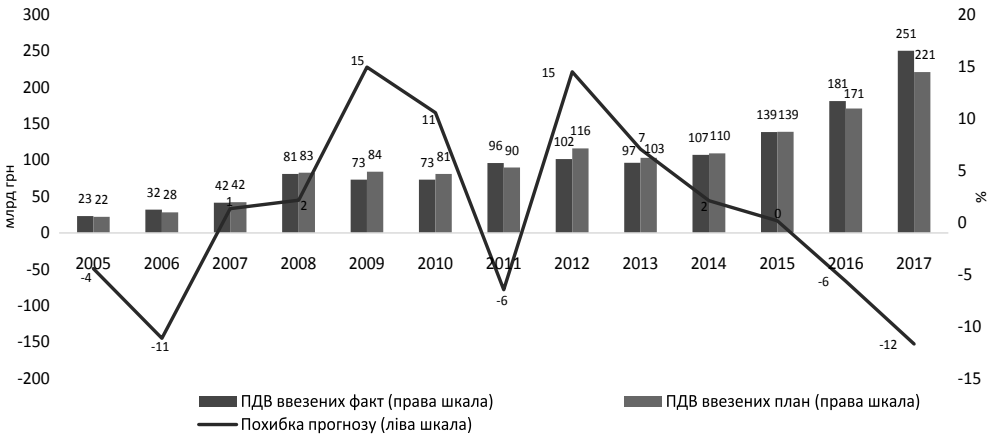



**Рис. 3.1.2.** Похибка прогнозування надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів (робіт, послуг)
**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Загалом підтверджуються висновки про здебільшого переоцінені обсяги надходжень ПДВ у прогнозах.

На рис. 3.1.2 спостерігаються аналогічні тенденції, проте величина похибок значно нижча, середнє відхилення становить 7,1%. Типовою є додатна похибка, що свідчить про тяжіння до переоцінки обсягів надходжень. Менша порівняно з попереднім показником похибка може пояснюватися меншим ступенем волатильності імпорту порівняно з внутрішнім виробництвом.

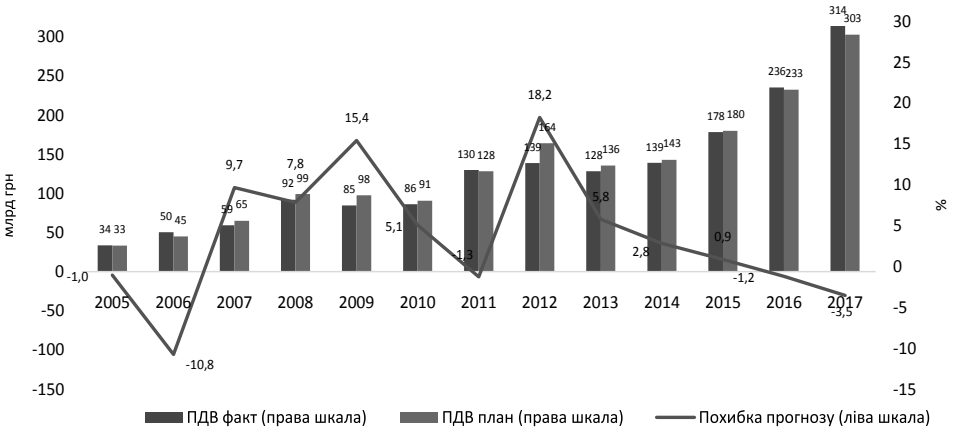



**Рис. 3.1.3.** Похибка прогнозування загальної суми надходжень ПДВ.
**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Загалом підтверджуються висновки про здебільшого переоцінені обсяги надходжень ПДВ у прогнозах.

### *Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт) та із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт)*

У цьому розділі проаналізовано методичне забезпечення прогнозування обсягів надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт) (далі – АП вироб.) та із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт) (далі – АП ввезен.) Мінфіну[5] та оцінено ефективність прогнозних показників порівняно з фактичними надходженнями.

Методика прогнозування надходжень АП вироб. складається з 17 розділів, на 15 додатках наведені схеми розрахунку та необхідні показники, а також здійснюється окремо за зведеним, державним та місцевими бюджетами.

Методика прогнозування надходжень АП ввезен. складається з 10 розділів, на 9 додатках наведено перелік показників та схеми розрахунку. На

5 Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт) та Методика прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт), затверджені Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано за офіційним запитом Офісу згідно з листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року.

відміну від методики прогнозування надходжень АП вироб., передбачено, що розрахунок акцизного податку здійснюється окремо Державною податковою службою та Державною митною службою. Тобто методика містить посилання на державні органи влади, діяльність яких припинено в ході адміністративної реформи.

Розрахунок прогнозних надходжень АП вироб. та АП ввезен. здійснюється за такими групами підакцизних товарів (продукції):

- спирту;
- лікеро-горілчаних виробів;
- виноробної продукції;
- пива;
- тютюнових виробів;
- скрапленого газу;
- бензинів;
- інших нафтопродуктів;
- транспортних засобів;
- інших товарів.

Загальні положення методик прогнозування надходжень як АП вироб., так і АП ввезен. дають можливість прогнозувати, враховуючи зміни в динаміці та структурі споживання підакцизних товарів, зміни поточних і перспективних (прогнозованих) обсягів виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів.

Проте Звіт Рахункової палати України про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету[6] констатує:

- на практиці при проведенні розрахунків надходжень акцизного податку за окремими видами підакцизних товарів (продукції) Мінфін не дотримувався зазначених методик;
- не передбачають отримання інформації від Міністерства аграрної політики та продовольства України та Міністерства енергетики та вугільної промисловості України;

6 Звіт Рахункової палати України про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету, затверджений Рішенням Рахункової палати від 13.09.2017 року №18-6. Отримано з: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753450/Zvit_18-6_2017.pdf?subportal=main.

- не враховують визначені Податковим кодексом України особливості оподаткування спирту, а також особливості формування максимальної роздрібної ціни при розрахунку прогнозних надходжень АП з тютюнових виробів;
- застосовують узагальнену єдину ставку, «середню ефективну ставку» по більшості видах пального, а не по Українській класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності та середніх зважених ставках;
- відсутність достовірних даних про фактичні обсяги виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів – похибки в прогнозуванні бази оподаткування;
- низьку взаємодію Мінфіну та ДФСУ під час прогнозування;
- не передбачають проведення прогнозних розрахунків зміни рівня споживання підакцизних товарів у зв'язку з підвищенням їх вартості в результаті збільшення ставок акцизного податку.

У відповідь на звіт Рахункової палати України Мінфін[7] повідомив, що під час внесення змін до методик прогнозування акцизного податку рекомендації Рахункової палати будуть узяті до уваги, а також відомство готове долучитися до роботи з розроблення економіко-математичних моделей прогнозування обсягів виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів (продукції) у разі їх надходження від профільних міністерств.

Враховуючи той факт, що Методика прогнозування надходжень від АП була затверджена у 2010 році, для цього дослідження доцільно обрати діапазон з 2011 по 2017 рр.

За 2011–2017 рр. в середньому 3% ВВП було перерозподілено через акцизний податок (далі – АП), з яких 2% припадає на АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та 1% на АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції).

Питома вага АП у доходах зведеного бюджету за 7 років у середньому становить 10%, а в податкових надходженнях формує 12% залучених ресурсів. При цьому на АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) припадає 7% та 8% відповідно, тоді як АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) становить 3% та 4% відповідно.

7 Лист Міністерства фінансів України щодо результатів перевірки від 08.11.2017 року №35140-05-10/30671. Отримано з: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16754423/30671.pdf?subportal=main.

*Відхилення надходжень АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (рис. 3.1.4)*

З рис. 3.1.4 помітно, що до 2014 року прогнозні показники суттєво завищувалися, а починаючи з 2015 року, навпаки, недооцінювалися. Графік показує, що в 2011–2014 рр. фактично відбувалася стагнація, проте в 2015 році почалося зростання обсягів надходжень. Середня похибка становить 12%.

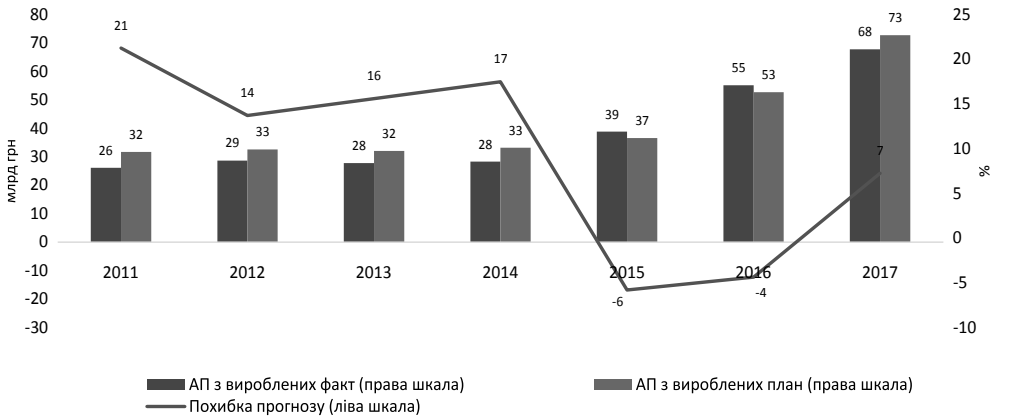



**Рис. 3.1.4.** Похибка прогнозу надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

*Відхилення в прогнозуванні надходжень АП із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт) (рис. 3.1.5)*

На рис. 3.1.5 спостерігається схожа тенденція, однак у післякризовому 2014 році рівень недооцінки був значно вищий – 23%. Своєю чергою середня похибка за цим показником становила 13%, тобто навіть більше, ніж для АП з вироблених товарів. Таку високу волатильність можна пояснити різкими коливаннями курсу іноземної валюти в 2014–2016 рр., а також політичними факторами.

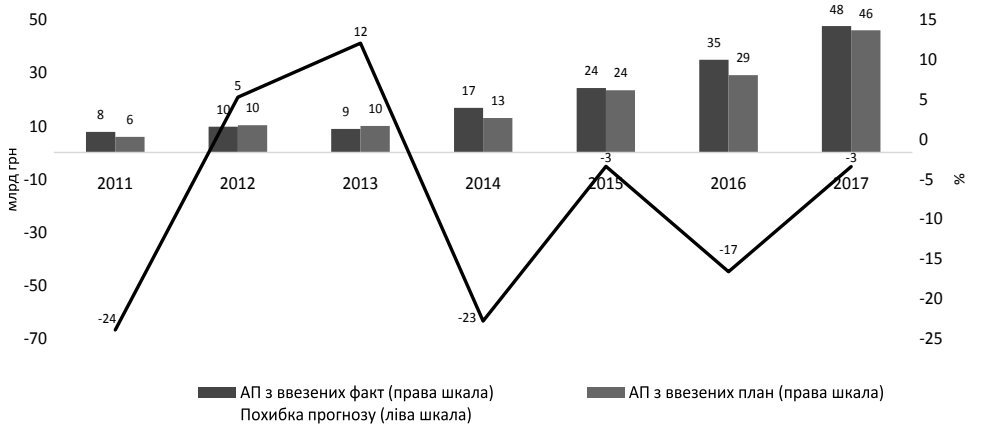



**Рис. 3.1.5.** Похибка прогнозу надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт)
**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

*Відхилення в прогнозуванні загальної суми надходжень АП*

Загальний стан прогнозування АП (рис. 3.1.6) проаналізуємо шляхом додавання надходжень АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) із надходженнями АП із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт). У результаті отримуємо високі похибки із систематичною переоцінкою надходжень у період до 2014 року та недооцінкою з 2015 по 2017 рр.

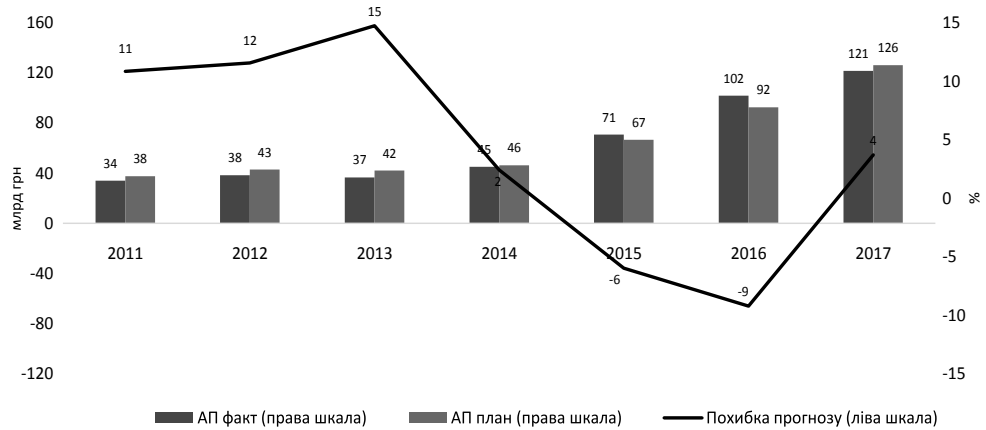



**Рис. 3.1.6.** Похибка прогнозу загальної суми надходжень акцизного податку
**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Отже, недолік розглянутої методології прогнозування надходжень акцизного податку, як засвідчено у Звіті Рахункової палати України про недостатню деталізацію економетричних моделей та відсутність ефективного обміну даними між відомствами, призводить до низької точності прогнозування та систематично високих похибок. Середнє відхилення становить 8,8%.

ОФЕА оцінив фіскальні наслідки прогнозування акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів в Україні при плануванні державного бюджету та виявив[8]:

- Мінфін некоректно трактує надходження від акцизного податку з тютюнових виробів, що класифікуються Держказначейством як «Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)». Ця стаття доходів трактується як сума податкових надходжень від застосування адвалорної ставки акцизу. Насправді ж у складі цієї статті доходів більшість суми сформовано за рахунок застосування мінімального податкового зобов'язання, а саме – того податку, який утворюється внаслідок перевищення суми мінімального податкового зобов'язання над специфічною ставкою акцизу;
- складність прогнозування надходжень від реалізації тютюнових виробів полягає в тому, що виробники перед збільшенням ставок акцизного податку накопичують запаси готової продукції та продають її своїм пов'язаним особам, що негативно впливає на обсяг надходжень акцизного податку до бюджету;
- до ускладнення прогнозування надходжень до державного бюджету від сплати акцизного податку призводить його порядок сплати, зокрема запровадження з 1 січня 2013 року зобов'язання сплачувати акцизний податок авансом при придбанні марок акцизного податку.

### *Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб*

Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб[9] (далі – ПДФО) складається з 4 розділів та 2 додатків, на яких наведені схе-

8 Фіскальні наслідки прогнозування акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів в Україні. Отримано з: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/06/FEAO_Tobacco_A5_11_web.pdf.

9 Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб, затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано за офіційним запитом Офісу згідно з листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року.

ми розрахунків. Базується головним чином на таких показниках:

- витрати на оплату праці (фонд оплати праці);
- середньомісячна заробітна плата;
- мінімальна заробітна плата;
- прожитковий мінімум на одну працездатну особу в розрахунку на місяць;
- ставка оподаткування та додаткові джерела оподаткування.

Для врахування особливостей формування надходжень податку використовуються дані про:

- кількість платників податку та суми сплаченого податку в розрізі джерел оподаткування та видів доходів;
- кількість платників, які отримали податкові соціальні пільги;
- суми застосованих податкових соціальних пільг за видами пільг, які дають право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу;
- суми документально підтверджених витрат, включених до складу податкового кредиту платників податку;
- результати контрольно-перевірочної роботи з донарахування сум податку, штрафних санкцій та пені.

Визначення прогнозних надходжень ПДФО передбачає п'ять етапів прогнозних розрахунків з урахуванням:

- розрахункової бази оподаткування та номінальної ставки податку;
- втрат від отримання податкового кредиту;
- очікуваних надходжень податку від додаткового доходу;
- очікуваних надходжень податку від зайняття підприємницькою діяльністю;
- очікуваних надходжень податку військовослужбовців та інших категорій громадян.

Принцип побудови методики прогнозування надходжень ПДФО полягає у виокремленні видів та джерел доходів. Недолік цієї методики, на нашу думку, у відсутності врахування соціально-економічної ситуації в країні, від якої значною мірою залежить рівень доходів платників податку.

Питома вага надходжень ПДФО в середньому за 2011–2017 рр. у ВВП ста-

новить 5%, у доходах зведеного бюджету – 16%, а в податкових надходженнях – 20%.

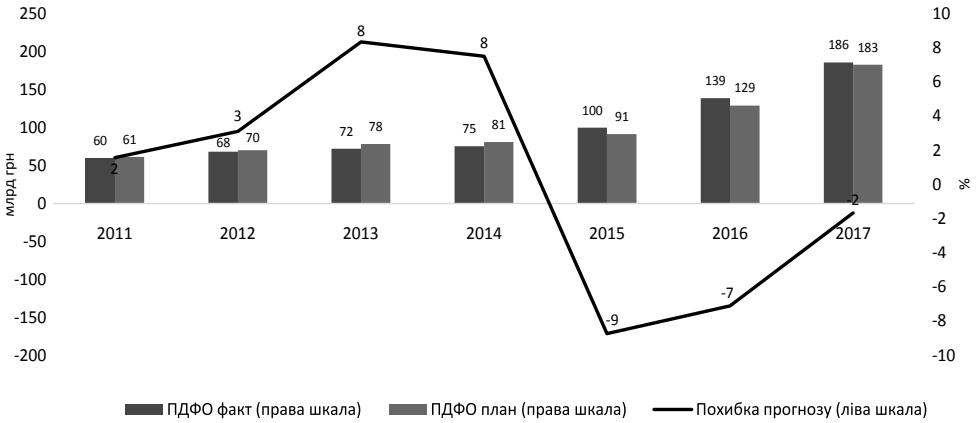



**Рис. 3.1.7.** Похибка прогнозу надходжень ПДФО
**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Похибки цього податку (рис. 3.1.7) схожі на похибки акцизного податку: за 2011–2014 рр. спостерігалася системна переоцінка надходжень, а з 2015 року почалися недооцінки. Такий стан можна пояснити особливостями соціально-економічної ситуації в країні: до 2014 року спостерігалися явища, які можна охарактеризувати як стагнацію, тому сподівання на економічне зростання (яке мало б збільшити податкові надходження) були марними. Водночас зростання, яке почалося з 2015 року, навпаки, недооцінюється через загальний песимізм у макроекономічних прогнозах, викликаний політичними та іншими ризиками.

Середня похибка становить 5,4%, тому стан прогнозування цих надходжень дещо кращий порівняно з непрямими податками. Це пояснюється меншою волатильністю бази оподаткування.

### *Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств*

Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств[10] (далі – ППП) складається з 5 розділів та враховує:

- фактичні дані декларацій платників податку в динаміці;
- обсяги зростання виробництва продукції;
- цін виробників та споживчих цін;
- динаміку заборгованості та переплати з податку.

Розрахунок прогнозних надходжень ППП згідно з методикою здійснюється окремо по підприємствах з прибутками, зі збитками та з «0» результатом.

Загальний алгоритм розрахунку прогнозних надходжень ППП передбачає розрахунок:

- обсягу валових доходів;
- валових витрат;
- амортизаційних відрахувань з урахуванням індексації основних фондів на поточний та прогнозний роки.

Це дає можливість визначити об'єкт оподаткування ППП. Здійснюються розрахунки прибутку, звільненого від оподаткування у звітному та прогнозному періоді, та прибутку підприємств, що підлягає оподаткуванню, додаткового ресурсу надходжень податку, який враховує стан справляння та адміністрування податку, надходжень від контрольно-перевірочної роботи.

Таким чином, недолік розглянутої методики полягає в тому, що інформаційною базою для прогнозування є відомості з податкових декларацій, які, по-перше, закриті для публічного доступу, а по-друге, можуть містити завідомо некоректну інформацію через впровадження схем податкової оптимізації на підприємствах. Окрім того, розподіл підприємств на три групи за ознакою прибутковості не є доцільним та призводить до фрагментації

10 Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств, затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 №1646 року. Отримано за офіційним запитом Офісу згідно з листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року.

методології, тоді як у світовій практиці пріоритетними є універсальні багатофакторні моделі.

Через надходження ППП у середньому з 2011 по 2017 рр. було щорічно перерозподілено 3% ВВП. При цьому в структурі доходів зведеного бюджету податок становить 10%, а в податкових надходженнях займає 12% акумульованих фінансових ресурсів.

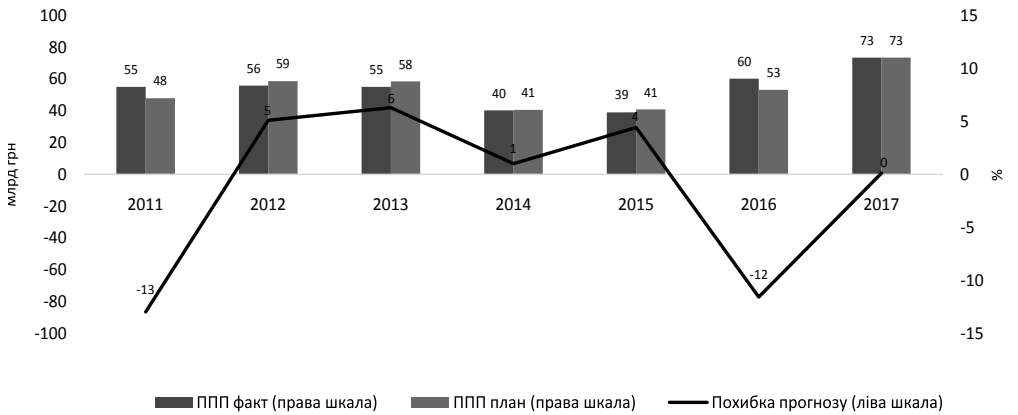



**Рис. 3.1.8.** Похибка прогнозу надходжень податку на прибуток підприємств*

***Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

З рис. 3.1.8 видно, що типовим явищем є переоцінка надходжень, однак у роки стрімкого економічного зростання спостерігається суттєва недооцінка. Середнє відхилення становить 5,9%, що порівняно з непрямими податками є відносно непоганим показником точності. Однак, якщо аналізувати достовірність прогнозу як такого, стає очевидно, що він ненадійний і також систематично не відображає реальні економічні тенденції. Окрім того, тяжіння до переоцінки є джерелом ризику для бюджетної політики держави.

## ВИСНОВКИ

Розглянуті методики є концептуальними та складені на основі показників, що випливають із самої сутності прогнозованих потоків податкових надходжень. Вони є доброю основою для складання прогнозів.

Відповідно до кращих світових практик, зокрема, зазначених у рекомендаціях експертів МВФ[11], прийнятною шириною коридору відхилень прогнозних значень від фактичних є 7–10%, тобто в середньому річний прогноз не має переоцінювати або недооцінювати податкові надходження більш ніж на 3,5–5%. В Україні прогнозні показники не потрапляють у вказані межі, а в періоди криз та невизначеності демонструють багаторазове перевищення допустимих меж похибки.

Зокрема, найбільшу волатильність прогнозів спричинює відсутність надійних методів оцінки таких факторів:

- політична ситуація в країні;
- зовнішні та внутрішні ризики;
- стабільність податкового законодавства, внесення змін, що можуть спричинити різкі зміни обсягів надходжень;
- тіньовий сектор та пов'язані з ним явища, зокрема умисне викривлення статистичних даних з метою податкової оптимізації.

Тому пріоритетним напрямом розвитку прогнозування податкових надходжень є впровадження збалансованої системи коригування, яка б враховувала наведені вище фактори та, найголовніше, давала б змогу здійснювати проактивне прогнозування, здатне передбачати критичні зміни в обсягах надходжень в умовах криз та невизначеності.

У світовій практиці існує три ключові критерії (точність прогнозу, орган прогнозування, прозорість розрахунків прогнозу), за якими здійснюється оцінка ефективності прогнозування податкових надходжень. Якщо застосувати ці критерії до України, отримаємо:

- Точність. Як показав аналіз, точність прогнозування досить низька, особливо якщо говорити про волатильні непрямі податки. Та навіть у

11 IMF Working Paper Forecasts in Times of Crises Prepared by Theo S. Eicher, David J. Kuenzel, Chris Papageorgiou and Charis Christofides. Отримано з: https://www.imf.org/~/media/Files/Publications/WP/2018/wp1848.ashx.

більш стабільних прямих податках через реактивну систему прогнозування «від досягнутого» в точках розвороту тренду розвитку економіки спостерігаються неприйнятно високі похибки.

- Орган прогнозування. Світова практика показує, що ефективним є консенсус-прогноз, який складається незалежними експертними органами, які не входять у структуру влади. В Україні прогнозуванням займається той самий виконавчий орган влади, що відповідає за державну фінансову та бюджетну політику, а отже, прогнози підлягають ризику політичного упередження та можливого викривлення.
- Прозорість прогнозу. Золотим стандартом прогнозування є публікація самого прогнозу, а також інформаційної бази, на основі якої здійснено прогнозування, у відкритому доступі з детальним поясненням методології. В Україні прогнозування відбувається за закритою методологією на основі даних, які не є публічно доступними, тобто громадськість фактично не має змоги самостійно відтворити логіку експертів-прогнозистів та пересвідчитися в точності прогнозів. Відтак, рівень публічної довіри до прогнозу можна вважати мінімальним.

Отже, за всіма критеріями теперішня система прогнозування податкових надходжень є застарілою та потребує глибокого переосмислення. Окрім того, нагальним питанням є підготовка до багаторічного середньострокового прогнозування, впровадження якого необхідне в межах гармонізації бюджетного процесу України з європейськими державами. Тому за результатами дослідження можна виділити такі вектори перспективної трансформації системи:

- створення незалежного експертного органу, що складатиме прогнози;
- створення цілісної та ефективної інформаційної бази для прогнозування із публічним доступом до неї;
- розробка напівавтоматизованих та повністю автоматизованих методів прогнозування із прозорою та зрозумілою методологією, що дають змогу мінімізувати вплив людського фактору.

Також мають бути передбачені відповідні зміни нормативно-правової бази, необхідні для того, щоб зробити можливими зазначені вище заходи.

# 3.2 ОЦІНКА ПРОГНОЗУ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ НА 2019-2021 РОКИ

В Україні прогнозування надходжень податку на додану вартість (далі – ПДВ) регламентується спільним наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 № 545/315/502/637[12] (далі – Методика).

ОФЕА уже аналізував питання оцінки методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків[13] з метою визначення коректності прогнозу досліджуваних податків протягом 2005-2017 років. У ході дослідження було виявлено, що найбільші значення середніх похибок припадають на надходження ПДВ. Саме тому було прийнято рішення про детальний аналіз методології прогнозу ПДВ відповідно до затвердженої Методики.

Надходження ПДВ мають виключне значення як для економіки, так і для наповнення дохідної частини бюджету. За період з 2010 по 2018 рік через механізм ПДВ було перерозподілено в середньому 10% ВВП, а його питома вага в доходах зведеного бюджету становила 30%. Точний прогноз цього податку дозволить забезпечити належний рівень виконання передбачених видатків державного бюджету.

Метою проведеного дослідження є отримання незалежної оцінки прогнозу ПДВ та визначення реалістичності планового показника, закладеного в Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 № 2629-VIII[14] (далі – Закон № 2629-VIII).

Інформаційною базою проведення прогнозування находжень ПДВ є листи, отримані на запит ОФЕА від організацій, відповідальних за надання

12 Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 № 545/315/502/637. Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04.

13 ОФЕА. Аналіз методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків. Отримано з: https://feao.org.ua/products/budgetoutvoruyutchi-podatky/.

14 Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 № 2629-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2629-19.

даних для розрахунку прогнозного значення ПДВ (Держстат[15], ДФС[16], Мінекономрозвитку[17]).

Також для підготовки дослідження було використано матеріали щодо детальних розрахунків показників доходів до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 15.09.2018 № 9000[18], наведених у листі Мінфіну, направленого до Комітету ВРУ з питань бюджету[19].

15 Лист Держстату щодо надання інформації № 15.2-20/1626 ПІ-18 від 23.10.2018.

16 Лист ДФС щодо надання показників № 17277/К/99-99-07-01-02-14 від 06.11.2018 та № 17991/К/99-99-07-01-02-14 від 19.11.2018.

17 Лист Мінекономрозвитку щодо надання інформації № 3012-06/45623-07 від 19.10.2018.

18 Проект Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 15.09.2018 № 9000. Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598.

19 Лист Мінфіну щодо надання інформації № 35120-04-2/24711 від 21.09.2018.

## КЛЮЧОВІ ХАРАКТЕРИСТИКИ СКЛАДАННЯ ПРОГНОЗУ ПДВ

У цьому розділі дослідження розглянемо основні процедурні аспекти Методики, які необхідно враховувати при прогнозуванні надходжень ПДВ. Методикою зазначається, що вона передбачає шість етапів прогнозних розрахунків. Перші три етапи пов'язані з визначенням прогнозу надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), четвертий – це розрахунок прогнозу надходжень ПДВ із ввезених на територію України товарів, п'ятий присвячений визначенню прогнозу бюджетного відшкодування податку, та заключний, шостий етап пов'язаний із розрахунком сальдо надходжень ПДВ.

Перший етап передбачає здійснення розрахунків двома методами: спрощеним та деталізованим. Кожний етап має схеми розрахунку надходжень ПДВ, наведених в Додатках до Методики, що подано в Таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1

**Відповідність додатків до етапів розрахунку прогнозних обсягів ПДВ**

| Етапи | Номер та назва додатка |
|---|---|
| І. Визначення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури внутрішнього попиту: | |
| – за кінцевими споживчими витратами домашніх господарств (спрощений метод) | Додаток 2. «Прогнозування податку з урахуванням змін у кон'юнктурі попиту (спрощений метод)» |
| – за роздрібним товарообігом, обсягом реалізованих послуг населенню та валовим нагромадженням основного капіталу (деталізований метод) | Додаток 3. «Прогнозування податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі споживчого попиту (деталізований метод)»<br>Додаток 4. «Прогнозування податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі інвестиційного попиту (деталізований метод)» |
| ІІ. Визначення прогнозу надходжень податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності | Додаток 5. «Прогнозування надходжень податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості» |

Продовження Таблиці 3.2.1

| | |
|---|---|
| III. Визначення усередненого значення прогнозу надходжень податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) виходячи з результатів розрахунків, передбачених першим та другим етапами | Визначається за формулою |
| IV. Визначення прогнозу надходжень податку з увезених на територію України товарів на основі динаміки імпорту товарів | Додаток 6. «Прогнозування надходжень податку з увезених на територію України товарів» |
| V. Визначення прогнозу бюджетного відшкодування податку грошовими коштами на основі динаміки експорту товарів та послуг і динаміки промислового виробництва | Додаток 7. «Прогнозування обсягів бюджетного відшкодування податку грошовими коштами» |
| VI. Визначення сальдо надходжень податку до бюджету | Додаток 8. «Прогнозування надходжень податку до бюджету (спрощений метод)» та «Прогнозування надходжень податку до бюджету (деталізований метод)» |

Під час проведення розрахунків за схемами, наведеними в Додатках, було виявлено деякі неузгодженості та неточності (технічні помилки), зокрема:

1) у Додатку 2 та Додатку 3 показник «Номінальна ставка податку» визначається згідно з формулою та дорівнює 16,7%. В той же час у Додатку 5 та Додатку 7 цей показник прирівняно до нормативної, тобто законодавчо встановленої ставки 20%;
2) у Додатку 8 показник «ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за кон'юнктурою попиту (спрощений метод)» у колонці D2 містить у формулі друкарську помилку. Зокрема Методика визначає для розрахунку показники C7 та B7, а мають застосовуватись показники C2 та B2.
3) показник «Податок із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)» – доцільно уточнити, що він використовується без урахування бюджетного відшкодування.

У п. 2 Методики визначено, що Держстат, Мінекономрозвитку та ДФС мають забезпечувати надання Мінфіну показників, зазначених у Додатку 1 до Методики.

Так, Мінекономрозвитку при поданні показників базується на прогнозі економічного й соціального розвитку України на 2019-2021 роки, яким визначено основні прогнозні макроекономічні показники економічного й соціального розвитку України[20]. При цьому Держстат та ДФС надають виключно фактичні показники за звітний період. Винятком є показник «Суми податку, заявлені до відшкодування (у т. ч. грошовими коштами)», що надається ДФС на прогнозний період (2019-2021 роки).

Отримавши від державних інституцій вихідні показники, що використовуються при прогнозуванні надходжень ПДВ до бюджету, спробуємо спрогнозувати цей податок та оцінити прогноз Мінфіну.

20 Постанова КМУ «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2019-2021 роки» від 11.07.2018 № 546. Отримано з: https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-prognozu-ekonomichnogo-i-socialnogo-rozvitku-ukrayini-na-20192021-roki.

## ПРОГНОЗ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ ДО БЮДЖЕТУ – РОЗРАХУНОК ОФЕА

Як уже зазначалось вище, Методика визначає порядок розрахунку прогнозних надходжень ПДВ і включає в себе вісім додатків. Додаток 1 не є розрахунковим, а містить перелік показників, необхідних для розрахунку прогнозу надходжень податку. Решта додатків використовуються при розрахунку прогнозних надходжень ПДВ. При цьому заключним у розрахунках є Додаток 8, який поєднує у собі розраховані показники Додатків 2-7.

Зауважимо, що додатки до цієї Методики містять окремі показники, використання яких матиме певні особливості, зокрема:

- «Обсяг пільг» – застосовано лише фактичні дані за 2016-2017 роки. Цей показник не містить прогнозованих сум через можливі зміни у податковому законодавстві (пояснення ДФС).
- «Коефіцієнт змін у структурі та зміни пільг» – у прогнозі буде зафіксовано на рівні 1. Тобто фіскальний вплив від розширення/скасування податкових пільг не буде враховано. Це пояснюється, в першу чергу, відсутністю (1) прогнозованих обсягів пільг та (2) можливості спрогнозувати зміни у пільговому оподаткуванні доданої вартості.
- «Обсяг векселів» становитиме 0. Податкові векселі у сплату ПДВ не приймаються (заборона Державної митної служби України з 2008 року).
- «Ваговий коефіцієнт для коефіцієнта корекції номінальної ставки» не застосовується. Вважаємо досить суб'єктивним коефіцієнтом, адже основна його мета – надати відносної важливості окремо обраному факторові з метою забезпечення точності прогнозу.

З огляду на це на основі отриманих від Мінекономрозвитку, ДФС та Держстату показників спробуємо спрогнозувати надходження ПДВ до державного бюджету України відповідно до підходу, описаного у Методиці.

### *Прогнозування ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)*

Визначення прогнозних надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) відбувається за кількома підходами у межах спрощеного та деталізованого методів, а саме з урахуванням змін у кон'юнктурі:

- попиту (у т. ч. споживчого) – Додатки 2 та 3;
- інвестиційного попиту – Додаток 4;
- валової доданої вартості – Додаток 5.

Зупинимось на вивченні кожного із зазначених підходів.

### *З урахуванням змін у кон'юнктурі попиту (у т. ч. споживчого)*

Прогнозні надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі попиту (у т. ч. споживчого) розраховуються відповідно до Додатка 2 (спрощений метод) та Додатка 3 (деталізований метод). Кожен додаток містить 12 та 10 показників відповідно.

Уточнень потребує Додаток 3, а саме:

- показник «Роздрібний товарообіг підприємств, які здійснюють діяльність із роздрібної торгівлі та ресторанного господарства» при прогнозуванні не застосовується, оскільки з 2015 року Держстат не обліковує цей показник;
- показник «Обсяг реалізованих нефінансових послуг населенню» при прогнозуванні не застосовується, оскільки починаючи з 2015 року Держстат не надає інформації через скасування форми № 1-послуги (річна) «Звіт про обсяги реалізованих послуг» (наказ Держстату від 19.11.2014 № 350);
- показник «Податок із вироблених в Україні товарів (робіт послуг) у частині споживчого попиту» за звітний період буде розраховано за формулою, що застосовується для прогнозного періоду. Це пояснюється тим, що потрібний для розрахунку цього показника Додаток 4 через відсутність даних не може бути розрахований.

Згадані додатки застосовуються у розрахунковому Додатку 8, що визначає загальну суму надходжень ПДВ до бюджету. Маючи усі потрібні показники для розрахунку прогнозу, видається можливим це зробити та представити у Додатках 3.2.1-3.2.2 (див. Додатки до дослідження).

На Рис. 3.2.1 наведено фактичні та прогнозні показники внутрішнього ПДВ у 2016-2021 роках, розраховані відповідно до Додатків 2 та 3 Методики.




**Примітка:**

* Розрахунки ОФЕА відповідно до Методики.

** ПДВ з урахуванням бюджетного відшкодування.

*** ПДВ виключно в частині споживчого попиту.

**Рис. 3.2.1.** Надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі споживчого попиту у 2016-2021 роках

### *З урахуванням змін у кон'юнктурі інвестиційного попиту*

Прогнозні надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі інвестиційного попиту розраховуються відповідно до Додатка 4 (деталізований метод), який складається з 23 показників. Результатом здійснених розрахунків, наведених у цьому додатку, є показник № 22 «Податок із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у частині нагромадження основного капіталу».

Отриманий показник № 22 використовується при розрахунках в інших додатках, зокрема в Додатку 3 при розрахунку показника № 9 «Податок із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у частині споживчого попиту» та в Додатку 8 при розрахунку показника № 2 «Податок із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за кон'юнктурою попиту (деталізований метод)».

Зауважимо, що через відсутність вихідних показників не видається можливим розрахувати ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у частині нагромадження основного капіталу.

Проте було виокремлено основні неточності та проблемні моменти Додатка 4, зокрема:

- у розрахунку показника «Імпорт товарів та послуг у складі валового нагромадження основного капіталу в основних цінах» для передпрогнозного 2017 року закладено формулу із різними одиницями виміру - млн грн та млн дол., що є не зовсім коректним;
- показник «Податки на продукти за винятком субсидій у складі машин та устаткування валового нагромадження основного капіталу» – використовується показник із Додатка 1 рядок № 9. Проте Додаток 1 у стовпчиках з періодом не містить позначки «так», що означає необхідність зазначеної інформації для розрахунків, притому що Додаток 4 на них посилається. Це також призводить до неузгодженості інформаційної бази для складання Додатка 4;
- не зовсім зрозумілою є наявність формули для розрахунку у передпрогнозному 2017 році показників «Машини та устаткування у складі валового нагромадження основного капіталу в цінах споживачів» та «Імпорт товарів та послуг у складі валового нагромадження основного капіталу в основних цінах», оскільки дані поточного року та прогнозного мають бути перенесені із Додатка 1;
- відсутність прогнозної інформації за окремими показниками (наприклад, показники № 11-14 Додатка 4), а наявна виключно інформація за фактом за 2016-2017 роки.

Загалом зауважимо, що Додаток 4 разом із Додатком 3 застосовуються у другій частині Додатка 8. Але за відсутності розрахункового показника відповідно до Додатка 4 ми не зможемо спрогнозувати надходження податку за деталізованим методом. Тому розрахунок відповідно до Додатка 3 матиме інформативний характер.

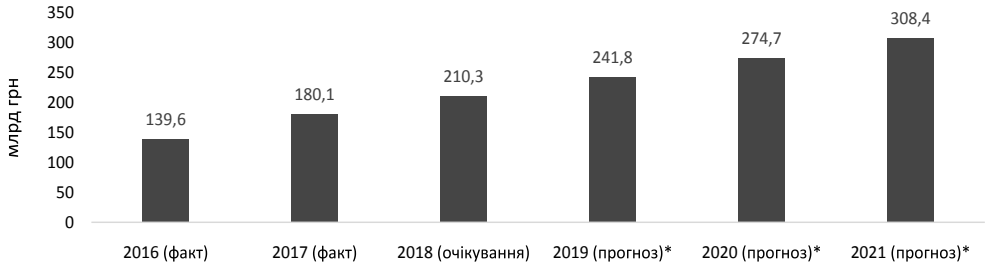
### *З урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості*

Прогнозні надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості розраховуються відповідно до Додатка 5, який складається з п'яти показників у розрізі восьми видів економічної діяльності. Результатом здійснених розрахунків, наведених у цьому додатку, є показник «Загальна сума мобілізованих коштів ПДВ за усіма видами економічної діяльності».

Основною неточністю цього додатка було те, що Методика чітко не визначає, як наведено надходження ПДВ у розрізі видів економічної діяльності – з чи без урахування бюджетного відшкодування. Проте детальний аналіз обох показників засвідчив, що для прогнозування у межах Додатка 5 застосовується ПДВ без урахування бюджетного відшкодування.

Маючи необхідні показники для розрахунку прогнозу, видається можливим це зробити та представити у Додатку 3.2.3 (див. Додатки до дослідження).

На Рис. 3.2.2 наведемо фактичні та прогнозні показники внутрішнього ПДВ у 2016-2021 роках, розраховані відповідно до Додатка 5 Методики.




**Примітка:**
* Розрахунки ОФЕА відповідно до Методики.

**Рис. 3.2.2.** Надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості у 2016-2021 роках.

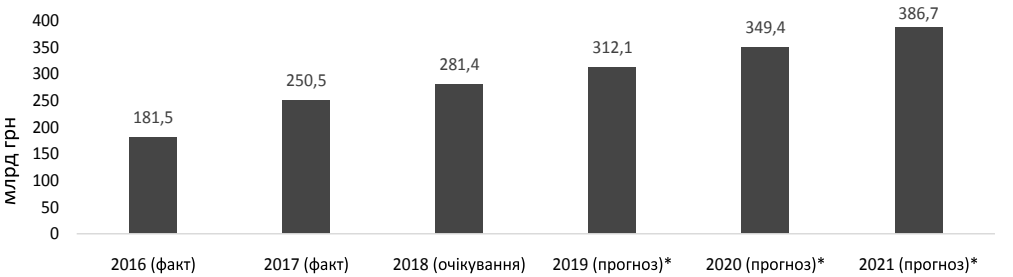
### *Прогнозування ПДВ з увезених на територію України товарів*

ПДВ з увезених на територію України товарів прогнозується відповідно до Додатка 6 Методики, що складається з 11 показників.

Результатом здійснених розрахунків, наведених у цьому додатку, є показник № 10 «Податок з увезених на територію України товарів». Отриманий показник № 10 використовується при розрахунках в інших додатках, зокрема в Додатку 2 «Прогнозування податку з урахуванням змін у кон'юнктурі попиту (спрощений метод)» та Додатку 8 «Прогнозування податку до

бюджету». Для розрахунку прогнозних надходжень ПДВ з увезених товарів є усі потрібні дані.

Тому у Додатку 3.2.4 (див. Додатки до дослідження) представимо розрахунок прогнозних надходжень ПДВ з увезених на територію України товарів, а на Рис. 3.2.3 – фактичні та прогнозні показники ПДВ з увезених товарів у 2016-2021 роках, розраховані відповідно до Додатка 6 Методики.




**Примітка:**
* Розрахунки ОФЕА відповідно до Методики.

**Рис. 3.2.3.** Надходження ПДВ з увезених на територію України товарів у 2016-2021 роках

### *Прогнозування обсягів бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами*

Відповідно до Методики прогнозування надходжень ПДВ прогнозні обсяги бюджетного відшкодування податку грошовими коштами розраховуються відповідно до Додатка 7 Методики, що включає 20 показників. Відповідальними за надання показників для розрахунку бюджетного відшкодування визначено Мінекономрозвитку та ДФС.

У відповідь на запит ОФЕА у межах прогнозування бюджетного відшкодування ПДВ Мінекономрозвитку надало усі необхідні дані для прогнозування[21].

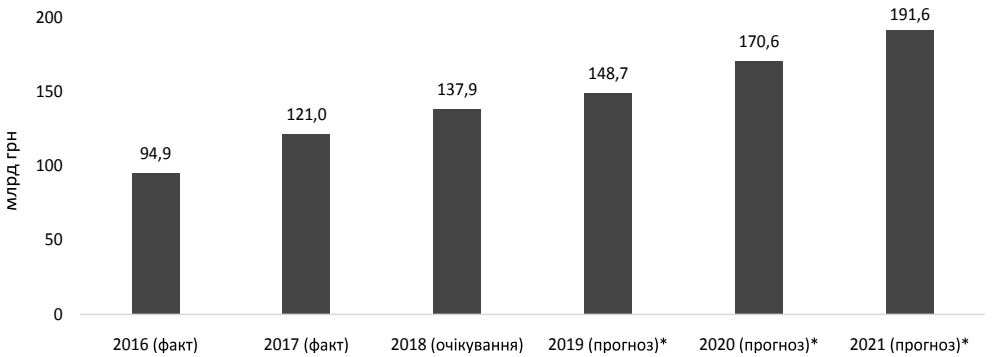
ДФС зауважила, що два показники, а саме «Суми, заявлені до відшкодування за: (1) «експортними операціями» та (2) «внутрішніми операціями» – це недекларовані показники, а дані надаються узагальнені за показни-

21 Лист Мінекономрозвитку Мінфіну щодо надання уточнених звітних та прогнозних показників у 2017-2021 рр. № 3012-06/34939-03 від 10.08.2018.

ком «Суми, заявлені до відшкодування». Потрібно відзначити, що ДФС надала прогнозовані показники заявленого до відшкодування податку[22].

На практиці Мінфін використовує тільки спрощену модель прогнозування бюджетного відшкодування через відсутність окремих даних. З огляду на це такий підхід буде використано і нами через відсутність можливості застосування моделі у повному обсязі.

Розрахунки представлено у Додатку 3.2.5 (див. Додатки до дослідження) та на Рис. 3.2.4.



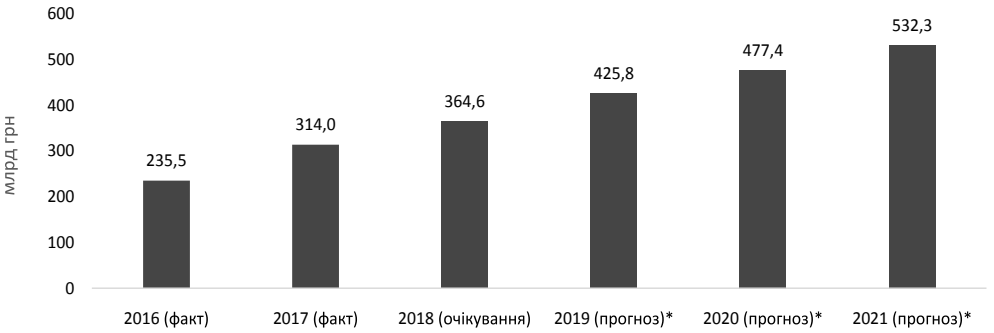

**Примітка:**
* Розрахунки ОФЕА відповідно до Методики.

**Рис. 3.2.4.** Суми ПДВ, заявлені до відшкодування грошовими коштами у 2016-2021 роках

22 Лист ДФС Мінфіну про надання інформації № 2363/4/99-99-07-01-02-13 від 10.08.2018.

## ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ ДО БЮДЖЕТУ НА 2019-2021 РОКИ

Ключовим у затвердженій Методиці є Додаток 8, що акумулює у собі значення усіх попередніх додатків та визначає надходження ПДВ до бюджету за спрощеним та деталізованим методами. За браком вихідних даних, що унеможливило розрахунок Додатка 4, прогноз ПДВ за деталізованим методом розрахувати неможливо. А за спрощеним методом із використанням Додатків 2, 5, 6, 7 прогноз ПДВ на 2019-2021 роки представлено у Додатку 3.2.6 (див. Додатки до дослідження) та на Рис. 3.2.5.




**Примітка:**
* Розрахунки ОФЕА відповідно до Методики.

**Рис. 3.2.5.** Надходження ПДВ до державного бюджету у 2016-2021 роках

Здійснивши передбачені Методикою розрахунки, на Рис. 3.2.6 ми систематизували усі основні складові ПДВ у межах прогнозу на 2019-2021 роки.

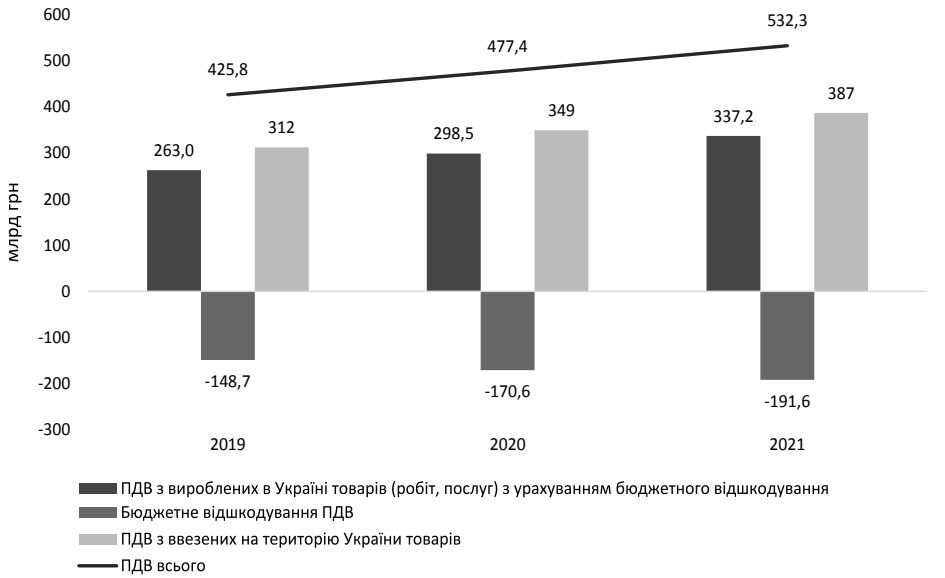


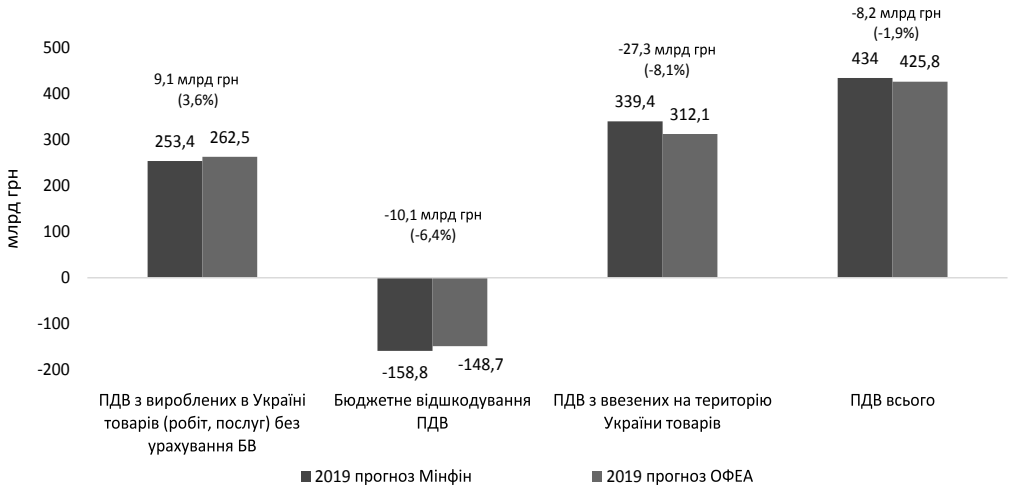

**Рис. 3.2.6.** Розрахунок ОФЕА прогнозу основних складових ПДВ на 2019-2021 рр.

## ПОРІВНЯННЯ ПРОГНОЗУ ОФЕА З РОЗРАХУНКАМИ МІНФІНУ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА 2019 РІК

У межах проведеного дослідження необхідно порівняти прогноз ОФЕА із прогнозом Мінфіну, розробленим до Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік». У частині прогнозування ПДВ на 2019 рік виявлено таке.

1. Підходи Мінфіну до розрахунків прогнозного ПДВ частково не відповідають Методиці № 545/315/502/637 від 31.08.2004 щодо кількості розрахункових додатків та показників. Так, у листі подано розрахунки за трьома із семи застосовних додатків:
    - Додаток 2 – прогнозування ПДВ з урахуванням змін кон'юнктури попиту;
    - Додаток 6 – прогнозування ПДВ з увезених товарів;
    - Додаток 7 – прогнозування бюджетного відшкодування.
    Тобто застосовано спрощені методи без деталізованих (у межах кон'юнктури споживчого попиту, інвестиційного попиту та валової доданої вартості).
2. Відсутні копії листів, надіслані до Мінфіну відповідальними організаціями, про надання вихідних показників для прогнозування ПДВ у відповідь на лист Мінфіну від 31.07.2018 № 35130-11-10/20319. Зокрема, це: Державна служба статистики України, Державна фіскальна служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України.

На Рис. 3.2.7 представлено порівняння незалежної прогнозної оцінки надходжень ПДВ, розрахованої ОФЕА, із показниками Мінфіну на 2019 рік.




**Примітка:** БВ – бюджетне відшкодування.

**Рис. 3.2.7.** Порівняння прогнозів надходжень ПДВ, розрахованих ОФЕА та Мінфіном.

З Рис. 3.2.7 видно, що розрахунок ОФЕА прогнозних надходжень ПДВ до бюджету відрізняється від значення Мінфіну на 8,2 млрд грн. Основна причина – завищений прогноз ПДВ з увезених товарів та занижений прогноз внутрішнього ПДВ (у т. ч. через завищення бюджетного відшкодування). Розглянемо ці причини детальніше.

### *Бюджетне відшкодування ПДВ*

Прогноз бюджетного відшкодування ПДВ потребує детальнішого аналізу, оскільки це єдиний показник, який ДФС надає Мінфіну на прогнозний період. Тому у Таблиці 3.2.8 наведемо порівняння прогнозних обсягів бюджетного відшкодування ПДВ, розрахованих згаданими відомствами та ОФЕА.

Таблиця 3.2.8

**Порівняння прогнозних обсягів бюджетного відшкодування ПДВ (млрд грн)**

| Джерело | Показник | Звітний період | | | Очікування | Прогнозний період | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| Прогноз ДФС | Сума ПДВ, заявлена платниками до відшкодування | 71,7 | 94,9 | 121,2 | 130,1 | 148,7 | 167,6 | 183,1 |
| | Сума ПДВ, заявлена до відшкодування грошовими коштами | 71,7 | 94,9 | 121,0 | 130,0 | 148,5 | 167,4 | 182,9 |
| | Бюджетне відшкодування грошовими коштами | 68,4 | 94,4 | 120,1 | x | x | x | x |
| Прогноз Мінфіну | Бюджетне відшкодування грошовими коштами | 68,4 | 94,4 | 120,1 | 137,2 | 158,8 | x | x |
| Прогноз ОФЕА | Сума ПДВ, заявлена до відшкодування грошовими коштами* | 71,7 | 94,9 | 121,0 | 137,9 | 148,7 | 170,6 | 191,6 |

* Детальні розрахунки представлено у Таблиці 6, наведеній у Додатках до дослідження.

З Таблиці 3.2.8 видно, що Мінфін у прогнозі надає значення фактично відшкодованого ПДВ, а Методика та прогноз ДФС – заявлені до відшкодування суми ПДВ. Порівняння цих значень показало, що відхилення між згаданими показниками незначні. Різниця між заявленими до відшкодування сумами ПДВ та повернутими у 2017 році становила 0,9 млрд грн, або 0,9%, а у 2016 році – 0,5 млрд грн, або 0,5%. Додаткового зауважимо, що узгоджені та повернуті суми ПДВ після запровадження системи електронного адміністрування податку майже не різняться (у 2017 році різниця склала 25

млн грн, або 0,05%)[23]. Однак вважаємо, що застосування відмінних показників все ж таки призводить до неточностей прогнозування.

Цікавим є те, що на 2018 рік очікуваний розмір бюджетного відшкодування відповідно до розрахунків Мінфіну становить 137,2 млрд грн, при цьому ДФС надає на 7,2 млрд грн меншу суму, заявлену до відшкодування,. Тобто виходить, що заявлена сума менше тієї, що фактично запланована до відшкодування.

Прогноз ОФЕА щодо обсягів бюджетного відшкодування ПДВ на 2018 рік є близьким до прогнозу Мінфіну (різниця 0,7 млрд грн, або 0,5%).

Що стосується показників бюджету на 2019 рік, то прогноз ОФЕА:

- майже ідентичний прогнозу ДФС, надісланому до Мінфіну[24];
- значно різниться з прогнозом Мінфіну – менший на 10,1 млрд грн, або на 6,4%.

Основні причини ми вбачаємо у:

- використанні Мінфіном для прогнозування виключно експорту товарів, тоді як Методика визначає сукупний експорт товарів та послуг. Тобто підхід Мінфіну оснований на зменшеній на суму експорту послуг базі розрахунку бюджетного відшкодування за експортними операціями (наприклад, у прогнозі на 2019 рік експорт послуг зафіксовано на рівні 15,9 млрд грн);
- відмінності частки проміжного споживання у випуску експортоорієнтованих видів діяльності: у прогнозі Мінфіну – 0,7, що на 0,1 більше, ніж у прогнозі ОФЕА. При цьому розрахунки Мінфіну не містять даних за показниками, що використовуються для розрахунку цієї частки, а саме проміжного споживання та валового випуску експортоорієнтованих видів діяльності;
- сумнівній коректності визначення бази розрахунку бюджетного відшкодування ПДВ за експортними операціями. За формулою база розраховується як добуток експорту, обмінного курсу та частки проміжного споживання у випуску експортоорієнтованих видів діяльності. Якщо перемножити згадані показники, надані Мінфіном, то база розрахунку

23 ОФЕА. Аналіз стану бюджетного відшкодування ПДВ у 2017 році та січні-травні 2018 року. Отримано з: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/2018_07_27_feao_budget_a5_v2.15.pdf.

24 Лист ДФС Мінфіну про надання інформації № 2363/4/99-99-07-01-02-13 від 10.08.2018.

на 2019 рік становить 929,1 млрд грн (47,1*28,2*0,7). При цьому при наведених показниках Мінфін вказує базу розрахунку бюджетного відшкодування ПДВ у розмірі 991,5 млрд грн, що на 62,4 млрд грн більше, ніж реально розрахована;

- штучному завищенні значення цього прогнозного показника з метою утримання дефіциту бюджету на низькому рівні. Адже дефіцит бюджету є показником, який відслідковує МВФ.

### *ПДВ з увезених на територію України товарів*

За оцінкою ОФЕА, прогнозний обсяг надходжень ПДВ з увезених на територію України товарів на 2019 рік становитиме 312,1 млрд грн, коли за прогнозом Мінфіну він дорівнює 339,4 млрд грн, що свідчить про переоцінку прогнозного значення на рівні 8,1%, або 27,3 млрд грн.

Крім того, Рахункова палата у своєму Висновку щодо проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»[25] також відзначила наявність значних ризиків недосягнення передбаченого прогнозного обсягу на 2019 рік надходжень ПДВ з увезених на територію України товарів.

Слід зауважити, що в процесі розгляду Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» у другому читанні збільшено обсяг ПДВ з увезених на територію України товарів на 0,8 млрд грн, що пояснюється у Висновках[26] Комітету ВРУ з питань бюджету наступним:

- прийняттям ВРУ 23.11.2018 у другому читанні урядового законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» (реєстр. № 9260), зокрема в частині зменшення порогу не оподатковуваного ПДВ мінімуму вартості товарів, які ввозять (пересилають) малими партіями у міжнародних поштових та експрес-відправленнях – за загальним фондом на 0,3 млрд грн;

25 Висновок Рахункової палати щодо проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік», затверджений рішенням Рахункової палати від 25.09.2018 № 24-9. Отримано з: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757581/Vysn_proekt_DBU_2019.pdf?subportal=main.

26 Висновок Комітету Верховної Ради України з питань бюджету до другого читання від 21.11.2018 до проекту Закону «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 15.09.2018 № 9000. Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598.

- прийняттям ВРУ 08.11.2018 у другому читанні та в цілому законопроектів «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» (реєстр. № 8487) та «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України» (реєстр. № 8488) – за спеціальним фондом на 0,5 млрд грн.

Однак вважаємо, що зміни податкового законодавства у частині оподаткування доданої вартості, що наберуть чинності з 2019 року, з великою вірогідністю не забезпечать досягнення запланованих Мінфіном показників ПДВ з увезених на територію України товарів.

Насамкінець зауважимо, що з метою забезпечення точнішого прогнозування ця Методика потребує перегляду, оскільки є застарілою не тільки за підходом до розрахунку, але й через відсутність ряду вихідних даних, що викликано змінами у їх обліку та моніторингу.

## 3.3 ОЦІНКА ПРОГНОЗУ НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ІЗ ВВЕЗЕНИХ В УКРАЇНУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ НА 2019-2021 РОКИ

З огляду на практичну реалізацію середньострокового бюджетного планування[27] з 2019 року (у вигляді щонайменше трирічних Основних напрямів бюджетної політики) питання якісного прогнозування, у першу чергу основних бюджетоутворюючих податків, набуває ще більшої актуальності.

Інформаційно-аналітичним забезпеченням прогнозування акцизного податку із ввезених підакцизних товарів (далі – АП із ввезених товарів, імпортний АП) є Методика прогнозування надходжень АП із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), затверджена Наказом Мінфіну від 24.12.2010 року №1646[28] (далі – Методика).

ОФЕА вже аналізував Методику прогнозування основних бюджетоутворюючих податків[29], щоб розглянути методичне забезпечення та встановити похибки в прогнозуванні надходжень досліджуваних податків протягом 2005–2017 рр. У ході дослідження було виявлено, що середня похибка прогнозування надходжень АП із ввезених товарів становила 13% (піковим був посткризовий 2014 рік – 23%). Це, наприклад, перевищує середню похибку прогнозування АП з вироблених товарів на 1%.

Зауважимо, з макроекономічного погляду АП із ввезених товарів у середньому становить:

- 1% ВВП;
- 3% доходів зведеного бюджету України;
- 4% податкових надходжень.

При цьому АП із ввезених товарів зараховується до бюджетів у такій пропорції[30]:

27 Закон України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування» від 06.12.2018 року №2646-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2646-viii.

28 Методика прогнозування надходжень АП із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано листом Мінфіну від 29.08.2018 року №35120-18/28-439/559.

29 ОФЕА. Аналіз методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків. Отримано з: https://feao.org.ua/products/budgetoutvoruyutchi-podatky/.

30 ОФЕА. Акцизний податок: стан виконання за січень-травень 2018 року (інфодовідка). Отримано з: https://feao.org.ua/products/axis2018-05m/.

- державний бюджет:
    - загальний фонд: АП із ввезених товарів (окрім того, що зараховується до спеціального фонду та місцевих бюджетів);
    - спеціальний фонд: 86,56% АП з імпортного пального та 100% АП з імпортних транспортних засобів;
- місцеві бюджети:
    - загальний фонд: 13,44% АП із імпортного пального.

Мета цього дослідження – отримання незалежної оцінки прогнозу АП із ввезених товарів та визначення реалістичності планового показника, закладеного в Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»[31].

Інформаційною базою для оцінки прогнозу находжень АП із ввезених товарів стали листи про надання необхідних фактичних показників, отримані на запит ОФЕА від Держстату[32], ДФС [33], Мінагрополітики[34] та Укртютюну[35].

### *Прогноз надходжень АП із ввезених підакцизних товарів до бюджету на 2019–2021 рр. – розрахунок ОФЕА*

З 2010 року – моменту затвердження Методики прогнозування АП із ввезених товарів – Мінфін не вносив жодних змін та доповнень, щоб узгодити положення Методики з чинним законодавством або вдосконалити окремі положення.

Чинна на сьогодні Методика прогнозування АП із ввезених товарів містить 9 Додатків, 7 з яких – розрахункові. Так, перші два додатки є інформативними, зокрема:

- Додаток 1 – містить перелік показників, необхідних для розрахунку прогнозу;

31 Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 року №2629-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2629-19.

32 Лист Державного комітету статистики про надання інформації від 22.01.2019 року №15.2-20/81ПІ-19.

33 Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд запиту» від 13.11.2018 року №17700/С/99-99-12-03-03-14.

34 Лист Міністерства аграрної політики та продовольства України Мінфіну про надання інформації від 16.07.2018 року №37-32-10/17873.

35 Лист Укртютюну Мінфіну про надання інформації від 13.07.2018 року №17/65.

- Додаток 2 – узагальнює всі розрахунки, проведені у Додатках 3-9, а саме розрахунки АП з імпортованих:
- Додаток 3 – спирту;
- Додаток 4 – лікеро-горілчаних виробів;
- Додаток 5 – виноробної продукції;
- Додаток 6 – пива;
- Додаток 7 – тютюнових виробів;
- Додаток 8 – скрапленого газу;
- Додаток 9 – нафтопродуктів та транспортних засобів.

Згідно з інформацією, наведеною в Додатку 1 Методики, відповідальні організації надають тільки фактичні показники імпорту підакцизних товарів (продукції) без прогнозних на поточний та прогнозований рік. Це є ключовим фактором, який ускладнює прогнозування та робить його не таким точним.

Тому при прогнозуванні надходжень АП з ввезених товарів (продукції), а саме для визначення прогнозних показників імпорту підакцизної продукції застосовано формулу визначення сукупного середнього темпу приросту (Compound Annual Growth Rate, CAGR):

$$CAGR = \left(\frac{V_{2018}}{V_{2016}}\right)^{\frac{1}{2}} - 1$$

Відповідно до п. 4 Розділу 2 Методики до відповідальних за надання вихідних даних для прогнозування імпортного АП належать Мінекономрозвитку, НБУ, Державна казначейська служба України, Державна податкова та Державна митна служби України (ДФС). Із отриманих відповідей на запити Офісу варто відзначити:

- Мінекономрозвитку зауважило, що запитувану інформацію має надавати Держкомстат[36], хоча саме це міністерство в п. 2 Методики визначено відповідальним за надання інформації;
- ДФС у відповіді на запит зауважила, що досліджувана Методика до фіскальних органів не надходила[37].

36 Лист Міністерства економічного розвитку і торгівлі України щодо запиту Стадник М. В. від 14.11.2018 року №3801-05/49946-09.

37 Лист Державної фіскальної служби України про розгляд запиту від 13.11.2018 року №17700/С/99-99-12-03-03-14.

Зауважимо, хоча Методика не передбачає отримання інформації від Мінагрополітики та Мінпаливенерго, однак на практиці Мінфін протягом досліджуваного періоду використовувало інформацію цих міністерств при прогнозуванні надходжень АП із ввезених товарів.

У державному бюджеті України на 2019 рік структурний розподіл АП із ввезених товарів (44,3 млрд грн) має такий вигляд[38]:

- лікеро-горілчана продукція – 779 млн грн (1,8%);
- виноробна продукція – 181 млн грн (0,4%);
- пиво – 81 млн грн (0,2%);
- тютюнові вироби – 970 млн грн (2,2%);
- пальне – 38,1 млрд грн (86,0%);
- транспортні засоби – 4,1 млрд грн (9,3%);
- інші підакцизні товари іноземного виробництва – 36 млн грн (0,1%).

При прогнозуванні АП із ввезених товарів на 2019 рік потрібно враховувати зміни, внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 року №2628-VIII[39] про:

- зміну ставок АП (п. 215.3 ст. 215 ПКУ та п. 17 Підрозділу 5 Розділу XX «Перехідні положення» ПКУ);
- оподаткування спирту етилового за ставкою 0% (пп. 229.1.1 п. 229.1 ст. 229 ПКУ).

Водночас існують певні неузгодженості, неточності та незрозумілі систематизації в розрахункових Додатках 3-9, що впливають на достовірність та точність прогнозу (більш детально див. пункти, у яких описується кожен із додатків Методики).

Зважаючи на структуру АП із ввезених товарів, почнемо розрахунок прогнозних показників з основної складової податку – АП з імпортованого пального.

38 Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 року №2629-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2629-19.

39 Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 року №2628-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-viii.

### *Прогнозування АП із ввезеного пального*

АП із ввезеного пального в загальній сумі імпортного АП займає найбільшу частку – 86-89% залежно від року.

Відповідно до Методики АП із ввезеного пального прогнозується у двох додатках: Додатку 8 – скраплений газ та Додатку 9 – нафтопродукти (у т. ч. бензин й інші нафтопродукти) та ТЗ. Розглянемо кожен додаток більш детально.

Додаток 8 розраховує прогнозні надходження АП з імпортованого скрапленого газу (табл. 3.3.1).

Таблиця 3.3.1

**Фрагмент Додатку 8 Методики «Розрахунок надходжень АП з імпортованого скрапленого газу»**

| № з/п | Найменування показника | Одиниця виміру | Прогнозний рік |
|---|---|---|---|
| *скраплений газ* | | тис. тонн | E |
| 1 | Імпорт | | |
| 2 | Ставка за законодавством | | |
| 3 | Курс гривні до євро | | |
| 4 | Акцизний податок | тис. грн | E1*E2*E3 |

Загалом цей додаток є застосовним на практиці, адже аналіз показав, що Україна імпортує лише пропан або суміш пропану з бутоном та інші гази, а скраплений природний газ протягом досліджуваних 2016–2018 рр. не імпортувався. З огляду на це застосовною є лише одна ставка оподаткування.

Додаток 9 має аналогічну структуру, причому АП розраховується окремо для бензину та інших нафтопродуктів. Також зауважимо, що прослідковується незрозумілість підходу до розмежування об'єктів оподаткування в Методиці, зокрема віднесення нафтопродуктів до Додатку 9, який містить і ТЗ. Можна припустити, що розробник Методики вирішив, що частина нафтопродуктів, а саме бензин, безпосередньо стосується ТЗ, тому й об'єднав їх в один додаток. Однак ми не погоджуємося з цим, оскільки нафтопродукти це не лише бензин, але й, наприклад, різні дистиляти.

Тому доцільніше було б сформувати додаток, який об'єднував би всі оподатковувані види палива (у т. ч. скрапленого газу та нафтопродуктів).

Також відповідно до цього додатку при прогнозуванні АП з імпортованого пального Мінфін використовує максимальні ставки оподаткування для бензину, дизпалива та скрапленого газу. Вважаємо, що цей підхід неточний та впливає на достовірність прогнозу, адже пп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПКУ містить досить велику кількість застосовних ставок, які, наприклад, у 2019 році варіюють від 3,67 до 213,5 євро/1 000 літрів.

Таким чином, проаналізувавши Методику прогнозування основної складової імпортного АП в частині оподаткування пального, можемо зробити висновок про її неточність та необґрунтованість.

З огляду на це для точності пропонуємо розраховувати прогноз надходжень АП із ввезеного пального в розрізі всіх використовуваних ставок за різними УКТЗЕД. При цьому зауважимо певну незручність: Держстат надає обсяг імпорту в кг, тоді як ставка потребує визначення імпорту в літрах. Тому для приведення показників до однієї величини у розрахунках застосовано густину того чи іншого виду палива.

У Додатку 3.3.1 (див. Додатки до дослідження) наведено розрахунок фактичних надходжень АП із імпортованого пального в розрізі УКТЗЕД (обсяги імпорту, отримані від Держстату)[40] та ставок податку, що діяли на 01 січня відповідного року[41]. Зазначимо, що ставка АП за цими підакцизними товарами визначається у євро, тому прогнозний курс євро розраховано через визначення середнього співвідношення євро/долар – 1,139 та прогнозу курсу долара (2019 рік – 30,5 грн; 2020 рік – 31,4 грн; 2021 рік – 31,8[42] грн).

Отже, орієнтовно прогнозний курс євро на 2019–2021 рр. становитиме 34,7 грн/євро, 35,8 грн/євро та 36,2 грн/євро відповідно.

На рис. 3.3.1 наведено порівняння розрахованих ОФЕА надходжень АП з імпортованого пального та фактичних надходжень (відповідно до звітів Казначейства[43]). При цьому розрахунки ОФЕА скориговано на розмір податкових пільг, наданих ДФС[44].

40 Лист Державного комітету статистики про надання інформації від 22.01.2019 року №15.2-20/81ПІ-19.

41 Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

42 Постанова КМУ «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2019–2021 роки» від 11.07.2018 року №546. Отримано з: https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-prognozu-ekonomichnogo-i-socialnogo-rozvitku-ukrayini-na-20192021-roki.

43 Державне казначейство України. Звітність. Отримано з: https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu.

44 Лист Державної фіскальної служби України про розгляд запиту від 02.01.2019 року №6/3ПІ/99-99-07-02-02-14.

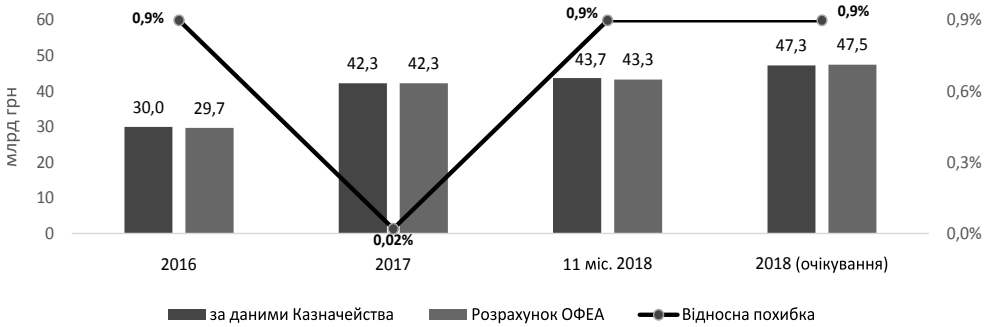



**Рис. 3.3.1.** Порівняння фактичних та очікуваних надходжень АП із ввезеного пального, розрахованих ОФЕА та зафіксованих у звітах Казначейства

З рис. 3.3.1 видно, що похибка розрахунку ОФЕА АП із ввезеного пального становить менше 1%, що свідчить про точність розрахунку. При цьому вважаємо, що похибку можна пояснити:

- застосуванням показника густини для приведення імпорту з кг у л, адже вона залежить у першу чергу від температури (ставки визначено при 15оС, а базова густина дається при 20оС);
- застосуванням середньорічного курсу євро, тоді як курс змінюється ледве не щодня.
- Зважаючи на таку точність, у Додатку 3.3.2 (див. Додатки до дослідження) спрогнозуємо надходження АП із ввезеного пального на 2019–2021 рр.
- Зауважимо, що в середньому за 2018 рік 98% імпортованого пального – це:
- важкі дистиляти (газойль) – 76,3% (ставка АП – 139,5 євро/1000 л);
- легкі дистиляти для хімічних перетворень у процесах – 7,6% (ставка 213,5 євро/1000 л);
- паливо (гас) для реактивних двигунів – 7,2% (ставка 21 євро/1000 л);
- скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази – 6,8% (ставка 52 євро/1000 л).

Видно, що ставки цих 98% імпортованого пального не є максимальними (окрім легких дистилятів для хімічних перетворень у процесах) та значно різняться, що ще раз підтверджує неточність прогнозу Мінфіну.

При цьому динаміка зміни імпорту цих видів підакцизної продукції має більш-менш стабільну динаміку, що робить застосовною формулу середнього темпу приросту. Тоді як інші 2% оподатковуваних видів палива мають нестабільну динаміку, що може значно спотворити прогнозні значення імпорту.

На рис. 3.3.2 представлено розрахований ОФЕА прогноз АП із ввезеного пального на 2019–2021 рр.

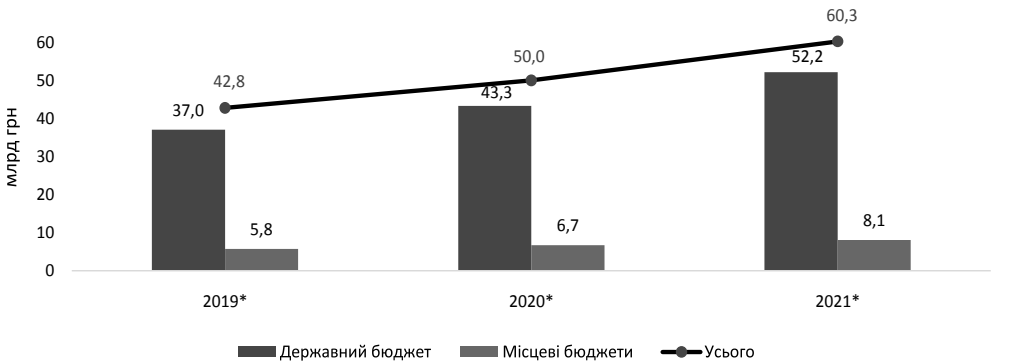



**Рис. 3.3.2.** Прогноз АП із ввезеного пального на 2019–2021 рр.

* Розрахунки ОФЕА за умови застосування однакових ставок у 2019–2021 рр.

### *Прогнозування АП із ввезеної лікеро-горілчаної продукції*

Відповідно до Методики розрахунок надходжень АП з імпортованих лікеро-горілчаних виробів проводиться відповідно до Додатку 4 Методики (табл. 3.3.2).

Таблиця 3.3.2

**Фрагмент Додатку 4 Методики «Розрахунок надходжень АП з імпортованих лікеро-горілчаних виробів»**

| № з/п | Найменування показника | Одиниця виміру | Прогнозний рік |
|---|---|---|---|
| | | | E |
| 1 | Імпорт | тис. л | |
| 2 | Середня міцність | | |
| 3 | Ставка за законодавством | | C4 |
| 4 | Акцизний податок | тис. грн | E3*E4*E5 |

Вважаємо, що цей додаток не може бути застосовним для прогнозування АП з імпортованих лікеро-горілчаних виробів через некоректність формули розрахунку:

- середньої міцності лікеро-горілчаних виробів. Так, середня міцність розраховується як «Акциз/Імпорт/Ставка», що в результаті даватиме «одиницю», а не середню міцність;
- прогнозного АП у додатку. Так, показник С4, який мав би визначати ставку за законодавством, це «АП у передпрогнозному році», а формула Е3*Е4*Е5 не зрозуміла, оскільки показника Е5 узагалі немає у цьому додатку, а перемноження Е3 (ставка) на Е4 (акцизний податок) не має логіки.

З огляду на практичну незастосовність цього додатку спрогнозуємо АП із ввезених лікеро-горілчаних виробів, використовуючи аналогічний підхід, як і в розрахунку ОФЕА АП із ввезеного пального.

Отже, для визначення термінів й асортименту лікеро-горілчаних виробів (напоїв) необхідно керуватися національним ДСТУ 4257:2003 «Напої лікеро-горілчані. Технічні умови»[45]. За цим ДСТУ лікеро-горілчаний напій визначається як спиртний напій міцністю від 1,2 до 60% об'ємних одиниць, виготовлений змішуванням спирту етилового ректифікованого з напівфабрикатами та інгредієнтами.

На сьогодні до цього виду продукції застосовується єдина ставка оподаткування, хоча до 2017 року ставка АП для слабоалкогольних напоїв була вищою, ніж інших лікеро-горілчаних виробів (211,59 проти 105,8 грн).

Таким чином, до лікеро-горілчаних виробів належить підакцизна продукція за УКТЗЕД 2208, окрім 22082 «спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина (коньяк, бренді, грапа)», які належать до виноробної продукції.

У Додатку 3.3.3 (див. Додатки до дослідження) наведено розрахунок фактичних надходжень АП із ввезеної лікеро-горілчаної продукції в розрізі УКТЗЕД (обсяги імпорту, отримані від Держстату)[46] та ставок податку, що діяли на 01 січня відповідного року[47].

45 ДСТУ 4257:2003 «Напої лікеро-горілчані. Технічні умови». Отримано з: https://drive.google.com/file/d/0B-ia0FldzikiRks0MTdqWk80QU0/view.

46 Лист Державного комітету статистики про надання інформації від 22.01.2019 року №15.2-20/81ПІ-19.

47 Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

У 2017 році акцизи на лікеро-горілчані вироби було збільшено на 20%, і це не забезпечило додаткових надходжень до державного бюджету, як передбачалося, але призвело до їх зменшення. Водночас з 2014 по 2017 рр. ставка акцизного податку зросла на 125% – з 56,42 грн за 1 л 100% спирту до 126,96 грн за 1 л 100% спирту. Тому у 2019 році ставки вирішено залишити на рівні 2018 року.

При цьому в середньому близько 80% АП – це надходження від оподаткування віскі (27%), горілки (30%) та інших видів лікеро-горілчаної продукції – узо, кальвадос, текіла, мескаль, слабоалкогольні напої тощо (23%).

На рис. 3.3.3 наведено порівняння розрахованих ОФЕА надходжень АП з імпортованої лікеро-горілчаної продукції та фактичних надходжень (відповідно до звітів Казначейства[48]).

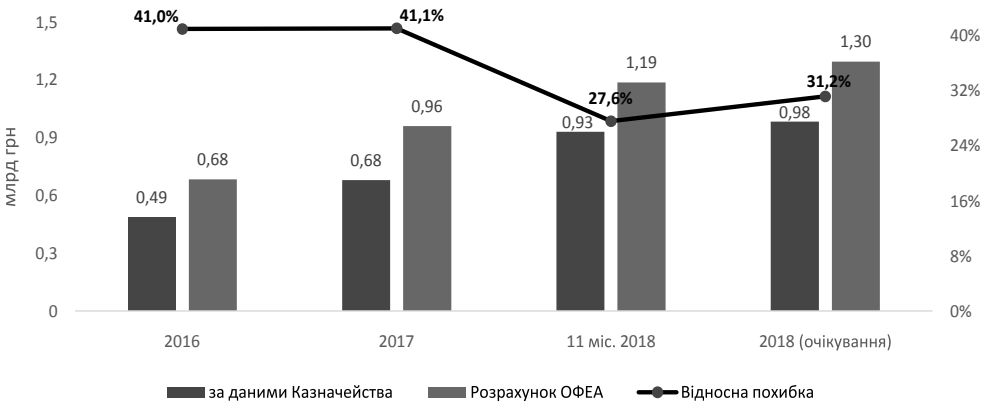



**Рис. 3.3.3.** Порівняння фактичних та очікуваних надходжень АП із ввезеної лікеро-горілчаної продукції, розрахованих ОФЕА та зафіксованих у звітах Казначейства

Рис. 3.3.3 показав, що середнє відхилення розрахункових показників ОФЕА від фактичних знаходиться у межах 35-38%. У цьому ми вбачаємо дві ключові причини, а саме:

- *існування податкових пільг.* Так, за кодом 14030027 звільняються від оподаткування операції із ввезення підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (норма поширюється на виробництво алкогольних напоїв та тютюнових

48 Державне казначейство України. Звітність. Отримано з: https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu.

виробів). Однак ДФС надає загальну суму пільги, що унеможливлює її деталізацію на алкоголь та тютюн окремо, проте за рік у середньому таке звільнення оцінюється в 16 млрд грн[49];

- *відмінностями в нарахуванні АП та фактичному постачанні підакцизної продукції.* Так, АП сплачується у момент купівлі акцизних марок, при цьому фактичне постачання (ввезення) лікеро-горілчаних виробів може відбутися із значними затримками в часі. Досить поширеною є ситуація, коли під кінець звітного періоду купують акцизні марки за нижчими ставками, а фактичне постачання підакцизної продукції відбувається у наступному році.

Саме такі дисбаланси і спричиняють існування похибки, а також впливають на точність та достовірність прогнозування АП у частині оподаткування імпортованих лікеро-горілчаних виробів.

Наперед зауважимо, що аналогічна ситуація буде прослідковуватися з усіма підакцизними товарами (продукцією), що має зв'язок із акцизними марками. Тоді як вище розрахований АП із ввезеного пального показав, що коли немає «прив'язки» до акцизних марок та масштабних звільнень, відхилення у розрахунках мінімальні.

На рис. 3.3.4 та у Додатку 3.3.4 (див. Додатки до дослідження) представлено розрахований ОФЕА прогноз АП із ввезених лікеро-горілчаних виробів на 2019–2021 рр. Проте потрібно пам'ятати про ключові застереження, що впливають на його точність та відсоток похибки, розрахований у результаті.

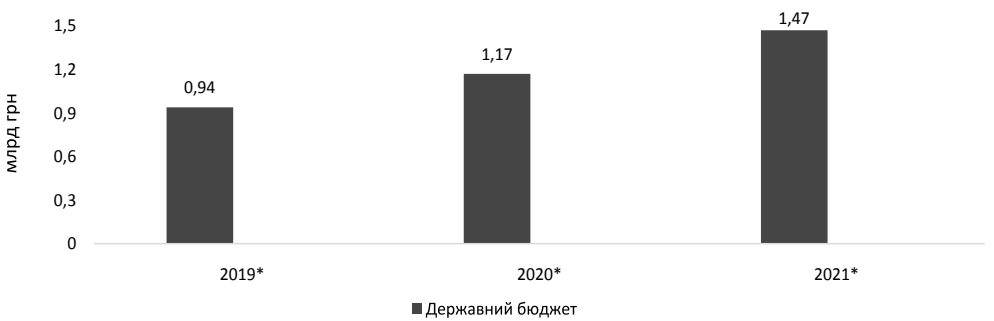



**Рис. 3.3.4.** Прогноз АП із ввезеної лікеро-горілчаної продукції на 2019–2021 рр.

* Розрахунки ОФЕА за умови застосування однакових ставок у 2019–2021 рр.

49 Лист Державної фіскальної служби України про розгляд запиту від 02.01.2019 року №6/ЗПІ/99-99-07-02-02-14.

### *Прогнозування АП із ввезеної виноробної продукції*

Прогнозування цієї частини АП відповідно до Методики проводиться в Додатку 5 «Розрахунок надходжень АП з імпортованої виноробної продукції». Зауважимо, що цей додаток є застосовним на практиці, хоча і з певними неточностями, що виникли в результаті зміни в оподаткуванні виноробної продукції. Структура додатку аналогічна структурі всіх вище проаналізованих.

На сьогодні до цього виду продукції застосовується градація ставок у межах від 0,01 до 126,96 грн/л 100% спирту.

Відповідно до пп. 14.1.26 п. 14.1 ст. 14 ПКУ виноробна продукція – це вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, ігристі, газовані, вермути, бренді, сусло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогольні напої з винограду, плодів та ягід[50].

Таким чином, до цього виду підакцизної продукції належить товар за такими УКТЗЕД:

- 2204 (вина: натуральні, ігристі, газовані);
- 2205 (вермути);
- 2206 (зроджені напої);
- 22082 (коньяк, бредні, грапа).

При цьому потрібно враховувати особливості формування УКТЗЕД 22082, а саме те, що за кодом 2208 20 8900 фіксується коньячний спирт, який звільнено від оподаткування як сировину для подальшого виготовлення коньяку, тому база оподаткування має бути зменшена (скоригована) на об'єм його імпорту. Також зауважимо, що в 2016–2017 рр. коньяк та бренді оподатковувалися за пониженими ставками, визначними підрозділом 5 Розділу XX ПКУ.

Водночас Держстат не дає розмежування УКТЗЕД 2204 на вина натуральні та вина натуральні з додаванням спирту і кріплені, хоча ставки досить різняться (0,01 та 8,02 грн/л відповідно). Однак, маючи такий розподіл у межах внутрішнього виробництва[51], екстраполюємо співвідношення і на імпортовані вина як припущення.

50 Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

51 ОФЕА. Оцінка прогнозу надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів на 2019–2021 роки. Отримано з: https://feao.org.ua/products/excise-tax-produced-products-2019-21/?fbclid=IwAR2g5PVm70FtEoY3bK9wYJUfsngX31bmbQwxZbQzwsGA8h6C2XTgp68IvQI.

Отже, щоб зберегти логіку дослідження та єдиний підхід до його формування та узагальнення, у Додатку 3.3.5 (див. Додатки до дослідження) наведено розрахунок фактичних надходжень АП із ввезеної виноробної продукції у розрізі УКТЗЕД за розробленим Офісом алгоритмом, що більшою мірою збігається з підходом, визначеним Методикою.

Структурний розподіл цього АП – надходження від оподаткування вин натуральних (56%), зброджених напоїв (22%), вин ігристих, газованих (10%) вермутів (6%) та коньяку, бренді (6%).

На рис. 3.3.5 наведено порівняння розрахованих ОФЕА надходжень АП з імпортованої виноробної продукції та фактичних надходжень (відповідно до звітів Казначейства[52]).

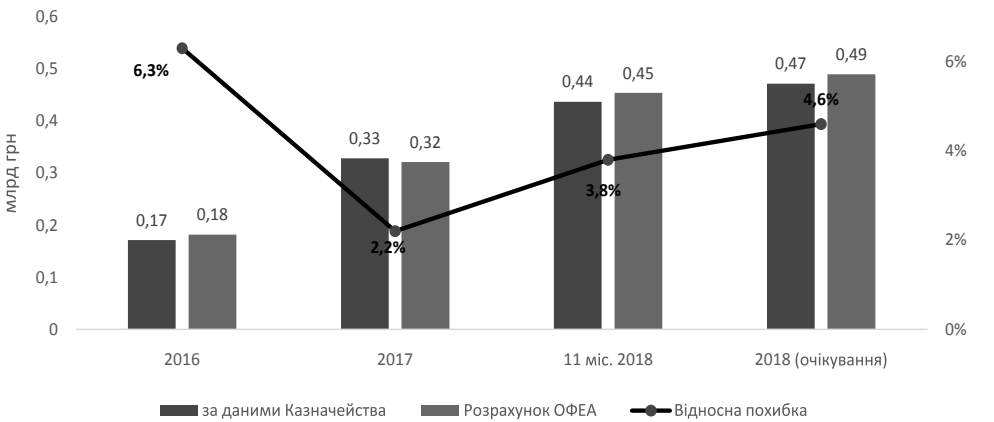



**Рис. 3.3.5.** Порівняння фактичних та очікуваних надходжень АП із ввезеної виноробної продукції, розрахованих ОФЕА та зафіксованих у звітах Казначейства

Рис. 3.3.5 показав, що середнє відхилення розрахункових показників ОФЕА від фактичних лежить у межах 2,2-6,3%. Така похибка прийнятна та виважена з урахуванням особливостей оподаткування алкогольної продукції, які було описано вище при аналізі АП із ввезених лікеро-горілчаних виробів.

На рис. 3.3.6 та у Додатку 3.3.6 (див. Додатки до дослідження) представлено розрахований ОФЕА прогноз АП із ввезеної виноробної продукції

52 Державне казначейство України. Звітність. Отримано з: https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu.

на 2019–2021 рр. При цьому зауважимо, що імпорт виноробної продукції, зокрема вин та вермутів, мав тенденцію до зниження (у середньому на 6-8%), зростання зафіксовано лише по коньяку (28%) та забродженних напоях (98%).




**Рис. 3.3.6.** Прогноз АП із ввезеної виноробної продукції на 2019–2021 рр.
* Розрахунки ОФЕА за умови застосування однакових ставок у 2019–2021 рр.

### *Прогнозування АП із ввезеного пива*

Прогнозування цієї частини АП відповідно до Методики подано в Додатку 6 «Розрахунок надходжень АП з імпортованого пива». Зауважимо, що цей додаток застосовний на практиці, хоча і з певними неточностями, що виникли в результаті зміни в оподаткуванні. Його структура аналогічна структурі всіх проаналізованих вище додатків. Тому розрахунок прогнозних надходжень АП із ввезеного пива проведено за аналогією та представлено у Додатку 3.3.7 та 3.3.8 (див. Додатки дослідження) та на рис. 3.3.7 та 3.3.8.

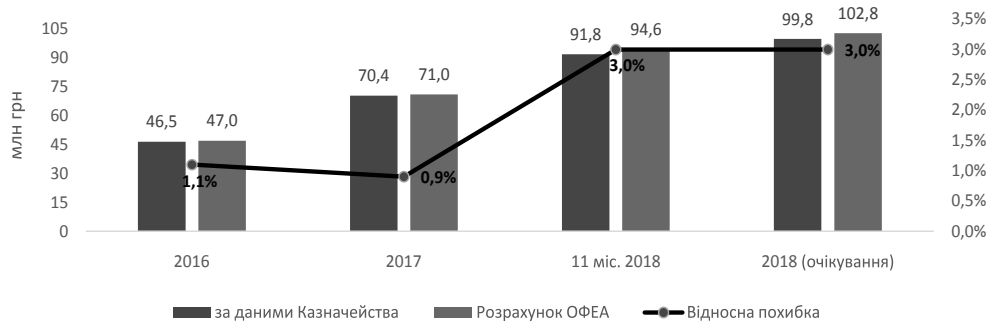



**Рис. 3.3.7.** Порівняння фактичних та очікуваних надходжень АП із ввезеного пива, розрахованих ОФЕА та зафіксованих у звітах Казначейства




**Рис. 3.3.8**. Прогноз АП із ввезеного пива на 2019–2021 рр.
* Розрахунки ОФЕА за умови застосування однакових ставок у 2019–2021 рр.

### *Прогнозування АП із ввезених тютюнових виробів*

Прогнозування АП із ввезених тютюнових виробів відбувається відповідно до Додатку 7 «Розрахунок надходжень АП з імпортованих тютюнових виробів» Методики. Зауважимо, що цей додаток у принципі застосовний на практиці, хоча і з певними неточностями, які виникли в результаті зміни в оподаткуванні тютюнових виробів. Зокрема, у Методиці не враховано[53]:

- особливості формування максимальної роздрібної ціни для обрахунку суми АП за адвалорною ставкою, зокрема з урахуванням ПДВ та АП у максимальній роздрібній ціні;
- мінімальне акцизне податкове зобов'язання, що є гарантією отримання стабільних надходжень від цього податку. Згідно з пп. 14.1.114 п. 14.1 ст. 14 ПКУ мінімальне акцизне податкове зобов'язання – мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку із сигарет, виражена у твердій сумі за 1000 штук сигарет одного найменування, реалізованих на митній території України чи ввезених на митну територію України.

Як наслідок, розрахунки прогнозних надходжень АП з тютюнових виробів, проведені Мінфіном, не включають головний чинник, який визначає суму податку, що обов'язково має надійти до бюджету.

Так, відповідно до порядку, встановленого у п. 221.2 ст.221 розділу VI ПКУ, суми податкового зобов'язання на сигарети одного найменування визначаються шляхом порівняння обчислених сум податку за встановленими

53 Звіт Рахункової палати України «Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету», затверджений рішенням від 13.09.2017 року №18-6. Отримано з: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753450/Zvit_18-6_2017.pdf?subportal=main.

адвалорною та специфічною ставками та мінімального акцизного податкового зобов'язання з обсягів ввезеного товару (продукції) і до нарахування береться та сума, яка має більше значення за формулами:

- якщо (СаА+Са)<(мПЗ×К÷1000),то ПЗ=мПЗ×К÷1000;
- якщо (СаА+Са)>(мПЗ×К÷1000),то ПЗ=СаА+Са

де:

СаА – сума АП, обчислена за адвалорною ставкою;

Са – сума АП, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції);

мПЗ – мінімальне акцизне податкове зобов'язання, встановлене законодавством на 1000 штук товару;

К – кількість товару (продукції);

ПЗ – податкове зобов'язання.

У Додатку 3.3.9 (див. Додатки до дослідження) наведено розрахунок фактичних надходжень АП із ввезених тютюнових виробів за розробленим Офісом алгоритмом, що більшою мірою збігається з підходом, визначеним Методикою.

На рис. 3.3.9 наведено порівняння розрахованих ОФЕА надходжень АП з імпортованих тютюнових виробів та фактичних надходжень (відповідно до звітів Казначейства[54]).

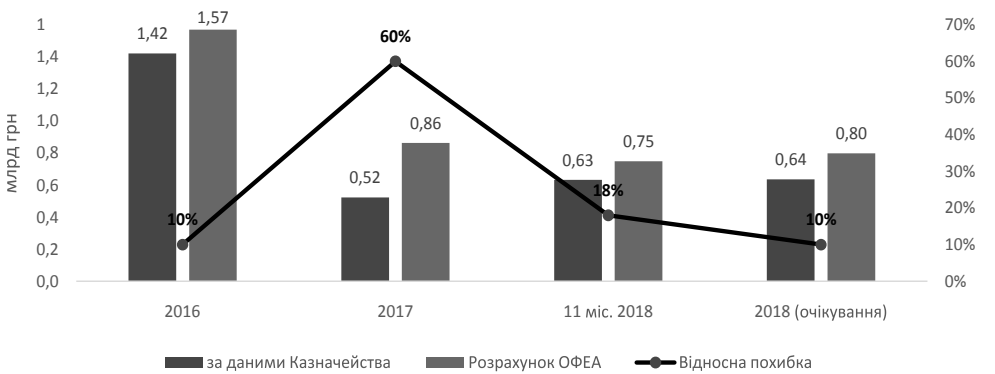



**Рис. 3.3.9.** Порівняння фактичних та очікуваних надходжень АП із ввезених тютюнових виробів, розрахованих ОФЕА та зафіксованих у звітах Казначейства

54 Державне казначейство України. Звітність. Отримано з: https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu.

У середньому відносна похибка, окрім 2017 року, прийнятна. Основна причина появи таких відхилень полягає в зазначеній вище різниці між датами виникнення податкового зобов'язання та фактичним перетином продукцією митного кордону України.

На рис. 3.3.10 представлено розрахований ОФЕА прогноз АП із ввезених тютюнових виробів на 2019–2021 рр. Зауважимо, що з огляду на те, що протягом 2016–2018 рр. знизився імпорт цього виду продукції, низхідну тенденцію екстрапольовано на 2019–2021 рр., що спричинило зменшення надходжень з цього виду АП.

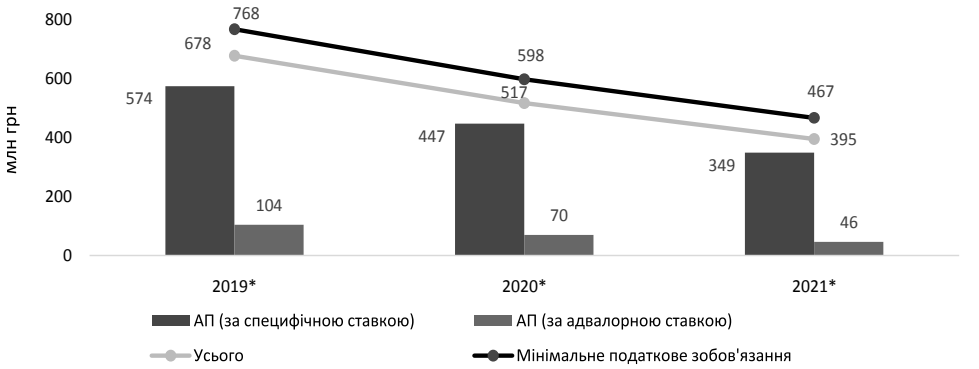



**Рис. 3.3.10.** Прогноз АП із ввезених тютюнових виробів на 2019–2021 рр.
* Розрахунки ОФЕА за умови застосування однакових ставок у 2019–2021 рр.

### *Прогнозування АП із ввезеного спирту*

Розрахунки прогнозних надходжень АП із імпортованого спирту Мінфін не проводить, що суперечить положенням Методики, оскільки прогнозування ввезеного спирту відбувається відповідно до Додатка 3 «Розрахунок надходжень АП з імпортованого спирту».

Таку ситуацію Мінфін пояснює тим, що щороку згідно із прогнозними даними ввезення спирту етилового на митну територію України не передбачалося.

Відмітимо, що протягом 2015–2018 рр. фактичний АП з імпортованого спирту становив 104,7 млн грн (2015 рік – 80,8 млн грн; 2016 рік – 23,7 млн грн; 2017 рік – 0,07 млн грн; 2018 рік – 0,1 млн грн). Це становило 22% від фактичних надходжень АП із виробленого в Україні спирту за аналогічний

період. Також динаміка показує, що останні два роки дійсно АП з імпортного спирту значно зменшився, і в 2018 році його частка становила 128 тис. грн – 0,0002%. Водночас для оподаткування спирту за УКТЗЕД 2207 існують звільнення. Тому вважаємо, що можна знехтувати прогнозуванням такої мізерної частки акцизного податку.

### *Прогнозування АП із ввезених транспортних засобів*

Прогнозування АП із ввезених ТЗ має проводитися відповідно до Додатка 9 Методики. Вважаємо, що це найскладніший для прогнозування об'єкт оподаткування. Це пояснюється великою кількістю ставок оподаткування, що залежать від об'єму циліндрів двигуна та виду транспортного засобу. При прогнозуванні цієї частини АП Мінфін застосовує середню ефективну ставку у євро за шт.

З огляду на це спробуємо розрахувати середню ефективну ставку, маючи фактичні надходження АП із ввезених ТЗ[55] та кількість імпортованих машин[56] (табл. 3.3.3).

Таблиця 3.3.3

**Розрахунок середньої ефективної ставки АП із ввезених ТЗ у 2016–2021 рр.**

| Показник | 2016 | 2017 | 6 міс. 2018 | Сукупний середній темп приросту | 2019 (прогноз) | 2020 (прогноз) | 2021 (прогноз) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Кількість, шт. | 85 325 | 151 521 | 85 737 | +25% | 216 057 | 272 232 | 343 012 |
| АП, млн грн | 2 652 | 3 586 | 1 855 | | **4 073** | **4 555** | **5 359** |
| Середня ефективна ставка, тис. грн | 31 | 23 | 21 | -11% | 19 | 17 | 16 |

55 Державне казначейство України. Звітність. Отримано з: https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu.

56 ОФЕА. Особливості оподаткування акцизним податком вживаних транспортних засобів у 2016–2018 рр. Отримано з: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/11/2018-11-05-excise-tax-on-used-vehicles-in-2016-2018.pdf.

### *Прогнозування АП із ввезених підакцизних товарів (продукції) на 2019–2021 рр.*

Таким чином, спрогнозувавши окремо кожну складову АП із ввезених підакцизних товарів (продукції) у розрізі об'єктів оподаткування, систематизуємо всі прогнозні показники в табл. 3.3.4.

Таблиця 3.3.4

**Розрахунок ОФЕА прогнозу основних складових АП із ввезених підакцизних товарів (продукції) на 2019–2021 рр., млрд грн**

| Об'єкт оподаткування | 2019* | 2020* | 2021* |
|---|---|---|---|
| Усього, у т. ч.: | 49,2 | 57,1 | 68,6 |
| паливо | 42,8 | 50,0 | 60,3 |
| лікеро-горілчана продукція | 0,9 | 1,2 | 1,5 |
| виноробна продукція | 0,6 | 0,7 | 0,9 |
| пиво | 0,1 | 0,1 | 0,2 |
| тютюнові вироби | 0,7 | 0,5 | 0,4 |
| транспортні засоби | 4,1 | 4,6 | 5,4 |

Відмітимо, що розрахунки ОФЕА, наведені в табл. 4, проведено з використанням таких ключових умов:

- ставки оподаткування у 2019–2021 рр. залишаться однаковими або такими, що зазначені в ПКУ у «Перехідних положеннях» (стосується тютюнових виробів);
- збереження середніх темпів приросту, розрахованих на основі попередніх років (2016–2018 рр.), без впливу супутніх факторів (наприклад, купівельної спроможності, ділової активності, рівня споживання тощо).

## ПОРІВНЯННЯ ПРОГНОЗУ ОФЕА З РОЗРАХУНКАМИ МІНФІНУ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА 2019 РІК

У межах проведеного дослідження необхідно порівняти прогноз ОФЕА із прогнозом Мінфіну, розробленим до Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік». У частині прогнозування АП із ввезених підакцизних товарів (продукції) на 2019 рік виявлено:

1. Підходи Мінфіну до розрахунків прогнозного АП із ввезених підакцизних товарів (продукції) частково не відповідають Методиці. Така ситуація в принципі виправдана, оскільки Методика застаріла та не враховує зміни податкового законодавства в частині оподаткування ввезених підакцизних товарів.
2. Мінфін застосовує досить спрощені методи прогнозування, беручи для розрахунків максимальні ставки оподаткування, ігноруючи існування цілої шкали ставок. Вважаємо, що такий підхід впливає на якість та точність прогнозування, роблячи його менш достовірним та реалістичним.
3. Відсутні копії листів, надіслані до Мінфіну відповідальними організаціями, про надання вихідних показників для прогнозування АП у відповідь на лист Мінфіну від 31.07.2018 року №35130-11-10/20319. Зокрема, від Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби України.
4. У Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 року №2629-VIII[57] більшість показників АП у розрізі категорій ввезених товарів різниться від прогнозу, який було надіслано Мінфіном у межах розробки державного бюджету на 2019 рік[58]. Так, лише надходження від оподаткування АП пального та ТЗ залишилися без змін, тоді як інші елементи імпортного АП було скориговано в напрямку зменшення.

На рис. 3.3.11 та 3.3.12 представлено порівняння незалежної прогнозної оцінки надходжень АП із ввезених підакцизних товарів (продукції), розрахованої ОФЕА, із показниками Мінфіну на 2019 рік та показниками, зазначеними в Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік».

57 Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 року №2629-VIII. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2629-19.

58 Лист Міністерства фінансів України про надання інформації від 29.08.2018 року №35120-18/28-439/559.

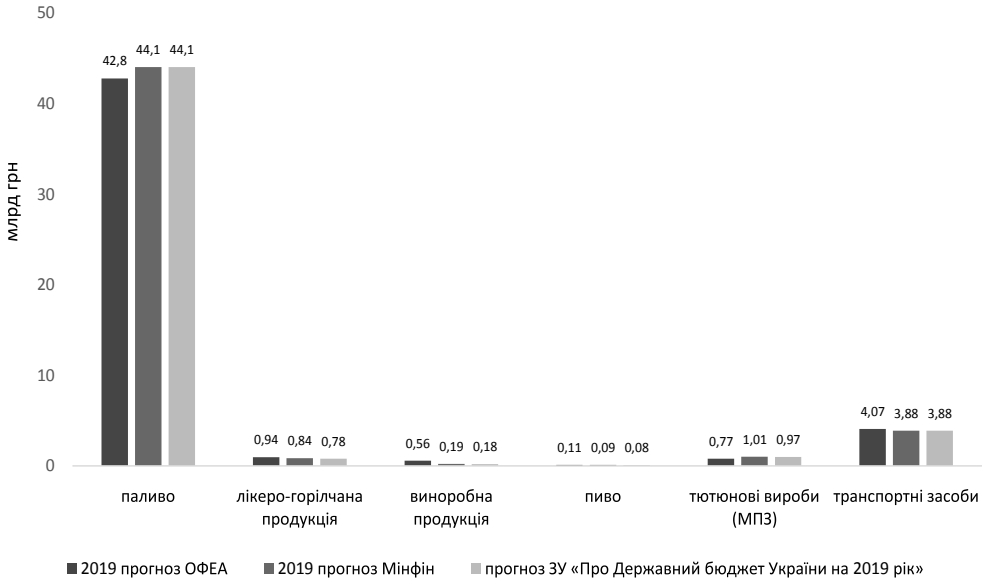



**Рис. 3.3.11.** Порівняння прогнозів надходжень АП з ввезених підакцизних товарів у розрізі об'єктів оподаткування, розрахованих ОФЕА та Мінфіном, а також зазначених у Законі України «Про Державний бюджет на 2019 рік».

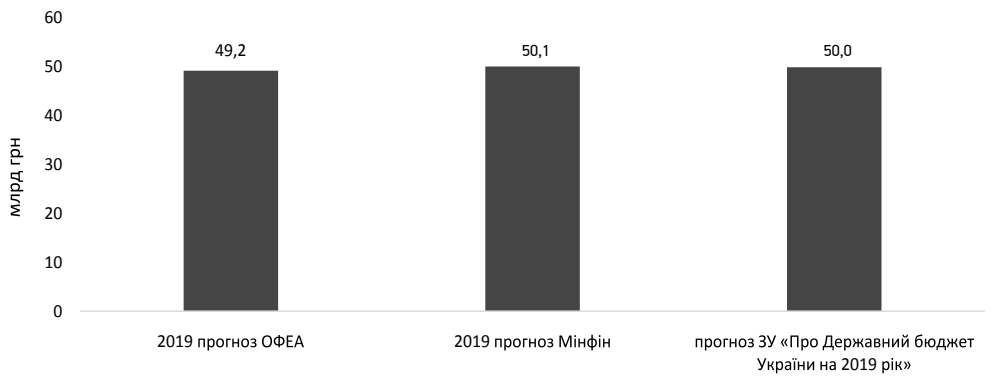



**Рис. 3.3.12.** Порівняння прогнозів надходжень АП з ввезених підакцизних товарів, розрахованих ОФЕА та Мінфіном, а також зазначених у Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»
* Без урахування КБК 14031000, 14031200 та 14032000.

З рис. 3.3.12 видно, що розрахунок ОФЕА прогнозних надходжень АП із ввезених підакцизних товарів (продукції) до зведеного бюджету на 2019 рік від-

різняється від показників Мінфіну на 0,8 млрд грн, а від зазначених у Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» – на 0,7 млрд грн.

При цьому зауважимо, що в Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» зазначена сума АП із ввезених підакцизних товарів тільки до державного бюджету – 44,3 млрд грн. Однак, зважаючи на те, що АП із ввезеного пального не зазнав змін у законі та ідентичний прогнозу Мінфіну, можна припустити, що частина цього АП, яка йде до місцевого бюджету (5,9 млрд грн), також перенесеться у 2019 прогнозний рік. Тому й було виведено загальну суму АП відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» розміром 50,0 млрд грн (без урахування КБК 14031000, 14031200 та 14032000).

Основні причини появи такої різниці ми вбачаємо у тому, що Мінфін при прогнозуванні АП із ввезених:

- *алкогольних напоїв* (лікеро-горілчана та виноробна продукція) взяв підвищені (проіндексовані) ставки оподаткування. Однак такого підвищення не відбулося;
- *тютюнових виробів* за базу оподаткування взяв імпорт розміром 1000 млн шт., тобто на рівні 2018 року. Однак у проведеному дослідженні чітко видно, що імпорт тютюнових виробів, навпаки, зменшується;
- *пального* розрахував з використанням неповного переліку застосовних ставок, тоді як для точності прогнозу потрібно застосовувати ширшу шкалу ставок;
- *виноробної продукції* зафіксував офіційний прогноз на 2019 рік на рівні 0,18 млрд грн, тоді як надходження у 2018 році становили 0,47 млрд грн та протягом досліджуваного періоду (2016–2018 рр.) мали тенденцію до збільшення;
- *транспортних засобів* середню ефективну ставку взяв у євро за штуку, а в розрахунках Офісу цю ставку було застосовано у грн за штуку.

Отже, Методика прогнозування надходжень АП із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) потребує перегляду, оскільки є застарілою з позиції застосування чинного податкового законодавства України та містить низку додатків, які на практиці не можуть узагалі бути застосовними, оскільки містять настільки усереднені показники, що точність прогнозування буде досить сумнівною. Саме з огляду на це розра-

хунки Офісу було проведено на основі УКТЕЗД[59] та ставок оподаткування, зазначених у п. 215.3 ст. 215 ПКУ та п. 17 Підрозділу 5 Розділу XX «Перехідні положення» ПКУ[60].

59 Український класифікатор товарів ЗЕД. Отримано з: http://ares.ua/uk/codesearch.
60 кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI. Отримано з: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

## 3.4 ОЦІНКА ПРОГНОЗУ НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ НА 2019-2021 РОКИ

В Україні Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (далі – АП (в) затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646[61] (далі – Методика).

ОФЕА уже аналізував методики прогнозування основних бюджетоутворюючих податків[62] з метою розгляду методичного забезпечення та встановлення похибок у прогнозуванні надходжень досліджуваних податків протягом 2005–2017 рр. Так, було виявлено, що середня похибка в прогнозуванні надходжень АП (в) становила 12%.

За 7 років у середньому 2% ВВП було перерозподілено через акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Питома вага АП (в) у доходах зведеного бюджету в середньому становить 7%, а в податкових надходженнях формує 8% залучених ресурсів. Отже, якісно здійснений прогноз податку дозволить забезпечити стабільне функціонування бюджетної системи та виконання головними розпорядниками бюджетних коштів своїх функцій на належному рівні.

ета цього дослідження – отримання оцінки прогнозу АП (в) на основі Методики та визначення реалістичності планового показника (85,9 млрд грн), закладеного в Законі України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 року №2629-VIII[63] (далі – Закон №2629).

Інформаційною базою для прогнозування находжень АП (в) є показники, отримані на запит ОФЕА від відповідальних організацій та інших

61 Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року.

62 ОФЕА. Аналіз методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків. Отримано з: https://feao.org.ua/products/budgetoutvoruyutchi-podatky/.

63 Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 року №2629-VIII Отримано з: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-viii.

установ (Держстат[64], ДФС[65], Мінагрополітики[66], НАК «Нафтогаз України»[67], ДП «Енергоринок»[68]).

### *Специфіка складання прогнозу АП з вироблених в Україні підакцизних товарів*

Розглянемо основні принципи, за якими побудовано Методику, які необхідно враховувати при прогнозуванні надходжень АП (в). Розрахунок здійснюється окремо для зведеного, державного та місцевих бюджетів.

Методика налічує 17 Розділів та 15 Додатків, з яких:

- Додаток 1 визначає перелік показників, необхідних для розрахунку прогнозу надходжень АП (в);
- Додаток 2 – розрахунок АП до загального фонду зведеного бюджету України;
- Додаток 3–8 – наведені схеми розрахунку за групами підакцизних товарів (продукції);
- Додаток 9 – розрахунок АП до спеціального фонду ЗБУ;
- Додаток 10–14 – схеми розрахунку по АР Крим;
- Додаток 15 – підсумовуючий розрахунок АП з вироблених в Україні підакцизних товарів.

Так, у IV розділі Методики зазначено, що прогнозні надходження АП визначаються шляхом підсумку обсягів прогнозних надходжень до загального та спеціального фонду. При цьому розрахунок прогнозних надходжень АП (в) здійснюється за групами підакцизних товарів (продукції):

- спирту (Розділ VI, Додаток 3);
- лікеро-горілчаних виробів (Розділ VII, Додаток 4);
- виноробної продукції (Розділ VIII, Додаток 5);
- пива (Розділ IX, Додаток 6);

64 Лист Держстату про надання інформації №15.2-20/1751 ПІ-18 від 13.11.2018 року.
65 Лист ДФС про надання показників №17701/К/99-99-12-03-03-14 від 13.11.2018 року.
66 Лист Мінагрополітики про надання інформації №37-32-16/26262 від 06.12.2018 року.
67 Лист НАК «Нафтогаз України» про надання інформації №5-7726/1.8-18 від 06.12.2018 року.
68 Лист ДП «Енергоринок» щодо запиту на отримання публічної інформації №07-26/257 від 10.01.2019 року.

- тютюнових виробів (Розділ X, Додаток 7);
- скрапленого газу (Розділ XI, Додаток 8);
- бензинів (Розділ XIII);
- інших нафтопродуктів (Розділ XIV);
- транспортних засобів (Розділ XV).

Як бачимо, для останніх трьох груп підакцизних товарів окремих Додатків із схемами розрахунку не передбачено.

Серед перерахованих груп підакцизних товарів найбільшу роль у наповненні бюджету надходженнями АП з вироблених в Україні товарів відіграють тютюнові вироби (58%), пальне (16%) та лікеро-горілчана продукція (9%). ОФЕА в одному з досліджень уже проаналізував розподіл цього податку між державним та місцевими бюджетами, показники виконання, а також динаміку надходжень акцизного податку до загального та спеціального фонду зведеного бюджету України[69].

З 2015 року до підакцизних груп товарів було додано електричну енергію. Надходження від цього підакцизного товару формують 8% акцизного податку з вироблених товарів. Але відповідних змін до Методики не вносили, хоча Звіт[70] Рахункової палати України містить інформацію про наявність Методики прогнозування надходжень акцизного податку з електричної енергії, затвердженої директором Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Мінфіну від 12.03.2015 року. За висновками Рахункової палати України, цей документ не є організаційно-розпорядчим документом Мінфіну, оскільки в Положенні про департамент, де визначено повноваження директора департаменту, не передбачено повноважень із затвердження методичних документів, що стосуються питань прогнозування (планування) дохідної частини державного бюджету.

Окрім того, у комплексному дослідженні обґрунтованості планування (прогнозування) державними органами надходжень акцизного податку

69 ОФЕА. Акцизний податок: стан виконання за січень-травень 2018 року (інфодовідка). Отримано з: https://feao.org.ua/products/axis2018-05m/.

70 Звіт Рахункової палати України про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету, затверджений Рішенням Рахункової палати від 13.09.2017 року №18-6. Отримано з: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753450/Zvit_18-6_2017.pdf?subportal=main.

до державного бюджету й оцінці ефективності такої діяльності Рахункова палата України зробила такі висновки:

- окремі положення методик не відповідають нормам Податкового кодексу України, зокрема про особливості обчислення акцизного податку зі спирту та тютюнових виробів. Водночас вона є застарілою та містить посилання на державні органи, діяльність яких була припинена під час адміністративної реформи;
- Мінфіном не забезпечено дієвої та ефективної координації роботи державних органів, які залучалися до процесу прогнозування надходжень акцизного податку до державного бюджету;
- Мінфіном не досягнуто належного рівня виконання функцій з визначення основних організаційно-методичних засад бюджетного планування, які використовувалися для планування та прогнозування надходжень акцизного податку до державного бюджету;
- З часу затвердження (2010 рік) зміни або доповнення до Наказу №1646 і затверджених ним методик для їх узгодження з чинним законодавством або вдосконалення окремих положень Мінфіном не вносилися.

Згідно з переліком показників, наведеним у Додатку 1 Методики, визначено, що в розрахунках використовується інформація Мінекономрозвитку, Держстату, ДФС, НБУ, Казначейства. Проте безпосередньо в самому Додатку 1 не зазначаються як відповідальні організації НБУ та Казначейство, але згадується Міненерговугілля (за «Виробництво скрапленого газу» (№19) та «Реалізацію скрапленого газу для населення на спеціалізованих аукціонах» (№39).

На запит ОФЕА Міненерговугілля дало відповідь про виробництво скрапленого газу, отриману від Держстату, оскільки відомство не є розпорядником цієї інформації. При цьому щодо показника реалізації скрапленого газу для населення на спеціалізованих аукціонах відомство зазначило, що продавцями скрапленого газу наразі є ПАТ «Укрнафта» та ПАТ «Укргазвидобування»[71]. На запит ОФЕА НАК «Нафтогаз України» надала інформацію про обсяги виробництва бензину, дизельного пального, скрапленого газу, експорту бензину, а також реалізацію скрапленого газу для населення на спеціалізованих аукціонах у 2015–2018 рр. та прогнозний обсяг на 2019 рік[72].

71 Лист Управління нафтогазового комплексу Міненерговугілля ел. б/н від 13.11.2018 року.
72 Лист НАК «Нафтогаз України» про надання інформації №5-7726/1.8-18 від 06.12.2018 року.

Окрім того, Додаток 1 у стовпчиках «I» та «J» щодо прогнозного періоду не містить позначки «так», що означає необхідність зазначеної інформації для розрахунків, що практично унеможливлює здійснення прогнозних розрахунків. У цьому контексті варто зазначити, що Мінекономрозвитку[73] направило запит ОФЕА про прогнозні показники на 2019–2021 рр., на інші відомства, оскільки не володіє запитуваною інформацію.

Від Мінагрополітики було отримано інформацію про фактичні обсяги виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів у 2017 році, очікувані в 2018 році та прогнозні на 2019–2021 рр. із копії надісланого до Мінфіну листа від 16.07.2018 року №37-32-10/17873. При цьому Методикою не передбачено використання даних Мінагрополітики як джерела інформації для підготовки прогнозних обсягів виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів, зокрема алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Таким чином, прогнозні розрахунки здійснюватимуться на основі фактичних обсягів, наданих Держстатом та ДФС, окрім деяких прогнозних показників, наданих Мінагрополітики, НАК «Нафтогаз України» та ДП «Енергоринок».

Під час проведення розрахунків були виявлені деякі неузгодженості та неточності (технічні помилки) у Методиці, зокрема:

1. Схеми розрахунків, наведені в Додатках 3–8, побудовано за логікою «виробництво за вирахуванням експорту», що не зовсім коректно, оскільки згідно з податковим законодавством є норми, які передбачають звільнення від оподаткування та/або нульову ставку податку (пп. 229.1.1 та 229.2.1 п. 229 ст. 229 ПКУ), тобто показник виробництва має бути скоригованим на обсяг, який підпадає під зазначені норми;
2. Показник «Ставка за законодавством» у деяких випадках (Додаток 4) має вираховуватися як середнє значення, виходячи із того, що налічує різні види алкогольних напоїв;
3. Суттєві складності із формуванням даних для здійснення прогнозування надходжень АП (в) через визначення відомств, відповідальних за надання інформації, які, як виявляється, не є розпорядниками цієї інформації. Неузгодженість пов'язана із одиницями виміру: Методика визначає одні одиниці виміру, а відомства надають її в одиницях, у яких ведуть облік.

73 Лист Мінекономрозвитку про надання інформації №3801-05/53203-03 від 04.12.2018.

Отже, здійснення прогнозування є ускладненим через інституційну невизначеність розпорядника інформації, а також відсутність своєчасного оновлення методик відповідно до норм чинного законодавства.

### *Прогноз надходжень АП з вироблених в Україні підакцизних товарів до бюджету – розрахунок ОФЕА*

За результатами 12 місяців 2018 року[74] акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) виконано на 91,3%, тобто від запланованих 79,6 млрд грн фактично надійшло 72,7 млрд грн. Для розуміння природи прогнозування акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів перш за все необхідно розглянути структуру надходжень АП (в) та виявити елементи з найбільшою питомою вагою (табл. 3.4.1).

Таблиця 3.4.1

**Структура акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) протягом 2016–2018 рр.**

| Код БК | Показник | 2016 | | 2017 | | 2018* | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | млрд грн | % | млрд грн | % | млрд грн | % |
| 14020000 | Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) | 55,1 | 100 | 67,8 | 100 | 72,7 | 100 |
| 14020600 та 14020700 | Тютюн та тютюнові вироби | 31,8 | 57,7 | 39,3 | 58,1 | 42,9 | 59,1 |
| 14021900 | Пальне | 7,2 | 13,0 | 10,9 | 16,1 | 11,5 | 15,9 |
| 14021300 | Електрична енергія | 4,0 | 7,3 | 4,7 | 7,0 | 5,4 | 7,4 |
| 14020200 | Лікеро-горілчана продукція | 6,4 | 11,6 | 6,2 | 9,2 | 6,2 | 8,5 |
| 14020400 | Пиво | 4,1 | 7,5 | 4,7 | 6,9 | 4,7 | 6,5 |
| 14020300 | Виноробна продукція (за звітний місяць) | 1,2 | 2,2 | 1,4 | 2,0 | 1,5 | 2,0 |

* Попередні дані на основі звіту Казначейства про виконання зведеного бюджету України за 12 місяців.

74 Місячний звіт про виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2018 року. Розділ І. Доходи. Отримано з: https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/misyachnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-sichen-gruden-2018-roku.

Як видно з табл. 3.4.1, на наведені в ній шість категорій припадає в середньому 99% надходжень, а на інші – 1%, а саме:

1) Спирт (14020100);
2) Транспортні засоби (крім мотоциклів і велосипедів) (14020800);
3) Мотоцикли і велосипеди (14020900);
4) Кузови для моторних транспортних засобів (14021000);
5) Інші підакцизні товари вітчизняного виробництва (14022000);
6) Виноробна продукція (при придбанні акцизних марок (14022300).

Окрім того, що ці показники мають незначну частку в АП (в), вони вкрай складні при прогнозуванні через відсутність статистичних даних та складність визначення ставки (наприклад, для транспортних засобів та їх елементів). З огляду на їх незначну питому вагу прогнозування за цими елементами не є релевантним щодо загального обсягу надходжень акцизного податку.

Таким чином, у межах цього дослідження для перевірки точності прогнозів розрахунки буде здійснено за такими категоріями:

1) Тютюн та тютюнові вироби (14020600 та 14020700);
2) Пальне (14021900);
3) Електрична енергія (14021300);
4) Лікеро-горілчана продукція (14020200);
5) Пиво (14020400);
6) Виноробна продукція (за звітний місяць) (14020300).

### *Розрахунок прогнозу АП з тютюнових виробів*

Прогнозування варто розпочати саме з цієї категорії, оскільки вона є найбільшою та формує майже 60% акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів. Результати проведених розрахунків представлено в табл. 3.4.2 та Додатку 3.4.1 та 3.4.2 (див. Додатки до дослідження).

Таблиця 3.4.2

**Результати розрахунку надходжень акцизного податку з тютюнових виробів протягом 2016–2021 рр.**

| Показник | Базовий рік | Передпрогнозний рік | Очікуваний рік | Прогнозний рік | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| АП ОФЕА*, млн грн | 31 729 | 39 468 | 37 899 | 56 237 | 67 962 | 80 098 |
| АП Казначейство, млн грн | 31 804 | 39 343 | 42 933 | 59 164** | | |
| Різниця, млн грн | -74 | 124 | -5 034 | -2 927 | | |
| Відносна похибка, % | -0,2 | 0,3 | -11,7 | -4,9 | | |

* Детальні розрахунки представлено в Додатку 3.4.1 та 3.4.2 дослідження.

** Прогноз Мінфіну[75].

Для проведення розрахунків згідно з Методикою необхідно було отримати дані про обсяги виробництва та експорту відповідної продукції, ціни на сигарети з фільтром, а також застосувати відповідні специфічні та адвалорні ставки згідно із законодавством. Інформацію про виробництво та експорт надало у відповідь на запит Мінагрополітики[76], а ставки застосовані відповідно до чинного податкового законодавства.

За результатами розрахунків на 2019 рік виявлено розбіжність між прогнозом ОФЕА та офіційним прогнозом Мінфіну розміром 2,9 млрд грн, відносна похибка – 4,9%. Проте варто зазначити, що під час затвердження державного бюджету на 2019 рік прогнозний показник на 2019 рік з тютюнових виробів було скориговано на 2,5 млрд грн та заплановано розміром 56,7 млрд грн. Це пов'язано з тим, що в розрахунках Мінфіну прогноз на тютюнові вироби на 2019 рік здійснювався на основі максимально встановленої ставки (756 грн за 1000 штук), яка почне діяти з 1 липня 2019 року (до цього часу ставка становить 693,58 грн за 1000 шт.). У розрахунках ОФЕА було використано середнє значення, виходячи із передбачених ставок на 2019 рік, розмір якої 724,8 грн за 1000 штук. Тому, якщо порівняти прогноз ОФЕА із плановим показником на 2019 рік, різниця становитиме лише 0,5 млрд грн з відносною похибкою 0,8%.

75 Лист Мінфіну про надання інформації при підготовці проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» до Комітету ВРУ з питань бюджету та Рахункової палати України №35120-04-2/24711 від 21.09.2018 року.

76 Лист Мінагрополітики про надання інформації №37-32-16/26262 від 06.12.2018 року.

Головний недолік Додатку 7 Методики, за яким здійснюється розрахунок прогнозу надходжень АП (в) з тютюнових виробів, полягає в тому, що він не враховує мінімального акцизного податкового зобов'язання. Своєю чергою Мінфін враховує зазначений фактор, у розрахунках ОФЕА також застосовано обрахунок мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку з тютюнових виробів.

### *Розрахунок прогнозу АП з пального*

Ця категорія є другою за вагомістю наповнення АП (в). Методика містить Додаток 8 для розрахунку скрапленого газу, для інших паливно-мастильних продуктів окремих додатків не передбачено. Так, у розділі XIII та XIV наведено формули розрахунку для бензинів та інших нафтопродуктів. Згідно з формулами до обсягу оподатковуваної реалізації, окрім ставки податку, застосовується курс гривні до євро (ставки встановлені у євро). Відповідно до Методики прогнозний курс береться за розрахунками Мінекономрозвитку, але це некоректно, оскільки відомство надає прогноз курсу гривні до долара США.

Таблиця 3.4.3

**Результати розрахунку надходжень акцизного податку з пального протягом 2016–2021 рр.**

| Показник | Базовий рік | Передпрогнозний рік | Очікуваний рік | Прогнозний рік | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| АП ОФЕА, млн грн | 9 520,7 | 9 984,8 | 11 736,6 | 11 757,2 | 11 134,2 | 10 375,2 |
| АП Казначейство, млн грн | 7 182 | 10 941 | 11 545 | 11 318** | | |
| Різниця, млн грн | 2338,50 | -956,06 | 191,24 | 439,15 | | |
| Відносна похибка, % | 32,56 | -8,74 | 1,66 | 3,88 | | |

* Детальні розрахунки представлено в Додатку 3.4.3 (див. Додатки до дослідження).

** Прогноз Мінфіну[77].

77 Лист Мінфіну про надання інформації при підготовці проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» до Комітету ВРУ з питань бюджету та Рахункової палати України №35120-04-2/24711 від 21.09.2018 року.

Для розрахунку надходжень від акцизного податку з пального (табл. 3.4.3) використано інформацію, надану Держстатом[78] (про обсяги експорту) та ДФС[79] (про обсяги виробництва). Необхідно звернути увагу, що обидва розпорядники інформації не є органами, що здійснюють прогнозування. Тому від них отримано лише фактичні дані станом на 2018 рік. Так, здійснені розрахунки станом на 2018 рік свідчать про прийнятність використовуваної Методики через незначну отриману похибку – 1,7%.

Отже, для здійснення розрахунків прогнозного обсягу надходжень акцизного податку з пального на 2019–2021 рр. до рядка «реалізації оподатковуваної» буде застосовано формулу визначення сукупного середнього темпу приросту (Compound Annual Growth Rate, CAGR):

$$CAGR = \left(\frac{V_{2018}}{V_{2016}}\right)^{\frac{1}{2}} - 1$$

За допомогою зазначеної формули було отримано на 2019 рік прогнозний обсяг надходжень АП (в) з пального із різницею 0,4 млрд грн (похибка 3,9%) порівняно з прогнозом Мінфіну. Це свідчить про прийнятність методу для здійснення прогнозування.

### *Розрахунок прогнозу АП з електричної енергії*

Розрахунки акцизного податку з електричної енергії (табл. 3.4.4) здійснено на основі даних про виробництво електроенергії від ДП «Енергоринок»[80] та даних про експорт від Держстату[81].

Таблиця 3.4.4

**Результати розрахунку надходжень акцизного податку з електричної енергії протягом 2016–2021 рр.**

| Показник | Базовий рік | Передпрогнозний рік | Очікуваний рік | Прогнозний рік | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| Виробництво електроенергії без ПДВ, млн грн | 131 015 | 146 208 | 171 388 | | | |

78 Лист Держстату про надання інформації №15.2-20/1751 ПІ-18 від 13.11.2018 року.
79 Лист ДФС про надання показників №17701/К/99-99-12-03-03-14 від 13.11.2018 року.
80 Лист ДП «Енергоринок» щодо запиту на отримання публічної інформації №07-26/257 від 10.01.2019 року.
81 Лист Держстату про надання інформації №15.2-20/1751 ПІ-18 від 13.11.2018 року.

Продовження Таблиці 3.4.4

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Експорт електроенергії без ПДВ, млн грн | 2 725 | 5 223 | 7 335 | | | |
| Реалізація оподатковувана, млн грн | 128 290 | 140 985 | 164 053 | 177 177 | 163 003 | 149 963 |
| Ставка податку, % | 3,2 | 3,2 | 3,2 | 3,2 | 3,2 | 3,2 |
| АП ОФЕА, млн грн | 4 105,3 | 4 511,5 | 5 249,7 | 5 669,7 | 5 216,1 | 4 798,8 |
| АП Казначейство, млн грн | 4 035,4 | 4 725,5 | 5 389,8 | 6 221,0* | | |
| Різниця, млн грн | 69,9 | -214,0 | -84,3 | -551,3 | | |
| Відносна похибка, % | 1,7 | -4,5 | -1,6 | -8,9 | | |

* Прогноз Мінфіну[82].

Прогноз на 2019 рік від ДП «Енергоринок» надано лише на І півріччя 2019 року, тому прогнозний обсяг надходжень на 2019–2021 рр. розраховано за формулою, застосованою при обрахунку прогнозу з пального. Так, сукупний середній темп приросту «реалізації оподатковуваної» становив 0,13%. За результатами розрахунків на 2019 рік виявлено розбіжність між прогнозом ОФЕА та прогнозом Мінфіну розміром 0,5 млрд грн, похибка – 8,9%.

### *Розрахунок прогнозу АП з лікеро-горілчаної продукції*

Розрахунок надходжень акцизного податку з лікеро-горілчаної продукції (табл. 3.4.5) здійснено на основі інформації, наданої Мінагрополітики[83], де також містився прогноз на середньострокову перспективу (до 2021 року).

Таблиця 3.4.5

**Результати розрахунку надходжень акцизного податку з лікеро-горілчаної продукції протягом 2016–2021 рр.**

| Показник | Базовий рік | Передпрогнозний рік | Очікуваний рік | Прогнозний рік | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| Виробництво, тис. л | 59 917,3 | 67 663,4 | 78 490,3 | 70 548,0 | 63 679,0 | 56 776,0 |

82 Лист Мінфіну про надання інформації №35120-04-2/24711 від 21.09.2018 року.
83 Лист Мінагрополітики про надання інформації №37-32-16/26262 від 06.12.2018 року.

Продовження Таблиці 3.4.5

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Експорт, тис. л | 9 436,3 | 12 950,4 | 12 366,7 | 13 900,5 | 12 001,4 | 10 951,0 |
| Реалізація оподатковувана, тис. л | 50 480,9 | 54 713,0 | 66 123,6 | 56 647,5 | 51 677,6 | 45 825,0 |
| Ставка за законодавством, грн за 1 л 100% спирту | 105,8 | 126,96 | 126,96 | 126,96 | 126,96 | 126,96 |
| АП ОФЕА, млн грн | 5 340,9 | 6 946,4 | 6 548,1 | 7 192,0 | 6 561,0 | 5 817,9 |
| АП Казначейство, млн грн | 6 405,6 | 6 246,4 | 6 179 | 7 315,0* | | |
| Різниця, млн грн | -1 064,7 | 700,0 | 369,1 | -123,0 | | |
| Відносна похибка, % | -16,6 | 11,2 | 6,0 | -1,7 | | |

* Прогноз Мінфіну.

За розрахунками згідно з Методикою отримано результати, дуже близькі до розрахунків Мінфіну: похибка становить 1,7%. Тому цей компонент акцизного податку можна вважати найбільш точно прогнозованим. Також спостерігається загальна тенденція до зменшення похибки: з 16% у 2016 році до 1,7% у 2019 році.

### *Розрахунок прогнозу АП з пива*

Розрахунок надходжень акцизного податку з пива (табл. 3.4.6) здійснено на основі інформації від Мінагрополітики[84], де також надано прогнозні обсяги виробництва та експорту пива на середньострокову перспективу 2019–2021 рр.

Таблиця 3.4.6

**Результати розрахунку надходжень акцизного податку з пива протягом 2016–2021 рр.**

| Показник | Базовий рік | Передпрогнозний рік | Очікуваний рік | Прогнозний рік | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| Виробництво, тис. л | 1 806 636 | 1 780 996 | 1 835 000 | 1 846 000 | 1 860 000 | 1 873 000 |
| Експорт, тис. л | 67 745 | 101 189 | 114 963 | 145 000 | 150 000 | 150 000 |

84 Лист Мінагрополітики про надання інформації №37-32-16/26262 від 06.12.2018 року.

Продовження Таблиці 3.4.6

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Реалізація оподатковувана, тис. л | 1 738 891 | 1 679 807 | 1 720 037 | 1 701 000 | 1 710 000 | 1 723 000 |
| Ставка за законодавством, грн за 1 л | 2,48 | 2,78 | 2,78 | 2,78 | 2,78 | 2,78 |
| АП ОФЕА з пива, млн грн | 4 312 | 4 670 | 4 782 | 4 729 | 4 754 | 4 790 |
| АП Казначейство з пива, млн грн | 4 126 | 4 677 | 4 701 | 5 136* | | |
| Різниця, млн грн | 186,5 | -7,6 | 80,70 | -407,2 | | |
| Відносна похибка, % | 4,5 | -0,1 | 1,7 | -7,9 | | |

* Прогноз Мінфіну.

Отримані результати прогнозного обсягу надходжень з пива за 2016–2018 рр. свідчать про незначні відхилення. Так, у 2018 році розбіжність між прогнозом ОФЕА та Мінфіну становила 1,7%, а в 2019 році – 7,9%. Необхідно зазначити, що, як і у випадку із тютюновими виробами, під час затвердження державного бюджету на 2019 рік прогнозний показник на 2019 рік з пива було скориговано на 0,4 млрд грн та заплановано розміром 4,7 млрд грн. Це означає, що розрахунки ОФЕА збігаються із плановим показником державного бюджету на 2019 рік.

### *Розрахунок прогнозу АП з виноробної продукції*

Інформаційну базу для розрахунків показників з виробництва виноробної продукції на 2019–2021 рр. отримано від Мінагрополітики[85], проте показник експорту розраховано окремо та наведено в Додатку 3.4.4 (див. Додатки до дослідження).

Таблиця 3.4.7

**Результати розрахунку надходжень акцизного податку з виноробної продукції протягом 2016–2021 рр.**

| Показник | Базовий рік | Передпрогнозний рік | Очікуваний рік | Прогнозний рік | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| АП ОФЕА, млн грн | 1 677 | 1 545 | 1 451 | 1 380 | 1 422 | 1 466 |

85 Лист Мінагрополітики про надання інформації №37-32-16/26262 від 06.12.2018 року.

Продовження Таблиці 3.4.7

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| АП Казначейство, млн грн | 1 200 | 1 379 | 1 492 | 1 338** | | |
| Різниця, млн грн | 476,9 | 166,4 | -40,6 | 42,4 | | |
| Відносна похибка, % | 39,8 | 12,1 | -2,7 | 3,2 | | |

* Детальні розрахунки представлено в Додатку 3.4.4 (див. Додатки до дослідження).

** Прогноз Мінфіну.

На основі аналізу даних, представлених у табл. 3.4.7, можна зробити висновок про прийнятну похибку в 2018 та 2019 рр. Так, у 2018 році розбіжність між прогнозом ОФЕА та Мінфіну становила 2,7%, а в 2019 році – 3,2%.

## ПІДСУМКОВИЙ ПРОГНОЗ АП НА 2019 РІК ТА ЙОГО ПОРІВНЯННЯ З ПРОГНОЗОМ МІНФІНУ

Здійснивши розрахунки за складовими АП (в), можемо отримати загальну суму акцизного податку та порівняти його із прогнозом Мінфіну та планом ДБУ. Це дозволить наочно продемонструвати, які відбулися коригування під час прийняття державного бюджету на 2019 рік.

Слід зазначити, що Мінфін закладає на 2019 рік досить значний приріст надходжень від АП (в), який становить близько 18 млрд грн, або 25% порівняно з 2018 роком. З огляду на підвищення ставок та потенційне здешевлення національної валюти через інфляційні процеси цей приріст може бути невиконаним через скорочення обсягів споживання.

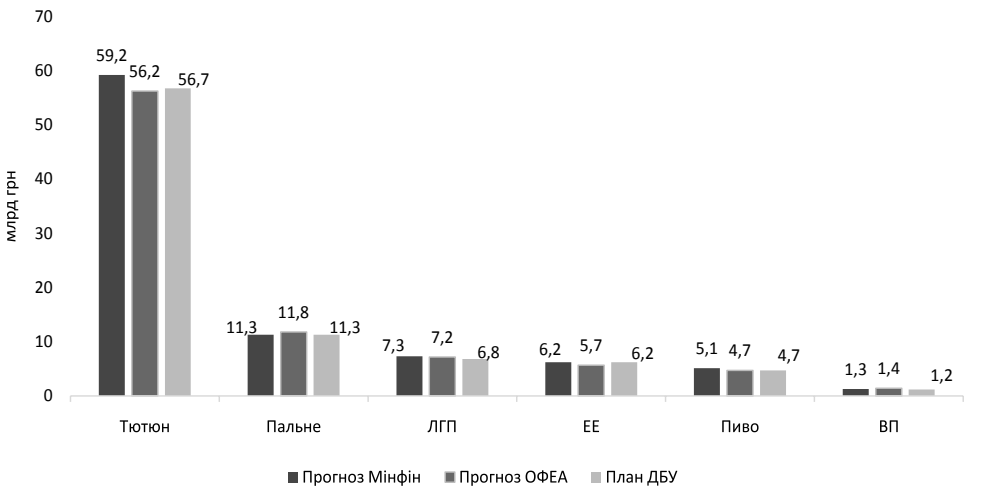



**Рис. 3.4.1.** Порівняння прогнозу надходжень АП (в) у розрізі підакцизних товарів, розрахованих ОФЕА, із показниками Мінфіну на 2019 рік та планом ДБУ

* ЛГП – лікеро-горілчана продукція;
ЕЕ – електроенергія;
ВП – виноробна продукція.

Джерело: розрахунки автора, прогноз Мінфіну, плановий показник із державного бюджету на 2019 рік.

На рис. 3.4.1 наведено узагальнені дані в розрізі складових АП (в), які наглядно демонструють основні зміни, описані вище. Так, коригування (змен-

шення) прогнозних показників Мінфіну під час ухвалення державного бюджету на 2019 рік відбулося для таких підакцизних товарів:

- Тютюнові вироби – на 2,5 млрд грн (4,3%);
- Лікеро-горілчана продукція – на 0,5 млрд грн (7,5%);
- Пиво – на 0,4 млрд грн (8,3%).

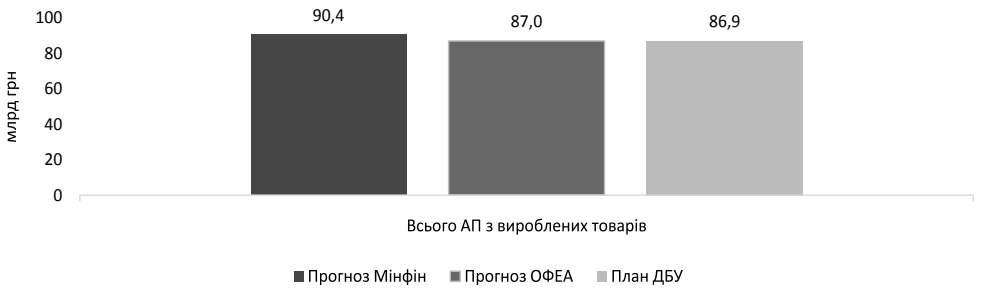



**Рис. 3.4.2.** Порівняння прогнозу загального обсягу надходжень АП (в), розрахованих ОФЕА*, із показниками Мінфіну на 2019 рік та планом ДБУ**

* Прогноз ОФЕА наведено без підакцизних товарів, які займали незначну питому вагу (14020100, 14020800, 14020900, 14021000, 14022000, 14022300).

** Плановий показник наведено ДБУ на 2019 рік з урахуванням частини надходжень з пального, яка зараховується до місцевого бюджету (у межах 13%, або 1,5 млрд грн).

**Джерело:** розрахунки автора, прогноз Мінфіну, плановий показник із державного бюджету на 2019 рік.

На рис. 3.4.2 представлено загальний прогнозний показник надходжень АП (в) на 2019 рік ОФЕА, який відрізняється від прогнозу Мінфіну на 3,5 млрд грн, похибка – 3,8%. Якщо порівняти прогноз ОФЕА із плановим показником АП (в) у державному бюджеті на 2019 рік, то побачимо незначне відхилення розміром 0,1 млрд грн, похибка – 0,1%, що свідчить про прийнятну достовірність отриманих результатів, розрахованих за Методикою.

### *Підсумковий прогноз ОФЕА на 2020–2021 рр.*

Під час розрахунків прогнозного обсягу надходжень АП (в) на 2020–2021 рр. (рис. 3.4.3) у розрізі підакцизних товарів на середньострокову перспективу було виявлено загальну тенденцію до зменшення реалізації оподатковуваної підакцизної продукції, окрім двох категорій (пиво та виноробна продукція), за якими відбувається незначне підвищення обсягів споживання.

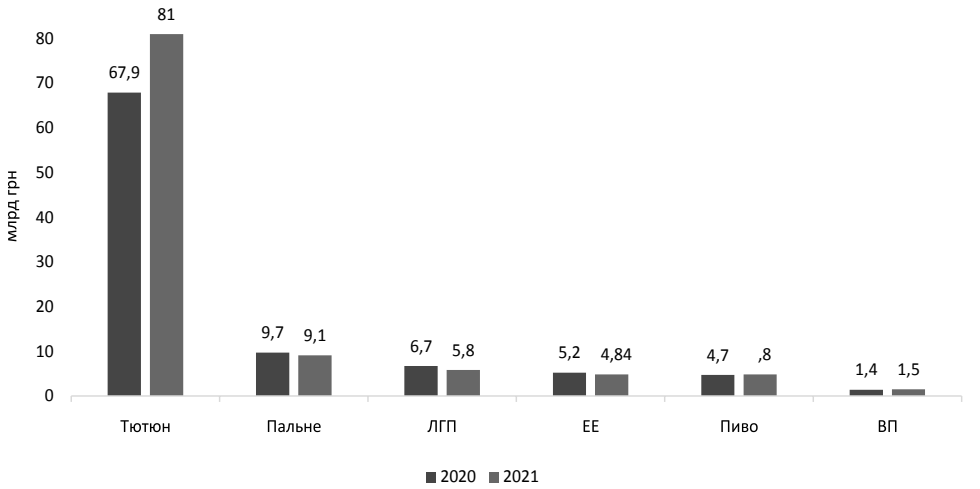



**Рис. 3.4.3.** Прогноз надходжень АП (в) у розрізі підакцизних товарів, розрахованих ОФЕА на 2020–2021 рр.

* ЛГП – лікеро-горілчана продукція;
ЕЕ – електроенергія;
ВП – виноробна продукція.

**Джерело:** розрахунок ОФЕА.

Рис. 3.4.3 демонструє вплив зміни обсягу споживання на показник надходжень податку, який буде акумульовано. Окремо варто відмітити, що зменшення ресурсу до оподаткування тютюнових виробів не має негативного впливу на обсяг надходжень, оскільки через підвищення ставок на 33% за період з 2019 року по 2021 рр. надходження акцизного податку зростуть на 13,1 млрд грн у 2021 році порівняно з 2020 роком.

Поступове зменшення реалізації пального, лікеро-горілчаної продукції та електроенергії відобразилося на результатах прогнозу на 2021 рік порівняно з 2020 роком – скорочення надходжень АП на 0,6 млрд грн, 0,9 млрд грн та 0,4 млрд грн відповідно.

Помірне прогнозоване збільшення обсягів виробництва пива та виноробної продукції позитивно вплине на надходження акцизного податку в 2021 році – на 0,1 млрд грн порівняно з 2020 роком.

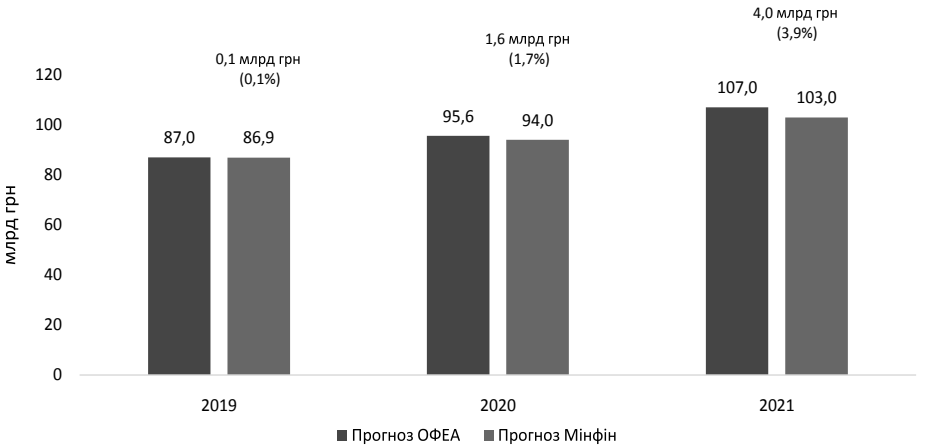



**Рис. 3.4.4.** Порівняння оцінки прогнозу надходжень АП (в), розрахованого ОФЕА, із показниками Мінфіну* на 2019–2021 рр.

* Прогнозні показники Мінфіну на 2020–2021 рр. отримано із матеріалів, що додаються до проекту закону про Державний бюджет України (ст. 38 БКУ) .

**Джерело:** розрахунок ОФЕА[86].

На 2020–2021 рр. прогноз Мінфіну по АП (в) розраховано, виходячи із індикативних прогнозних показників доходів державного бюджету на 2020 і 2021 рр. Надходження акцизного податку до державного бюджету на 2020 та 2021 рр. визначено розміром 154,8 млрд грн та 169,5 млрд грн відповідно. До зазначених цифр було застосовано середнє значення питомої ваги АП (в) у загальному обсязі АП, що надійшов до державного бюджету протягом 2016–2018 рр., розміром 60,7%. Таким чином, отримали припущення, що АП (в) становитиме у 2020 році 94 млрд грн, а у 2021 році 103 млрд грн.

На рис. 3.4.4 представлено порівняння загальних прогнозних обсягів АП (в) на 2019–2021 рр., розрахованих ОФЕА, із прогнозом Мінфіну. Так, за розрахунками ОФЕА на 2020 рік прогноз обсягів АП (в) на 1,6 млрд грн (1,7%) більший порівняно із прогнозом Мінфіну, а на 2021 рік – більший на 4,0 млрд грн (3,9%). Отримані результати вважаємо прийнятними та такими, що враховують зміни обсягу споживання підакцизної продукції. Але якщо споживчий кошик підакцизних товарів зміниться, то, звісно, і розрахунки прогнозу мають бути скориговані.

86 Проект Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 15.09.2018 року №9000. Отримано з: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598

У ході підготовки дослідження виявлено низку недоліків системи прогнозування, зокрема:

- ускладнений доступ та неоднорідність інформаційної бази для здійснення розрахунків;
- розбіжності між чинним податковим законодавством та методичним забезпеченням.

Отже, можна зробити висновок, що прогноз Мінфіну має прийнятний рівень точності, але рівень відкритості інформації та прозорості цього прогнозу залишаються на досить низькому рівні.

## 3.5 ФІСКАЛЬНІ НАСЛІДКИ ПРОГНОЗУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ВІТЧИЗНЯНИХ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ

Сфера акцизного оподаткування завжди перебуває в епіцентрі уваги всіх учасників податкових відносин й особливо фіскальних інституцій. Така увага пояснюється, з одного боку, значним фіскальним значенням акцизного податку при мінімальній кількості його платників, а з іншого – простотою його адміністрування. Акцизний податок – це чи не єдиний податок, у якому механічне підвищення ставок відразу ж призводить до збільшення податкових надходжень без особливих соціально-економічних супротивів, оскільки специфічний акциз класично призначається на споживання високорентабельних, монопольних товарів і товарів, які шкодять життю та здоров'ю громадян. До них належать і тютюнові вироби, акцизне оподаткування яких є об'єктом нашого дослідження.

З кожним роком фіскальне значення акцизного податку в українській бюджетній системі зростає. Враховуючи, що близько 60% (за 2016 рік) від загального надходження акцизного податку з вироблених товарів до зведеного бюджету займає акцизний податок з тютюнових виробів, то повнота та точність прогнозування саме цього податку відіграє важливе значення для стабільності функціонування бюджетної системи.

На точність прогнозу надходження акцизного податку з тютюнових виробів впливає низка об'єктивних та суб'єктивних факторів. Одним з основних об'єктивних факторів є адаптація українського податкового законодавства до норм Європейського Союзу. До основного суб'єктивного фактору належать фіскальні потреби Уряду, які постійно зростають. Окрім цього, на динаміку надходження акцизного податку впливають й інші фактори: обсяг та структура споживання підакцизних товарів (дешевий та дорогий сегмент цигарок), їх імпорт та експорт, розмір ставки податку, прогнозний курс гривні до євро та ін.

Отже, основною метою дослідження є оцінка фіскальних наслідків прогнозування акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів в Україні при плануванні державного бюджету та виявлення на їх основі головних проблем цього процесу.

Під час дослідження використано статистичні та аналітичні дані, отримані у відповідь на депутатські та громадські запити від Міністерства фінансів

України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної статистичної служби України.

### *Огляд українського ринку тютюнових виробів та його динаміки*

Виробництво цигарок є специфічним видом економічної діяльності, притаманним не кожній державі світу. Україна – одна з тих країн, де існує виробництво цигарок. Вітчизняний ринок тютюнових виробів представляють п'ять тютюнових компаній:

1. ПАТ «Джей Ті Інтернешнл Україна» (далі – JTI);
2. ПрАТ «А/Т тютюнова компанія «В.А.Т. – Прилуки» (далі – BAT);
3. ПрАТ «Імперіал Тобакко Продакшн Україна» (далі – IT);
4. ПрАТ «Філіп Морріс Україна» (далі – PMU);
5. ТЗОВ «Львівська тютюнова фабрика».

Усі компанії, окрім ТЗОВ «Львівська тютюнова фабрика», – міжнародні. Вони відвантажують свою продукцію на роздрібний ринок через компанію «Тедіс» (раніше – «Мегаполіс»).

За даними профільної асоціації «Укртютюн», станом на червень 2016 року лідером на ринку виробництва цигарок є компанія PMU, яка утримує 32,1% ринку, на другому місці – компанія BAT з 28,1%, на третьому – компанія JTI з 22,2% вітчизняного ринку тютюнових виробів. Четвертою в цьому рейтингу є компанія IT з часткою ринку 17,6% (не входить до профільних асоціацій та працює на ринку автономно). Вона неринковими методами встановлює низькі ціни на тютюнові вироби, чим штучно збільшує власну частку на ринку. Такі дії не сприяють чесній конкуренції та штучно стримують зростання цін на цигарки в умовах збільшення податкового навантаження, тому інші компанії свідомо стримують ціни, щоб не втратити частину ринку.

Тютюнові компанії є найбільшими платниками податків. Відповідно до списку, опублікованого в офіційному журналі ДФС «Вісник»[87], за підсумками 9 місяців 2016 року порівняно з відповідним періодом минулого року третє, четверте, сьоме і дванадцяте місця серед найбільших платників по-

87 Великі сплачують більше. Отримано з: http://www.visnuk.com.ua/uk/info/5-veliki-splachuyut-bilshe?issue=5551

датків посіли всі тютюнові компанії України за виключенням ТЗОВ «Львівська тютюнова фабрика» (табл. 3.5.1).

Таблиця 3.5.1

**Найбільші платники податків України за сумою сплати податкових платежів до зведеного бюджету України станом на 01.10.2016 р.**

| Місце у рейтингу | Назва платника | Вид діяльності | Сплата всіх податкових платежів*, тис. грн | Приріст сум сплати – 01.10.2016 р. до 01.10.2015 р., % |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ПАТ «Укргазвидобування» | Добування природного газу | 23 999,8 | 220 |
| 2 | ПАТ «НАК «Нафтогаз України» | Діяльність головних управлінь (хед-офісів) | 10 968,7 | –13 |
| **3** | **ПрАТ «Філіп Морріс Україна»** | **Виробництво тютюнових виробів** | **9 945,1** | **67** |
| **4** | **ПрАТ «А/Т тютюнова компанія «В.А.Т. – Прилуки»** | **Виробництво тютюнових виробів** | **8 355,4** | **91** |
| 5 | ПАТ «Українська Залізниця» | Вантажний залізничний транспорт | 6 807,1 | – |
| 6 | ПАТ «Укрнафта» | Добування сирої нафти | 5 599,5 | 71 |
| **7** | **ПАТ «Джей Ті Інтернешнл Україна»** | **Виробництво тютюнових виробів** | **5 508,2** | **18** |
| 8 | ПАТ «Укртрансгаз» | Трубопровідний транспорт | 5 464,6 | 425 |
| 9 | ДП «НАЕК «Енергоатом» | Виробництво електроенергії | 4 823,1 | 24 |
| 10 | ДП «Енергоринок» | Торгівля електроенергією | 4 617,0 | 14 |
| 12 | ПрАТ «Імперіал Тобакко Продакшн Україна» | Виробництво тютюнових виробів | 3 908,8 | 5 |
| 35 | ТОВ «Тедіс Україна» | Оптова торгівля тютюновими виробами | 1 026,1 | 1 |

**Джерело:** ТОП-100 найбільших платників податків України за сумою сплати податкових платежів до Зведеного бюджету України станом на 01.10.2016 р. Отримано з: http://www.visnuk.com.ua/uk/info/100003237-top-100-naybilshikh-platnikiv-podatkiv-ukrayini-za-sumoyu-splati-podatkovikh-platezhiv-do-zvedenogo-byudzhetu-ukrayini-stanom-na-01-10-2016-r?issue=5557

Чотири найбільші тютюнові компанії забезпечили за три квартали 2016 року 28 млрд грн доходів зведеного бюджету. Тільки в однієї тютюнової компанії ПрАТ «Філіп Морріс Україна» обсяг сплати податків до бюджету майже рівний обсягу сплати податків «Нафтогазом України». За даними Державної казначейської служби України, 4,9% усіх податкових надходжень забезпечено завдяки сплаті тютюновими компаніями тільки акцизного податку з вироблених в Україні цигарок (без роздрібного акцизного податку).

За даними галузевої асоціації «Укртютюн», у 2016 році тютюновими компаніями сплачено до бюджету 33 млрд грн акцизного податку за рахунок виробництва 98 млрд штук цигарок, з яких 75 млрд штук реалізовано на внутрішній ринок.

Традиційно, ринок тютюнових виробів умовно розподіляється на 4 сегменти (рис. 3.5.1):

- преміум;
- середній;
- низький;
- безфільтрові цигарки.

До преміум та середнього сегментів зазвичай зараховуються бренди, ціна яких передбачає сплату, окрім мінімального акцизного зобов'язання, ще й акциз за адвалорною складовою. Межа поділу між преміум та середнім сегментами визначається з урахуванням рівня концентрації брендів навколо цінових точок і ділить їх на 2 рівнозначні групи. До низького сегмента зазвичай зараховуються товари (продукцію) згідно з УКТ ЗЕД за кодом 2402 20 90 20 «Сигарети з фільтром», які за ціною не досягають рівня, що передбачає сплату акцизу за адвалорною складовою. До безфільтрових цигарок зараховуються всі товари (продукція) згідно з УКТ ЗЕД за кодом 2402 20 90 10 «Сигарети без фільтра, цигарки».

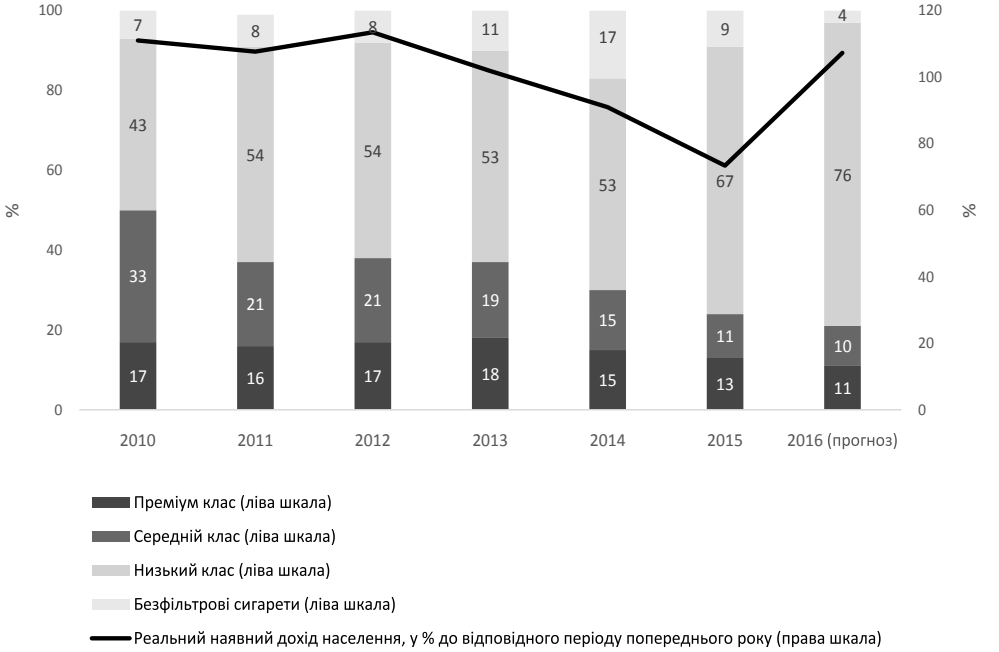



**Рис. 3.5.1.** Сегментація ринку цигарок в Україні та реальні доходи населення в динаміці, %

* ЛГП – лікеро-горілчана продукція;

**Примітка:** Реальний наявний дохід населення – це наявний дохід, який скоригований на індекс споживчих цін.

**Джерело:** Інформація про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції).

**Отримано з:** http://sfs.gov.ua/cigars

На українському ринку переважає низький сегмент цигарок, який щороку зростає з падінням реальних доходів населення. Відповідно, преміум та середній сегменти зменшуються. Якщо в 2010 році частка ринку таких цигарок становила 50%, то за прогнозними оцінками на 2016 рік – це всього 21%.

В Україні акцизний податок з тютюнових виробів сплачується за двома компонентами:

- специфічний акциз та мінімальне акцизне зобов'язання – встановлена фіксована ставка (у гривнях) за 1 000 штук;
- адвалорний податок – податок, який розраховується у відсотках від кінцевої вартості продажу тютюнових виробів.

Динаміка сплати специфічного та адвалорного акцизного податку зображена на рис. 3.5.2 та 3.5.3. Також на них відображена динаміка зміни ставок (адвалору, специфіки, мінімального податкового зобов'язання) акцизного податку.

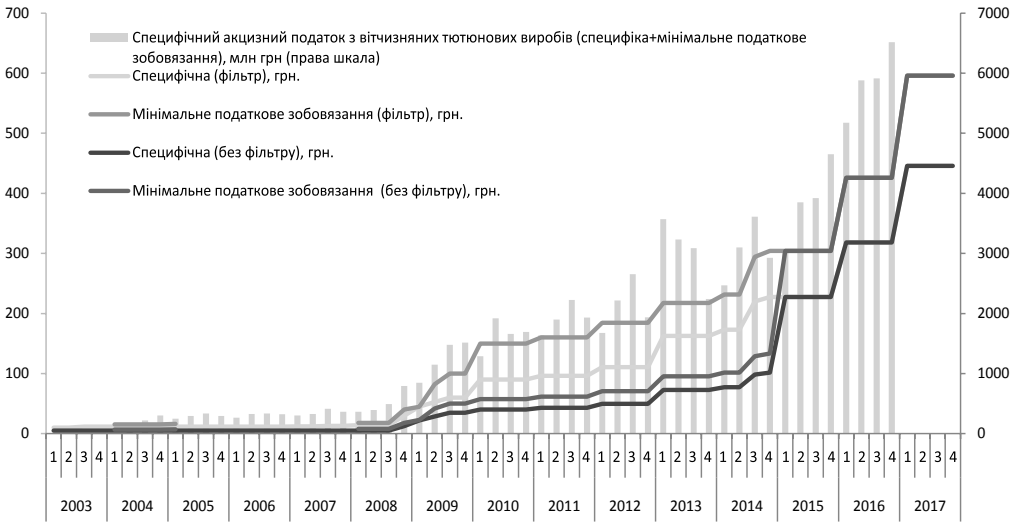



**Рис. 3.5.2.** Динаміка сплати специфічного акцизу та встановлених специфічних ставок акцизного податку
**Джерело:** складено та узагальнено на основі норм податкового законодавства.

До 2014 року включно в податковому законодавстві ставки специфічного акцизу та мінімального податкового зобов'язання для цигарок з фільтром були більшими, ніж для безфільтрових. З 2015 року ці ставки вирівнялися, і, як ми бачимо з рис. 3.5.2, суттєво збільшилися надходження від цієї форми акцизного оподаткування. На 2017 рік специфічні ставки акцизу встановили на рівні 445,56 грн/1 000 шт. (у 2016 році – 318,26), а мінімального податкового зобов'язання – 596,05 грн/1 000 шт. (у 2016 році – 425,75). Тобто рівень ставок специфічного акцизу на 2017 рік підняли на 40% порівняно з 2016 роком.

Що стосується адвалорного акцизу (рис. 3.5.3), то таку форму акцизного оподаткування впровадили в українській практиці з 2004 року. До 2010 року ставка адвалорного податку для цигарок з фільтром і без була встановлена на одному рівні з щорічним збільшенням ставки з 5% у 2004 до 20% у 2009 рр. З 2010 року ставку адвалору збільшили для цигарок з фільтром до 25%, а для цигарок без фільтра залишили на рівні 20%. Хоча, за

великим рахунком, тютюнові компанії, які займають на ринку сегмент дешевих та безфільтрових цигарок, узагалі адвалорну складову акцизного податку не сплачують. З 2013 року Уряд суттєво зменшив адвалорну компоненту акцизного податку з 25% до 12% від максимальної роздрібної ціни (далі – МРЦ), що мало наслідком зростання середньої ціни на пачку цигарок на 14%, зменшення кількості курців серед дорослого населення до 21,3%[88]. Але, незважаючи на зменшення авалорної ставки, надходження до бюджету в 2013 році порівняно з 2012 роком зросли більш ніж на 1,3 млрд грн[89], що зумовлено більше проблемами статистики надходження, ніж економічними чинниками. З другого півріччя 2015 року надходження від адвалорного податку почали активно зростати. Проте за умови відсутності точної статистики надходження «чистого» адвалору причини росту виявити дуже складно.

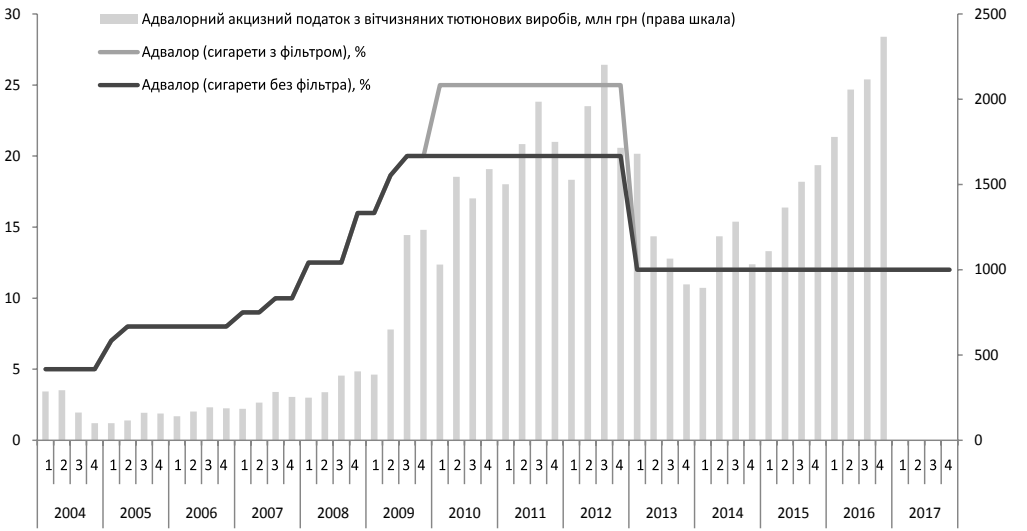



**Рис. 3.5.3.** Динаміка сплати адвалорного акцизу (у. т. ч. складової мінімального акцизного зобов'язання, що перевищує надходження від специфічної частини) та встановлених адвалорних ставок акцизного податку

**Джерело:** складено та розраховано за даними Держстату.

88 Щорічний Звіт «Самооцінка населенням стану здоров'я та рівня доступності окремих видів медичної допомоги у 2013 році (за даними вибіркового опитування домогосподарств у жовтні 2013 року)». Отримано з: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/17/Arch_snsz_zb.htm

89 Причиною такого «парадоксу» є недосконалість бюджетної класифікації акцизного податку з тютюнових виробів, а саме «Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)» (код бюджетної класифікації – 14020600). У цю статтю, окрім адвалору, включають і надходження акцизу від суми перевищення мінімального податкового навантаження над специфічною ставкою акцизного податку. Більш детально ця проблема описана в розділі 3 та п. 5 висновків.

Окрім того, з 1 січня 2015 року відповідно до Закону України від 28 грудня 2014 року №71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» запроваджено акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів, який за своїм змістом є додатковим адвалором, оскільки сплачується як відсоток від кінцевої вартості тютюнових виробів (з урахуванням ПДВ).

Платниками цього податку є суб'єкти роздрібної торгівлі, які реалізують безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування, такі підакцизні товари: пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, товари, зазначені у п.п. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), зокрема нафтопродукти, насамперед бензин та дизельне пальне, паливо моторне альтернативне, біодизель, скраплений газ тощо (п.п. 14.1.212 п. 14.1 ст. 14, п.п. 212.1.11 п. 212.1 ст. 212 Кодексу).

База оподаткування – це вартість (з податком на додану вартість) реалізованих через роздрібну торговельну мережу підакцизних товарів (п.п. 214.1.4 п. 214.1 ст. 214 Кодексу).

База оподаткування=собівартість +специфічна та адвалорна компонента акцизного податку+ПДВ

На це все нараховується ще й роздрібний акцизний податок. Фактично це щонайменше подвійне і щонайбільше потрійне оподаткування, що суперечить основним принципам оподаткування.

П.п. 215.3.10 п. 215.3 ст. 215 Кодексу встановлено, що для підакцизних товарів, реалізованих відповідно до п.п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 Кодексу, ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості підакцизних товарів (з податком на додану вартість) у розмірі 5%.

Абзацом другим п. 6 розділу II «Прикінцеві положення та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпеченості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20 грудня 2016 року №1791-VIII Кабінету Мі-

ністрів України доручено розробити та внести на розгляд Верховної Ради України проект закону щодо скасування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі тютюнових виробів, передбачивши з метою збалансування місцевих бюджетів відповідне збільшення ставок акцизного податку на тютюнові вироби в абсолютних значеннях.

Таким чином, скасування акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів розміром 5% з одночасним підвищенням розміру мінімального акцизного зобов'язання з тютюнових виробів на 7–9% дозволить забезпечити необхідне збалансування місцевих бюджетів та ліквідувати практику подвійного оподаткування.

Тютюнова галузь України характеризується своїм динамічним ростом, про що свідчать дані про виробництво цигарок. Окрім того, дуже важливим є те, що ця галузь за останні роки демонструє значні темпи росту експорту своєї продукції як у кількісному, так і у вартісному вимірі. У торговому балансі ця позиція перебуває зі стабільним профіцитом, який тільки за 11 місяців 2016 року становив понад 166 млн дол. США. (рис. 3.5.4).

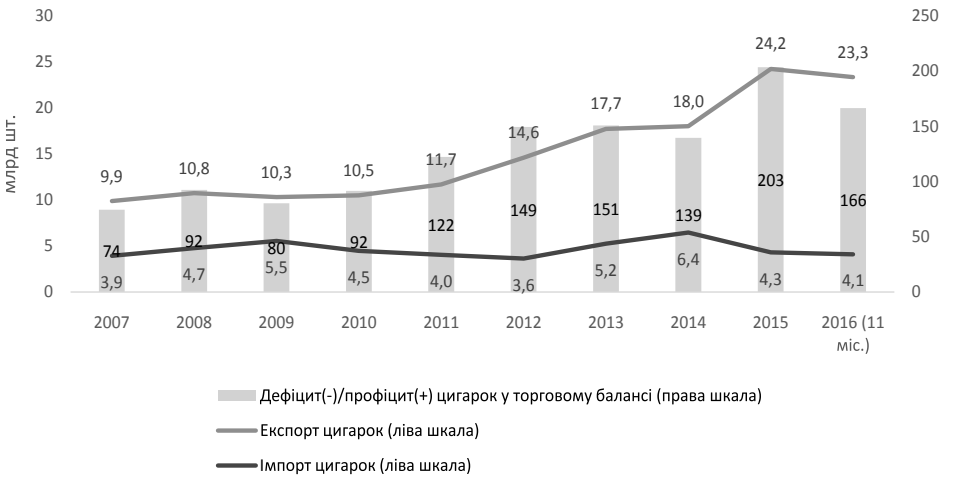



**Рис. 3.5.4.** Кількісна та вартісна динаміка експорту та імпорту цигарок в Україні
**Джерело:** складено та розраховано за даними Держстату.

Тютюнова галузь – це один з небагатьох видів економічної діяльності, у якому спостерігається позитивна динаміка сплати податку саме з внутрішнього ринку без особливої залежності від зовнішніх світових ринків. Така перевага є достатньо важливою, її необхідно зберегти, оскільки тютюнові вироби – це специфічний товар, споживання якого є досить стабільним, ритмічним та низько еластичним щодо доходів. Якщо держава втратить внутрішнього виробника через непродуману та непрогнозовану фіскальну політику, то внутрішній попит автоматично буде задовольнятися імпортом, а це своєю чергою може негативно вплинути як на бюджет країни, так і на її торговий баланс.

Кожна з компаній реалізує свої тютюнові вироби одночасно в різних сегментах, тому не існує виробників дешевих або дорогих цигарок. Водночас виробники, у портфелі яких переважають цигарки дешевшого цінового сегмента, сплачують в основному мінімальне акцизне зобов'язання, а отже, потенційне підвищення адвалорної ставки мінімально вплине на них. Структура портфеля (на графіку) основних виробників цигарок в Україні показує (рис. 3.5.5), що деякі з них можуть отримати конкурентну перевагу від збільшення адвалорної ставки податку.

Компанії, у портфелі яких переважають бренди преміум та середнього сегментів, логічно, вимагають від Уряду підвищувати специфічний акциз та зменшувати адвалорний. Інші компанії, у портфелі яких в основному бренди низького та безфільтрового сегментів, пропонують протилежне: зменшення специфічної складової з паралельним збільшенням адвалору. Уряд у цьому випадку хоче тільки одного: збільшення податкових надходжень від тютюнового ринку. Хоча, для того щоб зберегти та розвивати цей вид економічної діяльності, який ритмічно та стабільно наповнює бюджет країни, Уряду потрібно розробити компромісну стратегію відносин з ним при максимальному врахуванні як внутрішніх особливостей України, так і зовнішніх світових тенденцій.

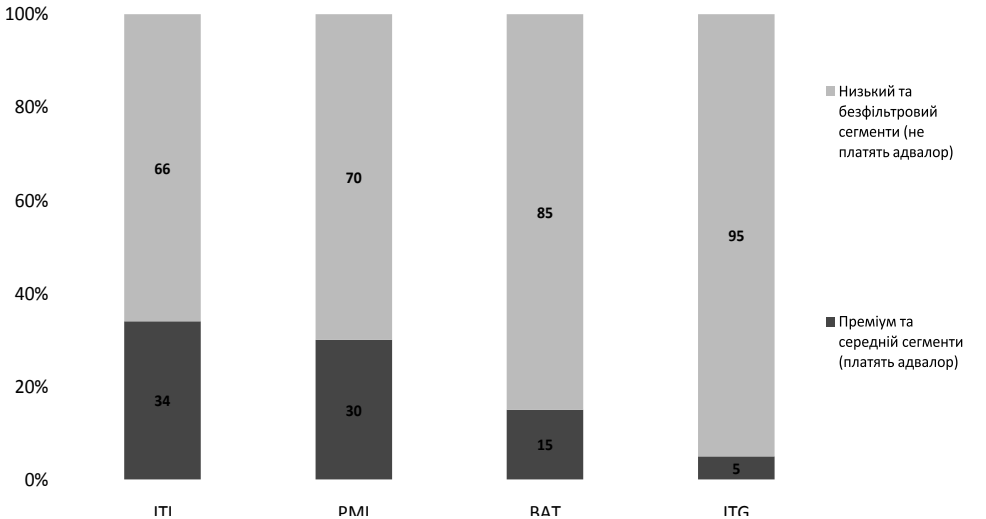



**Рис. 3.5.5.** Портфель тютюнових компаній по сегментах ринку цигарок в Україні

**Джерело:** розраховано на основі інформації Держстату про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції)

У 2016 році з пачки цигарок вартістю 25 грн сплачувалося на 26% податків більше, ніж з пачки вартістю 15 грн (мінімальне акцизне зобов'язання, акциз за адвалорною ставкою, ПДВ та роздрібний акциз).

### *Оцінка фіскального значення акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів*

Фіскальне значення будь-якого податку визначається його часткою у ВВП країни. Як видно з рис. 3.5.6, акцизне оподаткування тютюнової галузі (без імпорту) з 2009 року почало виконувати суттєве фіскальне значення. У 2009 році порівняно з 2008 роком частка акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів у загальних податкових надходженнях зросла майже в три рази – з 1,5% до 4,1% (рис. 3.5.6). 2016 році такий показник становив 4,9%. Слід зауважити, що ці надходження забезпечують п'ять тютюнових компаній. Це без сплати інших податків (ПДВ, податку на прибуток, ПДФО, ЄСВ тощо).

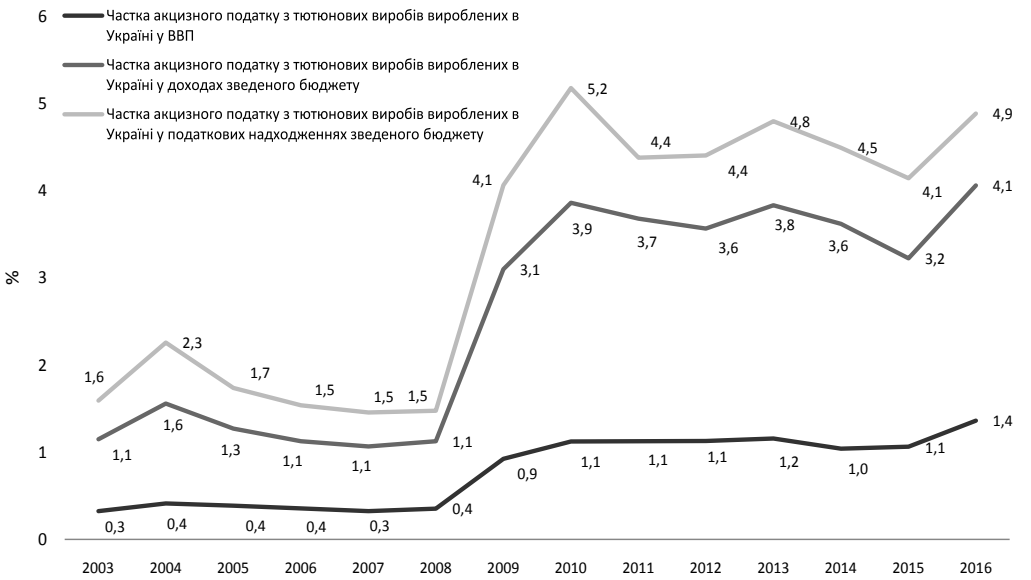



**Рис. 3.5.6.** Динаміка частки акцизного податку з тютюнових виробів, вироблених в Україні, %
**Джерело:** розраховано за даними Держстату та Держказначейства.

До 2008 року в Україні спостерігалася стійка динаміка росту тютюнової галузі, яка проявлялася в суттєвому збільшенні обсягу виробництва цигарок (рис. 3.5.7). Важливе значення для такої динаміки відігравала як позитивна економічна динаміка в економіці в цілому, так й акцизна політика. З 2009 року ринок тютюнових виробів зазнав суттєвих коректив як на фоні негативних макроекономічних тенденцій, так і через зміну акцизної політики в напрямі збільшення податкового навантаження.

Так, якщо в 2008 році з 1 000 шт. вироблених цигарок сплачувалося 28,22 грн акцизного податку, то в 2009 році ця сума становила 81,35 грн (рис. 3.5.7). Зменшення обсягів виробництва цигарок в Україні відбувалося з 2009 до 2014 рр. (майже вдвічі). З 2015 року спостерігається позитивна динаміка в цій галузі, і, за попередніми даними, українська тютюнова галузь у 2016 році виробила близько 99 млрд шт. та реалізувала близько 73 млрд шт. цигарок. Якщо проаналізувати показник сплати акцизного податку в розрахунку на 1 000 шт. реалізованих цигарок (без імпортованих), то в 2016 році він становив 435,67 грн, що на 43% більше, ніж у 2015 році.

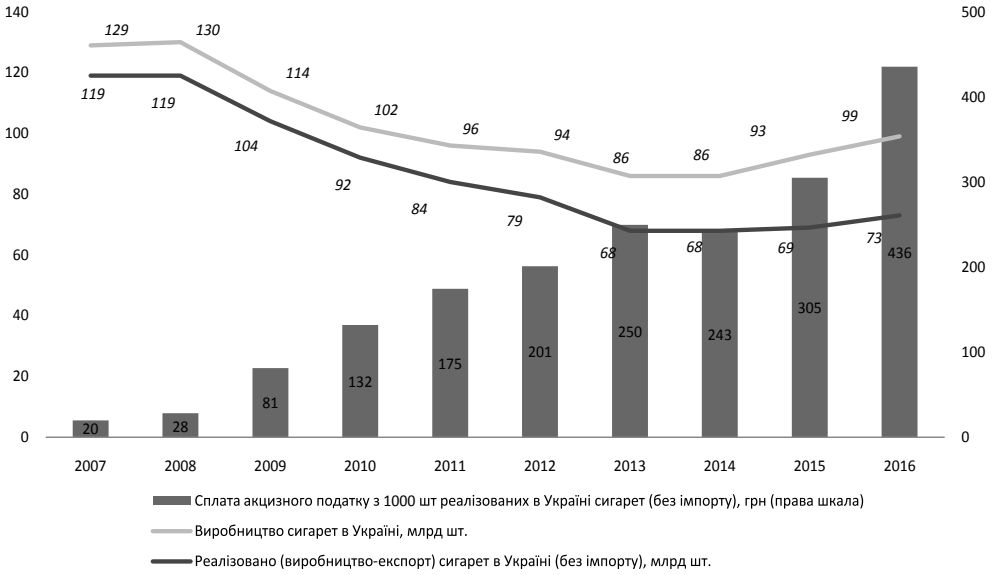



**Рис. 3.5.7.** Динаміка виробництва та реалізації цигарок в Україні та суми сплати акцизного податку
**Джерело:** розраховано за даними Держстату та Держказначейства.

З рис. 3.5.7 також можна зробити попередній висновок, що акцизне оподаткування тютюнових виробів є виключно фіскальним інструментом, який активно використовується Урядом в умовах негативних макроекономічних тенденцій та гострого дефіциту публічних фінансових ресурсів. Такий висновок підтверджується тим, що в роки позитивної економічної динаміки та збалансованої системи державних фінансів (2003–2008 рр.) Уряд не вдавався до агресивної політики оподаткування тютюнових виробів, а зробив це тільки в умовах економічної кризи[90].

Динаміка та структура сплаченого в Україні акцизного податку на тютюнові вироби є позитивною, особливо на фоні аналогічних показників в інших видах економічної діяльності. Тютюнова галузь демонструє постійний ріст номінальних сум акцизного податку, особливо в 2016 році – майже на 50% порівняно з 2015 роком (рис. 3.5.8).

Податкові надходження з вітчизняних цигарок коливаються в межах від 91,2% (2014 рік) до 97,5% у 2003 році від загальної суми акцизного подат-

90 Фактор гармонізації системи акцизного оподаткування України до вимог ЄС планується включити тільки з 2018 року.

ку на тютюнові вироби. Сплата акцизного податку з імпортованих тютюнових виробів є незначною (від 2,5% до 8,2%).

Слід відзначити позитивну динаміку росту внутрішнього ринку в 2015 та 2016 рр., коли частка акцизу на вітчизняні тютюнові вироби складала 94,6% та 95,7% відповідно. Тільки близько 4–5% суми акцизного податку на тютюнові вироби становить податок з імпорту цигарок. Така превага є дуже суттєвою, оскільки дає можливість Уряду ефективно регулювати надходження від акцизного податку через вплив саме на внутрішній ринок.

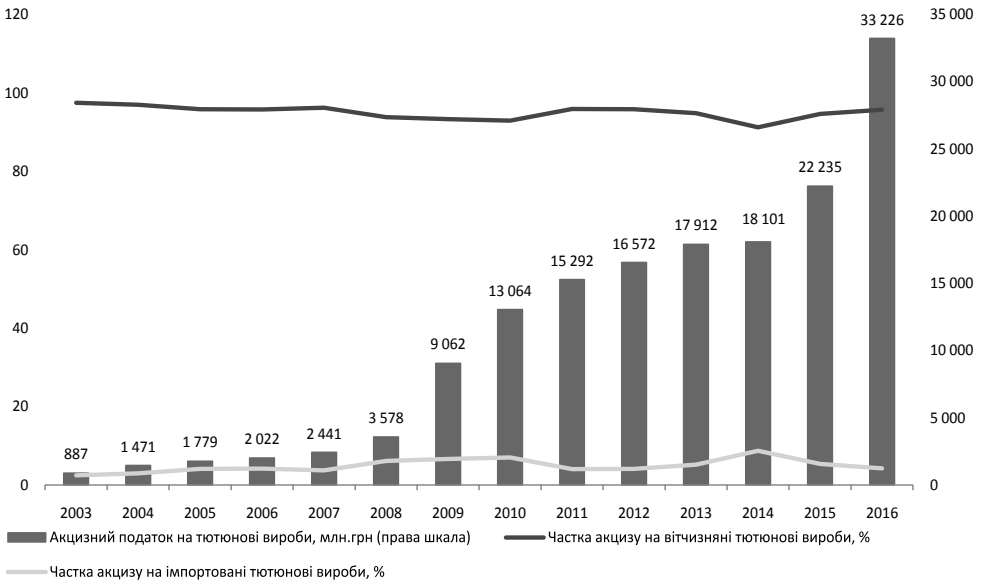



**Рис. 3.5.8.** Динаміка суми сплати акцизного податку на тютюнові вироби та його структури
Джерело: розраховано за даними Держстату та Держказначейства.

Важливе значення при аналізі сплати акцизного податку з тютюнових виробів відіграє структура його надходження в розрізі видів ставок акцизного податку. Тютюнові вироби оподатковуються за трьома ставками:

1. специфічна (грн/1 000 шт.);
2. адвалорна (% від вартості);
3. ставка мінімального податкового зобов'язання, яка за своєю природою також є специфічною.

Якщо в структурі сплати переважає специфічна складова, то це може свідчити про збільшення податкового навантаження на всі сегменти тютюнових виробів. Якщо в структурі сплати переважає адвалорна складова, то це вказує на збільшення податкового навантаження тільки на дорогий сегмент тютюнових виробів




**Рис. 3.5.9.** Динаміка частки специфічного акцизу з вітчизняних та імпортованих цигарок у загальних надходженнях акцизного податку на вітчизняні та імпортовані цигарки, (2003 рік = 100)
**Джерело:** розраховано за даними Держстату та Держказначейства.

Аналіз частки специфічного (рис. 3.5.9) та адвалорного, у. т. ч. складової мінімального акцизного зобов'язання, що перевищує надходження від специфічної частини (рис. 3.5.10), акцизу у розрізі вітчизняних та імпортних тютюнових виробів демонструє, що до 2010 року в частині специфічного та адвалорного оподаткування спостерігався значний розрив при оподаткуванні вітчизняних та імпортованих цигарок.

У 2005 році в структурі акцизного податку з вітчизняних цигарок 68,8% займала сплата специфічного акцизу, адвалорного – 31,2%. Водночас у структурі акцизного податку з імпортних цигарок частка специфіки займала 21,7%, адвалору – 78,3%. Станом на 2016 рік частка специфіки у вітчизняних та імпортних цигарок вирівнялася і знаходиться в межах 74%. 26% надходжень складає адвалорний акциз – тобто акциз з дорогого сегмента тютюнових виробів.




**Рис. 3.5.10. Д**инаміка частки адвалорного (у. т. ч. складової мінімального акцизного зобов'язання, що перевищує надходження від специфічної частини) акцизу з вітчизняних та імпортованих цигарок у загальних надходженнях акцизного податку на вітчизняні та імпортовані цигарки
**Джерело:** розраховано за даними Держстату та Держказначейства.

Така динаміка пояснюється тим, що до 2010 року до України імпортувалися значні обсяги специфічних форматів преміум-брендів, що не могли вироблятися локально. Попит на такі вироби задовольнявся через імпорт. З 2011 року ситуація почала вирівнюватися й український ринок більшою мірою задовольняється вітчизняним виробництвом дорогого сегмента цигарок. Такому стану справ посприяла політика акцизного оподаткування тютюнових виробів. Це вплинуло не тільки на збільшення виробництва дорогого сегмента цигарок в Україні, а й дало серйозний поштовх до їх експорту, який з 2010 до 2016 рр. збільшився у 2,5 рази: з 10,5 до 25,8 млрд шт.

Глобалізація сприяє посиленню результативності фінансово-бюджетної політики, адже надає змогу враховувати ретроспективний досвід реалізації заходів фіскальної політики в країнах із розвинутою та трансформаційною економікою, адаптуючи його до національної інституційної моделі економічного розвитку. З огляду на зазначене важливим є аналіз досвіду країн ЄС щодо гармонізації акцизного законодавства та імплементації вимог до набуття мінімального рівня акцизного оподаткування.

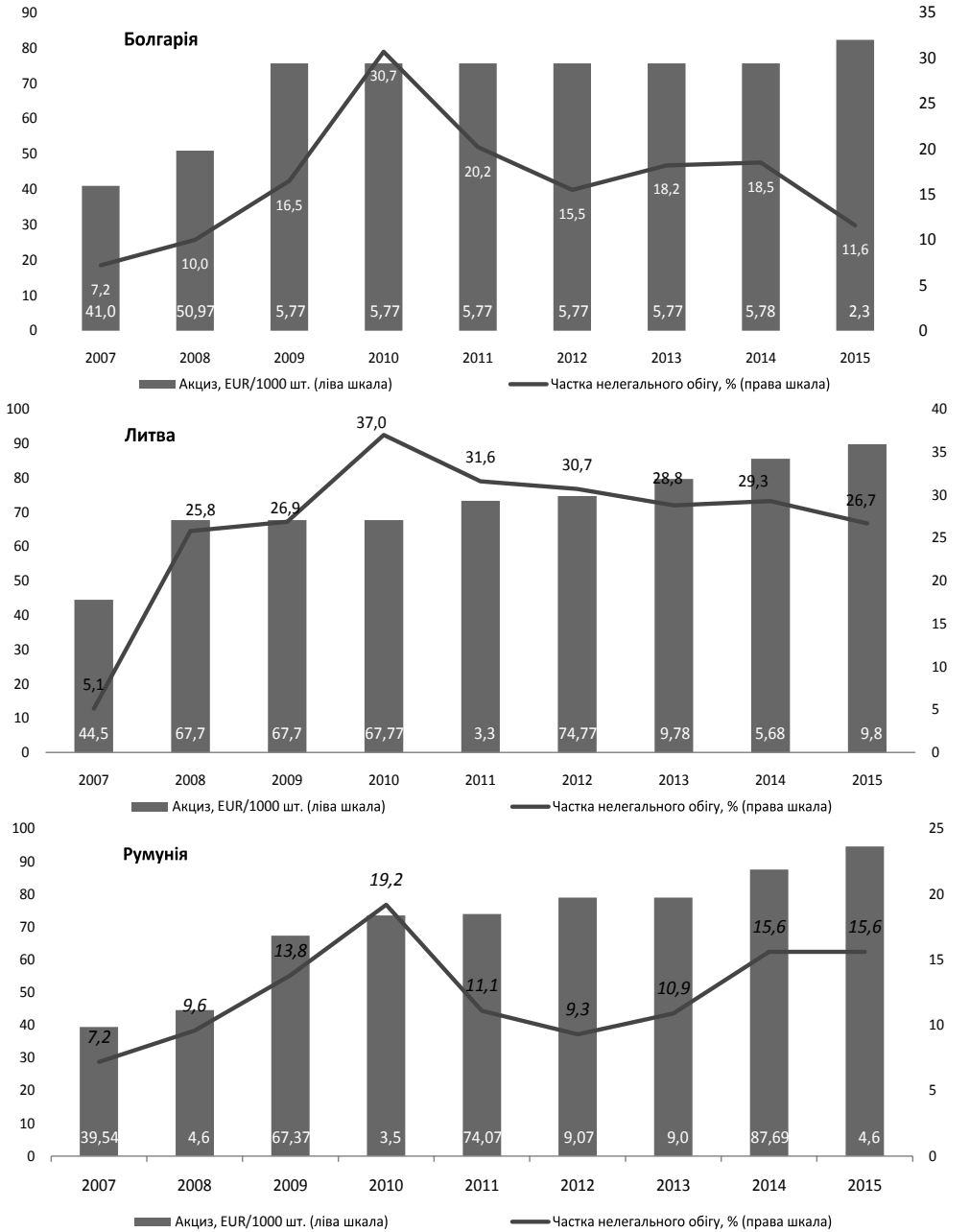



**Рис. 3.5.11.** Досвід країн ЄС з гармонізації ставок акцизного податку на тютюнові вироби та боротьби з нелегальним обігом цигарок
**Джерело:** KPMG Project Star 2012 Results та European Commission – Taxation and Customs Union.

Низка країн ЄС уже пройшла процес гармонізації ставок акцизного податку впродовж останнього десятиріччя. Одні з них обрали шлях поступового зростання, інші – стрімко підвищили ставки за короткий проміжок часу (рис. 3.5.11).

Вищезазначені показники рис. 3.5.11 демонструють таке. Підвищення Урядом Латвії акцизного зобов'язання в 2,4 рази впродовж 2007–2009 рр. спричинило зростання частки нелегальної продукції (контрабанда та контрафакт) з 5,1% до 37%. У результаті цього надходження акцизу до бюджету зросли лише на 14%. Слід відмітити, що навіть після стабілізації ставок частка нелегальної продукції була набагато вища, ніж до підняття акцизу. У Болгарії зростання акцизу на тютюнові вироби в 2,5 рази призвело до зростання частки нелегальної продукції з 11% у 2007 році до 31% у 2010 році. За схожим сценарієм відбувалася гармонізація ставок акцизного податку в Литві та Румунії.

Досвід цих країн показує, що зростання цін на тютюнові вироби внаслідок підвищення акцизу без підвищення купівельної спроможності населення неодмінно призведе до стрімкого збільшення розміру нелегального ринку цигарок. Споживач переключиться на більш дешеві нелегальні цигарки. Його чутливість до різкого зростання цін буде вищою, ніж у випадку з поступовим підняттям.

Низький рівень економічного розвитку негативно позначається на купівельній спроможності громадян, зокрема на доступності цигарок. У середньому індекс доступності цигарок в Україні становить 9,4%[91] (співвідношення середньої ціни на цигарки до ВВП на душу населення). Для порівняння: у середньому в нових країнах-членах ЄС цей індекс складає лише 6,6% (рис. 3.5.12). Незважаючи на те, що ціна цигарок в Україні у 8 разів нижча, ніж в ЄС, вони вже є відносно недоступними для українців порівняно з європейцями.

91 Власні розрахунки за даними Європейської комісії та Світового банку.

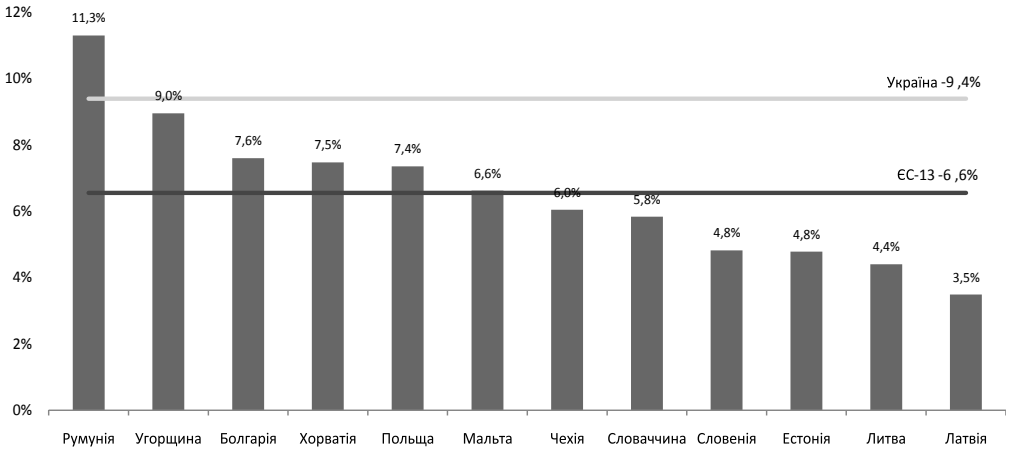



**Рис. 3.5.12.** Індекс доступності цигарок у східних країнах ЄС та Україні за 2015 рік
**Джерело:** : розраховано за даними Європейської комісії та Світового банку.

Випередження темпів зростання акцизу і, відповідно, цін на цигарки порівняно з ВВП на душу населення неминуче призведе до зростання недоступності легальних цигарок для курців. Наприклад, якщо акциз зростатиме на 25% щороку, то частка витрат на цигарки в доходах курця зросте майже в 1,5 рази в 2020 році. Наслідком такої ситуації буде перехід споживачів на нелегальний дешевий продукт та зменшення бюджетних надходжень. Для уникнення такого ефекту при плануванні зростання рівня акцизу слід враховувати макроекономічну ситуацію в Україні й особливо реальні доходи населення.

### *Методика розрахунку акцизних надходжень з тютюнових виробів та фактори, що на них впливають*

Фактори впливу на обсяг надходжень акцизного податку можна розділити на 3 групи:

- ставки акцизу;
- рівень споживання;
- максимальні роздрібні ціни, що встановлюються виробниками продукції.

Вплив ставок акцизу не є монотонним, оскільки при оподаткуванні тютюнових виробів застосовуються три види ставок: специфічна ставка (грн/1 000 шт.), адвалорна (% від вартості) та ставка мінімального податкового зобов'язання, яка за своєю природою також є специфічною.

Наявність мінімального податкового зобов'язання означає, що платник податку має розрахувати своє податкове зобов'язання, додавши суму податку на основі специфічної ставки (445,56 грн/1 000 шт. у 2017 році) та адвалорної ставки (12% від максимальної роздрібної ціни, задекларованої платником за кожен вид товару). Якщо отримана сума податку є нижчою за мінімальне податкове зобов'язання (596,05 грн/1 000 шт. у 2017 році), тоді сплачується сума мінімального податкового зобов'язання, якщо ж розрахована сума податку вища за мінімальний рівень, то сплачується податок, розрахований платником. Таким чином, для держави застосування механізму мінімального податкового зобов'язання є своєрідною гарантією отримання стабільних надходжень від акцизного податку. З іншого боку, виробники та імпортери тютюнових виробів мають змогу фактично не сплачувати адвалорну ставку податку, якщо ціни на їх продукцію є достатньо низькими. У такому випадку сума специфічної ставки податку та нарахованого на ціну продукції адвалору з вищою імовірністю буде меншою за мінімальне зобов'язання.

Підвищення специфічної ставки та мінімального податкового зобов'язання збільшує податкове навантаження на всі категорії тютюнових виробів та підвищує прогнозованість надходжень до державного бюджету. Підвищення адвалорної ставки впливає на ріст податкового навантаження саме на дорогі тютюнові вироби. При цьому надходження від адвалору до державного бюджету залежать від цін на продукцію, що державою не контролюються. Відповідно до податкового законодавства 2017 року мінімальне акцизне зобов'язання встановлено на рівні 11,9 грн за пачку (596,05 грн/1 000 цигарок), а ціна активації дії адвалорної ставки становить 25,08 грн за пачку (1 254 грн/1 000 цигарок) (див. рис. 3.5.13).

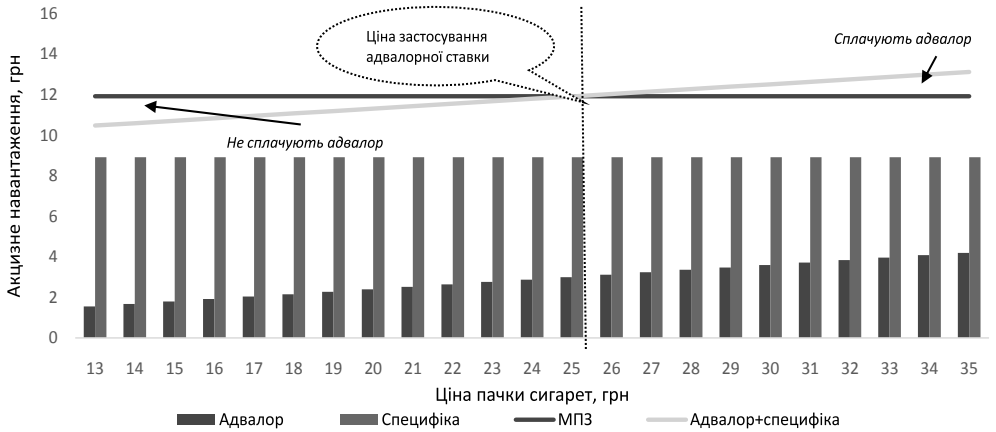



**Рис. 3.5.13.** Податкове навантаження на пачку цигарок відповідно до змін у податковому законодавстві України в 2017 році
**Джерело:** : розраховано за даними Європейської комісії та Світового банку.

Зміна офіційного споживання тютюнових виробів має позитивну кореляцію з обсягом надходжень акцизного податку, але своєю чергою залежить від низки факторів:

- рівень максимальних роздрібних цін (далі – МРЦ);
- рівень реальних доходів населення;
- розрив між офіційними та тіньовими цінами на тютюнову продукцію;
- обсяг цигарок, що незаконно вивозиться до інших країн з вищими цінами на цигарки.

Збільшення адвалорної ставки, що розраховується у відсотках до роздрібної ціни цигарок, створює умови, за яких при відсутності суттєвого зростання купівельної спроможності споживачів вони переходитимуть на більш доступні цигарки, що в загальному підсумку може призвести до того, що ринок буде перенасичений дешевими цигарками. На зазначений ефект адвалорних ставок неодноразово зверталася увага, тому було ухвалено рішення про зниження адвалорної ставки акцизного податку на тютюнові вироби з 1 січня 2013 року з 25% до 12%.

Як видно з рис. 3.5.14, споживання тютюнових виробів (цигарок) в Україні досить стрімко скорочується, хоча і не характеризується високою волатильністю. Скорочення легальних обсягів тютюнових виробів у 2009–2013

рр. суттєво пов'язане із зменшенням контрабанди до країн ЄС внаслідок збільшення цін на цигарки в Україні та посиленням контролю за кордонами, а також із збільшенням обсягу тіньового ринку в Україні. За останні три роки цей показник стабілізувався на рівні 70 млрд шт. цигарок на рік. Це пов'язано із зворотними змінами в нелегальній торгівлі: скороченням обсягу нелегального продукту в Україні та зростанням обсягів контрабанди до країн ЄС за рахунок девальвації гривні. На додаток до цього, у 2015–2016 рр. відбувалася «цінова війна» між виробниками тютюнових виробів України, що посилила такі тенденції.

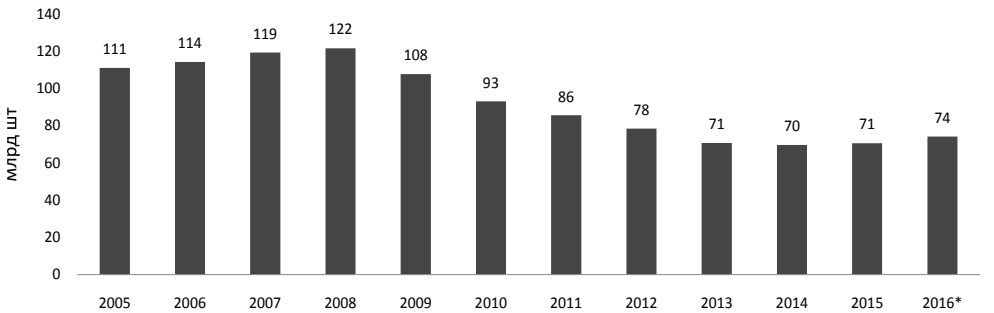



**Рис. 3.5.14.** Споживання цигарок з фільтром та без фільтра в Україні.
* Розрахунки на основі даних за три квартали 2016 року.
**Джерело:** розраховано за даними Держстату та ДФС України.

Для розрахунків та аналізу, наведених нижче, ми застосували авторегресійну модель ковзного середнього (ARIMA) для короткострокового прогнозування споживання на 2017 рік[92]. При цьому використовувалися дані щодо придбання акцизних марок імпортерами та виробниками цигарок в Україні. Отриманий прогноз на рівні 77,5 млрд шт. не включає зменшення обсягів легального ринку за рахунок тіньового сегмента (рис. 3.5.15).

92 Споживання цигарок розраховувалося на основі даних по закупівлі акцизних марок з розрахунку 1 марка на 1 пачку цигарок (20 шт.). Прогнозування закупівлі марок здійснювалося за допомогою ARIMA (3,1,1) (2,0,0)4, квартальні дані 2008–2016 рр. (36 спостережень). Дані переведені в логарифмічну форму.

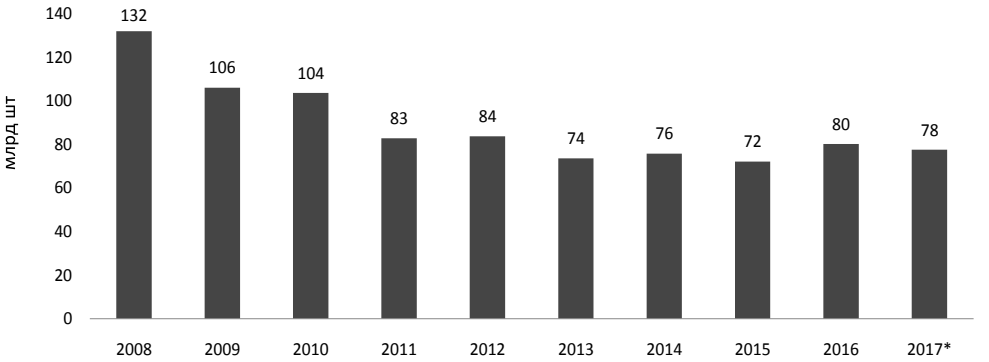



**Рис. 3.5.15.** Споживання цигарок відповідно до даних щодо закуплених акцизних марок

* Прогноз на 2017 рік, здійснений на основі моделі ковзного середнього (ARIMA) проведений авторами.

**Джерело:** розраховано за даними ДФС України, отриманими через звернення народного депутата України М. В. Кобцева (від 29.12.2016 р. №2655/2/99-99-12-01-01-10).

МРЦ також залежать від усіх перерахованих вище факторів. Обсяг надходжень з акцизного податку (особливо від застосування адвалорної ставки) значною мірою залежить саме від рівня встановлених МРЦ та комбінації ставок акцизу, оскільки вони визначають рівень порогової ціни, вище за яку починає застосовуватися адвалор. Визначення порогової ціни нарахування адвалорного акцизу для стандартної пачки цигарок відбувається за такою формулою:

$$\text{Ціна} = \frac{(\text{АЗ}_{\text{мін}} - \text{АЗ}_{\text{спец}}) \times 100}{\text{АЗ}_{\text{адв}} \times 50}, \quad (3.5.1)$$

де,

$\text{АЗ}_{\text{мін}}$ – мінімальне податкове зобов'язання з акцизного збору (за 1 000 шт.),

$\text{АЗ}_{\text{спец}}$ – специфічна ставка з акцизного збору (за 1 000 шт.),

$\text{АЗ}_{\text{адв}}$ – адвалорна ставка, %.

Як видно з формули (3.5.1), збільшення різниці між мінімальним податковим навантаженням та специфічною ставкою акцизу підвищує значення порогової ціни сплати адвалору, а отже, більша кількість продукту сплачує фіксований акцизний податок, що збільшує прогнозованість державних надходжень та зменшує їх залежність від цінових стратегій тютюнових виробників та імпортерів. Адвалорний акциз нараховується та сплачується

тільки у разі, якщо встановлені виробниками та імпортерами МРЦ перевищують порогову ціну нарахування адвалору. При цінах, які є нижчими за розрахований поріг, сплачується мінімальне податкове зобов'язання. З урахуванням ухвалених змін до Податкового кодексу України[93] порогова ціна сплати адвалору в 2017 році становить 25,08 грн (рис. 3.5.13). Тому для прогнозу бюджетних надходжень з акцизного податку й особливо частки надходжень через застосування адвалорної ставки критичним питанням є значення МРЦ у 2017 році.

### *Огляд методики міністерства фінансів України щодо прогнозування надходжень акцизного податку з тютюнових виробів*

Слід зазначити, що зараз не існує затвердженого Міністерством фінансів України нормативно-правового документа, яким визначено методику прогнозування бюджетних надходжень з акцизного податку. Сьогодні є два підходи до цього питання.

Перший – передбачає застосування простих алгебраїчних дій (множення/додавання) до даних поточного року (2016) з урахуванням змін у ставках оподаткування на наступний рік. Для розрахунку беруться дані з виробництва тютюнових виробів та їх імпорту, а також середнє значення показника МРЦ.

Проблема цієї методики полягає в тому, що передбачається статичність МРЦ, які насправді досить динамічно змінюються, та не враховується фактор наявності мінімального податкового навантаження. Застосування запропонованого алгоритму для прогнозу надходжень з акцизного податку на 2017 рік на базі актуальних змін до Кодексу вказують на ріст таких надходжень на 10 млрд грн порівняно із сценарієм за законодавством 2016 року. При цьому такий приріст відбувається за рахунок застосування мінімального податкового зобов'язання. Адвалорна ставка не сплачується взагалі, оскільки, за припущеннями Мінфіну, МРЦ залишаються на рівні 2016 року і є нижчими від ціни активації дії адвалору.

Другий підхід полягає в екстраполяції тенденції кількох попередніх періодів.

93 Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №1791-19 від 20.12.2016 р.: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1791-19 (дата звернення: 24.01.2017).

Окремими депутатами ставиться під сумнів коректність розрахунків Міністерством фінансів України прогнозних сум надходжень від застосування механізму мінімального акцизного податкового зобов'язання .

Міністерство фінансів України листом №31-11230-02-2/33779 від 28.11.2016 р. зазначає, що додаткові надходження до бюджету від тютюнових виробів за рахунок збільшення адвалорної ставки акцизного податку до 15% у 2017 році оцінюються в 2,05 млрд грн. Такий прогноз був отриманий шляхом застосування пропорції між двома адвалорними ставками – 12% та 15% – до даних Державної казначейської служби України про надходження акцизного податку від виробництва та імпорту тютюнових виробів (табл. 2). Логіка Міністерства фінансів полягає в тому, що надходження по статтях «Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)» мають пропорційно збільшуватися з підвищенням адвалорної ставки в наступному за звітним роком:

$(3{,}835 \text{ млрд грн} + 0{,}263 \text{ млрд грн}) \times (^{15}/_{12} - 1) = 1{,}025 \text{ млрд грн}$

Отримана сума вказує на приріст надходжень за півроку, тобто за рік при пропорційному рості надходжень можна очікувати 2,05 млрд грн, саме таку суму приросту акцизного податку від тютюнових виробів за рахунок збільшення адвалорної ставки акцизного податку визначає Міністерство фінансів України.

Проблема цього прогнозу полягає в тому, що, навіть якщо прийняти логіку подібного розрахунку в статті бюджетних доходів з акцизного податку «Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)», враховано не тільки надходження від застосування адвалорної ставки, але й частку мінімального податкового навантаження, що перевищує суму специфічної ставки акцизного податку.

Таблиця 3.5.2

**Структура та суми надходження акцизного збору від виробництва та імпорту тютюну і тютюнових виробів в Україні (млрд грн)**

| Період | 1 кв. 2016 | 2 кв. 2016 | 1 півріччя 2016 |
|---|---|---|---|
| **Акцизний збір із вироблених в Україні товарів** | **7,0** | **7,9** | **14,9** |
| Тютюн та тютюнові вироби (за ставкою у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) | 5,2 | 5,9 | 11,1 |

ПродовженняТаблиці 3.5.2

| | | | |
|---|---|---|---|
| Тютюн та тютюнові вироби (за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції) | 1,8 | 2,0 | 3,8 |
| Акцизний збір із завезених на територію України товарів | 0,4 | 0,6 | 1,0 |
| Тютюн та тютюнові вироби (за ставкою у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) | 0,3 | 0,4 | 0,7 |
| Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції) | 0,1 | 0,2 | 0,3 |

**Джерело:** складено на основі квартальних звітів Держказначейства щодо виконання Державного бюджету України на 2016 рік.
**Отримано з:** http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=308375.

Виокремити з цієї статті бюджетних доходів надходження від застосування адвалорної ставки можна в кілька способів, розглянемо два з них.

1) ***застосування співвідношення між мінімальним податковим навантаженням та специфічною ставкою акцизного податку в 2016 році (дані з табл. 3.5.2):***

Частка мінімального податкового зобов'язання=

$$(11{,}055 \text{ млрд грн} + 0{,}759 \text{ млрд грн}) \times \left(\frac{425{,}75 \text{ грн}}{318{,}26 \text{ грн}} - 1\right) = 3{,}990 \text{ млрд грн} \quad (3.5.2)$$

Сума надходжень від застосування адвалорної ставки=

$$(3{,}835 \text{ млрд грн} + 0{,}263 \text{ млрд грн}) - 3{,}990 \text{ млрд грн} = 0{,}108 \text{ млн грн} \quad (3.5.3)$$

2) ***розрахунок розміру податкових надходжень за допомогою мінімального акцизного зобов'язання. За даними ДФС, за перше півріччя було продано 36,124 млрд цигарок:***

Загальні надходження=

$$\frac{425{,}75 \text{ грн}}{1\,000 \text{ цигарок}} \times 36{,}124 \text{ млрд цигарок} = 15{,}380 \text{ млрд грн} \quad (3.5.4)$$

Відповідно, надходження від застосування адвалорної ставки за таким підходом становлять 0,534 млрд грн.

$$15{,}914 - 15{,}380 = 0{,}534 \text{ млрд грн} \quad (3.5.5)$$

Як видно з наведених розрахунків, сума сплати адвалорного акцизного податку за першу половину 2016 року складає не більше 0,534 млрд грн. Застосування алгоритму прогнозування, який використовує Міністерство фінансів і передбачає ріст надходжень адвалорного акцизного податку пропорційно зміні адвалорних ставок, свідчить про зростання відповідних надходжень бюджету в 2017 році не більше ніж на 267 млн грн.

Неправильне трактування представниками Міністерства фінансів України природи надходжень з акцизного податку за статтею «Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)» призвело до значного завищення прогнозів надходжень від підвищення адвалорної ставки акцизного податку для тютюнових виробів. Акцентуємо увагу: некоректність прогнозу Мінфіну полягає в тому, що надходження з акцизного збору за статтею доходів «Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)» трактуються як сума податкових надходжень від застосування адвалорної ставки акцизу. Насправді ж у складі цієї статті доходів більшість суми сформовано за рахунок застосування мінімального податкового зобов'язання, а саме – за рахунок того податку, що утворюється внаслідок перевищення суми мінімального податкового зобов'язання над специфічною ставкою акцизу. Окрім того, такий прогноз передбачає незмінність співвідношення між специфічною ставкою податку, мінімальним податковим навантаженням та МРЦ, що є досить сильним припущенням.

Кінцевий варіант змін до Податкового кодексу взагалі не передбачає підвищення адвалорної ставки акцизного податку для цигарок, яка натомість була замінена на 40% підвищення специфічної ставки та мінімального податкового зобов'язання (до 445,56 грн/1 000 шт. та 596,05 грн/1 000 шт. відповідно), маючи на меті гарантувати доходи державного бюджету. Такі зміни до податкового законодавства значно підвищують граничну ціну нарахування адвалорної ставки акцизу. З іншого боку, ціни на цигарки будуть зростати через підвищення податкового тиску, але потенціал такого росту значною мірою обмежений купівельним попитом населення та загрозами, пов'язаними з тіньовим ринком.

### *Основні фактори впливу на прогнозування акцизних надходжень з тютюнових виробів*

Складність прогнозування надходжень щодо реалізації тютюнових виробів полягає в тому, що виробники перед збільшенням ставок акцизного податку накопичують запаси готової продукції та продають її своїм пов'язаним особам, що негативно впливає на обсяг надходжень акцизного податку до бюджету. За даними ДФС, виробники тютюнових виробів за січень 2017 року замовили в 3,3 рази менше марок акцизного податку, ніж за листопад 2016 року, що дозволило їм накопичити запаси розміром 9,4 млрд цигарок (близько 1,5 місячного виробництва). Через те, що ці запаси будуть продані в 2017 році, державний бюджет України недоотримає 1,6 млрд грн.

$$9{,}4 \text{ млрд цигарок} \times {}^{(596{,}05 - 425{,}75)}/_{1\,000} = 1{,}6 \text{ млрд грн} \qquad (3.5.6)$$

**Довідково:** ставка акцизного податку 2016 року – 425,75 грн за 1 000 цигарок, 2017 року – 596,05 грн за 1 000 цигарок (зростання на 40%).

Варто також зазначити, що найбільший обсяг замовлення марок припадає на 4 квартал року (рис. 3.5.16). Так, якщо припустити, що в 2016 році реалізація тютюнових виробів відбувалася рівномірно по 17,65 млрд цигарок за квартал (розрахунок: 70,6 млрд цигарок / 4 = 17,65 млрд цигарок), то в 4 кварталі 2016 року виробниками тютюнових виробів було накопичено запасів розміром 242 млн пачок, або 4,8 млрд цигарок, що становить приблизно 1 місяць виробництва.

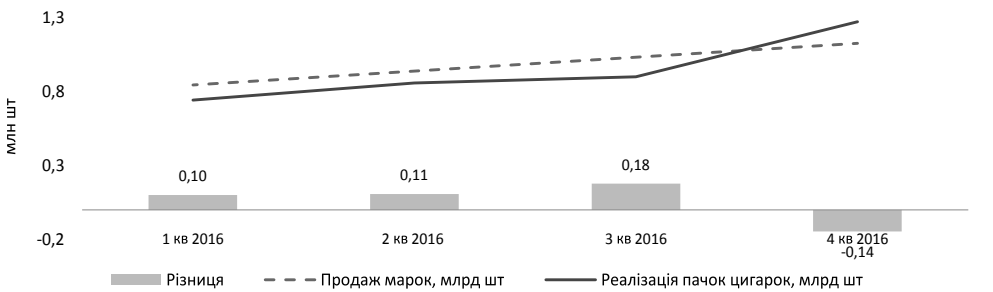



**Рис. 3.5.16.** Відхилення продажу марок акцизного податку від обсягу продажів пачок цигарок
**Джерело:** розраховано авторами за даними ДФС України та «Укртютюн».

Ще одним фактором, який впливає на прогнозування надходжень акцизного податку є порядок його сплати.

У всіх розвинутих економіках світу сплата акцизного податку відбувається після першої реалізації підакцизних товарів. В Україні з 1 січня 2013 року українських виробників тютюнових виробів зобов'язали сплачувати акцизний податок авансом при придбанні марок акцизного податку (абз. 2 п.п. 222.1.2. п. 222.1. ст. 222 ПКУ). Водночас такий порядок сплати акцизного податку не відповідає суті акцизного податку як непрямого податку на споживання та світовій практиці.

Сплата акцизного податку при придбанні акцизних марок тягне за собою необхідність для виробників залучати додаткові кредитні ресурси, що негативно впливає на їх фінансовий стан, рентабельність та прибутковість.

Міжнародний валютний фонд уже звертав увагу на проблему строків сплати акцизного податку, проте в розрізі алкогольної індустрії. У п. 109 «Звіту з технічної допомоги: зменшення внесків у фонди соціального забезпечення і удосконалення системи оподаткування корпорацій та малих підприємств», опублікованого в лютому 2016 року, зазначено, що «ключовою характеристикою конструкції акцизного податку є строк його сплати. Як правило, акцизи розраховуються за місцем виробництва при першій реалізації підакцизного товару. Такий підхід має важливі переваги: його набагато легше контролювати та немає потреби в створенні системи податкового кредиту (як у випадку ПДВ)». Зазначений підхід є справедливим і для тютюнової індустрії.

З першого січня 2017 року як перший крок в напрямку скасування авансової сплати акцизного податку передбачено, що суми податку виробниками тютюнових виробів сплачуються до бюджету протягом п'яти робочих днів після придбання марок акцизного податку, та встановлено відповідальність за порушення цього строку.

### *Розрахунок акцизних надходжень до державного бюджету України на 2017 рік в умовах зміни ставок акцизного податку*

Прогнозування бюджетних надходжень з акцизним податком має дві важливі складові – прогнозування рівня споживання цигарок та прогнозуван-

ня рівня МРЦ на наступний рік. При цьому рівень споживання визначає обсяг надходжень від застосування специфічної ставки та мінімального податкового навантаження. За рахунок цих компонентів акцизного збору формується більшість загальних бюджетних надходжень. Рівень МРЦ визначає обсяг сплати акцизного податку за рахунок застосування адвалорної ставки.

Як уже зазначалося, за рівень споживання цигарок у 2017 році ми будемо використовувати розрахункову величину 77,5 млрд шт.

Складнішим питанням є прогнозування рівня МРЦ на 2017 рік, оскільки ціни – набагато більш волатильний показник. Виробники та імпортери встановлюють МРЦ, виходячи з низки факторів, серед яких рівень споживання цигарок, рівень та структура ставок акцизного податку.

Ми припускаємо, що на зміну МРЦ буде найбільше впливати саме фактор оподаткування. На основі даних ДФС України[94] щодо МРЦ виробників та імпортерів тютюнової продукції і необхідності перенесення податкового навантаження в ціну були розраховані середні ціни для цигарок з фільтром та без фільтра. У табл. 3 наведено рівні податкового навантаження на пачку цигарок, що відповідають середньорічним МРЦ. Для 2017 року спрогнозовано два варіанти встановлення МРЦ: в умовах чинного законодавства та з урахуванням змін, що передбачалися в першому читанні проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» (специфічна ставка – 413,738 грн/1 000 шт., мінімальне податкове зобов'язання – 553,475 грн/1 000 шт., адвалорна ставка – з 15%).

Таблиця 3.5.3

**Середньорічні максимальні роздрібні ціни та відповідне податкове навантаження на пачку цигарок**

| Роки | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017* | 2017 проект** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Цигарки з фільтром** | | | | | | | | |
| Ціна сплати за адвалорною ставкою, грн | 5,13 | 5,90 | 9,17 | 9,75 | 12,80 | 17,92 | 25,08 | 18,63 |
| МРЦ, грн | 9,22 | 9,50 | 10,88 | 13,34 | 16,46 | 18,05 | 23*** | 22*** |

94 Інформація про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції). Отримано з: http://sfs.gov.ua/cigars

Продовження Таблиця 3.5.3

| Цигарки без фільтра | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ціна сплати за адвалорною ставкою, грн | 1,84 | 2,12 | 3,78 | 4,01 | 12,79 | 17,9 | 25,08 | 18,63 |
| МРЦ, грн | 3,38 | 3,35 | 4,42 | 4,98 | 10,13 | 14,2 | 20*** | 18*** |

* Чинне законодавство.

** Перше читання проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №5132 від 15.09.2016 р.

*** Прогноз.

Враховуючи, що в Україні на споживання цигарок з фільтром припадає приблизно 95%, можна провести розрахунки прогнозних надходжень акцизного податку:

**Цигарки з фільтром**

Надходження від мінімального податкового зобов'язання (чинні зміни)= $^{(77,513\ млрд\ шт.\times 0,95)}/_{(1\ 000\ шт.)}$×596,05 грн=43,891 млрд грн

Надходження від застосування адвалорної ставки (чинні зміни)= $^{(77,513\ млрд\ шт.\times 0,95)}/_{(20\ шт.)}$×(28 грн -25,08 грн)×0,12=1,290 млрд грн×20%=0,258 млрд грн

**Примітка:** лише 20% ринку сплачує адвалор, середня ціна пачки цигарок становить 28 грн.

Надходження від мінімального податкового зобов'язання (проект)= $^{(77,513\ млрд\ шт.\times 0,95)}/_{(1\ 000\ шт.)}$×553,475 грн= 40,756 млрд грн

Надходження від застосування адвалорної ставки (проект)= $^{(77,513\ млрд\ шт.\times 0,95)}/_{(20\ шт.)}$×(28 грн-18,63 грн)×0,15=5,174 млрд грн×20%=1,034 млрд грн

**Примітка:** лише 20% ринку сплачує адвалор, середня ціна пачки цигарок становить 28 грн.

**Цигарки без фільтра**

Надходження від мінімального податкового зобов'язання (чинні зміни)= $^{(77,513\ млрд\ шт.\times 0,05)}/_{(1\ 000\ шт.)}$×596,05 грн=2,310 млрд грн

Надходження від мінімального податкового зобов'язання (проект)= $^{(77{,}513\ \text{млрд шт.}\times 0{,}05)}/_{(1\ 000\ \text{шт.})}\times 553{,}475$ грн= 2,145 млрд грн

У наведених розрахунках використано такі дані:

- 77,513 млрд шт. – прогнозні обсяги споживання цигарок на 2017 рік;
- 596,05 грн – сума мінімального податкового зобов'язання відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №1791-VIII від 20.12.2016 р.;
- 553,475 грн – сума мінімального податкового зобов'язання відповідно до першого читання проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №5132 від 15.09.2016 р.;
- 20 шт. – кількість цигарок у пачці;
- 1 000 шт. – кількість цигарок, до якої застосовується специфічна ставка акцизу та мінімальне податкове зобов'язання;
- 0,95 – розрахункова частка цигарок з фільтром у загальному споживанні в Україні;
- 0,05 – розрахункова частка цигарок без фільтра в загальному споживанні в Україні;
- 28 грн- прогнозний рівень МРЦ на 2017 рік;
- 25,08 грн – ціна, з якої починає застосовуватися адвалорна ставка в умовах дії Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №1791-VIII від 20.12.2016 р.;
- 18,63 грн – ціна, з якої починає застосовуватися адвалор відповідно до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №5132 від 15.09.2016 р. (перше читання);
- 0,12 – адвалорна ставка відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №1791-VIII від 20.12.2016 р.;

- 0,15 – адвалорна ставка відповідно до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №5132 від 15.09.2016 р. (перше читання).

Загальний результат полягає в тому, що при чинних нормах податкового законодавства прогноз надходження акцизного податку від продажу цигарок на 2017 рік складає 46,5 млрд грн (з них 258 млн – за рахунок застосування адвалорної ставки).

Прогноз на 2017 рік відповідно до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» №5132 від 15.09.2016 р. (перше читання), що передбачав підвищення адвалорної ставки, менший на 2,6 млрд та складає 43,9 млрд грн (з них 1,0 млрд – за рахунок застосування адвалорної ставки). При цьому надходження від адвалору до державного бюджету менш прогнозовані, оскільки вони залежать від цін, що встановлюються виробниками та не контролюються державою.

Підтверджує цей висновок і практичний досвід. Так, з жовтня 2015 року виробники тютюнових виробів почали так звану «цінову війну» – зниження цін на цигарки на 2–6 грн на пачку. Якщо у вересні 2015 року середня ціна за пачку була 15,17 грн, то в грудні – 12,27 грн. Відповідно, надходження по ПДВ, місцевому роздрібному акцизу та адвалорній його частині зменшувалися. За оцінками ДФС, втрати державного бюджету лише в четвертому кварталі 2015 року через «цінові війни» в тютюновій галузі склали 400 млн грн. Водночас підвищення специфічної ставки та мінімального податкового зобов'язання збільшує податкове навантаження на всі категорії тютюнових виробів та підвищує прогнозованість надходжень до державного бюджету.

Динаміка цін на тютюнові вироби вказує на продовження тенденції щодо росту цін на цигарки в Україні (рис. 3.5.17), однак цей ріст поки що не враховує в повному обсязі зміни в ставках акцизного податку. В імпортерів та виробників тютюнової продукції досі залишаються запаси готової продукції за рахунок акцизних марок, закуплених у 2016 році, які вичерпаються протягом першого кварталу 2017 року.

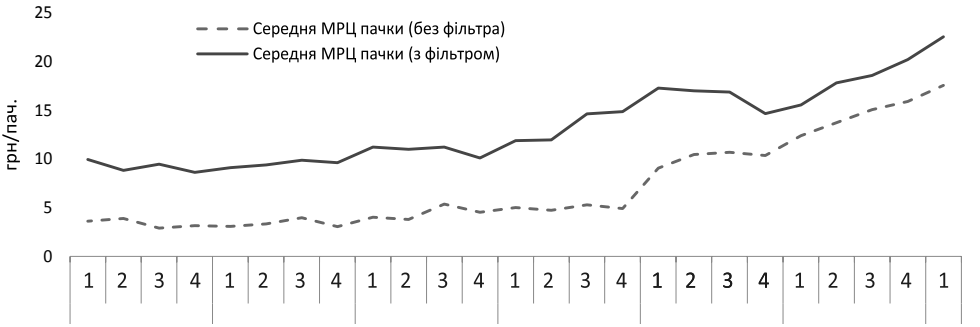



**Рис. 3.5.17 .** Динаміка цін на цигарки з фільтром та без фільтра в Україні
**Джерело:** Інформація про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції). Отримано з: http://sfs.gov.ua/cigars

Ціни реагують на нові податкові правила не моментально, а з певною інерцією. Для аналізу зміни обсягу податкових надходжень залежно від зміни МРЦ протягом року ми припустили поступове зростання цін на цигарки з фільтром середнього та преміум сегмента до прогнозного рівня 28 грн за пачку. Зазначимо, що аналізується зміна цін саме на цигарки з фільтром, оскільки динаміка цін на цигарки без фільтра не передбачає їх вихід за межі граничної ціни нарахування адвалору (25,08 грн/пач.), а отже, не впливатиме на зміну прогнозу.

## ВИСНОВКИ

Акцизний податок з тютюнових виробів в українській податковій системі відіграє роль виключно фіскального інструменту, активація якого відбувається в умовах не так гармонізації акцизного оподаткування до вимог ЄС, як гострих бюджетних потреб Уряду. Протягом аналізованого періоду (2003–2016 рр.) в умовах відносно позитивної динаміки економічного зростання (2003–2008 рр.) Уряд не використовував акцизну політику як потужний фіскальний інструмент, про що свідчить питома вага акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів у ВВП, яка протягом цього часу знаходилася на рівні 0,3–0,4%. Для порівняння: у 2016 році цей показник становив 1,4%. Тобто Уряд повинен використовувати всі наявні інструменти для того, щоб тютюнова галузь і надалі залишалася бюджетоутворюючою при одночасному формуванні умов для стабільного розвитку галузі та подальшому просуванні експортних можливостей.

В Україні в цілях оподаткування тютюнових виробів акцизним податком використовується досить складна система ставок, яка не дозволяє однозначно оцінювати вплив законодавчих змін на обсяги бюджетних надходжень. Це також супроводжується недосконалим механізмом бюджетної класифікації акцизного податку, за якої чітко відокремити специфічну та адвалорну компоненту практично неможливо. Тому Уряду необхідно вдосконалювати як механізм нарахування акцизного податку, так і бюджетну класифікацію з метою проведення прозорого та справедливого аналізу сплати різних компонент акцизного податку.

Основна частина суми бюджетних надходжень від акцизного податку з тютюнових виробів формується за рахунок застосування мінімального податкового зобов'язання. Підвищення специфічної ставки та мінімального податкового зобов'язання збільшує податкове навантаження на всі категорії тютюнових виробів та підвищує прогнозованість надходжень до державного бюджету. Сума акцизного податку, що перераховується до бюджету за рахунок застосування адвалорної ставки податку, є порівняно низькою. Окрім того, ці надходження менш прогнозовані, оскільки визначаються динамікою цін на цигарки (МРЦ), які встановлюються виробниками та не контролюються державою, і підвищити частку акцизного податку може або кардинальний ріст зазначених цін, або перехід споживачів до більш преміальних тютюнових виробів.

Методики, які застосовує Міністерство фінансів України для прогнозування надходжень з акцизного податку від реалізації цигарок є досить спрощеними і передбачають статичність основних факторів формування бази оподаткування – споживання цигарок та цін на них. Іншими словами, для прогнозу на 2017 рік використовуються значення змінних, які відповідають 2016 року. Ціни на цигарки натомість є досить динамічною величиною, і їх прогнозування має вирішальне значення для оцінки надходжень саме адвалорного акцизного податку.

При низці припущень про зміну рівня споживання та МРЦ у 2017 році прогноз надходжень акцизного податку з реалізації цигарок знаходиться в діапазоні 46,2–46,5 млрд грн. При цьому прогнозна сума акцизного податку, сплаченого за рахунок застосування адвалорної ставки, становить 258 млн грн.

Складність прогнозування надходжень від реалізації тютюнових виробів полягає в тому, що виробники перед збільшенням ставок акцизного податку накопичують запаси готової продукції та продають її своїм пов'язаним особам, що негативно впливає на обсяг надходжень акцизного податку до бюджету. Ще одним фактором, який призводить до ускладнення прогнозування надходжень до державного бюджету від сплати акцизного податку, є порядок його сплати, зокрема запровадження з 1 січня 2013 року зобов'язання сплачувати акцизний податок авансом при придбанні марок акцизного податку.

Додаток 3.2.1

**Додаток 2 Методики «Прогнозування ПДВ з урахуванням змін у кон'юнктурі попиту (спрощений метод)» – розрахунки ОФЕА**

| № з/п | Показник | Позначення | Одиниці виміру | Звітний період | | Очікування | Прогнозний період | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | базовий рік | перед прогнозний рік | поточний рік | прогнозний рік | прогнозний рік | прогнозний рік |
| | | | | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| 1 | Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств | КСВ дг (бо) | млрд грн | 1 538,0 | 1 961,1 | 2 318,1 | 2 689 | 3 035,1 | 3 400,7 |
| 2 | Номінальна ставка податку | НС | % | 16,67 | 16,67 | 16,67 | 16,67 | 16,67 | 16,67 |
| 3 | Реальна ставка податку | РС | % | 21,5 | 22,1 | 22,1 | 22,1 | 22,1 | 22,1 |
| 4 | Коефіцієнт корекції номінальної ставки | Кк | | 1,29 | 1,33 | 1,33 | 1,33 | 1,33 | 1,33 |
| 5 | Обсяг пільг | П | млрд грн | 35,8 | 23,7 | X | X | X | X |
| 6 | Коефіцієнт змін у структурі та зміни пільг | Кп | | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| **7** | **ПДВ із вироблених та ввезених** | **ПДВ** | | **330** | **434,1** | **513,1** | **595,2** | **671,8** | **752,8** |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 8 | у т. ч. ПДВ із вироблених з бюджетним відшкодуванням | ПДВв(п) | | 148,5 | 183,6 | 231,7 | 283,2 | 322,4 | 366,0 |
| **9** | **ПДВ з увезених** | **ПДВі** | **млрд грн** | **181,5** | **250,5** | **281,4** | **312,1** | **349,4** | **386,7** |
| 10 | Номінальний ВВП | GDPn | млрд грн | 2 383,2 | 2 982,9 | 3 457,9 | 3 946,9 | 4 450,9 | 4 972,6 |
| 11 | Темп реального ВВП | GDPr | % | 102,3 | 102,5 | 103,2 | 103 | 103,8 | 104,1 |
| 12 | Нормативна ставка ПДВ | НС' | % | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |

Додаток 3.2.2

**Додаток 3 Методики «Прогнозування ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі споживчого попиту (деталізований метод)» – розрахунки ОФЕА**

| № з/п | Показник | Позначення | Одиниця виміру | Звітний період | | Очікування | Прогнозний період | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | базовий рік | перед-прогнозний рік | поточний рік | прогнозний рік | прогнозний рік | прогнозний рік |
| | | | | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| 1 | Роздрібний товарообіг підприємств, які здійснюють діяльність із роздрібної торгівлі та ресторанного господарства | ТО | млрд грн | 556,0 | 586,3 | 655,7 | 714,4 | 786,6 | 866,8 |
| 2 | Продаж товарів виробництва України через торговельну мережу підприємств | ТОв | млрд грн | 310,0 | 306,7 | 350,8 | 389,3 | 425,6 | 466,3 |
| 3 | Обсяг реалізованих послуг населенню* | РП | млрд грн | x | x | x | x | x | x |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 4 | Компоненти споживчого попиту як база оподаткування | БО(сп) | млрд грн | 310,0 | 306,7 | 350,8 | 389,3 | 425,6 | 466,3 |
| 5 | Номінальна ставка | НС | % | 16,7 | 16,7 | 16,7 | 16,7 | 16,7 | 16,7 |
| 6 | Співвідношення збору податку та бази оподаткування (реальна ставка) | РС | % | 14,42 | 14,42 | 14,42 | 14,42 | 14,42 | 14,42 |
| 7 | Коефіцієнт корекції номінальної ставки | Кк | | 0,9 | 0,9 | 0,9 | 0,9 | 0,9 | 0,9 |
| 8 | Коефіцієнт зміни пільг | Кп | | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| **9** | **Податок із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у частині споживчого попиту** | **ПДВсп** | **млрд грн** | **44,7** | **44,2** | **50,6** | **56,1** | **61,4** | **67,2** |
| 10 | Нормативна ставка податку | НС | % | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |

Додаток 3.2.3

## Додаток 5 Методики «Прогнозування ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості» – розрахунки ОФЕА

| № з/п | Види економічної діяльності | 2016 (базовий рік) | | | | | 2017 (передпрогнозний рік) | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | У фактичних цінах, млрд грн | | Номінальна ставка податку, % | Реальна ставка податку, % | Коефіцієнт корекції номінальної ставки | У фактичних цінах, млрд грн | | Номінальна ставка податку, % | Реальна ставка податку, % | Коефіцієнт корекції номінальної ставки |
| | | Валова додана вартість | ПДВ | | | | Валова додана вартість | ПДВ | | | |
| | Позначення | ВДВ | ПДВ в (вд) | НС | РС | Кк | ВДВ | ПДВ в (вд) | НС | РС | Кк |
| 1 | Сільське господарство, мисливство та лісове господарство | 279,7 | 2,2 | 20 | 0,8 | 0,04 | 305,2 | 17,9 | 20 | 5,9 | 0,3 |
| 2 | Добувна промисловість | 131,7 | 18,4 | 20 | 14,0 | 0,7 | 181,3 | 21,6 | 20 | 11,9 | 0,6 |
| 3 | Обробна промисловість | 291,5 | 19,5 | 20 | 6,7 | 0,3 | 369,5 | 25,5 | 20 | 6,9 | 0,3 |
| 4 | Виробництво та розподіл електроенергії, газу та води | 82,3 | 15,8 | 20 | 19,2 | 1,0 | 96,5 | 20,5 | 20 | 21,2 | 1,1 |
| 5 | Будівництво | 47,5 | 5,2 | 20 | 10,9 | 0,5 | 68,2 | 6,7 | 20 | 9,8 | 0,5 |
| 6 | Оптова і роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту | 318,1 | 24,6 | 20 | 7,7 | 0,4 | 421,4 | 31,2 | 20 | 7,4 | 0,4 |
| 7 | Транспорт | 156,7 | 13,7 | 20 | 8,7 | 0,4 | 190,2 | 17,3 | 20 | 9,1 | 0,5 |

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 8 | Інші види економічної діяльності | 715,8 | 40,2 | 20 | 5,6 | 0,3 | 887,8 | 39,4 | 20 | 4,4 | 0,2 |
| 9 | **Всього** | 2 023,3 | **139,6** | 20 | | | 2 520,1 | **180,1** | 20 | | |

Продовження Додатку 3.2.3

| № з/п | Види економічної діяльності | 2018 (поточний рік – очікування) | | | | | | 2019 (прогноз) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | У фактичних цінах, млрд грн | | Номінальна ставка податку, % | Реальна ставка податку, % | Коефіцієнт корекції номінальної ставки | Коефіцієнт зміни пільг | У фактичних цінах, млрд грн | | Номінальна ставка податку, % | Реальна ставка податку, % | Коефіцієнт корекції номінальної ставки | Коефіцієнт зміни пільг |
| | | Валова додана вартість | ПДВ | | | | | Валова додана вартість | ПДВ | | | | |
| | Позначення | ВДВ | ПДВ в (вд) | НС | РС | Кк | Кп | ВДВ | ПДВ в (вд) | НС | РС | Кк | Кп |
| 1 | Сільське господарство, мисливство та лісове господарство | 339,8 | 19,9 | 20 | 5,9 | 0,3 | 1 | 377,6 | 22,1 | 20 | 5,9 | 0,3 | 1 |
| 2 | Добувна промисловість | 211,0 | 25,1 | 20 | 11,9 | 0,6 | 1 | 240,6 | 28,7 | 20 | 11,9 | 0,6 | 1 |
| 3 | Обробна промисловість | 433,4 | 29,9 | 20 | 6,9 | 0,3 | 1 | 503,0 | 34,7 | 20 | 6,9 | 0,3 | 1 |
| 4 | Виробництво та розподіл електроенергії, газу та води | 112,4 | 23,9 | 20 | 21,2 | 1,1 | 1 | 130,4 | 27,7 | 20 | 21,2 | 1,1 | 1 |
| 5 | Будівництво | 87,5 | 8,6 | 20 | 9,8 | 0,5 | 1 | 106,5 | 10,5 | 20 | 9,8 | 0,5 | 1 |

Продовження Додатку 3.2.3

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 6 | Оптова і роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту | 496,1 | 36,7 | 20 | 7,4 | 0,4 | 1 | 570,2 | 42,2 | 20 | 7,4 | 0,4 | 1 |
| 7 | Транспорт | 227,0 | 20,6 | 20 | 9,1 | 0,5 | 1 | 265,5 | 24,1 | 20 | 9,1 | 0,5 | 1 |
| 8 | Інші види економічної діяльності | 1 028,1 | 45,6 | 20 | 4,4 | 0,2 | 1 | 1 166,1 | 51,8 | 20 | 4,4 | 0,2 | 1 |
| 9 | **Всього** | 2 935,3 | **210,5** | 20 | | | 1 | 3 359,9 | **241,8** | 20 | | | 1 |

Продовження Додатку 3.2.3

| № з/п | Види економічної діяльності | 2020 (прогноз) | | | | | | 2021 (прогноз) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | У фактичних цінах, млрд грн | | Номінальна ставка податку, % | Реальна ставка податку, % | Коефіцієнт корекції номінальної ставки | Коефіцієнт зміни пільг | У фактичних цінах, млрд грн | | Номінальна ставка податку, % | Реальна ставка податку, % | Коефіцієнт корекції номінальної ставки | Коефіцієнт зміни пільг |
| | | Валова додана вартість | ПДВ | | | | | Валова додана вартість | ПДВ | | | | |
| | Позначення | ВДВ | ПДВ в (вд) | НС | РС | Кк | Кп | ВДВ | ПДВ в (вд) | НС | РС | Кк | Кп |
| 1 | Сільське господарство, мисливство та лісове господарство | 419,2 | 24,6 | 20 | 5,9 | 0,3 | 1 | 458,1 | 26,9 | 20 | 5,9 | 0,3 | 1 |
| 2 | Добувна промисловість | 271,3 | 32,3 | 20 | 11,9 | 0,6 | 1 | 301,6 | 35,9 | 20 | 11,9 | 0,6 | 1 |

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 3 | Обробна промисловість | 571,2 | 39,4 | 20 | 6,9 | 0,3 | 1 | 640,1 | 44,2 | 20 | 6,9 | 0,3 | 1 |
| | Виробництво та розподіл електроенергії, газу та води | 147,6 | 31,4 | 20 | 21,2 | 1,1 | 1 | 163,6 | 34,8 | 20 | 21,2 | 1,1 | 1 |
| | Будівництво | 132,4 | 13,0 | 20 | 9,8 | 0,5 | 1 | 162,0 | 15,9 | 20 | 9,8 | 0,5 | 1 |
| | Оптова і роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту | 650,0 | 48,1 | 20 | 7,4 | 0,4 | 1 | 731,4 | 54,2 | 20 | 7,4 | 0,4 | 1 |
| | Транспорт | 304,6 | 27,7 | 20 | 9,1 | 0,5 | 1 | 344,5 | 31,3 | 20 | 9,1 | 0,5 | 1 |
| | Інші види економічної діяльності | 1 310,3 | 58,2 | 20 | 4,4 | 0,2 | 1 | 1 468,3 | 65,2 | 20 | 4,4 | 0,2 | 1 |
| | Всього | 3 806,6 | **274,7** | 20 | | | 1 | 4 269,6 | **308,3** | 20 | | | 1 |

Додаток 3.2.4

## Додаток 6 Методики «Прогнозування ПДВ з увезених на територію України товарів» – розрахунки ОФЕА

| № з/п | Показник | Одиниці виміру | Позначення | Звітний період | | Очікування | Прогнозний період | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | базовий рік | перед-прогнозний рік | поточний рік | прогнозний рік | прогнозний рік | прогнозний рік |
| | | | | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| 1 | Імпорт товарів | млрд дол. США | I | 40,6 | 49,1 | 54,0 | 59,1 | 63,6 | 69,6 |
| 2 | Імпорт товарів | млрд грн | Iгрн | 1 039,4 | 1 306,1 | 1 485,0 | 1 666,6 | 1 888,9 | 2 115,8 |
| 3 | Обмінний курс гривні до долара США, грн за 1 дол. | грн | Курс $ | 25,6 | 26,6 | 27,5 | 28,2 | 29,7 | 30,4 |
| 4 | Обсяг виданих податкових векселів | млрд грн | W | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 5 | Імпорт товарів, сплату податку з якого не відстрочено шляхом видачі податкового векселя | млрд грн | Iв | 1 039 | 1 306 | 1 485 | 1 667 | 1 889 | 2 116 |
| 6 | Імпорт товарів як база оподаткування (без векселів та пільг) | млрд грн | БО(і) | 907 | 1 253 | 1 407 | 1 560 | 1 747 | 1 934 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | Питома вага імпорту товарів, що підлягає оподаткуванню, у загальному імпорті товарів (реальна ставка) | | Ч(оп) | 0,87 | 0,96 | 0,95 | 0,94 | 0,92 | 0,91 |
| 8 | Обсяг пільг | млрд грн | П | 35,8 | 23,7 | x | x | x | x |
| 9 | Коефіцієнт зміни пільг | | Кп | 1,1 | 1,0 | 1,0 | 1,0 | 1,0 | 1,0 |
| 10 | **Податок із ввезених на територію України товарів** | **млрд грн** | **ПДВі** | **181,5** | **250,5** | **281,4** | **312,1** | **349,4** | **386,7** |
| 11 | Нормативна ставка податку | % | НС | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |

Додаток 3.2.5

**Додаток 7 Методики «Прогнозування обсягів бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами» – розрахунки ОФЕА**

| № з/п | Показник | Одиниця виміру | Позначення | Звітний період | | Очікування | Прогнозний період | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | базовий рік | перед-прогнозний рік | поточний рік | прогнозний рік | прогнозний рік | прогнозний рік |
| | | | | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| 1 | **Суми, заявлені до відшкодування** | млрд грн | З | 94,9 | 121,2 | x | x | x | x |
| 2 | **у т. ч. грошовими коштами** | **млрд грн** | **БВ** | **94,9** | **121,0** | **137,9** | **148,7** | **170,6** | **191,6** |
| 3 | Експорт товарів та послуг | млрд дол. США | Е | 45,9 | 53,8 | 58,2 | 63 | 68,1 | 74,7 |
| 4 | Обмінний курс гривні до долара США | грн | Курс$ | 25,6 | 26,6 | 27,5 | 28,2 | 29,7 | 30,4 |
| 5 | Номінальна ставка податку | % | НС | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| 6 | Проміжне споживання експортоорієнтованих видів діяльності в цінах споживачів | млрд грн | PS(e) | 3 627,8 | 4 577,4 | 5 272,0 | 6 004,5 | 6 699,9 | 7 458,1 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | Валовий випуск експортоорієнтованих видів діяльності в ринкових цінах | млрд грн | V(e) | 6 013,2 | 7 560,3 | 8 729,9 | 9 951,3 | 11 150,9 | 12 430,7 |
| 8 | Частка проміжного споживання у випуску експортоорієнтованих видів діяльності | | Кс | 0,6 | 0,6 | 0,6 | 0,6 | 0,6 | 0,6 |
| 9 | База розрахунку бюджетного відшкодування за експортними операціями | млрд грн | БОекс | 708,9 | 866,5 | 966,5 | 1 072,0 | 1 215,2 | 1 362,5 |
| 10 | Розрахунковий коефіцієнт відшкодування податку (реальна ставка) | % | Кекс | 13,4 | 14,0 | 14,3 | 13,9 | 14,0 | 14,1 |

Додаток 3.2.6

## Додаток 8 «Прогнозування надходжень ПДВ до бюджету (спрощений метод)» – розрахунки ОФЕА

| № з/п | Показник | Позначення | Звітний період | | Очікування | | | Прогнозний період | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | базовий рік | перед-прогнозний рік | поточний рік | | | прогнозний рік | прогнозний рік | прогнозний рік |
| | | | 2016 | 2017 | 2018 | | | 2019 | 2020 | 2021 |
| | | | | | план | оцінка ОФЕА | % від плану | | | |
| 1 | Податок із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) | ПДВв | 148,5 | 183,5 | 214,3 | 221,1 | 3,2 | 262,5 | 298,5 | 337,2 |
| 2 | за кон'юнктурою попиту (спрощений метод) | ПДВв(п) | | | | 231,7 | 8,1 | 283,2 | 322,4 | 366,0 |
| 3 | за кон'юнктурою валової доданої вартості | ПДВв (вд) | | | | 210,5 | -1,8 | 241,8 | 274,7 | 308,3 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 4 | Бюджетне відшкодування податку грошовими коштами | БВ | 94,4 | 120,1 | 130,0 | 137,9 | 6,1 | 148,7 | 170,6 | 191,6 |
| 5 | Сальдо податку з вітчизняних товарів | | 54,1 | 63,5 | 84,3 | 83,2 | -1,3 | 113,8 | 128,0 | 145,6 |
| 6 | Податок із ввезених на територію України товарів | ПДВі | 181,4 | 250,5 | 300,0 | 281,4 | -6,2 | 312,1 | 349,4 | 386,7 |
| **7** | **Надходження податку до бюджету, млрд грн** | **ПДВ** | 235,5 | 314,0 | 384,3 | **364,6** | -5,1 | **425,8** | **477,4** | **532,3** |

Додаток 3.3.1

## Розрахунок фактичних надходжень АП із імпортованого пального в 2016–2018 рр.

| | | 2016 (факт) | | | 2017 (факт) | | | 11 міс. 2018 (факт) | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Назва | Густина[1], кг/л | Імпорт, тис. л | Ставка, євро/тис. л | АП, тис. євро | Імпорт, тис. л | Ставка, євро/тис. л | АП, тис. євро | Імпорт, тис. л | Ставка, євро/тис. л | АП, тис. євро |
| Суміші ароматичних вуглеводнів, з яких 65% об'ємних одиниць або більше (включаючи втрати) переганяється при температурі до 250°C за методом, визначеним згідно з ASTM D 86 | 1,24 | 14 307 | 171,5 | 2 454 | 563 | 213,5 | 120 | 483 | 213,5 | 103 |
| **Легкі дистиляти:** | | | | | | | | | | |
| Для специфічних процесів переробки | 0,66 | 0 | 171,5 | 0 | 37 829 | 213,5 | 8 077 | 106 771 | 213,5 | 22 796 |
| Для хімічних перетворень у процесах | 0,66 | 1,5 | 171,5 | 0,3 | 397 259 | 213,5 | 84 815 | 605 260 | 213,5 | 129 223 |
| **Бензини спеціальні:** | | | | | | | | | | |
| Уайт-спірит | 0,79 | 2 441 | 171,5 | 419 | 2 056 | 213,5 | 439 | 1 496 | 213,5 | 319 |
| Інші спеціальні бензини | 0,74 | 12 916 | 171,5 | 2 215 | 11 056 | 213,5 | 2 360 | 15 728 | 213,5 | 3 358 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Бензини моторні:** | | | | | | | | | | |
| Бензини авіаційні | 0,74 | 281 | 27,0 | 7,6 | 266 | 27 | 7,2 | 245 | 27 | 6,6 |
| Із вмістом не менш як 5 мас. % біоетанолу або не менш як 5 мас. % етил-трет-бутилового ефіру або їх суміші | X | 0,5 | 171,5 | 82 | 0 | 213,5 | 0 | 1,6 | 213,5 | 344 |
| Інші бензини | X | 1 982 | 171,5 | 340 041 | 1 671 | 213,5 | 356 790 | 1 420 | 213,5 | 303 256 |
| Інші легкі дистиляти | 0,66 | 459 | 171,5 | 79 | 364 | 213,5 | 78 | 956 | 213,5 | 204 |
| **Середні дистиляти:** | | | | | | | | | | |
| Для специфічних процесів переробки | 0,79 | 3,2 | 171,5 | 0,6 | 9,4 | 213,5 | 2,0 | 27 | 213,5 | 5,7 |
| **Гас:** | | | | | | | | | | |
| Паливо для реактивних двигунів | 0,79 | 156 005 | 21,0 | 3 276 | 430 975 | 21 | 9 050 | 570 741 | 21 | 11 986 |
| Інший гас | 0,79 | 0,4 | 183,0 | 0,1 | 3,0 | 183 | 0,5 | 0,6 | 183 | 0,1 |
| Інші середні дистиляти | 0,79 | 6 981 | 183,0 | 1 278 | 3 439 | 183 | 629 | 3 216 | 183 | 589 |
| Важкі дистиляти (газойль) | 0,85 | 5 996 144 | 95,0 | 569 634 | 6 379 214 | 139,5 | 889 900 | 6 084 754 | 139,5 | 848 823 |
| Важкі дистиляти (газойль), крім 2710 19 35 20; | | | | | | | | | | |
| 2710 19 47 90; 2710 19 48 00 | 0,85 | 619 406 | 125,5 | 77 735 | – | – | – | – | – | – |

Продовження Додатку 3.3.1

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Тільки паливо пічне побутове | 0,96 | 395 771 | 97,0 | 38 390 | 284 806 | 139,5 | 39 730 | 44 009 | 139,5 | 6 139 |
| Скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази (середня густина пропану і бутану) | 2,25 | 480 494 | 31,0 | 14 895 | 497 578 | 52 | 25 874 | 543 655 | 52 | 28 270 |
| Бензол | 0,87 | 0 | 153,0 | 0 | 72 | 195 | 14 | 0 | 195 | 0 |
| Толуол | 0,86 | 0 | 153,0 | 0 | 0 | 195 | 0 | 26 | 195 | 5,1 |
| Ксилол | 0,87 | 999 | 153,0 | 153 | 791 | 195 | 154 | 591 | 195 | 115 |
| **УСЬОГО** | X | 7 688 195 | X | **1 050 659** | 8 047 951 | X | **1 418 041** | 7 979 380 | X | **1 355 543** |
| **АП, млрд грн** | X | X | X | **29,73** | X | X | **42,55** | X | X | **43,57** |
| **Пільги (за даними ДФС), млрд грн** | X | X | X | **0,1** | X | X | **0,27** | X | X | **0,28** |
| **АП з вирахуванням пільг, млрд грн** | X | X | X | **29,72** | X | X | **42,28** | X | X | **43,29** |

[1] Наведено з інформативною метою для розуміння отримання даних по імпорту у тис. л., тоді як Держстат дає у кг.

**Примітка:** за досліджуваний період Україна не імпортувала скраплений природний газ (УКТЗЕД 2711 11 00 00) та інші нафтопродукти (УКТЗЕД 2710 20 90 00).

## Прогнозування надходжень АП з імпортованого пального на 2019–2021 рр.

| Назва | Сукупний середній темп приросту | Ставка, євро/тис. л | Імпорт, тис. л | | | Акцизний податок, млн євро | | | Акцизний податок, млрд грн | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | 2019 (прогноз) | 2020 (прогноз) | 2021 (прогноз) | 2019 (прогноз) | 2020 (прогноз) | 2021 (прогноз) | 2019 (прогноз) | 2020 (прогноз) | 2021 (прогноз) |
| Важкі дистиляти (газойль) | +0,1% | 139,5 | 6 638 578 | 6 639 242 | 6 639 905 | 926,1 | 926,2 | 926,3 | 32,1 | 33,2 | 33,5 |
| Легкі дистиляти для хімічних перетворень у процесах | +66% | 213,5 | 1 096 071 | 1 819 477 | 3 020 332 | 234,0 | 388,5 | 644,8 | 8,1 | 13,9 | 23,3 |
| Паливо (гас) для реактивних двигунів | +20% | 21 | 747 152 | 896 583 | 1 075 900 | 15,7 | 18,8 | 22,6 | 0,5 | 0,7 | 0,8 |
| Скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази | +7,3% | 52 | 636 373 | 682 828 | 732 674 | 33,1 | 35,5 | 38,1 | 1,1 | 1,3 | 1,4 |
| Усього (98% АП із ввезеного пального) | | | | | | 1 208,9 | 1 369,0 | 1 631,8 | 41,9 | 49,0 | 59,1 |
| **Усього (100% АП із ввезеного пального – зведений бюджет України)** | | | | | | | | | **42,8** | **50,0** | **60,3** |

Додаток 3.3.3

**Розрахунок фактичних надходжень АП із імпортованих лікеро-горілчаних виробів у 2016–2018 рр.**

| УКТЗЕД | Назва | 2016 (факт) | | | 2017 (факт) | | | 11 міс. 2018 (факт) | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Імпорт, л 100% спирту | Ставка, грн/л 100% спирту | АП, млн грн | Імпорт, л 100% спирту | Ставка, грн/л 100% спирту | АП, млн грн | Імпорт, л 100% спирту | Ставка, грн/л 100% спирту | АП, млн грн |
| 22083 | Віскі | 2 248 899 | 105,80 | 237,9 | 2 343 422 | 126,96 | 297,5 | 2 523 399 | 126,96 | 320,4 |
| 22084 | Ром | 288 114 | 105,80 | 30,5 | 533 386 | 126,96 | 67,7 | 769 709 | 126,96 | 97,7 |
| 22085 | Джин, ялівцева настоянка | 263 901 | 105,80 | 27,9 | 254 910 | 126,96 | 32,4 | 299 741 | 126,96 | 38,1 |
| 22086 | Горілка | 1 547 472 | 105,80 | 163,7 | 2 302 713 | 126,96 | 292,4 | 2 762 705 | 126,96 | 350,8 |
| 22087 | Лікери, солодкі наливки | 663 972 | 105,80 | 70,2 | 1 113 272 | 126,96 | 141,3 | 925 532 | 126,96 | 117,5 |
| 22089 | Інші (узо, кальвадос, текіла, мескаль) | 216 745 | 105,80 | 22,9 | 1 015 167 | 126,96 | 128,9 | 2 071 682 | 126,96 | 263,0 |
| 2208 90 69 00, 2208 90 78 00 | Слабоалкогольні напої – алкогольні напої з вмістом етилового спирту від 0,5 до 8,5% об'ємних одиниць | 619 131 | 211,59 | 131,0 | Відсутні окремі ставки у пп. 215.3.1 п. 215.3 ст. 215 ПКУ | | | | | |
| **Усього АП** | | X | X | **684,2** | X | X | **960,2** | X | X | **1 187,4** |

## Прогнозування надходжень АП із імпортованих лікеро-горілчаних виробів на 2019–2021 рр.

| УКТЗЕД | Назва | Сукупний середній темп приросту | Ставка, грн/л 100% спирту | 2019 (прогноз) | | 2020 (прогноз) | | 2021 (прогноз) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Імпорт, л 100% спирту | АП, млн грн | Імпорт, л 100% спирту | АП, млн грн | Імпорт, л 100% спирту | АП, млн грн |
| 22083 | Віскі | +7,0% | 126,96 | 2 945 495 | 374,0 | 3 151 679 | 400,1 | 3 372 297 | 428,1 |
| 22084 | Ром | +42,8% | 126,96 | 1 199 066 | 152,2 | 1 712 267 | 217,4 | 2 445 117 | 310,4 |
| 22085 | Джин, ялівцева настоянка | +7,4% | 126,96 | 351 187 | 44,6 | 377 175 | 47,9 | 405 086 | 51,4 |
| 22086 | Горілка | +24,9% | 126,96 | 3 764 311 | 477,9 | 4 701 625 | 596,9 | 5 872 330 | 745,6 |
| 22087 | Лікери, солодкі наливки | +14,9% | 126,96 | 1 160 113 | 147,3 | 1 332 970 | 169,2 | 1 531 582 | 194,4 |
| 22089 | Інші (узо, кальвадос, текіла, мескаль) | +39,3% | 126,96 | 3 148 203 | 399,7 | 4 385 447 | 556,8 | 6 108 927 | 775,6 |
| **Усього АП** | | X | X | X | **1 595,7** | X | **1 988,3** | X | **2 505,6** |
| **Усього АП (скориговано на максимальну похибку41%)** | | X | X | X | **939,3** | X | **1 171,1** | X | **1 475,8** |

Додаток 3.3.5

**Розрахунок фактичних надходжень АП із імпортованої виноробної продукції в 2016–2018 рр.**

| Назва | 2016 (факт) | | | 2017 (факт) | | | 11 міс. 2018 (факт) | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Імпорт, л | Ставка, грн/л | АП, млн грн | Імпорт, л | Ставка, грн/л | АП, млн грн | Імпорт, л | Ставка, грн/л | АП, млн грн |
| Вина виноградні натуральні | 38 581 526 | 0,01 | 0,4 | 31 628 985 | 0,01 | 0,3 | 28 584 371 | 0,01 | 0,3 |
| Вина натуральні з доданням спирту та кріплені | 38 971 | 7,16 | 0,3 | 31 948 | 8,02 | 0,3 | 28 873 | 8,02 | 0,2 |
| Вина ігристі, газовані | 4 148 988 | 10,40 | 43,1 | 5 894 139 | 11,65 | 68,7 | 5 195 434 | 11,65 | 60,5 |
| Вермути та інші вина виноградні натуральні | 2 432 460 | 7,16 | 17,4 | 3 175 167 | 8,02 | 25,5 | 2 902 280 | 8,02 | 23,3 |
| Сидр і перрі | 248 881 | 0,95 | 0,2 | 216 478 | 1,06 | 0,2 | 238 751 | 1,06 | 0,3 |
| Тільки зброджені напої, одержані виключно в результаті природного бродіння | 1 434 707 | 0,95 | 1,4 | 4 054 003 | 1,06 | 4,3 | 11 218 092 | 1,06 | 11,9 |
| Спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина (коньяк, бренді, грапа), *за винятком коньячного спирту* | 1 326 709 | 89,94 | 119,3 | 2 097 765 | 105,8 | 221,9 | 2 819 661 | 126,96 | 358,0 |
| **Усього АП** | X | X | **182,2** | X | X | **321,2** | X | X | **454,4** |

## Прогнозування надходжень АП із імпортованої виноробної продукції на 2019–2021 рр.

| Назва | Сукупний середній темп приросту | Ставка, грн/л | 2019 (прогноз) | | 2020 (прогноз) | | 2021 (прогноз) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Імпорт, л | АП, млн грн | Імпорт, л | АП, млн грн | Імпорт, л | АП, млн грн |
| Вина виноградні натуральні | -9,5% | 0,01 | 25 868 856 | 0,3 | 23 411 314 | 0,2 | 21 187 240 | 0,2 |
| Вина натуральні з доданням спирту та кріплені | -9,5% | 8,02 | 26 130 | 0,2 | 23 648 | 0,2 | 21 401 | 0,2 |
| Вина ігристі, газовані | -6,1% | 11,65 | 4 878 513 | 56,8 | 4 580 923 | 53,4 | 4 301 487 | 50,1 |
| Вермути та інші вина виноградні натуральні | -4,4% | 8,02 | 2 774 580 | 22,3 | 2 652 498 | 21,3 | 2 535 788 | 20,3 |
| Сидр і перрі | -1,4% | 1,06 | 235 408 | 0,2 | 232 113 | 0,2 | 228 863 | 0,2 |
| Тільки зброджені напої, одержані виключно в результаті природного бродіння | 98,5% | 1,06 | 22 265 763 | 23,6 | 44 193 275 | 46,8 | 87 715 184 | 93,0 |
| Спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина (коньяк, бренді, грапа), за винятком коньячного спирту | 28,6% | 126,96 | 3 625 245 | 460,3 | 4 660 985 | 591,8 | 5 992 639 | 760,8 |
| **Усього АП** | X | X | X | **563,7** | X | **713,9** | X | **924,9** |

Додаток 3.3.7

**Розрахунок фактичних надходжень АП із імпортованого пива в 2016–2018 рр.**

| Назва | 2016 (факт) | | | 2017 (факт) | | | 11 міс. 2018 (факт) | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Імпорт, л | Ставка, грн/л | АП, млн грн | Імпорт, л | Ставка, грн/л | АП, млн грн | Імпорт, л | Ставка, грн/л | АП, млн грн |
| Пиво із солоду | 18 948 964 | 2,48 | 47,0 | 25 549 519 | 2,78 | 71,0 | 34 045 547 | 2,78 | 94,6 |

Додаток 3.3.8

**Прогнозування надходжень АП із імпортованого пива на 2019–2021 рр.**

| Назва | Сукупний середній темп приросту | Ставка, грн/л | 2019 (прогноз) | | 2020 (прогноз) | | 2021 (прогноз) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Імпорт, л | АП, млн грн | Імпорт, л | АП, млн грн | Імпорт, л | АП, млн грн |
| Пиво із солоду | +21% | 2,78 | 41 195 112 | 114,5 | 49 846 085 | 138,6 | 60 313 763 | 167,7 |

**Розрахунок фактичних та прогнозних надходжень АП із імпортованих тютюнових виробів у 2016–2021 рр.**

| Показник | | 2016 (факт) | 2017 (факт) | 11 міс. 2018 (факт) | 2018 (est) | Сукупний середній темп приросту | 2019 (прогноз) | 2020 (прогноз) | 2021 (прогноз) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| *Тютюнові вироби з фільтром* | | | | | | | | | |
| Імпорт | тис. шт. | 4 227 013 | 1 565 372 | 1 069 858 | 1 167 118 | -35% | 758 627 | 493 107 | 320 520 |
| | тис. дол. США | 72 334 | 50 678 | 40 197 | 43 851 | | 28 503 | 18 527 | 12 043 |
| | млн грн | 1 848 | 1 348 | 1 093 | 1 193 | | 869 | 582 | 383 |
| Ставка АП | Специфічна, грн/тис. шт. | 318,26 | 445,56 | 577,98 | 577,98 | | 724,8* | 907,2 | 1 088,6 |
| | Адвалорна, % | 12 | 12 | 12 | 12 | | 12 | 12 | 12 |
| АП, млн грн | За специфічною ставкою | 1 345 | 697 | 618 | 675 | | 550 (574)*** | 447 | 349 |
| | За адвалорною ставкою | 222 | 162 | 131 | 143 | | 104 | 70 | 46 |
| АП, усього, млн грн | | **1 567** | **859** | **750** | **818** | | **654** | **517** | **395** |
| *Тютюнові вироби без фільтру* | | | | | | | | | |
| Імпорт | тис. шт. | 1 875 | 7 438 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | тис. дол. США | 9 | 45 | 0 | 0 | | 0 | 0 | 0 |
| | млн грн | 0,2 | 1,2 | 0 | 0 | | 0 | 0 | 0 |
| Ставка АП | Специфічна, грн/тис. шт. | 318,26 | 445,56 | 577,98 | 577,98 | | 724,8* | 907,2 | 1 088,6 |
| | Адвалорна, % | 12 | 12 | 12 | 12 | | 12 | 12 | 12 |
| АП, млн грн | За специфічною ставкою | 0,6 | 3,3 | 0 | 0 | | 0 | 0 | 0 |
| | За адвалорною ставкою | 0,03 | 0,14 | 0 | 0 | | 0 | 0 | 0 |
| АП, усього, млн грн | | **0,62** | **3,46** | **0** | **0** | | **0** | **0** | **0** |

Продовження Додатку 3.3.9

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **АП із ввезених тютюнових виробів до державного бюджету, млн грн** | | | | | | | | | |
| **За специфічною ставкою** | | 1 346 | 700 | 618 | 675 | | 574 | 447 | 349 |
| **За адвалорною ставкою** | | 222 | 162 | 131 | 143 | | 104 | 70 | 46 |
| *Мінімальне акцизне податкове зобов'язання* | | | | | | | | | |
| | Ставка, грн/тис. шт. | 425,75 | 596,05 | 773,2 | 969,6 | | 969,6** | 1 213,61 | 1 456,33 |
| | Сума, млн грн | **1 800** | **933** | **827** | **1 132** | | **736 (768)*** | **598** | **467** |
| | | | | | | | | | |
| Курс долара США | | 25,6 | 26,6 | 27,2 | 27,2 | | 30,5 | 31,4 | 31,8 |

* Середньорічна ставка, оскільки з 1 січня 2019 року по 30 червня 2019 року – 693,58 грн/тис. шт., а з 1 липня 2019 року по 31 грудня 2019 року – 756 грн/тис. шт.

** Середньорічна ставка, оскільки з 1 січня 2019 року по 30 червня 2019 року – 927,84 грн/тис. шт., а з 1 липня 2019 року по 31 грудня 2019 року – 1 011,35 грн/тис. шт.

*** У дужках суми за умови застосування максимальної ставки.

## Розрахунок надходжень акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів протягом 2016 – 2018 роки

| Показник | Од. виміру | базовий рік | передпрогнозний рік | очікуваний |
|---|---|---|---|---|
| | | 2016 | 2017 | 2018 |
| **Тютюнові вироби з фільтром (тзф)** | | | | |
| Виробництво | млн шт | 98 444 | 92 911 | 76 728 |
| Експорт | млн шт | 25 638 | 27 454 | 27 455 |
| Реалізація оподатковувана | млн шт | 72 806 | 65 457 | 49 273 |
| Специфічна ставка з ТЗФ за законодавством | за 1000 шт. | 318,3 | 445,6 | 578,0 |
| Ціна сигарет з фільтром | грн/пач | 18 | 25 | 30 |
| Адзалорна ставка з ТЗФ за законодавством | % | 0,12 | 0,12 | 0,12 |
| Акцизний податок за специфічними ставками | млн грн | 23 171 | 29 165 | 28 479 |
| Акцизний податок за адвалорними ставками | млн грн | 7 776 | 9 622 | 8 928 |
| Акцизний податок | млн грн | 30 947 | 38 787 | 37 407 |
| **Тютюнові вироби без фільтру (тбезф)** | | | | |
| Виробництво | млн шт | 2 309 | 2 363 | 924 |
| Експорт | млн шт | 304 | 1 126 | 234 |
| Реалізація оподатковувана | млн шт | 2 005 | 1 237 | 690 |
| Специфічна ставка з ТБЕЗФ за законодавством | за 1000 шт. | 318,3 | 445,6 | 578,0 |
| Ціна сигарет без фільтру | грн/пач | 12 | 17 | 22 |
| Адзалорна ставка з ТБЕЗФ за законодавством | % | 0,12 | 0,12 | 0,12 |
| Акцизний податок за специфічними ставками | млн грн | 638 | 551 | 399 |
| Акцизний податок за адвалорними ставками | млн грн | 144 | 129 | 93 |

Продовження Додатку 3.4.1

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Акцизний податок | млн грн | 7 920 | 9 751 | 9 021 |
| **Всього з тютюнових виробів** | | | | |
| Акцизний податок за специфічними ставками | млн грн | 23 809 | 29 716 | 28 878 |
| Акцизний податок за адвалорними ставками | млн грн | 7 920 | 9 751 | 9 021 |
| **Всього Акцизний податок** | млн грн | 31 729 | 39 468 | 37 899 |

Додаток 3.4.2

## Розрахунок надходжень акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів протягом 2019 – 2021 років

| Показник | Од. виміру | Прогнозний рік | | |
|---|---|---|---|---|
| | | 2019 | 2020 | 2021 |
| Ресурс до оподаткування | млн шт | 58 000 | 56 000 | 55 000 |
| Специфічна ставка з ТЗФ за законодавством | за 1000 шт | 724,8* | 907,2 | 1 088,6 |
| Ціна сигарет з фільтром | грн/пач. | 37 | 43 | 49 |
| Адзалорна ставка з ТЗФ за законодавством | % | 0,12 | 0,12 | 0,12 |
| Акцизний податок за специфічними ставками | млн грн | 42 038 | 50 803 | 59 875 |
| Акцизний податок за адвалорними ставками | млн грн | 12 725 | 14 370 | 16 159 |
| **Акцизний податок** | **млн грн** | **54 763** | **65 173** | **76 034** |
| Ставка податку з мінімального акцизного податкового зобов'язання | за 1000 шт. | 969,6** | 1 213,6 | 1 456,3 |
| **Акцизний податок** | **млн грн** | **56 237** | **67 962** | **80 098** |

*Обраховано як середнє значення виходячи із передбачених на 2019 рік ставок податку:

- з 01.01.2019 по 30.06.19 року – 693,58 грн за 1000 шт.
- з 01.07.2019 по 31.12.19 року – 756 грн за 1000 шт.

**Обраховано як середнє значення виходячи із передбачених на 2019 рік ставок податку:

- з 01.01.2019 по 30.06.19 року – 927,84 грн за 1000 шт.
- з 01.07.2019 по 31.12.19 року – 1011,35 грн за 1000 шт.

Додаток 3.4.3

**Розрахунок надходжень акцизного податку з виробленого в Україні пального протягом 2016 – 2021 років**

| Показник | базовий рік | Перед прогнозний рік | очікуваний рік | прогнозний рік* | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| **Інші нафтопродукти** | | | | | | |
| Виробництво, тис. тонн | 1 622,6 | 1 506,2 | 1 609,2 | | | |
| Експорт, тис. тонн | 233,6 | 413,1 | 434,3 | | | |
| Реалізація оподатковувана, тис. тонн | 1 389,0 | 1 093,1 | 1 174,9 | 1 080,9 | 994,4 | 914,9 |
| Ставка за законодавством, євро/1000літрів | 171,5 | 213,5 | 213,5 | 213,5 | 213,5 | 213,5 |
| Курс гривні до євро, грн за євро | 28,3 | 30,0 | 32,2 | 34,74 | 35,76 | 36,22 |
| **Акцизний податок, млн грн** | **9 235,9** | **9 591,4** | **11 065,5** | **10 983,3** | **10 401,3** | **9 692,3** |
| **Скраплений газ** | | | | | | |
| Виробництво, тис. тонн | 316,3 | 311,4 | 302,4 | | | |
| Експорт, тис. тонн | 0,0007 | 0,0003 | | | | |
| Реалізація скрапленого газу для населення на спеціалізованих аукціонах, тис. тонн | 10,4 | 18,8 | 11,5 | | | |
| Реалізація оподатковувана, тис. тонн | 305,9 | 292,6 | 290,9 | 267,6 | 246,2 | 226,5 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Ставка за законодавством, євро/1000літрів | 3,7 | 3,7 | 3,7 | 3,7 | 3,7 | 3,7 |
| Курс гривні до євро, грн за євро | 28,3 | 30,0 | 32,2 | 34,74 | 35,76 | 36,22 |
| **Акцизний податок** | **43,5** | **44,1** | **47,1** | **46,7** | **44,3** | **41,3** |
| **Бензин** | | | | | | |
| Виробництво, тис. тонн | 147,0 | 154,2 | 189,5 | | | |
| Експорт, тис. тонн | 110,7 | 114,4 | 123,2 | | | |
| Реалізація оподатковувана, тис. тонн | 36,3 | 39,8 | 66,3 | 71,6 | 65,8 | 60,6 |
| Ставка за законодавством, євро/1000літрів | 171,5 | 213,5 | 213,5 | 213,5 | 213,5 | 213,5 |
| Курс гривні до євро, грн за євро | 28,3 | 30,0 | 32,2 | 34,74 | 35,76 | 36,22 |
| Акцизний податок, млн грн | **241,3** | **349,2** | **624,1** | **727,1** | **688,6** | **641,6** |
| **Розрахункове АП пальне, млн грн** | **9 520,7** | **9 984,8** | **11 736,6** | **11 757,2** | **11 134,2** | **10 375,2** |

*Сукупний середній темп приросту реалізації оподатковуваної по групам:

- Інші нафтопродукти (-0,08)
- Скраплений газ (-0,02)
- Бензин (0,35%)

Курс гривні до євро на 2019 – 2021 роки визначено як середнього співвідношення євро/долар – 1,139 та прогнозу курсу долара відповідно до Постанови КМУ «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2019-2021 рок» від 11.07.2018 року № 546 (2019 рік -28,2 , 2020 рік -29,7 , 2021 рік – 30,4)

Додаток 3.4.4

**Розрахунок надходжень акцизного податку з виробленої в Україні виноробної продукції протягом 2016 – 2021 років**

| Показник | базовий рік | Перед прогнозний рік | очікуваний рік | прогнозний рік** | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| **Вина виноградні натуральні** | | | | | | |
| Виробництво, тис. л | 74 004 | 60 168 | 62 000 | 63 860 | 66 414 | 69 071 |
| Експорт, тис. л | 28 855 | 41 387 | 43 184 | 37 677 | 39 184 | 40 752 |
| Реалізація оподатковувана, тис. л | 45 149 | 18 781 | 18 816 | 26 183 | 27 230 | 28 319 |
| Ставка за законодавством, грн за 1 л | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| **Розрахунок АП, млн грн** | **0,5** | **0,2** | **0,2** | **0,3** | **0,3** | **0,3** |
| **Вина натуральні з додаванням спирту та міцні (кріплені)** | | | | | | |
| Виробництво, тис. л | 7 193 | 6 307 | 6 300 | 5 985 | 5 686 | 5 401 |
| Експорт, тис. л | 291 | 418 | 218 | 281 | 267 | 254 |
| Реалізація оподатковувана, тис. л | 6 902 | 5 889 | 6 082 | 5 704 | 5 419 | 5 147 |
| Ставка за законодавством, грн за 1 л | 7,16 | 8,02 | 8,02 | 8,02 | 8,02 | 8,02 |
| **Розрахунок АП, млн грн** | **49** | **47** | **49** | **46** | **43** | **41** |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Вина ігристі та газовані** | | | | | | |
| Виробництво, тис. л | 48 461 | 36 585 | 25 020 | 25 771 | 26 544 | 27 340 |
| Експорт, тис. л | 2 359 | 2 480 | 2 206 | 1 752 | 1 805 | 1 859 |
| Реалізація оподатковувана, тис. л | 46 102 | 34 105 | 22 814 | 24 019 | 24 739 | 25 481 |
| Ставка за законодавством, грн за 1 л | 10,4 | 11,65 | 11,65 | 11,65 | 11,65 | 11,65 |
| **Розрахунок АП, млн грн** | **479** | **397** | **266** | **280** | **288** | **297** |
| Вермути та інші вина виноградні | | | | | | |
| Виробництво, тис. л | 18 547 | 15 909 | 15 568 | 16 346 | 17 164 | 18 022 |
| Експорт, тис. л | 700 | 907 | 759 | 785 | 824 | 865 |
| Реалізація оподатковувана, тис. л | 17 847 | 15 002 | 14 809 | 15 561 | 16 340 | 17 157 |
| Ставка за законодавством, грн за 1 л | 7,16 | 8,02 | 8,02 | 8,02 | 8,02 | 8,02 |
| **Розрахунок АП, млн грн** | **128** | **120** | **119** | **125** | **131** | **138** |
| Інші зброджені напої | | | | | | |
| Виробництво, тис. л | 25 507 | 27 870 | 30 000 | 32 400 | 34 992 | 37 791 |
| Експорт, тис. л | 1 004 | 931 | 878 | 1 102 | 1 190 | 1 285 |
| Реалізація оподатковувана, тис. л | 24 503 | 26 939 | 29 122 | 31 298 | 33 802 | 36 506 |

Продовження Додатку Додаток 3.4.4

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Ставка за законодавством, грн за 1 л | 0,95 | 1,06 | 1,06 | 1,06 | 1,06 | 1,06 |
| **Розрахунок АП, млн грн** | **23** | **29** | **31** | **33** | **36** | **39** |
| Коньяки. Бренді | | | | | | |
| Виробництво, тис.л* | 11 586 | 9 626 | 7 271 | 7 489 | 7 714 | 7 946 |
| Експорт, тис.л | 510 | 629 | 453 | 427 | 440 | 453 |
| Реалізація оподатковувана, тис.л | 11 076 | 8 997 | 6 818 | 7 062 | 7 274 | 7 493 |
| Ставка за законодавством, грн за 1 л | 89,94 | 105,8 | 126,96 | 126,96 | 126,96 | 126,96 |
| **Розрахунок АП, млн грн** | **996** | **952** | **866** | **897** | **924** | **951** |
| **Всього розрахункове АП, млн грн** | **1 677** | **1 545** | **1 451** | **1 380** | **1 422** | **1 466** |

*визначено обсяг виробництва з урахуванням вмісту спирту в продукції. Оскільки експорт надається в літрах 100% спирту, то і обсяг виробництва коньяку який містить 40% спирту треба було навести у перерахунку міцності на 100% спирту

**Показники експорту по кожному виду продукції на прогнозний період 2019 – 2021 роки визначено виходячи із середнього значення питомої ваги експорту у виробництві за попередні періоди (2016 – 2018 роки)

Підписано до друку 19.04.2019.
Друк офсетний. Папір офсетний.
Формат 70х100/16 Ум. друк. арк. 31,76.
Зам. №116.

Видавець і виготовлювач: ФОП Лопатіна О. О.
www.publishpro.com.ua
тел.: +38 044 501 36 70

Свідоцтво суб´єкта видавничої справи
ДК № 5317 від 03.04.2017