

Аналітична записка щодо законодавчих механізмів збільшення надходжень до державного та місцевих бюджетів*

Анотація. З метою пошуку шляхів додаткового наповнення державного та місцевих бюджетів у дослідженні проаналізовано, у тому числі в історичній ретроспективі, досвід зарубіжних держав щодо визначення нового та ефективного використання існуючих джерел бюджетних надходжень.

I. Вступна частина.

Збройна агресія Росії проти України в 2022 році значно вплинула на структуру та доходи Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Хоча в 2023 році спостерігається певне посилення економічної активності, а отже – і збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, однак на сьогодні дефіцит бюджетів залишається, як ніколи, значним, і його не вдається зменшити навіть за допомогою міжнародних партнерів. Прогнози на 2024 рік щодо Державного бюджету України¹ не передбачають зростання його доходів порівняно з 2023 роком, натомість видатки Державного бюджету значно збільшуються (див. *Рис. 1–3*)².

Рис. 1



¹ Про Державний бюджет України на 2024 рік: проект Закону України (реєстр. № 10000 від 15.09.2023). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42796>

² Складено авторами на підставі даних openbudget.com.ua.

Рис. 2

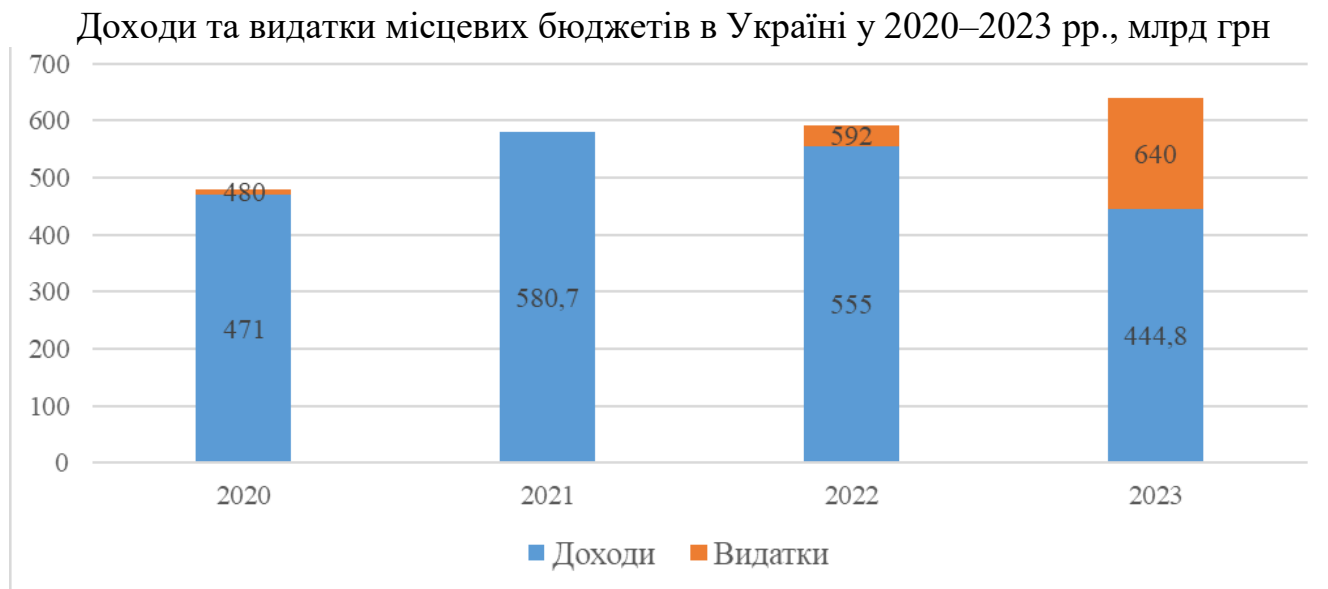
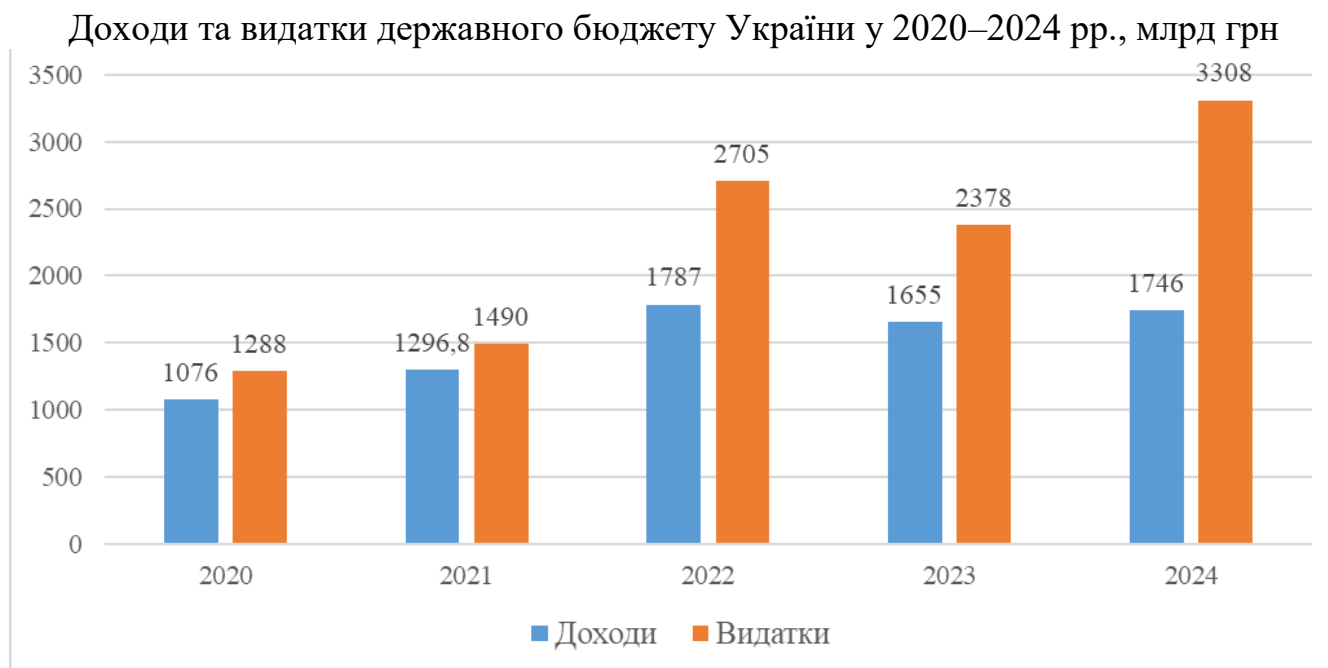


Рис. 3



Слід зазначити, що відповідно до статті 9 Бюджетного кодексу України доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом та трансферти.

Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори.

Неподатковими надходженнями є: доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; власні надходження бюджетних установ; інші неподаткові надходження.

Традиційно «першість» за сумами серед доходів належить податковим надходженням. Основними шляхами підвищення надходжень від податків є запровадження нових видів податків, підвищення ставок або збільшення оподаткованої бази існуючих і зменшення податкових пільг. Однак в умовах нестабільної політичної, безпекової та економічної ситуації посилення податкового тягара може призвести до зворотного ефекту – згорання бізнесу, його релокації в інші країни, еміграції працездатного населення, зростання «тіньової» економіки тощо. Тому важливим видається ведення поміркованої податкової та бюджетної політики з метою уникнення негативних явищ у соціально-економічному середовищі з одночасним посиленням податкового та іншого державного контролю за належним надходженням і використанням бюджетних ресурсів. До того ж, недоцільно обтяжувати більшими податками підприємства реального сектору економіки, які на даний момент пристосовуються до ведення господарської діяльності в умовах воєнного стану та в перспективі мають забезпечити скоріше відновлення України в повоєнний період.

Джерелами фінансування бюджету згідно зі статтею 15 Бюджетного кодексу України називаються кошти від державних (місцевих) внутрішніх та зовнішніх запозичень; кошти від приватизації державного майна (включаючи інші надходження, безпосередньо пов'язані з процесом приватизації) – щодо державного бюджету; повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів; вільний залишок бюджетних коштів із дотриманням умов, визначених Кодексом, включаючи залишок коштів державного бюджету, сформований за рахунок понадпланових державних запозичень, здійснених у попередньому бюджетному періоді, та тимчасово вільні кошти єдиного казначейського рахунка. Водночас джерелами формування спеціального фонду Державного бюджету України в частині фінансування є кредити (позики), що залучаються державою від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проєктів, а також інші надходження, визначені законом про Державний бюджет України.

У 2022 році основними джерелами фінансування державного бюджету Міністерством фінансів України³ називалися військові облігації, кредити від Міжнародних фінансових організацій, а також двосторонні кредити та гранти.

³ Фінансування державного бюджету України з початку повномасштабної війни. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/ukraines_state_budget_financing_since_the_beginning_of_the_full-scale_war-3435

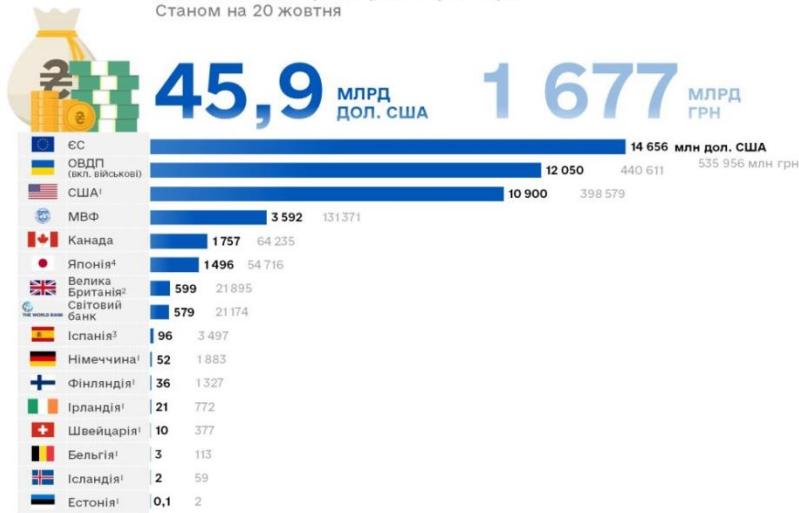


ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ



Міністерство
фінансів
України

Загальний обсяг фінансування у 2023 році.
Станом на 20 жовтня



1. Грант; 2. Гарантія від Великої Британії; 3. Грант і 43 млн євро гарантії; 4. Гарантія

Фінансування загального фонду державного бюджету України від міжнародних партнерів з 24 лютого 2022 року

Країна/Організація	рік	2022	2023
США		11 980	10 900
ЄС		7 961	14 656
МВФ		2 693	3 592
Канада		1 889	1 757
Японія		581	1 496
Світовий банк		1 385	579
Велика Британія		1 040	599
Німеччина		1 584	52
СІБ		720	
Франція		437	
Італія		330	
Нідерланди		318	
Іспанія			96
Данія		51	
Швеція		49	
Фінляндія			36
Литва		22	
Норвегія		21	
Ірландія			21
Латвія		16	
Австрія		11	
Швейцарія			10
Бельгія		5	3
Ісландія		0,5	2
Албанія		1	
Естонія			0,1
Всього		31 095	33 799

Під час аналізу виділяються такі рівні, як державний бюджет, місцеві бюджети та державні підприємства / бюджетні установи (відповідно до Бюджетного кодексу України – власні надходження бюджетних установ). Також вважаємо за доцільне дослідити не лише механізми збільшення доходів бюджетів, але й шляхи удосконалення контролю за належним надходженням доходів до бюджетів усіх рівнів.

II. Основна частина.

2.1. Огляд дослідження Міжнародного валютного фонду стосовно податкових систем держав, що розвиваються.

У минулому столітті доволі поширеною була практика підвищення ставок оподаткування в період ескалації військових конфліктів. Наприклад, на початку ХХ сторіччя до початку світових війн ставки податку на доходи в більшості держав світу не перевищували 10 %, а вже в 40-х роках верхній рівень ставок в окремих країнах Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) сягав 60 і навіть 70 %.

У 2001 році Міжнародний валютний фонд підготував масштабне дослідження податкових систем держав, що розвиваються, виявивши низку проблем, частина з яких і досі актуальна для України.

Зокрема, оскільки важко створити ефективну податкову адміністрацію без добре освіченого та навченого персоналу, уряди часто йдуть шляхом найменшого опору, розробляючи системи оподаткування, які дозволяють їм використовувати будь-які доступні варіанти, а не встановлюють раціональні, сучасні та ефективні системи оподаткування. Через неформальну структуру економіки та через фінансові обмеження статистичні та податкові служби мають труднощі з отриманням надійної статистики, що заважає політикам оцінити потенційний вплив

серйозних змін у податковій системі. Доходи, як правило, розподіляються нерівномірно: підвищення високих податкових надходжень в ідеалі вимагає від багатих сплачувати більше податків, ніж сплачують бідні, однак економічна та політична влада багатих платників податків часто дозволяє їм запобігти фіскальним реформам, і податкові системи рідко досягають задовільної прогресивності.

Загалом рівень податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) у великих промислово розвинених державах (членах ОЕСР) приблизно удвічі перевищує рівень податків у репрезентативній вибірці держав, що розвиваються (38 відсотків ВВП порівняно з 18 відсотками). Було рекомендовано зниження податків на імпорт, що призвело до посилення конкуренції з боку іноземних підприємств, хоча зменшення захисту національних галузей є небажаним побічним ефектом. Можливі компенсаційні заходи щодо доходів за цих обставин майже завжди передбачають підвищення податків на внутрішнє споживання. Порівняння показують, що відношення податків на доходи у промислово розвинутих державах незмінно залишається більш як удвічі вищим, ніж у державах, що розвиваються (тобто промислові держави отримують пропорційно вдвічі більше надходжень від податку на прибуток, ніж від податку на споживання). Дані також ілюструють помітну різницю у співвідношенні податку на прибуток підприємств і податку на доходи фізичних осіб. Промислові держави збирають приблизно в чотири рази більше податку на доходи фізичних осіб, ніж податку на прибуток підприємств. З іншого боку, доходи від торговельних податків значно вищі в державах, що розвиваються, ніж у промислово розвинутих країнах. Як висновок, економічний розвиток зазвичай залежить від розміру податку на доходи фізичних осіб.

Однак важливим питанням податкової політики для держав, що розвиваються, є чітке визначення цілей, оцінка економічних наслідків (для ефективності та справедливості) переходу на високі ставки оподаткування, а також запровадження компенсаційних заходів для бідних, які постраждають від такого переходу.

У державах, що розвиваються, структура податкової системи має бути максимально нейтральною, щоб мінімізувати втручання у процес розподілу, мати прості та прозорі адміністративні процедури, щоб було зрозуміло, якщо система не виконується так, як було задумано. У таких державах невеликий дохід, і частка осіб, які оподатковуються (особливо за найвищою граничною ставкою), невелика. Структура ставок податку на доходи фізичних осіб є найбільш помітним політичним інструментом, доступним для більшості урядів держав, що розвиваються, щоб підкреслити свою відданість соціальній справедливості, та отже – отримати політичну підтримку своєї політики.

Однак частіше за все ефективність прогресивної ставки серйозно знижується високими особистими виключеннями та великою кількістю інших звільнень і відрахувань, які приносять користь тим, хто має високі доходи (наприклад, звільнення приросту капіталу від податків, відрахування на медичне страхування та витрати на навчання, низьке оподаткування пасивних доходів). Податкові пільги

зазвичай збільшуються у вищих податкових категоріях. Проаналізований досвід переконливо показує, що слід зменшити винятки та відрахування. Ефективність високої граничної податкової ставки також значно знижується через те, що вона часто застосовується до високих рівнів доходу (вираженого в частках від ВВП на душу населення), і що навіть відносно невеликий дохід підпадає під дію цих ставок.

У деяких державах найвища гранична ставка податку на доходи фізичних осіб значно перевищує податок на прибуток підприємств, створюючи стимули для платників податків обирати корпоративну форму ведення бізнесу виключно з податкових причин. Ефективна податкова політика гарантує, що найвища гранична ставка податку на доходи фізичних осіб суттєво не відрізняється від ставки податку на прибуток підприємств.

Багато важливих секторів, особливо сфера послуг, а також сектор оптової та роздрібною торгівлі в державах, що розвиваються, виключені з мережі ПДВ, або механізм кредитування є надмірно обмеженим (тобто існують відмови або затримки у наданні належних кредитів ПДВ на вхідні ресурси), особливо що стосується засобів виробництва. виправленню таких обмежень у структурі та адмініструванні ПДВ у державах, що розвиваються, слід надати пріоритет. Багато держав, що розвиваються (як і багато держав ОЕСР), запровадили дві або більше ставок ПДВ. Кілька ставок є політично привабливими, оскільки служать меті справедливості, але адміністративна ціна вирішення проблем справедливості за допомогою кількох ставок ПДВ може бути вищою, ніж у промислово розвинутих державах. Вартість багатотарифної системи слід ретельно вивчити.

Найпомітнішим недоліком акцизних систем, виявлених у багатьох державах, що розвиваються, є невідповідно широке охоплення продуктів, часто з міркувань прибутку. Товари, які зазвичай вважаються підакцизними (наприклад, тютюн, алкоголь, нафтопродукти та транспортні засоби), є нечисленними і зазвичай мають нееластичний попит. Хороша акцизна система завжди є такою, що генерує дохід (як побічний продукт) із вузької бази та із відносно низькими адміністративними витратами.

Хоча надання податкових пільг для сприяння інвестиціям є поширеним явищем, дані свідчать про те, що їх ефективність у залученні додаткових інвестицій понад рівень, який був би досягнутий, якби стимулів не було надано, часто викликає сумніви. Податкові пільги також можуть мати сумнівну цінність для іноземного інвестора, оскільки справжнім бенефіціаром пільг може бути не інвестор, а скоріше скарбниця його рідної держави.

Податкові стимули можуть бути виправданими, якщо вони спрямовані на певну форму неспроможності ринку, наприклад, стимули, спрямовані на просування високотехнологічних галузей, які обіцяють надати значні позитивні зовнішні ефекти решті економіки. Безумовно, найбільш переконливим аргументом для надання цільових стимулів є задоволення потреб регіонального розвитку. На жаль, найпоширеніші форми заохочень, які зустрічаються в державах, що розвиваються, як правило, є найменш ефективними.

Є дві слабкості, пов'язані з податковими кредитами та інвестиційними пільгами. По-перше, ці стимули зазвичай спотворюють вибір на користь короткострокових капітальних активів, оскільки додаткові кредити чи надбавки стають доступними щоразу, коли актив замінюється. По-друге, кваліфіковані підприємства можуть намагатися зловживати системою, продаючи та купуючи ті самі активи, щоб вимагати кількох кредитів чи пільг, або діючи як агент із закупівель для підприємств, які не кваліфіковані для отримання стимулу. Щоб мінімізувати ці небезпеки, у систему повинні бути вбудовані засоби захисту.

Незважаючи на те, що інвестиційні субсидії (надання державних коштів для приватних інвестицій) мають перевагу простого адресування, вони, як правило, досить проблематичні. Вони передбачають витрати уряду із власної кишені, і приносять користь як нежиттєздатним інвестиціям, так і прибутковим. Отже, використання інвестиційних субсидій рідко є доцільним.

Непрямі податкові стимули – такі як звільнення сировини та капітальних товарів від ПДВ – стимулюють зловживання та мають сумнівну користь. Деяко більш виправданим є звільнення від мит на імпорт сировини та капітальних товарів, які використовуються для експорту. Труднощі із цим звільненням, зазвичай, полягають у тому, щоб гарантувати, що звільнені закупівлі фактично будуть використані за призначенням. Створення зон експортного виробництва, периметри яких захищені митним контролем, є корисним, хоча й не зовсім надійним засобом від цього зловживання.

Тобто економічна ефективність надання податкових пільг для залучення інвестицій загалом викликає сумніви. Найкраща стратегія сталого сприяння інвестиціям полягає в забезпеченні стабільної та прозорої законодавчої і нормативної бази та впровадженні податкової системи відповідно до міжнародних норм. Деякі цілі, наприклад, ті, що заохочують регіональний розвиток, є більш виправданими, ніж інші. Як правило, слід уникати пільг непрямого оподаткування, а вільне надання пільг потрібно звести до мінімуму.

Державам, що розвиваються, які намагаються повністю інтегруватися у світову економіку, ймовірно, знадобиться вищий рівень податків, якщо вони хочуть виконувати роль, наближену до ролі промислових держав, які в середньому отримують удвічі більші податкові надходження. Їм доведеться різко зменшити свою залежність від податків на зовнішню торгівлю, не створюючи водночас економічних стримуючих факторів, особливо у збільшенні надходжень від податку на доходи фізичних осіб. Щоб подолати ці виклики, політики повинні правильно визначити пріоритети своєї політики та мати волю для впровадження необхідних реформ. Необхідно зміцнити податкові органи, щоб супроводжувати необхідні зміни політики.

Ефективність податкових пільг, за відсутності інших необхідних основ, є дуже сумнівною. Податкова система, пронизана такими стимулами, неминуче створить сприятливий ґрунт для корупції. Щоб дозволити своїм ринкам належним чином укоренитися, державам, що розвиваються, було б доцільно утриматися від

використання погано спрямованих податкових пільг як основного засобу заохочення інвестицій⁴.

2.2. Шляхи збільшення доходів державного бюджету.

Під час Першої світової війни в 1917 році урядом США було прийнято Акт про доходи під час війни (англ. War Revenue Act)⁵, яким було збільшено ставки федерального податку з доходів. Так, у 1913–1916 роках річні доходи, що не перевищували 20 тис. дол., оподатковувалися за базовою мінімальною ставкою в 1 %. У 1917 році мінімальну ставку було збільшено до 2 %, а до доходів, вищих за 5 тис. дол., почали застосовувати надбавки в розмірі від 1 до понад 50 % (річний дохід майже половини платників податку в 1917 р. становив від 1 до 2 тис. дол.). У результаті сукупна ставка оподаткування доходів, вищих за 5 тис. дол., становила 5 %, а доходів, більших за 7,5 тис. дол. – 6 %. Найбільше зростання ставки податку (до 67 %) торкнулося доходів понад 2 млн дол.

Навіть попри той факт, що податок на доходи в США сплачували на той час менше 5 % населення (переважно заможні верстви), завдяки підвищенню податкових ставок надходження податку до Федерального бюджету США зросли в 4 рази (із 809 млн дол. у 1917 році – до 3,6 млрд дол. наступного року) і покривали майже третину всіх військових витрат США.

Слід зазначити, що сучасні системи оподаткування доходів фізичних осіб (ПДФО) у переважній більшості держав є пропорційними. Це зумовлено, у тому числі, соціальною функцією податку, яка формально прописана і в Податковому кодексі України – у статті 4 передбачено принцип соціальної справедливості оподаткування – встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. У реальному житті, на жаль, цей принцип податковим законодавством не реалізовано.

Аналіз податкових систем держав-членів Європейського Союзу⁶ свідчить, що крім пропорційної системи, у багатьох державах податок на доходи фізичних осіб, соціальні внески та непрямі податки «врівноважують» систему оподаткування. Наприклад, в Угорщині діє невеликий єдиний податок на дохід у розмірі 15 %, однак соціальні внески справляються як з роботодавця, так і з робітника, а разом із непрямими податками (які є вищими за середні по Європі) оподаткування доходу становить 57 %⁷.

Водночас, як зазначалося, підвищення податків із метою акумулювання додаткових бюджетних коштів в особливий період є доволі ризикованим, оскільки страждають у першу чергу підприємства та особи, які не ухиляються від оподаткування. Тож вважали би виваженим підхід, при якому запроваджується

⁴ Tax Policy for Developing Countries. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/>

⁵ War Revenue Act. URL: <https://www.history.com/this-day-in-history/war-revenue-act-passed-in-u-s>

⁶ Будь-які податки в державах ЄС описані на ресурсі https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchResult.html.

⁷ TAXING HIGH INCOMES. URL: <https://files.taxfoundation.org/20191022160341/Taxing-High-Income-A-Comparison-of-41-Countries-PDF.pdf>

пропорційна система ПДФО або справляння єдиного соціального внеску (ЄСВ), у тому числі, і з робітника⁸.

Альтернативним шляхом акумулювання бюджетних коштів може бути оподаткування видобутку корисних копалин (збільшення мита на експорт, запровадження спеціального податку на прибуток підприємств, які займаються видобутком корисних копалин, збільшення рентної плати тощо), а також продаж прав на видобуток чи експлуатацію ресурсів.

У національних надрах зосереджено близько сотні видів корисних копалин, ринкова вартість яких, за підрахунками вчених, оцінюється у 7,5 трлн дол. Загалом мінерально-ресурсна база України становить 20 тис. родовищ та рудопроявів, з яких 7,8 тис. розвіданих та 3,3 тис. лише розробляється. Аналітики й науковці стверджують, що Україна розвиває сировинний потенціал однобоко. Видобуваючи обмежену кількість корисних копалин ланцюжка «вугілля – залізна руда – сталь», вітчизняна індустрія залишила незайманими запаси рідкісноземельних елементів. Україна володіє значними запасами кольорових та рідкісноземельних металів, має унікальні родовища берилію, цирконію, танталу, комплекс фосфорних рідкісноземельних та рідкометалевих руд та ін. Підтверджені запаси літію є найбільшими в Європі. Крім того, ми маємо реальну можливість вийти на світовий ринок також із чистими та надчистими металами – галієм, індієм, талієм, свинцем, оловом⁹. Продаж прав на видобуток відповідних ресурсів може бути обумовлений забезпеченням їх переробки на території України, що могло б забезпечити іноземні інвестиції в економіку, зайнятість населення, кращий експортно-імпорتنний баланс тощо. Наприклад, Китай сьогодні вкладає значні, у тому числі, державні кошти у виробництво напівпровідників із рідкоземельних металів, що використовуються в будь-якій високотехнологічній продукції.

Найбільший потенціал збільшення бюджетних доходів має продаж прав на видобуток чи експлуатацію ресурсів та мереж, адже навіть у промислово розвинених країнах іноді недооцінюється цінність того чи іншого ресурсу. Наприклад, у Великій Британії права на мережу мобільного зв'язку 3G після проведення аукціону (за рекомендацією економістів Оксфордського університету) були продані за 22,5 млрд фунтів (у десять разів дорожче оцінок Казначейства щодо вартості таких прав)¹⁰. Цей досвід видається цікавим на фоні арешту російських активів у мобільних мережах¹¹ та розвитку в Україні мереж 5G¹², ліцензії на

⁸ ЄСВ справляється до Пенсійного фонду, однак, враховуючи постійний дефіцит його бюджету, що компенсується за рахунок коштів Державного бюджету України, запровадження такого внеску і з працівника могло би знизити витрати Державного бюджету та, відповідно, зменшити його дефіцит.

⁹ The key to minerals resources to help Ukraine thrive. URL: <https://miningworld.com.ua/en-GB/press/news/530.aspx>

¹⁰ The Biggest Auction Ever: The Sale of the British 3G Telecom Licenses. URL: https://www.researchgate.net/publication/4894682_The_Biggest_Auction_Ever_The_Sale_of_the_British_3G_Telecom_Licenses

¹¹ Суд змінив рішення щодо арешту всіх акцій мобільних операторів “Київстар” та lifecell. URL: <https://borgexpert.com/news/sud-zminyv-rishennia-shchodo-areshtu-vsikh-aktsij-mobilnykh-operatoriv-kyivstar-ta-lifecell>

¹² Чому Кабмін відтермінував запуск 5G в Україні. Пояснює експерт. URL: <https://suspilne.media/153695-comu-kabmin-vidterminuvav-zapusk-5g-v-ukraini-poasnuje-ekspert/>

користування якими мають бути продані на відкритому аукціоні. За висновками експертів ОЕСР, продаж прав на видобуток чи експлуатацію ресурсів має відбуватися на засадах конкурентної боротьби (наприклад, у формі аукціону) і передбачати передачу таких прав лише на певний період часу (бажано короткий)¹³.

Іншим перспективним напрямом видається продаж прав на видобуток та використання рідкоземельних металів. На цьому ринку все більше домінує Китай, що викликає побоювання інших держав із приводу залежності від КНР. Також необхідно зазначити, що у зв'язку з напруженою ситуацією між Китаєм і Тайванем багато іноземних інвесторів шукають нові країни для будівництва й розвитку бізнесу, чим може скористатися Україна.

Професор Саффолкського університету Дж. Хаугтон обґрунтував ключові заходи бюджетно-податкової політики із відновлення зруйнованої через війну економіки, розділивши їх на ті, що потребують негайного втілення (у найближчі два роки), і ті, які потрібно реалізовувати через 3–5 років. До першочергових заходів фіскальної політики ним віднесено, зокрема, запровадження простих податків, які дозволяють швидко мобілізувати кошти в бюджет (акциз, імпортне мито); призупинення обслуговування державного боргу (пільговий період 5 років); залучення міжнародної фінансової допомоги для фінансування найважливіших бюджетних видатків.

Найперспективнішим джерелом збільшення податкових надходжень, на думку Дж. Хаугтона, є акциз на нафтопродукти, алкоголь і тютюн, враховуючи відносну простоту його адміністрування¹⁴.

Загалом Україна має позитивний досвід запровадження, зокрема, 5 % акцизного податку на роздрібну торгівлю тютюновими виробами, який значно підсилив фінансування місцевих бюджетів.

Слід також зазначити, що в ЄС прийнято Директиву 2011/64/ЄС про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби¹⁵, яка передбачає застосування мінімального податку на споживання сигарет, що включає, зокрема, специфічний акциз на одиницю продукції та адвалорний акциз. Згідно зі статтею 10 названої Директиви загальна сума акцизу на цигарки має становити не менше 60 % середньозваженої роздрібною ціни реалізації сигарет; цей акциз не може бути нижчим, ніж 90 євро за 1000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібною ціни реалізації. На сьогодні відбувається процес узгодження з державами-членами ЄС змін до Директиви – зокрема, це стосується встановлення мінімального акцизного податку на рівні 180 євро за 1000 штук¹⁶.

¹³ Collier P. 2009. Post-Conflict Recovery: How Should Strategies be Distinctive? *Journal of African Economies*. 18, AERC Supplement: i99–i131

¹⁴ Haughton J. 1998. *The Reconstruction of a War-Torn Economy: The Next Steps in the Democratic Republic of Congo*, Harvard Institute for International Development, 37 p.

¹⁵ Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification). URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/64/oj>

¹⁶ Brussels to propose rise in cigarette taxes and first EU-wide vaping levy. URL: <https://www.ft.com/content/6f1c4211-5e54-4aa8-a391-0ec9bc5244de>

Водночас Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»¹⁷ було запроваджено норми, які мали б забезпечити до 2025 року мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів відповідно до Директиви 2011/64/ЄС (за підрахунками, близько 93 євро за 1000 штук), та вимоги щодо частки загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку. Однак, натеper у зв'язку із падінням курсу гривні до євро в 2025 році навряд чи ці вимоги будуть забезпечені, тим більше, якщо до Директиви будуть внесені зміни. Коригування акцизного податку могло б не тільки забезпечити виконання Україною міжнародних зобов'язань у сфері оподаткування тютюнових виробів, а й сприяти більшому наповненню бюджету. Разом із тим, слід зазначити, що в Україні зростає частка нелегальної торгівлі тютюновими виробами, зокрема через зростання цін на сигарети. Певним чином запобігти цьому явищу могло би прийняття законопроекту «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів, а також недостовірного декларування товарів» (реєстр. № 5420 від 23.04.2021 р.)¹⁸ та ратифікація Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами¹⁹.

Ще одним джерелом акумулювання державних доходів, яке забезпечує стабільні бюджетні надходження і є відносно простим із погляду адміністрування, є ввізне мито, яким оподатковується імпорт товарів і послуг. Позитивний досвід збільшення надходжень до бюджету за рахунок мита мала низка держав Африки, зокрема Мозамбик, де уряд забезпечив значний приріст надходжень від податків на імпорт, причому не за рахунок підвищення тарифів та ставок, які навпаки були лібералізовані, а завдяки проведенню реформи митного адміністрування. Такі реформи за підтримки міжнародних партнерів впроваджувалися в державах Африки у 1995–2010 роках і мали певні позитивні наслідки.

Тоді міжнародні організації рекомендували модернізацію митних адміністрацій у рамках середньострокових планів та конкретизували дії для їх реалізації, зокрема щодо комп'ютеризації процесів. Виходячи з потенціалу отримання додаткового доходу, було надано пріоритет посиленню оцінки імпорту, покращенню управління звільненнями, звітності про вантажі в портах та кращому моніторингу транзиту й умов умовної допомоги. Реформи органів митної служби включали посилення перевірок в офісах, посилення аналізу ризиків та перевірок

¹⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text>

¹⁸ Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів, а також недостовірного декларування товарів: проект Закону України реєстр. № 5420 від 23.04.2021 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/26408>

¹⁹ Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products. URL: <https://fctc.who.int/publications/m/item/brochure-protocol-to-eliminate-illicit-trade-in-tobacco-products>

післямитного оформлення і співпраці з податковою адміністрацією, посилення дій проти шахрайства і корупції прикордонного контролю. Щоб пом'якшити недоліки митного управління, уряди 16 із 18 держав уклали контракти із приватними компаніями на виконання програм перевірок. Постачальники послуг перевіряли товари у країнах походження та надавали висновки щодо митних питань, зокрема щодо ціни товарів.

Після запроваджених реформ значні успіхи були досягнуті в автоматизації імпорتنих та експортних операцій, частково – у збільшенні надходжень за рахунок оптимізації та надійності процедур митного оформлення і збору. Однак у більшості держав збереглися необґрунтовані звільнення від сплати мита. Відвертий перегляд економічного чи соціального обґрунтування всіх винятків уможливив би оптимізацію цих заходів, у зв'язку з чим рекомендувалося комплексне визначення та кількісна оцінка податкових витрат, а також їх щорічний перегляд органами влади через бюджетну процедуру.

Корупція на митниці залишилася серйозною проблемою, хоча держави прийняли кодекси поведінки / етики у своїй митній адміністрації. По суті, для обмеження корупції та шахрайства була використана тільки автоматизація шляхом включення заходів безпеки у процедури, зменшення особистого контакту, відстеження минулих операцій і полегшення оперативного спостереження²⁰.

Україна сьогодні стикається з аналогічними проблемами, у зв'язку з чим, на нашу думку, можна розглянути питання співробітництва митниці із приватними організаціями за кордоном, переглянути пільги з оподаткування ввізним митом, і, зокрема, виключити можливість надання таких пільг Урядом України. Зменшити корупцію на митниці покликаний прийнятий у I читанні проект Закону «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо встановлення особливостей проходження служби в митних органах та проведення атестації посадових осіб митних органів» (реєстр. № 6490-д від 06.04.2023 р.)²¹, який, однак, передбачає атестацію працівників митних органів як разову акцію, що не сприяє системній реформі.

Слід зазначити, що боротьба з корупцією є однією з головних умов грошової підтримки України міжнародними партнерами, які зараз значною мірою наповнюють бюджет. Більшість держав у повоєнний період користувалися подібною допомогою – переважно у вигляді грантів. Наприклад, у Боснії і Герцеговині одним із пріоритетних завдань фіскальної політики в повоєнний час стало створення надійних інституційних умов для забезпечення виконання бюджету. Бюджетний дефіцит із майже 8 % ВВП у 2000 році скоротився у 2002 році до 1,5% ВВП, з урахуванням, зокрема, і донорської підтримки, яка становила в

²⁰ Customs Administration Reform and Modernization in Francophone Sub-Saharan Africa, 1995–2010. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2012/259/article-A001-en.xml>

²¹ Про внесення змін до Митного кодексу України щодо встановлення особливостей проходження служби в митних органах та проведення атестації посадових осіб митних органів: проект Закону України реєстр. № 6490-д від 06.04.2023 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41704>

середньому близько 1 млрд дол. на рік упродовж п'яти років²². Запровадження нових законодавчих засад заходів боротьби з корупцією та впровадження реформ залишиться і в подальшому запорукою міжнародної фінансової підтримки України.

Ще одним із додаткових джерел надходжень до Державного бюджету України, що не збільшує тиск на реальний сектор економіки, міг би стати підвищений податок на діяльність суб'єктів – організаторів азартних ігор. У зв'язку з особливостями грального бізнесу (надприбутковість, гральний бізнес не є виробництвом продукту, його також навряд чи можна назвати наданням послуги, він пов'язаний виключно з отриманням доходу у вигляді виграшу або плати за проведення азартних ігор), порівняно з іншими видами підприємницької діяльності, у країнах Європейського Союзу найчастіше користуються спеціальним видом податкового регулювання цієї галузі, застосовуючи для цього так званій ігровий податок – один із двох його видів:

– податок з обороту ставок (turnover tax) – утримується з усієї суми коштів від зроблених ставок, незважаючи на суму виграшів; найпоширеніший діапазон ставок у державах-членах ЄС – 4–10 %.

– податок із валового прибутку (Gross Gambling Revenue – GGR) – базою оподаткування є різниця між коштами, вирученими від зроблених ставок, та сумою виграшів, які повертаються гравцям; найпоширеніший діапазон ставок у державах ЄС – 15–30 %.

Аналіз законодавства окремих держав свідчить, що в державах-членах ЄС, поряд із ігровим податком, гральний бізнес найчастіше оподатковується за допомогою таких податків, як ПДВ (середні ставки 20–23 %), податок на прибуток (середні ставки 19–33 %) та податок на виграші (сплачується не в усіх державах-членах ЄС та має велику кількість юридичних особливостей у кожній державі).

Водночас слід зазначити, що на території України поширеними є нелегальні гральні заклади, а також незаконні онлайн-казино. Протидія таким закладам має включати посилення відповідальності за їх відвідування (стаття 181 КпАП України) та організацію (стаття 203³ КК України). Звертаємо увагу, що санкція статті 203³ КК України не передбачає навіть обов'язкової конфіскації грального обладнання, яке використовується для незаконної діяльності. Отже, підвищення податків для легального грального бізнесу має супроводжуватися заходами щодо унеможливлення розширення нелегальної організації азартних ігор.

2.3. Шляхи збільшення доходів місцевих бюджетів.

Основним джерелом наповнення місцевих бюджетів в Україні (за різними оцінками 63–65%) є ПДФО. За цим показником Україна наближена до Польщі, яка виходить приблизно на таке само співвідношення. Відповідно до статті 64 Бюджетного кодексу України до доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад належать 60 відсотків податку на доходи

²² Building Fiscal Capacity in Fragile Space. IMF Policy Paper. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2017. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/PolicyPapers/Issues/2017/06/14/pp041817building-fiscalcapacity-in-fragile-state>

фізичних осіб (крім пасивних доходів) (крім території міст Києва та Севастополя), 40 відсотків податку на доходи фізичних осіб на території міста Києва та 100 відсотків податку на доходи фізичних осіб на території міста Севастополя. Згідно зі статтею 66 згаданого Кодексу до доходів загального фонду бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів належать 15 відсотків податку на доходи фізичних осіб, що сплачується (перераховується) на відповідній території.

Таким чином, запровадження пропорційної системи оподаткування має збільшити доходи місцевих бюджетів. Загалом, у багатьох державах впроваджено окремі податки на доходи для місцевих бюджетів або ПДФО віднесено до місцевих податків. Наприклад, у Греції податок на доходи фізичних осіб є місцевим податком. Водночас досвід економічно розвинених країн показує, що податковий тягар не має зменшувати економічну активність платника, оподаткування не повинно перешкоджати його діяльності як споживача. Основне правило побудови такої податкової системи – її прозорість і відкритість, наближеність до платника.

У випадку запровадження пропорційної податкової системи ПДФО вбачається за доцільне більш детальна диференціація надходжень до місцевих бюджетів – адже доходи в різних регіонах України суттєво різняться. Водночас потребують перегляду надходження до бюджету міста Севастополь, оскільки існуючий розподіл не виглядає справедливим.

Слід зазначити, що в більшості європейських держав ПДФО не є найбільшим джерелом надходжень до місцевих бюджетів. Дослідження 2019 року показувало, що одним із стабільних доходів місцевих бюджетів є податок на нерухомість, враховуючи землю²³. Експерти МВФ також пропонують стягувати податки на нерухоме майно як джерело фінансування місцевих бюджетів.

Одна із держав, де податок на нерухомість є одним із основних джерел надходжень місцевих бюджетів, – *Словаччина*. Цей податок справляється відповідно до Закону про місцеві податки²⁴ і включає в себе земельний податок, податок на будівництво та податок на квартири і нежитлові приміщення у багатоквартирному будинку.

Податок на майно сплачується авансом. Декларацію з податку на нерухоме майно подає платник податків, який став відповідальним із податку на нерухоме майно, тобто протягом минулого року став власником, керуючим, орендарем або користувачем нерухомого майна, що оподатковується, 1 січня податкового періоду,

²³ На чому заробляють місцеві бюджети в країнах Європи та в Україні? URL: <https://cost.ua/744-na-chomu-zaroblyayut-mistsevi-byudzhet-y-v-krayinakh-evropy-ta-v-ukrayini/#:~:text=%D0%9C%D1%96%D1%81%D1%86%D0%B5%D0%B2%D1%96%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B0%D1%85%20%D0%84%D0%B2%D1%80%D0%BE%D0%BF%D0%B8,%25%20%E2%80%93%20%D0%B2%D1%96%D0%B4%20%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%B7%D0%B5%D0%BC%D0%BB%D1%96>

²⁴ ZÁKON z 23 septembra 2004 o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. URL: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/582/>

наступного за податковим роком – періодом, в якому у платника податків виникло відповідне зобов'язання. Якщо платник податків стає власником, керуючим, орендарем або користувачем нерухомого майна 1 січня поточного податкового періоду, податкове зобов'язання виникає цього дня.

Податкове зобов'язання спливає 31 грудня того податкового періоду, в якому платник податків перестає володіти, керувати, здавати в оренду або використовувати нерухоме майно. Вирішальне значення для збору податку має стан на 1 січня відповідного податкового періоду. Зміни фактів, що мають вирішальне значення для податкового зобов'язання, що відбулися протягом податкового періоду, не враховуються.

До податкової декларації або часткової податкової декларації включаються відомості, які мають вирішальне значення для розрахунку податку, такі як площа земельної ділянки, кількість поверхів тощо.

Податок на нерухоме майно встановлюється місцевою владою і розраховується податковим адміністратором (міста, муніципалітету), який доставляє платнику податків рішення про стягнення податку. Податковий адміністратор стягує податок на нерухомість щорічно на 1 січня відповідного податкового періоду.

При успадкуванні нерухомого майна протягом року податкове зобов'язання спадкоємця виникає з першого дня місяця, наступного за днем, в якому спадкоємець став власником нерухомого майна на підставі рішення про спадщину. Податкова декларація подається протягом 30 днів із дня виникнення податкового зобов'язання. При придбанні нерухомого майна з аукціону протягом року податкове зобов'язання аукціоніста виникає в перший день місяця, наступного за днем, в якому аукціоніст став власником нерухомого майна, або з першого дня місяця, наступного за днем ухвалення рішення суду про визнання особи власником нерухомого майна. Припинення права власності шляхом аукціону відбувається в останній день місяця, в якому було припинено право власності на майно.

Податок на нерухомість адмініструється містом або муніципалітетом, на території якого знаходиться нерухомість. У наступних податкових періодах платник податків уже не подає податкову декларацію з того ж майна, рішення про стягнення податку приймає податковий адміністратор автоматично.

Податкова декларація подається відповідному податковому адміністратору (місту або муніципалітету, залежно від місця знаходження об'єкта нерухомості) за встановленою формою, яка є однаковою як для фізичних, так і юридичних осіб. Форма включає податок на майно, податок на собак, торгові автомати та ігрові автомати. До заповненої форми не обов'язково прикріплювати такі документи, як свідоцтво про право власності тощо. Влада повинна сама перевірити відомості в кадастрі нерухомості. Заповнена належним чином форма передається до міської чи муніципальної установи особисто або через представника, поштою чи електронним шляхом.

За законом від податку на нерухомість безпосередньо звільняються:

земля, будівлі, квартири та нежитлові приміщення, що належать муніципалітету, який є податковим адміністратором, а також землі, будівлі, квартири та нежитлові приміщення, що перебувають у власності або управлінні міських округів у Братиславі та Кошиці,

земля та будівлі, що належать іншій державі, що використовуються фізичними особами, які користуються привілеями та імунітетами відповідно до міжнародного права та не є громадянами Словацької Республіки, за умови, що гарантується взаємність,

землі та будівлі або їх частини, що належать церквам та релігійним товариствам, зареєстрованим державою, які використовуються для освіти, наукових досліджень або для проведення релігійних церемоній,

земля та будівлі або їх частини, що належать державним університетам або належать державі під управлінням державних університетів, які служать цілям вищої освіти або наукових досліджень,

земля та будівлі або їх частини, що належать державним дослідницьким установам або належать державі в адміністрації Словацької академії наук, що служать для науково-дослідних цілей,

землі та будівлі або їх частини, що належать державі або самоврядним регіонам, обслуговують дитячі садки, початкову освіту, середню та вищу професійну освіту, а також центри практичного навчання, якщо вони входять до компетенції держави або самоврядних регіонів,

ділянки загальнодоступних парків, що належать медичним установам, які надають інституційну медичну допомогу,

земля, будівлі та нежитлові приміщення, що належать Словацькому Червоному Хресту.

Крім зазначених випадків, податковий адміністратор може зменшити або звільнити від податку інші категорії земель, будівель або квартир. Умови зниження чи звільнення податку встановлюються загальнообов'язковим рішенням. Податок на нерухомість, що стягується, підлягає сплаті протягом 15 днів із дня набрання рішенням законної сили. Якщо в установленний термін податкова декларація з податку на нерухомість не подається, податковий адміністратор може накласти штраф у розмірі не менше 5 євро, але не більше 3000 євро.

У **Великій Британії** прибуток від жилої нерухомості, що належить нерезидентам, оподатковувався податком на приріст капіталу (CGT) за ставкою 28 % протягом багатьох років, і цей податок був поширений на всю нерухомість у Британії, відчужену її нерезидентам, а також на акції в «багатих нерухомістю» компаніях за межами Великої Британії із квітня 2019 року²⁵. Слід зазначити, що нерухомість у Києві зацікавила інвесторів ще до повномасштабного вторгнення,

²⁵ Individual - Taxes on personal income. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/taxes-on-personal-income>

оскільки місто є одним із «найдешевших» столиць Європи. Тому впровадження цього податку є перспективним для місцевого бюджету.

Загалом головне джерело місцевих бюджетів у Великій Британії – муніципальний податок (справляється залежно від вартості майна та кількості дорослих членів сім'ї). Видатки місцевих бюджетів поділяються на поточні й капітальні (капітальні покриваються за рахунок позик, а джерелом фінансування поточних переважно є податки). Основні напрями спрямування коштів місцевих бюджетів Великої Британії – житлове та дорожнє господарство, освіта, місцева влада та самоврядування, судова система, поліція, заходи з охорони навколишнього середовища. Таким чином, при наданні широких повноважень держава надає й фінансові можливості для їх здійснення. В Україні ж не завжди делегування певних повноважень супроводжується наданням відповідних ресурсів.

2.4. Шляхи збільшення доходів бюджетних установ.

Облігації внутрішньої державної позики (ОВДП), запроваджені на початку повномасштабного вторгнення (так звані «воєнні облігації»), стали дієвим інструментом наповнення державного бюджету у кризових умовах. Однак слід зазначити, що подібні позики, у тому числі примусові, у різні історичні періоди використовувалися й для підтримки державних підприємств.

Так, для уникнення дисбалансів в економіці, що з'явилися в минулому столітті в *Німеччині*, у 1952 році було прийнято Закон про інвестиційну допомогу²⁶, який передбачав запровадження примусових позик для підприємств промисловості з метою інвестування у видобувні галузі. Із підприємств, які підлягали такому квазі-оподаткуванню, було отримано 1,4 % ВВП 1952 року. Такі підприємства отримували акції або боргові папери підприємств видобувних галузей. Примусова позика виправдала надії на її «запальний», стимулюючий ефект. Кошти в основному надавалися компаніям базової галузі, які також намагалися залучити власні кошти та позики у своїх банках. Таким чином, мільярд, який передбачалося зібрати відповідно до Закону про інвестиційну допомогу, створив основу для інвестицій на загальну суму 4,5 млрд марок: з їх допомогою в сталеливарній промисловості були встановлені численні печі Siemens-Martin, важкі листопрокатні стани (Dortmund-Hörde), побудовані широкосмугові дороги (Thyssenhütte), а також удосконалено обладнання для видобутку кам'яного вугілля. Гроші були спрямовані на розширення шахт і придбання сучасних розкривних машин. За допомогою цієї примусової позики Уряд Німеччини зібрав навіть більше грошей, ніж було заплановано²⁷. Пізніше Федеральний конституційний суд визнав ці примусові позики узгодженими з повноваженнями Федерації щодо регулювання економіки (ст. 74 Основного Закону), такими, що не мають ознак порушень основних прав (свободи розвитку, власності).

²⁶ Das Investitionshilfegesetz von 1952. URL: <https://www.grin.com/document/535413>

²⁷ Die Quelle floß so schön. URL: <https://www.spiegel.de/politik/die-quelle-floss-so-schoen-a-c1c21374-0002-0001-0000-000028957744>

Низка держав використовує податкові пільги для стимулювання інвестування громадян у національну економіку. Наприклад, у *Греції* повністю виключаються із оподаткованого доходу фізичних осіб витрати на придбання акцій грецьких компаній або вклади до інвестиційних фондів, причому сума таких інвестицій не обмежується. Подібні та ширші пільги запроваджуються багатьма державами для «ангелів», які здійснюють венчурні інвестиції.

Венчурні (ризикові) інвестиції поділяють на стартові венчурні інвестиції (найбільш ризикова форма вкладів, що включає первинне стартове фінансування і стартове фінансування) та венчурне фінансування розвитку організації, яке ділиться на фінансування його початкової і подальших стадій.

Наприклад, в *Ізраїлі* у 2010 році було прийнято «Закон про ангелів» з метою залучення приватних інвестицій в інноваційні стартапи – компанії-новачки, що відповідають визначеним Законом критеріям. У 2023 році прийнято новий «Закон про ангелів», який має заохочувати корпорації купувати контрольні пакети ізраїльських або іноземних стартапів, а іноземні фінансові установи – надавати позики ізраїльським компаніям. Новий Закон має тимчасову дію і розрахований на вивчення його ефективності, що викликає критику в деяких колах²⁸.

В Україні питання венчурного капіталу регулюються Законом України «Про інститути спільного інвестування», який, на відміну від законів, наприклад, Ізраїлю або США, прямо забороняє державі або територіальній громаді, суб'єктам державної форми власності брати участь у венчурних фондах, а також суттєво обмежує права відповідних фондів. Насправді лібералізація цих вимог та вдосконалення законодавчого регулювання такої діяльності могли б сприяти інноваційній та науковій діяльності державних установ, закладів вищої освіти.

Законодавчо не врегульовано в нашій державі й діяльність краудфандингових платформ. Хоча в Україні існує низка відповідних ініціатив, але вони переважно стосуються благодійних і творчих проєктів, а зараз особливо орієнтовані на допомогу Збройним Силам України²⁹. У світі ж найбільші краудфандингові майданчики спрямовано на підтримку створення інноваційних продуктів та високих технологій³⁰. При цьому досвід інших держав свідчить, що найуспішніше краудфандинг розвивається в тих із них, де засади його функціонування визначено на законодавчому рівні³¹.

Що стосується можливості фінансування громадянами закладів бюджетної сфери, необхідно звернути увагу на механізм відсоткового відрахування ПДФО,

²⁸ The Angels Law 2.0 – A real incentive or mission impossible? URL: <https://www.calcalistech.com/ctechnews/article/bjiyq0x62#:~:text=The%20purpose%20of%20the%20Angels,operations%20and%20IP%20in%20Israel.>

²⁹ Як українські краудфандингові платформи допомагають військовим, волонтерам і не лише їм. URL: <https://cedem.org.ua/news/kraudfandyngovi-platformy/>

³⁰ Краудфандинг: як отримати фінанси для старту бізнесу? URL: <https://online.novaposhta.education/blog/kraudfanding-v-ukraine>

³¹ Аналітична записка з питань порівняльного законодавства щодо регулювання краудфандингу в Європейському Союзі та державах-членах Європейського Союзу. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/32313.pdf>

який у світі існує в 2 видах – відсоткової субсидії та відсоткової філантропії (відсоткового механізму).

Відсоткова філантропія – це механізм фінансової підтримки неприбуткових організацій, що полягає в наданні фізичним особам права на власний розсуд розпорядитися на користь обраних ними неприбуткових організацій законодавчо визначеним відсотком сплаченого податку із прибутку. Відсоткова субсидія – це механізм фінансової підтримки неприбуткових організацій, що полягає в наданні фізичним особам права перераховувати законодавчо визначений відсоток ПДФО на користь певного фонду, який здійснює підтримку неприбуткових організацій.

Механізм відсоткового відрахування зародився ще у 19 столітті з метою фінансування церков після відділення церкви від держави. Згодом у державах Центральної та Східної Європи почали запроваджувати відсотковий механізм для надання підтримки організаціям третього сектору (громадянському суспільству). Однак слід зазначити, що, крім громадянського суспільства, у деяких державах платникам податків пропонується перераховувати кошти на користь державних неприбуткових організацій, закладів освіти, культури та охорони здоров'я.

У *Словаччині* у 2003 році був ухвалений закон, параграфом 50³² якого встановлюється право платників податків перераховувати 1 % їхнього ПДФО на користь неурядових організацій. Із 2004 року відсоток був підвищений до 2 %. Із 2012 року, якщо платник податку добровільно працює щонайменше 40 годин на тиждень у попередньому році, то він може перерахувати 3 % свого ПДФО замість 2 %. Особливість словацької моделі відсоткового механізму полягає також у тому, що вона поширюється і на юридичних осіб, які можуть перераховувати на користь неурядових організацій 1,5 %. Отримувачами коштів можуть бути, зокрема, юридичні особи з державного сектору, державних чи приватних університетів та суб'єктів господарювання, які зареєстровані як науково-дослідні та дослідно-конструкторські суб'єкти.

У 2003 році в *Литві* законодавчо було введено механізм відсоткового відрахування, а з 2004 року платники мали можливість перераховувати до 2 % сплаченого ними ПДФО «обраному (-ним) суб'єкту (-ам), що має суспільну вигоду» (стаття 34 Закону «Про податок на персональний дохід»³³). Громадяни Литви можуть пропорційно розподілити 2 % серед отримувачів. Отримати цей відсоток перерахування можуть державні некомерційні організації, такі як державні школи, дитячі садки, лікарні, музеї тощо. Громадяни надсилають спеціальну форму поштою або заповнюють в електронному форматі за допомогою електронної системи щорічного податкового декларування. При цьому не існує конкретних вимог до литовських бенефіціарів щодо звітності – застосовуються загальні правила щорічного звітування доходів і витрат.

³² ZÁKON zo 4. decembra 2003 o dani z príjmov. URL: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2003-595>

³³ LIETUVOS RESPUBLIKOS. GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO ĮSTATYMAS. 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.171369?jfwid=-18th66bqho>

2.5. Шляхи удосконалення контролю за належним надходженням доходів до бюджетів.

Головним чинником належного контролю за надходженням коштів від сплати податків могло б стати запровадження в Україні загального декларування³⁴, яке існує в усіх розвинених державах світу. Таке декларування дозволяє належним чином контролювати доходи фізичних осіб, отримані, у тому числі, і від діяльності суб'єктів господарювання – адже пасивні доходи також включаються до декларацій. У Конституції України закладено відповідні законодавчі основи – стаття 67 передбачає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом; усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом. У Податковому кодексі України також містяться подібні норми, однак рівень контролю за поданням декларацій настільки низький, що по суті електронні декларації подають тільки особи, зобов'язані декларувати доходи відповідно до Закону України «Про запобігання корупції». В європейській практиці таке, по суті, неможливо, – адже особи, що не подали декларації у встановлені строки, першочергово підлягають податковій перевірці. Водночас європейські податкові служби усіляко полегшують платникам податків – фізичним особам заповнення відповідних документів.

Із метою ефективного контролю за надходженнями від податків у США, Мексиці, Франції, Великій Британії, Німеччині, Данії, Італії, Іспанії, Швеції, Ізраїлі, Туреччині, Австралії та інших державах активно використовуються непрямі методи визначення сум податкових зобов'язань платників податків.

Основою непрямого методу є оцінка доходу платника податку за іншими показниками, ніж прийняті в окремій державі дані обліку та декларування від юридичних та фізичних осіб, які дозволяють більш точно визначати податкові зобов'язання і фактично розширити базу оподаткування. Інакше кажучи, якщо є проблеми у визначенні правильності задекларованих доходів, їх порівнюють із фактичними витратами, здійсненими платником податку. Зазвичай інформація, яка найкраще відображає звички людей у витрачання коштів, у більшості держав зареєстрована фінансовими установами, а саме банками. Проте це не повною мірою враховує обіг готівки, включаючи тіньовий обіг, значною мірою характерний для таких держав, як Україна.

У *США*, якщо платник податків не надав або не в змозі надати податковому органу звітні дані необхідної повноти і складу, податковий орган зобов'язаний реконструювати його доходи непрямим методом.

Окремі непрямі методи контролю визначено навіть у Податковому кодексі США (*Internal Revenue Code*)³⁵. При цьому під час розгляду спорів стосовно

³⁴ Оглядове досьє щодо зарубіжного досвіду самостійної сплати податків громадянами – фізичними особами. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/32221.pdf>

³⁵ Internal Revenue Code. TITLE 26, § 446. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2021-title26/pdf/USCODE-2021-title26-subtitleA-chap1-subchapE-partII-subpartA-sec446.pdf>

правильності обчислення бази оподаткування непрямыми методами діє презумпція винуватості (тобто, не довів законність отримання прибутку (доходу) – винуватий). У рішеннях Верховного суду США (Supreme Court of the United States)³⁶, зокрема зазначається, що «позивач (платник податку) ... має тягар доведення (невинуватості). Будь-які усні або документальні докази можуть бути надані, але агентство (IRS, податкова служба) має забезпечити виключення нерелевантних, неістотних або надмірно повторюваних доказів. Сторона має право представити документальні докази, що спростовують звинувачення». Натомість «з метою захисту надходжень від тих, хто не дотримується вимог податкового законодавства, Урядові дозволяється використовувати будь-які легальні докази при визначенні правильності бухгалтерських книг і фінансових справ платника податків».

Податкове відомство США (US Internal Revenue Service) (далі – IRS) рекомендує використовувати метод процентного вмісту при проведенні перевірок, наприклад, сімейних закладів (американських піцерій або інших закладів громадського харчування). Зокрема, застосовується розрахунок виходу продукції відповідно використання закуплених закладом продуктів (інгредієнтів готових страв) або метод процентного вмісту, який широко застосовується на практиці. Цей непрямий метод визначення оподаткованої бази платника податків використовується для реконструкції виручки, наприклад, окремої піцерії (доходу платника податку) згідно з розділом 26, § 446 Податкового кодексу США. Відповідно до Розділу 446 (а) Податкового кодексу, «...якщо використаний платником метод обліку не відображає чітко дохід, розрахунок оподаткованого доходу здійснюється за таким методом, який на думку секретаря (податкового інспектора) чітко відображає дохід. Крім того, згідно з Податковим кодексом США особа, яка повідомила податківцям про факт приховування податкових зобов'язань іншою особою, стимулюється. Зокрема, його § 7623 передбачає винагороди, у деяких випадках обов'язкові, коли Бюро вживає заходів на основі інформації від інформатора.

У *Німеччині* порядок застосування непрямих методів оцінки доходу регламентується Податковим кодексом (далі – ПКН³⁷) та Законом про податок на прибуток (Einkommensteuergesetz, EStG)³⁸. Федеральна центральна податкова служба згідно з частиною другою статті 162 ПКН здійснює оціночне визначення доходу, якщо платник податків не надає достатніх пояснень щодо своїх даних або відмовляється надати додаткову інформацію чи заяву під присягою, або порушує свої зобов'язання щодо співпраці відповідно до розділу 90(2), тобто не надає на запит фіскальної служби відомості для підтвердження даних, зазначених у декларації, або додаткові документи (якщо на підставі наявних документів немає можливості достовірно визначити реальний дохід). Після цього податковий орган

³⁶ Supreme Court of the United States, Home.Url: <https://www.supremecourt.gov/>

³⁷ The Fiscal Code of Germany. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html

³⁸ Einkommensteuergesetz (EStG). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_51a.html

надає платнику офіційний розрахунок податку, який може бути оскаржений протягом одного місяця.

Податковий кодекс *Франції* (Code général des impôts)³⁹ регламентує організацію податкового контролю, а також передбачає необхідні методи та механізми для боротьби з ухиленням від оподаткування.

Процедури податкового контролю щодо фізичних та юридичних осіб чітко диверсифіковані й регламентовані у Книзі податкових процедур (Livres des procédures fiscales). Контроль оподаткування громадян, які отримують високі доходи, зокрема журналістів, артистів, спортсменів, керівників великих підприємств тощо, уповноважене здійснювати Управління перевірок податкового стану (Офіс SJCF 1A). Коли платник податків не подає у строк податкову декларацію і не реагує протягом 30 днів на вимогу податкового органу надати потрібні відомості, при відсутності відповіді на запити податкового органу або перешкоджанні податкової перевірки, податкові органи Франції застосовують процедуру taxation d'office, за якою оцінюють податкову базу на підставі доступної інформації (наприклад, про спосіб життя платника податків), і направляють повідомлення, яке платник податку не може оскаржити у звичайному порядку. Платник податків повинен бути повідомлений про підстави оцінки доходу як мінімум за 30 днів до початку процедури стягнення податку і може оскаржити результати оцінки в судовому порядку.

У *Мексичі* статтею 55 Податкового кодексу (Codigo fiscal de la Federacion)⁴⁰ визначається конкретно, які бази оподаткування податковий орган може визначати у презумптивний спосіб та за яких обставин. Зокрема, податкові органи можуть презумптивно визначати: оподатковувані прибутки платника податків; умовні оподатковувані розподіли коштів некомерційними організаціями; валовий дохід; вартість операцій (для цілей ПДВ); вартість активів (для цілей податку на майно). До передбачених Кодексом обставин визначення відносяться такі: платник податків чинить опір або перешкоджає проведенню перевірки податковими органами; платник податків не подає бухгалтерські книги та облікові записи та супровідну документацію стосовно сум, які становлять 3 і більше відсотків від вартості будь-якого з пунктів, зазначених у податковій декларації; має місце будь-яке з наступних порушень: відсутність даних обліку щодо операцій, прибутків, купівель або вартості реалізації в розмірі, що перевищує 3 відсотки від сум, зазначених у звіті за фінансовий рік; відображення в обліку купівель або витрат, які не відбулися; неподання або виправлення даних щодо існуючої кількості або вартості запасів матеріальних оборотних засобів за умови, що вони перевищують 3 відсотки від вартості таких запасів.

Податкові органи в таких випадках розраховують оподатковуваний дохід платників податків за допомогою будь-якої з наступних процедур: використання

³⁹ Code général des impôts:Legifrance.URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/

⁴⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981:Justia Mexico.URL: <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-fiscal-de-la-federacion/gdoc/>

даних бухгалтерського обліку платників податків; на підставі інформації, наданої третіми особами на запити податкових органів; за іншими відомостями, отриманими податковими органами під час перевірки згідно з їх повноваженнями; із використанням непрямих засобів економічної чи будь-якої іншої перевірки.

Слід також звернути увагу на високий рівень роботи відповідних контролюючих органів, у тому числі, за рахунок використання штучного інтелекту (ШІ). Наприклад, у Франції ШІ стоїть за половиною корпоративних податкових перевірок: комп'ютери аналізують безліч даних, виявляють підозрілі закономірності й надають податковим органам інформацію, що потребує перевірки людиною. Із того часу, як система запрацювала для фізичних осіб у 2022 році, близько 125 000 незадекларованих басейнів було знайдено за картинкою з повітря, що підняло дохід держави на 30 млн євро. Наразі ведеться робота із виявлення незаконних (неоподаткованих) прибудов⁴¹.

III. Висновки.

Політика збільшення доходів державного та місцевих бюджетів, на нашу думку, не має зачіпати реального сектору економіки. Навпаки, у воєнний та повоєнний період важливою є політика підтримки бізнесу: наприклад, збереження певних податкових пільг воєнного періоду, запровадження податкових пільг на інвестиційно-інноваційну діяльність, пряма бюджетна підтримка інвестиційно-інноваційних проектів суб'єктів господарювання тощо.

Натомість, варто розглянути європейську (і не тільки) практику оподаткування надприбутків або ж пропорційну систему оподаткування. Запровадження додаткових податків на алкоголь, тютюнові вироби та ігорний бізнес має не тільки поповнити бюджет, а й зменшити коло споживачів відповідних товарів (послуг). Питому частку бюджету міг би забезпечити вигідний продаж прав на користування певними ресурсами. При цьому слід врахувати, що найбільше надходження до бюджету забезпечує товар із високою доданою вартістю – отже, доцільніше не просто продавати права на ті ж рідкоземельні елементи, а й установлювати додаткові вимоги під час проведення конкурсу (аукціону) щодо їх використання в Україні. Митні платежі можуть бути збільшені за рахунок реформування митниці і зниження рівня корупції.

Під час розгляду питань щодо місцевого оподаткування, на нашу думку, слід приділити увагу податкам на нерухомість і на землю (оскільки це окремий податок за нашою податковою системою). Водночас надання ширших повноважень місцевій владі має супроводжуватися забезпеченням відповідними фінансовими ресурсами. Ще одним проблемним питанням є адміністрування місцевих податків Державною податковою службою України, яка не зацікавлена в їх належному справлянні.

Власні надходження бюджетних установ може бути поповнено за рахунок внесків із механізму відсоткового відрахування, а удосконалення законодавства

⁴¹ Vers un "ChatGPT" du contrôle fiscal : comment l'intelligence artificielle aide le fisc contre la fraude. URL: https://www.francetvinfo.fr/economie/impots/comment-l-intelligence-artificielle-aide-t-elle-le-fisc-contre-la-fraude_5904257.html

щодо венчурного капіталу та краудфандингу (для наукових та освітніх установ). До інвестування в певні державні підприємства можуть залучатися приватні підприємства, задіяні в циклі окремого виробництва, – так, зокрема, розвиваються видобувні галузі.

Основним питанням у царині доходів до бюджетів різних рівнів на сьогодні залишається податковий та інший контроль надходжень до державного та місцевих бюджетів. На жаль, незважаючи на створення в Україні окремого Бюро економічної безпеки, такий контроль залишається на дуже низькому рівні. Із цього погляду потребують вдосконалення процеси кадрового та матеріального забезпечення названого Бюро, а також посилення відповідальності за порушення у податковій та бюджетній сферах.

*Дослідницька служба
Верховної Ради України*

**Цей документ підготовлений Дослідницькою службою Верховної Ради України як довідковий інформаційно-аналітичний матеріал. Інформація та позиції, викладені в документі, не є офіційною позицією Верховної Ради України, її органів або посадових осіб. Цей документ може бути цитований, відтворений та перекладений для некомерційних цілей за умови відповідного посилання на джерело.*